

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกรอบแนวคิด สำหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ. 2018 : บทที่ 5 – บทที่ 8

กอบแก้ว รัตนอุบล

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 26 มิถุนายน 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 12 กันยายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 15 กันยายน 2563

บทคัดย่อ

แนวคิดสำคัญที่ใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกรอบแนวคิดฯ ครั้งนี้ก็คือ หลักการของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอ ดังนั้นข้อกำหนดในทุกเรื่อง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการรับรู้รายการและการตัดรายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลจะมีการนำเอาหลักข้อมูลที่มีประโยชน์ไปเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเพื่อเลือกข้อมูลที่ควรปรากฏบนงบการเงิน โดยในการตัดสินใจในทุกประเด็นข้างต้น กรอบแนวคิดฯ ยอมรับว่าจะมีข้อจำกัดทางด้านต้นทุนที่จะต้องคำนึงถึงเสมอว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลหรือวิธีการที่เลือกมาจะต้องไม่ต่ำกว่าต้นทุนในการให้และใช้ข้อมูลนั้น

คำสำคัญ: กรอบแนวคิดฯ 2018 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

The Main Changes in the 2018 Revised Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 5 – Chapter 8

Kobkaew Ratanaubol

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

Received: June 26, 2020

Revised: September 12, 2020

Accepted: September 15, 2020

ABSTRACT

The important concept that is used as a guideline to improve this conceptual framework is principle of useful information; information that is relevant to decisions and faithfully represent the substance of the phenomena presented. Therefore, the requirements in all matters; recognition and derecognition, measurement, presentation and disclosure, will use the useful information principle as a basis for making decisions to choose the information that should appear on the financial statements. When making decisions on all issues above, the conceptual framework recognizes that there are cost constraints which must always be considered that the benefits obtained from the information or methods chosen must not be less than the cost of providing and using that information.

Keywords: Conceptual Framework 2018, Relevance, Representation Faithfulness

บทนำ

บทความนี้เป็นบทความที่ต่อเนื่องมาจากบทความการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2018: บทที่ 1 – บทที่ 4 โดยบทความนี้จะนำเสนอข้อมูลการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในส่วนของบทที่ 5 – บทที่ 8 ซึ่งบทที่ 5 เป็นเรื่องการรับรู้รายการและการตัดรายการ บทที่ 6 เรื่องการวัดมูลค่า บทที่ 7 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และบทที่ 8 เรื่องแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน ซึ่งหากนำกรอบแนวคิดฯ ฉบับเดิมมาเปรียบเทียบกับตัวอักษรแล้ว อาจดูเหมือนมีการเปลี่ยนแปลงค่อนข้างมาก เช่นในบทที่ 5 มีการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้รายการ มีการเพิ่มเรื่องการตัดรายการบัญชีเข้ามาเป็นครั้งแรก เช่นเดียวกับบทที่ 7 ที่มีการกล่าวถึงเป็นครั้งแรก อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาลงไปรายละเอียด ในความคิดเห็นของผู้เขียน หลักการที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดฯ ฉบับใหม่ในส่วนของ 4 บทนี้เป็นการนำเอาเรื่องที่นักบัญชีปฏิบัติกันตามปกติมาเขียนไว้ให้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อใช้ในการอ้างอิงได้ ซึ่งหลักการและการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเป็นอย่างไรจะได้อธิบายเรียงตามลำดับบทดังต่อไปนี้

บทที่ 5 การรับรู้รายการและการตัดรายการ (Recognition and Derecognition)

ในบทที่ 4 ได้อธิบายถึงนิยามขององค์ประกอบงบการเงินแต่ละตัว แต่อย่างไรก็ตามเราเข้าใจกันอยู่แล้วว่าไม่ใช่รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบทุกตัวจะถูกรับรู้ เฉพาะรายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการครบถ้วนทุกข้อจึงจะถูกรับรู้ บทที่ 5 นี้จะอธิบายถึงเกณฑ์การรับรู้รายการและการตัดรายการบัญชี ซึ่งในเรื่องเกณฑ์การรับรู้รายการมีการเปลี่ยนแปลงไปจากเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดฯ 2010 ส่วนเรื่องการตัดรายการเป็นเรื่องใหม่ที่เพิ่งถูกบรรจุเข้ามาในกรอบแนวคิดฯ 2018 ฉบับนี้

กรอบแนวคิดฯ 2018 ให้ความหมายของการรับรู้รายการ (Recognition) ว่าเป็นกระบวนการนำรายการที่เป็นไปตามนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินไปแสดงในงบแสดงฐานะการเงินหรือในงบแสดงผลการดำเนินงาน (Statement of Financial Performance) การรับรู้รายการเป็นการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่อยู่ในงบการเงินด้วยข้อความและจำนวนเงิน และรวมยอดจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินนั้น ๆ ความหมายนี้ในหลักการไม่ได้แตกต่างจากความหมายที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดฯ 2010 จากความหมายข้างต้นอาจอธิบายได้ว่า กระบวนการรับรู้รายการจะเริ่มจากการบันทึกบัญชีในสมุดรายวัน เพราะรายการหรือองค์ประกอบของงบการเงินที่จะแสดงในงบการเงินได้จะต้องเป็นรายการที่มีการบันทึกไว้ในสมุดบัญชีแล้วเท่านั้น ในทางปฏิบัติรายการที่แสดงในงบการเงินจะนำมาจากข้อมูลที่ปรากฏในงบทดลอง ซึ่งข้อมูลในงบทดลองก็ได้มาจากยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ในสมุดบัญชีแยกประเภท ส่วนข้อมูลในสมุดบัญชีแยกประเภทก็เป็นข้อมูลที่เกิดจากการผ่านรายการจากรายการที่บันทึกไว้ในสมุดรายวัน ดังนั้นการรับรู้รายการจึงเริ่มต้นด้วยการบันทึกรายการบัญชีลงในสมุดรายวันนั่นเอง ซึ่ง ณ จุดการบันทึกบัญชีนี้กิจการจะต้องกำหนดชื่อบัญชีที่เหมาะสมและกำหนดมูลค่าที่จะใช้ในการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกด้วย

กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้อธิบายว่า การรับรู้รายการเป็นการเชื่อมโยงงบการเงินหรือองค์ประกอบงบการเงินเข้าด้วยกัน นั่นก็คือ เมื่อมีการรับรู้องค์ประกอบงบการเงินตัวหนึ่ง (หรือรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี) ก็จะมีการรับรู้หรือการตัดรายการขององค์ประกอบอีกตัวหนึ่งหรือหลายตัว (หรือรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี) ไปพร้อม ๆ กัน โดยการรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้สินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

หรืออาจเกิดขึ้นพร้อมกับการตัดรายการหนี้สินหรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน เช่น การขายสินค้าเป็นเงินสด ทำให้มีการรับรู้ยอดขายในงบกำไรขาดทุนไปพร้อมกับการรับรู้ลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน หรือการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าที่ได้มีการชำระเงินมาล่วงหน้าจะทำให้มีการรับรู้ยอดขายในงบกำไรขาดทุนและตัดรายการรายได้รับล่วงหน้าในงบแสดงฐานะการเงิน ในทางตรงกันข้ามการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้หนี้สินหรือการเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรืออาจเกิดขึ้นพร้อมกับการตัดรายการสินทรัพย์หรือการลดลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เช่น การตั้งค่าแรงค้างจ่ายจะเกิดการรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนพร้อมกับการรับรู้หนี้สินค่าแรงค้างจ่ายในงบแสดงฐานะการเงิน ส่วนการจ่ายเงินเดือนให้พนักงานก็จะเกิดการรับรู้ค่าใช้จ่ายไปพร้อมกับการตัดรายการเงินสด จะเห็นได้ว่าเมื่อมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ก็จะมีการรับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินไปพร้อม ๆ กัน นอกจากนี้การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายยังทำให้ส่วนของเจ้าของเปลี่ยนแปลงไปด้วย ทั้งนี้ส่วนของเจ้าของยังอาจเปลี่ยนไปจากการได้รับเงินทุนเพิ่มจากผู้เป็นเจ้าของหรือการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้เป็นเจ้าของได้อีกด้วย

เกณฑ์การรับรู้รายการ (Recognition)

ในขณะที่กรอบแนวคิดฯ 2010 กำหนดว่ารายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไข 2 ข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว และ
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้มีการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นการดึงเอาลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานมาเป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายการ กรอบแนวคิดฯ 2018 กำหนดว่า เฉพาะรายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินเท่านั้นที่จะถูกรับรู้รายการ โดยสินทรัพย์และหนี้สินจะถูกรับรู้เมื่อการรับรู้รายการของสินทรัพย์และหนี้สินนั้นตลอดจนรายได้ ค่าใช้จ่ายหรือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่เป็นผลจากการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินนั้น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ซึ่งหมายถึง

1. รายการสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายได้ ค่าใช้จ่าย หรือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ถูกรับรู้นั้นเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และ
2. รายการที่ถูกรับรู้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่ายและการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ

ทั้งนี้ การที่ข้อมูลจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหรือไม่จะขึ้นอยู่กับตัวข้อมูลนั้น ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ขณะนั้น ๆ เช่น จำนวนเงินที่ถือว่ามีสาระสำคัญ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของกิจการหนึ่งอาจเป็นจำนวนที่ไม่มีสาระสำคัญ ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของอีกกิจการหนึ่ง ดังนั้นในการจะตัดสินใจว่าการรับรู้รายการจะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์หรือไม่จึงเป็นเรื่องที่ต้องใช้วิจารณญาณในการพิจารณา นอกจากนี้ในการรับรู้รายการกิจการต้องพิจารณาถึงข้อจำกัดทางด้านต้นทุน (Cost Constraint) ด้วย สินทรัพย์หรือหนี้สินจะรับรู้เมื่อประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลที่เกิดจากการรับรู้รายการที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับไม่ต่ำกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นกับกิจการในการจัดทำและนำเสนอข้อมูล รวมไปถึงต้นทุนในการใช้ข้อมูลนั้นที่เกิดกับผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์และตีความข้อมูล

ในสถานการณ์ต่อไป การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินอาจไม่ให้อข้อมูลที่**มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ**

1. **ยังมีความไม่แน่นอนว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินมีอยู่จริงหรือไม่** เช่น ในกรณีของคดีความที่ศาลยังไม่ได้มีคำตัดสินออกมา หรือกรณีที่ผลการตัดสินมีโอกาสเกิดได้ในหลายรูปแบบ ซึ่งกิจการควรมีการให้อข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนนี้ไว้ในงบการเงินไม่ว่าจะมีการรับรู้รายการเกิดขึ้นหรือไม่
2. **ความน่าจะเป็นที่จะมีกระแสเข้าหรือออกของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่นั้นอยู่ในระดับต่ำ** เช่น กิจการขายสินค้าโดยมีการรับประกันสินค้า แต่กิจการเชื่อว่าสินค้าของกิจการจะไม่เกิดความเสียหายในช่วงระยะเวลาที่รับประกัน ดังนั้นความน่าจะเป็นที่จะมีการไหลออกของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจึงถือว่าอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งในกรณีเช่นนี้กิจการควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงขนาด ระยะเวลาและความแน่นอนของกระแสเข้าหรือออกของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจนั้น

การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลอาจสูญเสียไป หากในการวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงินที่จะรับรู้ ต้องใช้การประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอยู่ในระดับที่สูง

ในหลาย ๆ สถานการณ์ การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงินจำเป็นต้องใช้การประมาณการ ซึ่งทำให้กิจการต้องเผชิญกับ**ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า** หากความไม่แน่นอนนั้นอยู่ในระดับที่สูง การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลอาจไม่เกิดขึ้น ซึ่งความไม่แน่นอนสูงอาจเกิดได้จากหลายสาเหตุ เช่น ช่วงของจำนวนเงินที่น่าจะเป็นผลลัพธ์จากการประมาณมีความกว้างมากเป็นพิเศษและความน่าจะเป็นที่ผลลัพธ์แต่ละจำนวนจะเกิดขึ้นประมาณได้ยากมาก ผลลัพธ์ที่ประมาณได้มีความอ่อนไหวสูงต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยที่ใช้ในการประมาณ หากปัจจัยบางตัวเปลี่ยนไปเพียงเล็กน้อย จำนวนเงินที่เป็นผลลัพธ์จะเปลี่ยนไปอย่างมาก ยอดกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าเป็นยอดที่กิจการได้มาจากการปันส่วนที่มีความยากหรือต้องใช้วิจารณ์สูงมาก อย่างไรก็ตาม แม้ข้อมูลจะเป็นข้อมูลที่ได้จากการประมาณ แต่ข้อมูลนั้นจะยังถือว่ามีความน่าเชื่อถือหากประมาณการที่ใช้เป็นประมาณการที่สมเหตุสมผลและมีการให้ข้อมูลที่ชัดเจนถูกต้องเกี่ยวกับการประมาณนั้น

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมขององค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้ นอกจากจะเกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าตามทีกล่าวข้างต้น ปัจจัยที่จะส่งผลต่อความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมยังรวมถึงการรับรู้รายการ การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอีกด้วย

ในเรื่องการรับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สิน เพื่อให้ข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม นอกจากการกำหนดชื่อและมูลค่าที่จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินของสินทรัพย์และหนี้สินนั้นแล้ว กิจการต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่อบัญชีรายได้ ค่าใช้จ่ายและการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นที่จะเกิดจากการรับรู้หรือไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นด้วย เช่น การไม่รับรู้สินทรัพย์ที่กิจการซื้อมาจะส่งผลให้กิจการต้องบันทึกยอดเงินที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่าย กำไรและส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลง ซึ่งหากการไม่รับรู้สินทรัพย์นั้นไม่ได้เกิดจากการที่กิจการได้ใช้สินทรัพย์จนหมดประโยชน์ในทันทีที่ได้มา การไม่รับรู้สินทรัพย์นั้นก็จะทำให้เกิดการเข้าใจที่คลาดเคลื่อนว่ากิจการมีฐานะการเงินที่แย่ง นอกจากนี้การรับรู้รายการในลักษณะที่เป็นการจับคู่ทางบัญชีที่ผิดพลาด (Accounting Mismatch) การไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องก็อาจส่งผลให้ข้อมูลไม่สามารถเข้าใจได้หรือไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม เช่น กรณีธนาคารออกตั๋วเงินที่กำหนดให้ธนาคารสามารถไถ่ถอนก่อนครบกำหนดได้ (Redeemable) โดยธนาคารสามารถไถ่ถอนได้ตั้งแต่วันที่ออกตั๋วเงินจนถึงวันที่ตัวครบกำหนด ซึ่งตามรูปแบบการดำเนินธุรกิจ (Business Model) ของธนาคารนั้น หากธนาคารสามารถหาแหล่งเงินใหม่ที่มีต้นทุน

ถูกกว่าต้นทุนของหนี้เดิม ธนาคารก็จะทำการกู้ยืมเงินจากแหล่งเงินใหม่มาใช้หนี้เก่า ในกรณีนี้ ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน ธนาคารจะต้องวัดมูลค่าหนี้สินนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน (Fair Value Through Profit or Loss) ธนาคารนำเงินที่ได้จากการออกตั๋วเงินนี้ไปปล่อยกู้ให้กับลูกหนี้ โดยการรับชำระเงินกู้คืนจะเป็นไปตามอายุของสัญญากู้ยืม ดังนั้นลูกหนี้เงินกู้ยืมนี้จะต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย (Amortised Cost) การที่บัญชีหนี้สินและสินทรัพย์ที่เกิดจากเงินก้อนเดียวกันนี้ถูกวัดด้วยมูลค่าที่ต่างกัน จะทำให้เกิดความไม่สม่ำเสมอของการรับรู้รายการ หนี้สินจะมีการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่สินทรัพย์ไม่มีการรับรู้ ความไม่สม่ำเสมอหรือการไม่จับคู่นี้จะทำให้สูญเสียความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 ได้ให้ทางเลือกให้ธนาคารสามารถวัดมูลค่าลูกหนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนได้)

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่มีผลต่อการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูล การให้ข้อมูล คำนิยาม คำอธิบายที่จำเป็นอย่างครบถ้วนจะช่วยให้จำนวนที่ถูกรับรู้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่ายได้

สำหรับเรื่องความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนี้ กรอบแนวคิดฯ ได้ให้แนวทางในการพิจารณาเพื่อรับรู้รายการว่า ในบางกรณี กิจการต้องหาสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพ 2 ตัวนี้เพื่อทำการรับรู้รายการ กิจการอาจต้องรับรู้รายการที่มีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าที่ค่อนข้างสูงแต่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสูง หรือในทางตรงกันข้ามอาจต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจน้อยลงแต่มีความแน่นอนในการวัดมูลค่าเพิ่มขึ้น

การตัดรายการ (Derecognition)

คือ การนำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไปแล้วทั้งหมดหรือบางส่วนออกจากงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งการตัดรายการมักจะเกิดขึ้นเมื่อรายการเหล่านั้นไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือหนี้สินอีกต่อไป นั่นก็คือเมื่อกิจการสูญเสียการควบคุมในสินทรัพย์นั้นทั้งหมดหรือบางส่วน สินทรัพย์จะต้องถูกตัดรายการ เมื่อกิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบันสำหรับหนี้สินรายการใดอีกต่อไป หนี้สินนั้นต้องถูกตัดรายการ เรื่องการตัดรายการนี้เป็นเรื่องใหม่ที่เพิ่มมีการบรรจุเข้ามาในกรอบแนวคิดฯ 2018 เป็นครั้งแรก กรอบแนวคิดฯ อธิบายว่าวัตถุประสงค์ของการตัดรายการก็เพื่อให้เกิดการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่เหลืออยู่หลังการตัดรายการ และการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นผลมาจากการตัดรายการนั้น

ในเรื่องการตัดรายการสินทรัพย์ นอกจากสินทรัพย์จะถูกตัดรายการเมื่อกิจการสูญเสียการควบคุมในสินทรัพย์นั้นแล้ว กรอบแนวคิดฯ ได้ยกตัวอย่างสถานการณ์หลายสถานการณ์ที่จะใช้เป็นแนวทางว่าควรมีการตัดรายการสินทรัพย์หรือไม่ โดยให้พิจารณาว่ากิจการยังเป็นผู้รับประโยชน์และความเสี่ยง (Risks and Rewards) ในสินทรัพย์อยู่หรือไม่ หากกิจการไม่ได้รับประโยชน์และความเสี่ยงในสินทรัพย์นั้นแล้ว สินทรัพย์ต้องถูกตัดรายการ

ในมุมมองของผู้เขียน การเพิ่มเรื่องการตัดรายการถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงที่แท้จริงในบทนี้ ส่วนการรับรู้รายการนั้น แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงการรับรู้รายการเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลที่รับรู้ กรอบแนวคิดฯ 2018 ก็ยังคงอ้างอิงถึงการพิจารณาความน่าจะเป็นที่จะมีกระแสเข้าหรือออกของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์หรือหนี้สินและความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าเมื่อจะมีการรับรู้รายการ

ซึ่งก็คือเกณฑ์การรับรู้รายการตามกรอบแนวคิดฯ 2010 นั้นเอง ดังนั้นเกณฑ์การรับรู้รายการเกณฑ์ใหม่ที่กำหนดในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้ ไม่น่าที่จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางปฏิบัติแต่อย่างใด สำหรับหลักการตัดรายการก็เป็น การนำเอาแนวทางที่ใช้ปฏิบัติอยู่แล้วในปัจจุบันมาเรียบเรียงไว้เพื่อใช้เป็นหลักในการอ้างอิง

บทที่ 6 การวัดมูลค่า (Measurement)

เมื่อมีการรับรู้รายการ แน่หนอนว่าจะต้องมีการวัดมูลค่ารายการที่จะรับรู้รั้นั้น เพื่อการบันทึกบัญชี เพื่อการแสดงรายการ ในงบการเงิน ในบทนี้มีการนำเสนอเกณฑ์ในการวัดมูลค่าหลากหลายเกณฑ์ มีทั้งเกณฑ์ใหม่และเกณฑ์เก่าที่เคยกำหนด อยู่ในกรอบแนวคิดฯ 2010 มีการอธิบายถึงข้อมูลที่ได้จากเกณฑ์ต่าง ๆ นั้น และแนะนำปัจจัยที่ต้องพิจารณาเพื่อเลือกใช้ เกณฑ์การวัดมูลค่าที่เหมาะสม ซึ่งกรอบแนวคิดฯ 2018 ได้ให้แนวทางไว้ว่า เพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมภายใต้ข้อจำกัดด้านต้นทุน การใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า ที่ต่างกัันกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายต่างประเภทกันน่าจะเป็นเรื่องที่เหมาะสม

เกณฑ์การวัดมูลค่า (Measurement Basis) กรอบแนวคิดฯ ได้แบ่งเกณฑ์การวัดมูลค่าออกเป็น 2 กลุ่มหลัก ได้แก่

1. ราคาทุนในอดีต¹ (Historical Cost)
2. มูลค่า ณ ปัจจุบัน¹ (Current Value)

ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างราคาทุนในอดีตกับมูลค่า ณ ปัจจุบันก็คือ ราคาทุนในอดีตจะได้มาจากราคาของ รายการหรือสถานการณ์ (The Price of the Transaction or Other Event) ที่ทำให้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้น ราคาทุนในอดีตจะไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ยกเว้นเมื่อมีสถานการณ์เฉพาะ บางสถานการณ์เกิดขึ้น ตัวอย่างของราคาทุนในอดีตก็เช่น ราคาทุนตัดจำหน่าย (Amortised Cost) ในทางตรงกันข้าม มูลค่า ณ ปัจจุบันเป็นมูลค่าที่ไม่เกี่ยวข้องกับราคาของรายการหรือสถานการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเกิดขึ้น แต่อย่างใด แต่เป็นมูลค่าที่ได้จากข้อมูลที่มีการปรับปรุงให้สะท้อนสภาพ ณ วันที่วัดมูลค่า สะท้อนการเปลี่ยนแปลงใน ประมาณการกระแสเงินสดและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนับจากวันที่วัดมูลค่าครั้งล่าสุด มูลค่าที่จัดเป็นมูลค่า ณ ปัจจุบัน ได้แก่ มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) ของสินทรัพย์หรือมูลค่าการปฏิบัติภาระให้แล้วเสร็จ¹ (Fulfilment Value) ของหนี้สิน และต้นทุนปัจจุบัน¹ (Current Cost)

ราคาทุนในอดีตของสินทรัพย์เมื่อกิจการได้สินทรัพย์หรือสร้างสินทรัพย์นั้นขึ้นมา ประกอบไปด้วยต้นทุนของสิ่งที่กิจการ จ่ายไปเพื่อให้ได้มาหรือเพื่อสร้างสินทรัพย์บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ เช่น ค่าขนส่งเข้า ค่านายหน้า ราคาทุนในอดีต ของหนี้สินเมื่อหนี้สินเกิดขึ้นหรือเมื่อกิจการต้องรับภาระจะเท่ากับมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับซึ่งทำให้เกิดหนี้สิน หรือทำให้กิจการต้องมีภาระหักด้วยต้นทุนในการทำรายการ

ตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ราคาทุนในอดีตจะไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ยกเว้นเมื่อมีสถานการณ์เฉพาะ บางสถานการณ์เกิดขึ้น สถานการณ์ที่ทำให้ต้องมีการปรับมูลค่าราคาทุนในอดีตของสินทรัพย์ ได้แก่ เมื่อมีการใช้สินทรัพย์นั้น

¹ คำศัพท์ที่ใช้เป็นไปตามร่างกรอบแนวคิดฯ ร่างแรกที่มีการเผยแพร่เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2562

ไปบางส่วนหรือทั้งหมด (เช่น การคิดค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย) เมื่อมีการขายสินทรัพย์บางส่วนหรือทั้งหมด เมื่อสินทรัพย์ด้อยค่า และเมื่อมีการตั้งค่างรับดอกเบี้ยเพื่อสะท้อนองค์ประกอบด้านการเงินของสินทรัพย์ เช่น กรณีของราคาหุ้นตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่เมื่อถึงงวดดอกเบี้ยจะมีการปรับมูลค่าจากการตัดส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่า ส่วนนี้สินต้องมีการปรับราคาหุ้นในอดีตเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระของหนี้สินนั้นแล้ว เช่น ได้ชำระหนี้แล้วบางส่วนหรือทั้งหมด เมื่อหนี้สินเข้าลักษณะเป็นการสร้างภาระ (Onerous) ซึ่งก็คือเมื่อมีเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่าของภาระผูกพันที่กิจการต้องรับผิดชอบเพิ่มสูงกว่าราคาหุ้นในอดีตเดิม เช่น กรณีเกิดขาดทุนจากสัญญาสั่งซื้อสินค้าล่วงหน้าเพิ่มขึ้นจากเดิมเนื่องจากมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าที่สั่งซื้อปรับลดลง และเมื่อมีการตั้งค่างจ่ายดอกเบี้ยเพื่อสะท้อนองค์ประกอบด้านการเงินของหนี้สิน

มูลค่า ณ ปัจจุบัน ได้แก่ มูลค่ายุติธรรม มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือมูลค่าการปฏิบัติภาระให้แล้วเสร็จของหนี้สิน และต้นทุนปัจจุบัน **มูลค่ายุติธรรม** คือ ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการตามสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า ความหมายและหลักการเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมเป็นเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 โดยกรอบแนวคิดฯ ได้เน้นว่า เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมไม่ได้มาจากราคา (Price) ของรายการหรือสถานการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเกิดขึ้น ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมจึงไม่มีการบวกหรือหักด้วยต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้น ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาหรือเมื่อหนี้สินเกิดขึ้น และที่เกิดขึ้นเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สิน

มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์และมูลค่าการปฏิบัติภาระให้แล้วเสร็จของหนี้สิน มูลค่าทั้งสองตัวนี้เป็นมูลค่าที่วัดในรูปของมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต โดยมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์เป็นมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นใดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์และจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อเลิกใช้งาน มูลค่าจากการใช้ไม่ได้เป็นมูลค่าที่มีการบัญญัติขึ้นมาใหม่ แต่ได้เคยมีการกำหนดไว้แล้วในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ส่วนมูลค่าการปฏิบัติภาระให้แล้วเสร็จของหนี้สินนั้นเพิ่งมีการกล่าวถึงเป็นครั้งแรกในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้ มูลค่านี้วัดจากมูลค่าปัจจุบันของเงินสดหรือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะมีพันธะผูกพันให้ต้องโอนออกไป เพื่อชำระหนี้สินทั้งหมดที่โอนให้คู่สัญญาและโอนให้บุคคลที่ 3 มูลค่าทั้ง 2 นี้จะไม่ถูกปรับปรุงด้วยต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้น ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาหรือวันที่เกิดหนี้สิน แต่มูลค่าปัจจุบันของต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้น ณ วันที่จำหน่ายสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าทั้ง 2 นี้ ในการวัดมูลค่าจากการใช้และมูลค่าการปฏิบัติภาระกิจให้แล้วเสร็จจะวัดจากข้อมูลตามมุมมองหรือข้อสมมติที่เป็นเรื่องเฉพาะกิจการ ซึ่งแตกต่างจากการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ใช้มุมมองหรือข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด อย่างไรก็ตาม มูลค่าทั้ง 3 ตัวนี้จัดเป็นมูลค่าขายออก (Exit Value) เหมือนกัน เป็นมูลค่าที่กิจการจะได้รับเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สิน

ต้นทุนปัจจุบัน สำหรับสินทรัพย์ คือ ต้นทุน ณ วันที่วัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เทียบเท่ากับสินทรัพย์ที่กำลังวัดมูลค่า ต้นทุนนี้ประกอบด้วยมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่กิจการต้องจ่าย ณ วันที่วัดมูลค่าบวกด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันนั้น ต้นทุนปัจจุบันของหนี้สินจะเท่ากับมูลค่า ณ วันที่วัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากหนี้สินที่เทียบเท่าหนี้สินที่กำลังวัดมูลค่าหักด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันนั้น ต้นทุนปัจจุบันอาจมีความคล้ายคลึงกับราคาหุ้นในอดีต เพราะทั้ง 2 ตัวนี้ต่างก็เป็นมูลค่าซื้อเข้า (Entry Value) หรือมูลค่าที่สะท้อนราคาในตลาดที่กิจการต้องจ่าย เพื่อให้ได้

สินทรัพย์มาหรือจะได้รับการก่อกำหนดขึ้น อย่างไรก็ตาม ราคาหุ้นในอดีตสะท้อนมูลค่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาหรือวันที่ก่อกำหนดขึ้น แต่ต้นทุนปัจจุบันสะท้อนมูลค่า ณ วันที่วัดมูลค่านั้น

ปัจจัยที่จะพิจารณาเมื่อเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า เรื่องนี้เป็นเรื่องใหม่ที่มีการนำเสนอเป็นครั้งแรกในรอบแนวคิดฯ 2018 โดยกรอบแนวคิดฯ แนะนำว่าในการจะเลือกจะใช้มูลค่าใดในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินควรต้องพิจารณาถึงข้อมูลที่จะได้รับจากเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละตัว อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ เชื่อว่ามูลค่าทุกตัวที่กล่าวไว้ข้างต้นจะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เป็นข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยัน ช่วยในการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตได้ และช่วยประเมินว่าฝ่ายบริหารรับผิดชอบหน้าที่การใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด เช่น เกณฑ์ราคาหุ้นในอดีต ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินทรัพย์ที่ขายหรือใช้ไปและข้อมูลสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายหรือการใช้สามารถนำไปใช้ในการพยากรณ์กำไรจากการขายสินค้าและกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตได้ และข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนสินทรัพย์ที่ขายหรือใช้ไปอาจช่วยในการประเมินความรับผิดชอบของผู้บริหารในการใช้สินทรัพย์ได้ ส่วนเกณฑ์มูลค่า ณ ปัจจุบัน มูลค่าตามเกณฑ์นี้จะช่วยในการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตได้เป็นอย่างดีเนื่องจากเมื่อมีการวัดมูลค่าก็จะต้องมีการปรับข้อมูลให้สะท้อนสภาพที่เป็นอยู่ ณ วันที่วัดมูลค่า เป็นมูลค่าที่เป็นปัจจุบัน

หลักการสำคัญในการจะเลือกจะใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าใดในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินก็คือ ข้อมูลที่ได้จากเกณฑ์นั้นต้องเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน นั่นก็คือ ข้อมูลนั้นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่ต้องการแสดง นอกจากนี้ข้อมูลที่ได้ควรเป็นข้อมูลที่เปรียบเทียบได้ พิสูจน์ยืนยันได้ ทันเวลา และเข้าใจได้ให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

ในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น และรูปแบบของกระแสเงินสดที่สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะก่อให้เกิด

ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินจะส่งผลต่อการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า โดยสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะต่างกัน ควรเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกัน สินทรัพย์ที่มูลค่ามีความอ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยทางการตลาดสูง ราคาหุ้นในอดีตอาจไม่ใช่มูลค่าที่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหากข้อมูลการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์เป็นข้อมูลสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการ เช่น หลักทรัพย์ที่กิจการซื้อไว้เพื่อเก็งกำไร แต่สำหรับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้งาน ไม่ได้มีไว้ขาย การวัดมูลค่าด้วยมูลค่า ณ ปัจจุบัน ที่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าอาจไม่ได้ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

รูปแบบของกระแสเงินสดที่สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะก่อให้เกิดเป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ สินทรัพย์ที่สามารถสร้างกระแสเงินสดได้ด้วยตัวเองโดยตรงสามารถนำไปขายแบบเดี่ยว ๆ ขึ้นเดียวได้เลย เช่น เงินลงทุนในหลักทรัพย์ มูลค่า ณ ปัจจุบันน่าจะเป็นมูลค่าที่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แต่สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดได้ด้วยตัวเอง ต้องมีการใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่นจึงจะสร้างกระแสเงินสดได้ เป็นการสร้างกระแสเงินสดแบบทางอ้อม เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ราคาหุ้นในอดีตหรือต้นทุนปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมนั้น นอกจากนี้รูปแบบของกระแสเงินสดที่สินทรัพย์หรือหนี้สินจะก่อให้เกิดในอนาคตยังขึ้นอยู่กับรูปแบบของกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการอีกด้วย

การลงทุนในหุ้นกู้โดยมีความตั้งใจที่จะถือหุ้นกุนั้นจนครบกำหนดอาจจะเหมาะกับการวัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย แต่หากเป็นการลงทุนแบบเก็งกำไร ราคาทุนตัดจำหน่ายจะไม่ได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคต

ในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่*เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม*นั้นต้องคำนึงถึง เรื่องความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่า (Measurement Inconsistency) และเรื่องความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า (Measurement Uncertainty) ที่อาจจะทำให้ข้อมูลสูญเสียความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมไป

ในกรณีที่สินทรัพย์หรือหนี้สินมีความสัมพันธ์กันในบางลักษณะ หรือกระแสเงินสดจากสินทรัพย์หรือหนี้สินรายการหนึ่ง เชื่อมโยงโดยตรงกับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์หรือหนี้สินอีกรายการหนึ่ง การใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันระหว่าง สินทรัพย์และหนี้สินนั้นอาจทำให้เกิด*ความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่า* หรือที่เรียกว่า การไม่จับคู่ทางบัญชี (Accounting Mismatch) ซึ่งทำให้งบการเงินไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการนำเงินที่ได้จากการออกหุ้นกู้ไปลงทุนใน หลักทรัพย์โดยการลงทุนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเก็งกำไร หุ้นกู้ที่ออกกิจการจะไถ่ถอนเมื่อครบกำหนด จากหลักการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน หลักทรัพย์ที่กิจการไปลงทุนจะถูกวัดมูลค่า ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ทำให้มีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่ หุ้นกู้จะถูกวัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ไม่มีการวัดมูลค่ายุติธรรม (แต่ในความเป็นจริงแล้ว มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ มีการเปลี่ยนแปลง) การวัดมูลค่าด้วยเกณฑ์ที่ต่างกันของรายการที่เกี่ยวข้องกันนี้จะทำให้เกิดกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลง ในมูลค่าที่ไม่ควรเกิดในงบการเงิน ในกรณีนี้ควรใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าเดียวกัน เช่น มูลค่ายุติธรรม สำหรับทั้งสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันนั้น (มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 ให้ทางเลือกในการวัดมูลค่าหุ้นกู้ในกรณีนี้ด้วย มูลค่ายุติธรรมได้)

*ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า*จะเกิดขึ้นเมื่อมูลค่านั้นไม่สามารถกำหนดได้โดยตรงด้วยการสังเกตราคาในตลาดซื้อขายคล่อง ทำให้ต้องใช้การประมาณมูลค่าซึ่งอาจทำให้ข้อมูลสูญเสียความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม กิจการไม่ควรใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่มีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสูงมาก แต่ควรเปลี่ยนไปใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าอื่นที่ยังคงให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

นอกจากนี้กรอบแนวคิดฯ ยังได้ให้แนวทางเพิ่มเติมในการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า โดยแนะนำว่าการใช้เกณฑ์ การวัดมูลค่าเดียวกันกับรายการที่เหมือนกันสำหรับช่วงเวลาที่แตกต่างกันภายในกิจการใดกิจการหนึ่ง หรือสำหรับช่วงเวลา เดียวกันของหลาย ๆ กิจการจะช่วยให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบได้ และการใช้มูลค่าที่ได้จากการสังเกตราคาในตลาดหรือ จากการตรวจสอบข้อมูลในแบบจำลองจะช่วยให้ข้อมูลสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ แต่การใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าหลาย ๆ เกณฑ์ สำหรับรายการในงบการเงินหนึ่งหรือมีการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้จะทำให้ข้อมูลมีความซับซ้อน เข้าใจได้ยาก และผลรวม ของยอดคงเหลือของรายการในงบการเงินที่ใช้เกณฑ์การวัดที่ต่างกันก็อาจจะเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์น้อยลง

ทั้งนี้ไม่มีข้อสรุปว่าเกณฑ์การวัดมูลค่าใดเป็นเกณฑ์ที่จะให้ข้อมูลที่*เป็นประโยชน์สูงสุด* แต่จะขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ ณ ขณะนั้น เช่น ราคาทุนในอดีต ณ วันรับรู้รายการสินทรัพย์จัดเป็นข้อมูลที่สามารถพิสูจน์ยืนยันได้ และเข้าใจได้ง่าย แต่เมื่อสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าต้องมีการใช้การประมาณผลขาดทุนจากการด้อยค่า ในสถานการณ์เช่นนี้ความสามารถ พิสูจน์ยืนยันได้ ความเข้าใจได้ของข้อมูลอาจลดลงไป มูลค่ายุติธรรมหากสามารถกำหนดได้โดยตรงโดยการสังเกตราคา ในตลาดซื้อขายคล่องก็จะเข้าใจได้ง่ายและพิสูจน์ยืนยันได้ แต่หากไม่สามารถสังเกตได้ ต้องใช้เทคนิคการวัดมูลค่าที่ใช้ กระแสเงินสดเป็นฐานก็อาจทำให้มีความซับซ้อนเข้าใจได้ยากและยากต่อการพิสูจน์ยืนยัน

ในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า สิ่งที่ต้องเข้าใจอีกประการหนึ่งก็คือ แม้ว่าหลักการสำคัญที่จะใช้ในการเลือกเกณฑ์ในการวัดมูลค่าคือ ข้อมูลที่ได้จากเกณฑ์นั้นต้องเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ มีลักษณะเชิงคุณภาพที่ครบถ้วนทุกด้าน แต่ข้อจำกัดด้านต้นทุนอาจเป็นอุปสรรคในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่มีประโยชน์เช่นนั้น เกณฑ์ที่จะถูกเลือกต้องเป็นเกณฑ์ที่ประโยชน์ของข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับจากการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่านั้นไม่ต่ำกว่าต้นทุนในการจัดทำ นำเสนอข้อมูลที่เกิดกับกิจการและต้นทุนการใช้ข้อมูลที่เกิดกับผู้ใช้อ้างอิง

การวัดมูลค่าส่วนของผู้ถือหุ้น ที่อธิบายมาข้างต้นจะเน้นไปในเรื่องการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และรายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ในเรื่องการวัดมูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นนั้น หากพิจารณาจากคำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้นที่บอกว่าเท่ากับส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์หลังหักด้วยหนี้สินจะเข้าใจได้ในทันทีว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นจะไม่ถูกวัดมูลค่าโดยตรง แต่เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการรับรู้ไว้กับหนี้สินที่มีการรับรู้ไว้ อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าทุกองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นจะไม่ถูกวัดมูลค่าโดยตรง กรอบแนวคิดฯ 2018 ไม่ได้ระบุโดยชัดเจนว่าองค์ประกอบตัวใดควรถูกวัดมูลค่าโดยตรง ตัวใดไม่ต้องถูกวัด เพียงบอกอย่างน้อยต้องมี 1 ตัวที่ไม่ถูกวัดมูลค่า ซึ่งในทางปฏิบัติก็คือหุ้นทุนประเภทต่าง ๆ จะถูกวัดมูลค่าแยกจากกันเนื่องจากสิทธิตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหุ้นแต่ละประเภทไม่เหมือนกัน ส่วนรายการที่ไม่ถูกวัดมูลค่าก็คือ กำไรสะสมนั่นเอง สิ่งที่ต้องเข้าใจอีกเรื่องหนึ่งก็คือ มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นจะไม่เท่ากับราคาตลาดรวมของหุ้นทุนของกิจการ ไม่เท่ากับราคาตลาดของกิจการ เนื่องจากงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปไม่ได้ถูกออกแบบมาเพื่อแสดงมูลค่าของกิจการ ในกรอบแนวคิดฯ 2010 ไม่ได้มีการพูดถึงการวัดมูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นเรื่องนี้เพิ่งมีการกล่าวถึงเป็นครั้งแรกในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้

จากที่อธิบายมาทั้งหมดของบทที่ 6 นี้ จะเห็นได้ว่า มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นค่อนข้างมากเมื่อเทียบกับข้อมูลเรื่องการวัดมูลค่าในกรอบแนวคิดฯ 2010 เช่น ประเภทของมูลค่าที่สามารถใช้ในการวัดมูลค่า มีการเพิ่มเติมเนื้อหาเกี่ยวกับข้อมูลที่จะได้รับจากเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละเกณฑ์ และแนวทางในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า แต่สำหรับเรื่องประเภทของมูลค่าที่เดิมกรอบแนวคิดฯ 2010 ได้นำเสนอไว้ 4 มูลค่า ได้แก่ ราคาทุนเดิม (Historical Cost) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) (Realisable Value)² และมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)³ ในขณะที่กรอบแนวคิดฯ 2018 พูดถึง ราคาทุนในอดีต (Historical Cost) มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) หรือมูลค่าการปฏิบัติตามภาระให้แล้วเสร็จ (Fulfilment Value) และต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost) หากศึกษาไล่ไปในรายละเอียด ในมุมมองของผู้เขียนเห็นว่า เนื้อหาส่วนนี้ในหลักการไม่ถือว่ามีเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกิดขึ้น ในมูลค่าที่นำเสนอมี 2 มูลค่าที่เป็นตัวเดิม คือ Historical Cost กับ Current Cost (ในภาษาไทยอาจใช้ชื่อที่ต่างกัน) หลักในการคำนวณมูลค่าจากการใช้หรือมูลค่าการปฏิบัติตามภาระให้แล้วเสร็จก็คือการคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด

² กรอบแนวคิดฯ 2010 ให้ความหมายของมูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) ว่าหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนตามปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่จะต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่าย เพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

³ กรอบแนวคิดฯ 2010 ให้ความหมายของมูลค่าปัจจุบัน ว่าหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

ในอนาคตนั่นเอง มูลค่ายุติธรรมก็มีลักษณะที่คล้ายคลึงกับมูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) โดยทั้งสองมูลค่าเป็นมูลค่าที่ได้จากการขายสินทรัพย์หรือจ่ายเพื่อชำระหรือโอนหนี้สิน ณ วันที่วัดมูลค่า อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมเป็นมูลค่าที่วัดจากการทำรายการตามสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ในขณะที่มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) เป็นมูลค่าที่วัดจากรายการที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ดังนั้นในบางกรณีมูลค่าทั้งสองนี้อาจไม่เท่ากันได้ เช่น กิจการปกติขายสินค้าในราคาชิ้นละ 10 บาท แต่ราคาขายของสินค้านั้นในตลาดที่ผู้ขายคนอื่นขายเท่ากับ 11 บาทต่อชิ้น ในกรณีนี้สินค้านั้นมีมูลค่าที่จะได้รับ 10 บาท แต่มีมูลค่ายุติธรรม 11 บาท นอกจากนี้มูลค่ายุติธรรมมีการระบุอย่างชัดเจนว่าจะต้องไม่มีการบวกหรือหักด้วยต้นทุนการทำรายการ แต่มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) อาจมีการปรับด้วยต้นทุนในการทำรายการ เช่น ในการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้านั้นจะมีการนำต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไป เพื่อให้ขายสินค้านั้นได้มาหักออกจากราคาที่คาดว่าจะขายได้

บทที่ 7 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)

บทนี้เป็นบทใหม่ที่เพิ่มมีการบรรจุลงในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้เป็นครั้งแรก โดยในบทนี้ได้ให้หลักการว่า การสื่อสารข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพจะทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น และยังคงช่วยส่งเสริมให้เกิดการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการ นอกจากนี้จะยังช่วยให้ข้อมูลในงบการเงินเป็นข้อมูลที่เข้าใจได้และเปรียบเทียบกันได้ด้วย โดยการจะสามารถสื่อสารข้อมูลในงบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ กิจการจะต้องปฏิบัติตามแนวทาง 3 ข้อต่อไปนี้

1. ในบางสถานการณ์ไม่ควรยึดติดกับกฎเกณฑ์จนมากเกินไป แต่ควรแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และหลักการของการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเป็นหลัก
2. ในการจัดประเภท (Classification) ข้อมูล ให้จัดรายการที่มีความคล้ายคลึงกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน และส่วนรายการที่ไม่คล้ายคลึงกันให้แสดงแยกออกจากกัน
3. ในการจะรวมยอดข้อมูลต่าง ๆ เข้าไว้ด้วยกัน (Aggregation) การรวมยอดนั้นต้องไม่ทำให้ขาดข้อมูลในรายละเอียดที่สำคัญและในขณะเดียวกันต้องไม่ทำให้ข้อมูลที่นำเสนอเยิ่นเย้อ หรือมีมากเกินไปจนความจำเป็น ทั้งนี้ การรวมยอดหมายถึงการบวกรวมยอดของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่ถูกจัดว่าเป็นประเภทเดียวกันเข้าด้วยกัน

นอกจากนี้ กิจการควรนำเสนอข้อมูลที่เป็นเรื่องที่เกิดเฉพาะกิจการให้มากกว่าข้อมูลที่เกิดกับกิจการส่วนใหญ่ในลักษณะเหมือน ๆ กัน และกิจการไม่ควรนำเสนอข้อมูลเดิมซ้ำไปมาในหลาย ๆ ส่วนของงบการเงิน การกระทำเช่นนี้อาจทำให้การเข้าใจได้ของงบการเงินลดลงไป อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดด้านต้นทุน (Cost Constraint) ก็ยังคงเป็นปัจจัยที่กิจการจะต้องคำนึงถึงในการจะตัดสินใจว่ากิจการควรแสดงและเปิดเผยข้อมูลใดบ้างในงบการเงิน

กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้กำหนดวัตถุประสงค์และหลักการของการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลไว้ว่า การกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องทำให้เกิดสมดุลระหว่างความยืดหยุ่นที่กิจการจะได้รับในการนำเสนอข้อมูล กับการกำหนดหรือบังคับให้กิจการต้องนำเสนอข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ ทั้งในลักษณะที่เปรียบเทียบข้อมูลของกิจการที่เสนอรายงานจากงวดสู่งวด และเปรียบเทียบข้อมูลของงวดเดียวกันของหลาย ๆ กิจการ

กรอบแนวคิดฯ 2018 ได้มีการกล่าวถึงการจัดประเภท (Classification) ข้อมูลไว้เป็นครั้งแรก โดยให้ความหมายของการจัดประเภทว่าเป็นการแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายออกเป็นประเภทต่าง ๆ โดยยึดหลักการมีลักษณะร่วมกัน องค์ประกอบงบการเงินใดมีลักษณะร่วมกันก็ให้จัดเป็นประเภทเดียวกัน โดยลักษณะที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดประเภทอาจดูได้จากลักษณะหรือธรรมชาติ (Nature) ของรายการนั้น ๆ บทบาท (Role) หน้าที่ (Function) ของรายการนั้นที่มีต่อการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ หรือหลักการวัดมูลค่าของรายการนั้น ๆ สำหรับส่วนของเจ้าของอาจจัดประเภทตามลักษณะของสิทธิเรียกร้องที่ส่วนของผู้ถือหุ้นนั้น ๆ มีอยู่

ในบทที่ 7 นี้ได้มีการกล่าวถึงกำไรหรือขาดทุน (Profit or Loss) และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) โดยกำหนดว่า กิจกรรมอาจแสดงหรือรวมรายการรายได้และค่าใช้จ่ายไว้ในกำไรหรือขาดทุน หรืออาจแสดงไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และกล่าวว่างบกำไรขาดทุน (The Statement of Profit or Loss) เป็นแหล่งข้อมูลหลักเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นตามหลักการแล้วรายได้และค่าใช้จ่ายทุกตัวควรจะแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนนี้ อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ 2018 ก็ได้มีการกล่าวว่า ในบางสถานการณ์ที่เป็นข้อยกเว้น รายได้หรือค่าใช้จ่ายบางรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ณ ปัจจุบันของสินทรัพย์หรือหนี้สินอาจถูกกำหนดให้ไม่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน แต่ให้รวมแสดงในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และตามหลักการแล้วรายได้และค่าใช้จ่ายที่ถูกรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดหนึ่ง จะต้องถูกโอนหรือถูกจัดประเภทกลับไปยังงบกำไรขาดทุนในงวดอนาคต อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่ากิจการควรที่จะโอนรายการรายได้หรือค่าใช้จ่ายไปยังงบกำไรขาดทุนในงวดใดและควรโอนด้วยจำนวนเท่าไร มีเพียงการให้แนวทางว่า ให้โอนหรือจัดประเภทใหม่เมื่อการทำเช่นนั้นจะทำให้งบกำไรขาดทุนมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมมากขึ้น หากการโอนไม่ทำให้งบกำไรขาดทุนแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้น เช่น มีข้อมูลไม่เพียงพอที่จะใช้ในการกำหนดงวดหรือจำนวนที่จะโอน รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องนั้นก็จะต้องไม่ถูกโอนหรือจัดประเภทไปยังงบกำไรขาดทุนต่อไป

ข้อมูลที่อยู่ในบทที่ 7 นี้ แม้ว่าจะจะเป็นข้อมูลที่เพิ่งมีการกำหนดเพิ่มเข้ามาเป็นครั้งแรกในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้ แต่จะเห็นได้ว่า หลักการหรือแนวคิดส่วนใหญ่ที่กำหนดขึ้นมานั้นไม่ได้เป็นเรื่องใหม่แต่อย่างใด แต่เป็นเรื่องที่นักบัญชีได้ยึดถือปฏิบัติอยู่แล้ว หลักการที่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเรื่องที่ทำให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนกว่าเดิมก็คือ การที่กรอบแนวคิดฯ 2018 ระบุว่า งบกำไรขาดทุนเป็นแหล่งข้อมูลหลักเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ไม่ใช่งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งทำให้ตระหนักได้ว่าการจะแสดงข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายในส่วนของงบกำไรขาดทุนหรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะส่งผลกระทบต่อผู้ใช้ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินที่ต่างกัน ข้อมูลนั้นจะมีผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในระดับที่ไม่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดฯ นี้ก็ยังไม่ได้มีการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนว่ารายได้หรือค่าใช้จ่ายรายการใดควรถูกรวมไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นรายการใดที่จะไม่ถูกจัดประเภทใหม่หรือโอนไปยังงบกำไรขาดทุน

บทที่ 8 แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน (Concept of Capital and Capital Maintenance)

สำหรับเนื้อหาในบทนี้ในส่วนใหญ่เป็นเช่นเดียวกับเนื้อหาของกรอบแนวคิดฯ 2010 มีการปรับปรุงการเขียนคำอธิบายเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

ในเรื่องแนวคิดเรื่องทุน กรอบแนวคิดฯ ได้กล่าวถึงแนวคิดเรื่อง**ทุนทางการเงิน** (Financial Concept) กับแนวคิดเรื่อง**ทุนทางกายภาพ** (Physical Concept) โดยภายใต้แนวคิดเรื่องทุนทางการเงิน ทุนของกิจการเท่ากับสินทรัพย์สุทธิ (Net Assets) หรือส่วนของเจ้าของของกิจการนั่นเอง ส่วนทุนภายใต้แนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพหมายถึงกำลังการผลิตที่กิจการมีโดยวัดจากจำนวนผลผลิตที่สามารถผลิตได้ต่อวัน ซึ่งการจะเลือกใช้แนวคิดใดจะขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน แนวคิดเรื่องทุนทางการเงินควรนำมาใช้หากในการรักษาระดับของทุน ผู้ใช้งบการเงินสนใจเกี่ยวกับการรักษาระดับของทุนที่อยู่ในรูปของตัวเงินที่ลงทุนไปในกิจการหรืออยู่ในรูปของอำนาจซื้อที่กิจการมี แต่หากผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจกับการรักษาระดับความสามารถในการดำเนินงานเป็นหลัก แนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพจะเป็นแนวคิดที่ควรใช้

แนวคิดเรื่องการรักษาระดับทุนเป็นแนวคิดที่เชื่อมโยงแนวคิดเรื่องทุนกับแนวคิดเรื่องกำไรเข้าด้วยกัน แนวคิดเรื่องการรักษาระดับทุนอธิบายว่ากำไรจะเกิดขึ้นเมื่อทุน ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าทุนที่มีอยู่เมื่อเริ่มรอบระยะเวลา ซึ่งความแตกต่างที่สำคัญระหว่างแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินกับแนวคิดการรักษาระดับทุนทางกายภาพก็คือ การปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในราคาของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งจะส่งผลให้กำไรที่วัดจากแนวคิดทั้ง 2 นี้อาจแตกต่างกันได้

ในกรณีที่แนวคิดเรื่องทุนที่กิจการใช้เป็น**ทุนทางการเงิน** กำไรจะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิ ณ สิ้นรอบระยะเวลาหรือสิ้นงวดสูงกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินเมื่อเริ่มรอบระยะเวลาหรือต้นงวด ทั้งนี้ยอดสินทรัพย์สุทธิ ณ วันสิ้นงวดที่นำมาใช้ในการคำนวณกำไรต้องไม่รวมยอดที่เพิ่มขึ้นจากการที่เจ้าของนำเงินมาลงทุนเพิ่มในกิจการ และยอดที่ลดลงจากการปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ เช่น การจ่ายปันผล อย่งไรก็ดี การคำนวณว่ากิจการมีกำไรเท่าไรจะขึ้นอยู่กับว่ากิจการต้องการวัดกำไรหรือรักษาระดับทุนในลักษณะของหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมหรืออำนาจซื้อคงที่ ในกรณีที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้อำนาจซื้อเดิม กำไรก็คือการเพิ่มขึ้นของทุนในรอบระยะเวลาโดยวัดจากหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมตลอดรอบระยะเวลานั้น เช่น กิจการขายสินค้าที่ซื้อมาในราคา 50 บาทได้ในราคา 70 บาท จะถือว่ากิจการมีกำไร 20 บาท แต่หากเป็นกรณีการวัดมูลค่าทุนโดยใช้อำนาจซื้อคงที่ กำไรจะหมายถึงการเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลานั้นของอำนาจซื้อของเงินทุน ดังนั้นราคาของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นที่จะถือเป็นกำไร จากตัวอย่างข้างต้น หากคำนวณจากระดับราคาทั่วไป ณ วันที่ขายสินค้า สินค้าควรจะมีราคาเป็น 65 บาท (เนื่องจากอำนาจซื้อของเงินทุนลดลง) ในกรณีนี้จะถือว่ากิจการมีกำไรเพียง 5 บาท (70 – 65) การเพิ่มขึ้นของราคาของสินค้าตามระดับราคาทั่วไป 15 บาท นั้น (65 – 50) ถือเป็นปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนจะถูกแสดงในส่วนของเจ้าของ ไม่ถือเป็นกำไร

หากกิจการใช้**แนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพ** กำไรจะเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิตทางกายภาพของกิจการเมื่อสิ้นงวดสูงกว่ากำลังการผลิตทางกายภาพเมื่อต้นงวด ทั้งนี้ไม่รวมถึงการลงทุนเพิ่มของผู้เป็นเจ้าของและการปันส่วนทุนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ดังนั้นตามแนวคิดนี้ ราคาของเครื่องจักรที่เพิ่มขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีจะไม่ถือเป็นกำไร แต่ถือเป็น

การรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น หากต้องการซื้อเครื่องจักรเครื่องหนึ่ง ณ ต้นงวดเครื่องจักรมีราคา 100 บาท แต่หากต้องการซื้อ ณ สิ้นงวดราคาของเครื่องจักรเพิ่มขึ้นเป็น 120 บาท ในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าเงินจำนวน 120 บาท ณ สิ้นงวดจะทำให้กิจการมีเครื่องจักรไว้ใช้ได้เพียง 1 เครื่องเท่าเดิม ดังนั้นราคาที่เพิ่มขึ้น 20 บาทไม่สามารถถือเป็นกำไรของกิจการได้เพราะไม่ได้เพิ่มกำลังการผลิตทางกายภาพของกิจการแต่อย่างใด

นอกจากนี้ กรอบแนวคิดฯ ได้กำหนดให้ไม่รวมยอดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากการตีราคาใหม่หรือการปรับย้อนหลังสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบกำไรขาดทุนภายใต้แนวคิดการรักษาระดับทุนบางแนวคิด แต่ให้รวมในส่วนของผู้ถือหุ้น ถึงแม้ว่าลักษณะของรายการจะเป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่าย

สรุป

สำหรับบทที่ 5 – บทที่ 8 นี้ มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นเฉพาะบทที่ 5 บทที่ 6 และบทที่ 7 เท่านั้น ในบทที่ 8 เรื่องแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนไม่มีการเปลี่ยนแปลงในหลักการแต่อย่างใด สำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นใน 3 บทนั้นก็จะเป็นไปเพื่อนำหลักการของข้อมูลที่มีประโยชน์ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่ข้อมูลนั้นนำเสนอมาใส่ไว้ โดยบทที่ 7 เรื่องการแสดงผลรายการและการเปิดเผยข้อมูล เป็นเนื้อหาใหม่ที่เพิ่งมีการบรรจุในกรอบแนวคิดฯ 2018 นี้เป็นครั้งแรก ในบทนี้มีการระบุว่า งบกำไรขาดทุนเป็นแหล่งข้อมูลหลักเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ ไม่ใช่งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บทที่ 5 เรื่องการรับรู้รายการและการตัดรายการ มีการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การรับรู้รายการโดยดึงเอาลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานมาเป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายการ กรอบแนวคิดฯ 2018 กำหนดว่า สำหรับรายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินให้รับรู้เมื่อการรับรู้รายการนั้น ๆ ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมขององค์ประกอบงบการเงินนั้น และในบทนี้ได้เพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับหลักการตัดรายการ ซึ่งกำหนดว่าการตัดรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจะเกิดขึ้นเมื่อรายการนั้น ๆ ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

บทที่ 6 เรื่องการวัดมูลค่า ในบทนี้ได้มีการพูดถึงมูลค่าประเภทใหม่ ๆ เช่น มูลค่ายุติธรรม มูลค่าจากการใช้ มูลค่าการปฏิบัติการให้เสร็จ และนอกจากจะกำหนดว่าเกณฑ์การวัดมูลค่าที่ควรนำมาใช้ต้องเป็นเกณฑ์ที่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมแล้ว ในบทนี้ยังมีการเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับเรื่องข้อมูลที่จะได้รับจากเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละเกณฑ์ เรื่องปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่า และเรื่องการวัดมูลค่าส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับประเทศไทย กรอบแนวคิดฯ ฉบับปรับปรุง ค.ศ. 2018 นี้ จะมีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไป การทำความเข้าใจกับกรอบแนวคิดฯ จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่อยู่ในวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างมาก เพราะกรอบแนวคิดฯ เป็นหลักการพื้นฐานของข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับ

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>.
- 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>.
- IFRSbox (2019). Conceptual Framework for Financial Reporting 2018. Retrieved March 21, 2020, from <https://www.ifrsbox.com/ifrs-conceptual-framework-2018>.
- 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/>.
- Mazars group. (2018). Key Features of The New IFRS Conceptual Framework. Retrieved March 21, 2020, from <https://mazarsusa.com/ledger/key-features-of-the-new-ifrs-conceptual-framework>.
- 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>.

