

# การพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับการเปิดเผยข้อมูล\*

ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทคัดย่อ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ได้จัดทำ “การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Initiative)” ภายใต้โครงการ “การสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงิน (Better Communication in Financial Reporting)” ซึ่งเป็นหนึ่งในภารกิจที่สำคัญของ IASB ในปัจจุบัน เพื่อยกระดับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเปิดเผยข้อมูล ทั้งบนงบการเงินและในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตามข้อเสนอแนะขององค์การระหว่างประเทศหลายแห่งที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน ซึ่งการริเริ่มพัฒนาดังกล่าวมีเป้าหมายที่จะทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทางการเงินมากขึ้น

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุป และอภิปรายประเด็นสำคัญเกี่ยวกับการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลที่มีผลต่อกิจการที่เสนอรายงานทางการเงินในเรื่องการประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล การใช้ดุลยพินิจในการเลือกการแสดงผลหมายเหตุประกอบงบการเงินให้เป็นระบบ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน และการสื่อสารข้อมูลที่เปิดเผยอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการปรับปรุงนิยามของคำว่า “สาระสำคัญ” ดังนั้น จึงแนะนำให้กิจการที่เสนอรายงานศึกษาผลกระทบของการริเริ่มพัฒนาที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลของกิจการ เพื่อที่จะได้เตรียมความพร้อมรองรับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่ปรับปรุงใหม่

**คำสำคัญ:** มาตรฐานการรายงานทางการเงิน การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล หลักการเปิดเผยข้อมูล ความมีสาระสำคัญ

\* ผู้เขียนขอขอบคุณ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สำหรับเงินทุนสนับสนุนการฝึกอบรมและเข้าร่วมคอร์สระยะสั้นตามแผนพัฒนาวิชาการจุฬาฯ 100 ปี เพื่อเข้าร่วมประชุม World Standard-Setters Conference 2017

# Development of Financial Reporting Standards for Disclosure

**Dr.Sansakrit Vichitlekarn**

*Lecturer of Department of Accountancy,*

*Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University*

## ABSTRACT

International Accounting Standard Board (IASB) launches “Disclosure Initiative” under the “Better Communication in Financial Reporting” project that is currently a vital task of IASB in order to improve financial reporting standards for disclosure both on the faces of and in the notes to financial statements in response to recommendations of numerous international organizations pertaining to financial reporting. The disclosure initiative intends to result in better decision-useful information disclosed for users of financial reports.

This article aims to summarize and discuss key issues regarding the initiative which in turn affects financial reporting entities in the following respects: application of materiality in disclosure, exercise of judgement in selecting a systematic note disclosure, disclosure regarding changes in liabilities arising from financing activities and effective communication on information disclosed including a refinement of “material” definition. It is suggested that the reporting entities examine effects of the initiative on their disclosures in order to result in readiness for implementation of amended disclosure requirements.

**Keywords:** Financial Reporting Standards, Disclosure Initiative, Principles of Disclosure, Materiality

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ได้กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRSs) รวมถึงแนวทางปฏิบัติ (Practice Statement) เพื่อให้กิจการที่นำเสนอรายงานทางการเงินนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจแก่ผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ ในภาพรวมของการพัฒนามาตรฐานฯ IASB ได้กำหนดเนื้อหาของมาตรฐานฯ ให้ครอบคลุม 4 เรื่องของการรายงานองค์ประกอบของงบการเงิน คือ การรับรู้รายการ (Recognition) การวัดมูลค่า (Measurement) การนำเสนอ (Presentation) และการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure) โดยในปัจจุบัน IASB กำลังพัฒนาหลักการทั่วไปและแนวคิดสำหรับการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลรวมถึงการสื่อสารข้อมูลไปยังผู้ใช้งบการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดเป็นหนึ่งในภารกิจที่สำคัญของ IASB ภายใต้โครงการ “การสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงิน (Better Communication in Financial Reporting)” (IFRS Foundation, 2017a) ซึ่งทาง IASB ได้ให้ความสำคัญกับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับโครงการนี้มากและอย่างต่อเนื่องในการประชุม “World Standard-setters Conference: WSS” ในปี ค.ศ. 2015–2017 โครงการดังกล่าวครอบคลุมเนื้อหา 3 ส่วน ได้แก่ การปรับปรุงการแสดงรายการงบการเงินหลัก (Primary Financial Statements)<sup>1</sup> การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Initiative) และการจัดทำรหัสรายการบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS Taxonomy) (IFRS Foundation, 2017b)

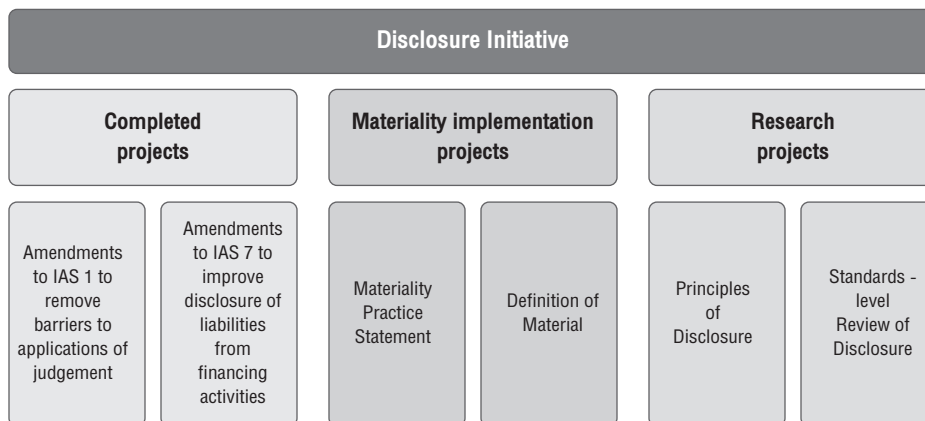
ทั้งนี้ การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล เป็นประเด็นหลักที่ได้รับความสนใจและอภิปรายอย่างกว้างขวางในที่ประชุม WSS 2017 และ IASB ได้มีโครงการและงานวิจัยในปัจจุบันและต่อเนื่องในอนาคต เพื่อพัฒนาเรื่องดังกล่าวหลายโครงการ ในขณะที่เดียวกันองค์กรที่สำคัญในระดับนานาชาติได้ให้ความสนใจในเรื่องการยกระดับการเปิดเผยข้อมูลมาตลอด และได้เผยแพร่เอกสารเรียกร้องให้มีการพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล องค์กรดังกล่าวเช่น European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), Financial Accounting Standards Board (FASB), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), European Securities and Market Authority (ESMA), UK Financial Reporting Council (FRC) และ Chartered Financial Analyst (CFA) Institute เป็นต้น

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปและอภิปรายสาระสำคัญ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเปิดเผยข้อมูล และเรื่องที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้น ปัญหาและอุปสรรคจากการพัฒนาดังกล่าวต่อผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินเพื่อจะได้เตรียมความพร้อมในการเปิดเผยข้อมูลได้อย่างถูกต้อง และสร้างความเข้าใจกับผู้ใช้งบการเงินในการใช้ข้อมูลการเปิดเผยดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล

IASB ได้เสนอภาพรวมการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลและโครงการที่เกี่ยวข้อง ในการประชุม “World Standard-setters Conference 2017” โดยได้แบ่งงานภายใต้ภารกิจการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Initiative) เป็น 3 โครงการย่อย ได้แก่ 1) โครงการที่

<sup>1</sup> IASB ได้กำหนดนิยามของงบการเงินหลักไว้ใน Discussion Paper DP2017/1 Disclosure Initiative-Principles of Disclosure ว่าหมายถึง งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด



ภาพที่ 1 โครงการย่อยภายใต้ภารกิจริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Initiative)  
ที่มา: IFRS Foundation (2017b)

ดำเนินการสำเร็จแล้ว (Completed Projects) 2) โครงการการนำเอาหลักความมีสาระสำคัญมาปฏิบัติใช้ (Materiality Implementation Projects) และ 3) โครงการวิจัยดังแสดงในภาพที่ 1

### โครงการที่ดำเนินการสำเร็จแล้ว

โครงการแรกที่ IASB ได้ดำเนินการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลและได้ดำเนินการสำเร็จแล้ว คือ โครงการการปรับปรุงข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (IAS1) ซึ่งเน้นการจัดอุปสรรคการประยุกต์ดุลยพินิจในการรายงานทางการเงิน โดยการปรับปรุงมีสาระสำคัญ 5 เรื่อง ได้แก่

1) ระบุข้อกำหนดอย่างชัดเจนว่าเมื่อกิจการนำเสนอข้อมูลบนงบการเงิน (On the Face of Financial Statements) หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (In the Notes to Financial Statements) กิจการต้องไม่ลดความเข้าใจได้ของงบการเงินโดยการทำให้ข้อมูลที่มีสาระสำคัญเกิดความคลุมเครือด้วยข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญ หรือโดยการนำข้อมูลที่มีสาระสำคัญที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่

ต่างกันมานำเสนอรวมกันด้วยยอดรวม (Aggregated Amount)

2) กิจการต้องประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญกับข้อมูลทุกส่วนไม่ว่าจะเป็นงบการเงินที่นำเสนอหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และยังคงประยุกต์หลักดังกล่าวกับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุฯ ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะในแต่ละมาตรฐานฯ

3) ระบุข้อกำหนดอย่างชัดเจนเกี่ยวกับการแสดงรายการบนงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยกิจการสามารถเพิ่มหัวข้อรายการ (Headings) หรือแสดงยอดรวมย่อย (Subtotals) หรือการแยกแ่แสดงรายการ (Disaggregation) หากเห็นว่าจะทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

4) ระบุข้อกำหนดอย่างชัดเจนสำหรับการแสดงรายการส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า โดยแยกแ่แสดงเป็นรายการที่สามารถหรือไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปในกำไรขาดทุนในภายหลัง

5) กิจการต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินในลักษณะที่เป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยคำนึงถึงผลกระทบของความเข้าใจได้และเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน ซึ่งกิจการไม่จำเป็นต้องเรียงลำดับหรือจัดกลุ่มของหมายเหตุฯ ตามลำดับการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน อย่างไรก็ตามสำหรับแต่ละรายการที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นของงบกระแสเงินสด ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุฯ กิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลนั้นให้ครบถ้วนรวมถึงต้องอ้างอิงถึงข้อมูลดังกล่าวอย่างเหมาะสมในหมายเหตุฯ

การปรับปรุงข้างต้นสอดคล้องกับความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินที่สำรวจโดย EFRAG, Autorité des Normes Comptables และ FRC ซึ่งเป็นองค์กรระดับนานาชาติในยุโรปที่มีหน้าที่สำคัญส่วนหนึ่งในการติดตามการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาปฏิบัติใช้ โดยพบว่าข้อมูลที่เปิดเผยอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินควรเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเท่านั้น และเห็นว่าการประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญเป็นปัญหาที่ต้องแก้ไข (EFRAG, ANC and FRC, 2013) ในขณะที่ FASB Exposure Draft, Conceptual Framework for Financial Reporting – Chapter 8: Notes to Financial Statements ได้เสนอแนวทางในการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลที่ตรงกับ การปรับปรุงของ IASB โดยเห็นว่ากิจการไม่ควรนำเสนอข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในหมายเหตุฯ เพราะจะทำให้ หมายเหตุฯ มีข้อมูลที่เกินความจำเป็น ซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน และเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้จัดทำรายงานทางการเงินด้วย (Deloitte, 2014)

นอกจากนี้การปรับปรุงของ IASB ยังช่วยให้ข้อมูลจาก หมายเหตุฯ มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงาน ทางการเงินมากขึ้น เพราะนักลงทุน นักวิเคราะห์ และผู้ใ้ งบการเงินอื่นๆ สังเกตเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลในปัจจุบัน

มีปัญหาโดยมักอยู่ในรูปแบบสำเร็จรูปทั่วไป (Boilerplate and Generic) (EY, 2014) และงานของ IASB ยังสอดคล้องกับสิ่งที่ CFA Institute ต้องการเห็นคือการแสดงข้อมูลที่มี สาระสำคัญแยกออกจากกันมากกว่าการแสดงเป็นยอดรวม เพราะการแยกแสดงดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานทาง ทางการเงินมีความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจมากขึ้น และทำให้ข้อมูล มีประโยชน์ในการพยากรณ์มากขึ้น (Singh and Peters, 2013) อย่างไรก็ตามการปรับปรุงของ IASB นี้ทำให้กิจการ ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉพาะ เรื่องการใช้รูปแบบทางเลือกที่เป็นระบบในการกำหนดหัวข้อ และลำดับในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงเรื่อง การประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญ ซึ่งอาจทำให้ความ สามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงินของกิจการ ที่เสนอรายงานกับกิจการอื่นนั้นลดลง (EY, 2014)

จากประเด็นการแก้ไขทั้งหมด 5 ข้อ จะเห็นได้ว่าการแก้ไขในส่วนของการแสดงหมายเหตุฯ เกี่ยวกับการใช้ รูปแบบทางเลือกในลักษณะที่เป็นระบบให้มากที่สุดเป็น เรื่องใหม่ และท้าทายผู้จัดทำรายงานทางการเงิน เพราะ ต้องอาศัยดุลยพินิจในการเลือกกำหนดหัวข้อในการเปิดเผย การจัดกลุ่มของหัวข้อ และเรียงลำดับการนำเสนอใน หมายเหตุฯ ให้เหมาะสมกับแต่ละกิจการ ซึ่งก่อนการ ปรับปรุง IAS 1 ในโครงการนี้ IAS 1 ฉบับเดิมได้ระบุว่า กิจการนิยมเปิดเผยข้อมูลที่เป็นระบบในหมายเหตุฯ โดยมี หัวข้อและลำดับ ดังนี้ (IASB, 2014)

- 1) ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 2) สรุปนโยบายบัญชีสำคัญที่กิจการเลือกใช้
- 3) ข้อมูลประกอบสำหรับรายการที่แสดงในงบการเงิน หลักโดยเรียงลำดับตามการแสดงงบการเงิน
- 4) การเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ภาระผูกพัน และการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูล ทางการเงิน รวมถึงข้อมูลอื่นๆ ที่กิจการเห็นว่า มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทาง ทางการเงิน

อย่างไรก็ตาม IAS 1 ฉบับปรับปรุงไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับหัวข้อ และลำดับการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นระบบของทางเลือกอื่นนอกจากที่แสดงไว้ข้างต้น กิจกรรมที่เสนอรายงานสามารถใช้การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุฯ ตามตัวอย่างข้างต้นได้หากเห็นว่าเหมาะสม หรือสามารถเลือกใช้ตามลักษณะอื่นที่เป็นระบบ เช่น

- ตามลักษณะกิจกรรมของธุรกิจ เช่น กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน
- ตามเกณฑ์การวัดมูลค่าที่คล้ายคลึงกันขององค์ประกอบของงบการเงิน เช่น มูลค่ายุติธรรมราคาทุนเดิม
- ตามรายการองค์ประกอบงบการเงิน หรือหัวข้อที่มีความสำคัญจากมากไปน้อย
- ตามลักษณะข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ธุรกิจ เช่น ผลการดำเนินงาน ทรัพยากร โครงสร้างเงินทุน
- ใช้หลายเกณฑ์ผสมกัน

ภาพที่ 2 แสดงตัวอย่างของการกำหนดหัวข้อ การจัดกลุ่มของหัวข้อ และการเรียงลำดับการนำเสนอในหมายเหตุฯ ไว้ 3 แบบ ซึ่งนำเสนอลักษณะข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ธุรกิจ โดยในแต่ละหัวข้อที่แสดงนั้น ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชี รวมถึงเกณฑ์และรายละเอียดของวิธีการวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้อง การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ และการประมาณการ (ถ้ามี) นอกจากนี้ กิจกรรมต้องมีการอ้างอิงถึงข้อมูลของแต่ละรายการที่ปรากฏในงบการเงินหลักที่เกี่ยวข้องนั้นไว้ในหมายเหตุฯ ด้วย สำหรับโครงการปรับปรุงข้อกำหนด IAS 1 ข้างต้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้นำมาบังคับใช้กับงบการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

โครงการที่ 2 ที่ IASB ดำเนินการสำเร็จแล้ว คือโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด (IAS 7) ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน ไม่ว่าจะการเปลี่ยนแปลงนั้นจะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากกระแสเงินสดหรือไม่ใช่เงินสด เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถนำข้อมูลไปประเมินความสามารถในการบริหารกิจกรรมจัดหาเงินของกิจการ โดย IAS 7 กำหนดให้ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวให้รวมถึง การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการได้มาหรือสูญเสียอำนาจในการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม และการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการแปลงสภาพตราสารหนี้เป็นทุน การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการทำสัญญาเช่าการเงิน เป็นต้น ข้อกำหนดข้างต้นยังรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ทางการเงินที่เกี่ยวข้องหากกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงินหรือกระแสเงินสดในอนาคตของสินทรัพย์ดังกล่าวรวมอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน เช่น สินทรัพย์ที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงของหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

กิจการอาจแสดงรายการการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินข้างต้น โดยเลือกใช้การแสดงรายการกระขยอดระหว่างยอดคงเหลือต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดสำหรับหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน โดยรายการกระขยอดดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงข้อมูลการเปลี่ยนแปลงตามที่มาตรฐานฯ กำหนด และต้องเปิดเผยแยกต่างหากจากข้อมูลการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินอื่น

**ชื่อกิจการ** .....  
**หมายเหตุประกอบงบการเงิน**  
**สำหรับงวดสิ้นสุดวันที่** .....

แบบ ก	แบบ v	แบบ ก
<p><b>เกณฑ์ในการจัดท่างบการเงิน</b></p> <p><b>ผลการดำเนินงาน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ส่วนงานดำเนินงาน</li> <li>ต้นทุนสินค้าขาย</li> <li>กำไรต่อหุ้น</li> <li>กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษี</li> </ul> <p><b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืม</li> <li>ต้นทุนทางการเงินสุทธิ</li> <li>เงินปันผลจ่าย</li> </ul> <p><b>เงินทุนหมุนเวียน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น</li> <li>สินค้าคงเหลือ</li> <li>เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น</li> <li>ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย</li> </ul> <p><b>สินทรัพย์ดำเนินงานระยะยาว</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</li> <li>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน</li> <li>อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</li> <li>สินทรัพย์ชีวภาพ</li> </ul> <p><b>เงินลงทุน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>เงินลงทุนตราสารทุน</li> <li>เงินลงทุนตราสารหนี้</li> <li>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย</li> </ul> <p><b>การบริหารความเสี่ยงทางการเงิน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ความเสี่ยงทางการเงิน</li> <li>เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง</li> </ul> <p><b>อื่นๆ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ภาษีเงินได้</li> <li>หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ประมวลการหนี้สิน</li> <li>สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการผูกพัน</li> <li>รายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน</li> <li>การอนุมัติงบการเงิน</li> </ul>	<p><b>บทนำ</b></p> <p><b>เกณฑ์ในการจัดท่างบการเงิน</b></p> <p><b>ส่วนงานดำเนินงาน</b></p> <p><b>องค์ประกอบงบการเงินที่มีสาระสำคัญ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>รายได้</li> <li>ค่าใช้จ่าย</li> <li>ภาษีเงินได้</li> <li>เงินสดและรายการเทียบเท่า</li> <li>ลูกหนี้</li> <li>สินค้าคงเหลือ</li> <li>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</li> <li>ค่าความนิยม</li> <li>ประมวลการหนี้สิน</li> </ul> <p><b>เงินทุน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>การบริหารเงินทุน</li> <li>เงินปันผลจ่าย</li> <li>ทุนเรือนหุ้นและสำรอง</li> <li>กำไรต่อหุ้น</li> <li>หนี้สินที่มีต้นทุนทางการเงินและการกู้ยืม</li> </ul> <p><b>ความเสี่ยง</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>การบริหารความเสี่ยงทางการเงิน</li> <li>การบัญชีป้องกันความเสี่ยง</li> <li>การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน</li> </ul> <p><b>โครงสร้างกลุ่มกิจการ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>บริษัทร่วมและการร่วมกิจการ</li> <li>บริษัทย่อย</li> <li>การรวมธุรกิจ</li> </ul> <p><b>รายการที่ไม่รับรู้งบการเงิน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</li> <li>เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน</li> </ul> <p><b>อื่นๆ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>รายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน</li> <li>การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์</li> <li>นโยบายการบัญชีอื่นๆ</li> </ul>	<p><b>ข้อมูลทั่วไปของกิจการ</b></p> <p><b>เกณฑ์ในการจัดท่างบการเงิน</b></p> <p><b>ผลการดำเนินงาน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>รายได้</li> <li>ส่วนงานดำเนินงาน</li> <li>ผลประโยชน์พนักงาน</li> <li>การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์</li> <li>ภาษีเงินได้</li> </ul> <p><b>เงินทุนที่ใช้ในการลงทุน (Invested Capital) และเงินทุนหมุนเวียน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>สินทรัพย์ไม่มีตัวตน</li> <li>ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</li> <li>สินค้าคงเหลือ</li> <li>ลูกหนี้การค้า</li> <li>ประมวลการหนี้สิน</li> <li>เจ้าหนี้การค้า</li> </ul> <p><b>โครงสร้างเงินทุนและรายการจัดหาเงิน</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ทุนเรือนหุ้น</li> <li>กำไรต่อหน่วยและเงินปันผลจ่าย</li> <li>หนี้สินที่มีต้นทุนทางการเงินสุทธิ</li> <li>ความเสี่ยงทางการเงิน</li> <li>เครื่องมือทางการเงิน</li> <li>ต้นทุนทางการเงินสุทธิ</li> </ul> <p><b>อื่นๆ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>การรวมธุรกิจ</li> <li>ภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</li> <li>รายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน</li> <li>เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน</li> <li>กลุ่มกิจการ</li> <li>การอนุมัติงบการเงิน</li> </ul>

**ภาพที่ 2** ตัวอย่างของการกำหนดหัวข้อ การจัดกลุ่มของหัวข้อ และการเรียงลำดับการนำเสนอในหมายเหตุฯ ตามลักษณะข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ธุรกิจ

	25x1	กระแสเงินสด	รายการเปลี่ยนแปลงที่ไม่ใช่เงินสด				25x2
			การได้มา	การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน	การแปลงสภาพเป็นทุน	การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม	
เงินกู้ยืมระยะยาว	55,000	(2,700)	-	-	-	-	52,300
เงินกู้ยืมระยะสั้น	25,000	(1,250)	-	500	-	-	24,250
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	10,000	(2,000)	750	-	-	-	8,750
หุ้นกู้แปลงสภาพ	20,000	-	-	-	(5,000)	-	15,000
สินทรัพย์ที่ถือไว้สำหรับป้องกันความเสี่ยงของเงินกู้ยืมระยะยาว	(1,500)	300	-	-	-	(100)	(1,300)
รวมหนี้สินจากกิจกรรมจัดหาเงิน	108,500	(5,650)	750	500	(5,000)	(100)	99,000

**ภาพที่ 3** ตัวอย่างการแสดงรายการกระทบยอดระหว่างยอดคงเหลือต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดสำหรับหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

จากภาพที่ 3 ซึ่งแสดงตัวอย่างการแสดงรายการกระทบยอดระหว่างยอดคงเหลือต้นงวดและยอดคงเหลือสิ้นงวดสำหรับหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน จะเห็นได้ว่ากิจการมีหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมจัดหาเงินลดลงสำหรับงวดปี 25x2 จำนวน 9.50 ล้านบาท โดยแบ่งเป็นการลดลงเนื่องจากกระแสเงินสด 5.65 ล้านบาท และเป็นการลดลงที่ไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสด 3.85 ล้านบาท โดยการเปลี่ยนแปลงของหนี้สินฯ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดสำหรับปี 25x2 ส่วนใหญ่เกิดจากการแปลงสภาพหุ้นกู้เป็นทุนจำนวน 5.00 ล้านบาท และเมื่อพิจารณาหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมจัดหาเงิน ณ วันสิ้นงวด 25x2 จำนวน 9.90 ล้านบาท ประกอบด้วยหนี้สินจากกิจกรรมจัดหาเงินทั้งสิ้น 11.20 ล้านบาท และสินทรัพย์ที่ถือไว้สำหรับป้องกันความเสี่ยงหนี้สินที่เกี่ยวข้องจำนวน 1.30 ล้านบาท

แม้ว่าการปรับปรุงข้อกำหนดข้างต้นจะตอบสนองความต้องการใช้ข้อมูลของนักลงทุนที่รอมานานเป็นเวลานาน (Eastman, 2016) แต่นักลงทุนยังมีข้อจำกัดในการใช้ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพราะต้องนำไปใช้ในการคำนวณรายการกระทบยอดหนี้สินสุทธิ (Net Debt Reconciliation: NDR)<sup>2</sup> ต่อไปเพื่อประเมินความเสี่ยงในการลงทุน ความเสี่ยงทางด้านสภาพคล่อง และการผิดนัดชำระหนี้ และประเมินมูลค่าตราสารทุน (FRC, 2012) ดังนั้นเพื่อให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจมากขึ้นกับผู้ลงทุน IASB ควรพิจารณาต่อไปว่าจะกำหนดนิยามของหนี้สินสุทธิ (Net Debt) รวมถึงเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ NDR หรือไม่อย่างไรก็ตาม การกำหนดนิยามหนี้สินสุทธิถือว่าเป็นความท้าทายของ IASB เพราะเป็นนิยามที่ขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ IAS 7 ที่ปรับปรุงนี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้นำข้อกำหนดการปรับปรุงดังกล่าวมาบังคับใช้กับ

<sup>2</sup> ยอดหนี้สินสุทธิ (Net Debt) โดยทั่วไป ประกอบด้วยหนี้สินที่มีต้นทุนทางการเงิน เช่น เงินกู้ยืมจากธนาคาร หุ้นกู้ รวมถึงหนี้สินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน หักด้วยเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และพบว่าบางกิจการเลือกที่จะเปิดเผยรายการดังกล่าวให้กับผู้ใช้รายงานทางการเงิน (PwC, 2013) อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีองค์กรใดให้คำนิยามของคำว่ายอดหนี้สินสุทธิไว้อย่างชัดเจน และนิยามดังกล่าวยังขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของแต่ละกิจการอีกด้วย



งบการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบกระแสเงินสด โดยไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับรอบระยะเวลาก่อนหน้า

**โครงการการนำเอาหลักความมีสาระสำคัญมาปฏิบัติใช้**

IASB รายงานในการประชุม “World Standard-setters Conference 2017” ว่ากิจการที่เสนอรายงานกำลังประสบปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในเรื่องของความมีสาระสำคัญ (Materiality) ในการตัดสินใจว่าข้อมูลใดบ้างต้องรายงานในงบการเงินรวมถึงหมายเหตุฯ กล่าวคือ เมื่อกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่ระบุไว้ในมาตรฐานฯ ที่เกี่ยวข้อง กิจการจะถือปฏิบัติกับข้อกำหนดดังกล่าวเหมือนกับเป็นรายการที่ต้องเปิดเผยให้ครบตามรายการที่ระบุไว้ (Checklist) โดยขาดการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่ารายการนั้นมีสาระสำคัญ หรือเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่จะต้องเปิดเผยหรือไม่ จึงทำให้หลายกิจการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจจำนวนมาก หรือเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอต่อการตัดสินใจในงบการเงิน (IFRS Foundation, 2017b)

IASB จึงได้เผยแพร่แนวทางปฏิบัติ (Practice Statement) ฉบับที่ 2 เรื่อง การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ (Making Materiality Judgements) เมื่อเดือนกันยายน ค.ศ. 2017 เพื่อให้กิจการที่เสนอรายงานใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจใช้ดุลยพินิจในเรื่องของหลักความมีสาระสำคัญเมื่อจัดทำงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม IASB ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าแนวทางปฏิบัตินี้ไม่ใช่มาตรฐานฯ ดังนั้น กิจการที่นำเสนอรายงานไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าว โดยแนวทางปฏิบัติได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับสาระสำคัญ (Material) ซึ่งตรงกับนิยามที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินว่า ข้อมูลจะมีสาระสำคัญ

หากการละเว้นไม่แสดงรายการ หรือการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการใช้ข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เสนอรายงานนั้นๆ จึงเห็นได้ว่าความมีสาระสำคัญเป็นมุมมองของความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจ ซึ่งเป็นมุมมองเฉพาะกิจการ (Entity-specific) ที่ขึ้นอยู่กับลักษณะหรือขนาดของรายการหรือทั้งสององค์ประกอบในบริบทของรายงานทางการเงินของแต่ละกิจการ

การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับหลักความมีสาระสำคัญเป็นประเด็นสำคัญที่แผ่กระจายไปทั่ว (Pervasive) ในการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานฯ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งกิจการจะปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ก็ต่อเมื่อผลกระทบของข้อกำหนดนั้นมีสาระสำคัญ นอกจากนี้เมื่อประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญ กิจการที่เสนอรายงานต้องคำนึงถึงความต้องการใช้ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินหลัก (Primary Users) ได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่น และต้องตระหนักว่าข้อมูลจะมีสาระสำคัญหรือไม่ นั่นไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าข้อมูลนั้นมีการเปิดเผยต่อสาธารณะในแหล่งข้อมูลอื่นๆ หรือไม่

แนวทางปฏิบัติในเรื่องนี้ยังได้กำหนดอย่างชัดเจนว่ากิจการที่เสนอรายงานที่ประสงค์จะอ้างว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฯ จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวทุกข้อ แม้ว่ากฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศนั้นๆ จะอนุญาตให้ไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นก็ตาม นอกจากนี้ ยังได้ระบุว่ากิจการสามารถนำเสนอข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติมตามข้อกำหนดหรือข้อบังคับของประเทศนั้นๆ แม้ว่าข้อมูลนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การนำเสนอข้อมูลดังกล่าวต้องไม่ทำให้ข้อมูลที่มีสาระสำคัญเกิดความคลุมเครือ

เมื่อใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญตามแนวทางปฏิบัตินี้ กิจการอาจปฏิบัติตามตัวอย่างขั้นตอนที่แนวทางปฏิบัติได้นำเสนอ 4 ขั้นตอน ได้แก่ 1) การระบุข้อมูลที่คาดว่าจะมีสาระสำคัญ โดยพิจารณาจากข้อกำหนด

ของมาตรฐานฯ และความต้องการใช้ข้อมูลร่วมกันของผู้ใช้งบการเงินหลัก 2) การประเมินว่าข้อมูลที่ระบุในชั้นตอนที่ 1 นั้นมีสาระสำคัญหรือไม่ โดยพิจารณาจากปัจจัยทั้งเชิงคุณภาพ เช่น ลักษณะธุรกรรมของกิจการ ความเกี่ยวข้องของบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ เป็นต้น และปัจจัยเชิงปริมาณ เช่น ขนาดของรายการทั้งในแง่ของจำนวนเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น 3) การจัดการข้อมูลในงบการเงินที่กิจการได้สร้างขึ้นให้อยู่ในแบบที่ต้องการสื่อสารข้อมูลเหล่านั้นไปยังผู้ใช้งบการเงินหลักอย่างชัดเจนและกระชับ และ 4) สอบทานร่างงบการเงิน เพื่อกำหนดว่ากิจการได้ระบุข้อมูลที่มีสาระสำคัญทั้งหมดหรือไม่ และกิจการได้พิจารณาหลักความมีสาระสำคัญจากมุมมองในภาพรวมบนพื้นฐานของงบการเงินที่สมบูรณ์หรือไม่ แนวทางปฏิบัตินี้ยังได้นำเสนอวิธีปฏิบัติในการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญเฉพาะเรื่อง ได้แก่ ข้อมูลในงวดก่อน (Prior-period Information) ข้อผิดพลาด (Errors) ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลง (Information about Covenants) และการรายงานระหว่างกาล (Interim Reporting) เพื่อทำให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ

ดังนั้น แนวทางปฏิบัตินี้ แม้ว่าจะไม่ใช่มาตรฐานฯ ที่กิจการที่เสนอรายงานต้องปฏิบัติตาม แต่ IASB คาดว่าจะส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเปิดเผยข้อมูล โดยลดพฤติกรรมกรรมการเปิดเผยข้อมูลตามรายการที่ต้องเปิดเผยให้ครบตามรายการที่ระบุไว้ (Checklist) และสนับสนุนให้กิจการได้ใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อลดปริมาณของข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจและเพิ่มปริมาณของข้อมูลที่กิจการเห็นว่าเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทางการเงินในบริบทของแต่ละกิจการ นอกจากนี้ แนวทางปฏิบัตินี้สามารถใช้เป็นแหล่งอ้างอิงสำหรับการอภิปรายเกี่ยวกับหลักความมีสาระสำคัญระหว่างกิจการ ผู้เสนอรายงาน ผู้สอบบัญชี และผู้กำกับดูแล

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบัน IASB ได้มีการเผยแพร่ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเกี่ยวกับคำนิยามของสาระสำคัญ (Exposure Draft ED/2017/6

Definition of Material (Proposed amendments to IAS 1 and IAS 8) ซึ่งคาดว่าจะส่งผลให้ในอนาคตเกิดการแก้ไขคำนิยามของคำว่าสาระสำคัญที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ และข้อผิดพลาด ร่างมาตรฐานฯ ดังกล่าวได้ให้นิยามของสาระสำคัญที่ปรับปรุงใหม่ว่า ข้อมูลจะมีสาระสำคัญหากการละเว้นไม่แสดงรายการ การแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือการทำให้ข้อมูลเกิดความคลุมเครือ (Obscuring) อาจคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลักบนงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการที่เสนอรายงานนั้นๆ

จะเห็นได้ว่านิยามสาระสำคัญที่ปรับปรุงใหม่นี้ได้นำประเด็นการทำให้ข้อมูลที่รายงานเกิดความคลุมเครือมาพิจารณาเพิ่มเติมว่าอาจกระทบกับสาระสำคัญของข้อมูลซึ่งทำให้นิยามสาระสำคัญใหม่นี้สอดคล้องกับแนวคิดของการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปที่ระบุใน IAS 1 ที่ได้มีการแก้ไขแล้ว กล่าวคือ ความคลุมเครือของข้อมูลจะลดความเข้าใจได้ของข้อมูลงบการเงิน โดยอาจทำให้ข้อมูลที่มีสาระสำคัญเกิดความคลุมเครือด้วยข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญ นอกจากนั้น นิยามใหม่ยังได้สะท้อนระดับของความแน่นอนของความคาดหวังอีกด้วย ซึ่งจะช่วยให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติในบริบทของแต่ละกิจการมากขึ้น สุดท้ายการกำหนดว่าสาระสำคัญต้องสะท้อนมุมมองของผู้ใช้งบการเงินหลัก ซึ่งประกอบด้วย ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหน้าที่อื่น ทำให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินที่เน้นการนำเสนอข้อมูลเพื่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงินหลัก

## โครงการวิจัย

ในปี ค.ศ. 2013 CFA Institute ได้เผยแพร่รายงานเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการรายงานทางการเงิน โดยได้เสนอว่า เมื่อคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินพัฒนามาตรฐานฯ และเมื่อกิจการที่นำเสนอรายงานนำข้อกำหนดตามมาตรฐานฯ มาใช้ ควรมีการประยุกต์เกณฑ์ หรือข้อควรคำนึงถึงเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล 8 ข้อ ได้แก่ 1) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ใช่สิ่งทดแทนการรับรู้รายการและวัดมูลค่าบางงบการเงิน ในทางกลับกันการรับรู้รายการและวัดมูลค่าบางงบการเงินก็ไม่สามารถลดการเปิดเผยข้อมูลได้เช่นเดียวกัน 2) คณะกรรมการกำหนดฯ ต้องพัฒนามาตรฐานฯ สำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน และการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องไปพร้อมกัน 3) กิจการที่เสนอรายงานต้องเปิดเผยนโยบายบัญชีที่เลือก ข้อสมมติ และดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วนและชัดเจน 4) การเปิดเผยข้อมูลควรแยกแยะรายการแต่ละรายการอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ลงทุนเข้าใจและแปลความข้อมูลในรายงานทางการเงินได้ 5) นักลงทุนต้องการการเปิดเผยข้อมูลที่ชัดเจน และครบถ้วนในเรื่องความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่ รวมถึงกลยุทธ์ในการบริหารความเสี่ยงและความมีประสิทธิผลของกลยุทธ์ดังกล่าว 6) ผู้ลงทุนต้องได้รับข้อมูลที่ชัดเจนและครบถ้วนเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินนอกงบดุลทั้งหมด รวมถึงข้อตกลงทางการเงินต่างๆ 7) ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่ชัดเจนและครบถ้วนเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการครอบครองอยู่ และ 8) ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่ชัดเจนและครบถ้วนเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และภาระผูกพันต่างๆ (Singh and Peters, 2013)

ต่อมาในปี ค.ศ. 2015 ESMA ซึ่งเป็นองค์กรอิสระทำหน้าที่เกี่ยวกับดูแลความมั่นคงของระบบการเงินของสหภาพยุโรป ได้ออกแถลงการณ์เพื่อเรียกร้องให้เกิดการปรับปรุงคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินโดยระบุให้กิจการที่นำเสนอรายงานคำนึงถึงปริมาณและคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผย และได้เสนอหลักการในการเปิดเผยข้อมูล 5 ข้อดังนี้ 1) กิจการที่เสนอรายงานควรมุ่งเน้นการนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องเฉพาะกับกิจการ และหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาแบบสำเร็จรูป (Boilerplate Language) และ

ให้คำนึงว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเป็นมาตรฐานฯ ที่เน้นที่หลักการ (Principle-based) ทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุฯ 2) กิจการที่เสนอรายงานควรนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในงบการเงินในแบบที่ผู้ลงทุนสามารถเข้าถึงเหล่านั้นได้ง่าย 3) กิจการที่นำเสนอรายงานต้องนำหลักความมีสาระสำคัญมาใช้ในการเปิดเผยข้อมูล 4) กิจการที่เสนอรายงานควรจัดทำงบการเงินในรูปแบบที่ชัดเจน และกระชับเท่าที่จะเป็นไปได้ ทั้งนี้ งบการเงินดังกล่าวยังคงต้องรายงานข้อมูลที่มีสาระสำคัญอย่างครบถ้วน และ 5) ข้อมูลที่เปิดเผยบนงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานฯ ต้องสอดคล้องกับข้อมูลที่เปิดเผยในรายงานอื่นๆ ที่นำเสนอไปพร้อมกันกับงบการเงิน เช่น ในรายงานประจำปี (ESMA, 2015)

นอกจากนั้น ในปี ค.ศ. 2016 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา (US SEC) ได้ออกแถลงการณ์เพื่อรับฟังความคิดเห็นสาธารณะเกี่ยวกับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของธุรกิจ ตามข้อกำหนด Regulation S-K เพื่อพัฒนาคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน โดยครอบคลุมประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล เช่น จะทำอย่างไรให้ข้อมูลที่เปิดเผยมีความเป็นมาตรฐานเดียวกัน ในขณะที่เดียวกันก็ต้องการให้เกิดความยืดหยุ่นในการเปิดเผยข้อมูลด้วย โครงสร้างและลำดับของหัวข้อการเปิดเผยข้อมูลควรมีลักษณะอย่างไร เพื่อที่จะทำให้นักลงทุนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้ง่าย ความเหมาะสมของวิธีการนำเสนอข้อมูลในรูปแบบต่างๆ เช่น การใช้กราฟ ตาราง แผนภูมิบรรยาย เป็นต้น (SEC, 2016)

จากข้อเสนอและข้อเรียกร้องขององค์กรต่างๆ ที่ดูแลเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน จะเห็นได้ว่าปัญหาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเป็นประเด็นที่สำคัญในระดับนานาชาติ การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจึงเป็นสิ่งสำคัญ ในปี ค.ศ. 2017 IASB จึงได้ออกเอกสารเพื่อการอภิปรายเรื่อง หลักการเปิดเผยข้อมูล (Discussion Paper

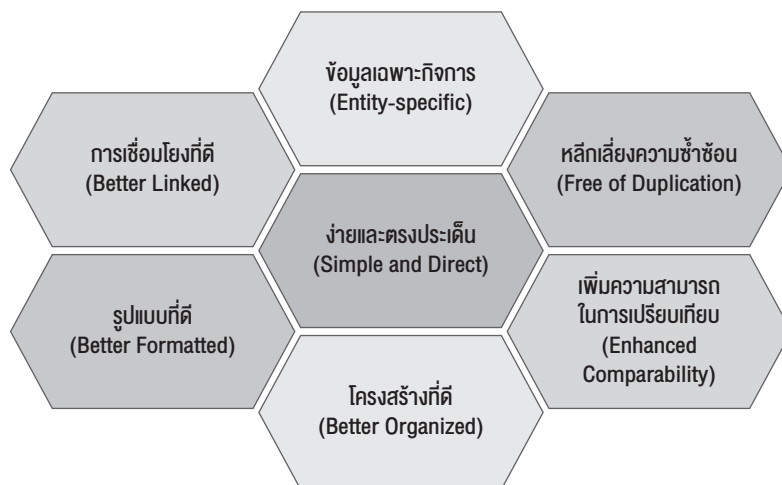
DP/2017/1 Disclosure Initiative-Principles of Disclosure) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล เอกสารดังกล่าว (DP) มีวัตถุประสงค์เพื่อระบุประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล พัฒนาหลักการเปิดเผยข้อมูล และสร้างความชัดเจนของข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดย IASB คาดว่า DP ดังกล่าวจะช่วยให้งานที่นำเสนอรายงานประยุกต์ใช้ดุลยพินิจในการรายงานทางการเงินได้ดีขึ้น และสื่อสารข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ช่วยปรับปรุงความมีประสิทธิภาพของการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผู้ใช้งบการเงินหลัก และสามารถใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานฯ

ทั้งนี้ IASB ได้ระบุประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลไว้ 3 ข้อ ได้แก่ 1) กิจกรรมเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจไม่เพียงพอ ทำให้เกิดการตัดสินใจลงทุนและให้กู้ยืมเงินที่ไม่เหมาะสม 2) กิจกรรมเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ส่งผลให้เกิดความคลุมเครือในข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และลดความเข้าใจได้ของงบการเงิน และ 3) การเปิดเผยข้อมูลขาดการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ ทำให้ความเข้าใจได้ของงบการเงินลดลง

ดังนั้น IASB จึงเสนอหลักการสื่อสารข้อมูลทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพจำนวน 7 ข้อ ดังภาพที่ 4

ภาพที่ 4 แสดงหลักการสื่อสารข้อมูลทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนี้

- 1) ข้อมูลที่นำเสนอควรเป็นข้อมูลเฉพาะเจาะจงของกิจการ (Entity-specific) โดยกิจการจะต้องปรับใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ให้เหมาะสมตามบริบทของกิจการ เนื่องจากข้อมูลเฉพาะกิจการมีประโยชน์มากกว่าข้อมูลที่จัดทำขึ้นแบบรายการที่ต้องเปิดเผยให้ครบตามรายการที่ระบุไว้ (Checklist)
- 2) กิจการควรใช้คำอธิบายและโครงสร้างของประโยคอย่างง่ายและตรงประเด็นเท่าที่จะทำได้ โดยจะต้องไม่ละเว้นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และหลีกเลี่ยงการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่จำเป็น
- 3) กิจการควรจัดลำดับข้อมูลที่เปิดเผยให้เหมาะสม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความสำคัญของข้อมูลที่เปิดเผย (ดังตัวอย่างที่แสดงในภาพที่ 2)
- 4) กิจการควรเชื่อมโยงข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน เพราะจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลต่างๆ ที่มีความเชื่อมโยงกัน การเชื่อมโยงข้อมูล



ภาพที่ 4 หลักการสื่อสารข้อมูลทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

สามารถทำได้ในหลายลักษณะ เช่น ระหว่างงบการเงินด้วยกัน ระหว่างงบการเงินและหมายเหตุฯ ระหว่างหมายเหตุฯ ด้วยกัน และข้อมูลระหว่างงบการเงิน หมายเหตุฯ และรายงานอื่นที่มีการเปิดเผยไปพร้อมกันกับงบการเงิน เช่น รายงานประจำปี เป็นต้น ตัวอย่างการเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างหมายเหตุฯ ด้วยกัน เช่น การเปิดเผยเรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ควรเชื่อมโยงข้อมูลนโยบายบัญชีที่สำคัญ เกณฑ์ในการวัดมูลค่า การใช้ดุลยพินิจในการประมาณการอายุการใช้งาน การกระหายลดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของรายการจากต้นงวดไปปลายงวด การนำเอาสินทรัพย์ไปค้าประกัน เข้าไว้ด้วยกันภายใต้หัวข้อเดียวกัน เป็นต้น

5) หลีกเลี่ยงการนำเสนอข้อมูลซ้ำซ้อนโดยไม่จำเป็น เพราะจะทำให้การสื่อสารเกิดความคลุมเครือ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเรื่องเดียวกันซ้ำๆ ในหลายๆ ส่วนของหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยกิจการสามารถใช้การอ้างอิงระหว่างกัน (Cross-references) แทนการกล่าวซ้ำ เป็นต้น

6) กิจการควรส่งเสริมให้เกิดความสามารถเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลที่เปิดเผย ทั้งระหว่างกิจการและงวดเวลาที่ต่างกัน โดยไม่ทำให้ความมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจลดลง

7) กิจการควรเลือกรูปแบบการนำเสนอข้อมูลที่เหมาะสมสำหรับแต่ละลักษณะของข้อมูลที่เปิดเผย ได้แก่ การใช้ตาราง (Tables) การระบุหัวข้อ (Lists) การใช้ข้อความบรรยาย (Narrative Text) กราฟและแผนภูมิ (Graph and Chart) ตัวอย่างเช่น การใช้ตารางสำหรับการนำเสนอข้อมูลที่เป็นการกระหายลด (Reconciliation) การวิเคราะห์วันครบกำหนดชำระ (Maturity Analysis) และการวิเคราะห์ความอ่อนไหว (Sensitivity Analysis) การใช้การระบุหัวข้อสำหรับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายชื่อบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้า รวมถึงกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน การใช้ข้อความบรรยายสำหรับข้อมูลนโยบายบัญชีที่สำคัญ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจสำหรับกราฟและแผนภูมิควรใช้สำหรับการรายงานยอดขายแยกตามส่วนงาน เป็นต้น

นอกจากนี้ DP นี้ ยังได้เสนอแนะหลักการเปิดเผยตัวชี้วัดผลการดำเนินงานอื่น ซึ่งในทางปฏิบัติ กิจการนิยมแสดงไว้หลายแบบในงบการเงิน และรายงานทางการเงินประเภทอื่น โดยตัวชี้วัดดังกล่าวส่วนใหญ่เป็นตัวชี้วัดที่ไม่สอดคล้องกับข้อกำหนดตามมาตรฐานฯ เช่น กำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษี ค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่าย (Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization: EBITDA) กำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษี ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าเช่า (EBITDAR) กำไรจากการดำเนินงานสุทธิจากภาษี (Net Operating Profit After Tax: NOPAT) เป็นต้น โดยให้นำเสนอตัวชี้วัดดังกล่าวให้ถูกต้องตามควร กล่าวคือ 1) กิจการไม่ควรทำให้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานอื่นเด่นกว่าการวัดผลการดำเนินงานตามที่มาตรฐานฯ กำหนด 2) กิจการควรแสดงการกระหายลดตัวชี้วัดอื่นนั้นกับผลการดำเนินงานตามที่มาตรฐานฯ กำหนด 3) กิจการควรมีการอธิบายความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจของตัวชี้วัดอื่นนั้น พร้อมทั้งระบุชื่อตัวชี้วัดอื่นให้ชัดเจน 4) กิจการควรวัดมูลค่าตัวชี้วัดอื่นด้วยความเป็นกลาง ยึดหลักความสม่ำเสมอ และนำเสนออย่างต่อเนื่อง และ 5) กิจการควรนำเสนอเกณฑ์สำหรับใช้เปรียบเทียบตัวชี้วัดอื่น โครงการในขั้นต่อไปภายหลังจาก IASB ได้รวบรวมความคิดเห็นจากเอกสาร DP แล้ว IASB จะนำไปพิจารณาเพื่อปรับปรุงข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในระดับของมาตรฐานฯ แต่ละฉบับ (Standards-level Review of Disclosures) และจะได้ออกเป็นมาตรฐานฯ ฉบับปรับปรุง หรือฉบับใหม่เพื่อบังคับใช้ปฏิบัติต่อไป

อย่างไรก็ตาม ในการนำเอามาตรฐานการรายงานทางการเงินมาปฏิบัติใช้ให้ประสบความสำเร็จ ดังเช่นการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่มีการปรับปรุงใน IAS 1 IAS 7 หรือตามหลักการเปิดเผยข้อมูลที่กล่าวมา กิจการจะต้องพิจารณาถึงประเด็นความพร้อมของสาธารณูปโภคข้อมูลทางการเงิน (Financial Information Infrastructure) ของกิจการด้วยที่สำคัญได้แก่ 1) ผู้จัดทำรายงานทางการเงินต้องสื่อสาร

กับผู้มีส่วนได้เสียในกิจการ ทั้งภายนอกและภายในที่สำคัญ ให้เกิดความเข้าใจถึงประโยชน์และผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดใหม่ของมาตรฐานฯ 2) การนำมาตรฐานฯ ใหม่มาปฏิบัติใช้ จะต้องได้รับความสนับสนุนและร่วมมือระหว่างหน่วยงานภายในองค์กร 3) จะต้องได้รับความสนับสนุนและกำหนดเป็นพันธะสัญญาจากผู้บริหารระดับสูง 4) กิจการต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในเรื่องที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความพร้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศมารองรับ และงบประมาณสนับสนุนที่เพียงพอ และ 5) จะต้องมีการเปรียบเทียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องรองรับการนำเอามาตรฐานฯ มาปฏิบัติใช้ (วิศรุต ศรีบุญนาค และสันสกฤต วิจิตรเลขการ, 2560)

ดังที่ได้กล่าวในบทนำ นอกเหนือจากโครงการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการ “Better Communication in Financial Reporting” แล้ว IASB ยังได้มีโครงการปรับปรุงการแสดงรายการงบการเงินหลัก (Primary Financial Statements) และการจัดทำสรายการบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS Taxonomy) โดยในส่วนของโครงการปรับปรุงการแสดงรายการงบการเงินหลัก ในปัจจุบันได้มีข้อเสนอในการปรับปรุงงบแสดงผลการดำเนินงาน และงบกระแสเงินสด ประเด็นที่สำคัญ ได้แก่ การกำหนดให้มีการนำเสนอรายการ EBIT เป็นรายการย่อยรวมย่อย (Subtotal) ให้แนวทางในการนำเสนอตัวชี้วัดผลการดำเนินงานของผู้บริหาร (Management Performance Measure) หรือตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางเลือก (Alternative Performance Measures) เช่น EBITDA กำไรจากการดำเนินงาน เป็นต้น เพราะเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของนักลงทุน (Crook, 2017) และข้อเสนอฯ ยังได้ตัดทางเลือกในการนำเสนอรายการกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยและเงินปันผล เป็นต้น สำหรับการจัดทำสรายการบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ IASB ได้รายงานว่ IFRS Taxonomy ครอบคลุมถึงทั้งมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินระหว่างประเทศ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (IFRS for SMEs) นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลระดับนานาชาติ มีความต้องการใช้การนำส่งงบการเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นระบบ (Structured Electronic Filing) มากขึ้น เช่น US SEC ได้กำหนดให้เริ่มมีการใช้ IFRS Taxonomy สำหรับ Foreign Private Issuer ที่มีรอบระยะเวลารายงานสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 2017 ในขณะที่ ESMA ของสหภาพยุโรปได้เสนอให้บังคับใช้ IFRS Taxonomy สำหรับงบการเงินรวมประจำปี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 เป็นต้นไป

## บทสรุป

การเปิดเผยข้อมูลทั้งงบการเงินที่นำเสนอและในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจจากองค์กรที่สำคัญในระดับนานาชาติที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน โดยองค์กรเหล่านี้ได้มีการเรียกร้องให้มีการยกระดับให้การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เสนอรายงานให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น รวมทั้งกิจการควรสื่อสารข้อมูลดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น IASB จึงได้จัดทำโครงการ “Better Communication in Financial Reporting” ซึ่งครอบคลุมเนื้อหา 3 ส่วน ได้แก่ การปรับปรุงการแสดงรายการงบการเงินหลัก การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล และการจัดทำสรายการบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปและอภิปรายประเด็นสำคัญเกี่ยวกับการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเป็นหนึ่งในภารกิจหลักที่สำคัญของ IASB ในปัจจุบัน และได้มีการอภิปรายอย่างกว้างขวางในการประชุม “World Standard-setter Conference 2017” อีกทั้ง IASB ยังได้มีโครงการย่อยภายใต้การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว อีกหลายโครงการ โดยโครงการย่อยบางส่วนได้ดำเนินการเสร็จ และมีผลบังคับใช้เป็นมาตรฐานการรายงานทาง

การเงินสำหรับการเปิดเผยข้อมูลแล้ว และมีอีกหลายโครงการย่อยที่กำลังดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน เพื่อพัฒนาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินในอนาคต

การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลก่อให้เกิดการปรับปรุง IAS 1 ในส่วนที่สำคัญได้แก่ การประยุกต์หลักความมีสาระสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลทั้งบนงบการเงินที่นำเสนอ และในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยจะต้องไม่ทำให้ข้อมูลที่มีสาระสำคัญเกิดความคลุมเครือด้วยข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญ และกิจการสามารถกำหนดรายการรวมย่อยเพิ่มเติมหากเห็นว่าทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ รวมทั้งกิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจเลือกแนวทางในการแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินให้เป็นระบบมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ สำหรับผลกระทบที่มีต่อ IAS 7 คือ การกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน ไม่ว่าจะการเปลี่ยนแปลงนั้นจะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับการแสวงหาเงินสดก็ตาม ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้นำการปรับปรุงที่เกิดขึ้นกับ IAS 1 มาบังคับใช้สำหรับกิจการที่มีรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 และ IAS 7 มาบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป นอกจากนี้ IASB ยังได้เผยแพร่แนวทางปฏิบัติ เรื่อง การใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ โดยได้ให้หลักการและขั้นตอนการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญในการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัตินี้ไม่ถือเป็นมาตรฐานฯ ที่กิจการต้องปฏิบัติตาม ในเวลาต่อมา IASB ยังได้มีการเผยแพร่ร่างมาตรฐานฯ เพื่อปรับปรุงนิยามของคำว่า สาระสำคัญ โดยเพิ่มเติมว่าการทำให้ข้อมูลเกิดความคลุมเครืออาจส่งผลกระทบต่อความมีสาระสำคัญของข้อมูล

นอกเหนือจากข้อกำหนดที่มีการปรับปรุงใน IAS 1 และ IAS 7 แนวทางปฏิบัติและร่างมาตรฐานฯ ที่เกี่ยวกับความมีสาระสำคัญข้างต้นแล้ว IASB ยังได้เผยแพร่เอกสาร

เพื่อการอภิปราย เรื่อง หลักการเปิดเผยข้อมูล โดยมีเนื้อหาครอบคลุมถึงหลักการสื่อสารข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจอย่างเพียงพอ หลีกเลี่ยงการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งส่งผลทำให้เกิดความคลุมเครือของข้อมูลที่มีสาระสำคัญ และเพื่อให้กิจการสื่อสารข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพไปยังผู้ใช้รายงานทางการเงิน

ดังนั้น กิจการที่เสนอรายงาน ควรเตรียมความพร้อมเพื่อการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนด ทั้งที่ปรับปรุงเสร็จและมีผลบังคับใช้แล้ว และที่กำลังปรับปรุงตามภารกิจของ IASB ในการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล ด้วยการสร้างความเข้าใจกับผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกกิจการถึงประโยชน์และผลกระทบของเปลี่ยนแปลง รวมถึงการวางแผนเกี่ยวกับความพร้อมและความเพียงพอด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ บุคลากร และงบประมาณ เพื่อรองรับการปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าว

## REFERENCES

- Crook. (2017). *Alternative Performance Measures: A New Zealand user-needs survey*. ASAF Meeting September 2017. Accessed October 7, 2017 from <https://www.iasplus.com/en-ca/news/securities/2017/alternative-performance-measures-a-new-zealand-user-needs-survey>
- Deloitte. (2014). *Disclose This? FASB Proposes Decision Process for Determining Disclosures to Require in Notes to Financial Statements*. *Heads Up*, 21(5), 1–8.
- Eastman H. (2016). *IASB's new IAS 7 amendments show investors patience and perseverance can pay off*. Accessed October 7, 2017 from <http://pwc.blogs.com/corporatereporting/2016/02/iasbs-new-ias-7-amendments-show-investors-patience-and-perseverance-can-pay-off.html>

- EFRAG, ANC and FRC. (2013). *Towards a Disclosure Framework for the Notes (discussion paper)*.
- ESMA. (2015). Improving the Quality of Disclosure in the Financial Statements. *Public Statement*. 27 October 2015.
- EY. (2014). Improving Disclosure Effectiveness. *Applying IFRS*. United Kingdom: EYGM Limited.
- Federation of Accounting Profession. (2017a). *Thai Accounting Standard No. 7 (Revised 2017), Statement of Cash Flows*. Accessed October 7, 2017 from [http://eservice.fap.or.th/get\\_file/index.php?file=TAS\\_7\\_revised\\_2560.pdf](http://eservice.fap.or.th/get_file/index.php?file=TAS_7_revised_2560.pdf)
- Federation of Accounting Profession. (2017b). *Thai Financial Reporting Standards (Revised 2016) Bound Volume 1*. Bangkok: Active Print Co., Ltd.
- Federation of Accounting Profession. (2017c). *Thai Financial Reporting Standards (Revised 2016) Bound Volume 2*. Bangkok: Active Print Co., Ltd.
- FRC. (2012). Lab Project Report: Net Debt Reconciliations. *Financial Reporting LAB*. September 2012.
- IASB. (2014). *2015 IFRS (Blue Book) - Consolidated without early application*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2016). *2017 IFRS (Blue Book) - Consolidated without early application*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2017). Definition of Material Proposed Amendments to IAS 1 and IAS 8. *Exposure Draft ED/2017/6*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2017). Disclosure Initiative – Principles of Disclosure. *Discussion Paper DP/2017/1*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2017). Making Materiality Judgement Practice Statement 2. *IFRS Practice Statement*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation. (2017a). Better Communication in Financial Reporting Making Disclosures More Meaningful. *IFRS Foundation Disclosure Initiative – Case Studies*. United Kingdom.
- IFRS Foundation. (2017b). 2017 World Standard-setter Conference Paper. *World Standard-setter Conference*. 25–26 September 2017. United Kingdom.
- PwC. (2013). Insight from the Investment Community Net Debt Reconciliation. *Investor View*. Accessed October 7, 2017 from <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/publications/investor-view/pdf/pwc-investors-call-for-improved-net-debt-reconciliation.pdf>
- SEC. (2016). Business and Financial Disclosure Required by Regulation S-K. *Release No. 33-10064: 34-77599; File No. S7-06-16*. Securities and Exchange Commission.
- Singh, M. and Peters, S. J. (2013) Financial Reporting Disclosures: Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume. *Codes, Standards, and Position Papers*. Vol. 2013 (12).
- Sribunnak, V. and Vichitlekarn, S. (2017). *Training Document: Financial Information Infrastructure, CFO and Financial Information Management, Strategic CFO in Capital Market Program*. Bangkok: Thailand Securities Institute, the Stock Exchange of Thailand.