

คู่มืออธิบายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุงใหม่)

บทนำ

เมื่อวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ.2561 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Board : IASB) ได้เผยแพร่กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงใหม่ (Conceptual Framework for Financial Reporting) (Blue Book BV2020) ออกมา ต่อมา ในวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2563 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ได้นำกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุงใหม่) นี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งกรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงใหม่นี้มีเนื้อหาแบ่งออกเป็น 8 บท ดังนี้

บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

(The Objective of General Purpose Financial Reporting)

บทที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์

(Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)

บทที่ 3 งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน

(Financial Statements and the Reporting Entity)

บทที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน

(The Elements of Financial Statements)

บทที่ 5 การรับรู้รายการและการเลิกรับรู้รายการ

(Recognition and Derecognition)

บทที่ 6 การวัดค่า

(Measurement)

บทที่ 7 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

(Presentation and Disclosure)

บทที่ 8 แนวคิดเกี่ยวกับเงินทุนและการรักษาระดับเงินทุน

(Concepts of Capital and Capital Maintenance)

สถานะและวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

สถานะของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวคิดและแนวทางที่สนับสนุนการตัดสินใจของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ถือเป็น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงไม่สามารถแทนที่หรือหักล้างมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินไม่ควรขัดกับมาตรฐานการ

รายงานทางการเงิน รวมทั้งการปรับปรุงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยอัตโนมัติ

วัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้อธิบายวัตถุประสงค์และแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose Financial Reporting) ซึ่งวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดฯ คือ

- 1) เพื่อช่วยให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสามารถพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่อยู่บนแนวคิดที่สอดคล้องกัน ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลการเงินมีประโยชน์ต่อนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น
- 2) เพื่อช่วยให้ผู้จัดทำรายงานทางการเงินสามารถพัฒนานโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกัน ในกรณีที่ไม่มีการรายงานทางการเงินฉบับใดครอบคลุมถึงรายการนั้นหรือเหตุการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ หรือในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินอนุญาตให้มีทางเลือกในการเลือกนโยบายการบัญชี
- 3) เพื่อช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถทำความเข้าใจและตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้

บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน คือ เพื่อให้ข้อมูลการเงิน (Financial Information) เกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงาน (Reporting Entity) ที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจกับผู้ใช้หลักของรายงานทางการเงิน (Primary User Group) ไม่ว่าจะการตัดสินใจของผู้ใช้หลักเป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับการซื้อ ขาย หรือถือตราสารทุนและตราสารหนี้ รวมถึงการให้หรือชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น ตลอดจนการใช้สิทธิออกเสียงหรือการมีอิทธิพลต่อการดำเนินการของฝ่ายบริหารที่กระทบการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ ซึ่งผู้ใช้หลักของรายงานการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงนี้ คือ นักลงทุน (Investors) ผู้ให้กู้ (Lenders) และเจ้าหนี้อื่น (Other Creditors) ทั้งในปัจจุบันและในอนาคตของกิจการ ทั้งนี้ ในการตัดสินใจข้างต้นนี้ นอกจากผู้ใช้รายงานทางการเงินต้องการข้อมูลเพื่อใช้ประเมินจำนวนเงิน (Amount) จังหวะเวลา (Timing) และความไม่แน่นอน (Uncertainty) ของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการแล้ว ผู้ใช้รายงานทางการเงินยังต้องการใช้ข้อมูลเพื่อประเมินหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการดูแลรักษาทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (Management's Stewardship of The Entity's Economic Resources) อีกด้วย ซึ่งในการประเมินทั้งสองเรื่องข้างต้น ผู้ใช้ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (Economic Resources) สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (Claims) รวมถึงการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้อง (Change in Economic Resources and Claims) เหล่านี้ ตลอดจนความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของฝ่ายบริหารในการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการตามความรับผิดชอบ (Stewardship Role)

ข้อมูลทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (สินทรัพย์) และสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (หนี้สินและ ส่วนของเจ้าของ) นั้นจะแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งผู้ใช้หลักจะใช้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของเพื่อประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการที่เสนอรายงาน ส่วนข้อมูลการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องที่แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของนั้น โดยที่ข้อมูลในรายงานทางการเงินยังแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องที่ไม่ได้เป็นผลจากผลการดำเนินงานการเงินด้วย เช่น การออกตราสารหนี้หรือตราสารทุน การจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นสามัญ เป็นต้น นอกจากนี้ ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานการเงินที่สะท้อนจากการบัญชีคงค้างจะแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ถึงแม้ว่าผู้ใช้หลักต้องการข้อมูลเพื่อพยากรณ์กระแสเงินสดรับสุทธิของกิจการก็ตาม แต่การบัญชีตามเกณฑ์คงค้างนี้ยังคงสามารถแสดงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่จะให้ข้อมูลได้ดีกว่าการบัญชีตามเกณฑ์เงินสดซึ่งแสดงเพียงเงินสดรับและเงินสดจ่ายในระหว่างรอบระยะเวลารายงานเท่านั้น ขณะที่ข้อมูลผลการดำเนินงานการเงินที่สะท้อนจากกระแสเงินสดระหว่างรอบระยะเวลารายงานของกิจการที่เสนอรายงานจะแสดงอยู่ในงบกระแสเงินสด ซึ่งงบกระแสเงินสดแบ่งออกได้ 3 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน

บทที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) หมายถึง ลักษณะที่ทำให้ข้อมูลมีประโยชน์สูงสุดในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและอนาคต ประกอบด้วย

1) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) กล่าวคือ ข้อมูลการเงินจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) กล่าวคือ ข้อมูลการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อทราบหรือไม่ทราบข้อมูลนั้น ทั้งนี้ ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นสามารถนำมาใช้ในกระบวนการพยากรณ์ผลลัพธ์ในอนาคต หรือที่เรียกกันว่า ข้อมูลนั้นมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์ (Predictive Value) โดยข้อมูลที่มีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นค่าพยากรณ์หรือค่าคาดการณ์ (Prediction /Forecast) ตัวอย่างเช่น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลรายการที่ใช้เงินสดด้วย เพื่อประโยชน์ในการพยากรณ์กระแสเงินสดของกิจการในอนาคต เป็นต้น นอกจากนี้ข้อมูลนั้นต้องมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์แล้ว ข้อมูลนั้นต้องสามารถช่วยในการยืนยันหรือชี้ให้เห็นถึงผลของการประเมินในอดีตหรือที่เรียกกันว่า ข้อมูลนั้นมีคุณค่าเพื่อการยืนยัน (Confirmatory Value) ซึ่งโดยปกติแล้ว คุณค่าเพื่อการพยากรณ์และคุณค่าเพื่อการยืนยันของข้อมูลการเงินมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ หากข้อมูลการเงินมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์แล้วมักมีคุณค่าเพื่อการยืนยันด้วย ตัวอย่างเช่น

นักลงทุนนำข้อมูลผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีปัจจุบันมาเปรียบเทียบกับปีก่อน เพื่อประเมินผลการดำเนินงานในอดีตและคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคต เป็นต้น

ทั้งนี้ นอกจากความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลแล้วยังขึ้นอยู่กับ **ความมีสาระสำคัญ (Materiality)** ของข้อมูลด้วย กล่าวคือ ข้อมูลมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือการแสดงผลข้อมูลไม่ชัดเจน มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้หลักของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาจากลักษณะหรือขนาดของรายการหรือทั้งลักษณะและขนาดของรายการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับบริบทเฉพาะของรายงานทางการเงินของแต่ละกิจการ โดยในบางกรณีลักษณะของรายการเพียงอย่างเดียวก็สามารถบอกได้ว่า ข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น ผลการดำเนินงานของส่วนงานดำเนินงานใหม่ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวสามารถบ่งบอกถึงความสามารถในการทำกำไรของกิจการในอนาคตได้ เป็นต้น

1.2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) กล่าวคือ ข้อมูลการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นต้องแสดงเนื้อหาสาระและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจแทนที่จะเป็นรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื่องจากในบางกรณี ข้อมูลการเงินที่แสดงตามเนื้อหาสาระและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจอาจแตกต่างไปจากข้อมูลการเงินที่แสดงตามรูปแบบทางกฎหมาย ทั้งนี้ ข้อมูลการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมต้องมีความครบถ้วน ความเป็นกลาง และการปราศจากข้อผิดพลาด โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.2.1) ความครบถ้วน (Completeness) กล่าวคือ กิจการต้องนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลการเงิน ตลอดจนการให้ความหมายและคำอธิบายทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับผู้ใช้ในการเข้าใจปรากฏการณ์นั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลการเงินไม่เข้าใจผิดในฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการทางการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาซื้อวัตถุดิบล่วงหน้าที่ยกเลิกไม่ได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

1.2.2) ความเป็นกลาง (Neutrality) กล่าวคือ กิจการต้องนำเสนอข้อมูลการเงินโดยปราศจากอคติหรือความเอนเอียง แม้ว่าการนำเสนอข้อมูลการเงินนั้นอาจส่งผลเสียหายแก่กิจการได้ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความที่กิจการถูกฟ้องร้องอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น ทั้งนี้ ความเป็นกลางจำเป็นต้องใช้หลักความรอบคอบ (Prudence) ด้วย ซึ่งหลักความรอบคอบเป็นการใช้ดุลยพินิจภายใต้เงื่อนไขของความไม่แน่นอนอย่างระมัดระวัง โดยที่การใช้หลักความรอบคอบ หมายถึง การทำให้สินทรัพย์และรายได้ไม่แสดงสูงเกินไป หนี้สินและค่าใช้จ่ายไม่แสดงต่ำเกินไป และในขณะเดียวกันหลักความรอบคอบก็ไม่ได้อนุญาตให้แสดงสินทรัพย์และรายได้ต่ำเกินไป รวมถึงไม่อนุญาตให้แสดงหนี้สินและค่าใช้จ่ายสูงเกินไปด้วย

1.2.3) การปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) กล่าวคือ การไม่มีข้อผิดพลาดหรือการละเว้นการให้ข้อมูลการเงิน อย่างไรก็ตาม ข้อมูลการเงินไม่จำเป็นต้องถูกต้องสมบูรณ์ทุกลักษณะ เนื่องจากในการจัดทำข้อมูลการเงินบางรายการอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจและการประมาณการ ตัวอย่างเช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา โดยอาศัยการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

การประยุกต์ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กำหนดกระบวนการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุดสำหรับการประยุกต์ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีประโยชน์ ดังนี้

ก) ระบุปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีศักยภาพที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

ข) ระบุประเภทของข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์นั้นซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด หากข้อมูลนั้นมีความพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์

ค) พิจารณาว่าข้อมูลนั้นมีพร้อมหรือไม่ และสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หรือไม่ หากข้อมูลมีพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ ถือว่าเป็นการสิ้นสุดกระบวนการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน แต่หากข้อมูลไม่พร้อมหรือไม่สามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ กิจการต้องดำเนินการตามกระบวนการอีกครั้งกับข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด รอลงมา

2) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) นอกจากข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมแล้ว ข้อมูลการเงินยังสามารถเพิ่มประโยชน์ได้มากยิ่งขึ้นด้วยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม แต่ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมไม่สามารถทดแทนลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานได้ ทั้งนี้ ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมประกอบด้วย 4 ประการ ได้แก่ การเปรียบเทียบกันได้ การพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความเข้าใจได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1) การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ผู้ใช้สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลการเงินมากยิ่งขึ้น โดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลการเงินที่คล้ายกันของกิจการอื่นสำหรับรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน (Cross-Sectional Analysis) หรือโดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลการเงินที่คล้ายกันของกิจการเดียวกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานอื่น (Time-Series Analysis or Trend Analysis) ทั้งนี้ ความสามารถเปรียบเทียบได้ไม่ใช่ความสม่ำเสมอ (Consistency) กล่าวคือ ความสม่ำเสมอ หมายถึง การใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจเหมือนกัน ไม่ว่าจะเป็นอย่างรอบระยะเวลารายงานภายในกิจการเดียวกัน หรือภายในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน แต่ต่างกิจการกัน โดยที่ความสม่ำเสมอสามารถช่วยให้เกิดความสามารถเปรียบเทียบได้ของข้อมูลการเงินได้ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี ข้อมูลการเงินอาจสามารถเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าขาดความสม่ำเสมอก็ตาม เช่น ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลารายงานกัน ผู้ใช้ข้อมูลการเงินอาจใช้ประโยชน์จากการที่กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และผลกระทบที่มีต่อรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบได้ของข้อมูลการเงิน เป็นต้น

2.2) การพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) กล่าวคือ ผู้สังเกตการณ์ที่มีความรอบรู้แตกต่างกันและมีความเป็นอิสระจากกันสามารถได้ข้อสรุปตรงกันว่าข้อมูลนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่นำเสนอ ทั้งนี้ การพิสูจน์ยืนยันได้สามารถกระทำทางตรงหรือทางอ้อมได้ ซึ่งการพิสูจน์ยืนยันได้ทางตรง (Direct Verification) เป็นการพิสูจน์จำนวนหรือสังเกตได้โดยตรง เช่น การ

ตรวจนับเงินสดและสินค้ำคงเหลือ เป็นต้น ส่วนการพิสูจน์ได้ทางอ้อม (Indirect Verification) เป็นการตรวจสอบปัจจัยนำเข้าแบบจำลอง สูตรหรือเทคนิคอื่น เช่น การคำนวณมูลค่าตามบัญชีของสินค้ำคงเหลือปลายงวดอีกครั้งโดยใช้วิธีการตราคาสินค้ำคงเหลือเหมือนเดิม เป็นต้น ซึ่งการพิสูจน์ยืนยันได้สามารถช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงินว่าข้อมูลนั้นมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

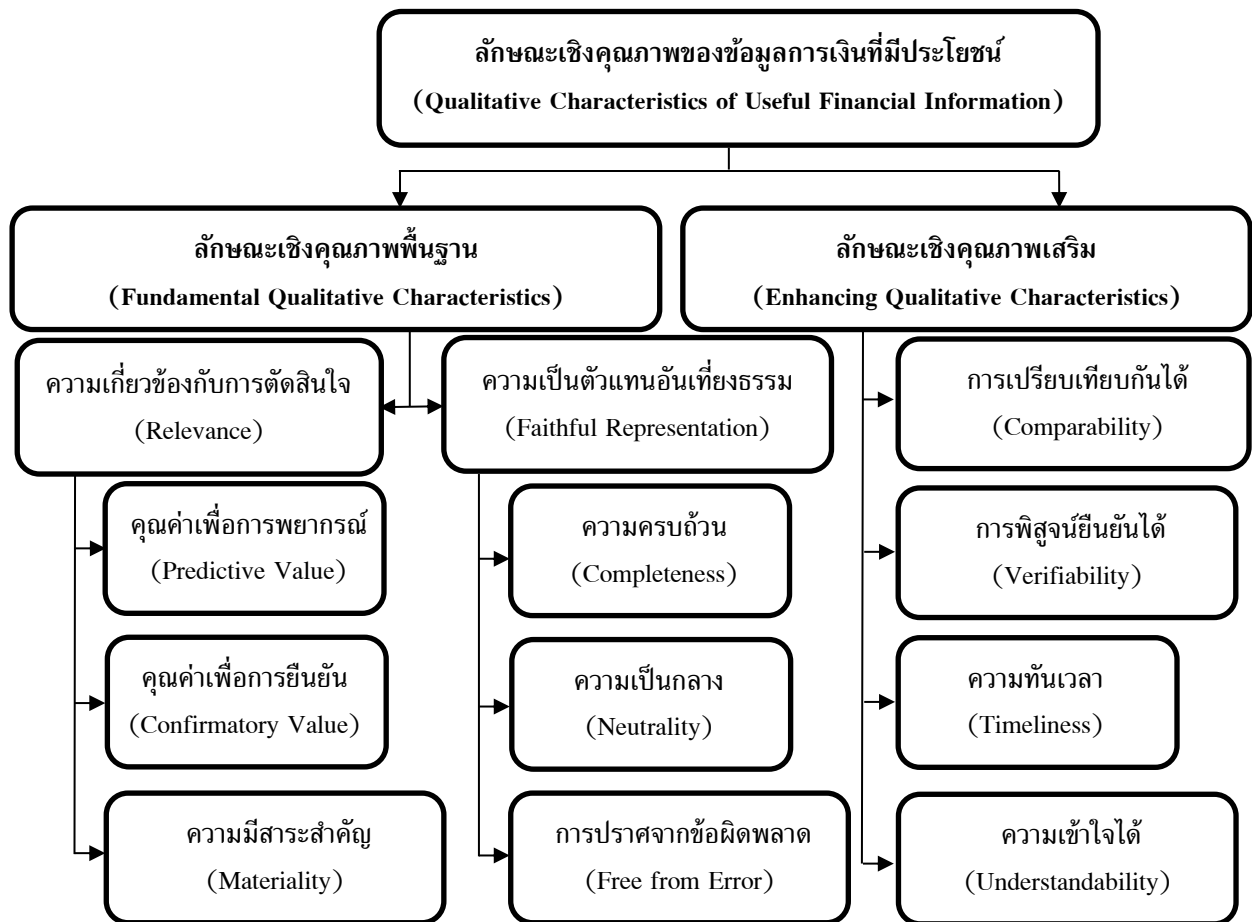
2.3) ความทันเวลา (Timeliness) กล่าวคือ ประโยชน์ของข้อมูลการเงินจะมากขึ้น เมื่อข้อมูลนั้นรายงานอย่างทันเวลา เนื่องจากการมีข้อมูลการเงินพร้อมให้ผู้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจใช้ทันเวลาที่ข้อมูลนั้นสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ ด้วยเหตุนี้ บริษัทจำเป็นต้องจัดทำประมาณการทางบัญชีขึ้นมา เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินให้ทันเวลาก่อนที่ข้อมูลนั้นจะสูญเสียอิทธิพลในการตัดสินใจไป เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน เป็นต้น

2.4) ความเข้าใจได้ (Understandability) กล่าวคือ ผู้ใช้ข้อมูลการเงินจะสามารถเข้าใจข้อมูลการเงินนั้นเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นถูกจัดประเภท กำหนดลักษณะและนำเสนอข้อมูลอย่างชัดเจนและกระชับ โดยมีข้อกำหนดว่า ผู้ใช้ข้อมูลการเงินต้องมีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล รวมทั้งมีความขยันหมั่นเพียรที่จะศึกษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี ผู้ใช้ข้อมูลการเงินอาจจำเป็นต้องอาศัยความช่วยเหลือของที่ปรึกษาเพื่อให้สามารถเข้าใจข้อมูลการเงินที่ซับซ้อนได้ดียิ่งขึ้น ทั้งนี้ แม้ว่าข้อมูลบางรายการมีความซับซ้อนก็ตาม แต่หากข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ข้อมูลนั้นก็ควรถูกนำเสนอในรายงานการเงิน โดยกิจการไม่สามารถอ้างว่า ข้อมูลนั้นไม่ควรแสดงในรายงานทางการเงิน เนื่องจากข้อมูลนั้นมีความยากซับซ้อนจนเกินไปสำหรับผู้ใช้งบการเงินที่จะเข้าใจได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลการเงินจะไม่มีประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน หากผู้ใช้งบการเงินไม่เข้าใจความหมายของข้อมูลการเงินนั้น แม้ว่าข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมก็ตาม

การประยุกต์ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

ข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจจำเป็นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม อย่างไรก็ตาม ผู้จัดทำข้อมูลการเงินต้องพยายามทำให้ข้อมูลการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมให้มากที่สุดเท่าที่จะกระทำได้

จากคำอธิบายเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ข้างต้นนั้น สามารถสรุป
ตั้งแผนภาพที่ 1 ได้ ดังนี้



แผนภาพที่ 1 : ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์

ข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์

ในการนำเสนอรายงานทางการเงินนั้น กิจการต้องถูกจำกัดด้วยต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนเกี่ยวกับการรวบรวม การประมวลผล ตลอดจนการพิสูจน์ยืนยันและการเผยแพร่ข้อมูลการเงิน นอกจากนี้ ต้นทุนยังเกิดขึ้นกับผู้ใช้ข้อมูลการเงิน เช่น ต้นทุนในการวิเคราะห์และตีความข้อมูลการเงิน เป็นต้น ขณะที่ประโยชน์ของข้อมูลการเงินสำหรับผู้จัดทำและผู้ใช้ข้อมูลการเงิน เช่น การเข้าถึงแหล่งเงินทุนที่มีต้นทุนต่ำลง การจัดสรรทรัพยากรเพื่อก่อให้เกิดผลตอบแทน เป็นต้น ดังนั้น ผู้จัดทำและผู้ใช้ข้อมูลการเงินจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับกับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตลอดจนต้นทุนในการวิเคราะห์และการตีความข้อมูลการเงิน ทั้งนี้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน

การบัญชีของประเทศไทยได้นำข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์มาเป็นข้อพิจารณาการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับด้วย

บทที่ 3 งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน

บทนี้ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป กิจการที่เสนอรายงาน รอบระยะเวลารายงาน และข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยมีรายละเอียด ดังนี้

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (The Objective of Financial Statements) คือ การให้ข้อมูลการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งข้อมูลเหล่านี้มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการและการประเมินหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ ทั้งนี้ ข้อมูลเหล่านี้จะปรากฏอยู่ใน

- 1) ฐานะการเงิน โดยการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ
- 2) งบผลการดำเนินงานการเงิน โดยการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย
- 3) งบการเงินอื่นและหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
 - 3.1) สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ รวมถึงข้อมูลลักษณะและความเสี่ยงที่เกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้
 - 3.2) สินทรัพย์และหนี้สินที่ยังไม่รับรู้ รวมถึงข้อมูลลักษณะและความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากรายการนั้น
 - 3.3) กระแสเงินสด
 - 3.4) เงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าของ และการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้เจ้าของ และ
 - 3.5) วิธี ข้อสมมติ ดุลยพินิจที่ใช้ประมาณการจำนวนเงินที่นำเสนอหรือเปิดเผย และการเปลี่ยนแปลงวิธี ข้อสมมติและดุลยพินิจเหล่านั้น

รอบระยะเวลารายงาน (Reporting Period) งบการเงินให้ข้อมูลการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่กำหนด โดยให้ข้อมูลเปรียบเทียบของงวดก่อนหน้างวดปัจจุบันเป็นอย่างน้อย เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการเปลี่ยนแปลงหรือแนวโน้ม ตัวอย่างเช่น งบแสดงฐานะการเงินแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ขณะที่งบกำไรขาดทุนแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับรอบระยะเวลารายงาน เป็นต้น นอกจากนี้ งบการเงินยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากรอบระยะเวลารายงานอีกด้วย

ข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern Assumption) ในการจัดทำงบการเงิน กล่าวคือ กิจการที่เสนอรายงานต้องมีข้อสมมติว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำเนินงานต่อไปในอนาคต หรือสามารถกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า กิจการไม่มีความตั้งใจและไม่มีความจำเป็นที่จะชำระบัญชีหรือหยุด

ดำเนินการ อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีความตั้งใจหรือมีความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินอาจจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในงบการเงินด้วย

กิจการที่เสนอรายงาน (Reporting Entity) หมายถึง กิจการที่ต้องหรือที่เลือกจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose Financial Statements) โดยกิจการที่เสนอรายงานอาจเป็นกิจการเดียวหรือเป็นส่วนหนึ่งของกิจการหรือประกอบด้วยกิจการมากกว่าหนึ่งกิจการก็ได้ ซึ่งกิจการที่เสนอรายงานไม่จำเป็นต้องเป็นนิติบุคคล ทั้งนี้ ในการกำหนดขอบเขตของกิจการที่เสนอรายงานขึ้นอยู่กับความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก

งบการเงิน (Financial Statements) เป็นรูปแบบเฉพาะของรายงานการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่เสนอรายงาน โดยมีข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern Assumption) ซึ่งรูปแบบของงบการเงินขึ้นอยู่กับรูปแบบของกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งมีทั้งหมด 3 ลักษณะดังนี้

- 1) **งบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements)** เป็นงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นกิจการที่เสนอรายงานหนึ่งเดียว
- 2) **งบการเงินเดี่ยว (Unconsolidated Financial Statements)** เป็นงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายเฉพาะบริษัทใหญ่เท่านั้น
- 3) **งบการเงินผนวกรวม (Combined Financial Statements)** เป็นงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการสองแห่งขึ้นไปที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย

บทที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบของงบการเงินที่นิยามไว้ในกรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ ประกอบด้วย

- 1) **องค์ประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน** ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ
- 2) **องค์ประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน** ได้แก่ รายได้ และค่าใช้จ่าย

ทั้งนี้ บทนี้ได้อธิบายคำนิยามองค์ประกอบของงบการเงิน 5 องค์ประกอบ ดังนี้

สินทรัพย์ (An Asset) หมายถึง ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่อยู่ภายใต้การควบคุม (Control) ของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยที่ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (An Economic Resource) ก็คือ สิทธิ (Right) ที่มีศักยภาพในการสร้างผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่น ลูกหนี้ สินค้า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น ทั้งนี้ กิจการจะถือว่า กิจการควบคุมทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจนั้นได้ ก็ต่อเมื่อ

กิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะกำกับการใช้ทรัพยากรและเป็นผู้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ทรัพยากรนั้น รวมถึงกิจการต้องมีความสามารถในปัจจุบันที่จะห้ามหรือป้องกันไม่ให้ผู้อื่นสามารถกำกับการใช้ทรัพยากรนั้นด้วย

หนี้สิน (A Liability) หมายถึง ภาระผูกพันปัจจุบัน (A Present Obligation) ของกิจการในการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยที่ภาระผูกพันเป็นหน้าที่หรือความรับผิดชอบที่กิจการไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งหน้าที่หรือความรับผิดชอบของกิจการนั้นหมายความรวมถึงภาระผูกพันตามกฎหมายและภาระผูกพันจากการอนุমানด้วย เช่น หากยกเลิกสัญญาจะทำให้กิจการเสียค่าปรับจำนวนมาก ซึ่งไม่คุ้มค่าที่จะยกเลิกสัญญา เป็นต้น

ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการแล้ว หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นสิทธิเรียกร้องต่อกิจการที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สิน

รายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ *ไม่รวมถึง* เงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ *ไม่รวมถึง* การจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

หน่วยบัญชี (Unit of Account) คือ สิทธิหรือกลุ่มของสิทธิ ภาระผูกพันหรือกลุ่มของภาระผูกพัน หรือกลุ่มของสิทธิและภาระผูกพันที่จะใช้เกณฑ์การรับรู้รายการและแนวคิดการวัดค่าตามหลักการของลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งการเลือกหน่วยบัญชีที่เหมาะสมจะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึงสาระของรายการในหน่วยบัญชานั้น นอกจากนี้ การเลือกหน่วยบัญชีต้องคำนึงถึงต้นทุนในการรับรู้และวัดค่า

การเลือกหน่วยบัญชี (Selecting The Unit of Account)

1) **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)** หน่วยบัญชีที่เลือกต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

2) **ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)** หน่วยบัญชีที่เลือกต้องให้ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึงเนื้อหาสาระของรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินและรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้น

สัญญาที่ยังจะต้องปฏิบัติตาม (Executory Contracts)

สัญญาที่ยังจะต้องปฏิบัติตามเป็นสัญญาที่ยังไม่มีฝ่ายใดปฏิบัติตามภาระผูกพันหรือทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามภาระผูกพันบางส่วนในขอบเขตที่เท่ากัน ซึ่งสัญญาก่อให้เกิดสินทรัพย์เดียวหรือหนี้สินเดียว

สำหรับสิทธิและภาระผูกพันรวมกันซึ่งแบ่งแยกไม่ได้ในการแลกเปลี่ยนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างของสัญญาที่ยังจะต้องปฏิบัติตาม เช่น สัญญาฟอร์เวิร์ด เป็นต้น

สาระของสิทธิตามสัญญาและภาระผูกพันตามสัญญา (Substance of Contractual Rights and Contractual Obligations)

งบการเงินจะต้องรายงานสาระในฐานะของความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิทธิตามสัญญาและภาระผูกพันตามสัญญา ในบางกรณี สาระของสิทธิและภาระผูกพันเหล่านั้นมีความชัดเจนจากรูปแบบตามกฎหมายของสัญญา แต่ในบางกรณี เงื่อนไขของสัญญาเดี่ยวหรือกลุ่มหรือชุดของสัญญาอาจต้องมีการวิเคราะห์เพื่อระบุสาระของสิทธิและภาระผูกพันนั้น

บทที่ 5 การรับรู้รายการและการเลิกรับรู้รายการ

การรับรู้รายการ (Recognition) เป็นกระบวนการของการนำรายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่าย มารวมไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน (Statement of Financial Position) หรืองบแสดงผลการดำเนินงานการเงิน (Statement(s) of Financial Performance) โดยแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่อยู่ในงบการเงินด้วยข้อความและจำนวนเงิน และรวมยอดจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินนั้น ๆ ซึ่งนั่นหมายความว่า รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของเท่านั้นที่จะสามารถรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ในทำนองเดียวกัน รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายเท่านั้นที่จะสามารถรับรู้ในงบแสดงผลการดำเนินงานการเงิน แต่ไม่ได้หมายความว่าทุกรายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินจะสามารถรับรู้รายการได้

เกณฑ์การรับรู้รายการ (Recognition Criteria) กิจการจะรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินก็ต่อเมื่อการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น และการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของที่เป็นผลตามมาให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินด้วยลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานทุกข้อต่อไปนี้

1) เป็นข้อมูลที่มี**ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)** เกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินและเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงของส่วนของเจ้าของที่เป็นผลตามมา อย่างไรก็ตาม การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินรายการใดรายการหนึ่งและรายได้ ค่าใช้จ่ายหรือการเปลี่ยนแปลงของส่วนของเจ้าของที่เป็นผลตามมาอาจไม่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเสมอไป ตัวอย่างเช่น เมื่อมีความไม่แน่นอนว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินมีอยู่หรือไม่ (Existence Uncertainty) หรือแม้ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินจะมีอยู่ แต่ความน่าจะเป็นของกระแสรับหรือกระแสจ่ายของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับต่ำ (Low Probability of a Flow of Economic Benefits) เป็นต้น

2) เป็นข้อมูลที่มี**ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)** ของสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายได้ ค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นผลตามมา โดยที่การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูล ซึ่งการรับรู้รายการจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมหรือไม่อาจถูกกระทบจากระดับของความไม่แน่นอนของการวัดค่า (Measurement Uncertainty)

นอกจากนี้ ในการรับรู้รายการ กิจการต้องคำนึงถึงข้อจำกัดทางด้านต้นทุน (Cost Constraint) ด้วย กล่าวคือ กิจการจะรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินก็ต่อเมื่อประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับจากข้อมูลที่เกิดจากการรับรู้รายการไม่ต่ำกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นกับกิจการในการจัดทำและนำเสนอข้อมูล ตลอดจนต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์และตีความข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม หากรายการนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการข้างต้น แต่รายการนั้นมีประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลนั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเลิกรับรู้รายการ (Derecognition) คือ การเอาสินทรัพย์หรือหนี้สินส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ออกจากงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งโดยปกติแล้ว การเลิกรับรู้รายการจะเกิดขึ้นเมื่อรายการนั้น**ไม่เป็นไปตามค่านิยม**ของสินทรัพย์หรือหนี้สินอีกต่อไป โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1) สำหรับ**สินทรัพย์** โดยปกติแล้ว การเลิกรับรู้รายการจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการ**สูญเสียการควบคุม**สินทรัพย์ส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีอาจดูเหมือนว่ามีสินทรัพย์ออกจากกิจการไปแล้ว แต่ในทางบัญชี สินทรัพย์นั้นยังถือเป็นของกิจการ โดยที่กิจการยังไม่สามารถเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้นได้ ตัวอย่างเช่น การโอนสินค้าไปฝากขาย เป็นต้น

2) สำหรับ**หนี้สิน** โดยปกติแล้ว การเลิกรับรู้รายการจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการ**ไม่มีภาระผูกพันปัจจุบัน**อีกต่อไปสำหรับหนี้สินส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้

บทที่ 6 การวัดค่า

ในบทนี้จะกล่าวถึงหลักการวัดค่า ข้อมูลที่ให้โดยหลักการวัดค่า ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า และเทคนิคการวัดค่าอิงกระแสเงินสด ซึ่งกรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ได้แบ่งหลักการวัดค่า (Measurement Bases) ออกเป็น 2 กลุ่มหลัก ดังนี้

1) หลักการวัดค่าตามต้นทุนเดิม (Historical Cost)

ต้นทุนเดิมอาศัยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนที่ได้มาจากราคาของรายการหรือเหตุการณ์อื่น (The Price of the Transaction or Other Event) ที่ทำให้เกิดรายการที่ต้องวัดค่านั้น กล่าวคือ ต้นทุนเดิมของสินทรัพย์ประกอบไปด้วยสิ่งตอบแทนที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาหรือเพื่อสร้างสินทรัพย์นั้นขึ้นมาบวกด้วยต้นทุนการทำรายการ **ตัวอย่างเช่น** ค่าขนส่งขาเข้า ค่านายหน้า ในขณะที่ต้นทุนเดิมของหนี้สินเท่ากับมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับเมื่อหนี้สินเกิดขึ้นหรือเมื่อกิจการต้องเข้ารับภาระหักด้วยต้นทุนการทำ

รายการ ซึ่งต้นทุนเดิมจะไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า *ยกเว้น* เมื่อมีสถานการณ์เฉพาะบางสถานการณ์เกิดขึ้น โดยที่สถานการณ์ที่ทำให้ต้องปรับมูลค่าต้นทุนเดิม เช่น ต้นทุนเดิมของสินทรัพย์จะลดลง หากสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า และต้นทุนเดิมของหนี้สินจะเพิ่มขึ้น หากหนี้สินนั้นสร้างภาระเพิ่มมากขึ้น โดยที่แนวทางหนึ่งในการนำหลักการวัดค่าตามต้นทุนเดิมไปประยุกต์กับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน คือ การวัดค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย (Amortized Cost)

2) หลักการวัดค่าตามมูลค่าสภาพปัจจุบัน (Current Value)

มูลค่าสภาพปัจจุบันอาศัยข้อมูลที่เป็นตัวเงินที่มีการปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนสภาพ ณ วันที่วัดค่า ซึ่งมูลค่าสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สินสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในประมาณการกระแสเงินสดและปัจจัยอื่นที่สะท้อนไว้ในมูลค่าสภาพปัจจุบันเหล่านั้นนับแต่วันที่วัดค่าครั้งก่อน โดยที่มูลค่าสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สินต่างจากต้นทุนเดิมตรงที่มูลค่าสภาพปัจจุบันไม่ได้มาจากราคาของรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินแม้แต่น้อย ทั้งนี้ หลักการวัดค่าตามมูลค่าสภาพปัจจุบันประกอบด้วย

2.1) **มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)** เป็นราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินจากรายการในสถานการณ์ปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดค่า โดยที่มูลค่ายุติธรรมสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดอนาคต ซึ่งมูลค่ายุติธรรมนี้ต้องไม่รวมต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ ความหมายและหลักการเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมสอดคล้องกับที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม กล่าวคือ ราคาต้องเกิดในสถานการณ์ปกติ ไม่ได้เกิดจากการบังคับขายหรือบังคับให้จ่ายหนี้ โดยที่ผู้ร่วมตลาด คือ ผู้ซื้อและผู้ขายในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ที่มีความเป็นอิสระจากกัน ไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีความรอบรู้เกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น สามารถเข้าทำรายการ และเต็มใจที่จะทำรายการสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

2.2) **มูลค่าจากการใช้ (สำหรับสินทรัพย์) (Value in Use (for Assets)) และมูลค่าปฏิบัติตามภาระ (สำหรับหนี้สิน) (Fulfilment Value (for Liabilities))** มูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันเฉพาะกิจการ (Entity-Specific) เกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดอนาคต ซึ่งมูลค่าทั้งสองนี้เป็นมูลค่าที่วัดในรูปของมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดอนาคต โดยที่**มูลค่าจากการใช้** คือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดหรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะได้มาจากการใช้สินทรัพย์และจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อเลิกใช้งานในที่สุด ส่วน**มูลค่าปฏิบัติตามภาระ** คือ มูลค่าปัจจุบันของเงินสดหรือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะต้องโอนเพื่อปฏิบัติตามภาระหนี้สิน จำนวนเงินของเงินสดหรือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอื่นไม่เพียงรวมจำนวนเงินที่จะโอนให้คู่สัญญาที่กิจการมีหนี้สินด้วย แต่ยังรวมถึงจำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะต้องโอนให้ผู้อื่นเพื่อให้กิจการสามารถปฏิบัติตามภาระหนี้สินนั้นด้วย เนื่องด้วยมูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาระจะอิงกระแสเงินสดอนาคต จึงทำให้ไม่รวมต้นทุนการทำรายการที่เกิดจากการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือ

เข้ารับภาระหนี้สิน อย่างไรก็ตาม มูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาระจะรวมมูลค่าปัจจุบันของต้นทุนการทำรายการที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์หรือปฏิบัติตามภาระหนี้สินในที่สุด

2.3) ต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost) ต้นทุนปัจจุบันสะท้อนจำนวนเงินปัจจุบัน ซึ่งก็คือ มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่าย ณ วันที่วัดค่าบวกด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์เทียบเท่า ส่วนต้นทุนปัจจุบันของหนี้สิน คือ มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายสำหรับหนี้สินเทียบเท่า ณ วันที่วัดค่าหักด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดค่า

ข้อสังเกต

1. ในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสำหรับหนี้สินวัดจากข้อมูลตามมุมมองหรือข้อสมมติที่เป็นเรื่องเฉพาะกิจการ ซึ่งแตกต่างจากการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ใช้มุมมองหรือข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรม มูลค่าจากการใช้ และมูลค่าปฏิบัติตามภาระถือเป็นมูลค่าขาออก (Exit Value) กล่าวคือ เป็นมูลค่าที่กิจการจะได้รับเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สิน ขณะที่ต้นทุนเดิมและต้นทุนปัจจุบันถือเป็นมูลค่าขาเข้า (Entry Value) ซึ่งเป็นมูลค่าที่สะท้อนราคาในตลาดที่กิจการต้องจ่าย เพื่อให้ได้สินทรัพย์นั้นมาหรือที่จะได้รับจากการก่อหนี้สิน เพียงแต่ว่าต้นทุนเดิมจะสะท้อนมูลค่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาหรือวันที่ก่อหนี้สิน แต่ต้นทุนปัจจุบันสะท้อนมูลค่า ณ วันที่วัดค่านั้น

2. มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสำหรับหนี้สินวัดจากข้อมูลตามมุมมองหรือข้อสมมติเฉพาะของกิจการ ซึ่งแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่วัดจากมุมมองหรือข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด

ข้อมูลที่ให้โดยหลักการวัดค่า

หลักการวัดค่าแต่ละจำนวนให้ประโยชน์ที่แตกต่างกัน ดังนี้

1) **ต้นทุนเดิม** ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยปกติแล้ว หากสินทรัพย์ได้มาไม่นานตามเงื่อนไขตลาด มูลค่าของสินทรัพย์เป็นมูลค่าที่กิจการคาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างน้อยเท่ากับต้นทุนสินทรัพย์นั้น หากสินทรัพย์นั้นเสื่อมสภาพหรือด้อยค่า ต้นทุนเดิมก็จะถูกปรับลดลงเป็นจำนวนเงินที่น้อยที่สุดที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ส่วนรายการหนี้สิน เมื่อกิจการรับรู้หนี้สินตามเงื่อนไขตลาดในวันที่เกิดรายการ จำนวนเงินหนี้สินก็คือมูลค่าของภาระผูกพันที่กิจการจะโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจออกไปเพื่อปฏิบัติตามภาระหนี้สิน โดยที่ข้อมูลที่ได้จากต้นทุนเดิมอาจมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์โดยใช้ประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิของกิจการ และอาจมีคุณค่าเพื่อการยืนยันได้อีกด้วยเนื่องจากสามารถให้ข้อมูลย้อนกลับเกี่ยวกับการพยากรณ์ก่อนหน้าของกระแสเงินสด รวมทั้งยังช่วยประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของฝ่ายบริหาร

2) **มูลค่ายุติธรรม** สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สิน มูลค่ายุติธรรมให้ข้อมูลเพื่อการพยากรณ์เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมสะท้อนความคาดหวังที่สะท้อนถึงความเสี่ยงในปัจจุบันของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับ

จำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต นอกจากนี้ มูลค่ายุติธรรมยังให้ข้อมูลเพื่อการยืนยัน โดยการให้ข้อมูลย้อนกลับเกี่ยวกับความคาดหวังในอดีต ส่วนรายการรายได้และค่าใช้จ่ายสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันของผู้ร่วมตลาด อาจมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์ด้วย เพราะสามารถใช้เป็นข้อมูลนำเข้าในการพยากรณ์รายได้และค่าใช้จ่ายในอนาคต รวมทั้งยังช่วยประเมินความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ

3) **มูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาวะ** ข้อมูลจากทั้งมูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาวะมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์ เนื่องจากมูลค่าทั้งสองมาจากกระแสเงินสดสุทธิที่จะเกิดขึ้นหากใช้และขายสินทรัพย์ในที่สุด หรือโอนชำระหนี้สิน

4) **ต้นทุนปัจจุบัน** ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินที่วัดด้วยมูลค่าปัจจุบันอาจเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เพราะต้นทุนปัจจุบันสะท้อนต้นทุนของการได้มาหรือการเข้ารับภาระหนี้สินที่เทียบเท่าในปัจจุบัน

ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า

1) **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ** ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจจำเป็นต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น และรูปแบบของกระแสเงินสดที่สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะก่อให้เกิด กล่าวคือ สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะต่างกันควรเลือกใช้หลักการวัดค่าที่ต่างกัน สินทรัพย์ที่มีมูลค่ามีความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยทางการตลาดสูง ต้นทุนเดิมอาจไม่ใช่มูลค่าที่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หากข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์นั้นเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการ แต่สำหรับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อผลิตสินค้าหรือบริการ โดยไม่ได้มีไว้เพื่อขาย ต้นทุนเดิมจะสามารถให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับการคำนวณกำไรในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน นอกจากนี้ รูปแบบของกระแสเงินสดในอนาคตที่สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะก่อให้เกิดเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ต้องพิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า เพื่อให้ได้ซึ่งข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ไม่ว่าจะกระแสเงินสดนั้นจะถูกสร้างโดยตรง หรือโดยอ้อมที่ใช้ร่วมกันกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอื่น ทั้งนี้ รูปแบบของกระแสเงินสดในอนาคตที่สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะก่อให้เกิดยังขึ้นอยู่กับลักษณะกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการอีกด้วย *ตัวอย่างเช่น* วิธีราคาทุนตัดจำหน่ายอาจเป็นวิธีวัดค่าที่เหมาะสมกับเงินลงทุนในหุ้นกู้ที่กิจการมีความตั้งใจที่จะถือหุ้นกุนั้นจนครบกำหนด ขณะที่วิธีราคาทุนตัดจำหน่ายอาจไม่เหมาะสมกับการวัดค่าของอนุพันธ์ เนื่องจากวิธีดังกล่าวไม่สามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับอนุพันธ์นั้น เป็นต้น

2) **ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม** ในการเลือกหลักการวัดค่า เพื่อให้ข้อมูลที่แสดงความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ต้องคำนึงถึงความไม่สอดคล้องของการวัดค่า (Measurement Inconsistency) กล่าวคือ หากงบการเงินไม่จับคู่ทางบัญชี (Accounting Mismatch) งบการเงินนั้นจะไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม นอกจากนี้ หลักการวัดค่าสามารถให้ข้อมูลที่แสดงความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หรือไม่นั้น อาจได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนของการวัดค่า (Measurement Uncertainty) กล่าวคือ การวัดค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ไม่สามารถสังเกตได้โดยตรงจากตลาดซื้อขายคล่อง ในความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ไม่ได้หมายความว่า การประมาณการต้องมีความแม่นยำอย่างสมบูรณ์ แต่ให้กิจการประมาณการ

อย่างดีที่สุดโดยมีคุณลักษณะของการพิสูจน์ยืนยันได้ และกิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมถึงความไม่แน่นอนในการวัดค่านั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน เป็นต้น

ทั้งนี้ หลักการวัดค่าอาจส่งผลกระทบต่อลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ ตัวอย่างเช่น การใช้หลักการวัดค่าเดียวกันกับรายการที่เหมือนกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่ต่างกัน ภายในกิจการเดียวกัน หรือสำหรับรอบระยะเวลารายงานเดียวกันระหว่างกิจการต่าง ๆ จะช่วยให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม การใช้หลักการวัดค่าหลายๆ หลักการสำหรับรายการในงบการเงินหนึ่งหรือมีการเปลี่ยนแปลงหลักการวัดค่าที่ใช้จะทำให้ข้อมูลมีความซับซ้อน เข้าใจได้ยากขึ้น ตลอดจนผลรวมของยอดคงเหลือของรายการในงบการเงินที่ใช้หลักการวัดค่าที่ต่างกันอาจทำให้ข้อมูลมีประโยชน์น้อยลง อย่างไรก็ตาม การใช้หลักการวัดค่าหลายๆ หลักการยังมีความเหมาะสม หากมีความจำเป็นในการให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ ด้วยเหตุนี้ จึงไม่สามารถสรุปได้ว่าหลักการวัดค่าใดเป็นหลักการวัดค่าที่จะให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์สูงสุด แต่ขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ ณ ขณะนั้น นอกจากนี้ แม้ว่าการพิจารณาในการเลือก หลักการวัดค่าต้องคำนึงถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์แล้ว ยังต้องคำนึงถึงข้อจำกัด ด้านต้นทุนด้วย กล่าวคือ หลักการวัดค่าที่เลือกใช้ต้องเป็นหลักการวัดค่าที่ให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์กับผู้ใช้ งบการเงินมากกว่าต้นทุนในการจัดทำและการนำเสนอข้อมูลของกิจการ รวมถึงต้นทุนจากการใช้ข้อมูลของ ผู้ใช้งบการเงิน

การวัดค่าส่วนของเจ้าของ

กรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของส่วนของเจ้าของไว้ว่า ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้ เสียคงเหลือในสินทรัพย์หักด้วยหนี้สิน ซึ่งนั้นแสดงให้เห็นว่า ส่วนของเจ้าของไม่มีการวัดค่าโดยตรง แต่มาจากยอดรวมของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หักด้วยยอดรวมของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน ซึ่งการ วัดค่ารายการของสินทรัพย์และหนี้สินมาจากหลายหลัก บางรายการเป็นต้นทุนเดิม บางรายการเป็นมูลค่า ยุติธรรม ด้วยเหตุนี้ ยอดรวมของส่วนของเจ้าของจึงไม่เท่ากับมูลค่าตลาดของกิจการหรือไม่เท่ากับจำนวน เงินที่จะได้รับจากการขายกิจการหรือไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ทั้งหมดหลังจากการ ชำระหนี้สินทั้งหมด เนื่องจากงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปไม่ได้ถูกออกแบบมาเพื่อแสดงมูลค่าของ กิจการ

เทคนิคการวัดค่าอิงกระแสเงินสด

ในการประมาณการค่ากระแสเงินสดนั้น กรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ได้ให้แนวทางในการประมาณการ กระแสเงินสดไว้ 3 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 : มูลค่าที่คาดหวัง คือ ค่าเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามความน่าจะเป็น หรือที่รู้จักกันว่า ค่าเฉลี่ย ทางสถิติ (The Statistical Mean)

วิธีที่ 2 : จำนวนเงินสูงสุดที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าไม่เกิด ซึ่งคล้ายกับค่ามัธยฐานทางสถิติ (Similar to The Statistical Median)

วิธีที่ 3 : ผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากที่สุด หรือค่าฐานนิยมทางสถิติ (The Statistical Mode) กล่าวคือ เป็นกระแสรับหรือจ่ายเพียงค่าเดียวที่มีโอกาสมากที่สุดที่จะเกิดขึ้นในที่สุด จากสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น

บทที่ 7 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

บทนี้กล่าวถึงแนวคิดของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ตลอดจนแนวทางของการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งในบทนี้ได้ให้หลักการว่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเป็นเครื่องมือสื่อสาร (Communication Tools) ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ ทั้งนี้ การสื่อสารข้อมูลในงบการเงินอย่างมีประสิทธิภาพจะทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น รวมทั้งยังช่วยส่งเสริมให้เกิดการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการ นอกจากนี้ยังจะช่วยให้ข้อมูลในงบการเงินเป็นข้อมูลที่เข้าใจได้และเปรียบเทียบกันได้ด้วย ซึ่งการสื่อสารข้อมูลในงบการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ กิจการต้องปฏิบัติตามแนวทางดังต่อไปนี้

1) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และหลักการของการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล (Principles) เป็นสำคัญ โดยไม่ยึดติดกับกฎเกณฑ์ (Rules) มากจนเกินไป

2) การจัดประเภท (Classification) ข้อมูล โดยให้จัดรายการที่มีความคล้ายคลึงกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน และส่วนรายการที่ไม่คล้ายคลึงกันให้แสดงแยกออกจากกัน

3) การรวม (Aggregation) ข้อมูลที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะร่วมกันและจัดประเภทเดียวกันเข้าไว้ด้วยกันในลักษณะที่ไม่คลุมเครือ โดยการรวมยอดนั้นต้องไม่ทำให้ขาดข้อมูลในรายละเอียดที่สำคัญและในขณะเดียวกันต้องไม่ทำให้ข้อมูลที่นำเสนอเยิ่นเย้อมากเกินไปจนความจำเป็น (Excessive Aggregation)

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องคำนึงถึงข้อจำกัดด้านต้นทุน (Cost Constraint) สำหรับการตัดสินใจว่า กิจการควรแสดงและเปิดเผยข้อมูลใดบ้างในงบการเงิน กล่าวคือ ไม่ควรมีต้นทุนในการจัดทำข้อมูลมากกว่าผลประโยชน์ที่ได้รับ

ทั้งนี้ ในการเปิดเผยข้อมูลต้องสร้างสมดุลระหว่างความยืดหยุ่นเพื่อให้ข้อมูลที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และการกำหนดข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ระหว่างรอบระยะเวลารายงานและในรอบระยะเวลารายงานเดียวกันระหว่างกิจการ

การจัดประเภท (Classification) เป็นการเรียงสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือ ค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับลักษณะที่ร่วมกัน โดยลักษณะที่กล่าวรวมถึงแต่ไม่จำกัดเฉพาะลักษณะของรายการ (Nature) บทบาท (Role) หรือหน้าที่ (Function) ในกิจกรรมธุรกิจที่กิจการดำเนินการและวิธีการวัดค่ารายการนั้น การจัดประเภทรายการที่ไม่คล้ายกันไว้ด้วยกันสร้างความคลุมเครือให้ข้อมูล

การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สิน ในบางครั้งการแยกสินทรัพย์และหนี้สินที่มีส่วนประกอบที่ต่างกันอาจเหมาะสม *ตัวอย่างเช่น* การแยกสินทรัพย์และหนี้สินออกเป็นส่วนประกอบหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน เนื่องจากในกรณีนี้การจัดประเภทส่วนประกอบเหล่านั้นแยกออกจากกันจะช่วยเสริมความมีประโยชน์ของข้อมูลการเงินได้ เป็นต้น

การหักลบ (Offsetting) เกิดขึ้นเมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินเป็นหน่วยบัญชีที่แยกจากกัน แต่จัดกลุ่มรายการเป็นจำนวนเงินสุทธิเดียวกัน (A Single Net Amount) ในงบแสดงฐานะการเงิน

การจัดประเภทส่วนของเจ้าของ กิจการอาจจำเป็นต้องจัดสิทธิเรียกร้องของส่วนของเจ้าของแยกจากกันหากสิทธิเรียกร้องนั้นมีลักษณะแตกต่างกัน เช่น หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ เงินปันผล เป็นต้น

การจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย รายได้และค่าใช้จ่ายให้จัดประเภทและรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน (Statement of Profit or Loss) หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)

งบกำไรขาดทุน (Statement of Profit or Loss) เป็นแหล่งหลักที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานการเงินของกิจการ (An Entity's Financial Performance) สำหรับรอบระยะเวลารายงาน (For The Reporting Period) อย่างไรก็ดี ในการวิเคราะห์ของผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด ซึ่งหมายความรวมถึงข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายที่รวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

สำหรับรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) ในบางสภาพแวดล้อมที่เป็นข้อยกเว้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอาจตัดสินใจที่จะไม่รวมรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบกำไรขาดทุน แต่ให้รวมอยู่ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากการทำเช่นนั้นทำให้งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ดีกว่า

ส่วนการจัดประเภทใหม่ (Recycling) โดยหลักการแล้ว รายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลาหนึ่งจะต้องถูกจัดประเภทใหม่ไปยังงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาในอนาคต หากการทำเช่นนั้นทำให้งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ดีกว่า ในทางตรงกันข้าม หากการจัดประเภทใหม่ไปยังงบกำไรขาดทุนไม่ได้ส่งผลให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ดีกว่า คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอาจตัดสินใจให้รายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะไม่มีการจัดประเภทใหม่ในภายหลัง

อย่างไรก็ดี การสรุปรวม (Aggregation) เป็นการรวมสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะร่วมกันและจัดประเภทเดียวกันไว้ด้วยกัน อาจจะทำให้ข้อมูลมีประโยชน์ ในขณะที่ อาจทำให้สูญเสียประโยชน์ของรายละเอียด ซึ่งกิจการต้องหาสมดุลโดยกำหนดระดับที่เหมาะสม

บทที่ 8 แนวคิดเกี่ยวกับเงินทุนและการรักษาระดับเงินทุน

เนื้อหาในบทนี้ประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่ แนวคิดเกี่ยวกับเงินทุน แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินทุนและการคำนวณกำไร และการปรับปรุงการรักษาระดับเงินทุน

แนวคิดเกี่ยวกับเงินทุน

แนวคิดเกี่ยวกับเงินทุน (Concepts of Capital) เป็นแนวคิดที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งสามารถแบ่งแนวคิดเกี่ยวกับเงินทุนออกเป็น 2 แนวคิดหลัก ดังนี้

1) แนวคิดทางการเงิน (A Financial Concept of Capital) เป็นแนวคิดของทุนที่ใช้ตัวเงินที่ลงทุนหรืออำนาจซื้อที่ลงทุน ซึ่งเท่ากับสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์หักหนี้สิน) (Net Assets) หรือส่วนของผู้เป็นเจ้าของเป็นหน่วยวัด โดยวัดอยู่ในรูปของตัวเงินที่เป็นหน่วยเงินตราเดิม หรือหน่วยเงินตราที่มีอำนาจซื้อคงที่ โดยการปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อ เช่น จำนวนเงินบาท เป็นต้น ซึ่งกิจการส่วนใหญ่มักนำแนวคิดทุนทางการเงินนี้มาใช้ในการจัดทำงบการเงิน

2) แนวคิดทางกายภาพ (A Physical Concept of Capital) เป็นแนวคิดของทุนที่ใช้กำลังการผลิตที่สามารถใช้ในการผลิตหรือที่ใช้ผลิตจริงเป็นหน่วยวัด ซึ่งสามารถวัดได้ในรูปของผลผลิต เช่น จำนวนผลผลิตที่ผลิตได้ต่อวัน เป็นต้น

แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินทุนและการคำนวณกำไร

แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับเงินทุนและการคำนวณกำไร (Concept of Capital Maintenance and the Determination of Profit) จากแนวคิดเกี่ยวกับเงินทุนข้างต้นทำให้เกิดแนวคิดการรักษาระดับเงินทุนและการวัดผลกำไร ซึ่งเป็นแนวคิดในการกำหนดระดับเงินทุนที่กิจการต้องรักษาและการวัดผลกำไร โดยสามารถแบ่งออกเป็น 2 แนวคิดย่อย ดังนี้

1) การรักษาระดับเงินทุนทางการเงิน (Financial Capital Maintenance) ตามแนวคิดนี้กำไร (Profit) จะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงานสูงกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อเริ่มรอบระยะเวลารายงาน แต่จำนวนที่เพิ่มขึ้นนั้น ต้องไม่รวมรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการกับเจ้าของในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน เช่น เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ การแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ เป็นต้น ทั้งนี้ การรักษาระดับเงินทุนทางการเงินสามารถวัดค่าของทุนโดยใช้หน่วยเงินตราตามอำนาจซื้อเดิม (Nominal Monetary Units) หรือใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ (Units of Constant Purchasing Power) ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1.1) การรักษาระดับทุนทางการเงิน – ตามอำนาจซื้อเดิม การวัดมูลค่าทุนตามแนวคิดนี้โดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม ซึ่งอำนาจซื้อของเงินเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา ในกรณีนี้ กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลารายงานโดยวัดจากหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมตลอดรอบระยะเวลารายงานนั้น ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้การเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ที่อยู่ในรอบระยะเวลารายงานถือเป็นกำไรตามแนวคิดนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับรู้กำไรดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจนกว่ากิจการจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นก็ตาม

1.2) การรักษาระดับเงินทุนทางการเงิน – ตามอำนาจซื้อคงที่ การวัดมูลค่าทุนตามแนวคิดนี้โดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ เนื่องจากในกรณีที่เกิดภาวะเงินเฟ้อขึ้น อำนาจซื้อของเงินจะลดลง เมื่อเวลาผ่านไป ดังนั้น กำไร จึงหมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลารายงานหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ เมื่อเกิดการเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ เฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นถือเป็นกำไร ส่วนที่เหลือถือเป็นการปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับเงินทุนซึ่งต้องแสดงไว้ในส่วนของเจ้าของ

2) การรักษาระดับเงินทุนทางกายภาพ (Physical Capital Maintenance) ตามแนวคิดนี้กำไรจะเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิตทางกายภาพหรือความสามารถในการดำเนินงาน หรือทรัพยากรหรือเงินทุนที่กิจการสามารถใช้ในการผลิตหรือที่ใช้ผลิตจริงเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงานสูงกว่าเมื่อเริ่มรอบระยะเวลา รายงาน โดยต้องไม่รวมรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการกับเจ้าของในระหว่างรอบระยะเวลา รายงาน เช่น การลงทุนเพิ่มของผู้เป็นเจ้าของ การปันส่วนทุนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ เป็นต้น ซึ่งแนวคิดนี้ต้องวัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) เป็นเกณฑ์เท่านั้น

การปรับปรุงการรักษาระดับเงินทุน

กรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ได้อธิบายถึงการตีราคาใหม่ (Revaluation) ว่า เป็นการปรับปรุงการรักษาระดับเงินทุน (Capital Maintenance Adjustments) แต่ไม่ถือเป็นกำไร (Profit) กล่าวคือ การตีราคาใหม่หรือการปรับปรุงย้อนหลังสินทรัพย์และหนี้สินทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่การเพิ่มขึ้นหรือลดลงนี้ไม่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนภายใต้แนวคิดการรักษาระดับเงินทุนบางแนวคิด แต่ให้รวมรายการนี้ อยู่ในส่วนของเจ้าของ แม้ว่ารายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายก็ตาม เนื่องจากเป็นเพียงการรักษาระดับเงินทุนเท่านั้น

วันที่มีผลบังคับใช้

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดครอบคลุมถึงบางรายการหรือบางเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นของกิจการ กิจการต้องใช้กรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ในการพิจารณาแนวทางการรับรู้ การเลิกรับรู้ รายการ การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ กิจการควรพิจารณาทบทวนถึงนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีเรื่องใดบ้างที่ควรต้องปรับปรุง เพื่อให้สอดคล้องกับ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงใหม่นี้
