

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ*

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอประเด็นสำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ที่มาใช้แทนแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) รวมถึงนำเสนอความแตกต่างระหว่างกรอบแนวคิดกับแม่บทการบัญชีดังกล่าว

คำสำคัญ: แม่บทการบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานรายงานทางการเงิน

ABSTRACT

This article has objectives to present significant contents of Conceptual Framework for Financial Reporting (Revised 2014) which replaces Accounting Framework (Revised 2009) as well as present differences between those frameworks.

Keywords: Accounting Framework, Conceptual Framework of Financial Reporting, Accounting Standards, Financial Reporting Standards

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) (Conceptual Framework for Financial Reporting - Bound Volume 2013) เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2557 โดยให้ยกเลิกแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) แต่ยังไม่ได้แก้ไขกรอบแนวคิดดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่องการนำเสนองบการเงิน ประเด็นสำคัญและข้อสังเกตของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน สรุปได้ดังนี้

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า “การบัญชี” เปลี่ยนไปใช้ “การรายงานทางการเงิน” เพื่อให้บุคคลภายนอกเข้าใจวิชาชีพบัญชี เช่น

(1) มาตรฐานการบัญชี เปลี่ยนเป็น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(2) แม่บทการบัญชี เปลี่ยนเป็น กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

2. บทนำ

2.1 งบการเงินแต่ละประเทศแตกต่างกัน เกิดจากสภาพแวดล้อมทาง (1) สังคม (Social) (2) เศรษฐกิจ (Economic) และ (3) กฎหมาย (Law) แตกต่างกัน ซึ่งผลกระทบต่อ

- ค่านิยมขององค์ประกอบของงบการเงินที่แตกต่างกัน
- เกณฑ์การรับรู้รายการในงบการเงินที่แตกต่างกัน
- เกณฑ์การวัดมูลค่าที่แตกต่างกัน
- ขอบเขตของงบการเงินที่แตกต่างกัน
- การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่แตกต่างกัน

2.2 การวัดมูลค่าแตกต่างกันดังกล่าว เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกัน คณะกรรมการมุ่งเน้นไปที่งบการเงิน ซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ส่วนใหญ่ที่มีความต้องการร่วมกัน

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า วิชาชีพบัญชียังคงใช้ “ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ” แทนที่ “สารสนเทศทางการเงิน” ซึ่งบุคคลทั่วไปใช้กัน

2.3 รัฐบาลอาจจะบ่งชี้กำหนดเพิ่มเติมให้ปรับปรุงไปเพื่อวัตถุประสงค์ของรัฐบาลได้

2.4 งบการเงินทำขึ้นตามแบบจำลองทางการบัญชีที่อิงกับต้นทุนในอดีตที่จะได้เป็น แนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินที่ลงไปในรูปแบบของหนี้สิน

3. วัตถุประสงค์และลักษณะ

3.1 กรอบแนวคิดกำหนดแนวคิดที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนอการรายงานทางการเงินสำหรับผู้ใช้อย่างนอก

3.2 วัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดมี 7 ข้อ (เช่นเดียวกับแม่บทการบัญชี)

3.3 ลักษณะของกรอบแนวคิดไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กรอบแนวคิดไม่ได้อยู่เหนือกว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน และทั้งสองอาจมีความขัดแย้งกันได้

4. ขอบเขต

4.1 กรอบแนวคิดกำหนดเรื่องสำคัญ 4 อย่าง คือ

- 1) วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน (อยู่ในบทที่ 1 วป.)
- 2) ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ (อยู่ในบทที่ 3 ลค)
- 3) ค่านิยม การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าองค์ประกอบของโครงสร้างงบการเงิน (บทที่ 4 ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี)
- 4) แนวคิดของทุนและการรักษาระดับทุน (บทที่ 4 ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี)

บทที่ 1

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อ

วัตถุประสงค์ทั่วไป

1. บทนำ (วป. 1) วัตถุประสงค์เป็นพื้นฐานของกรอบแนวคิดส่วนอื่น

2. วัตถุประสงค์ ประโยชน์ และข้อจำกัดของการรายงานทางการเงิน

2.1 วัตถุประสงค์ คือการให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อบุคคล 3 ฝ่าย คือ (ผู้ใช้หลัก)

(1) ผู้ลงทุน (2) ผู้ให้กู้ยืม (3) เจ้าหนี้คนอื่นทั้งในปัจจุบันและในอนาคต เพื่อการประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอน (อนาคต) ของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ

2.2 ประโยชน์ของการรายงานทางการเงิน ให้ข้อมูลเกี่ยวกับ

(1) ทรัพยากรของกิจการ
(2) สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ
(3) ความรับผิดชอบในการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและได้ประสิทธิผลของฝ่ายบริหารและคณะกรรมการกำกับดูแล

2.3 ผู้ใช้กลุ่มอื่น เช่น หน่วยงานกำกับดูแล และสาธารณชน อาจพบว่ารายงานทางการเงินมีประโยชน์

3. ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องนั้น

3.1 ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ แสดงข้อมูลเกี่ยวกับ

- ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ (สินทรัพย์)
- สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น)

3.2 ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ แสดงข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้อง และจากเหตุการณ์

หรือรายการอื่น เช่น การออกตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งไม่ได้เป็นผลจากผลการดำเนินงานทางการเงิน

บทที่ 2

อยู่ระหว่างการยกร่างโดยคณะกรรมการมาตรฐาน

การบัญชีระหว่างประเทศ (International

Accounting Standard Board: IASB)

บทที่ 3

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

1. บทนำ ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน เป็นการระบุประเภทของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่สุดเพื่อใช้ในการตัดสินใจ ครอบคลุมข้อจำกัดของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์คือ ต้นทุน

2. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ แบ่ง 2 ประเภทคือ

2.1 ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน มี 2 อย่างคือ

- 1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกัน ถ้าข้อมูลนั้นมีลักษณะคุณค่าทางการพยากรณ์ คุณค่าทางการยืนยัน หรือทั้งสองลักษณะ
- 2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอย่างสมบูรณ์ ควรมี 3 ลักษณะหรือภาพคือ ครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด

การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานมีกระบวนการ

3 ขั้นตอนคือ

- 1) ระบุปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีศักยภาพที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้
- 2) ระบุประเภทของข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์นั้น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด หากข้อมูลนั้นมีพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
- 3) กำหนดว่าข้อมูลมีพร้อมหรือไม่ และสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมหรือไม่

3.1) หากเป็นเช่นนั้น กระบวนการเพื่อให้ได้มาซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานสิ้นสุด ณ จุดนั้น

3.2) หากไม่เป็นเช่นนั้น ต้องกลับไปขั้นที่ 2) ระบุประเภทของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุดรองลงไป

2.2 ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มี 4 อย่างคือ

- 1) ความสามารถเปรียบเทียบได้
- 2) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (ทั้งทางตรงและทางอ้อม)
- 3) ความทันเวลา
- 4) ความสามารถเข้าใจได้

จากที่กล่าวมาลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์แสดงได้ดังภาพที่ 1

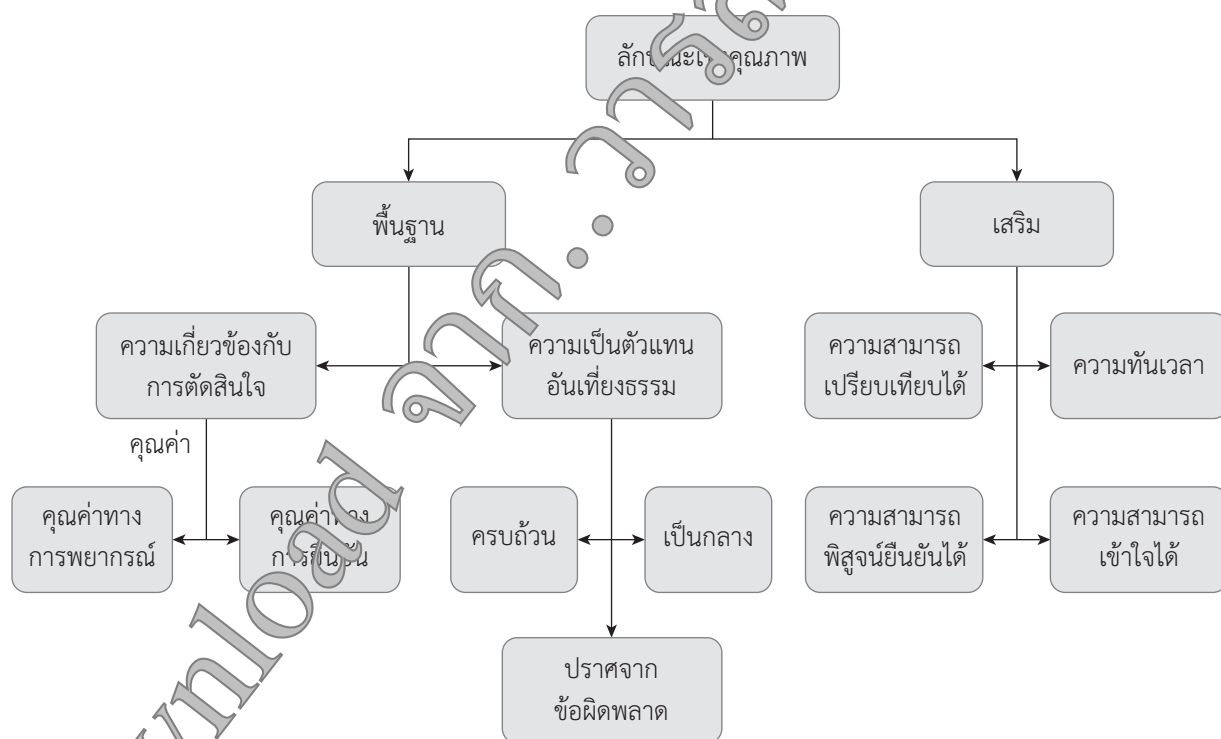
3. ข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์

การรายงานข้อมูลทางการเงินมีต้นทุน ดังนั้น ต้องคุ้มกับประโยชน์ของการรายงานข้อมูล

บทที่ 4

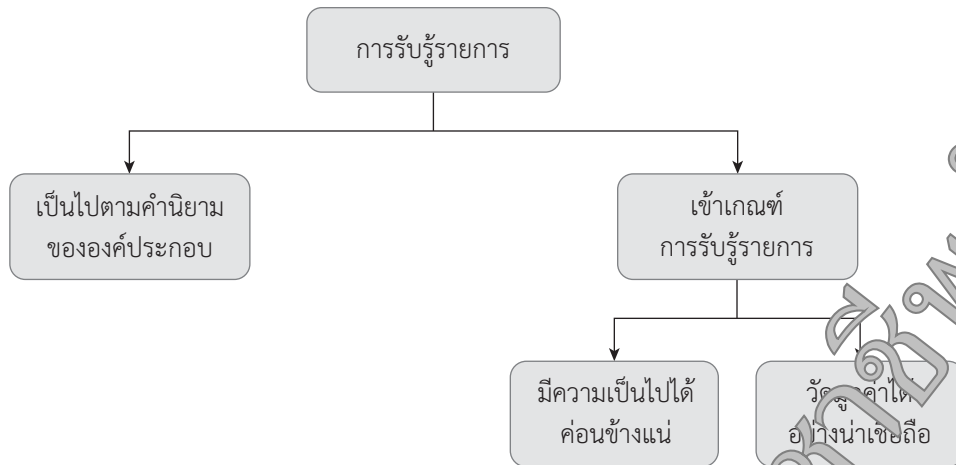
กรอบแนวคิด ข้อความส่วนหนึ่งเกี่ยวกับแบบการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

1. ข้อสมมติ คือ การที่เงินหนึ่งต่อหนึ่ง
2. องค์ประกอบของการเงิน มี 5 องค์คือ สินทรัพย์หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ กำไรได้และค่าใช้จ่าย
3. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะการเงิน คือ สินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของเจ้าของ และกำหนดคำนิยามขององค์ประกอบดังกล่าว



ภาพที่ 1 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน

ที่มา: Gosselin, D. and Ludenbach, N. (2013). Wiley IFRS Essentials United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.



ภาพที่ 2 การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน

4. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน คือ รายได้และค่าใช้จ่าย และกำหนดคำนิยามขององค์ประกอบดังกล่าว

5. การรับรู้และการวัดมูลค่าของรายได้และค่าใช้จ่าย ขึ้นอยู่กับแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

6. การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน เมื่อ

6.1 รายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบ และ

6.2 เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

- (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว (ความน่าจะเป็นของประโยชน์/เศรษฐกิจในอนาคต)
- (2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (ครบถ้วนเป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด)

จากที่กล่าวมา การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงินแสดงดังภาพที่ 2

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า ได้แก่

- (1) ราคาทุนเดิม
- (2) ราคาทุนปัจจุบัน
- (3) มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย)
- (4) มูลค่าปัจจุบัน

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าเกณฑ์ที่ใช้วัดมูลค่าไม่ได้กล่าวถึงมูลค่ายุติธรรม ราคาตลาด

8. แนวคิดเรื่องทุน มี 2 ประเภทคือ (1) ทุนทางการเงิน และ (2) ทุนทางกายภาพ

9. แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดกำไร มี 2 ประเภทคือ

- (1) การรักษาระดับทุนทางการเงิน
- (2) การรักษาระดับทุนทางกายภาพ

ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างกรอบแนวคิดกับแม่บทการบัญชี

ผู้เขียนขอสรุปความแตกต่างที่สำคัญระหว่างกรอบแนวคิดกับแม่บทการบัญชีเป็นตารางเปรียบเทียบดังนี้

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน	แม่บทการบัญชี
1. ผู้ใช้รายงานทางการเงิน แบ่ง 2 กลุ่มคือ 1.1 ผู้ใช้หลัก มี 3 ฝ่ายคือ (1) ผู้ลงทุน (2) ผู้ให้กู้ยืม (3) เจ้าหนี้อื่น 1.2 ผู้ใช้กลุ่มอื่น เช่น (1) หน่วยงานกำกับดูแล (2) สาธารณชน	1. ผู้ใช้งบการเงินมี 7 ฝ่ายคือ (1) ผู้ลงทุน (2) ลูกจ้าง (3) ผู้ให้กู้ (4) ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น (5) ลูกค้า (6) รัฐบาลและหน่วยงานราชการ (7) สาธารณชน
2. ข้อสมมติมี 1 ข้อคือ การดำเนินงานต่อเนื่อง	2. ข้อสมมติมี 2 ข้อคือ (1) เกณฑ์การวัด (2) การดำเนินงานต่อเนื่อง
3. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ แบ่ง 2 ประเภทคือ 3.1 ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน มี 2 อย่างคือ (1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (ครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด) 3.2 ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มี 4 อย่างคือ (1) ความสามารถเปรียบเทียบได้ (2) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (3) ความทันเวลา (4) ความสามารถเข้าใจได้	3. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน แบ่ง 2 ประเภทคือ 3.1 ลักษณะเชิงคุณภาพหลักมี 4 อย่างคือ (1) ความเข้าใจได้ (2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (3) ความเชื่อถือได้ (4) การเปรียบเทียบกันได้ 3.2 ลักษณะเชิงคุณภาพรองของความเชื่อถือได้ มี 5 อย่างคือ (1) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (2) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (3) ความเป็นกลาง (4) ความระมัดระวัง (5) ความครบถ้วน
4. ข้อจำกัดของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ มี 1 ข้อคือ ต้นทุน	4. ข้อจำกัดของข้อมูล มี 3 ข้อคือ (1) ความทันต่อเวลา (2) ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน (3) ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน	แม่บทการบัญชี
5. วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ให้หลัก เพื่อการประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอน (อนาคต) ของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ ข้อมูลทางการเงินดังกล่าวเกี่ยวกับ (1) ทรัพยากรของกิจการ (2) สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ (3) การเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องนั้น (4) ความรับผิดชอบในการใช้ทรัพยากรของฝ่ายบริหาร	5. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน คือ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่มในการนำไปใช้ตัดสินใจ เศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมถึงจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น

พัฒนาการของกรอบแนวคิด

พัฒนาการของกรอบแนวคิดใหม่นี้ เกิดขึ้นเมื่อ ค.ศ. 2005 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ร่วมมือกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีการเงินของสหรัฐอเมริกา (FASB) ต้องการให้เกิดกรอบแนวคิด (Conceptual Framework) สากลขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้กรอบหรือแนวคิดที่ใช้เป็นพื้นฐานในการพัฒนาหรือปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินในอนาคตให้มีลักษณะ 3 ประการคือ

1. มาตรฐานที่อิงหลักการ (Principles-based standards)
2. มาตรฐานที่สม่ำเสมอภายใน (Internally consistent standards)
3. มาตรฐานที่ลู่เข้าหาสากล (Internationally converged standards)

ค.ศ. 2010 IASB ออกกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2010) มี 2 บท ต่อมา ค.ศ. 2013 IASB ออกกรอบแนวคิด (2013) มี 3 บท และอยู่ระหว่างยกร่าง

บทที่ 2 ประเทศไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ได้นำกรอบแนวคิด (2013) มาถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ที่รองรับการเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ในปี พ.ศ. 2558 นี้

เอกสารอ้างอิง

- มิพจน์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2558). *ทฤษฎีการบัญชี*. กรุงเทพฯ.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)* (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก <http://www.fap.or.th> สืบค้น 15 พฤศจิกายน 2557
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). *แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)* (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก <http://www.fap.or.th> สืบค้น 15 พฤศจิกายน 2557
- Christian, D. and Ludenbach, N. (2013). *Wiley IFRS Essentials*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.