

หลักการสำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ค.ศ. 2018

Key Principles of Conceptual Framework for
the Financial Reporting 2018

ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร

รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr.Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University
Head of Professional Accounting Committee on Accounting Education and Technology,
Thailand Federation of Accounting Professions

อนุวัฒน์ ภักดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

หลักการสำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ค.ศ. 2018

ดร.สิลปพร ศรีจันเพชร

รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Email: sillapaporn@tbs.tu.ac.th

อนุวัฒน์ ภัคดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Email: anuwat.ph@chandra.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 12 พฤศจิกายน 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 29 พฤศจิกายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 1 ธันวาคม 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายหลักการสำคัญที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง 2018 และข้อแตกต่างจากกรอบแนวคิดฉบับปรับปรุง 2015 เพื่อให้เกิดประโยชน์ในทางปฏิบัติ กรอบแนวคิด 2018 ประกาศใช้ในประเทศไทย ปี พ.ศ. 2564 เนื้อหาของกรอบแนวคิด 2018 ครอบคลุม 8 บท ได้แก่ (1) วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (2) ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (3) งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน (4) องค์ประกอบของงบการเงิน (5) การรับรู้รายการและการตัดรายการบัญชี (6) การวัดมูลค่า (7) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และ (8) แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

คำสำคัญ: กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2018) หลักการ

Key Principles of Conceptual Framework for the Financial Reporting 2018

Dr.Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor of Department of Accounting,

Thammasat Business School, Thammasat University

Head of Professional Accounting Committee on Accounting Education and Technology,

Thailand Federation of Accounting Professions

Email: sillapaporn@tbs.tu.ac.th

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,

Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

Email: anuwat.ph@chandra.ac.th

Received: November 12, 2020

Revised: November 29, 2020

Accepted: December 1, 2020

ABSTRACT

This article aims to explain the key principles of conceptual framework for the financial reporting 2018 and to illustrate differences issues from the conceptual framework 2015 to provide practical benefits. This conceptual framework will be implemented in Thailand in 2021. Contents in the conceptual framework 2018 comprise 8 chapters: (1) the objective of general purpose financial reporting (2) qualitative characteristics of useful financial information (3) financial statements and the reporting entity (4) elements of the financial statements (5) recognition and derecognition (6) measurement (7) presentation and disclosure and (8) concepts of capital and capital maintenance.

Keywords: *Conceptual Framework for the Financial Reporting (2018), Principles*

■ บทนำ

ในปัจจุบันการจัดทำงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) ในประเทศไทยใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมีลักษณะเป็นหลักการ (Principle Based) ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) หากเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินรองรับเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้หลักการตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินเพื่อรับรู้รายการดังกล่าว

ในปี ค.ศ. 2002 เกิดโครงการร่วม (Joint Project) ในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) กับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีการเงินของสหรัฐอเมริกา (FASB) ซึ่งเป็นผลจากโครงการ Norwalk Agreement เพื่อทำข้อตกลงในการทำงานร่วมกันระหว่าง IASB กับ FASB (Whittington, 2008) และในปี ค.ศ. 2005 คณะกรรมการ IASB กับ FASB ได้เริ่มพัฒนากลอบแนวคิดโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นกรอบหรือแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินในอนาคต เพื่อรองรับการปรับปรุงใน 3 ลักษณะ คือ (1) มาตรฐานที่มีลักษณะเป็นหลักการ (Principles based Standard) (2) มาตรฐานที่มีลักษณะสม่ำเสมอภายใน (Internally Consistent Standards) และ (3) มาตรฐานที่มีความสอดคล้องกันในระดับสากล (Internationally Converged Standards) (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2558)

Braam and Beest (2013) ได้กล่าวถึงกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่ออกโดย IASB ว่าเป็นการให้แนวคิดพื้นฐานสำหรับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นว่าระดับของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ขึ้นอยู่กับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริม อันจะนำไปสู่การเพิ่มประโยชน์ในการตัดสินใจ (IASB, 2018a)

ประเทศไทยได้นำแม่บทการบัญชีของ IASB มาใช้เป็นแนวทางจัดทำบัญชีครั้งแรก ในปี พ.ศ. 2542 ซึ่งมีผลบังคับตามกฎหมายในปี พ.ศ. 2543 และได้ออกแม่บทการบัญชี ฉบับปรับปรุงปี พ.ศ. 2552 ซึ่งมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างจากแม่บทการบัญชีฉบับเดิม และในปี พ.ศ. 2557 ประเทศไทยได้นำกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2013 มาถือปฏิบัติครั้งแรกและได้ยกเลิกแม่บทการบัญชีฉบับดังกล่าวไป และในปี พ.ศ. 2558 ได้ประกาศใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2015 ต่อมาในปี ค.ศ. 2018 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ได้ออกกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2018¹ (กรอบแนวคิด 2018) อีกครั้ง การปรับปรุงดังกล่าวเกิดจากแนวคิดที่สำคัญ คือ การให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของเหตุการณ์ที่นำเสนอ (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2563) ซึ่งกรอบแนวคิดฉบับปรับปรุง 2018 นี้จะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2564 เนื้อหาของกรอบแนวคิดฉบับดังกล่าวมีการอธิบายในรายละเอียดมากยิ่งขึ้น และทำให้ประเด็นต่าง ๆ มีความชัดเจน เพื่อลดปัญหาการนำไปถือปฏิบัติ รวมทั้งได้นำหลักการบางอย่างที่อยู่ในแม่บทการบัญชีกลับมากล่าวอีกครั้ง เช่น เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) ความระมัดระวังทางบัญชี² (Prudence/Conservatism) เป็นต้น (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2562)

¹ในบทความนี้เรียก “กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2018” ว่า “กรอบแนวคิด 2018”

²กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 48/2563 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2563 เรียกว่า ความรอบคอบ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

เหตุผลหลักที่อยู่เบื้องหลัง คือ การปรับปรุงกรอบสำหรับการรายงานทางการเงินเพื่อการพัฒนาตลาดทุน และรองรับรูปแบบการดำเนินธุรกิจใหม่ (Kvatashidze, 2019) โดยกรอบแนวคิดมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยในการพัฒนา มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับใหม่ ๆ ให้อยู่บนแนวคิดที่สอดคล้องกัน ในกรณีที่เหตุการณ์ทาง เศรษฐกิจไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศรับรองเป็นการเฉพาะ ผู้จัดทำรายงานทางการเงินสามารถ นำหลักเกณฑ์ตามกรอบแนวคิดไปประยุกต์ได้ นอกจากนี้ ยังช่วยให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถเข้าใจหลักเกณฑ์ ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ ได้

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายหลักการสำคัญที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิด 2018 ของแต่ละบท เพื่อช่วยให้ ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทางบัญชี รวมถึงผู้สนใจทั่วไปเข้าใจหลักการสำคัญในภาพรวมของ กรอบแนวคิดและสามารถนำไปประยุกต์ในการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงินได้อย่างเหมาะสมตาม วัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิด

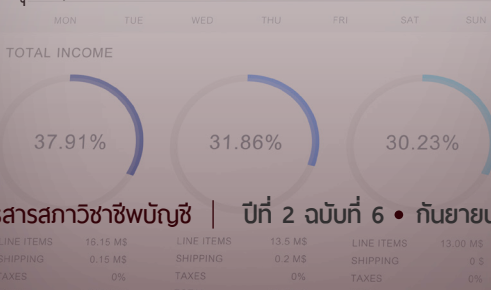
กรอบแนวคิด 2018 ส่งผลกระทบต่อกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) และกิจการที่มีเหตุการณ์ ทางเศรษฐกิจหรือรายการบัญชี ซึ่งไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินรองรับเป็นการเฉพาะเนื่องจากกิจการ ต้องนำหลักการตามที่อธิบายไว้ในกรอบแนวคิดไปประยุกต์ในการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน รวมทั้ง กิจการควรพิจารณาถึงความเหมาะสมกับการกำหนดนโยบายการบัญชี ตามกรอบแนวคิด 2018 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงบการเงินที่มีประโยชน์

ลำดับถัดไป เป็นการอธิบายถึง ลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ภาพรวมของกรอบ แนวคิด 2018 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ และเนื้อหาในแต่ละบทของกรอบแนวคิด 2018

■ ลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

Cuong and Ly (2017) อธิบายถึงวัตถุประสงค์หลักของงบการเงิน คือ การให้ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพ สามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ ดังนั้น การให้ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพสูงจึงมีความสำคัญ และ มีอิทธิพลต่อนักลงทุนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ตลอดจน การตัดสินใจด้านสินเชื่อ การจัดสรรทรัพยากร ซึ่งจะ มีส่วนช่วยในการปรับปรุงประสิทธิภาพโดยรวมของตลาดทุน ในลักษณะดังกล่าวจึงถือว่าการให้ข้อมูลทางบัญชีที่ มีประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิด (IASB, 2018a) อย่างไรก็ตาม Barth, Landsman, and Lang (2008) กล่าวว่าคุณภาพของการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง เนื่องจาก มีโครงสร้างที่ซับซ้อนและมีมุมมองในหลายมิติ งานวิจัยเชิงประจักษ์ในอดีตจึงพยายามศึกษาคุณภาพของข้อมูล ทางการเงินที่มีประโยชน์ผ่านการให้ข้อมูลเชิงปริมาณ โดยมุ่งสนใจเกี่ยวกับคุณสมบัติเฉพาะของข้อมูลทางการเงิน เช่น ตัวชี้วัดคุณภาพกำไร ความมีเสถียรภาพของกำไร ความสามารถในการพยากรณ์ ความสม่ำเสมอของกำไร และ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Dechow et al., 2010; Francis, LaFond, Olsson & Schipper 2004) ซึ่งตัวชี้วัด ดังกล่าวมีลักษณะที่สอดคล้องตามลักษณะเชิงคุณภาพที่กำหนดไว้ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

กรอบแนวคิด 2018 ได้ให้แนวทางในการนำเสนองบการเงินที่มีประโยชน์ผ่านการพัฒนามาตรฐาน การรายงานทางการเงินแต่ละฉบับ เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่พัฒนาขึ้นควรสอดคล้องกับ กรอบแนวคิดเพื่อให้การนำเสนองบการเงินของกิจการสอดคล้องกับหลักการของข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2563) เช่น งานวิจัยของ Barth et al. (2008) พบว่าการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ



มาถือปฏิบัติช่วยลดระดับการจัดการกำไร (Earnings Management) เพิ่มการรับรู้ผลขาดทุนอย่างทันเวลา และช่วยเพิ่มความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Value Relevance) รวมทั้ง งานวิจัยของ Ota, Ozili and Eisenberg (2017) พบว่าข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพิ่มขึ้น

นอกจากนั้น งานวิจัยของ Okafor, Anderson, and Warsame (2016) พบว่าข้อมูลทางการเงินของบริษัทในประเทศแคนาดาที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาถือปฏิบัติ ช่วยเพิ่มความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับการใช้หลักการบัญชีรับรองทั่วไปของสหรัฐอเมริกา (U.S. GAAP)

จากเหตุผลดังกล่าวจึงเป็นการสะท้อนให้เห็นว่าการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่พัฒนามาจากหลักการในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Cuong and Ly, 2017) ดังนั้น การปรับปรุงกรอบแนวคิด ในปี ค.ศ. 2018 จะช่วยพัฒนาให้ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์มากยิ่งขึ้น

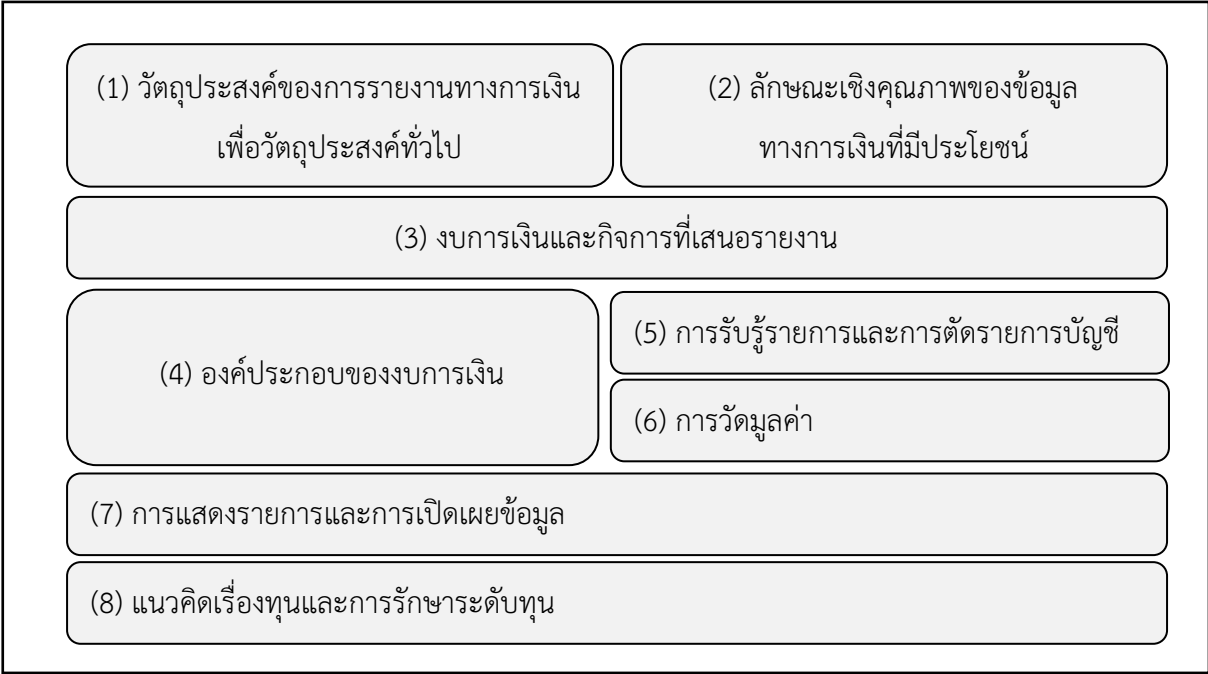
■ ภาพรวมของกรอบแนวคิด 2018 และการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

กรอบแนวคิด 2018 ได้เพิ่มเนื้อหาที่สะท้อนแนวคิดเกี่ยวกับงบการเงินและกิจการที่นำเสนองบการเงิน ซึ่งไม่ได้กล่าวไว้ในกรอบแนวคิด 2015 (ฉบับเดิม) นอกจากนี้ ยังได้นำเรื่องสำคัญ ซึ่งมีได้กล่าวถึงในกรอบแนวคิดฉบับเดิมมาอธิบาย เช่น ความรับผิดชอบตามหน้าที่ เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และความระมัดระวัง (IFAC, 2018; กอบแก้ว รัตนอุบล, 2563) การนำหลักการสำคัญข้างต้นมาระบุไว้ในกรอบแนวคิด 2018 เป็นการแสดงถึงความชัดเจนของหลักการพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน เช่น กิจการรับรู้สิทธิการใช้สินทรัพย์ (การเช่าสินทรัพย์) เป็นรายการสินทรัพย์ในงบการเงิน ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้ให้เช่าก็ตาม การรับรู้รายการดังกล่าวสะท้อนถึงหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งถือเป็นการให้แนวทางสำหรับการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินได้อย่างเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมและนำไปสู่ประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

กรอบแนวคิด 2018 ได้เปลี่ยนแปลงคำนิยามเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ และได้ปรับปรุงคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายให้มีความสอดคล้องกัน (IASB, 2018b) ซึ่งเป็นการรองรับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจใหม่ ๆ และเป็นแนวทางในการพิจารณาเพื่อรับรู้องค์ประกอบในงบการเงินของแต่ละกิจการ ตลอดจน การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้รายการขององค์ประกอบในงบการเงิน โดยได้กำหนดให้กิจการควรนำลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและองค์ประกอบของงบการเงินมาร่วมพิจารณาด้วย (IASB, 2018b; กอบแก้ว รัตนอุบล, 2564) จึงเป็นการแสดงให้เห็นว่าข้อมูลที่กิจการนำเสนอในงบการเงินได้ผ่านการพิจารณาหลักเกณฑ์การรับรู้รายการอย่างรอบคอบเพื่อการนำเสนอข้อมูลได้อย่างมีคุณภาพ นอกจากนี้ กรอบแนวคิด 2018 ได้นำหลักการตัดรายการบัญชี การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลมาอธิบายไว้อย่างชัดเจน ถึงแม้ว่า กิจการทั่วไปได้นำเรื่องดังกล่าวไปถือปฏิบัติตามปกติ ซึ่งการนำมาแสดงไว้เป็นลายลักษณ์อักษรจะช่วยให้สามารถนำไปใช้อ้างอิงในทางปฏิบัติได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2564) การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงความชัดเจนของกรอบหรือแนวทางในการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ในอนาคต ที่สามารถเชื่อมโยงและสะท้อนถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน จึงอาจกล่าวได้ว่ากรอบแนวคิด 2018 เป็นการเพิ่มความชัดเจนและปรับปรุงหลักการให้รองรับเหตุการณ์ในปัจจุบันเพื่อเป็นกรอบในการจัดทำงบการเงิน การพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการให้หลักการอื่น ๆ ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินอย่างครอบคลุมและครบถ้วนมากกว่ากรอบแนวคิดฉบับเดิม

เนื้อหาของกรอบแนวคิดมีทั้งหมด 8 บท ประกอบด้วย บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป บทที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ บทที่ 3 งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน บทที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน บทที่ 5 การรับรู้รายการและการตัดรายการบัญชี บทที่ 6 การวัดมูลค่า บทที่ 7 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และบทที่ 8 แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

เนื้อหาของกรอบแนวคิด 2018 สรุปได้ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 เนื้อหาของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (The Objective of General Purpose Financial Reporting)

วัตถุประสงค์ของรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คือ การให้ข้อมูลทางการเงิน (Financial Information) ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของหน่วยงานที่รายงาน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุน ผู้ให้กู้ยืมและเจ้าหนี้อื่น หรือเรียกว่า ผู้ใช้หลัก³ (Primary Users) เพื่อใช้ตัดสินใจในการซื้อ ขาย หรือถือตราสารทุนและตราสารหนี้ พิจารณาให้หรือชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น หรือการใช้สิทธิออกเสียง ซึ่งมีอิทธิพลต่อการกำหนดนโยบายดำเนินการของฝ่ายบริหารที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ

การรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (Economic Resources) และสิทธิเรียกร้อง (Claims) เป็นการอ้างอิงถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน ส่วนการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรทางเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องเป็นการอ้างอิงถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงาน นอกจากนี้ เนื้อหาในส่วนนี้ยังให้ความสำคัญ

³ ผู้ซึ่งการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามกรอบแนวคิดเรียกว่า “ผู้ใช้หลัก” (Primary Users) ประกอบด้วย ผู้ลงทุน (Potential Investors) ผู้ให้กู้ยืม (Lenders) และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและที่เป็นไปได้ (Other Creditors) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

กับเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) เพื่อให้สะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งหมายความว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นควรสะท้อนในงบการเงินตามช่วงเวลาที่เกิดเหตุการณ์ โดยไม่คำนึงถึงรายการที่เป็นเงินสด

ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอดีตยังมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการประเมินความสามารถของผู้บริหารในการสร้างกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ อย่างไรก็ตาม งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปไม่อาจให้ข้อมูลทั้งหมดกับผู้ใช้งบการเงินได้ ผู้ใช้งบการเงินต้องพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากแหล่งอื่น เช่น ปัจจัยทางสภาพเศรษฐกิจ เหตุการณ์ทางการเมือง รวมทั้ง การพยากรณ์เกี่ยวกับอุตสาหกรรมและบริษัท (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

กล่าวโดยสรุป หลักการทั่วไปเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามกรอบแนวคิด 2018 มีหลักการคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ไม่แตกต่างจากกรอบแนวคิดฉบับเดิม

บทที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)

กรอบแนวคิด 2018 ได้นำหลักการเพื่อพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเกี่ยวกับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่กรอบแนวคิดฉบับเดิมมิได้กล่าวไว้มาอธิบาย ได้แก่ (1) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และ (2) หลักความระมัดระวังทางบัญชี โดยกรอบแนวคิด 2018 ให้พิจารณาหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ เพื่อสะท้อนความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม กล่าวคือ ในหลายสภาพแวดล้อมทางธุรกิจพบว่าเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจเหมือนกับรูปแบบทางกฎหมาย หากไม่เหมือนกัน กิจการควรยึดเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจของรายการนั้น สำหรับหลักความระมัดระวังทางบัญชี กรอบแนวคิด 2018 อธิบายว่า กิจการควรใช้หลักความระมัดระวังเมื่อกิจการต้องใช้ดุลยพินิจภายใต้เงื่อนไขของความไม่แน่นอน โดยกิจการจะไม่แสดงสินทรัพย์และรายได้ในจำนวนที่สูงเกินไป รวมถึงไม่แสดงหนี้สินและค่าใช้จ่ายในจำนวนที่ต่ำเกินไป เพื่อให้ข้อมูลแสดงด้วยความเป็นกลาง นอกจากนี้ กิจการควรคำนึงถึงความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า (Measurement Uncertainty) สำหรับจำนวนเงินของรายการบัญชีที่ต้องแสดงในงบการเงิน (IASB, 2018b)

กรอบแนวคิด 2018 ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งประกอบด้วยลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) อธิบายในรายละเอียดได้ดังนี้

1. ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน มีลักษณะสำคัญ 2 ประการ ดังนี้

1.1 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่สามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างไป โดยข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและทำให้การตัดสินใจแตกต่างกันออกไปเมื่อมีคุณค่าทางการพยากรณ์ (Predictive Value) และคุณค่าทางยืนยัน (Confirmatory) หรือทั้ง 2 อย่าง (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

นอกจากนั้น กรอบแนวคิดยังอธิบายถึง **ความมีสาระสำคัญ (Materiality)** ซึ่งเป็นการพิจารณาถึงข้อมูลโดยข้อมูลมีสาระสำคัญหากการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลข้อมูลผิดอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้หลัก อย่างไรก็ตาม ความมีสาระสำคัญเป็นลักษณะเฉพาะของแต่ละกิจการ ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะหรือขนาดของรายการ โดยไม่มีกฎเกณฑ์ที่ระบุไว้อย่างชัดเจน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) สำหรับความมีสาระสำคัญถือเป็นปัจจัยที่สะท้อนถึงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

1.2 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) หมายถึง ข้อมูลที่แสดงอย่างสมบูรณ์ประกอบด้วย 3 ลักษณะสำคัญ คือ ความครบถ้วน (Complete) ความเป็นกลาง (Neutral) และปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) ทั้งนี้ ความสมบูรณ์ดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ยาก แต่วัตถุประสงค์หลักของ IASB คือ การทำให้ข้อมูลมีคุณภาพมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

การนำเสนอข้อมูลทางการเงินควรมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน โดยข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องมีทั้งความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมตามที่กล่าวไว้ข้างต้น

2. ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มีลักษณะสำคัญ 4 ประการ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ดังนี้

2.1 ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ข้อมูลที่กิจการนำเสนอควรสามารถเปรียบเทียบกันได้ระหว่างกิจการ หรือระหว่างช่วงเวลาของกิจการเดียวกัน เช่น การใช้นโยบายการบัญชีสำหรับรายการบัญชีเดียวกัน เป็นต้น

2.2 ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) คือ ผู้สังเกตการณ์รายต่าง ๆ ที่มีความรอบรู้และมีความเป็นอิสระสามารถพิสูจน์ยืนยันเพื่อให้ได้ข้อสรุปตรงกันทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งหลักมั่นใจว่าข้อมูลแสดงไว้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เช่น การตรวจนับเงินสดถือเป็นการพิสูจน์ยืนยันทางตรง หรือการตรวจสอบสูตรในการคำนวณถือเป็นการพิสูจน์ยืนยันทางอ้อม เป็นต้น

2.3 ความทันเวลา (Timeliness) คือ ข้อมูลที่มีความพร้อมสนับสนุนต่อการตัดสินใจของผู้ใช้หลักอย่างทันเวลา ทั้งนี้ ข้อมูลย้อนหลังในอดีตที่ยาวนานจะมีประโยชน์ลดลง แต่ข้อมูลบางรายการที่ย้อนหลังในอดีตที่ยาวนานถือว่ามีประโยชน์ต่อการนำไปใช้ในการคาดการณ์แนวโน้มของข้อมูล

2.4 ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) คือ ข้อมูลที่นำเสนอควรมีการจัดประเภท กำหนดลักษณะ และมีความชัดเจนในการนำเสนอ เพื่อให้ข้อมูลนั้นสามารถเข้าใจได้ เช่น กิจการแสดงรายการเงินสดและเทียบเท่าเงินสด เป็นรายการสินทรัพย์หมุนเวียน เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลมีความสามารถเข้าใจได้เกี่ยวกับลักษณะของรายการดังกล่าว เป็นต้น

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์สรุปได้ดังภาพที่ 2

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์		
ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน		ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม	• ความสามารถเปรียบเทียบกันได้ • ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ • ความทันเวลา • ความสามารถเข้าใจได้
• คุณค่าในการพยากรณ์ • คุณค่าในการยืนยัน • ความมีสาระสำคัญ	• ความครบถ้วน • ความเป็นกลาง • ปราศจากข้อผิดพลาด	

ภาพที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

ที่มา: ศิลปพร ศรีจั่นเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี (2563)

ภายใต้ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ กรอบแนวคิดได้อธิบายถึงข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ (The Cost Constraint on Useful Financial Reporting) ว่ากิจการควรคำนึงถึงต้นทุนที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รวมทั้ง ความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ เช่น กิจการจัดทำงบการเงินต้องได้รับประโยชน์กว่าต้นทุนที่เสียไป ไม่ว่าจะเป็นการประยุกต์หลักการวัดมูลค่า หรือการรับรู้รายการองค์ประกอบในงบการเงิน กล่าวคือ วิธีการหรือข้อมูลที่เลือกมาต้องไม่มีต้นทุนสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2563)

บทที่ 3 งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน (Financial Statements and the Reporting Entity)

กรอบแนวคิด 2018 ได้เพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งกรอบแนวคิดฉบับเดิมมิได้กล่าวถึง จึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญประการหนึ่ง สำหรับเนื้อหาในบทนี้กล่าวถึงข้อมูลที่กิจการแสดงไว้ในงบการเงิน และรูปแบบของงบการเงิน โดยกิจการต้องนำหลักการข้อมูลที่เป็นประโยชน์ไปประยุกต์เพื่อจัดทำและนำเสนองบการเงิน (กอบแก้ว รัตนอุบล, 2563) ภายใต้บทนี้ กรอบแนวคิด 2018 ได้อธิบายหลักการเกี่ยวกับงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงานไว้ดังนี้

1. งบการเงิน (Financial Statements)

กรอบแนวคิด อธิบายว่า “งบการเงิน” เป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (Economic Resources) ของกิจการที่เสนอรายงาน (Reporting Entity) สิทธิเรียกร้อง (Claim) ต่อกิจการที่เสนอรายงาน และการเปลี่ยนแปลงของทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องที่เป็นไปตามค่านิยมของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งถือเป็นองค์ประกอบของงบการเงิน

งบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ (Assets) หนี้สิน (Liabilities) ส่วนของเจ้าของ (Equity) รายได้ (Income) และค่าใช้จ่าย (Expenses) ของกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการใช้ประเมินกระแสเงินสดรับในอนาคตของกิจการ และประเมินความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อทรัพยากรของกิจการ งบการเงินที่กล่าวถึงมีดังนี้

(1) งบแสดงฐานะการเงิน (The Statement of Financial Position) เป็นการรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ

(2) งบแสดงผลการดำเนินงาน (The Statements of Financial Performance) เป็นการรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่าย

(3) งบอื่น ๆ (Other Statements) และหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นการอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ รวมถึง ข้อมูล ลักษณะและความเสี่ยงที่เกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ นั้น นอกจากนั้น ยังใช้อธิบายถึงสินทรัพย์และหนี้สินที่ยังไม่รับรู้ รวมถึงข้อมูลลักษณะและความเสี่ยงที่เกิดจากรายการนั้น กระแสเงินสด การสมทบจากและการจ่ายเงินให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องในส่วน of เจ้าของ รวมทั้ง การนำวิธีข้อสมมติ ดุลยพินิจที่ใช้ประมาณการจำนวนที่นำเสนอหรือเปิดเผย และการเปลี่ยนแปลงวิธี ข้อสมมติและดุลยพินิจนั้น

กิจการจัดทำงบการเงินตามระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งเรียกว่า “รอบระยะเวลารายงาน” (Reporting Period) โดยทั่วไป กำหนดรอบระยะเวลารายงานไว้ 1 ปี (หรือ 12 เดือน) ดังนั้น งบการเงินที่กิจการนำเสนอจึงเป็นรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วน of เจ้าของที่แสดง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นรายการที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาที่รายงาน

กรอบแนวคิด 2018 กำหนดข้อสมมติว่ากิจการจะไม่ตั้งใจเลิกกิจการ จึงให้จัดทำงบการเงินภายใต้ข้อสมมติ “การดำเนินงานต่อเนื่อง” (Going Concern) เพื่อแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงดำเนินกิจการต่อไปในอนาคต

2. กิจการที่เสนอรายงาน (Reporting Entity)

กรอบแนวคิด 2018 ได้นำคำว่ากิจการที่นำเสนอรายงานมาระบุไว้อย่างเป็นทางการ โดยกิจการที่เสนอรายงานเป็นกิจการเดียว หรือส่วนของกิจการ หรือประกอบด้วยกิจการมากกว่า 1 แห่ง กิจการที่เสนอรายงานไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการตามกฎหมาย เช่น กิจการเดียว เป็นหน่วยงานที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจการ หรือในกรณีที่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย งบการเงินที่นำเสนอแบ่งได้ 3 ประเภท ดังนี้

- (1) งบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements)
- (2) งบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวม (Unconsolidated Financial Statements)
- (3) งบการเงินแบบรวมรายการ (Combined Financial Statements)

กิจการเดียว (Single Entity) นำเสนองบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวม (Unconsolidated Financial Statements) ซึ่งเป็นงบการเงินเพื่อให้ข้อมูลเฉพาะกิจการใดกิจการหนึ่ง ส่วนกิจการ ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ มีอำนาจควบคุมอีกกิจการหนึ่ง ซึ่งเป็นบริษัทย่อย งบการเงินที่นำเสนอจะเรียกว่า “งบการเงินรวม” (Consolidated Financial Statement) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของทั้ง 2 บริษัทเสนอรายงานเป็นกิจการเดียว นอกจากนั้น กิจการที่เสนอรายงานมีมากกว่า 1 กิจการ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องในลักษณะของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย งบการเงินที่นำเสนอเรียกว่า “งบการเงินแบบรวมรายการ” (Combined Financial Statements)

ความสัมพันธ์ของงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงานสรุปได้ดังภาพที่ 3

รอบระยะเวลารายงาน		การดำเนินงานต่อเนื่อง	
งบแสดงฐานะการเงิน : สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น			
งบแสดงผลการดำเนินงาน : รายได้และค่าใช้จ่าย			
งบอื่น ๆ และหมายเหตุประกอบงบการเงิน			
งบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวม	งบการเงินรวม	งบการเงินแบบรวมรายการ	

ภาพที่ 3 ความสัมพันธ์ของงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน

บทที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements)

กรอบแนวคิด 2018 ได้เปลี่ยนแปลงคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ รวมทั้งปรับปรุงคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่าย ส่วนคำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้นไม่เปลี่ยนแปลง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลให้กิจการต้องพิจารณาว่าเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นเป็นไปตามคำนิยามใหม่ที่กำหนดหรือไม่

กรอบแนวคิด 2018 ได้กำหนดองค์ประกอบต่าง ๆ ไว้ดังนี้

- สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน
- รายได้และค่าใช้จ่าย เป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

องค์ประกอบข้างต้นมีความเชื่อมโยงกับทรัพยากร สิทธิเรียกร้อง และการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรกับสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ดังสรุปในภาพที่ 4



ภาพที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบของงบการเงินตามภาพที่ 4 อธิบายในรายละเอียดได้ดังนี้

1. สินทรัพย์

คำนิยามของ “สินทรัพย์” (Asset) ตามกรอบแนวคิด 2018 หมายถึง “ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่กิจการควบคุม ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต”

ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (Economic Resource) คือ สิทธิ (Right) ที่มีความเป็นไปได้ในการสร้างผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Potential to Produce Economic Benefits) โดยสิทธิดังกล่าวมีหลายรูปแบบ โดยรวมถึงสิทธิที่เกิดภาระผูกพันกับอีกฝ่าย (เช่น สิทธิในการได้รับชำระเงิน หรือสิทธิในการได้รับสินค้าหรือบริการ เป็นต้น) สิทธิที่ไม่เกิดจากภาระผูกพันของอีกกิจการหนึ่ง (เช่น สิทธิในการใช้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา) ตัวอย่างเช่น กิจการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพื่อใช้ในการดำเนินงาน ในลักษณะนี้ถือว่ากิจการมีสิทธิเหนือรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่จะใช้ในการดำเนินงาน เพื่อสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เป็นต้น

การควบคุม (Control) คือ ความสามารถในการสั่งการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้น เช่น กิจกรรมใช้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในการดำเนินธุรกิจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ เป็นต้น

2. หนี้สิน

คำนิยามของ “หนี้สิน” (Liability) ตามกรอบแนวคิด 2018 หมายถึง “ภาระผูกพัน (Obligation) ในปัจจุบันของกิจการให้โอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต” โดยหนี้สินที่เกิดขึ้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ตามเงื่อนไข กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่ทำให้ต้องรับผิดชอบ โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งอาจเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation)

(2) ภาระผูกพันของกิจการในปัจจุบันทำให้กิจการต้องโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจให้กับอีกฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่าย เช่น การจ่ายเงินสด การส่งมอบสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

(3) ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต กล่าวคือ กิจการมีภาระผูกพันจากการกระทำของกิจการในอดีต และกิจการได้ประโยชน์จากการกระทำนั้นแล้ว

ตามคำนิยามของหนี้สินตามกรอบแนวคิดข้างต้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขครบทุกข้อ คือ มีภาระผูกพันในปัจจุบัน ภาระผูกพันนั้นทำให้กิจการต้องโอนทรัพยากรในการจ่ายชำระ และภาระผูกพันเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต

3. ส่วนของเจ้าของ

คำนิยามของ “ส่วนของเจ้าของ” (Equity) ตามกรอบแนวคิด 2018 หมายถึง “ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการ”

สิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ คือ สิทธิเรียกร้องต่อส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งหมด เช่น กิจการมีสินทรัพย์ทั้งหมด 100 บาท และมีหนี้สินทั้งหมด 30 บาท ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์เท่ากับ 70 บาท ($100 - 30$) ซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องของผู้ถือสิทธิ โดยสิทธิเรียกร้องดังกล่าวไม่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สิน กิจการอาจกำหนดสิทธิไว้เป็นสัญญา ระเบียบข้อบังคับ หรือวิธีที่คล้ายคลึงกัน เช่น การออกหุ้นทุน สิทธิเรียกร้องจะถูกระบุไว้ในสัญญา หรือในบางกรณี สิทธิเรียกร้องต่อส่วนได้เสียอาจแตกต่างกัน ซึ่งผู้ถือสิทธิจะทราบถึงความแตกต่างดังกล่าว เช่น การประกาศจ่ายเงินปันผล เป็นต้น

4. รายได้

คำนิยามของ “รายได้” (Income) ตามกรอบแนวคิด 2018 หมายถึง “การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการสมทบโดยผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ” เช่น กิจการขายสินค้าเป็นเงินสด 100 บาท ส่งผลให้กิจการมีสินทรัพย์ (เงินสด) เพิ่มขึ้น 100 บาท เป็นต้น

5. ค่าใช้จ่าย

คำนิยามของ “ค่าใช้จ่าย” (Expenses) ตามกรอบแนวคิด 2018 หมายถึง “การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของลดลงที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ” เช่น กิจการจ่ายค่าเช่าอาคารสำนักงานเป็นเงินสด 100 บาท ส่งผลให้สินทรัพย์ (เงินสด) ของกิจการลดลงจำนวน 100 บาท เป็นต้น

คำนิยามขององค์ประกอบงบการเงินตามกรอบแนวคิดข้างต้นสรุปได้ดังนี้

องค์ประกอบของงบการเงิน	คำนิยามตามกรอบแนวคิด
สินทรัพย์ (Asset)	ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่กิจการควบคุม ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต
หนี้สิน (Liability)	ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการให้โอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต
ส่วนของเจ้าของ (Equity)	ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการ
รายได้ (Income)	การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการสมทบโดยผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ
ค่าใช้จ่าย (Expenses)	การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของลดลงที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ

บทที่ 5 การรับรู้รายการและการตัดรายการบัญชี (Recognition and Derecognition)

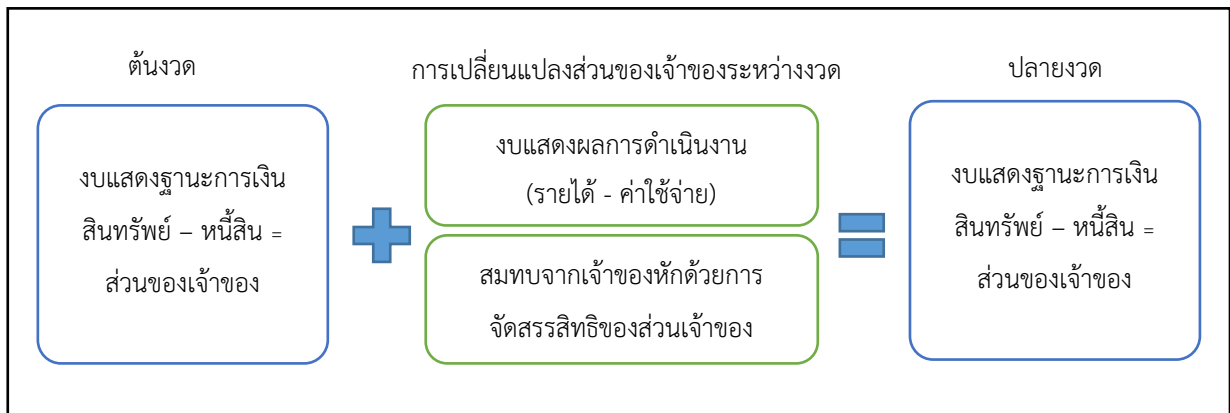
กรอบแนวคิด 2018 ได้เพิ่มการอธิบายเกี่ยวกับหลักการรับรู้รายการ โดยกำหนดให้กิจการพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกันระหว่างความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม) และคำนิยามของรายการในองค์ประกอบของงบการเงิน ซึ่งแตกต่างจากกรอบแนวคิดฉบับเดิมที่กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายการไว้ 2 ข้อ (คือ รายการนั้นเกิดขึ้นค่อนข้างแน่ และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ) นอกจากนี้ กรอบแนวคิด 2018 ยังได้นำหลักการตัดรายการบัญชีมาอธิบายไว้ ซึ่งถือเป็นเรื่องใหม่ที่มีได้กล่าวไว้ในกรอบแนวคิดฉบับเดิม

ในหัวข้อนี้อธิบายถึงกระบวนการรับรู้รายการ เกณฑ์การรับรู้รายการ และการตัดรายการบัญชีดังต่อไปนี้

1. กระบวนการรับรู้รายการ

กรอบแนวคิด 2018 อธิบายว่า การรับรู้รายการ (Recognition) เป็นกระบวนการการนับรวมรายการที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน และรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบแสดง

ผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยงบแสดงฐานะการเงินและงบแสดงผลการดำเนินงานเป็นการแสดงภาพรวม โดยสรุปของรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย และความเชื่อมโยงกันของรายการ ที่รับรู้ในแต่ละงบการเงินดังภาพที่ 5



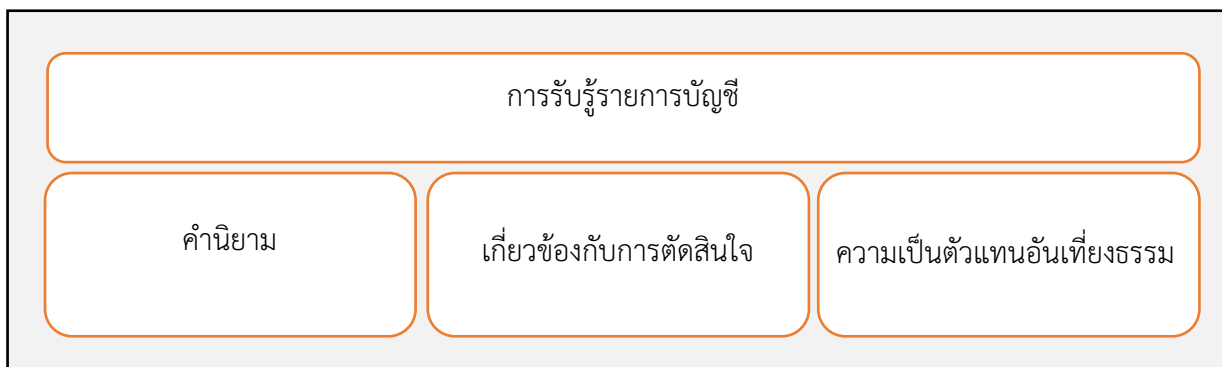
ภาพที่ 5 ความสัมพันธ์ของรายการที่รับรู้ในงบการเงิน

กรอบแนวคิด 2018 อธิบายถึง การรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น อาจเกิดการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องพร้อมกัน ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้า (ราคาทุน 400 บาท) เป็นเงินสด จำนวน 500 บาท ส่งผลให้กิจการต้องรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้น พร้อมกับการรับรู้สินทรัพย์เป็นเงินสด จำนวน 500 บาท ในขณะเดียวกัน กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ (สินค้าที่ขาย) ไปเป็นรายการค่าใช้จ่าย (ต้นทุนขาย) จำนวน 400 บาท การตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (สินค้าที่ขาย) ถือเป็นการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องพร้อมกัน ในบางครั้งเรียกว่า หลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Principle) อย่างไรก็ตามกรอบแนวคิด 2018 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้รายการที่ไม่เป็นไปตามค่านิยมในงบแสดงฐานะการเงิน

2. เกณฑ์การรับรู้รายการ

เกณฑ์การรับรู้รายการไม่ใช่พิจารณาเฉพาะรายการที่เป็นไปตามค่านิยมเท่านั้น กรอบแนวคิดกำหนดให้ กิจการต้องพิจารณาถึงความเชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่มีประโยชน์ กล่าวคือ กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ หรือหนี้สินเมื่อการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายได้ ค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นที่มี ประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงิน เช่น (1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และ (2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยง ธรรม (Faithful Representation) ของรายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงในส่วน ของเจ้าของ

ทั้งนี้ กิจการอาจมีรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่มีความไม่แน่นอน ซึ่งมีความน่าจะเป็นของกระแสรับ หรือจ่ายประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับต่ำ แต่รายการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ กิจการควรแสดง รายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม การรับรู้รายการควรคำนึงถึงข้อจำกัดด้านต้นทุน (Cost Constraint) และข้อมูลปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เกณฑ์การรับรู้รายการสรุปได้ดังภาพที่ 6



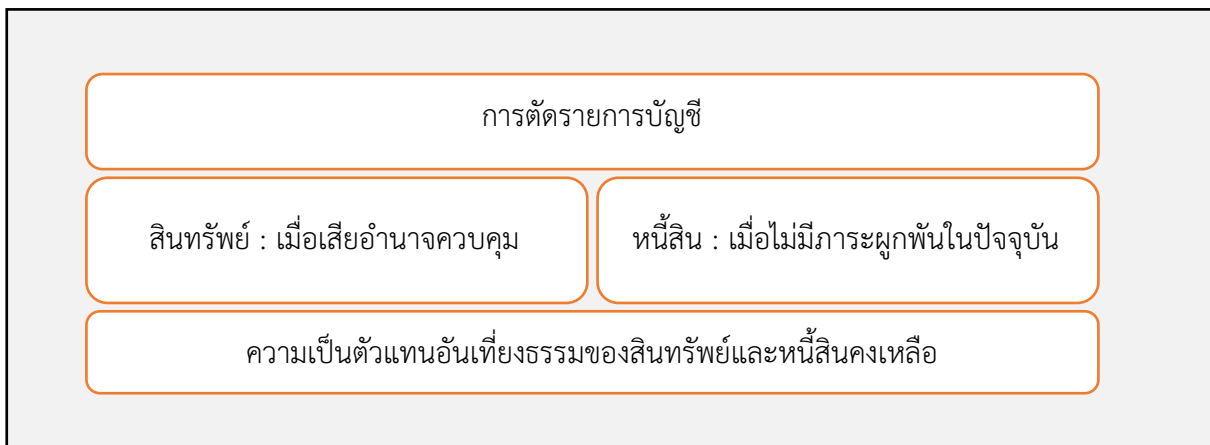
ภาพที่ 6 หลักการรับรู้รายการบัญชี

3. การตัดรายการบัญชี (Derecognition)

กรอบแนวคิด 2018 อธิบายว่าการตัดรายการบัญชี คือ “การขจัดสินทรัพย์หรือหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมด ที่กิจการเคยรับรู้รายการจากงบแสดงฐานะการเงิน โดยปกติ การตัดรายการบัญชีจะเกิดขึ้นเมื่อรายการไม่เป็นไปตาม คำนิยามของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ดังนี้

- กิจการตัดรายการบัญชีสินทรัพย์เมื่อกิจการเสียอำนาจควบคุม เช่น กิจการขายสินค้าราคาทุน 100 บาท เมื่อกิจการขายสินค้าดังกล่าวแล้วถือว่ากิจการเสียอำนาจควบคุม กิจการต้องตัดรายการบัญชีสินค้าคงเหลือ (สินทรัพย์) ในงบแสดงฐานะการเงิน จำนวน 100 บาท
- กิจการตัดรายการหนี้สิน เมื่อกิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบันสำหรับหนี้สินที่เคยรับรู้รายการส่วนหนึ่ง หรือทั้งหมด เช่น กิจการมีเงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวน 500 บาท เมื่อกิจการจ่ายชำระเงินกู้ยืมระยะสั้นดังกล่าวแล้ว ถือว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน กิจการต้องตัดรายการบัญชีเงินกู้ยืมระยะสั้น (หนี้สิน) ในงบแสดงฐานะการเงิน จำนวน 500 บาท

อย่างไรก็ตามการตัดรายการบัญชีควรสะท้อนถึงความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินคงเหลือ หลังจากที่ยกเลิกการรับรู้รายการทางบัญชีแล้ว



ภาพที่ 7 หลักการตัดรายการบัญชี

บทที่ 6 การวัดมูลค่า (Measurement)

กรอบแนวคิด 2018 ได้ปรับปรุงถ้อยคำและแบ่งเกณฑ์การวัดมูลค่าเป็น 2 เกณฑ์ คือ (1) วิธีราคาทุนในอดีต⁴ (Historical Cost) และ (2) วิธีมูลค่า ณ ปัจจุบัน⁵ (Current Value) ซึ่งกรอบแนวคิดฉบับเดิมมิได้แบ่งประเภทไว้ รวมทั้ง กรอบแนวคิด 2018 กำหนดให้กิจการพิจารณาถึงปัจจัยในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า ซึ่งประเด็นดังกล่าว มิได้กล่าวไว้ในกรอบแนวคิดฉบับเดิม

การวัดมูลค่าเป็นการระบุจำนวนเงินขององค์ประกอบที่แสดงในงบการเงิน กิจการควรพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์และข้อจำกัดด้านต้นทุนของรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย เมื่อพิจารณาประเด็นดังกล่าวแล้ว กิจการอาจมีแนวโน้มที่จะเลือกการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน

เกณฑ์การวัดมูลค่า

กรอบแนวคิด 2018 กำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่าไว้ 2 เกณฑ์ดังนี้

1. วิธีราคาทุนในอดีต (Historical Cost)

วิธีราคาทุนในอดีตเป็นการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายอ้างอิงราคา ณ เวลาที่เกิดรายการในอดีต เช่น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 กิจการซื้ออาคารสำนักงานมูลค่า 10 ล้านบาท ราคาทุนในอดีต คือ ราคาซื้อจำนวน 10 ล้านบาท เป็นต้น การใช้วิธีราคาทุนในอดีตมีความน่าเชื่อถือและสามารถตรวจสอบได้ แต่ไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าในปัจจุบัน

⁴ กรอบแนวคิดฯ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 48/2563 เรียกว่า “ต้นทุนเดิม” (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

⁵ กรอบแนวคิดฯ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 48/2563 เรียกว่า “มูลค่าสภาพปัจจุบัน” (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

2. วิธีมูลค่า ณ ปัจจุบัน (Current Value)

วิธีมูลค่า ณ ปัจจุบันเป็นการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย โดยการปรับปรุงมูลค่าให้สะท้อนสภาพในปัจจุบัน ณ วันที่วัดมูลค่า การใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันส่งผลให้รายการดังกล่าวสะท้อนการเปลี่ยนแปลงประมาณการกระแสเงินสดและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจึงทำให้การวัดมูลค่านั้น มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) กรอบแนวคิดกำหนดให้การวัดมูลค่า ณ ปัจจุบันมี 3 วิธี ดังนี้

2.1 มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) คือ ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจ่ายเพื่อโอนหนี้สินตามสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด (Participants) ณ วันที่วัดมูลค่า กรอบแนวคิดระบุว่า การใช้มูลค่ายุติธรรมอาจมีคุณค่าในการพยากรณ์ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันในมุมมองของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคต

โดยทั่วไป มูลค่ายุติธรรมอาจกำหนดโดยตรงจากการสังเกตราคาในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market) แต่ในบางกรณี มูลค่ายุติธรรมอาจกำหนดโดยวิธีทางอ้อมด้วยเทคนิคต่าง ๆ เช่น เทคนิคการวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกระแสเงินสด เป็นต้น

2.2 มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) สำหรับสินทรัพย์และมูลค่าที่ต้องปฏิบัติ (Fulfilment Value) สำหรับหนี้สิน กรอบแนวคิด 2018 อธิบายว่ามูลค่าจากการใช้เป็นมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) ของกระแสเงินสดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้ หรือการจำหน่ายสินทรัพย์ ส่วนมูลค่าที่ต้องปฏิบัติสำหรับหนี้สิน คือ มูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่กิจการคาดว่าจะผูกพันเพื่อโอนเมื่อปฏิบัติตามภาระหนี้สินแล้ว

กรอบแนวคิด 2018 อธิบายว่ามูลค่าจากการใช้และมูลค่าการปฏิบัติตามภาระให้แล้วเสร็จเป็นการสะท้อนข้อสมมติเฉพาะกิจการ ซึ่งไม่ใช่ข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด แต่ในบางครั้ง ข้อสมมติที่กิจการใช้กับผู้ร่วมตลาดอาจแตกต่างกันเล็กน้อย ข้อสมมติดังกล่าวจะสะท้อนถึงจำนวนเงิน จังหวะ และความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต

2.3 ต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost) คือ ต้นทุนของสินทรัพย์หรือหนี้สินเทียบเท่า ณ วันที่วัดมูลค่า โดยต้นทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ ประกอบด้วยสิ่งตอบแทนที่จะจ่าย บวกด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดมูลค่า ในขณะที่ต้นทุนปัจจุบันของหนี้สินประกอบด้วยสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากหนี้สิน หักด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดมูลค่า

จากเกณฑ์การวัดมูลค่าข้างต้น กรอบแนวคิดได้ให้หลักการพื้นฐานสำหรับการวัดมูลค่าเพื่อรับรู้รายการองค์ประกอบของงบการเงิน หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่าเป็นการเฉพาะ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนั้น ๆ

สำหรับปัจจัยในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย กิจการควรพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม รวมทั้ง ข้อจำกัดด้านต้นทุน นอกจากนี้ กิจการควรพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินว่ากระแสเงินสดมีความผันแปรหรือไม่ มูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินอ่อนไหวต่อปัจจัยตลาดหรือความเสี่ยงอื่นหรือไม่ รวมทั้งการก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคต

เกณฑ์การวัดมูลค่าและปัจจัยในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าสรุปได้ดังภาพที่ 8

เกณฑ์การวัดมูลค่า (Measurement Bases)			
ราคาทุนในอดีต (Historical Cost)	มูลค่า ณ ปัจจุบัน (Current Value)		
	มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)	มูลค่าจากการใช้ (Value in Use)	ต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost)
ปัจจัยในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า : ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม และข้อจำกัดด้านต้นทุน รวมทั้ง ลักษณะของรายการมีความผันแปรของกระแสเงินสด ความอ่อนไหวต่อปัจจัยตลาดหรือความเสี่ยง			

ภาพที่ 8 เกณฑ์การวัดมูลค่าและปัจจัยในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่า

บทที่ 7 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)

กรอบแนวคิด 2018 ได้นำหลักการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลมาอธิบาย เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการสื่อสารและสร้างความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นเรื่องใหม่ที่มีได้กล่าวไว้ในกรอบแนวคิดฉบับเดิม แต่การเพิ่มหลักการดังกล่าวไม่ส่งผลกระทบในทางปฏิบัติ เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะและกิจการได้นำมาถือปฏิบัติแล้ว

กรอบแนวคิด 2018 อธิบายถึงการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลของกิจการในฐานะที่เป็นเครื่องมือสื่อสารข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ (Effective Communication Tool) เกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งการสื่อสารข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพจะช่วยให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น และเกิดความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ตามลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ รวมทั้งยังช่วยเพิ่มความสามารถเข้าใจได้ และความสามารถเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในงบการเงิน

ในการสื่อสารข้อมูลในงบการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ กิจการต้องเน้นวัตถุประสงค์และหลักการแสดงรายการ (ไม่ใช่กฎเกณฑ์) กล่าวคือ กิจการควรคำนึงถึงเนื้อหาสาระทางเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย รวมทั้ง กิจการต้องจัดประเภทข้อมูลรวมกันสำหรับรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

กรอบแนวคิด 2018 ได้อธิบายถึงการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลครอบคลุม 3 ประเด็นดังนี้

1. วัตถุประสงค์และหลักการของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต้องมีความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และกำหนดให้ข้อมูลมีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ กล่าวคือ ข้อกำหนดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลต้องมีความยืดหยุ่นเพื่อให้กิจการแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย โดยมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และทำให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้ในมุมมองเฉพาะกิจการ (งวดปัจจุบันเปรียบเทียบกับงวดก่อน) หรือในมุมมองระหว่างกิจการ (เปรียบเทียบงวดเดียวกันระหว่างกิจการ)

กล่าวสรุปได้ว่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม รวมทั้งความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลบัญชี ถือเป็นวัตถุประสงค์และหลักการของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลตามกรอบแนวคิด

2. การจัดประเภท (Classification)

กรอบแนวคิด 2018 กำหนดให้การจัดประเภทองค์ประกอบในงบการเงิน เป็นการเรียงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของลักษณะที่ร่วมกัน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การแสดงผลรายการและการเปิดเผยข้อมูล โดยกิจการต้องพิจารณาถึงการรวมรายการของรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ การรวมรายการที่ไม่คล้ายคลึงกันอาจทำให้ข้อมูลไม่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งจะลดความสามารถเข้าใจได้ และลดความสามารถเปรียบเทียบได้ และส่งผลกระทบต่อความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่นำเสนอแนวทางในการจัดประเภทรายการตามกรอบแนวคิดมีดังนี้

2.1 การจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สิน (Classification of Assets and Liabilities) กิจการควรคำนึงถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ในบางครั้ง การแยกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะแตกต่างกันควรจัดประเภทแยกจากกันอาจมีความเหมาะสมมากกว่า เพราะจะช่วยเพิ่มความมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ตัวอย่างเช่น กิจการแยกแสดงรายการโดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนแยกจากกัน

2.2 การหักกลบ (Offsetting) กิจการควรพิจารณาการหักกลบของรายการบัญชีเพื่อแสดงเป็นจำนวนเงินสุทธิในงบแสดงฐานะการเงิน โดยกิจการไม่ควรนำรายการที่ไม่คล้ายคลึงกันมาหักกลบกัน

2.3 การจัดประเภทส่วนของเจ้าของ (Classification of Equity) กิจการควรจัดประเภทสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของที่มีลักษณะแตกต่างกัน (การจ่ายเงินปันผล สิทธิเรียกร้องให้ชำระบัญชี และสิทธิเรียกร้องอื่นของส่วนของเจ้าของ) เป็นรายการแยกจากกัน เพื่อให้ข้อมูลที่แสดงมีประโยชน์ ในทำนองเดียวกันกิจการต้องคำนึงถึงข้อกำหนดทางกฎหมาย ระเบียบหรือข้อกำหนดอื่นโดยเฉพาะ

2.4 การจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย (Classification of Income and Expenses) กิจการควรพิจารณาถึงส่วนประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับลักษณะส่วนประกอบของรายการ หากมีลักษณะแตกต่างกันควรระบุแยกจากกัน เช่น รายได้จากการขายสินค้า ควรระบุแยกจากกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น เนื่องจากการจัดประเภทส่วนประกอบแยกจากกันจะเหมาะสม หากการจัดประเภทเพิ่มความมีประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

นอกจากนั้น กิจการควรพิจารณาการจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายที่ต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน (รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินงานปกติ) หรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รายการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน) ซึ่งเป็นการแสดงไว้นอกงบกำไรขาดทุน รวมทั้ง ในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน คณะกรรมการควรพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพเกี่ยวกับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมในประเด็นของการกลับรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เพื่อรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (Recycling) ในงวดอนาคต หรือรายการที่ไม่อนุญาตให้จัดประเภทใหม่ได้ในภายหลัง

3. การรวมยอด (Aggregate) กรอบแนวคิดอธิบายว่าการรวมยอดเป็นการบวกสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและจัดประเภทเดียวกันไว้ การรวมยอดทำให้ข้อมูลมีประโยชน์ ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึงปริมาณและรายละเอียด ทั้งนี้ การรวมยอดเป็นการปกปิดรายละเอียดบางอย่าง

ซึ่งจะส่งผลให้ข้อมูลขาดความเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ระดับของการรวมยอดที่แตกต่างกันมีความจำเป็นต่อการแสดงรายการแตกต่างกัน เช่น ในงบการเงินอาจเป็นการแสดงรวมยอดโดยสรุป ในขณะที่หมายเหตุประกอบงบการเงินอาจเป็นการรวมยอดโดยให้รายละเอียดที่มากกว่า

บทที่ 8 แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน (Concepts of Capital and Capital Maintenance)

แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนในบทนี้ตามกรอบแนวคิด 2018 ไม่แตกต่างจากกรอบแนวคิดฉบับเดิม โดยกรอบแนวคิด 2018 ได้อธิบายถึงแนวคิดเรื่องทุนไว้ 2 แนวคิด คือ ทุนทางการเงิน (Financial Capital) และทุนทางกายภาพ (Physical Capital) โดยแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมีความหมายเช่นเดียวกับส่วนของเจ้าของหรือสินทรัพย์สุทธิ ส่วนแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพ เป็นการพิจารณาถึงกำลังการผลิตที่กิจการสามารถผลิตได้ ในการเลือกแนวคิดเรื่องทุนที่เหมาะสม กิจการต้องคำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น ผู้ใช้งบการเงินสนใจระดับทุนในรูปตัวเงินหรืออำนาจซื้อ กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมาใช้ หรือในกรณีที่ผู้ใช้งบการเงินสนใจความสามารถในการดำเนินงาน กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพมาใช้ เป็นต้น

กรอบแนวคิด 2018 กล่าวถึงการรักษาระดับทุนไว้ดังนี้

(1) **การรักษาระดับทุนทางการเงิน** คือ กำไรเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นเงิน (หรือเงิน) ของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี สูงกว่าจำนวนที่เป็นเงิน (หรือเงิน) ของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี

(2) **การรักษาระดับทุนทางกายภาพ** คือ กำไรเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิตทางกายภาพหรือความสามารถในการดำเนินงานของกิจการเมื่อวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี สูงกว่ากำลังการผลิตทางกายภาพเมื่อวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี

นอกจากนั้น กรอบแนวคิด 2018 ได้กล่าวถึงการปรับปรุงการรักษาระดับทุนเกิดขึ้นเมื่อกิจการตีราคาใหม่หรือปรับปรุงรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินย้อนหลังที่ทำให้จำนวนส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นหรือลดลง

■ unสรุป

กรอบแนวคิด 2018 มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับใหม่ ๆ ให้อยู่บนแนวคิดที่สอดคล้องกัน ในกรณีที่เหตุการณ์ทางเศรษฐกิจไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเป็นการเฉพาะก็สามารถนำหลักเกณฑ์ตามกรอบแนวคิดไปประยุกต์ได้ นอกจากนี้ ยังช่วยให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถเข้าใจหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ ได้

เนื้อหาของกรอบแนวคิด 2018 ได้อธิบายถึงหลักการสำคัญของวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป การนำลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์มาใช้ การจัดทำงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน การพิจารณาองค์ประกอบของงบการเงิน เพื่อนำไปสู่การรับรู้รายการและการตัดรายการบัญชี การวัดมูลค่าและหลักเกณฑ์ในการเลือกใช้ การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน การเปลี่ยนแปลงกรอบแนวคิดส่งผลกระทบต่อกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ รวมถึงเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินรองรับเป็นการเฉพาะ

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- กอบแก้ว รัตนอุบล. (2562). การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ. 2018: บทที่ 1 – บทที่ 4. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15(47), 78-89.
- _____. (2563). การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ. 2018: บทที่ 5 – บทที่ 8. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 16(51), 70-85.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2558). กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557). *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(30), 78-84.
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนวัณณ์ ภัคดี. (2563). *การบัญชีชั้นกลาง 1*. กรุงเทพฯ. ห้างหุ้นส่วนจำกัด พีพีเอ็น เพลส
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 48/2563 เรื่อง กรอบแนวคิด สำหรับการรายงานทางการเงิน*. ออนไลน์ www.tfac.or.th. วันที่ 28 พฤศจิกายน 2563.

ภาษาอังกฤษ

- Barth, M. E., Landsman, W. R., and Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
- Braam, G. and Beest, F. V. (2013). *Conceptually-Based Financial Reporting Quality Assessment. An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10-K Reports*. NiCE Working Paper 13-106.
- Cuong, N. T. and Ly, D. (2017). Measuring and Assessing the Quality of Information on the Annual Reports: The Case of Seafood's Companies Listed on the Vietnam Stock Market. *International Research Journal of Finance and Economics*, 160, 26-40.
- Dechow, P., Ge, W. and Schrand, C. (2010). Understanding Earnings Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 344-401.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. M., and Schipper, K. (2004). Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review*, 79(4), 967-1010.
- IASB. (2018a). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. publications@ifrs.org.
- IASB. (2018b). *The Conceptual Framework for Financial Reporting: Conceptual Framework Project Summary*. Online: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>
- Kvatashidze, N. (2019). Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement. *World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Economics and Management Engineering*, 13(9), 1177 – 1180.

- Okafor, O.N., Anderson, M., and Warsame, H. (2016). IFRS and Value Relevance: Evidence Based on Canadian adoption. *International Journal of Managerial Finance*, 12(2), 136-160.
- Outa, E. R., Ozili, P., and Eisenberg, P. (2017). IFRS Convergence and Revisions: Value Relevance of Accounting Information from East Africa. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(3), 352-368.
- Whittington, G. (2008). Harmonisation or Discord? The Critical Role of the IASB Conceptual Framework Review. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 495-502.

