

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

ดร.กุลยา จันทะเดช*

บทคัดย่อ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ถูกประกาศให้มีผลบังคับใช้แทนแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป หลักการที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินเป็นไปตามหลักการภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่ออกโดย International Accounting Standards Board (IASB) ซึ่งความจำเป็นนี้อธิบายหลักการพื้นฐานภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ และอภิปรายประเด็นความแตกต่างหลักๆ ระหว่างกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและแม่บทการบัญชี นอกจากนี้บทความนี้เสนอประเด็นในการพัฒนากรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่ปรากฏในเอกสารอภิปรายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปี ค.ศ. 2013 ที่ออกโดย IASB

คำสำคัญ: กรอบแนวคิด แม่บทการบัญชี การรายงานทางการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพ

ABSTRACT

The Conceptual Framework for Financial Reporting (revised 2014) superseded Accounting Framework (revised 2009) effective 15 October 2014. Principles stated in this Conceptual Framework are consistent with those of the Conceptual Framework for Financial Reporting that was issued by the International Accounting Standards Board (IASB). This article describes underlying principles of the Conceptual Framework for Financial Reporting including the objective of general purpose financial reporting and qualitative characteristics of useful financial information, and discusses key divergent issues between the Conceptual Framework for Financial Reporting and Accounting Framework. This article also presents issues on further development for the Conceptual Framework for Financial Reporting appeared in the 2013 Discussion Paper 'A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting' that was issued by IASB.

Keywords: Conceptual Framework, Accounting Framework, Financial Reporting, Qualitative Characteristics

บทนำ

รายงานทางการเงินของกิจการโดยเฉพาะงบการเงิน เป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญสำหรับผู้ใช้อย่างนอก เนื่องจากนำเสนอข้อมูลที่ผู้ใช้อย่างนอกสามารถใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น การซื้อหรือขายหุ้น การให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินต้องผ่านกระบวนการที่ใช้วิจารณญาณหรือเกี่ยวข้องกับ การประมาณการ ตัวอย่างเช่น การพิจารณาว่ารายการ หรือเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น เป็นไปตามคำนิยามของ องค์ประกอบของงบการเงิน อันได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย การพิจารณาเงื่อนไข การรับรู้รายการ (Criteria for Recognition) และการ เลือกเกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการ (Measurement Base) เป็นต้น (IASB, 2013a; The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, 2013) ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ว่ากิจการที่มีรายการหรือเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่คล้ายกันจะนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน แตกต่างกันไป นอกจากนี้ ความแตกต่างในงบการเงินอาจเป็น

ผลมาจากสภาพแวดล้อมทางสังคม เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย ของกิจการที่ไม่เหมือนกัน (IASB, 2013a) ซึ่งผู้ใช้อย่างนอก อาจเป็นต้องระมัดระวังในการใช้ข้อมูลหรือเปรียบเทียบข้อมูล ของกิจการ

ในเดือนกรกฎาคม ปี ค.ศ. 1989 International Accounting Standards Board (IASB) ประกาศใช้ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (ต่อไปนี้จะเรียกว่า 'The 1989 Framework') เพื่อวางแนวคิดในการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน โดยหวังว่าแนวคิดนี้จะช่วยลดปัญหาความแตกต่าง ของงบการเงินในแต่ละประเทศที่อาจมีสภาพแวดล้อม ทางสังคม เศรษฐกิจ หรือกฎหมายที่ไม่เหมือนกัน The 1989 Framework ให้แนวคิดพื้นฐาน (Basic Concepts) เกี่ยวกับ (ก) วัตถุประสงค์ของงบการเงินที่ว่างบการเงินควร ให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการ เปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ เพื่อทำให้ผู้ใช้อย่างนอก หลากหลายกลุ่ม (แต่ IASB เน้นที่ความต้องการใช้ข้อมูล ของผู้ลงทุนเป็นหลัก) สามารถประเมินความสามารถของ

กิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากทรัพยากรที่มีอยู่ และประเมินผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารในการใช้ ทรัพยากรของกิจการ (ข) ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน 2 ประการ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) (ค) ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ทั้งลักษณะเชิงคุณภาพแรก

และรองเพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน (ง) องค์ประกอบของงบการเงิน พร้อมทั้งคำนิยามของ องค์ประกอบ (จ) การรับรู้รายการ¹ (Recognition) และการวัดมูลค่า² (Measurement) ขององค์ประกอบของ งบการเงิน (ฉ) แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน (Concepts of Capital and Capital Maintenance)

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน	ให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่การคลังอื่น ลูกค้า รัฐบาล และสาธารณชน		
ข้อสมมติ	เกณฑ์คงค้าง	การดำเนินงานต่อเนื่อง	
ลักษณะเชิงคุณภาพ * ลักษณะแรก 4 ประการ - ลักษณะรอง	* เข้าใจได้ (Understandability)	* เปรียบเทียบกันได้ (Comparability)	
	* เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) - ความมีสาระสำคัญ (Materiality)	* เชื่อถือได้ (Reliability) - ความเป็นอันเที่ยงตรง (Faithful Representation) - เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) - ความเป็นกลาง (Neutrality) - ความระมัดระวัง (Prudence) - ความครบถ้วน (Completeness)	
ข้อจำกัดระหว่างเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเชื่อถือได้	ทันต่อเวลา (Timeliness)	ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน (Balance between Benefit and Cost)	ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ (Balance between Qualitative Characteristics)

รูปที่ 1 องค์ประกอบของ The 1989 Framework/ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

¹ การรับรู้รายการ (Recognition) หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินจะถูกรับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว (2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (The 1989 Framework, paragraphs 82–83)

² การวัดมูลค่า (Measurement) คือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน IASB กำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่า 4 เกณฑ์ ได้แก่ ราคาทุนเดิม (Historical Cost) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) มูลค่าที่จะได้รับ (Realizable or Settlement Value) และมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) (The 1989 Framework, paragraphs 99–100) ซึ่งเกณฑ์ที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ คือ ราคาทุนเดิม โดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น เช่น การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือจะใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะต่ำกว่า เป็นต้น (The 1989 Framework, paragraph 101)

IASB กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของ The 1989 Framework³ ไว้ว่าเป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีในปัจจุบัน อีกทั้งเป็นแนวทางให้องค์กรที่จัดทำมาตรฐานการบัญชีแต่ละประเทศใช้ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีได้ยึดถือแนวคิดที่กำหนดขึ้นตาม The 1989 Framework เพื่อวางแผนแนวคิดในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยเรียกแนวคิดนี้ว่า ‘**แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)**’⁴ และประกาศให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 26 พฤษภาคม 2553 เป็นต้นไป ทั้งนี้ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) มีขอบเขตและองค์ประกอบเช่นเดียวกับ The 1989 Framework

ในเดือนเมษายน ปี ค.ศ. 2004 IASB มีดำริร่วมกับ the US Financial Accounting Standards Board (FASB) เพื่อปรับปรุง The 1989 Framework และ FASB Concepts Statements 1 and 2 โดยในกระบวนการปรับปรุง IASB และ FASB ใช้แนวคิดภายใต้ The 1989 Framework และ FASB Concepts Statements 1 and 2 เป็นพื้นฐานและนำเอาประเด็นการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจ สังคม และสภาพแวดล้อมของโลกธุรกิจ เช่น การตลาด เป็นต้น เข้ามาร่วมพิจารณา (Holzmann and Robinson, 2006; KPMG, 2010; The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, 2013)

IASB และ FASB กำหนดแผนการทำงานไว้ 8 ระยะ (เรียกว่า Phases A-H)⁵ ต่อมาในปี ค.ศ. 2010 Phase A: วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป และลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (the Objective of General Purpose Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) ได้รับการปรับปรุงแล้วเสร็จ IASB จึงได้ออก The Conceptual Framework for Financial Reporting (ต่อไปนี้ ขอเรียกว่า ‘The Conceptual Framework’) เมื่อวันที่ 28 กันยายน ค.ศ. 2010

วัตถุประสงค์หลักของ The Conceptual Framework ที่ IASB กำหนดไว้ คือ เพื่อช่วยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานที่อ้างอิงหลักการ (Principles-based Standards) ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดย IASB พยายามเพิ่มความสอดคล้องในหลักการ แนวคิด หรือเกณฑ์ภายใต้ The Conceptual Framework และมาตรฐานการบัญชีต่าง ๆ (Holzmann and Robinson, 2006; Gore and Zimmerman, 2007; Crowley and Germain, 2010; Deloitte, 2010) The Conceptual Framework แบ่งเป็น 4 บท ดังนี้ บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (the Objective of General Purpose Financial Reporting)

³ The 1989 Framework ไม่ใช่มารฐานการบัญชี ดังนั้น เมื่อมีข้อขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีที่มีการประกาศใช้เฉพาะเรื่อง (Specific International Accounting Standard) The 1989 Framework จะไม่สามารถหักล้างมาตรฐานการบัญชีเหล่านั้นได้ (The 1989 Framework, paragraph 1.2)

⁴ สภาวิชาชีพบัญชีได้นำ The 1989 Framework มาใช้ในการพัฒนาแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) โดยสภาวิชาชีพบัญชีทำการศึกษารายละเอียดของ The 1989 Framework จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับปรับปรุงและรวมเล่มในปี ค.ศ. 2009 (Bound Volume 2009) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2552)

⁵ รายละเอียด 8 ระยะ ดังนี้ (1) Phase A: Objectives and Qualitative Characteristics (2) Phase B: Definition of Elements, Recognition and Derecognition (3) Phase C: Measurement (4) Phase D: Reporting Entity Concept (5) Phase E: Boundaries of Financial Reporting, Presentation and Disclosure (6) Phase F: Purpose and Status of the Framework (7) Phase G: Application of the Framework to Not-for-Profit Entities (8) Phase H: Remaining Issues (KPMG, 2010; The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, 2013)

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	ให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและในอนาคต เพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ (Resource Allocation Decisions)			
ข้อสมมติ	การดำเนินงานต่อเนื่อง			
* ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Characteristics) - ลักษณะ:	* เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) - คุณค่าทางการพยากรณ์ (Predictive Value) - คุณค่าทางการยืนยัน (Confirmatory Value) - สำคัญเฉพาะกิจการ	* ตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) - ครบถ้วน (Completeness) - เป็นกลาง (Neutrality) - ปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error)		
ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Characteristics)	เปรียบเทียบได้ (Comparability)	พิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability)	ทันเวลา (Timeliness)	สามารถเข้าใจได้ (Understandability)
ข้อจำกัดการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์	ต้นทุน (Cost)			

รูปที่ 2 องค์ประกอบของ The Conceptual Framework กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)

ที่มา: ‘Figure 2.1’, Chapter 2 of International GAAP (2013), The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, 2013.

บทที่ 2 กิจการที่เสนอรายงาน (The Reporting Entity)
บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) และ บทที่ 4 ประกอบไปด้วยข้อความส่วนที่เหลือจาก The 1989 Framework (The Remaining Text of the 1989 Framework)

สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีได้ยึดหลักการตามที่ปรากฏใน The 2010 Conceptual Framework for Financial Reporting (ที่บทความนี้เรียกว่า ‘The Conceptual Framework’) มาใช้ในการวางกรอบแนวคิดสำหรับการจัดทำและนำเสนอการรายงานทางการเงิน และเรียกรอบแนวคิดนี้ว่า ‘กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)’⁶ ซึ่งได้ลงประกาศ

⁶ สภาวิชาชีพบัญชีได้นำ The Conceptual Framework for Financial Reporting ที่ IASB ประกาศใช้เมื่อวันที่ 28 กันยายน ปีค.ศ. 2010 มาใช้ในการวางกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) โดยสภาวิชาชีพบัญชี ศึกษารายละเอียดของ The 2010 Conceptual Framework for Financial Reporting จากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับปรับปรุงและรวมเล่มในปีค.ศ. 2013 (Bound Volume 2013 Consolidated without Early Application) (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2557)

ในราชกิจจานุเบกษาและมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2557 โดยกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) มีขอบเขตและองค์ประกอบเช่นเดียวกับ The Conceptual Framework

บทความฉบับนี้ประกอบไปด้วยเนื้อหา ดังนี้ (1) การเปรียบเทียบเนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework และ The 1989 Framework เพื่อแสดงการเปลี่ยนแปลงในภาพรวมเมื่อกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2557) ถูกใช้แทนที่แม่บทการบัญชี (2552) (2) รายละเอียดของ The Conceptual Framework ในส่วนบทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและบทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ รวมถึงประเด็นการเปลี่ยนแปลงในลักษณะเชิงคุณภาพพร้อมทั้งเหตุผลประกอบ (3) บทสรุปและทิศทางการเปลี่ยนแปลงของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินในอนาคต

1. เนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework และ The 1989 Framework

เนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework นำเสนอเป็น 4 บท คือ บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป บทที่ 2 กิจการที่เสนอรายงาน บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ และบทที่ 4 อ้างอิงงานที่เหลือจาก The 1989 Framework ซึ่งวิธีการนำเสนอแบบแบ่งเป็นบท ๆ นี้ แตกต่างจากการนำเสนอเนื้อหาของ The 1989 Framework ที่ไม่ได้แบ่งเป็นบทแต่ได้นำเสนอหลักการและอภิปรายหลักการในรูปแบบย่อหน้าไปเรื่อย ๆ IASB กำหนดขอบเขตของ The Conceptual Framework ไว้กว้างกว่าขอบเขตของ The 1989 Framework โดยเนื้อหาหลัก ๆ ของ The Conceptual Framework ที่แตกต่างจาก The 1989 Framework ปรากฏอยู่ในบทที่ 1, 2 และ 3 ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบเนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework และ The 1989 Framework

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบเนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework และ The 1989 Framework

The Conceptual Framework / กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)	The 1989 Framework / แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)
บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป - วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) ไม่ใช่วัตถุประสงค์ของงบการเงิน แต่ถือว่างบการเงินเป็นส่วนสำคัญของรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ เน้นการรายงานทางการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose) - ระบุผู้ใช้หลัก (Primary Users) ของรายงานทางการเงิน ได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและในอนาคต	วัตถุประสงค์ของงบการเงิน วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (Financial Statements) เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้หลายกลุ่ม (แต่เน้นความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนเป็นหลัก) ได้แก่ ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ยืม ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้การค้าอื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชน
บทที่ 2 กิจการที่เสนอรายงาน ยังไม่มีเนื้อหา โดย IASB จะเพิ่มเติมเนื้อหาในอนาคต	แนวคิดเกี่ยวกับ ‘กิจการที่เสนอรายงาน’ ไม่เคยอยู่ในขอบเขตของฉบับนี้

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบเนื้อหาภายใต้ The Conceptual Framework และ The 1989 Framework (ต่อ)

The Conceptual Framework / กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)	The 1989 Framework / แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)
บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ - ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Characteristics) จำนวน 2 ประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) - ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Characteristics) จำนวน 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) ความทันเวลา (Timeliness) และความสามารถเข้าใจได้ (Understandability)	ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน - ลักษณะแรก 4 ประการ ได้แก่ ความเข้าใจได้ (Understandability) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ความเชื่อถือได้ (Reliability) และการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) - ลักษณะรอง * ภายใต้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ได้แก่ ความมีสาระสำคัญ (Materiality) * ภายใต้ความเชื่อถือได้ ได้แก่ การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) ความเป็นกลาง (Neutrality) ความระมัดระวัง (Prudence) และความครบถ้วน (Completeness)
บทที่ 4 ข้อความส่วนที่เหลือจาก The 1989 Framework / แม่บทการบัญชี (2552) - ข้อสมมติของงบการเงิน ระบุไว้เพียงการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) - องค์ประกอบของงบการเงิน ในส่วนแนวคิดและคำนิยาม เช่นเดียวกับ The 1989 Framework - การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายการ เช่นเดียวกับ The 1989 Framework - การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน กำหนด 4 เกณฑ์การวัด เช่นเดียวกับ The 1989 Framework - แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน เช่นเดียวกับ The 1989 Framework	แนวคิดหรือเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้ - ข้อสมมติของงบการเงิน ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) - องค์ประกอบของงบการเงิน (พร้อมคำนิยาม) ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย - การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน กำหนดว่ารายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบงบการเงิน จะถูกรับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว (2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ - การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน กำหนด 4 เกณฑ์ ได้แก่ ราคาทุนเดิม (Historical Cost) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) (Realizable or Settlement Value) และมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) - แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

สำหรับบทที่ 1 ของ The Conceptual Framework กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) ไม่ใช่วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (Financial Statements) ตามที่ปรากฏใน The 1989 Framework อย่างไรก็ตาม IASB กล่าวว่า งบการเงินเป็นส่วนสำคัญของการรายงานทางการเงินของกิจการ (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion–BC1.4) และรายงานทางการเงิน (Financial Reports) ให้ข้อมูลทรัพยากรของกิจการ (the Entity’s Resources) สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (Claims against the Entity) และผลกระทบของรายการและเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องเหล่านั้น (The Conceptual Framework, Chapter 1–OB12) รายงานทางการเงินอาจรวมเอกสารคำอธิบายเกี่ยวกับความคาดหวังและกลยุทธ์ของฝ่ายบริหาร (Management’s Expectations and Strategies) และข้อมูลที่มองไปในอนาคตประเภทอื่น (Other Types of Forward-looking Information) (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC2) ทั้งนี้ IASB ระบุว่า วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินจะเป็นพื้นฐานของกรอบแนวคิดสำหรับเนื้อหาในสามบทที่เหลือ (The Conceptual Framework, Chapter 1–OB11)

สำหรับวัตถุประสงค์ของการรายงานการเงินนั้น IASB เน้นไปที่ ‘วัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose)’ เนื่องจากพิจารณาว่าการนำเสนอรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose Financial Report) เป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ตรงตามความต้องการของผู้ใช้หลัก (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion–BC 1.6) โดยผู้ใช้หลัก (Primary Users) คือ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและอนาคต (Existing and Potential Investors, Lenders, and other Creditors) ซึ่งจะเห็นว่าผู้ใช้หลักนี้มีความแตกต่างจากผู้ใช้งบการเงินภายใต้ The 1989

Framework ที่กล่าวถึงผู้ใช้งบการเงินไว้หลายกลุ่ม เช่น ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ยืม ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้การธนาคาร ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชน ผลที่ IASB ระบุผู้ใช้หลักแทนที่จะเป็นผู้ใช้หลายกลุ่ม คือ IASB พิจารณาว่าผู้ใช้หลักมีความต้องการข้อมูลทางการเงินของกิจการอย่างมาก เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรให้แก่กิจการ (Resource Allocation Decisions) (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion–BC1.25) แต่ทั้งนี้ ผู้ใช้หลักไม่สามารถกำหนดให้กิจการนำเสนอข้อมูลให้ได้โดยตรง จึงต้องอาศัยข้อมูลทางการเงินจากรายงานทางการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม IASB กล่าวว่าผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มอื่น อาทิ หน่วยงานกำกับดูแลและสาธารณชน มักเห็นจากผู้ใช้หลักอาจใช้ประโยชน์จากข้อมูลในรายงานทางการเงินได้ (The Conceptual Framework, Chapter 1–OB10) ในส่วนต่อไปของบทความอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

สำหรับบทที่ 2 ของ The Conceptual Framework นั้น IASB ยังไม่ได้ใส่เนื้อหาเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงาน (Financial Reporting)⁷ เนื่องจากอยู่ในระหว่างการยกร่างโดยแนวคิดเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานเป็นส่วนหนึ่งของเนื้อหาใหม่ที่ไม่เคยปรากฏใน The 1989 Framework ในส่วนบทที่ 3 ของ The Conceptual Framework IASB ได้เปลี่ยนแนวคิดลักษณะเชิงคุณภาพจากเดิมที่กำหนดเป็นลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (Qualitative Characteristics of Financial Statements) มาเป็นลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) IASB กล่าวว่าข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่สุดต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและอนาคตต้องมีลักษณะคุณภาพเชิงพื้นฐาน (Fundamental Characteristics) 2 ประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการ

⁷ ดังนั้น กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ก็ไม่ปรากฏเนื้อหาในส่วนบทที่ 2 เช่นกัน

ตัดสินใจ (Relevance) และการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ทั้งนี้ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์อันเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอาจถูกเสริมความมีประโยชน์ด้วยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Characteristics) 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) ความทันเวลา (Timeliness) และความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) ในส่วนที่สามของบทความอธิบายรายละเอียดลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและคุณภาพเสริม รวมถึงอภิปรายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในลักษณะเชิงคุณภาพ พร้อมทั้งให้เหตุผลประกอบการอภิปราย

สำหรับบทที่ 4 ของ The Conceptual Framework นั้น IASB ได้นำแนวคิดในประเด็นที่เกี่ยวกับข้อสมมติพื้นฐาน (Underlying Assumption) ของงบการเงิน องค์ประกอบของงบการเงินรวมถึงคำนิยาม การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าขององค์ประกอบ และแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนตามที่เคยปรากฏใน The 1989 Framework มารวบรวมไว้ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าในส่วนของการข้อสมมติพื้นฐานภายใต้ The Conceptual Framework IASB ระบุเพียงการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) เมื่อเทียบกับข้อสมมติพื้นฐานภายใต้ The 1989 Framework ที่ IASB ได้กำหนดข้อสมมติไว้ 2 ประการ คือ เกณฑ์คงค้างและการดำเนินงานต่อเนื่อง แต่อย่างไรก็ตาม IASB ได้นำเอาหลักการของเกณฑ์คงค้างไปใช้อภิปรายร่วมกับเนื้อหาในบทที่ 1 ของ The Conceptual Framework

2. วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ตามที่ปรากฏในบทที่ 1 ของ The Conceptual Framework

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คือ การให้ข้อมูลทางการเงินของกิจการ

ที่เสนอรายงานที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันหรืออนาคต เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB2) โดยการให้ประโยชน์ให้ทรัพยากรแก่กิจการ รวมถึง การซื้อ ขาย หรือการถือครองตราสารทุนและตราสารหนี้ และการให้หรือการชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB3) ทั้งนี้การรายงานทางการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงมูลค่าของกิจการที่เสนอรายงาน (Value of Reporting Entity) แต่ข้อมูลทางการเงินในการรายงานนี้ยังสามารถช่วยในการประมาณมูลค่าของกิจการได้ (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB7)

ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันหรืออนาคตต้องการข้อมูลเพื่อประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการ (The Amount, Timing, and Uncertainty of Future Net Cash Inflows) เพราะข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตจะช่วยผู้ใช้ประเมินผลตอบแทนในการจัดสรรทรัพยากรให้แก่อกิจการ เช่น เงินปันผล การจ่ายเงินต้นและดอกเบี้ย เป็นต้น (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB3) ในการประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตนั้น ผู้ใช้ต้องการข้อมูล ดังนี้ (ก) ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และผลกระทบของรายการ และเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องเหล่านั้น (ข) ข้อมูลที่ว่าผู้บริหารของกิจการได้ใช้ทรัพยากรที่ได้รับจากการจัดสรรอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และได้ประสิทธิผลเพียงใด (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB4)

ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้อง

ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้อง

ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ สามารถช่วยให้ผู้ใช้ (ก) ระบุจุดแข็งและจุดอ่อนทางการเงินของกิจการ (ข) ประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ (ค) ประเมินความจำเป็นที่กิจการต้องจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมและความเป็นไปได้ที่กิจการจะประสบความสำเร็จในการจัดหาเงินทุนนั้น นอกจากนี้ ข้อมูลเกี่ยวกับลำดับความสำคัญและข้อกำหนดการจ่ายเงินของสิทธิเรียกร้องในปัจจุบันสามารถช่วยให้ผู้ใช้พิจารณาเกี่ยวกับการจัดสรรกระแสเงินสดในอนาคตให้แก่บุคคลต่าง ๆ ที่มีสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (The Conceptual Framework, Chapter 1- OB13) ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องต่อกิจการนี้ถูกนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ

ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้อง

การเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องเป็นผลมาจาก (1) ผลการดำเนินงานของกิจการ (Entity's Financial Performance) และ (2) เหตุการณ์หรือรายการอื่น เช่น การออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้ เป็นต้น ผู้ใช้ข้อมูลจึงควรทำความเข้าใจถึงสาเหตุที่แท้จริงที่ทำให้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องเกิดการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งควรพิจารณาถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเพื่อจะได้ประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการได้อย่างเหมาะสม (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB15, 21)

ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการช่วยให้เข้าใจผลตอบแทนที่กิจการได้รับจากการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ และช่วยประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้ทรัพยากรของฝ่ายบริหาร สิ่งนี้ยังช่วยเพิ่มการเปิดเผยผลตอบแทนในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากการใช้ทรัพยากร (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB16) ทั้งนี้ ผลการดำเนินงานของกิจการจะถูกสะท้อนด้วยการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Accounting) และด้วยกระแสเงินสดในอดีต (Past Cash Flows) (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB17, 21; Mackenzie, et al., 2010) เช่นเดียวกับการดำเนินงานที่ถูกสะท้อนด้วยการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างให้ข้อมูลผลกระทบของรายการทางเศรษฐกิจต่อการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องในงบกำไรที่ผลกระทบเหล่านั้นเกิดขึ้น ถึงแม้ว่าเงินสดรับสุทธิที่จ่ายที่เป็นผลจากรายการทางเศรษฐกิจดังกล่าวเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาที่ต่างกัน ดังนั้น ข้อมูลผลการดำเนินงานตามเกณฑ์คงค้างเป็นประโยชน์ต่อการประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการได้ดีกว่าข้อมูลเพียงเงินสดรับและจ่ายในรอบระยะเวลา (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB17-18) ข้อมูลผลการดำเนินงานที่ถูกสะท้อนด้วยการบัญชีตามเกณฑ์คงค้างถูกนำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการ

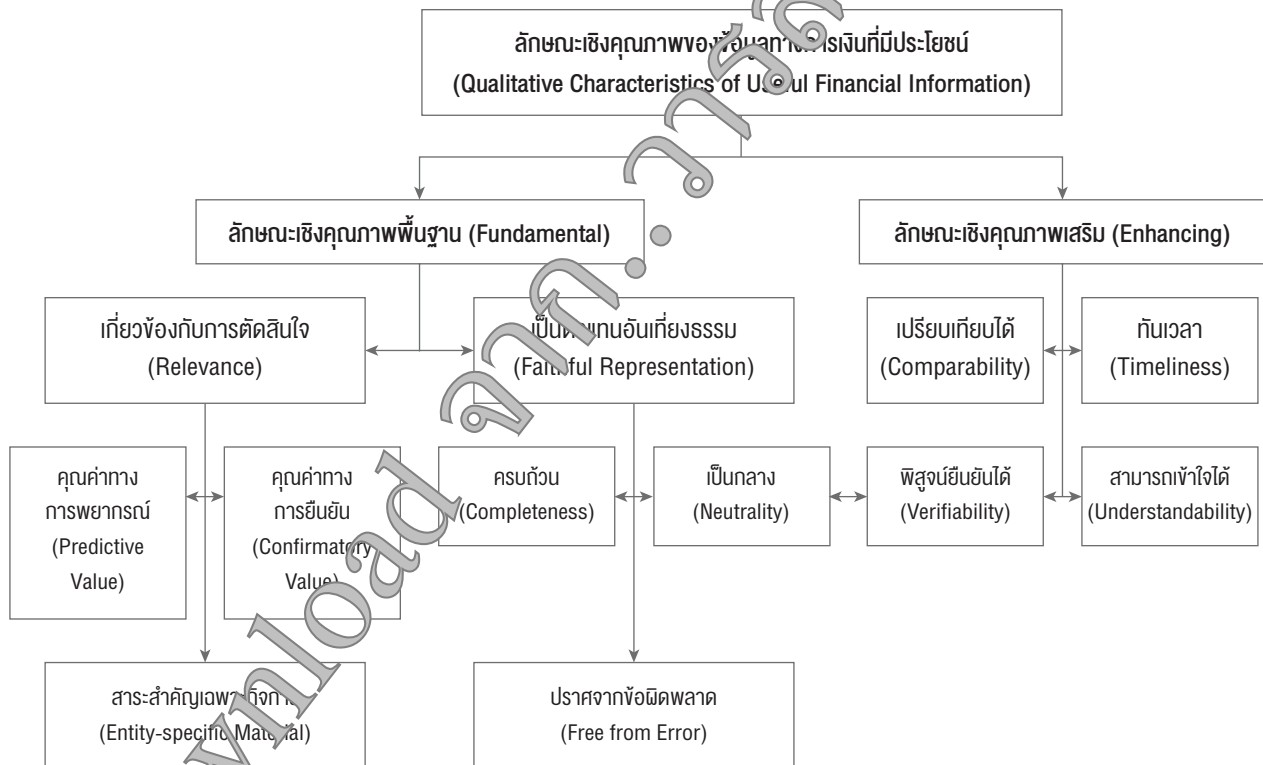
ในส่วนผลการดำเนินงานที่ถูกสะท้อนด้วยกระแสเงินสดในอดีตให้ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดระหว่างรอบระยะเวลาสำหรับกิจกรรมดำเนินงาน ลงทุนและจัดหาเงิน ข้อมูลเหล่านี้ทำให้ผู้ใช้ทราบเงินสดรับและจ่ายที่เกิดขึ้น อาทิ การรับเงินจากการขายหรือจากลูกหนี้ การจ่ายเงินให้กับเจ้าหนี้ การรับเงินและจ่ายคืนเงินกู้ยืม การจ่ายปันผล และช่วยผู้ใช้ประเมินสภาพคล่องและความสามารถของกิจการในการสร้างกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต (The Conceptual Framework, Chapter 1-OB20) ข้อมูลผลการดำเนินงานที่ถูกสะท้อนด้วยกระแสเงินสดในอดีตถูกนำเสนอในงบกระแสเงินสดของกิจการ

3. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ ตามที่ปรากฏในบทที่ 3 ของ The Conceptual Framework

วัตถุประสงค์ของลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน คือ ช่วยระบุข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันหรืออนาคตเพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC1) ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินถูกจำแนกออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ประกอบไปด้วย 2 ประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทน

อันเที่ยงธรรม ในขณะที่ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ประกอบด้วย 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และสามารถเข้าใจได้ รูปที่ 3 แสดงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ตามที่ปรากฏในบทที่ 3 ของ The Conceptual Framework

ในการพิจารณาว่าข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจนั้น IASB ได้ให้ความสำคัญกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเป็นอย่างมาก โดยกล่าวว่าข้อมูลทางการเงินจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ได้นั้น ข้อมูลต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิ่งที่ต้องการนำเสนอ (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC4) การให้



รูปที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ ตามที่ปรากฏในบทที่ 3 ของ The Conceptual Framework/ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2557)

ที่มา: Page 3, Briefing Sheet: Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapters 1 and 3, KPMG, 2010.

ความสำคัญเช่นนี้เป็นเพราะ IASB พิจารณาว่าข้อมูลทางการเงินที่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานทั้งสองประการนี้ช่วยผู้ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการด้วยความเชื่อมั่นที่มากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรในตลาดทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพและลดต้นทุนเงินทุน (Cost of Capital) สำหรับเศรษฐกิจในภาพรวม (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC37; Ernst & Young, 2010)

IASB ได้ให้ความสำคัญกับลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเช่นกันแต่เป็นลำดับรองลงมาจากลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน โดยกล่าวว่าข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์อันเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอาจถูกเสริมความมีประโยชน์ด้วยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC4) อย่างไรก็ตาม ข้อมูลทางการเงินที่มีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมแต่ขาดลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานไม่ว่าประการหนึ่งประการใด (นั่นก็คือเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หรือเป็นตัวแทนที่ไม่เที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ) ก็จะถือว่าข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นไม่มีประโยชน์ เนื่องจากไม่ช่วยให้ผู้ใช้ตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC17) ดังนั้น จะเห็นว่าในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงิน กิจการควรพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานก่อน เพราะลักษณะเชิงคุณภาพประเภทนี้จะช่วยจำแนกความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่มีประโยชน์กับข้อมูลที่ไม่ประโยชน์ (หรือข้อมูลที่ไม่ช่วยให้ผู้ใช้เข้าใจผิด) (KPMG, 2010) แล้วจึงพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเพื่อให้เกิดความมั่นใจในประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน (Mackenzie, et al., 2014)

IASB ระบุสามขั้นตอนสำหรับการใช้ลักษณะคุณภาพเชิงพื้นฐาน ดังนี้ ขั้นตอนแรก ระบุปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีศักยภาพที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ ขั้นตอนที่สอง ระบุประเภทของข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์นั้นซึ่งมีความ

เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุดและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ ขั้นตอนที่สาม กำหนดว่าข้อมูลตามขั้นตอนที่สองมีพร้อมหรือไม่ และสมควรเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หรือไม่ หากเป็นไปได้ ให้ระบุในขั้นตอนที่สามก็ถือว่าขั้นตอนเพื่อให้ได้มาซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเป็นอันสิ้นสุด แต่ถ้าไม่เป็นเช่นนั้น กิจการต้องดำเนินการในขั้นตอนที่สี่ นั่นคือเกี่ยวกับประเภทข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุดอันดับรองลงมา (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC18) และเมื่อกิจการได้มาซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของข้อมูลทางการเงินแล้ว ก็ให้พิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเพื่อยืนยันหรือเพิ่มคุณภาพของข้อมูลต่อไป (Mackenzie, et al., 2014)

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ใช้กับข้อมูลทางการเงินที่กิจการนำเสนอทั้งในรูปแบบทางการเงินหรือในรูปแบบอื่น ๆ ทั้งนี้ ในการนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้นั้น กิจการจะถูกจำกัดด้วยต้นทุน (Cost Constraint) เกี่ยวกับการรวบรวม ประมวลผล พิสูจน์ยืนยัน ข้อมูลและเผยแพร่ข้อมูล ซึ่งกิจการควรเปรียบเทียบความคุ้มค่าในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์กับต้นทุนที่จะเกิดขึ้น (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC3, 35) อย่างไรก็ตาม IASB กล่าวไว้ว่าในที่สุดแล้ว ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินจะเป็นผู้ที่แบกรับต้นทุนในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลของกิจการในรูปแบบการได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนในกิจการที่ต่ำลง นอกจากนี้ ผู้ใช้อาจมีต้นทุนอื่นเพิ่ม อาทิ ต้นทุนในการสืบค้นข้อมูลทางการเงินที่กิจการมิได้นำเสนอในรายงานทางการเงิน และต้นทุนการวิเคราะห์และตีความข้อมูล (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC36)

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ทั้งลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) มีรายละเอียดดังนี้

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

(1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)

ข้อมูลทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ คือ ข้อมูลที่สามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างไป ไม่ว่าผู้ใช้เลือกที่จะไม่ใช้ข้อมูลเหล่านั้นในการตัดสินใจหรือผู้ใช้รับทราบข้อมูลนั้นแล้วจากแหล่งข้อมูลอื่น ข้อมูลที่สามารถทำให้การตัดสินใจแตกต่างไปควรมีคุณค่าทางการพยากรณ์ (Predictive Value) หรือคุณค่าทางการยืนยัน (Confirmatory Value) หรือมีทั้งสองคุณค่า (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC7) ข้อมูลทางการเงินจะมีคุณค่าทางการพยากรณ์ ถ้าข้อมูลนั้นสามารถถูกนำไปใช้ในกระบวนการพยากรณ์ผลลัพธ์ในอนาคต อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นค่าพยากรณ์หรือค่าคาดการณ์ (Prediction/Forecast) ซึ่งผู้ใช้สามารถนำข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์ไปใช้ในการพยากรณ์เองได้ สำหรับข้อมูลทางการเงินจะมีคุณค่าทางการยืนยัน ถ้าข้อมูลนั้นช่วยยืนยันการประเมินในอดีตหรือทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการประเมินในอดีต (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC8-9)

คุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันของข้อมูลทางการเงินมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์มักมีคุณค่าทางการยืนยันด้วย ตัวอย่างเช่น ข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันสามารถนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการพยากรณ์รายได้ในปีต่อ ๆ ไป และสามารถนำไปใช้ในการเปรียบเทียบกับข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันที่เกิดจากการพยากรณ์ในปีก่อน ๆ ซึ่งผลการเปรียบเทียบดังกล่าวช่วยผู้ใช้ให้ทำการแก้ไขและปรับปรุงกระบวนการสำหรับการพยากรณ์ได้ (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC10) IASB กล่าวว่าความมีสาระสำคัญเฉพาะกิจการ (Entity-specific Materiality) สามารถนำมาใช้เป็นข้อพิจารณา ร่วมในการพิจารณาความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล โดยให้อิงกับลักษณะหรือขนาดของรายการข้อมูล (หรือให้อิงทั้งลักษณะและขนาด) แต่เนื่องจากความมีสาระสำคัญของรายการข้อมูลมีความสัมพันธ์กับ

บริบทเฉพาะของกิจการ IASB จึงไม่ได้กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำเชิงปริมาณ (Quantitative Threshold) สำหรับความมีสาระสำคัญที่เหมาะสมกับทุกกรณี อีกทั้งไม่ได้กำหนดว่าลักษณะรายการอะไรมีสาระสำคัญในสถานการณ์ใด สถานการณ์หนึ่ง (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC11)

(2) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)

ข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงินเป็นตัวแทนของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจทั้งในรูปของข้อความและตัวเลข ข้อมูลทางการเงินที่ประกอบขึ้นต้องไม่เป็นเพียงตัวแทนของปรากฏการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แต่ต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นต้องการนำเสนอด้วย ในการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอย่างสมบูรณ์นั้น ข้อมูลควรมีลักษณะ 3 ประการ คือ ครบถ้วน (Completeness) เป็นกลาง (Neutrality) และปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) ทั้งนี้ IASB ให้อำนาจให้กิจการนำเสนอข้อมูลที่มีลักษณะทั้งสามประการให้ได้มากที่สุดเท่าที่ทำได้ เพราะการทำให้เกิดลักษณะทั้งสามประการอย่างสมบูรณ์นั้นทำได้ยากหรืออาจไม่เกิดขึ้นได้ (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC12)

การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ในลักษณะ ‘ครบถ้วน’ คือ การรวบรวมข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับผู้ใช้ รวมถึงการให้รายละเอียดและคำอธิบาย ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ครบถ้วนของกลุ่มสินทรัพย์ ควรรวมรายละเอียดของสินทรัพย์ในกลุ่มพร้อมจำนวนเงิน และรายละเอียดว่าจำนวนเงินเหล่านั้นได้นำเสนอมูลค่าใดของสินทรัพย์ เช่น ต้นทุนเริ่มแรก ต้นทุนที่ปรับปรุงหรือมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC13) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ในลักษณะ ‘เป็นกลาง’ คือ การเลือกหรือนำเสนอข้อมูลทางการเงินโดยปราศจากอคติ ไม่มีความเอนเอียงหรือให้ความสำคัญ ไม่มีการเน้นหรือยกเลิการเน้น หรือไม่ทำการตกแต่งข้อมูลเพื่อเพิ่มความเป็นไปได้ที่

ผู้ใช้จะพึงพอใจหรือไม่พึงพอใจในข้อมูล อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่มีลักษณะเป็นกลาง ไม่ได้หมายถึง ข้อมูลที่ไม่มีวัตถุประสงค์หรือไม่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของผู้ใช้ (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC14)

การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ในลักษณะ ‘ปราศจากข้อผิดพลาด’ คือ การไม่มีข้อผิดพลาดหรือการละเว้นในการให้รายละเอียดของปรากฏการณ์ และการไม่มีข้อผิดพลาดในกระบวนการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้ ปราศจากข้อผิดพลาด ไม่ได้หมายถึง ข้อมูลมีความถูกต้องสมบูรณ์ที่สุด เพราะข้อมูลทางการเงินบางรายการเกิดขึ้นจากการประมาณการ ซึ่งตัวเลขที่ได้จากการประมาณการอาจไม่ถูกต้องสมบูรณ์ที่สุด อย่างไรก็ตาม ตัวเลขประมาณการนั้นสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ได้ ถ้ากิจการอธิบายลักษณะและข้อจำกัดของการประมาณการ (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC15) IASB เน้นว่าข้อมูลทางการเงินที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ อาจไม่มีประโยชน์ ถ้าหากข้อมูลนั้นไม่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้ (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC16) ดังนั้น กิจการควรนำเสนอข้อมูลทางการเงินอันเกี่ยวกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจ จึงถือว่ากิจการได้นำเสนอข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์แก่ผู้ใช้

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

(1) ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability)

การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินของกิจการ รวมถึง การซื้อ ขาย หรือถือครองตราสารทุนหรือตราสารหนี้ ผู้ใช้ข้อมูลจึงมีความจำเป็นในการเปรียบเทียบข้อมูลหลายกิจการ หรือเปรียบเทียบข้อมูลของกิจการเดียวกันในหลายๆ ช่วงเวลา ดังนั้นข้อมูลทางการเงินจะมีประโยชน์มากขึ้น ถ้าข้อมูลนั้นสามารถเปรียบเทียบได้

กับข้อมูลที่คล้ายกันของกิจการอื่น และสามารถเปรียบเทียบได้กับข้อมูลที่คล้ายกันของกิจการเดียวกันสำหรับรอบระยะเวลาอื่น (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC20) ความสามารถเปรียบเทียบได้ของข้อมูลช่วยให้ผู้ใช้เกิดความเข้าใจและสามารถระบุความเหมือนหรือความแตกต่างของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจ ทั้งนี้ IASB กล่าวว่าความสามารถเปรียบเทียบได้ไม่เหมือนกับคำว่า ‘ความสม่ำเสมอ (Consistency)’ ซึ่งสามารถตีความได้ว่า ข้อมูลทางการเงินอาจเปรียบเทียบกันได้ ถึงแม้ว่าขาดลักษณะความสม่ำเสมอ อย่างเช่น กิจการที่ใช้วิธีการบัญชีแตกต่างกันก็เปรียบเทียบกันได้ในหลายรอบระยะเวลา ก็ไม่ได้หมายความว่าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นในหลายรอบระยะเวลาไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ เพราะถ้ากิจการได้ให้รายละเอียด ความแตกต่างของวิธีการบัญชีที่ใช้พร้อมทั้งให้ข้อมูลผลกระทบที่มีต่อรายการ ผู้ใช้ก็สามารถทำการเปรียบเทียบข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการได้ เป็นต้น ทั้งนี้ IASB กล่าวว่าความสม่ำเสมอมีส่วนช่วยให้เกิดลักษณะเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลทางการเงิน (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC22)

(2) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability)

ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ช่วยให้มีความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินว่าข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอ ข้อมูลมีลักษณะพิสูจน์ยืนยันได้ คือ การที่ข้อมูลทำให้ผู้สังเกตปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีความรอบรู้และมีความเป็นอิสระจากกันหลาย ๆ รายสามารถได้ข้อสรุปที่ตรงกันว่าข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอ ข้อมูลเชิงปริมาณอาจใช้ในการพิสูจน์ยืนยันได้ ซึ่งอาจเป็นตัวเลขประมาณการตัวเลขเดียวหรือตัวเลขในลักษณะเป็นช่วง (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC26) การพิสูจน์ยืนยันได้ทำได้ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม โดยการ

⁸ ความสม่ำเสมอ (Consistency) คือ การใช้วิธีการเดียวกันกับรายการชนิดเดียวกันในหลายรอบระยะเวลา (The Conceptual Framework, Chapter 3–QC22)

พิสูจน์ยืนยันได้ทางตรง หมายถึง การพิสูจน์จำนวนเงินหรือการเป็นตัวแทนอื่นโดยการสังเกตโดยตรง เช่น การนับเงินสด เป็นต้น ในขณะที่การพิสูจน์ยืนยันได้ทางอ้อม หมายถึง การตรวจสอบตัวแปรที่ใช้ในโมเดลหรือสูตร แล้วทำการคำนวณผลลัพธ์ของโมเดลหรือสูตรอีกครั้งหนึ่งโดยใช้วิธีเช่นเดิม เช่น การพิสูจน์ยืนยันมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ ทำได้โดยการตรวจสอบตัวแปร คือ ปริมาณและต้นทุนของสินค้า และคำนวณมูลค่าตามบัญชีสินค้าคงเหลืออีกครั้งโดยใช้วิธีการคำนวณเช่นเดิม เช่น วิธีเข้าก่อน ออกก่อน เป็นต้น (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC27)

(3) ความทันเวลา (Timeliness)

ความทันเวลาของข้อมูลทางการเงิน คือ การมีข้อมูลพร้อมให้ผู้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจใช้ทันแก่เวลาที่ข้อมูลสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ โดยทั่วไปแล้ว ข้อมูลในอดีตย่อมมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจน้อย แต่ข้อมูลในอดีตบางรายการอาจยังคงมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ในช่วงเวลาปัจจุบัน ถ้าหากผู้ใช้ต้องการประเมินแนวโน้มในการเปลี่ยนแปลงของข้อมูล (Trends) (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC29)

(4) ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability)

ข้อมูลทางการเงินจะถูกเข้าใจได้ง่ายขึ้น ถ้าข้อมูลถูกจัดประเภท กำหนดลักษณะ และนำเสนออย่างชัดเจนและกระชับ อย่างไรก็ตาม การที่กิจการตัดสินใจนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีความซับซ้อน เพื่อที่จะทำให้ข้อมูลมีลักษณะเข้าใจได้ง่ายนั้นจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้ เพราะข้อมูลขาดความครบถ้วน ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้ที่มีความเข้าใจไม่ถูกต้องในข้อมูลของกิจการ (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC30-31) IASB ระบุว่า เพื่อก่อให้เกิดความสามารถเข้าใจได้ของข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงิน ผู้ใช้ข้อมูลควรมีความรู้เกี่ยวกับกิจการทางธุรกิจและทางเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล อีกทั้งมีความขยันหมั่นเพียรในการทบทวนและวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน แต่ถ้าหากผู้ใช้ไม่สามารถ

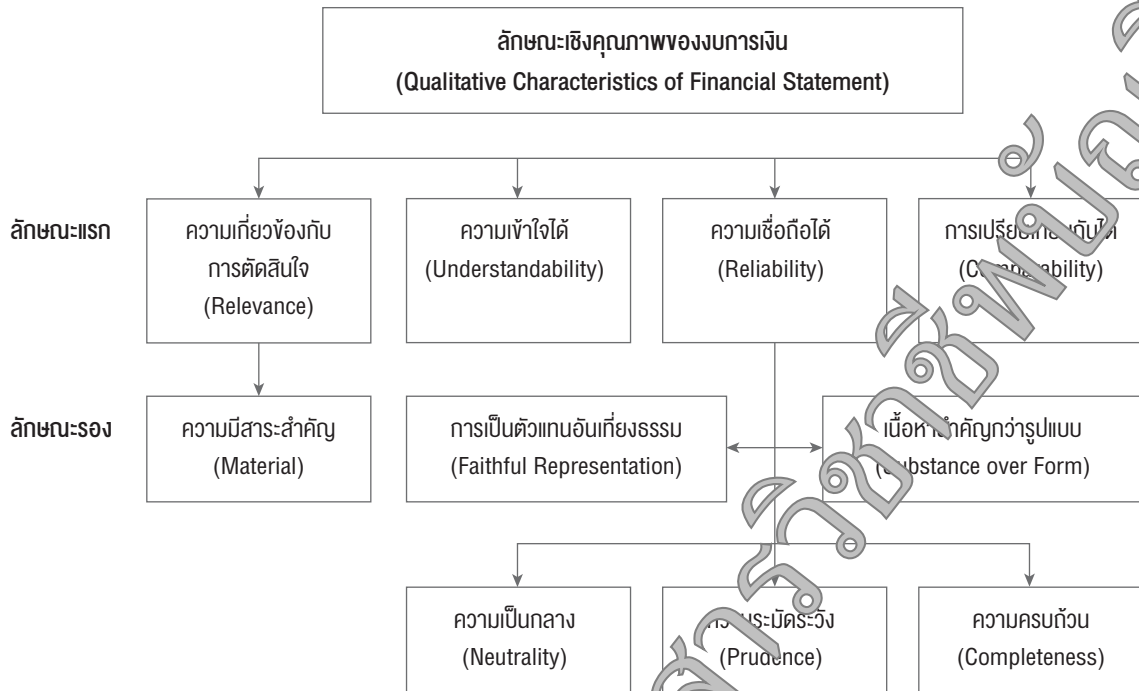
ทำความเข้าใจในข้อมูลที่มีความซับซ้อน ก็สามารถแสวงหาความช่วยเหลือจากที่ปรึกษาได้ (The Conceptual Framework, Chapter 3-QC32-33)

การเปรียบเทียบลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ภายใต้ The Conceptual Framework กับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินภายใต้ The 1989 Framework

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินภายใต้ The 1989 Framework ถูกกำหนดให้มีลักษณะเชิงคุณภาพแรกและรอง สำหรับลักษณะแรก 4 ประการ ได้แก่ ความเข้าใจได้ (Understandability) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ความเชื่อถือได้ (Reliability) และการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ในขณะที่ลักษณะรองภายใต้ลักษณะแรก เป็นดังนี้ (ก) ความมีสาระสำคัญ (Materiality) อยู่ภายใต้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (ข) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) เพื่อเป็นสาระสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) (ค) ความเป็นกลาง (Neutrality) ความระมัดระวัง (Prudence) และความครบถ้วน (Completeness) อยู่ภายใต้ความเชื่อถือได้ รูปที่ 4 แสดงลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินภายใต้ The 1989 Framework

เมื่อเปรียบเทียบลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ภายใต้ The Conceptual Framework (ตามที่ปรากฏในรูปที่ 3) กับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินภายใต้ The 1989 Framework (ตามที่ปรากฏในรูปที่ 4) ทำให้สามารถสรุปการเปลี่ยนแปลงในลักษณะเชิงคุณภาพที่เกิดขึ้น ดังนี้

(1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ได้รับการให้ความสำคัญเช่นเดียวกับ The 1989 Framework และถูกพิจารณาว่าเป็นลักษณะคุณภาพเชิงพื้นฐานภายใต้ The Conceptual Framework โดยกิจการสามารถใช้ความมีสาระสำคัญเฉพาะกิจการ (Entity-specific Materiality) มาเป็นข้อพิจารณาร่วมเมื่อทำการพิจารณาความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลทางการเงิน



รูปที่ 4 ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินภายใต้ The 1998 Framework/แม่บทการบัญชี (2552)

(2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ถูกพิจารณาว่าเป็นลักษณะคุณภาพเชิงพื้นฐานภายใต้ The Conceptual Framework โดยนำมาแทนความเชื่อถือได้ (Reliability) ซึ่งเคยเป็นลักษณะคุณภาพแรกภายใต้ The 1989 Framework สำหรับการทดแทนดังกล่าวนั้น IASB ได้ให้เหตุผลว่าคำนิยามของคำว่า ‘ความเชื่อถือได้’ ภายใต้ The 1989 Framework ไม่มีความชัดเจนเพียงพอ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาความเข้าใจไม่ตรงกันของผู้ใช้ อาทิ ผู้ไปงบรายแปลงความหมายของคำนี้ว่า ‘การพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability)’ หรือ ‘ปราศจากข้อผิดพลาดที่สำคัญ (Free from Material Error)’ หรือ ‘การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation)’ ซึ่งเมื่อ IASB ที่การศึกษาถึงความตั้งใจเริ่มแรกในการกำหนดคำนิยามของความเชื่อถือภายใต้ The 1989 Framework แล้วนั้น IASB ได้ลงความเห็นว่าความหมายของคำว่า ‘ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม’ มีความใกล้เคียง

อย่างมากกับความหมายที่ IASB ต้องการสำหรับความเชื่อถือได้ IASB จึงได้ตัดสินใจแทนความเชื่อถือได้ด้วยความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.23-25)

(3) สำหรับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมภายใต้ The Conceptual Framework นั้น IASB กำหนดองค์ประกอบแยกออกมา 3 ประการ ได้แก่ ครบถ้วน (Completeness) เป็นกลาง (Neutrality) และปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) โดยไม่รวมความระมัดระวัง (Prudence) และเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) เป็นองค์ประกอบด้วย IASB ได้ให้เหตุผลประกอบการตัดสินใจดังนี้ (ก) การไม่รวม ‘ความระมัดระวัง’ เข้าไว้เป็นองค์ประกอบเพราะ IASB พิจารณาว่าลักษณะความระมัดระวังไม่สอดคล้องกับลักษณะความเป็นกลาง (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.27) ความระมัดระวังจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการใช้ดุลยพินิจในการประมาณ

การภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อไม่ให้สินทรัพย์ หรือรายได้ แสดงจำนวนสูงเกินไป และหนี้สิน หรือค่าใช้จ่ายแสดง จำนวนต่ำเกินไป ในขณะที่ความเป็นกลาง หมายถึง การ เลือกหรือนำเสนอข้อมูลทางการเงินโดยปราศจากอคติ ไม่มีความเอนเอียงหรือให้ความสำคัญ ไม่มีการเน้นหรือ ยกเลิกการเน้น หรือไม่ทำการตกแต่งข้อมูลเพื่อเพิ่มความ เป็นไปได้ให้ผู้ใช้ง้างพึงพอใจหรือไม่พึงพอใจในข้อมูล ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ที่ว่าเมื่อกิจการใช้ดุลยพินิจในการ ประมาณการข้อมูลทางการเงินจะก่อให้เกิดความไม่เป็นกลาง เกิดขึ้นได้ (๗) การไม่รวม ‘เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ’ เข้า ไว้เป็นองค์ประกอบ เนื่องจาก IASB พิจารณาว่าความเป็น ตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้รวมลักษณะเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ เอาไว้แล้ว เพราะการที่ข้อมูลทางการเงินเป็นตัวแทนอัน เที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจได้นั้นสะท้อนว่า ข้อมูลได้แสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจของ ปรากฏการณ์ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมาย (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.26)

(4) ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) และความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ถูกลด ความสำคัญจากลักษณะเชิงคุณภาพแรกใน The 1989 Framework มาเป็นลักษณะเชิงคุณภาพเสริมภายใต้ The Conceptual Framework ทั้งนี้เป็นเพราะ IASB มีความ เห็นว่าข้อมูลทางการเงินที่ถูกทำให้ง่ายต่อความเข้าใจ หรือ ทำให้เกิดการเปรียบเทียบกันไม่ได้ไม่ว่าระหว่างกิจการกับ กิจการอื่นและกับกิจการเดียวกันสำหรับระยะเวลาอื่นนั้น อาจถูกพิจารณาว่าเป็นข้อมูลที่ไม่ประโยชน์ต่อผู้ใช้ ถ้า ข้อมูลเหล่านั้นไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและไม่เป็นตัวแทน อันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจ (นั่นคือ ข้อมูล ไม่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน) ซึ่ง IASB ได้ให้ความสำคัญ กับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเป็นอย่างมาก ดังนั้น จึง กำหนดให้ความสามารถเข้าใจได้และเปรียบเทียบได้เป็น เพียงลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.33, 42)

(5) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) เป็นลักษณะเชิงคุณภาพประการใหม่ที่ IASB เพิ่มขึ้น โดยถูกกำหนดให้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพเสริมภายใต้ The Conceptual Framework เนื่องจาก IASB พิจารณาว่า ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้จะช่วยให้ความเชื่อมั่นแก่ ผู้ใช้ว่าข้อมูลทางการเงินเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของ ปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่น่าเชื่อถือ (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.34-36)

(6) ความทันเวลา (Timeliness) ได้ถูกเปลี่ยนจากการ เป็นข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเชื่อถือได้ (Constraints on Relevant and Reliable Information) ภายใต้ The 1989 Framework มาเป็นลักษณะเชิงคุณภาพเสริมภายใต้ The Conceptual Framework (โดย IASB พิจารณาว่าการมีข้อมูลทางการเงิน ให้ผู้ใช้ทำธุรกรรมที่ข้อมูลสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ เป็นลักษณะพึงประสงค์ แต่ไม่ควรถือว่าเป็นลักษณะเชิง คุณภาพประการหลัก เพราะข้อมูลที่ให้ทันแก่เวลาอาจ ไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ ถ้าข้อมูลไม่มีความเกี่ยวข้องกับการ ตัดสินใจและไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ เชิงเศรษฐกิจ (The Conceptual Framework, Basis for Conclusion-BC3.39)

บทสรุปและทิศทางการเปลี่ยนแปลงของกรอบแนวคิด สำหรับการรายงานทางการเงินในอนาคต

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ถูกประกาศให้มีผลบังคับใช้แทนแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2557 เป็นต้นไป กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) นี้เป็นไปตามหลักการภายใต้ The Conceptual Framework for Financial Reporting ที่ออกโดย International Accounting Standards Board เนื้อหา ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ประกอบไปด้วย 4 บท ดังนี้ บทที่ 1 วัตถุประสงค์ ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป บทที่ 2

กิจการที่เสนอรายงาน บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ และบทที่ 4 ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) บทความฉบับนี้อธิบายหลักการพื้นฐานของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในส่วนวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ รวมทั้งอภิปรายความแตกต่างหลัก ๆ ระหว่างกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและแม่บทการบัญชี

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คือ การให้ข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันหรืออนาคต เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ รวมไปถึง การซื้อ ขาย หรือการถือครองตราสารทุนและตราสารหนี้ และการให้หรือการชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบ อื่น ๆ ดังนั้น รายงานทางการเงินควรแสดง (ก) ข้อมูลที่เกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และผลกระทบของรายการ และเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้อง (ข) ข้อมูลที่ผู้บริหารของกิจการได้ใช้ทรัพยากรที่ได้รับจากการสร้างอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่และได้ประสิทธิผลเพียงใดเนื่องจากข้อมูลในรายงานทางการเงินที่กล่าวช่วยผู้ใช้ประเมินผลตอบแทนจากการให้ทรัพยากรแก่กิจการ เช่น เงินปันผล การจ่ายเงินต้น เป็นต้น

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินช่วยระบุข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิง

เศรษฐกิจ ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินถูกจำแนกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม สำหรับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ประกอบไปด้วย 2 ประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ในขณะที่ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ประกอบไปด้วย 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และการสามารถเข้าใจได้ ทั้งนี้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมเป็นลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่กิจการต้องให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากถ้าข้อมูลไม่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานประการหนึ่งประการใดแล้ว จะถือว่าข้อมูลนั้นไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ในการพัฒนากรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่ดำเนินการโดย IASB และ FASB ในช่วง Phase B-H⁹ ได้ถูกหยุดลงชั่วคราวหลังจาก The Conceptual Framework for Financial Reporting ซึ่งครอบคลุมการดำเนินการในส่วน Phase A: Objectives and Qualitative Characteristics) ได้ถูกประกาศใช้ในเดือนกันยายน ปี ค.ศ. 2010 ทั้งนี้เป็นเพราะ IASB และ FASB มี Agenda อื่นที่ต้องให้ความสำคัญเร่งด่วน เช่น การยกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง รายได้ จากสัญญาเกี่ยวกับลูกค้า เป็นต้น (Orrell and Streaser, 2013; IASB, 2013c) ซึ่งต่อมาในปี ค.ศ. 2012 IASB เริ่มการพัฒนารอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินในส่วน Phase B-H อีกครั้ง¹⁰ โดยกำหนดว่าจะยกร่าง (Exposure

⁹ IASB และ FASB วางแผนในการพัฒนา The Conceptual Framework for Financial Reporting โดยแบ่งออกเป็น 8 ระยะ ดังนี้ (1) Phase A: Objectives and Qualitative Characteristics (2) Phase B: Definition of Elements, Recognition and Derecognition (3) Phase C: Measurement (4) Phase D: Reporting Entity Concept (5) Phase E: Boundaries of Financial Reporting, Presentation and Disclosure (6) Phase F: Purpose and Status of the Framework (7) Phase G: Application of the Framework to Not-for-Profit Entities (8) Phase H: Remaining Issues (KPMG, 2010; The International Financial Reporting Group of Ernst & Young, 2013)

¹⁰ ในการพัฒนา The Conceptual Framework ในครั้งนี้ IASB ตัดสินใจดำเนินการเพียงลำพัง โดยไม่ร่วมดำเนินงานกับ FASB (IASB, 2013c)

Draft) ให้แล้วเสร็จภายในปี ค.ศ. 2014 และจะทำการประกาศใช้ The Conceptual Framework for Financial Reporting ฉบับปรับปรุงใหม่ในช่วงปลายปี ค.ศ. 2015 (IASB, 2013c) ทั้งนี้ ในเดือนมิถุนายน ปี ค.ศ. 2013 IASB ได้ออกเอกสารอภิปรายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Discussion Paper ‘A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting’) เพื่อขอรับความคิดเห็นจากสาธารณชนที่เกี่ยวข้อง โดยจะนำความคิดเห็นนี้ไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพัฒนากรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (IASB, 2013b)

เอกสารอภิปรายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินนำเสนอประเด็นการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ โดยสามารถสรุปได้ดังนี้ (1) ปรับปรุงวัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2) กำหนดคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ พร้อมทั้งเสนอแนวทางในการใช้คำนิยาม (3) ปรับปรุงแนวคิดสำหรับการรับรู้รายการ (Recognition) ของรายการสินทรัพย์และหนี้สิน (4) เสนอให้มีแนวคิดสำหรับการตัดรายการ (Derecognition) ของรายการสินทรัพย์และหนี้สิน (5) เสนอหลักเกณฑ์การวัดมูลค่า (Measurement Basis) ขึ้นใหม่สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สิน พร้อมทั้งแนวทางในการเลือกหลักเกณฑ์ (6) ปรับปรุงคำนิยามส่วนของเจ้าของ พร้อมทั้งเสนอการวัดมูลค่า (Measurement) และนำเสนอ (Presentation) ส่วนของเจ้าของที่มีหลายระดับชั้นของเจ้าของ (Different Classes of Equity) (7) เสนอแนวทางในการพิจารณาความแตกต่างระหว่างรายการเจ้าหนี้กับเจ้าของ (8) เสนอหลักการ (Principles) ที่ใช้พิจารณาความแตกต่างสำหรับการรับรู้รายการในส่วนกำไรขาดทุน (Profit or Loss) และการรับรู้รายการในส่วนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) (9) เสนอแนวทางในการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงิน (IASB, 2013b; IASB, 2013c)

สำหรับทิศทางการเปลี่ยนแปลงของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินไทยในอนาคตนั้น เมื่อ IASB ประกาศใช้ The Conceptual Framework for Financial Reporting ฉบับปรับปรุงใหม่ไปแล้วประมาณ 2 ปี สภาวิชาชีพบัญชีน่าจะทำการยกเลิกกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) และประกาศใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงใหม่ที่มีหลักการเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ใน The Conceptual Framework for Financial Reporting ฉบับปรับปรุงใหม่ของ IASB

เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). *แม่บทการบัญชี*. กรุงเทพฯ.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน*. กรุงเทพฯ.
- Coxley, M. and Germain, S. (2010). Heads Up: FASB and IASB Complete First Phase of Joint Project on Conceptual Framework for Financial Reporting, vol. 17, no.32, available at http://www.deloitte.com/view/en_US/us/Services/audit-enterprise-risk-services/Financial-Statement-Internal-Control-Audit/Accounting-Standards-Communications/1b7ed6deea87b210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm, accessed 15 August 2014.
- Deloitte. (2010). IFRS in Focus: IASB Completes First Phase of Joint Project on Conceptual Framework for Financial Reporting, available at <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2010/framework>, accessed 15 August 2014.

- Ernst & Young. (2010). Conceptual Framework: Objectives and Qualitative Characteristics, available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/\\$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Supplement_86_GL_IFRS/$FILE/Supplement_86_GL_IFRS.pdf), accessed 15 August 2014.
- Gore, R., and Zimmerman, D. (2007). Building the foundations of financial reporting: the Conceptual Framework. *The CPA Journal*, 77(8), 30–34.
- Holzmann, O. J., and Robinson, T. (2006). Joint conceptual framework. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 18(1), 63–67.
- IASB. (2009). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London, United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2013a). *The conceptual framework for financial reporting*. London, United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2013b). Discussion Paper (DP/2013/1): A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting', available at <http://www.iasb.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>, accessed 18 September 2014.
- IASB. (2013c). Snapshot: Review of the Conceptual Framework, available at <http://www.iasb.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Snapshot-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>, accessed 18 September 2014.
- KPMG. (2010). Briefing Sheet: Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapters 1 and 3, available at <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/IFRS-Briefing-Sheet/Documents/IFRS-Briefing-Sheet-O-1010-213.pdf>, accessed 15 August 2014.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Culyvas, B., Hanekom, B, and Selbst, E. (2014). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Orrell, M. and Streaser, S. (2013). Heads Up: IASB Invites Comments on Financial Reporting Framework, available at <http://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2013/iasb-framework>, accessed 15 August 2014.
- The International Financial Reporting Group of Ernst & Young. (2013). *International GAAP 2013*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.

