

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการ การรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ. 2018: บทที่ 1 – บทที่ 4

กอบแก้ว รัตนอุบล

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 6 มิถุนายน 2562

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 13 สิงหาคม 2562

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 27 สิงหาคม 2562

บทคัดย่อ

เมื่อวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2561 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Board: IASB) ได้มีการเผยแพร่กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงออกมา โดยกรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงนี้จะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป กรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงมีเนื้อหาแบ่งออกเป็น 8 บท โดยในฉบับนี้ จะอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงของหลักการและเนื้อหาที่เกิดขึ้นใน 4 บทแรก ส่วน 4 บทที่เหลือจะได้อธิบายในโอกาสต่อไป แนวคิดสำคัญที่ใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงครั้งนี้ก็คือ หลักการของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ (ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม) การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของเนื้อหาในบทที่ 1 ถึง บทที่ 4 ของกรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงนี้ ได้แก่

1. การเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับงบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน
2. การนำแนวคิดหรือหลักการที่เคยตัดทิ้งไปกลับมาบรรจุไว้ใหม่ เช่น ความรับผิดชอบตามหน้าที่ เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ และความระมัดระวัง
3. การปรับปรุงคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน

ถึงแม้การเปลี่ยนแปลงในกรอบแนวคิดฯ นี้จะมีผลกระทบต่อสำคัญเฉพาะกรณีการกำหนดนโยบายการบัญชีเมื่อไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการก็ควรที่จะทบทวนนโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีเรื่องใดที่ควรต้องปรับปรุง เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงของกรอบแนวคิดฯ หรือไม่ และในอนาคตหากเกิดรายการหรือเหตุการณ์ที่ไม่มีมาตรฐานรายงานทางการเงินโดยเฉพาะรองรับ เช่นกรณีที่มีธุรกรรมทางการเงินรูปแบบใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อนเกิดขึ้น กิจการจำเป็นต้องนำแนวคิดที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงนี้ไปประยุกต์ใช้ เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมต่อไป

คำสำคัญ: กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน 2018 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

The Main Changes in the 2018 Revised Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 – Chapter 4

Kobkaew Ratanaubol

Associate Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University

Received: June 8, 2019

Revised: August 13, 2019

Accepted: August 27, 2019

ABSTRACT

The International Accounting Standard Board issued *the revised Conceptual Framework for Financial Reporting* on 29 March 2018 which will be effective in Thailand for annual periods beginning on or after 1 January 2021. The revised version contains 8 chapters. This article will discuss about the changes in the first four chapters. In the next issue, the other four chapters will be examined. The key underlying point of revision is the concept of “decision-useful information” (relevant and faithful representation). The main changes for the first four chapters include:

1. Containing guidance on financial statements and the reporting entity.
2. Reintroducing some terms, including stewardship, substance over form, and prudence.
3. Revising the definitions of assets and liabilities.

Even though the changes to the Conceptual Framework may affect the application of IFRS in situations where no standard applies to particular transaction or event, in response to the changes, companies should review their accounting policies and identify any areas to be updated. Also, in the future when a transaction is not covered by any standard, for example, when new financial transactions emerge, companies need to apply the concepts defined in this revised Concept Framework to further determine appropriate accounting policies.

Keywords: Conceptual framework 2018, International Accounting Standard Board

บทนำ

หากใครได้อ่านกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุง 2558 ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันอย่าง ผนึกพิจารณา ก็จะเห็นความผิดปกติที่มีอยู่ในส่วนของสารบัญญัตินี้ของกรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ ที่มีข้อมูลเนื้อหาเฉพาะ บทที่ 1 บทที่ 3 และบทที่ 4 แต่ไม่มีบทที่ 2 และเนื้อหาบทที่ 4 ก็เป็นเรื่อง “กรอบแนวคิด ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุงปี 2552)” การที่กรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้ยังขาดเนื้อหาบทที่ 2 และเนื้อหาของบทที่ 4 ก็เป็นเพียงการคัดลอกข้อความมาจากแม่บทการบัญชีก็เนื่องจากรอบแนวคิดฯ ฉบับนี้แปลมาจากกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ซึ่งเป็นฉบับที่การปรับปรุงยังไม่เสร็จสมบูรณ์ แต่เพื่อให้เกิดการเรียนรู้และเป็นการเตรียมความพร้อมให้แก่กับบัญชีในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงได้แปลและบังคับใช้กรอบแนวคิดฯ นี้ในปี พ.ศ. 2558 อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2561 IASB ได้เผยแพร่กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับที่ปรับปรุงเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งสำหรับประเทศไทยแล้ว กรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุงนี้จะมีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป กรอบแนวคิดฯ 2018 มีการจัดแบ่งเนื้อหาออกเป็น 8 บท โดยแบ่งเนื้อหาที่มีอยู่เดิมออกเป็นบทแยกต่างหากจากกัน และมีการเพิ่มเติมเนื้อหาในหลาย ๆ เรื่อง ตลอดจนจะมีการปรับปรุงเนื้อหาในหลายประเด็น ฉบับนี้จะอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเฉพาะในบทที่ 1 ถึงบทที่ 4 ส่วนอีก 4 บทที่เหลือจะได้อธิบายในโอกาสต่อไป

ภาพรวมของการเปลี่ยนแปลง

ในความคิดเห็นของผู้เขียน แนวคิดหลักที่อยู่เบื้องหลังการปรับปรุงครั้งนี้คือ การต้องการให้ทุกคนที่เกี่ยวข้องตระหนักว่าข้อมูลที่จะแสดงอยู่ในรายงานทางการเงินหรืองบการเงินต้องเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้เป็นข้อมูลที่โปร่งใส เนื้อหาของกรอบแนวคิดฯ 2018 มีการลงรายละเอียดต่าง ๆ มากขึ้นเพื่อให้เกิดความกระจ่าง ลดปัญหาในการนำไปใช้ และมีการนำหัวข้อหรือหลักการบางอย่างที่เคยอธิบายไว้ในแม่บทการบัญชี แต่ได้มีการตัดทิ้งไปในกรอบแนวคิดฯ ฉบับปี 2558 บรรจุกลับมาในฉบับปัจจุบัน การเปลี่ยนแปลงเด่น ๆ ในฉบับปัจจุบันเมื่อเทียบกับฉบับปี 2558 ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงค่านิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้นิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายต้องมีการปรับแก้ไขเล็กน้อยเพื่อให้สอดคล้องกัน การปรับเปลี่ยนเกณฑ์การรับรู้รายการจากการพิจารณาเกี่ยวกับโอกาสที่จะได้หรือเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และความสามารถในการวัดมูลค่ารายการ เป็นให้รับรู้รายการเมื่อการรวมรายการนั้นในรายงานจะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม การเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับงบการเงินและหน่วยงานที่เสนอรายงาน การปรับเปลี่ยนประเภทของมูลค่าที่สามารถใช้ได้ในการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน โดยการเปลี่ยนแปลงในแต่ละบทมีดังต่อไปนี้

บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (The Objective of General Purpose Financial Reporting)

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปที่กำหนดในกรอบแนวคิดฯ 2018 ยังคงคล้ายคลึงกับของเดิมที่กำหนดว่า “คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้ทั้งในปัจจุบันและอนาคต เพื่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ การตัดสินใจเหล่านี้เกี่ยวกับการซื้อ การขาย หรือถือตราสารทุนและตราสารหนี้ และการให้หรือชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น” อย่างไรก็ตาม ได้มีการเพิ่มการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สิทธิออกเสียงหรือการมีอิทธิพลต่อการทำงานของผู้บริหารเข้าเป็นส่วนหนึ่งของการตัดสินใจที่ต้องการข้อมูลด้วย

ข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจข้างต้นนั้นก็คือ ข้อมูลที่ช่วยในการประเมินจำนวนเงิน ระยะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดรับสุทธิที่จะเข้าสู่กิจการในอนาคต และข้อมูลว่าฝ่ายบริหารและคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการได้แสดงความรับผิดชอบในการใช้ทรัพยากรของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าข้อมูลว่าฝ่ายบริหารและคณะกรรมการกำกับดูแลของกิจการได้แสดงความรับผิดชอบในการใช้ทรัพยากรของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใดจะช่วยในการประเมินความรับผิดชอบต่อหน้าที่ต่อทรัพยากรของฝ่ายบริหาร (Management’s stewardship of the Entity’s Economic Resources) ซึ่งการได้รู้ถึงระดับความรับผิดชอบต่อหน้าที่ต่อทรัพยากรของฝ่ายบริหารนี้จะช่วยผู้ซึ่งบงการเงินในการประเมินผลการบริหารงานของฝ่ายบริหาร และใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจว่าจะขายหรือถือเงินลงทุนต่อไปดีกว่ากัน นอกจากนี้ ข้อมูลดังกล่าวยังช่วยในการพยากรณ์ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้ทรัพยากรของผู้บริหารในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิที่จะเข้าสู่กิจการในอนาคตได้

จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในบทนี้จะอยู่ในลักษณะของการให้รายละเอียดเพิ่มเติม เพื่อให้เกิดความเข้าใจ แต่ไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในแนวปฏิบัติทางบัญชีแต่อย่างใด

บทที่ 2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)

ในบทนี้ลักษณะเชิงคุณภาพยังคงถูกแบ่งออกเป็นลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ซึ่งประกอบด้วยความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ซึ่งได้แก่ ความเปรียบเทียบได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลาและความสามารถเข้าใจได้เช่นเดิม โดยความหมายของลักษณะเชิงคุณภาพแต่ละตัวก็ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในบทนี้เกิดขึ้นในส่วนของหลักการเกี่ยวกับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยมีการกลับมากล่าวถึงหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form) และหลักความระมัดระวัง (Prudence) อีกครั้งหนึ่ง สองหลักการนี้ได้เคยมีการอธิบายไว้ในแม่บทการบัญชี แต่ในกรอบแนวคิดฯ ฉบับก่อนหน้านี้นี้ไม่มีการกล่าวถึงหลักการเหล่านี้แต่อย่างใด กรอบแนวคิดฯ 2018 อธิบายเกี่ยวกับหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบว่า ในเรื่องความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต้องไม่เป็นเพียงตัวแทนของปรากฏการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเท่านั้น แต่จะต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของเนื้อหา (Substance) ของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอด้วย และได้อธิบาย

เพิ่มเติมว่า ในหลาย ๆ สถานการณ์เนื้อหาของปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจจะเป็นเช่นเดียวกับรูปแบบทางกฎหมาย (Legal Form) ของปรากฏการณ์นั้น แต่หากสถานการณ์นั้นมีเนื้อหาที่รูปแบบทางกฎหมายแตกต่างกัน การให้ข้อมูลตามรูปแบบทางกฎหมายจะทำให้ข้อมูลนั้นไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจ

ในส่วนของหลักความระมัดระวัง กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้อธิบายไว้ในเรื่องภาพที่เป็นกลาง (Neutrality) ว่า การยึดหลักความระมัดระวังจะช่วยให้ข้อมูลมีความเป็นกลาง โดยให้ความหมายของหลักความระมัดระวังว่า คือ การใช้ความระมัดระวังเมื่อต้องมีการตัดสินใจภายใต้สถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน ซึ่ง IASB เรียกหลักความระมัดระวังในลักษณะนี้ว่า Cautious Prudence IASB ต้องการให้การใช้ความระมัดระวังเป็นตัวเลขผลกระทบของการมองโลกในแง่ดีหรือการมองสถานการณ์แบบเข้าข้างตัวเอง ซึ่งเป็นธรรมชาติของผู้บริหารลง การใช้หลักความระมัดระวังหมายถึงการทำให้สินทรัพย์และรายได้ไม่แสดงสูงเกินไป หนี้สินและค่าใช้จ่ายไม่แสดงต่ำเกินไป และในขณะเดียวกันหลักความระมัดระวังก็ไม่ได้อนุญาตให้แสดงสินทรัพย์และรายได้ต่ำเกินไป หรือแสดงหนี้สินและค่าใช้จ่ายสูงเกินไป เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่สูงหรือต่ำเกินไปในปัจจุบันจะทำให้รายได้หรือค่าใช้จ่ายในอนาคตสูงไปหรือต่ำไปได้ และยังได้อธิบายเพิ่มเติมว่า การใช้หลักความระมัดระวังไม่ได้ทำให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่สมมาตรกันหรือไม่เท่าเทียมกัน เช่น การต้องการหลักฐานที่แน่นหนาว่าถ้าหากจะรับรู้รายการสินทรัพย์หรือรายได้ เมื่อเทียบกับหลักฐานที่ต้องมีเพื่อรับรู้หนี้สินหรือค่าใช้จ่าย การปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันไม่ใช่ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่มีประโยชน์ อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้ชี้แจงว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับอาจมีข้อกำหนดที่ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในทางปฏิบัติได้ ทั้งนี้ ก็เป็นไปเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุดที่ยังเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิ่งที่ข้อมูลนั้นนำเสนอ กรอบแนวคิดฯ นี้ไม่ได้กำหนดให้หลักความระมัดระวังในอีกลักษณะหนึ่งที่เรียกว่า Asymmetric Prudence ซึ่งมีหลักการให้ขาดทุนถูกรับรู้เร็วกว่าเมื่อเทียบกับการรับรู้กำไรเป็นลักษณะของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

นอกจากนี้ยังได้มีการกล่าวถึง ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า (Measurement Uncertainty) ที่มีความเชื่อว่า อาจทำให้ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมลดน้อยลง โดยอธิบายว่า เมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินในรายงานทางการเงินไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง กิจการจำเป็นต้องประมาณตัวเลขขึ้นมา ซึ่งนั่นก็ทำให้ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม การใช้การประมาณที่สมเหตุสมผลก็เป็นสิ่งจำเป็นอยู่แล้วในการจัดทำข้อมูลทางการเงิน และการประมาณที่สมเหตุสมผลนี้ไม่ทำให้ความมีประโยชน์ของข้อมูลสูญหายไปหากการประมาณนั้นได้มีการบรรยายและอธิบายไว้อย่างถูกต้องและชัดเจน แม้กรณีที่มีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสูง ก็ไม่ได้หมายความว่าข้อมูลนั้นจะไม่มีประโยชน์

เช่นเดียวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีในบทที่ 1 การเปลี่ยนแปลงในบทที่ 2 นี้ไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในแนวปฏิบัติทางบัญชีแต่อย่างใด เป็นการนำเรื่องที่น่ากบฏซึ่ยึดเป็นหลักในการทำบัญชีอยู่แล้วมาอธิบายย้ำให้เห็นชัดเจน

บทที่ 3 งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน (Financial Statements and the Reporting Entity)

ในขณะที่เนื้อหาในบทที่ 1 และ 2 จะเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) เนื้อหาดังแต่บทที่ 3 เป็นต้นไปจะมุ่งเน้นถึงข้อมูลที่จะแสดงในงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General Purpose Financial Statements) เป็นหลัก ไม่รวมไปถึงข้อมูลในรายงานทางการเงินรูปแบบอื่น เช่น รายงานของผู้บริหาร สาส์นจากประธาน บทรายงาน และการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร

เนื้อหาในบทที่ 3 นี้ไม่เคยปรากฏในกรอบแนวคิดฯ ฉบับเดิม เป็นเนื้อหาที่เพิ่งพัฒนาขึ้นมาใหม่ โดยบทนี้ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตของงบการเงิน ความหมายของคำว่ากิจการที่เสนอรายงาน ดังสรุปได้ดังนี้

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการที่เสนอรายงานและความรับผิดชอบตามที่ต่อทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของฝ่ายบริหาร ทั้งนี้กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้ให้นิยามของในคำว่า งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ว่าเป็น รูปแบบของการรายงานทางการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการที่เสนอรายงาน

กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้มีการกล่าวถึงรอบระยะเวลารายงาน (Reporting Period) โดยกำหนดว่างบการเงินจะให้ข้อมูลสำหรับรอบระยะเวลาที่กำหนด และเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการเปลี่ยนแปลงหรือแนวโน้ม งบการเงินควรแสดงข้อมูลเปรียบเทียบของงวดก่อนหน้างวดปัจจุบันเป็นอย่างน้อย นอกจากนี้ งบการเงินควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังรอบระยะเวลารายงานด้วย หากข้อมูลนั้นจำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (Forward-looking Information) ก็ควรที่จะนำมาแสดงไว้ในงบการเงิน หากข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของที่มีอยู่ ระหว่างหรือ ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงาน หรือเกี่ยวข้องกับรายได้หรือค่าใช้จ่ายของรอบเวลานั้น และข้อมูลนั้นเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

กิจการที่เสนอรายงาน หมายถึง กิจการที่ถูกกำหนดให้ หรือเลือกที่จะจัดทำงบการเงิน โดยกิจการที่เสนอรายงานอาจเป็นกิจการใดกิจการหนึ่ง หรือเป็นเพียงส่วนของกิจการ หรือประกอบด้วยกิจการมากกว่า 1 กิจการก็ได้ ทั้งนี้ กิจการที่เสนอรายงานไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการตามกฎหมาย รูปแบบของงบการเงินที่จัดทำจะขึ้นอยู่กับรูปแบบของกิจการที่เสนอรายงาน โดย

1. หากกิจการที่เสนอรายงานประกอบด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย งบการเงินที่จัดทำจะอยู่ในรูปแบบของงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements)
2. หากกิจการที่เสนอรายงานมีเพียงบริษัทใหญ่เพียงบริษัทเดียว งบการเงินที่จัดทำจะอยู่ในรูปแบบของงบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวม (Unconsolidated Financial Statements)
3. หากกิจการที่เสนอรายงานประกอบด้วยบริษัทมากกว่า 1 บริษัทที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย งบการเงินที่จัดทำจะอยู่ในรูปแบบของงบการเงินรวม (Combined Financial Statements) ซึ่งการจัดทำงบการเงินรวมอาจเกิดขึ้นในกรณีที่กิจการที่นำมาทำงบการเงินรวมกำลังจะรวมกันเป็นหน่วยงานที่เสนอรายงานเดียวกันในอนาคตอันใกล้ เช่น อาจเห็นงบการเงินรวมในกรณีการทำ Initial Public Offerings (IPO) ของบริษัทใหม่ที่กำลังจะเกิดจากการที่บริษัท 2 บริษัทเดิม (ที่นำมาทำงบการเงินรวม) จะโอนสินทรัพย์สุทธิของตนให้บริษัทใหม่นี้ เพื่อแลกกับหุ้นของบริษัทใหม่

ทั้งนี้ กรอบแนวคิดฯ 2018 กำหนดว่างบการเงินรวมจะให้ข้อมูลที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ในกรณีที่กิจการถูกกำหนดให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม งบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวมมักจะให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการตัดสินใจ ดังนั้นงบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวมจึงไม่สามารถใช้ทดแทนงบการเงินรวมได้ แต่หากกิจการจะนำเสนองบการเงินที่ไม่ใช่งบการเงินรวมเพิ่มเติมก็สามารถทำได้

จากการที่รูปแบบของกิจการที่เสนอรายงานอาจอยู่ในรูปของการรวมหลายกิจการที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อยมาอยู่ด้วยกันก็ได้ ดังนั้นในบางครั้งจึงเป็นการยากที่จะกำหนดว่า กิจการที่เสนอรายงานนั้น ควรประกอบด้วยกิจการใดบ้าง กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้ให้แนวทางในการกำหนดให้พิจารณากำหนดโดยดูจากข้อมูลที่ใช้ประกอบการเงินหลักต้องการ ซึ่งข้อมูลที่ผู้ใช้ประกอบการเงินต้องการก็คือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิ่งที่ข้อมูลนั้นเป็นตัวแทน โดยความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลจะเกิดขึ้นได้เมื่อกิจการที่รวมอยู่ในกิจการที่เสนอรายงาน หรือข้อมูลของกิจการที่เสนอรายงานนั้นไม่เป็นข้อมูลที่รวมเอาสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายที่บิดเบือนหรือไม่ครบถ้วน เป็นข้อมูลที่เป็กลาง ตลอดจนมีการเปิดเผยเกี่ยวกับแนวทางหรือเกณฑ์ในการกำหนดกิจการที่จะรวมอยู่ในกิจการที่เสนอรายงานและรายชื่อของกิจการที่รวมอยู่ในกิจการที่เสนอรายงาน

เนื้อหาในบทที่ 3 นี้ถึงแม้จะเป็นเนื้อหาที่เพิ่งกำหนดเพิ่มเติมขึ้นใหม่ในกรอบแนวคิดฯ 2018 แต่หลักการต่าง ๆ ก็เป็นเรื่องที่นักบัญชีมีความเข้าใจและได้ใช้ปฏิบัติอยู่แล้วในปัจจุบัน กรอบแนวคิดฯ นำหัวข้อเหล่านี้มาบรรจุไว้ เพื่อเน้นย้ำและทำให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนถูกต้อง และเนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะเน้นไปที่การจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้นกรอบแนวคิดฯ จึงไม่ได้มีการกำหนดว่าเมื่อไรที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมและรูปแบบของงบการเงินรวมควรเป็นอย่างไร

บทที่ 4 องค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements)

กรอบแนวคิดฯ 2018 มีการปรับปรุงคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ต้องปรับปรุงคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายตามไปด้วย ดังนี้

สินทรัพย์

คำนิยามเดิม	คำนิยามใหม่
ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต A resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity	ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่กิจการควบคุมซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต A present economic resource controlled by the entity as a result of past events

ทั้งนี้ ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (Economic Resource) หมายถึง สิทธิที่มีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (A right that has the potential to produce economic benefits) ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า สินทรัพย์ หมายถึง สิทธิที่ในปัจจุบันมีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เป็นสิทธิที่กิจการควบคุม ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ผลกระทบสำคัญที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงคำนิยามของสินทรัพย์ก็คือ สินทรัพย์ไม่ใช่ทรัพยากร เช่น ที่ดิน สินค้า ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต หรือไม่ได้หมายถึงกระแสเข้า

ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดหวัง แต่เป็นสิทธิที่มีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ไม่ใช่ตัวประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สิทธินั้นจะสร้างได้ สิทธิประโยชน์อาจอยู่ในรูปแบบของสิทธิเรียกร้องให้ผู้อื่นต้องจ่ายเงินให้กิจการ เช่น ลูกหนี้เรียกร้องให้ผู้อื่นส่งมอบสินค้าหรือบริการให้กิจการ หรืออาจเป็นสิทธิเหนือวัตถุที่มีตัวตน สิทธิที่จะใช้ (ซึ่งอาจไม่ได้เกิดจากการเป็นเจ้าของวัตถุนั้น แต่เกิดจากการเช่าวัตถุนั้นมาใช้) สิทธิในการแลกเปลี่ยน สิทธิให้เช่าวัตถุนั้น เช่น ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ หรือ สินค้า (อย่างไรก็ดี ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจไม่ได้หมายถึงตัววัตถุที่มีตัวตนนั้น แต่หมายถึงกลุ่มของสิทธิ (Set of Rights) ที่กิจการมีเหนือสินทรัพย์นั้น) หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ทางปัญญา ซึ่งคำนิยามใหม่ของสินทรัพย์นี้ไม่ได้ระบุว่าความเป็นไปได้ที่สิทธินั้นจะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้นต้องอยู่ในระดับใด หากเปรียบเทียบกับนิยามเดิมที่มีคำว่าคาดว่าจะได้รับประโยชน์ คำว่า “คาดว่าจะ” เป็นเสมือนเกณฑ์ที่จะกำหนดว่า การจะเป็นสินทรัพย์ได้นั้นความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์นั้นจะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะต้องอยู่ในระดับที่สูงพอสมควร ตามคำนิยามใหม่นี้ความเป็นไปได้ อาจอยู่ในระดับที่แน่นอน น่าจะ ไม่น่าจะ หรือมีความน่าจะเป็นต่ำก็ได้ สิ่งสำคัญก็คือ กิจการได้มีสิทธินั้นอยู่แล้ว และภายใต้สถานการณ์อย่างน้อย 1 สถานการณ์ สิทธินั้นจะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ให้แก่กิจการมากกว่าที่กิจการอื่นจะได้รับ (หากสิทธิที่มีอยู่ไม่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์สูงกว่าที่ผู้อื่นได้รับ สิทธินั้นไม่ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เช่น สิทธิการใช้โดเมนคอมพิวเตอร์ที่เปิดให้สาธารณะชนใช้) อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้ให้ข้อสังเกตว่าหากความเป็นไปได้ที่สิทธินั้นจะสร้างประโยชน์อยู่ในระดับต่ำอาจมีผลต่อการรับรู้รายการว่าสมควรที่จะรับรู้รายการสินทรัพย์นั้นหรือไม่และควรวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นอย่างไร (นั่นก็คือ คำนิยามนี้เป็นเพียงการกำหนดลักษณะที่สำคัญขององค์ประกอบของงบการเงิน แต่ไม่ได้กำหนดเกณฑ์ที่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขก่อนที่จะรับรู้รายการ)

การเปลี่ยนแปลงคำนิยามของสินทรัพย์นี้ทำให้รายการบางรายการที่ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามเดิม จะถือเป็นสินทรัพย์ตามนิยามใหม่นี้ เช่น สัญญาล่วงหน้าในการซื้อทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจที่ราคาที่จะต้องจ่ายซื้อต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของทรัพยากรนั้น ทั้งนี้ เนื่องจากสัญญาที่มีผลบังคับทำให้เกิดสิทธิ และสิทธินั้นมีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือกรณีของการเช่าทรัพย์สินบางอย่างมาใช้ โดยที่ระยะเวลาการเช่าไม่ใช่ระยะเวลาส่วนใหญ่ของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพย์สินนั้น แต่ตลอดระยะเวลาที่เช่า กิจการมีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพย์สินนั้น จึงถือว่ากิจการมีสินทรัพย์จากสัญญาเช่านั้น การเปลี่ยนแปลงคำนิยามของสินทรัพย์นี้เมื่อ IASB ได้ออกร่างกรอบแนวคิดฯ ในปี 2015 ก็มีการแสดงความเห็นแบบที่ไม่เห็นด้วยจำนวนหนึ่งจากผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง โดยผู้ที่ไม่เห็นด้วยให้เหตุผลว่า นิยามใหม่จะทำให้เกิดสินทรัพย์ประเภทใหม่ ๆ ขึ้นอีกมาก และนิยามนี้มีความซับซ้อน ยากในการนำไปใช้ หลายคนเห็นว่า การที่สิทธิการใช้สาธารณะสมบัติไม่ใช่สินทรัพย์น่าจะอธิบายเหตุผลว่าเป็นเพราะกิจการไม่สามารถควบคุมทรัพยากรนั้นได้ ไม่ใช่การกำหนดว่าสิทธิการใช้จะเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อสิทธิที่มีอยู่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์สูงกว่าที่ผู้อื่นได้รับ

นอกจากนี้ยังมีการอธิบายความหมายของคำว่า “ควบคุม” (Control) ไว้ในกรอบแนวคิดฯ ด้วยว่า จะถือว่ากิจการควบคุมทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจได้หากกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะกำหนดการใช้ทรัพยากรและเป็นผู้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ทรัพยากรนั้น นอกจากนี้ การควบคุมได้ยังหมายรวมถึงการที่กิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะห้ามหรือป้องกันไม่ให้ผู้อื่นสามารถกำหนดการใช้ทรัพยากรนั้น และเป็นผู้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้ทรัพยากรนั้น อย่างไรก็ตาม การควบคุมได้ไม่ได้หมายความว่ากิจการจะสามารถมั่นใจได้ว่าทรัพยากรจะต้องสามารถผลิตประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้เสมอ แต่หมายความว่าหากทรัพยากรสามารถผลิตประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ กิจการจะต้องเป็นผู้ได้รับประโยชน์นั้น

หนี้สิน

คำนิยามเดิม	คำนิยามใหม่
<p>ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ</p> <p>A present obligation of the entity arising from past events, the settle of which is expected to result in an outflow from the entity resources embodying economic benefits.</p>	<p>ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการให้โอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต</p> <p>A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events.</p>

เช่นเดียวกับสินทรัพย์ หนี้สินไม่ใช่กระแสออกของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดหวัง แต่เป็นภาระผูกพันให้โอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ โดยภาระผูกพัน (Obligation) หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ในทางปฏิบัติ (A duty or responsibility that the entity has no practical ability to avoid) การไม่สามารถหลีกเลี่ยงการโอนทรัพยากรไม่ได้หมายความว่า กิจการไม่มีทางเลือกอื่น นอกจากต้องโอนทรัพยากร แต่ยังคงหมายถึงกรณีที่กิจการมีทางเลือกอื่น แต่การปฏิบัติตามทางเลือกอื่นมีผลเสียมากกว่าการโอนสินทรัพย์ เช่น หากยกเลิกสัญญาจะทำให้กิจการต้องเสียค่าปรับจำนวนมาก ซึ่งไม่คุ้มค่าที่จะยกเลิกสัญญา ซึ่งการที่กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงที่จะทำตามหน้าที่ได้ในทางปฏิบัติ นั้น นอกจากเป็นเพราะเป็นหน้าที่หรือความรับผิดชอบตามกฎหมายแล้ว ยังอาจเป็นเพราะหน้าที่หรือความรับผิดชอบนั้นเกิดจากการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผน หรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ (ภาระผูกพันจากการอนุমান : Constructive Obligation) หรือเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งที่กิจการต้องทำในอนาคตก็ได้

เช่นเดียวกับสินทรัพย์ ภาระผูกพันจะถือเป็นหนี้สินได้แม้ความเป็นไปได้ที่กิจการจะโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจจะอยู่ในระดับต่ำ และถึงแม้ในที่สุด กิจการจะไม่ได้โอนทรัพยากรให้แก่เจ้าหนี้ แต่เลือกที่จะโอนหนี้ไปให้บุคคลที่ 3 เป็นผู้ชำระ ทำการ Refinance หนี้นั้น หรือเจรจาขอให้เจ้าหนียกหนี้ให้ ก็ยังถือว่ากิจการมีภาระต้องโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจถึงวันที่โอนหนี้ Refinance หนี้ หรือเจ้าหนียินยอมยกหนี้ให้นั้นให้

จากการเปลี่ยนแปลงนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่มีการอ้างอิงถึงกระแสที่คาดหวังของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายจึงมีการปรับเปลี่ยนตามไปด้วยดังนี้

คำนิยามเดิม	คำนิยามใหม่
<p>รายได้</p> <p>การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ</p>	<p>การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการสมทบโดยผู้ถือสิทธิเรียกร้องในส่วนของเจ้าของ</p>
<p>ค่าใช้จ่าย</p> <p>การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึง การแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ</p>	<p>การลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ที่เป็นผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ที่ไม่ใช่รายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องในส่วนของเจ้าของ</p>

สำหรับนิยามของส่วนของเจ้าของไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ส่วนของเจ้าของยังคงหมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว อย่างไรก็ตาม ในการทำวิจัยเรื่องเครื่องมือทางการเงิน IASB กำลังศึกษาถึงความแตกต่างและการแยกส่วนของเจ้าของออกจากหนี้สิน

การเปลี่ยนแปลงคำนิยามตลอดจนคำอธิบายเพิ่มเติมในบทที่ 4 นี้จะช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจเกี่ยวกับองค์ประกอบของงบการเงินได้ดีขึ้น แต่ในบางกรณี การยึดตามคำนิยามใหม่อาจทำให้กิจการต้องปรับแก้ข้อมูลในงบการเงินด้วย ดังนั้น IASB จึงได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ 2 กรณีที่ยังไม่ต้องนำคำนิยามใหม่นี้ไปปรับใช้ แต่ให้ยังคงใช้คำนิยามตามที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดฯ ฉบับปัจจุบันต่อไป ได้แก่ การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งต้องพิจารณาจากนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินว่าจะรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินใดบ้างจากการรวมกิจการ ซึ่งหากพิจารณาตามคำนิยามใหม่อาจทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์หรือหนี้สินที่จะรับรู้ได้ในบางกรณี ทำให้ต้องตัดสินทรัพย์หรือหนี้สินบางตัวออกจากบัญชี ซึ่งจะส่งผลให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินทันที แต่เป็นกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ได้สะท้อนสภาพเศรษฐกิจแต่อย่างใด ซึ่งในเรื่องนี้ IASB กำลังพิจารณาว่าจะปรับปรุงมาตรฐานฉบับนี้อย่างไร เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบที่ไม่ต้องการนี้ และอีกกรณีหนึ่งก็คือ กรณีการบันทึกรายการเกี่ยวกับ Regulatory Account Balance ซึ่งในปัจจุบันมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง IFRS 14 เรื่อง Regulatory Deferral Account ยังอยู่ระหว่างการพัฒนา ยังไม่มีมาตรฐานออกบังคับใช้ กิจการที่มีรายการเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวจึงต้องนำแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด มาใช้ในการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับรายการดังกล่าว หากกิจการนำนิยามใหม่ไปใช้กับรายการดังกล่าวทำให้ต้องปรับปรุงข้อมูลบัญชี และเมื่อ IFRS 14 มีการบังคับใช้อาจทำให้ต้องมีการปรับปรุงข้อมูลอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งจะเป็นความยุ่งยากเกินไปสำหรับกิจการ

บทสรุป

การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินในบทที่ 1 ถึงบทที่ 4 นี้จะเน้นไปที่การอธิบายรายละเอียดหรือให้ข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องชัดเจนขึ้นสำหรับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องค่านิยมขององค์ประกอบของงบการเงิน และความหมายของกิจการที่เสนอรายงาน และถึงแม้การเปลี่ยนแปลงในกรอบแนวคิดนี้ จะมีผลกระทบต่อสำคัญเฉพาะกรณีการกำหนดนโยบายการบัญชีเมื่อไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการก็ควรที่จะทบทวนนโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีเรื่องใดที่ควรต้องปรับปรุง เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงของกรอบแนวคิดนี้ หรือไม่ และในอนาคตหากเกิดรายการหรือเหตุการณ์ที่ไม่มีมาตรฐานรายงานทางการเงินโดยเฉพาะรองรับ กิจการจำเป็นต้องนำแนวคิดที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดนี้ ไปประยุกต์ เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมต่อไป และสำหรับเนื้อหาของบทที่ 5 ถึงบทที่ 8 สามารถติดตามได้ในโอกาสต่อไป

REFERENCES

- EY. (2018). *Applying IFRS: IASB Issues Revised Conceptual Framework for Financial Reporting*. Retrieved March 15, 2019, from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/\\$FILE/ey-apply-conceptual-framework-april2018.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/$FILE/ey-apply-conceptual-framework-april2018.pdf).
- Federation of Accounting Professions. (2019). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Retrieved March 18, 2019, from: <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/94713>.
- Grant Thornton. (2018). *IFRS News: A Revised “Conceptual Framework for Financial Reporting”*. Retrieved March 15, 2019, from http://www.granthornton.global/global_assets/1.-member-firms/global/insights/articles-pdfs/2018/ifrs-news---a-revised-conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf.
- IAS Plus. (2016). *Conceptual Framework*. Retrieved July 24, 2019, from <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2016/may/conceptual-framework>.
- IAS Plus. (2016). *Conceptual Framework*. Retrieved July 24, 2019, from <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2016/July/conceptual-framework>.
- IAS Plus. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting 2018*. Retrieved March 15, 2019, from <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.
- IFAC. (2015). *The Never ending Story of Prudence and IFRS*. Retrieved July 24, 2019, from <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/never-ending-story-prudence-and-ifrs>.
- IFRS. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Retrieved March 15, 2019, from <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=21922&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual>.
- IFRS. (2018). *Conceptual Framework Project Summary*. Retrieved March 15, 2019, from <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.

KPMG. (2018). *The Revised Conceptual Framework: New Ground Rules*. Retrieved March 15, 2019, from <http://blog.kpmg.lu/thr-revised-conceptual-framework-new-ground-rules/>.

PWCs. (2018). *A look at Current Financial Reporting Issues: IASB Revises the Conceptual Framework*. Retrieved March 15, 2019, from <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/iasb-revises-the-conceptual-framwork.pdf..>

