

## บทที่ 4

### การศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีของประเทศไทย กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา

การศึกษาในบทนี้ เป็นการศึกษาคู่เทียบแม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมุ่งศึกษาแม่บทการบัญชีสำหรับกิจการธุรกิจ แม่บทการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ ประกอบด้วย

1) แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย ได้แก่ แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน<sup>42</sup> (กฎหมายบัญชี พ.ศ. 2542) ที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า “แม่บทการบัญชีไทย”

2) แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหราชอาณาจักร ได้แก่ Statement of Principles for Financial Reporting (Dec. 1999) ที่ออกโดย Accounting Standards Board (ASB) ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า “SoP” โดยประกอบด้วย 8 บท เพื่อใช้อ้างอิง ดังนี้

Chapter 1, The Objective of Financial Statements

Chapter 2, The Reporting Entity

Chapter 3, The Qualitative Characteristics of Financial Information

Chapter 4, The Elements of Financial Statements

Chapter 5, Recognition in Financial Statements

Chapter 6, Measurement in Financial Statements

Chapter 7, Presentation of Financial Information

Chapter 8, Accounting for Interests in Other Entities

<sup>42</sup> ผู้ศึกษาได้นำ IASC Framework ฉบับสมบูรณ์ (Full Text) มาเปรียบเทียบกับแม่บทการบัญชีที่ทางสมาคมนักบัญชีแปลและเรียบเรียงเป็นภาษาไทยด้วย เพื่อให้การศึกษาคู่เทียบกับ SoP และ SFAC เป็นประโยชน์ยิ่งขึ้น ในแง่ของคำศัพท์ที่ใช้ ตลอดจนทำให้ไม่เกิดความเข้าใจผิด ทั้งนี้ สามารถดูรายละเอียดของ IASC Framework ฉบับสมบูรณ์ได้ที่ <http://www.ifrs-portal.com/english/framework/Index.htm>

3) **แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา** ได้แก่ Statements of Financial Accounting Concepts ที่ออกโดย Financial Accounting Standards Board (FASB) ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า “SFAC” จำนวน 5 ฉบับ ดังนี้

SFAC No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (Nov. 1978)

SFAC No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information (May 1980)

SFAC No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises (Dec. 1984)

SFAC No.6, Elements of Financial Statements (Dec. 1985)

SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements (Feb. 2000)

โดยแบ่งประเด็นเนื้อหาการเปรียบเทียบออกเป็น 11 ประเด็น ดังต่อไปนี้

1. ขอบเขตของแม่บทการบัญชี
2. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน
3. ข้อสมมติ
4. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน
5. องค์ประกอบของงบการเงิน
6. การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน
7. การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน
8. แนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน
9. กิจการที่เสนอรายงาน
10. การนำเสนอข้อมูลทางการเงิน และ
11. การบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น

การยกตัวอย่างประกอบในบทนี้ จะใช้ตัวอย่างจากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Stock Exchange of Thailand: SET) ตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน (London Stock Exchange: LSE) ประเทศสหราชอาณาจักร และตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากนี้ ยังใช้การเชื่อมโยงแม่บทการบัญชีของแต่ละประเทศกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศนั้นๆ โดยการหยิบยกมาตรฐานเฉพาะเรื่องมา กล่าวถึงประเด็นที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนอาจใช้กรณีตัวอย่างที่สมมติขึ้นมาประกอบด้วย

## 1. ขอบเขตของแม่บทการบัญชี

### 1.1 ขอบเขตการนำไปใช้

แม่บทการบัญชีไทย ต้องการให้นำไปใช้กับกิจการที่ประกอบพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม และธุรกิจอื่นๆ ทั้งภาครัฐและเอกชน (แม่บทการบัญชีไทย, ย่อหน้า 8) และเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับ IASC Framework ย่อหน้าเดียวกัน “The framework applies to the financial statements of all commercial, industrial and business reporting enterprises, whether in the public or the private sectors.” เห็นได้ว่า แม่บทการบัญชีไทยมุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ (Business enterprises) แม้จะไม่ได้กล่าวไว้โดยตรงก็ตาม และสามารถตีความต่อไปได้ว่า ครอบคลุมกิจการธุรกิจทุกประเภทของ ภาครัฐและเอกชน ทั้งบริษัทมหาชนจำกัด และกิจการธุรกิจอื่นที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด ตัวอย่างเช่น บริษัทจำกัดที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ

SoP ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนที่ต้องการให้นำไปใช้กับกิจการที่มุ่งหวังกำไร (Profit-oriented enterprises) หรือกิจการธุรกิจนั่นเอง แต่มุ่งนำไปใช้กับบริษัทจดทะเบียน (Listed UK companies)

และ SFAC No.1 ก็ได้ระบุไว้อย่างชัดเจน โดยมุ่งนำไปใช้สำหรับกิจการธุรกิจเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม SFAC No.2 และ No.6 สามารถนำไปใช้กับองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจซึ่งไม่มุ่งหวังกำไรได้ (Nonbusiness or Not-for-profit organizations) เพราะ FASB มีความประสงค์ที่จะให้ SFAC ทั้ง สองฉบับนี้ นำไปใช้กับทั้งกิจการธุรกิจและองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจ<sup>43</sup>

ดังนั้น กล่าวได้ว่า แม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างมุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ เป็นหลัก

### 1.2 ขอบเขตการเสนอรายงานข้อมูลทางการเงิน

แม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างมุ่งเสนอรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก (External users) โดยแม่บทการบัญชีไทย และ SoP ต่างมุ่งให้ความสำคัญเพียงงบการเงิน (Financial statements) โดยไม่ครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอก จึงระบุวัตถุประสงค์ของการเสนอรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอกเพียง “วัตถุประสงค์ของงบการเงิน” ทั้งนี้ SoP ได้อธิบายไว้ในบทนำว่า ให้ความสำคัญเบื้องต้นกับงบการเงินประจำปีเป็นหลัก (Full annual financial statements) และยังครอบคลุมถึงงบการเงินระหว่างกาล (Interim financial statements) งบการเงินในประกาศเบื้องต้นของกิจการ (Preliminary

<sup>43</sup> SFAC No.2 และ No.6 มีเนื้อหาทั้งที่เกี่ยวข้องกับกิจการธุรกิจและองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจ โดยมีทั้งการกล่าวรวมไปในเนื้อหาและการกำหนดหัวข้อเฉพาะ

announcements) และงบการเงินแบบย่อด้วย ซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง เพียงแต่กล่าวว่า งบการเงินจัดทำและนำเสนออย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ซึ่งโดยนัยแล้วคือ งบการเงินประจำปีนั่นเอง

ขณะที่ SFAC มุ่งให้ความสำคัญไม่จำกัดเพียงงบการเงินเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย ซึ่งได้มาจากระบบบัญชีของกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม จึงระบุวัตถุประสงค์ครอบคลุมการรายงานข้อมูลทางการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอกทั้งหมด (External financial reporting) โดยได้อธิบายไว้ใน SFAC No.1 ว่า แม้ว่าวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินและงบการเงินจะเป็นเช่นเดียวกัน แต่ข้อมูลที่เป็นประโยชน์บางอย่างก็ได้มาจากงบการเงิน และบางอย่างก็ได้มาจากวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นนอกเหนือจากงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น รายงานข้อมูลทางการเงินอื่นนอกเหนือจากงบการเงินในรายงานประจำปีของกิจการ หนังสือชี้ชวน และแฟ้มรายงานประจำปีที่เสนอต่อ SEC เป็นต้น ทั้งนี้ SFAC ยังคงมุ่งให้ความสำคัญกับงบการเงินเป็นหลัก เพราะเป็นส่วนสำคัญของกระบวนการรายงานข้อมูลทางการเงิน และเป็นวิธีการเริ่มต้นในการเสนอข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก ดังเห็นได้จาก SFAC No.5 SFAC No.6 และ SFAC No.7 ที่มุ่งใช้สำหรับงบการเงินเท่านั้น ขณะที่ SFAC No.1 และ SFAC No.2 มีขอบเขตไม่จำกัดเพียงงบการเงิน

### 1.3 ขอบเขตเนื้อหา

แม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างมีเนื้อหาที่เป็นแนวคิดพื้นฐานโดยทั่วไปของแม่บทการบัญชี ครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (หรือการรายงานข้อมูลทางการเงิน)
2. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (หรือข้อมูลทางการเงิน)
3. องค์ประกอบของงบการเงินและคำนิยาม
4. การรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

โดยมีความแตกต่างกันในเรื่อง ขอบเขตของวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก กล่าวคือ แม่บทการบัญชีไทย และ SoP มีวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก จำกัดเพียงงบการเงิน จึงใช้คำว่า “งบการเงิน (Financial statements)” ขณะที่ SFAC มีขอบเขตไม่จำกัดเพียงงบการเงิน จึงใช้คำว่า “การรายงานข้อมูลทางการเงิน (Financial reporting)”

อย่างไรก็ตาม SoP มีเนื้อหาที่นอกเหนือไปจากแนวคิดพื้นฐานโดยทั่วไปของแม่บทการบัญชี ได้แก่เรื่อง กิจการที่เสนอรายงาน (SoP Chapter 2) การนำเสนอข้อมูลทางการเงิน (SoP

Chapter 7) และการบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียหรือการมีผลประโยชน์ในกิจการอื่น (SoP Chapter 8) ซึ่งแม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ไม่ได้กำหนดเรื่องเหล่านี้ไว้

นอกจากนี้ แม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างก็มีเนื้อหาครอบคลุมเรื่อง แนวคิด การรักษาระดับทุน โดยแม่บทการบัญชีไทย กำหนดไว้เป็นหัวข้อหลัก ขณะที่ SoP กำหนดไว้ใน SoP Chapter 6 ส่วน SFAC กำหนดไว้ใน SFAC No.5 และ SFAC No.6

## 2. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

### 2.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

#### 2.1.1 วัตถุประสงค์ในภาพรวม

แม่บทการบัญชีไทย SoP Chapter 1 และ SFAC No.1 ต่างก็มีวัตถุประสงค์ของงบการเงินที่ไม่แตกต่างกัน ซึ่งผลสุดท้ายก็คือ มุ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และสามารถประเมินจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น และยังช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของคณะผู้บริหารด้วย

อย่างไรก็ตาม SFAC No.1 มีวัตถุประสงค์ครอบคลุมรายงานข้อมูลทางการเงินทุกประเภทที่เสนอต่อบุคคลภายนอก (External financial reporting) ดังนั้น จึงมีวัตถุประสงค์ไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังครอบคลุมถึงการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก ก็ไม่จำกัดเพียงผู้ใช้งบการเงินเท่านั้น แต่ยังรวมถึงผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นด้วย

#### 2.1.2 วัตถุประสงค์ในรายละเอียด

แม่บทการบัญชีไทย กำหนดให้งบการเงินที่จัดทำขึ้น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ โดยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินจะให้ไว้ในงบดุล เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน สภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ และความสามารถที่จะปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ขณะที่ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานจะให้ไว้ในงบกำไรขาดทุน โดยเฉพาะความสามารถในการทำกำไรจากทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ

ส่วนข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินจะให้ไว้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งอาจนำเสนอได้ด้วยงบกระแสเงินสด หรืองบกระแสทุน โดยให้ข้อมูลเกี่ยวกับเงินทุน<sup>44</sup> (Funds) ที่กิจการได้มาหรือใช้ไปในระหว่างงวด หากงบการเงินให้ข้อมูลต่างๆ เหล่านี้ ผู้ใช้งบการเงินจะสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดได้ดียิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่น การประเมินความสามารถในการจ่ายให้ลูกจ้างและผู้ขายสินค้าหรือวัตถุดิบ การจ่ายดอกเบี้ย การจ่ายคืนเงินกู้ และการจ่ายปันผลให้เจ้าของ

SoP Chapter 1 มีวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูลต่างๆ โดยรวมไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ได้อธิบายเพิ่มเติมเรื่อง “ความสามารถในการปรับตัวทางการเงิน (Financial adaptability)” ซึ่งเป็นความสามารถของกิจการที่จะเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดเพื่อตอบรับกับความต้องการหรือโอกาสที่ไม่คาดหวังได้อย่างทันท่วงที ตัวอย่างเช่น ความสามารถที่จะระดมทุนเพิ่ม จ่ายคืนทุนหรือจ่ายคืนหนี้ ได้เงินสดมาจากการขายสินทรัพย์โดยไม่มีภาระผูกพันจากการดำเนินงาน (เช่น การขายหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด) และความสามารถที่จะปรับปรุงกระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานให้สำเร็จ

SFAC No.1 มีวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูลต่างๆ ก่อนข้างแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย โดยมีจุดเด่นคือ มุ่งให้ข้อมูลที่เข้าใจได้ และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจลงทุนและให้สินเชื่อ เพื่อช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น สามารถประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต

SFAC No.1 ยังกำหนดให้การรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก ควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้อง (ภาระผูกพัน) ที่มีต่อทรัพยากรดังกล่าว และผลของรายการธุรกิจ เหตุการณ์ และสถานการณ์แวดล้อม ที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงในทรัพยากร และสิทธิเรียกร้องนั้น โดยได้อธิบายถึงข้อมูลประเภทต่างๆ ที่ควรให้ ซึ่งครอบคลุมการให้ข้อมูลตามแม่บทการบัญชีไทยและมีวัตถุประสงค์สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตาม มีความแตกต่างที่สำคัญคือ ในการรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก SFAC มุ่งให้ความสำคัญเบื้องต้นกับการให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ โดยการวัดผลกำไร (Earnings) และส่วนประกอบของผลกำไร ซึ่ง SFAC สนับสนุนให้กิจการนำการบัญชีคงค้าง (Accrual accounting) มาใช้ในการวัดผลกำไรและส่วนประกอบของผลกำไร เพราะให้การชี้วัดผลการดำเนินงานของกิจการได้ดีกว่าข้อมูลเกี่ยวกับเงินสดที่ได้รับและจ่ายไปในปัจจุบัน (หรือ เกณฑ์เงินสด)

<sup>44</sup> แม่บทการบัญชีไทย ไม่ได้กำหนดคำนิยามของเงินทุนไว้อย่างชัดเจน ซึ่งอาจมีความหมายเป็น ทรัพยากรทางการเงิน หรือเงินทุนหมุนเวียน หรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องหรือเงินสด ก็ได้ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน มักนำเสนอด้วยงบกระแสเงินสด

นอกจากนี้ SFAC No.1 ยังมีความแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยอีกคือ ได้กล่าวถึงการให้คำอธิบายและการตีความของคณะผู้บริหารด้วย เพื่อช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินสามารถเข้าใจข้อมูลที่กิจการนำเสนอได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีการเงิน กฎข้อบังคับ หรือประเพณีที่ถือปฏิบัติ โดยอาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งคือเป็นการให้คำอธิบายเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่ให้ไว้ในงบการเงินนั่นเอง ตัวอย่างเช่น คำอธิบายของผู้บริหารเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน โดยการชี้แจงถึงผลกระทบทางการเงินของรายการธุรกิจ เหตุการณ์ และสถานการณ์แวดล้อมที่มีต่อกิจการ อีกตัวอย่างหนึ่งเช่น คำอธิบายของผู้บริหารเกี่ยวกับการใช้ประมาณการ โดยการอธิบายถึงข้อสมมติที่ใช้ รวมทั้งการเปิดเผยความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการใช้ข้อสมมติหรือการใช้ประมาณการนั้น เป็นต้น

## 2.2 ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก

แม่บทการบัญชีไทย และ SoP Chapter 1 ต่างกล่าวถึงกลุ่มผู้ใช้งบการเงินที่หลากหลาย โดยครอบคลุมผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการ และสาธารณชน ซึ่งงบการเงินไม่อาจตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกันของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แต่ก็สามารถสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ได้ ซึ่งตามปกติข้อมูลใดที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนได้ ข้อมูลนั้นจะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกัน ซึ่งหมายความว่า โดยนัยแล้ว แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ถือความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนเป็นเกณฑ์ (Primary users) ซึ่งครอบคลุมทั้งผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ที่มีอาจตัดสินใจลงทุนในอนาคต (Present and potential investors) รวมถึงที่ปรึกษาด้วย ทั้งนี้ เพราะแม่บทการบัญชีไทย และ SoP ต่างมีพื้นฐานมาจาก IASB Framework ซึ่งพัฒนาขึ้นเพื่อสนองความต้องการของตลาดทุนระหว่างประเทศเป็นสำคัญ

ขณะที่ SFAC No.1 มุ่งให้ความสำคัญไม่เฉพาะผู้ลงทุนเท่านั้น แต่ยังมีให้ความสำคัญกับเจ้าหนี้ (Creditors) ด้วย ทั้งนี้ เพราะ SFAC มุ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจลงทุนและให้สินเชื่อ (รวมถึงสินเชื่อทางการค้า) โดยมองว่าผู้ลงทุนและเจ้าหนี้ (รวมถึงที่ปรึกษาและตัวแทน) เป็นกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลที่สำคัญที่สุด ซึ่งการตัดสินใจของกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเหล่านี้จะมีผลอย่างสำคัญต่อการกระจายการลงทุนในระบบเศรษฐกิจ ดังนั้น ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนและเจ้าหนี้ ย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มอื่นด้วยเช่นกัน โดย SFAC กล่าวถึงผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มอื่นซึ่งมีความหลากหลายและครอบคลุมในวงกว้าง และยังคงครอบคลุมกลุ่มผู้ใช้งบการเงินทั้งหมดตามแม่บทการบัญชีไทย และ SoP ด้วย

### 2.3 ส่วนประกอบของงบการเงิน

แม่บทการบัญชีไทย กล่าวถึงงบการเงินที่สมบูรณ์ซึ่งมาบรรจบกับความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน โดยประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน<sup>45</sup>(ซึ่งอาจนำเสนอได้ด้วยงบกระแสเงินสด หรืองบกระแสทุน เป็นต้น) รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน งบประกอบและคำอธิบายอื่นที่ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้นด้วย

SoP Chapter 7 ระบุส่วนประกอบของงบการเงินเบื้องต้นไว้ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย ยกเว้นข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน ซึ่งจะแสดงไว้ไม่เพียงแต่กำไรขาดทุนเท่านั้น แต่ยังแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จด้วย นอกจากนี้ ยังระบุถึงงบกระแสเงินสดไว้อย่างชัดเจน ขณะที่ตามแม่บทการบัญชีไทยอาจนำเสนอได้ โดยถือเป็นงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

SFAC No.5 ก็ระบุงบการเงินที่สมบูรณ์ไว้โดยมีส่วนประกอบที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย ยกเว้นข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน จะแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จด้วย นอกเหนือจากงบกำไรขาดทุน และยังระบุถึงงบกระแสเงินสดไว้อย่างชัดเจน ขณะที่ตามแม่บทการบัญชีไทยอาจนำเสนอได้ โดยถือเป็นงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน นอกจากนี้ ยังครอบคลุมถึงงบแสดงรายการธุรกิจกับเจ้าของ (Statement of investments by and distributions to owners) ในระหว่างงวดด้วย ซึ่งพัฒนามาเป็น “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ” ในปัจจุบัน

ส่วนประกอบของงบการเงินตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC สามารถนำมาเปรียบเทียบกันดังตารางที่ 1 ดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved

<sup>45</sup> ปัจจุบัน มักนำเสนอด้วยงบกระแสเงินสด



**ตารางที่ 1** ส่วนประกอบของงบการเงิน ตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC

ส่วนประกอบของงบการเงิน	แม่บทการบัญชีไทย	SoP Chapter 7	SFAC No.5
งบดุล (Balance sheet)	- มี	- มี	- มี หรืออาจเรียกว่า Statement of financial position
งบกำไรขาดทุน (Income statement)	- มี	- มี แต่เรียกว่า Profit and loss account	- มี หรืออาจเรียกว่า Statement of earnings
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ (Statement of changes in owners' equity)	- ไม่กล่าวถึง (a)	- ไม่กล่าวถึง (b)	- มี - เดิมเรียกว่า Statement of investments by and distributions to owners
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of total recognised gains and losses)	- ไม่กล่าวถึง (a)	- มี	- มี แต่เรียกว่า Statement of comprehensive income
งบกระแสเงินสด (Statement of cash flows หรือ Cash flow statement)	- อาจจัดทำได้ โดยถือเป็นงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน	- มี	- มี
หมายเหตุประกอบงบการเงิน (Notes to financial statements) รวมถึงนโยบายการบัญชี	- มี	- มี หรืออาจเรียกว่า Supporting notes	- มี
ตัวอย่างงบการเงิน	ดูภาคผนวก ก	ดูภาคผนวก ข	ดูภาคผนวก ค
<p><b>หมายเหตุ:</b></p> <p>(a) กำหนดไว้ใน TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน โดยให้เลือกแสดงระหว่างงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of recognised gains and losses) อย่างไม่อย่างหนึ่ง</p> <p>(b) กำหนดไว้ใน FRS No.3—Reporting Financial Performance ซึ่งแนะนำให้แสดงการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ (Reconciliation of movements in shareholders' funds)</p>			

### 3. ข้อสมมติ

แม่บทการบัญชีไทย ได้กำหนดข้อสมมติที่เป็นพื้นฐาน (Underlying assumptions) สำหรับการจัดทำงบการเงินไว้ 2 เรื่อง ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) และการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going concern)

ขณะที่ SoP ไม่ได้กำหนดเรื่องข้อสมมติไว้ เนื่องจาก ASB ได้กำหนดเรื่องเกณฑ์คงค้างและการดำเนินงานต่อเนื่องไว้ใน FRS No.18—Accounting Policies (Dec. 2000)<sup>46</sup> โดยมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดขึ้นเพื่อเชื่อมโยงแนวคิดระหว่าง SoP และ SSAP No.2—Disclosure of Accounting Policies (Nov. 1971)<sup>46</sup> ซึ่งเป็นการตอบสนองต่อคำวิจารณ์เมื่อมีการยกร่าง SoP ก่อนที่จะเป็นฉบับสมบูรณ์ในปัจจุบัน

สำหรับ SFAC ไม่ได้กำหนดเรื่องข้อสมมติไว้เช่นเดียวกับ SoP แต่ในทางปฏิบัติ FASB ได้ให้แนวทางไว้ (GAAP guidelines) ซึ่งถือเป็นแนวคิดที่ยอมรับกันทั่วไป แม้ว่า SFAC จะไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ก็ตาม นอกจากนี้ ในทางวิชาการ ตำราวิชาการบัญชีชั้นกลางของสหรัฐอเมริกาหลายเล่มได้กำหนดเรื่องข้อสมมติไว้เป็นส่วนหนึ่งของ FASB Conceptual Framework โดยกล่าวถึงข้อสมมติไว้หลายเรื่อง เช่น หน่วยงานทางเศรษฐกิจ (Economic entity) การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going concern หรือ Continuity concept) หน่วยเงินตราคงที่ (Stable monetary unit) และงวดเวลา (Periodicity หรือ Time period) เป็นต้น โดยไม่รวมเกณฑ์คงค้างไว้เป็นข้อสมมติ ทั้งนี้เพราะ SFAC ได้กำหนดเรื่องการบัญชีคงค้าง (Accrual accounting) ไว้ใน SFAC No.6 โดยไม่ถือเป็นข้อสมมติเหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย อย่างไรก็ตาม การศึกษาในบทนี้ไม่ครอบคลุมถึงข้อสมมติที่ยกตัวอย่างข้างต้น ซึ่ง SFAC ไม่ได้กำหนดไว้

#### 3.1 เกณฑ์คงค้าง

แม้ว่า SFAC No.6 จะไม่ถือเรื่องการบัญชีคงค้างเป็นข้อสมมติเหมือนกับแม่บทการบัญชีไทยก็ตาม แต่ก็มีแนวคิดโดยรวมไม่แตกต่างกัน โดยมีแนวคิดที่ว่า รายการธุรกิจและเหตุการณ์อื่นที่มีผลต่อกิจการ จะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด (หรือเทียบเท่าเงินสด) โดยจะบันทึก

<sup>46</sup> เดิม ASC (ค.ศ. 1976-1990) ได้กำหนด SSAP No.2—Disclosure of Accounting Policies (Nov. 1971) โดยกำหนดแนวคิดพื้นฐานที่ควรนำมาใช้ในการเลือกนโยบายการบัญชีไว้ 4 แนวคิด ได้แก่ 1) Going concern 2) Accruals/Matching 3) Consistency และ 4) Prudence ต่อมา SSAP No.2 นี้ ASB (ค.ศ.1990-ปัจจุบัน) ได้ยกเลิกและทดแทนโดย FRS No.18—Accounting Policies (Dec. 2000) ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก SSAP No.2

และแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้องหรือเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อรายการธุรกิจและเหตุการณ์อื่นเกิดขึ้นในงวดใด ก็จะรับรู้เป็นองค์ประกอบไว้ในงบการเงินตามงวดที่เกิดขึ้น ไม่ใช่รับรู้เป็นองค์ประกอบไว้ในงบการเงินตามงวดที่มีการรับหรือจ่ายเงินสด (หรือเทียบเท่าเงินสด) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เกณฑ์คงค้าง ทำให้เกิดการรับรู้รายการธุรกิจและเหตุการณ์อื่นที่ไม่ใช่เงินสดไว้ในงบการเงินตามงวดที่เกิดขึ้น โดยกิจการคาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่ายเงินสดในอนาคต

ตัวอย่างเช่น การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อซึ่งได้มีการส่งมอบสินค้าแล้ว ทำให้กิจการรับรู้รายได้จากการขายไว้ในงบกำไรขาดทุนตามงวดที่รายการธุรกิจเกิดขึ้น ขณะเดียวกันก็รับรู้ลูกหนี้การค้าเป็นสินทรัพย์ไว้ในงบดุลซึ่งเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน หรือสิทธิที่จะได้รับเงินสดจากกิจการอื่นในอนาคต ในทางตรงข้าม หากกิจการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อและได้รับสินค้าแล้ว กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายไว้ในงบกำไรขาดทุนตามงวดที่รายการธุรกิจเกิดขึ้น ขณะเดียวกันก็รับรู้เจ้าหนี้การค้าเป็นหนี้สินไว้ในงบดุลซึ่งเป็นหนี้สินทางการเงิน หรือภาระผูกพันที่ทำให้กิจการต้องส่งมอบเงินสดให้แก่กิจการอื่นในอนาคต

SFAC No.6 ได้ให้คำอธิบายในรายละเอียดเกี่ยวกับการบัญชีคงค้าง ตลอดจนกล่าวถึงแนวคิดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแม่บทการบัญชีไม่ได้ให้คำอธิบายและกล่าวถึงแนวคิดที่เกี่ยวข้องดังกล่าว

SFAC No.6 (ย่อหน้า 135-138) ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับรายการธุรกิจและเหตุการณ์อื่นที่มีผลต่อกิจการ และยังกล่าวครอบคลุมไปถึงสถานการณ์แวดล้อมด้วยซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง โดยมีสาระสำคัญดังนี้

**เหตุการณ์ (Events)** เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการ โดยอาจเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายในกิจการเอง (Internal events) เช่น การใช้วัตถุดิบหรืออุปกรณ์ในการผลิต เป็นต้น หรืออาจเป็นเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องระหว่างกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (External events) เช่น รายการธุรกิจกับกิจการอื่น การเปลี่ยนแปลงของราคาสินค้าหรือบริการที่กิจการซื้อหรือขาย อุทกภัยหรือแผ่นดินไหว การปรับปรุงเทคโนโลยีของกลุ่ม เป็นต้น ซึ่งเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นอาจเป็นทั้งเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายในและภายนอกกิจการในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นร่วมกัน เช่น การได้รับบริการจากลูกค้า ซึ่งถือเป็นเหตุการณ์ภายนอกกิจการ ขณะเดียวกันกิจการก็ได้ใช้บริการจากลูกค้าในการผลิตด้วย ซึ่งเป็นเหตุการณ์ภายในกิจการ นอกจากนี้ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นอาจอยู่นอกเหนือการควบคุมและการบริหารของกิจการ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) เช่น การเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ย การเรียกเก็บภาษี การโจรกรรม เป็นต้น

**สถานการณ์แวดล้อม (Circumstances)** เป็นสภาวะการณ์หนึ่งๆ หรือชุดของสภาวะการณ์ (Conditions) ที่พัฒนามาจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหนึ่งหรือหลายเหตุการณ์ที่ต่อเนื่องกัน ซึ่งไม่อาจ

ทราบได้ล่วงหน้า ทำให้เกิดสถานการณ์ที่ไม่น่าจะเกิดขึ้นและไม่อาจคาดคะเนไว้ก่อนได้ ตัวอย่างเช่น การล้มละลายของลูกหนี้ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้เจ้าหนี้เผชิญกับสถานะการณ์ที่ลูกหนี้ ประสบภาวะล้มละลาย อีกตัวอย่างหนึ่งเช่น การที่กิจการถูกโจรกรรมสินค้าในโกดัง เป็นเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการเผชิญกับสถานการณ์ขาดแคลนสินค้าในโกดัง เป็นต้น

รายการธุรกิจ (Transactions) เป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายนอกกิจการประเภทหนึ่ง โดยมีการโอนสิ่งที่มีมูลค่าหรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตระหว่างสองกิจการขึ้นไป ตัวอย่างเช่น การซื้อขายสินค้าหรือบริการระหว่างกิจการ ซึ่งผู้ซื้อและผู้ขาย ต่างก็ได้แลกเปลี่ยนผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตระหว่างกัน (มีสิ่งตอบแทน) อย่างไรก็ตาม รายการธุรกิจอาจเป็นการโอนโดยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเพียงฝ่ายเดียวก็ได้ (Nonreciprocal transfers) ซึ่งไม่เป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างกัน ตัวอย่างเช่น เงินลงทุนจากเจ้าของ การแบ่งปันส่วนทุนให้เจ้าของ การจ่ายภาษี การให้เงินบริจาค การให้เงินกู้ยืม การยกเลิกหนี้สิน และยังรวมไปถึงการโจรกรรมด้วย

SFAC No.6 (ย่อหน้า 141) ได้กล่าวว่า การบัญชีคงค้างนั้น ไม่เกี่ยวข้องเฉพาะการตั้งคงค้าง (Accrual) เท่านั้น แต่ยังเกี่ยวข้องกับการตั้งรอดบัญชี หรือการตั้งพัก (Deferral) ด้วย โดยได้อธิบายถึงความแตกต่างระหว่าง Accrual และ Deferral ซึ่งมีสาระสำคัญคือ

*Accrual* เป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินสด (หรือรายการเทียบเท่า) ที่คาดว่าจะได้รับหรือจ่ายในอนาคต (Expected future cash) ตัวอย่างเช่น การซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการเป็นเงินเชื่อ เงินเดือน ค่าเช่า และดอกเบี้ยจ่ายที่ยังไม่ได้ชำระ การเพิ่มขึ้นและลดลงของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เป็นต้น

*Deferral* เป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินสด (หรือรายการเทียบเท่า) ที่ได้รับหรือจ่ายแล้วในอดีต (Past cash) โดยเป็นการรับรู้หนี้สินซึ่งเป็นผลจากการได้รับเงินสดในปัจจุบัน หรือการรับรู้สินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการจ่ายเงินสดในปัจจุบัน ด้วยการเลื่อนการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรหรือรายการขาดทุน จนกว่าภาระผูกพันที่เป็นมูลฐานของหนี้สินนั้น (บางส่วนหรือทั้งหมด) จะได้ปฏิบัติตามที่ตกลงไว้ หรือจนกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เป็นมูลฐานของสินทรัพย์นั้น (บางส่วนหรือทั้งหมด) จะได้ใช้หรือหมดไป ตัวอย่างเช่น ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า ค่าบำรุงจากสมาชิกรับล่วงหน้า และยังรวมไปถึงการตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ระยะยาวที่มีตัวตนด้วย

นอกจากนี้ SFAC No.6 (ย่อหน้า 142) ยังกล่าวรวมไปถึงการปันส่วน (Allocation) และการตัดบัญชี (Amortization) ซึ่งเกี่ยวข้องกับ Deferral ด้วย โดยการปันส่วน เป็นกระบวนการจัดสรรหรือกระจายจำนวนเงินตามแผนงานหรือสูตรสำเร็จที่วางไว้ เช่น การจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนผลิตภัณฑ์ สำหรับการตัดบัญชียุทธวิธีนั้น เป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วน ซึ่งเป็นกระบวนการลด

จำนวนเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง โดยเป็นการลดหนี้สินซึ่งเป็นผลจากการได้รับเงินสดในอดีตด้วยการรับรู้รายได้ หรือการลดสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการจ่ายเงินสดในอดีตด้วยการรับรู้ค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น การรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเสื่อมราคาและค่าเบี้ยประกันภัย และการรับรู้รายได้จากค่าบำรุงของสมาชิก โดยการลดจำนวนเงิน (บางส่วนหรือทั้งหมด) ของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นๆ ลง

SFAC No.6 (ย่อหน้า 146-149) ได้กล่าวถึง การจับคู่ต้นทุนและรายได้ (Matching of costs and revenues) ซึ่งเป็นแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีคงค้าง โดยมีแนวคิดที่ว่า เป็นการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายไปพร้อมๆ กัน ซึ่งเป็นผลโดยตรงจากรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นเหตุการณ์เดียวกัน โดยรายได้และค่าใช้จ่ายมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันโดยตรง และต้องการให้มีการรับรู้ในเวลาเดียวกัน

ตัวอย่างเช่น รายการขายสินค้า เป็นเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับทั้งรายได้จากการขาย (ที่ได้รับเงินสดแล้ว หรือที่พึงได้รับ) และต้นทุนขาย โดยนอกจากต้นทุนขายแล้ว ก็มีค่าใช้จ่ายอื่นที่เป็นผลจากรายการธุรกิจเดียวกันและมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้จากการขาย ตัวอย่างเช่น ค่าขนส่งสินค้าให้กับลูกค้า ค่านายหน้าจากการขาย และอาจมีค่าใช้จ่ายในการขายอื่นด้วย

อย่างไรก็ตาม มีค่าใช้จ่ายหลายรายการที่ไม่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้จำนวนใดจำนวนหนึ่งโดยเฉพาะ แต่สัมพันธ์กับงวดเวลาตามเกณฑ์ของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นในงวดนั้น หรือสัมพันธ์กับงวดเวลาโดยการปันส่วน การรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ขึ้นอยู่กับรับรู้รายได้จำนวนใดจำนวนหนึ่งโดยเฉพาะ แต่ก็ถูกนำไปหักจากรายได้ดังกล่าวโดยการรับรู้ในงวดเดียวกัน

ต้นทุนที่เกิดขึ้นบางรายการ ก็ไม่สามารถสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้จำนวนใดจำนวนหนึ่ง โดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนพนักงานขายและค่าไฟฟ้า ซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อได้มาซึ่งประโยชน์ที่จะหมดไปภายในงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

อย่างไรก็ตาม มีสินทรัพย์หลายรายการที่ให้ประโยชน์ต่อกิจการในหลายงวดเวลา ตัวอย่างเช่น ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า อาคารและอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นผลจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าว จะถูกปันส่วนอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผลให้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะให้ประโยชน์ที่ประมาณขึ้น ตัวอย่างเช่น การรับรู้ค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นผลจากการสึกหรอและเสื่อมสภาพจากการใช้ในแต่ละงวดนั้นที่ไม่สามารถวัดมูลค่าได้แน่นอน หรือค่าตัดจำหน่ายอื่น

SFAC No.6 ให้ความสำคัญกับแนวคิดนี้ ซึ่งเป็นแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีคงค้าง และเป็นแนวคิดที่สำคัญของการใช้การบัญชีคงค้างในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยเพียงแต่กล่าวไว้ในเรื่องการรับรู้ค่าใช้จ่าย โดยถือเป็นเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย

อนึ่ง หากพิจารณาการจับคู่ต้นทุนและรายได้ตาม SFAC No.6 มีข้อสังเกตว่า แนวคิดนี้ มุ่งให้ความสำคัญกับการรับรู้ต้นทุน ไปจับคู่กับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นในงวดนั้นเพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ต้นทุน ก็คือทรัพยากรของกิจการที่ถูกใช้ไปเพื่อทำให้มีรายได้ โดยมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกันโดยตรง และมีการรับรู้ไปพร้อมๆ กัน ภายใต้รายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นเหตุการณ์เดียวกัน

ตัวอย่างเช่น กิจการซื้อวัตถุดิบเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้า แต่วัตถุดิบนั้นยังไม่ได้นำมาใช้ในการผลิต กิจการจึงบันทึกวัตถุดิบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือไว้ในงบดุล จนกว่าจะมีการนำมาใช้ (จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต) ในงวดต่อมา กิจการได้นำวัตถุดิบดังกล่าวมาใช้ในการผลิตทั้งหมด จนสามารถผลิตสินค้าออกมาได้สำเร็จและขายได้ในที่สุด จุดนี้เอง วัตถุดิบนั้น เป็นทรัพยากรที่กิจการนำมาใช้เพื่อทำให้มีรายได้ ดังนั้น ตามแนวคิดนี้ กิจการจึงต้องตัดบัญชีสินค้าคงเหลือดังกล่าวเป็นต้นทุนขายไว้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อไปจับคู่กับรายได้จากการขายที่เกิดขึ้นในงวดนั้น ซึ่งมีความสัมพันธ์กันโดยตรง

ตัวอย่างเดียวกัน กิจการซื้อเครื่องจักรเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าดังกล่าว โดยบันทึกเป็นอุปกรณ์ไว้ในงบดุลซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ ต้นทุนการซื้อเครื่องจักรดังกล่าวถูกบันทึกเป็นส่วนอย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะให้ประโยชน์ในการผลิตสินค้า เพื่อให้มีการรับรู้เป็นค่าเสื่อมราคาสำหรับแต่ละงวดอย่างเหมาะสม ค่าเสื่อมราคดังกล่าว กิจการรับรู้เป็นต้นทุนขายไว้ในงบกำไรขาดทุน (Period cost) เพื่อสะท้อนทรัพยากรที่ถูกใช้ไป (ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ลดลง) เพื่อทำให้มีรายได้ในงวดนั้นๆ ดังนั้น ตามแนวคิดนี้ ค่าเสื่อมราคาจึงไปจับคู่กับรายได้จากการขายที่เกิดขึ้นในงวดนั้นๆ ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันโดยตรง

ในแง่ของวัตถุประสงค์ของการใช้เกณฑ์คงค้างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงบการเงิน แม่บทการบัญชีไทยมีวัตถุประสงค์ดังกล่าวคือ งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการธุรกิจในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคตและข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

เห็นได้ว่า แม่บทการบัญชีไทยมุ่งให้ความสำคัญกับการให้ข้อมูลในงบกำไรขาดทุนและงบดุลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ กล่าวคือ งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้

และค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นผลจากรายการธุรกิจในอดีตที่รับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง ขณะเดียวกัน งบดุลก็ให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพัน (หนี้สิน) ที่จะต้องจ่ายและทรัพย์สิน (สินทรัพย์) ที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคต ซึ่งเป็นผลจากรายการธุรกิจเดียวกัน

ขณะที่ SFAC No.6 (ย่อหน้า 145) กล่าวว่า การบัญชีคงค้าง ใช้การตั้งคงค้าง การตั้งพัก และการปันส่วน โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อแสดงรายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรและขาดทุนสำหรับงวด เพื่อสะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการในงวดนั้น แทนที่จะแสดงเพียงเงินสดรับและจ่ายเท่านั้น ดังนั้น การรับรู้องค์ประกอบดังกล่าว และการเพิ่มขึ้นหรือลดลงที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงการจับคู่ต้นทุนและรายได้ การปันส่วนและการตัดจำหน่าย จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับการใช้การบัญชีคงค้างในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ

นอกจากนี้ SFAC No.1 ยังสนับสนุนให้ใช้การบัญชีคงค้างในการวัดผลกำไร (Earnings) และชี้ให้เห็นว่าผลกำไรที่วัดตามการบัญชีคงค้าง จะแสดงผลการดำเนินงานของกิจการได้ดีกว่าการรับและจ่ายเงินสดในงวดปัจจุบัน เพราะการบัญชีคงค้างเกี่ยวข้องกับกระบวนการตั้งแต่การจ่ายเงินสดไปเพื่อจัดหาทรัพยากรและใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ จนถึงการได้รับเงินสดกลับคืนมา การบัญชีคงค้างจึงตระหนักดีว่า การซื้อ การผลิต การขาย และการดำเนินงานอื่นๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดของกิจการ รวมทั้งเหตุการณ์อื่นที่กระทบผลการดำเนินงานของกิจการ มักจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกับการได้รับและจ่ายเงินสดในงวดนั้น

ตัวอย่างเช่น กิจการมักใช้บริการจากแรงงานก่อนที่จะมีการจ่ายค่าแรงงาน ทำให้ต้องตั้งค่าแรงงานค้างจ่ายเพื่อรับรู้ภาระหนี้สินที่เกิดขึ้น และเพื่อวัดผลกระทบที่มีต่อกำไรในงวดนั้น แทนที่จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการจ่ายค่าแรงงาน ในทางตรงข้าม ทรัพยากรอย่างเช่นวัตถุดิบและอุปกรณ์อาจมีการจ่ายเงินซื้อในงวดหนึ่ง แต่ยังไม่มีการนำมาใช้ประโยชน์ในงวดนั้น ทำให้มีการรับรู้ทรัพยากรส่วนที่ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ไว้ (สินทรัพย์) โดยผลกระทบที่มีต่อกำไรจะถูกตั้งพักไว้จนกว่าจะมีการนำมาใช้ จึงจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการใช้นั้น

**ตัวอย่างที่ 1** ผู้ศึกษาได้เลือกงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546 และ 2545 ของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย (BBL) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มธนาคาร ประกอบธุรกิจรับฝากเงินและปล่อยสินเชื่อ โดยได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยโดยใช้เกณฑ์คงค้างไว้ดังนี้

ธนาคารรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากเงินให้สินเชื่อ โดยใช้เกณฑ์คงค้างและหยุดรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากเงินให้สินเชื่อที่ค้างชำระเกิน 3 เดือน โดยถือเป็นรายได้เมื่อได้รับชำระและจะบันทึกบัญชียกเลิกรายได้ดอกเบี้ยค้างรับที่รับรู้เป็นรายได้ไว้แล้วทั้งหมด

อย่างไรก็ตาม บางบริษัทอาจไม่ระบุถึงการใช้เกณฑ์คงค้างไว้อย่างชัดเจน เพราะถือว่าเกณฑ์คงค้าง เป็นข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการบัญชีไทยอยู่แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องระบุเช่นเดียวกับข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่อง (หากกิจการไม่มีข้อบ่งชี้ว่าไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้) แต่มุ่งให้ความสำคัญกับการระบุถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้หลักของกิจการ

ตัวอย่างเช่น งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546 และ 2545 ของธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย (KTB) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มธนาคาร ประกอบธุรกิจรับฝากเงินและปล่อยสินเชื่อเช่นเดียวกัน โดยได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องเดียวกันไว้ดังนี้

รายได้ดอกเบี้ยรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาโดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริง ยกเว้นดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืมที่ค้างชำระเกินกว่า 3 เดือนทุกราย และธนาคารบันทึกยกเลิกรายได้ดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมที่ได้บันทึกเป็นรายได้ไว้แล้วสำหรับรายที่ค้างชำระเกินกว่า 3 เดือนดังกล่าว เฉพาะที่ธนาคารได้บันทึกบัญชีเป็นรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 โดยจะรับรู้เป็นรายได้เฉพาะที่ได้รับชำระจริง ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด

### 3.2 การดำเนินงานต่อเนื่อง

ภายใต้ข้อสมมตินี้ตามแม่บทการบัญชีไทย ถือว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไปในอนาคตที่ยาวไกล โดยไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ข้อสมมตินี้จะอยู่กับกิจการสำหรับระยะเวลาที่เพียงพอ เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินงานได้ตามความมุ่งหมาย ตลอดจนสามารถปฏิบัติตามสัญญาหรือข้อผูกพันที่กำหนดไว้จนสำเร็จ อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นที่จะเลิกกิจการในอนาคตอันใกล้ กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ด้วย

ข้อสมมตินี้มีความสำคัญมากในแง่ของการจัดทำงบการเงิน ทำให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันตามอีกหลายเรื่อง ตัวอย่างเช่น

- การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ตาม TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- การคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ ตาม TAS No.32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เช่น ค่าความนิยม สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ หรือแฟรนไชส์) ตาม TAS No.51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งต่างเป็นสินทรัพย์ที่ให้ประโยชน์ต่อกิจการในหลายช่วงเวลา จึงต้องอาศัยการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพอย่างเป็นระบบให้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้หรือให้ประโยชน์ที่ประมาณขึ้น



- การวัดมูลค่าปัจจุบัน (Present value) ของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งต้องอาศัยการประมาณ กระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต และคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น การประมาณมูลค่าจากการใช้ (Value in use) เพื่อทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตาม TAS No.36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ อีกตัวอย่างหนึ่งเช่น การวัดมูลค่าปัจจุบันของ กระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากลูกหนี้ เพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้ ตาม TAS No.34 เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (ปรับปรุง พ.ศ.2545)
- การวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยราคาทุนเดิม (Historical cost) หากสินทรัพย์และหนี้สิน นั้นไม่เข้าเกณฑ์ที่ต้องมีการวัดมูลค่าภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรก (Subsequent measurements)

หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นที่จะเลิกกิจการในอนาคตอันใกล้ กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ ตัวอย่างเช่น กิจการต้องแสดงสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือจ่ายชำระ (Net realizable value) หรือมูลค่าเมื่อเลิกกิจการนั่นเอง (Liquidation value) ไม่ใช่ราคาทุนเดิมหรือราคาตามบัญชี ส่งผลให้ต้องหยุดคิดค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ และปรับราคาตามบัญชีให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน และในท้ายที่สุด กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินไม่หมุนเวียนให้เป็นหมุนเวียน ตลอดจนเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสถานการณ์หรือเงื่อนไขที่เป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ด้วย

โดยทั่วไป หากกิจการไม่มีข้อบ่งชี้ (สัญญาณ)ว่าจะไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง เพราะถือเป็นข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินอยู่แล้ว แต่หากมีความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว ดังตัวอย่างต่อไปนี้

**ตัวอย่างที่ 2** จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2546 และ 2545 ของ บริษัท ทีทีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย (TPIPL) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มวัสดุก่อสร้างและตกแต่ง ประกอบธุรกิจอุตสาหกรรมปูนซีเมนต์และพลาสติก บริษัทและบริษัทย่อยได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งมีสาระสำคัญคือ กลุ่มบริษัทประสบปัญหาทางการเงินจึงต้องปรับโครงสร้างหนี้กับกลุ่มเจ้าหนี้ นอกจากนี้ ยังประสบภาวะขาดทุนติดต่อกันมาหลายปี และมีปัญหาความไม่แน่นอนในคุณภาพของสินทรัพย์และการด้อยค่าที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม กลุ่มบริษัทได้ทำแผนฟื้นฟูกิจการ

และยังประสบความสำเร็จในการเพิ่มทุนและมโนโยบายในการหาแหล่งเงินกู้ใหม่เพื่อการชำระหนี้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ส่วนที่เหลือ กลุ่มบริษัทจึงเห็นว่า การใช้ข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่องต่อนั้นเหมาะสม อย่างน้อยก็เพื่อให้กลุ่มบริษัทสามารถปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ต่อไปได้จนสำเร็จ โดยได้เปิดเผยไว้ดังนี้

## 2. เรื่องสำคัญที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจของบริษัทและบริษัทย่อย

### การปรับโครงสร้างหนี้ (โดยย่อ)

ในปี 2542 บริษัทและบริษัทย่อยได้เข้าร่วมโครงการปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคารแห่งประเทศไทย และเมื่อ...2543 บริษัทและกลุ่มเจ้าหนี้ (รวมถึงเจ้าหนี้รายใหญ่) ได้ร่วมลงนามในสัญญาดำเนินการปรับโครงสร้างหนี้... ต่อมาบริษัทและบริษัทย่อยได้ดำเนินการยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการต่อศาลล้มละลายกลางแล้ว... และศาลล้มละลายกลางได้มีคำสั่งแต่งตั้งให้บริษัทและบริษัทย่อยเป็นผู้จัดทำแผนฟื้นฟูกิจการของแต่ละบริษัท... ...ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) ได้แสดงเจตนาในการเป็นแกนนำการปล่อยสินเชื่อเพื่อการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัทจำนวนไม่เกิน 750 ล้านดอลลาร์สหรัฐ...

ปัจจุบันบริษัทประสบความสำเร็จในการเพิ่มทุนและมโนโยบายในการหาแหล่งเงินกู้ใหม่เพื่อการชำระหนี้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ส่วนที่เหลือ

### การดำเนินงานต่อเนื่อง (โดยย่อ)

...บริษัทและบริษัทย่อยมีขาดทุนสะสม... และมีหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน... ซึ่งหนี้สินหมุนเวียนได้รวมหนี้ที่อยู่ระหว่างปรับโครงสร้างหนี้ (ไม่รวมดอกเบี้ยค้างจ่าย)...

นอกจากนี้ บริษัทย่อย บริษัทร่วมและบริษัทอื่นที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนใหญ่ประสบปัญหาสภาพคล่อง บริษัทและบริษัทย่อยมีลูกหนี้การค้า เงินให้กู้ยืมระยะสั้น ลูกหนี้อื่น และเงินลงทุนกับบริษัทดังกล่าว... การดำรงมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวให้มีมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตามบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานในอนาคตของบริษัทเหล่านั้นเพียงพอที่จะปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหนี้และสามารถจ่ายชำระหนี้จากการดำเนินงานได้

...ต่อมาในไตรมาส 2 ปี 2546 บริษัทได้ทำการประเมินราคาอาคาร เครื่องจักร และอุปกรณ์ใหม่ ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์รวมและส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันนั้นเพิ่มขึ้น... การดำรงมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวและสินทรัพย์อื่นที่เกี่ยวข้องบางอย่างให้มีมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตามบัญชีตามราคาประเมินใหม่ขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทและบริษัทร่วม

งบการเงินของบริษัทและบริษัทย่อยนี้ได้จัดทำขึ้นตามสมมติฐานที่ว่าบริษัทและบริษัทย่อยจะดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปโดยถือว่า บริษัทสามารถดำรงมูลค่าสินทรัพย์และสามารถจ่ายชำระหนี้สินได้ตามปกติธุรกิจ หากผลของความไม่แน่นอนดังกล่าวข้างต้นไม่เป็นประโยชน์ที่จะทำให้บริษัทสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ การนำเสนองบการเงินนั้นจะต้องนำเสนอตามเกณฑ์ของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน แทนที่จะเป็นไปตามหลักการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ด้วยเหตุผลดังกล่าว การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทและการดำรงมูลค่าสินทรัพย์ของบริษัทให้มีมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตามบัญชี จึงขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนดังกล่าว งบการเงินตามที่เสนอนี้ไม่ได้รวมรายการปรับปรุงใดๆ ที่อาจจำเป็น หากบริษัทและบริษัทย่อยบางบริษัทไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

#### 4. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

การเปรียบเทียบในประเด็นนี้ ผู้ศึกษาได้พิจารณาจากโครงสร้างของลักษณะเชิงคุณภาพตามแม่บทการบัญชีไทย SoP Chapter 3 และ SFAC No.2 เป็นสำคัญ ซึ่งแสดงไว้ในภาคผนวก ง ภาคผนวก จ และภาคผนวก ฉ ตามลำดับ

ในการทำให้รายงานข้อมูลทางการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอก มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ แม่บทการบัญชีไทย SoP Chapter 3 และ SFAC No.2 ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานข้อมูลทางการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอกไว้ดังตารางที่ 2 ดังนี้

**ตารางที่ 2** ลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานข้อมูลทางการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอกตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC

แม่บทการบัญชีไทย	SoP Chapter 3	SFAC No.2
<u>ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน</u> 1. ความเข้าใจได้ 2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 2.1 ความมีนัยสำคัญ 3. ความเชื่อถือได้ 3.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม 3.2 เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ 3.3 ความเป็นกลาง 3.4 ความระมัดระวัง 3.5 ความครบถ้วน 4. การเปรียบเทียบกันได้	<u>ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน</u> 1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 1.1 คุณค่าในการคาดคะเน 1.2 คุณค่าในการยืนยัน 2. ความเชื่อถือได้ 2.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม 2.2 ความเป็นกลาง 2.3 การปราศจากข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ 2.4 ความครบถ้วน 2.5 ความระมัดระวัง 3. การเปรียบเทียบกันได้ 3.1 ความสม่ำเสมอ 3.2 การเปิดเผยข้อมูล 4. ความเข้าใจได้ 4.1 ความสามารถของผู้ใช้ 4.2 การจัดกลุ่มและการจัดประเภท	<u>ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชี (รวมถึงงบการเงิน)</u> <u>คุณลักษณะขั้นต้น</u> 1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ 1.1 คุณค่าในการคาดคะเน 1.2 คุณค่าในการแสดงผลลัพธ์ 1.3 ความทันต่อเวลา 2. ความเชื่อถือได้ 2.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม 2.2 ความสามารถตรวจสอบได้ 2.3 ความเป็นกลาง <u>คุณลักษณะขั้นรอง</u> การเปรียบเทียบกันได้ (รวมถึงความสม่ำเสมอ)

	ข้อพิจารณา ความมีนัยสำคัญ	ข้อจำกัดในการพิจารณา ความมีนัยสำคัญ
		

แม่บทการบัญชีไทย ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินเพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควร (True and fair view / Fair Presentation) และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ โดยแบ่งออกเป็นคุณลักษณะหลัก 4 ประการ ได้แก่

- 1) *Understandability* ต้องสามารถเข้าใจได้
- 2) *Relevance* ต้องเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (หรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ)
- 3) *Reliability* ต้องเชื่อถือได้ และ
- 4) *Comparability* ต้องเปรียบเทียบกันได้

ภายใต้คุณลักษณะหลัก แม่บทการบัญชีไทย ได้กำหนดคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยถือ “ความมีนัยสำคัญ (Materiality)” เป็นคุณลักษณะรอง ซึ่งความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับความมีนัยสำคัญของข้อมูลนั้น ข้อมูลจะถือว่ามีนัยสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลผิดพลาด มีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิง

เศรษฐกิจ หรืออาจกล่าวได้ว่า ข้อมูลใดมีนัยสำคัญ ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หรือเป็นการให้ข้อพิจารณา (Threshold) ว่า ข้อมูลนั้นมีประโยชน์หรือไม่

แม่บทการบัญชีไทย ยังกำหนดคุณลักษณะรองของความเชื่อถือได้ โดยแบ่งออกเป็น 5 ประการ ได้แก่

- 1) *Faithful representation* การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ตามที่ต้องการให้แสดงหรือควรแสดง
- 2) *Substance over form* เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย
- 3) *Neutrality* ความเป็นกลาง หรือปราศจากความลำเอียง
- 4) *Prudence* ความระมัดระวัง ภายใต้อาณัติความไม่แน่นอน และ
- 5) *Completeness* ความครบถ้วนของข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

SoP Chapter 3 ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก IASC Framework เช่นเดียวกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ได้นำมาปรับใช้โดยการเพิ่มเติมในรายละเอียดปลีกย่อย โดยยังคงเนื้อหาสาระโดยรวมของลักษณะเชิงคุณภาพตาม IASC Framework ซึ่งมีความแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยในแต่ละประเด็น ดังนี้

*ความเข้าใจได้* SoP ได้แยก “ความสามารถของผู้ใช้ข้อมูล (Users’ abilities)” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา และ SoP ยังกำหนดให้ “การรวมยอดและการจัดประเภทรายการอย่างเหมาะสม (Aggregation and classification)” ซึ่งเชื่อมโยงกับ SoP Chapter 7 เป็นอีกคุณลักษณะรองของความเข้าใจได้ด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง

*ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ* SoP ได้แยก “คุณค่าในการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต (Predictive value)” และ “คุณค่าในการยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนที่ผ่านมา (Confirmatory value)” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา นอกจากนี้ ยังมีความแตกต่างที่สำคัญในมุมมองเกี่ยวกับบทบาทของ “ความมีนัยสำคัญ” ซึ่ง SoP ให้บทบาทของ “ความมีนัยสำคัญ” แสดงอยู่เหนือคุณลักษณะหลักทั้งปวง โดยถือเป็น “ข้อพิจารณาของคุณภาพของข้อมูลทั้งหมดที่ให้ไว้ในงบการเงิน (Threshold quality)” แต่มิใช่เป็นลักษณะเชิงคุณภาพ หรืออาจกล่าวได้ว่า ความมีนัยสำคัญของข้อมูลเป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรก ก่อนที่จะพิจารณาถึงคุณภาพของข้อมูลนั้น หรือเป็น “ประตูด่านแรก” นั่นเอง ตัวอย่างเช่น หากข้อมูลมีนัยสำคัญแล้ว ก็จะพิจารณาต่อไปว่า ข้อมูลนั้นต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเชื่อถือได้ เป็นต้น ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยถือความมีนัยสำคัญเป็นเพียงคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ความเชื่อถือได้ SoP ไม่ได้นำ “Substance over form” รวมเข้าเป็นคุณลักษณะรองของความเชื่อถือได้ แต่ได้นำ “Free from material error” มาแทนที่ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะ ASB ได้กำหนดเรื่อง “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย” ไว้ใน FRS No.5—Reporting the Substance of Transactions แล้ว

การเปรียบเทียบกันได้ SoP ได้แยก “ความสม่ำเสมอ (Consistency)” และ “การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา

SFAC No.2 ได้กำหนดคุณภาพขั้นต้นของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ โดยประกอบด้วย 2 คุณลักษณะหลัก ได้แก่ 1) Relevance และ 2) Reliability ซึ่งแสดงว่า SFAC ให้ความสำคัญกับ “ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ” และ “ความเชื่อถือได้ของข้อมูล” เป็นหลัก ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ได้เพิ่มเติม “ความเข้าใจได้” และ “การเปรียบเทียบกันได้” เข้าเป็นคุณลักษณะหลักด้วย อย่างไรก็ตาม SFAC ได้กำหนด “ความเข้าใจได้” ไว้เป็นส่วนหนึ่งของลำดับชั้น (Hierarchy) ของคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีด้วย โดยถือเป็นการเชื่อมโยงระหว่างคุณลักษณะของผู้ใช้ข้อมูล กับคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ

ภายใต้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ SFAC No.2 ได้กำหนดให้มีส่วนประกอบย่อยอีก 3 ส่วนประกอบ โดยข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลนั้นจะต้อง

- 1) *Timeliness* ทันต่อเวลา ซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง<sup>47</sup> และ
- 2) อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือทั้งสองอย่าง ต่อไปนี้

2.1) *Predictive value* มีคุณค่าในการคาดคะเน หรือ

2.2) *Feedback value*<sup>48</sup> มีคุณค่าในการแสดงผลของการคาดคะเนที่ผ่านมา

ซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยก Predictive value และ Feedback value ออกมาเป็นส่วนประกอบ แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา

ภายใต้ความเชื่อถือได้ SFAC No.2 ได้กำหนดให้มีส่วนประกอบย่อยอีก 3 ส่วนประกอบย่อยเช่นเดียวกัน โดยข้อมูลจะเชื่อถือได้ ข้อมูลนั้นจะต้อง

<sup>47</sup> แม่บทการบัญชีไทย กำหนดให้ “ความทันต่อเวลา” เป็นข้อจำกัดในการพิจารณาคุณลักษณะเชิงคุณภาพ

<sup>48</sup> มีเนื้อหาสาระเหมือนกับ “Confirmatory value”

- 1) *Verifiability* สามารถตรวจสอบได้ ซึ่งเป็นความเห็นพ้องตรงกันระหว่างผู้ที่มีมูลค่าหลายคนที่มีมักจะได้ผลลัพธ์จากการวัดมูลค่าที่เหมือนกัน
- 2) *Representational faithfulness* เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม และ
- 3) *Neutrality* ความเป็นกลาง หรือปราศจากความลำเอียง

เมื่อพิจารณาส่วนประกอบของความเชื่อถือได้ตาม SFAC No.2 มีความแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยคือ SFAC ได้กำหนด “ความสามารถที่จะตรวจสอบได้” ไว้เป็นส่วนประกอบหนึ่งของความเชื่อถือได้ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ นอกจากนี้ SFAC ยังไม่ได้กำหนด “ความครบถ้วน” และ “ความระมัดระวัง” ไว้เป็นส่วนประกอบของความเชื่อถือได้ แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหาของความเชื่อถือได้ โดยกำหนดไว้เป็นหัวข้อย่อย อย่างไรก็ตาม ยังมีความแตกต่างที่น่าสนใจคือ SFAC No.2 ไม่ได้กำหนด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” ไว้เป็นส่วนประกอบของความเชื่อถือได้ เพียงแต่กล่าวถึงไว้ใน Appendix B ซึ่งเป็นการชี้แจงถึงความแตกต่างของ SFAC No.2 กับโครงร่าง (Exposure draft) ที่ออกใน ค.ศ. 1979 และตอบสนองต่อคำวิจารณ์ที่มีต่อโครงร่างดังกล่าว ซึ่ง FASB ตัดสินใจไม่บรรจุ “Substance over form” ไว้ใน SFAC No.2 เพราะเห็นว่าการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นมีความครอบคลุมแล้ว โดยให้เหตุผลไว้ในย่อหน้า 160 ของภาคผนวก B ตอนหนึ่งว่า “Substance over form is an idea that also has its proponents, but it is not included because it would be redundant. The quality of reliability and, in particular, of representational faithfulness leaves no room for accounting representations that subordinate substance to form.”

SFAC No.2 ได้กำหนดคุณภาพขั้นรองของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ ได้แก่ การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ซึ่งรวมถึง “ความสม่ำเสมอ (Consistency)” ด้วย โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย

ในเรื่องของ ความมีนัยสำคัญ SFAC No.2 ถือให้เป็นข้อจำกัดในการพิจารณา (Threshold) โดยคุณภาพของข้อมูลทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้ข้อจำกัดนี้<sup>49</sup> ซึ่งมีมุมมองเหมือนกับ SoP Chapter 3 ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยถือความมีนัยสำคัญเป็นเพียงคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

<sup>49</sup> นอกเหนือจากข้อจำกัดในเรื่อง “ผลประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป (Relative cost benefit)”

## 5. องค์ประกอบของงบการเงิน

แม่บทการบัญชีไทย กำหนดองค์ประกอบของงบการเงินไว้ 5 องค์ประกอบ ขณะที่ SoP กำหนดไว้ใน SoP Chapter 4 โดยมี 7 องค์ประกอบ และ SFAC กำหนดไว้ใน SFAC No.6 โดยมี 10 องค์ประกอบ ซึ่งต่างกำหนดองค์ประกอบของงบการเงินไว้ทั้งที่เหมือนกันและแตกต่างกัน นอกจากนี้ ยังใช้คำศัพท์ (Terminology) ที่เหมือนกันและแตกต่างกันด้วย ดังแสดงไว้ตามตารางที่ 3 ดังนี้

ตารางที่ 3 องค์ประกอบของงบการเงิน ตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC

แม่บทการบัญชีไทย	SoP Chapter 4	SFAC No.6
มี <u>5 องค์ประกอบ</u> ได้แก่	มี <u>7 องค์ประกอบ</u> ได้แก่	มี <u>10 องค์ประกอบ</u> ได้แก่
1. สินทรัพย์ (Assets)	1. สินทรัพย์ (Assets)	1. สินทรัพย์ (Assets)
2. หนี้สิน (Liabilities)	2. หนี้สิน (Liabilities)	2. หนี้สิน (Liabilities)
3. ส่วนของเจ้าของ (Equity)	3. ส่วนของเจ้าของ หรือ	3. ส่วนของเจ้าของ (Equity)
4. รายได้ (Income)	ส่วนได้เสียของเจ้าของ	4. เงินลงทุนจาก (โดย)เจ้าของ
- รวมถึงรายการกำไร (Gains)	(Ownership interest)	(Investments by owners)
5. ค่าใช้จ่าย (Expenses)	4. กำไร (Gains)	5. การแบ่งปันให้เจ้าของ
- รวมถึงรายการขาดทุน (Losses)	- รวมถึงรายได้ (Revenue)	(Distributions to owners)
	5. ขาดทุน (Losses)	6. กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
	- รวมถึงค่าใช้จ่าย (Expenses)	(Comprehensive income)
	6. เงินลงทุนจากเจ้าของ	7. รายได้ (Income)
	(Contributions from owners)	8. ค่าใช้จ่าย (Expenses)
	7. การแบ่งปันให้เจ้าของ	



	(Distributions to owners)	9. รายการกำไร (Gains) 10. รายการขาดทุน (Losses)
--	---------------------------	--

องค์ประกอบที่แสดงไว้ข้างต้น สามารถแบ่งตามงบการเงินที่สามารถพบได้ ดังนี้

#### ตารางที่ 4 งบการเงินและองค์ประกอบของงบการเงินที่สามารถพบได้

ตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC

องค์ประกอบของงบการเงิน	งบการเงินที่สามารถพบได้ในปัจจุบัน
<b>แม่บทการบัญชีไทย :</b> - สินทรัพย์ (Assets), หนี้สิน (Liabilities) และ ส่วนของเจ้าของ (Equity).....	- งบดุล (Balance sheet)
- รายได้ (Income) และค่าใช้จ่าย (Expenses).....	- งบกำไรขาดทุน (Income statement)
<b>SoP Chapter 4 :</b> - สินทรัพย์ (Assets), หนี้สิน (Liabilities) และ ส่วนของเจ้าของ (Ownership interest).....	- งบดุล (Balance sheet)

- เงินลงทุนจากเจ้าของ (Contributions from owners) และการแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners).....	- การกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (Reconciliation of movements in shareholders' funds) ซึ่งไม่ถือเป็นงบการเงินเบื้องต้นตาม SoP Chapter 7
- กำไร (Gains) และขาดทุน (Losses).....	- งบกำไรขาดทุน (Profit and Loss Account) และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of total recognised gains and losses: STRGL)
<b>SFAC No.6 :</b>	
- สินทรัพย์ (Assets), หนี้สิน (Liabilities) และ ส่วนของเจ้าของ (Equity).....	- งบดุล (Balance sheet)
- เงินลงทุนจาก(โดย)เจ้าของ (Investments by owners) และการแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners).....	- งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (Statement of changes in stockholders' equity)
- รายได้ (Income), ค่าใช้จ่าย (Expenses), รายการกำไร (Gains) และรายการขาดทุน (Losses).....	- งบกำไรขาดทุน (Income statement)
- กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive income).....	- งบกำไรขาดทุน หรืองบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of comprehensive income)

### 5.1 สินทรัพย์

แม่บทการบัญชีไทย ให้คำนิยามของสินทรัพย์ (Assets) ไว้ว่า “ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต” และในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามหรือไม่ แม่บทการบัญชีไทยได้ให้เกณฑ์การพิจารณาโดยควรให้ความสนใจกับเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบตามกฎหมาย (Substance over form) ตัวอย่างเช่น การรับรู้สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าทางการเงินของผู้เช่า แม้ว่าความเป็นเจ้าของตามกฎหมายยังไม่เกิดขึ้น

SoP Chapter 4 ให้คำนิยามของสินทรัพย์ว่า “สิทธิหรือการเข้าถึงอื่นที่อยู่ในความควบคุมของกิจการที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเป็นผลของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์ในอดีต” ซึ่งให้คำนิยามของสินทรัพย์แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย โดยใช้คำว่า “สิทธิหรือการเข้าถึงอื่น (rights or other access)” ซึ่งมีขอบเขตที่กว้างกว่าการใช้คำว่า “ทรัพยากร (Resource)” ของแม่บทการบัญชีไทย เพราะการใช้คำว่า “สิทธิ” นั้น ชี้ให้เห็นอย่างชัดเจนว่าไม่ได้ให้ความสำคัญกับความเป็นเจ้าของตามกฎหมาย (Legal ownership) แต่มุ่งให้ความสำคัญกับสิทธิที่อยู่ในควบคุมของ

กิจการที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ดังนั้น การมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย (Right of ownership) จึงไม่ใช่เกณฑ์การพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามหรือไม่ แต่หากกิจการมีสิทธิที่อยู่ในความควบคุมที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ตัวอย่างเช่น สิทธิในการใช้ (Right to use) ตามสัญญาเช่าทางการเงิน การมีสิทธิที่อยู่ในความควบคุมของกิจการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม ซึ่งกล่าวได้ว่า SoP ให้คำนิยามของสินทรัพย์ที่ครอบคลุมกว่าแม่บทการบัญชีไทย

นอกจากนี้ น่าสังเกตว่า SoP ไม่ใช่คำว่า “คาดว่า” กับการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเหมือนกับที่แม่บทการบัญชีไทยใช้ ซึ่งชี้ให้เห็นว่า SoP ต้องการความแน่นอน โดยหลีกเลี่ยงการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

SFAC No.6 ให้คำนิยามของสินทรัพย์ไว้ว่า “ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้มาหรือควบคุมไว้ ซึ่งเป็นผลของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์ในอดีต” โดยได้อธิบายเพิ่มเติมไว้ว่า ประเภทของรายการที่มีคุณสมบัติเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามที่ให้ไว้ โดยทั่วไปเรียกว่า “ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (Economic resources)” ซึ่งมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย

## 5.2 หนี้สิน

แม่บทการบัญชีไทย ให้คำนิยามของหนี้สิน (Liabilities) ไว้ว่า “ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ”

SoP Chapter 4 ให้คำนิยามของหนี้สินว่า “ภาระผูกพันของกิจการที่มีต่อการโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์ในอดีต” โดยได้อธิบายเพิ่มเติมว่า ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นผลให้มีการโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งให้คำนิยามของหนี้สินแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย โดยใช้คำว่า “การโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” ซึ่งต้องการให้คำนิยามของหนี้สินตรงกันข้ามกับคำนิยามของสินทรัพย์ที่เป็นการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ นอกจากนี้ ยังไม่ได้ระบุว่าเป็น “ภาระผูกพันในปัจจุบัน” ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะ SoP ต้องการให้คำนิยามของหนี้สินครอบคลุมถึง “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” ตาม FRS No.12—Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets ด้วย ซึ่งเป็นภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ยังไม่ได้รับการยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่หรือไม่ โดยยังมีความไม่แน่นอนอยู่ ทำให้กิจการไม่อาจรับรู้เป็นหนี้สินในงบดุลได้ ดังนั้น SoP จึงอธิบายเพิ่มเติมว่า ภาระผูกพันดังกล่าว “อาจ” เป็นผลให้มีการโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เพื่อให้ครอบคลุมถึงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าว รวมถึงประมาณการหนี้สินด้วย

SFAC No.6 ให้คำนิยามของหนี้สินไว้ว่า “ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะต้องจ่ายไปในอนาคต ซึ่งเกิดขึ้นจากภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่ต้องจะโอนสินทรัพย์หรือให้บริการแก่บุคคลหรือกิจการอื่นในอนาคต ซึ่งเป็นผลของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์ในอดีต” ซึ่งมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย แม้จะเรียบเรียงถ้อยคำไม่เหมือนกัน

### 5.3 ส่วนของเจ้าของ

แม่บทการบัญชีไทย ให้คำนิยามของส่วนของเจ้าของ (Equity) ไว้ว่า “ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว” หรืออาจเรียกว่า “สินทรัพย์สุทธิ”

SoP Chapter 4 ให้คำนิยามของส่วนของเจ้าของ หรือส่วนได้เสียของเจ้าของ (Ownership interest) โดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย

SFAC No.6 ก็ให้คำนิยามของส่วนของเจ้าของ (Equity) โดยมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยเช่นเดียวกัน

### 5.4 เงินลงทุนจากเจ้าของและการแบ่งปันให้เจ้าของ

แม่บทการบัญชีไทย ไม่ได้แยกเงินลงทุนจากเจ้าของและการแบ่งปันให้เจ้าของออกจากส่วนของเจ้าของเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ขณะที่ SoP Chapter 4 ได้แยกเงินลงทุนจากเจ้าของและการแบ่งปันให้เจ้าของออกจากส่วนของเจ้าของเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง โดยให้คำนิยามของเงินลงทุนจากเจ้าของ (Contributions from owners) ว่า “การเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของซึ่งเป็นผลมาจากการโอนมาจากเจ้าของตามความสามารถในฐานะของเจ้าของ” ซึ่งโดยทั่วไปการโอนดังกล่าวจะเป็นรายการลงทุน ตัวอย่างเช่น การซื้อหุ้นทุนที่ออกเพิ่มโดยเจ้าของ เป็นต้น และได้ให้คำนิยามของการแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners) ซึ่งเป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามว่า “การลดลงของส่วนของเจ้าของซึ่งเป็นผลมาจากการโอนไปให้เจ้าของตามความสามารถในฐานะของเจ้าของ” ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินปันผล และยังรวมไปถึงการซื้อหุ้นทุนคืนโดยกิจการอีกด้วย

SFAC No.6 ได้แยกเงินลงทุนจากเจ้าของและการแบ่งปันให้เจ้าของออกจากส่วนของเจ้าของเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่งเช่นเดียวกับ SoP Chapter 4 โดยให้คำนิยามของเงินลงทุนจากเจ้าของ (Investments by owners หรืออาจเรียกว่า Capital contributions) มีความหมายไม่แตกต่างกับ SoP และได้อธิบายเพิ่มเติมว่า การลงทุนโดยเจ้าของส่วนใหญ่มักเป็นสินทรัพย์ แต่ก็อาจรวมถึงบริการที่ให้ หรือการแปลงสภาพหนี้สินด้วย และได้ให้คำนิยามของการแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners หรืออาจเรียกว่า Capital distributions) โดยมีความหมายไม่แตกต่างกับ SoP เช่นเดียวกัน และได้อธิบายเพิ่มเติมว่า การแบ่งปันให้เจ้าของอาจเป็นการโอนสินทรัพย์ การจัดบริการให้ หรือ

การก่อหนี้สินก็ได้ ตัวอย่างเช่น การได้เงินทุนของกิจการคืนมาโดยการโอนสินทรัพย์หรือการก่อหนี้สินเพื่อแลกเปลี่ยนให้เจ้าของ และการประกาศจ่ายเงินปันผลให้เจ้าของ เจ้าของจะกลายเป็นเจ้าหนี้เงินกว่ากิจการจะได้จ่ายเงินปันผลให้

### 5.5 รายได้ กำไร และรายการกำไร

แม่บทการบัญชีไทย ให้คำนิยามของรายได้ (Income) ไว้ว่า “การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ”

รายได้ตามคำนิยามของแม่บทการบัญชีไทย ได้รวมถึงรายการกำไร (Gains) ด้วย โดยไม่ถือเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก เพราะแม่บทการบัญชีไทยเห็นว่า รายการกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากรายได้ โดยแม่บทการบัญชีไทยให้คำนิยามของรายการกำไรไว้ว่า “รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้” ตัวอย่างเช่น รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการตีราคาของสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่ม เป็นต้น

SoP Chapter 4 ให้คำนิยามของกำไร (Gains) ว่า “การเพิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของซึ่งไม่ได้เป็นผลมาจากเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ” โดยรวมแล้วมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ให้คำนิยามที่กระชับกว่า อย่างไรก็ตาม คำนิยามของกำไร (Gains) ดังกล่าว ได้ครอบคลุมถึงรายได้ (Revenue) ด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยให้คำนิยามของรายได้ (Income) โดยครอบคลุมถึงรายการกำไร (Gains) ซึ่งเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม ทั้งนี้ เพราะ SoP ต้องการให้กำไร (Gains) ที่แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of total recognised gains and losses) ครอบคลุมถึงรายได้ที่แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย

SFAC No.6 ให้คำนิยามของรายได้ (Income) ไว้ว่า “กระแสเข้าหรือการเพิ่มขึ้นอื่นของสินทรัพย์ของกิจการ หรือการลดลงของหนี้สิน (หรือทั้งสองอย่างประกอบกัน) ซึ่งเป็นผลมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือกิจกรรมอื่นที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่กิจการกำลังดำเนินอยู่” ซึ่งให้คำนิยามของรายได้แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย โดยไม่กล่าวถึง “ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” และไม่ได้กล่าวถึงผลที่สุดของการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์และการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น และที่สำคัญที่สุดคือได้กล่าวถึงกิจกรรมที่ประกอบขึ้นเป็นการดำเนินงานหลักที่กิจการกำลังดำเนินอยู่ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวไว้ ซึ่งเป็นเพราะ SFAC ได้แยกรายการกำไรออกเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่งของ

งบกำไรขาดทุน ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยรวมรายการกำไรไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายได้ ทั้งนี้ SFAC ได้ให้คำนิยามของรายการกำไร (Gains) ไว้ว่า “การเพิ่มขึ้นในส่วนของผู้เจ้าของ ซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจที่อยู่รอบนอกของการดำเนินงานหรือที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญ รวมทั้งที่เป็นผลมาจากรายการธุรกิจอื่น และเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมอื่นทั้งหมดที่กระทบต่อกิจการ โดยยกเว้นการเพิ่มขึ้นในส่วนของผู้เจ้าของซึ่งเป็นผลมาจากรายได้หรือเงินลงทุนจากผู้เจ้าของ” ตัวอย่างของรายการธุรกิจดังกล่าว เช่น การขายหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด การขายอุปกรณ์ที่ใช้งานแล้ว และการชำระหนี้สินที่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชี เป็นต้น

จากคำนิยามของรายการกำไรดังกล่าว เห็นได้ว่า SFAC ต้องการให้คำนิยามของรายได้มีความแตกต่างกับรายการกำไร โดยกล่าวถึงกิจกรรมหลักที่กิจการกำลังดำเนินงานอยู่ไว้ในคำนิยามของรายได้ เพื่อให้แตกต่างกับรายการกำไรซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจที่อยู่รอบนอกของการดำเนินงานของกิจการหรือที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญ (หรือมักไม่เกิดขึ้น) ขณะที่คำนิยามของรายการกำไรก็ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นของการเพิ่มขึ้นในส่วนของผู้เจ้าของ ซึ่งต้องไม่เป็นผลมาจากรายได้

และหากเปรียบเทียบคำนิยามของรายการกำไรตามแม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ก็เห็นได้อย่างชัดเจนว่า มีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง อย่างไรก็ตาม โดยนัยแล้วก็มีความเหมือนกันในประเด็นที่ว่า อาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ แม้ว่า SFAC จะไม่ได้กล่าวไว้ในคำนิยาม แต่ก็ได้อธิบายไว้ว่า ในการพิจารณาว่าเป็นรายการกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานหรือไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน ก็ขึ้นอยู่กับว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงกับการดำเนินงานหลักที่กิจการดำเนินอยู่หรือไม่ ดังนั้น รายการกำไรจึงอาจเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติหรือไม่ก็ได้

## 5.6 ค่าใช้จ่าย ขาดทุน และรายการขาดทุน

แม่บทการบัญชีไทย ให้คำนิยามของค่าใช้จ่าย (Expenses) ไว้ว่า “การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของผู้เจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้เจ้าของ” ซึ่งมีคำนิยามตรงกันข้ามกับรายได้

ค่าใช้จ่ายตามคำนิยามของแม่บทการบัญชีไทย ได้รวมถึงรายการขาดทุน (Losses) ด้วย โดยไม่ถือเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก เพราะแม่บทการบัญชีไทยเห็นว่า รายการขาดทุนแสดงถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากค่าใช้จ่าย โดยแม่บทการบัญชี

ไทยให้คำนิยามของรายการขาดทุนไว้ว่า “รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายและอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้” ตัวอย่างเช่น รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากภัยธรรมชาติ รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

SoP Chapter 4 ให้คำนิยามของขาดทุน (Losses) ตรงกันข้ามกับกำไร (Gains) ว่า “การลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งไม่ได้เป็นผลมาจากการแบ่งปันให้ผู้ถือหุ้น” โดยรวมแล้วมีความหมายที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ให้คำนิยามที่กระชับกว่า อย่างไรก็ตาม คำนิยามของขาดทุน (Losses) ดังกล่าว ได้ครอบคลุมถึงค่าใช้จ่าย (Expenses) ด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยให้คำนิยามของค่าใช้จ่าย (Expenses) โดยครอบคลุมถึงรายการขาดทุน (Losses) ซึ่งเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม ทั้งนี้ เพราะ SoP ต้องการให้ขาดทุน (Losses) ที่แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ครอบคลุมถึงค่าใช้จ่ายที่แสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย

SFAC No.6 ให้คำนิยามของค่าใช้จ่าย (Expenses) ซึ่งตรงกันข้ามกับรายได้ไว้ว่า “กระแสออกหรือการใช้ไปอื่นของสินทรัพย์ หรือการก่อให้เกิดหนี้สิน (หรือทั้งสองอย่างประกอบกัน) ซึ่งเป็นผลมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการดำเนินกิจกรรมอื่นที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่กิจการกำลังดำเนินอยู่” ซึ่งให้คำนิยามของค่าใช้จ่ายแตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยเช่นเดียวกับการให้คำนิยามของรายได้ กล่าวคือ ไม่กล่าวถึง “ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” และไม่ได้กล่าวถึงผลที่สุดของการลดลงของสินทรัพย์และการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง และที่สำคัญที่สุดเช่นเดียวกันคือ ได้กล่าวถึงกิจกรรมที่ประกอบขึ้นเป็นการดำเนินงานหลักที่กิจการกำลังดำเนินอยู่ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวไว้ ซึ่งเป็นเพราะ SFAC ได้แยกรายการขาดทุนออกเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยรวมรายการขาดทุนไว้เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ SFAC ได้ให้คำนิยามของรายการขาดทุน (Losses) ซึ่งตรงกันข้ามกับรายการกำไรไว้ว่า “การลดลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจที่อยู่รอบนอกของการดำเนินงานหรือที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญ รวมทั้งที่เป็นผลมาจากรายการธุรกิจอื่น และเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมอื่นทั้งหมดที่กระทบต่อกิจการ โดยยกเว้นการลดลงในส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผลมาจากค่าใช้จ่าย หรือการแบ่งปันให้ผู้ถือหุ้น”

จากคำนิยามของรายการขาดทุนดังกล่าว เห็นได้ว่า SFAC ต้องการให้คำนิยามของค่าใช้จ่ายมีความแตกต่างกับรายการขาดทุน โดยกล่าวถึงกิจกรรมหลักที่กิจการกำลังดำเนินอยู่ไว้ในคำนิยามของค่าใช้จ่าย เพื่อให้แตกต่างกับรายการขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจที่อยู่รอบนอกของการดำเนินงานของกิจการหรือที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญ ขณะที่คำนิยามของรายการขาดทุนก็ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นของการลดลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งต้องไม่เป็นผลมาจากค่าใช้จ่าย

และหากเปรียบเทียบคำนิยามของรายการขาดทุนตามแม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ก็เห็นได้อย่างชัดเจนว่า มีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงเช่นเดียวกับการให้คำนิยามของรายการกำไร อย่างไรก็ตาม โดยนัยแล้วก็มีความเหมือนกันในประเด็นที่ว่า อาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ แม้ว่า SFAC จะไม่ได้กล่าวไว้ในคำนิยาม แต่ก็ได้อธิบายไว้ว่า ในการพิจารณาว่าเป็นรายการขาดทุนที่เกิดจากการดำเนินงานหรือไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน ก็ขึ้นอยู่กับว่ามีความสัมพันธ์โดยตรงกับการดำเนินงานหลักที่กิจการดำเนินอยู่หรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าสินค้า ถือเป็นรายการขาดทุนจากการดำเนินงาน ขณะที่รายการขาดทุนจากภัยพิบัติ ถือเป็นรายการขาดทุนที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน

### 5.7 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

SFAC No.6 ได้กำหนดให้กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กำหนดไว้ ส่วน SoP แม้จะไม่ได้กำหนดไว้ต่างหาก แต่กำไร (Gains) และขาดทุน (Losses) ที่กำหนดไว้ ก็ถือเป็นกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอยู่แล้ว

SFAC No.6 ให้คำนิยามของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive income) ว่า “การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของของกิจการธุรกิจในช่วงรอบระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจ และ เหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมอื่น ที่ไม่ใช่แหล่งที่มาจากเจ้าของ” ซึ่งได้อธิบายเพิ่มเติมว่า กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้รวมการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในส่วนของเจ้าของระหว่างรอบระยะเวลาหนึ่ง โดยยกเว้นการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวที่เป็นผลมาจากเงินลงทุนจากเจ้าของและการแบ่งปันให้เจ้าของ และได้อธิบายอีกว่า กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ได้นิยามไว้ดังกล่าว เป็นผลตอบแทนจากทุนทางการเงินตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน (ดูเรื่อง แนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน ในหัวข้อที่ 8 ประกอบ

จากคำนิยามดังกล่าว กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจึงครอบคลุมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไร และรายการขาดทุน และไม่ครอบคลุมเฉพาะกำไรสุทธิ (Net income) เท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงการเปลี่ยนแปลงอื่นในส่วนของเจ้าของด้วย (ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลมาจากรายการกับเจ้าของ) ตัวอย่างเช่น รายการปรับปรุงแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ตาม SFAS No.52—Foreign Currency Translation รายการกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ตาม SFAS No.115—Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities ซึ่งกำหนดให้แสดงรายการดังกล่าวไว้ในส่วนของเจ้าของในงบดุล โดยไม่นำไปรวมเป็นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุน โดย SFAS No.130—Reporting Comprehensive Income เรียก รายการดังกล่าวว่า “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other comprehensive income)” ทั้งนี้ SFAS No.130 ได้กำหนดให้กิจการรายงานกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยอาจเลือกแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบ



แสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืออาจแสดงไว้กับงบกำไรขาดทุน หรืออาจแยกแสดงไว้ต่างหากก็ได้ ซึ่งสามารถดูตัวอย่างหนึ่งของการรายงานกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้ที่ภาคผนวก ก ซึ่งเป็นงบการเงินของ AMR Corporation โดยบริษัทฯ ได้แสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

## 6. การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

แม่บทการบัญชีไทย ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้หลักสำหรับทุกองค์ประกอบไว้ ซึ่งต้องพิจารณาถึงค่านิยมของแต่ละองค์ประกอบเป็นลำดับแรก โดยได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการที่เป็นไปตามค่านิยมขององค์ประกอบเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน โดยให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ ซึ่งให้พิจารณาถึงความมีนัยสำคัญด้วย

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าว จะเข้าหรือออกจากกิจการ
- 2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

SoP Chapter 5 ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ไว้โดยมีจุดเริ่มต้นที่ผลกระทบของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นที่มีต่อสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยกำหนดให้ต้องพิจารณาถึงค่านิยมเป็นลำดับแรก โดย SoP กำหนดไว้ว่า หากรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่น ทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินขึ้นใหม่ หรือทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่เพิ่มขึ้น สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นใหม่หรือที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว จะรับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

- 1) มีหลักฐานที่เพียงพอว่า มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นใหม่ หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่ได้เพิ่มขึ้นจากเดิม
- 2) สามารถวัดมูลค่าเป็นจำนวนเงินได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

เมื่อเปรียบเทียบเกณฑ์การรับรู้ตาม SoP Chapter 5 กับแม่บทการบัญชีไทย มีความเหมือนกันคือ ต่างกำหนดให้สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ SoP ได้กำหนดไว้เพิ่มเติมว่า “เพียงพอ” ด้วย อย่างไรก็ตาม มีความแตกต่างที่สำคัญคือ แม่บทการบัญชีไทยกำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ต้องใช้ดุลยพินิจในเรื่อง ความน่าจะเป็น (Probability) ซึ่งต้องอยู่ในระดับที่มีความเป็นไปได้

ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าหรือออกจากกิจการ เพื่อใช้ประเมินความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งต้องอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน ตัวอย่างเช่น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ ก็ถือเป็นการสมเหตุสมผลที่กิจการจะรับรู้ลูกหนี้เป็นสินทรัพย์ ซึ่งต้องอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ เช่น ใบกำกับสินค้า หรือสัญญาการกู้ยืม เป็นต้น

ขณะที่ SoP ไม่กำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ใช้แนวคิดความน่าจะเป็น แต่ได้หลีกเลี่ยงการใช้ดุลยพินิจในเรื่อง ความน่าจะเป็น โดยกำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ต้องมีหลักฐานที่เพียงพอ (Sufficient evidence) ซึ่งการใช้คำว่า “เพียงพอ” สะท้อนถึงการตัดสินใจภายใต้ความไม่แน่นอนเมื่อมีการรับรู้รายการ โดย SoP กล่าวไว้ว่า ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ย่อมมีความไม่แน่นอนอยู่อย่างเป็นลำดับ ดังนั้น กระบวนการรับรู้จึงเกี่ยวข้องกับการเลือกจุดที่อยู่บนลำดับของความไม่แน่นอนซึ่งสามารถยอมรับได้

SFAC No.5 ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ซึ่งมีที่มาจากลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่กำหนดไว้ใน SFAC No.2 โดยกำหนดให้รายการใดก็ตามที่จะรับรู้ไว้ในงบการเงิน ควรเข้าเกณฑ์การรับรู้ทั้งหมดต่อไปนี้ ซึ่งต้องคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ และความมีนัยสำคัญที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกด้วย เกณฑ์การรับรู้ดังกล่าวประกอบด้วย

- 1) *ค่านิยาม* รายการนั้นเป็นไปตามค่านิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน
- 2) *ความสามารถที่จะวัดมูลค่าได้* รายการนั้นมีลักษณะที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
- 3) *เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ* ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นความแตกต่างกันเมื่อมีการตัดสินใจ
- 4) *ความเชื่อถือได้* ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม สามารถตรวจสอบได้ และต้องเป็นกลาง

เกณฑ์การรับรู้ตาม SFAC No.5 เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทยคือ กำหนดให้พิจารณาค่านิยามของแต่ละองค์ประกอบเป็นลำดับแรก และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ก็มี ความแตกต่างที่สำคัญคือ SFAC ไม่ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ที่ใช้แนวคิดความน่าจะเป็น ซึ่งต้องอยู่ในระดับที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยกำหนดให้ใช้แนวคิดดังกล่าว นอกจากนี้ SFAC ยังได้เชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินมาสู่การกำหนดเกณฑ์การรับรู้ โดยกำหนดเรื่องความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการไว้เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์การรับรู้ และยังคงคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและ

ประโยชน์ที่ได้รับ และความมีนัยสำคัญด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยเพียงแต่กล่าวไว้เพิ่มเติม นอกเหนือจากเกณฑ์การรับรู้ที่กำหนดไว้ โดยให้พิจารณาถึงความมีนัยสำคัญด้วย

### 6.1 การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน

แม่บทการบัญชีไทย ได้ให้เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินสอดคล้องกับเกณฑ์การรับรู้หลักที่ให้ไว้ โดยควรรับรู้สินทรัพย์เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ (Inflow) และมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ และควรรับรู้หนี้สินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการ (Outflow) เพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งมีเกณฑ์การรับรู้ตรงกันข้ามกับเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์

ขณะที่ SoP Chapter 5 ได้นำเกณฑ์การรับรู้ที่ให้ไว้มาใช้เป็นเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน โดยหากรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินขึ้นใหม่ หรือทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่เพิ่มขึ้น สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นใหม่หรือที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวจะรับรู้เมื่อมีหลักฐานที่เพียงพอ และสามารถวัดมูลค่าเป็นจำนวนเงินได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ ซึ่งเป็นการให้เกณฑ์การรับรู้ที่ครอบคลุมทั้งการรับรู้สินทรัพย์และการรับรู้หนี้สิน และกำหนดเกณฑ์การรับรู้โดยต้องมีหลักฐานที่เพียงพอ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยกำหนดเกณฑ์การรับรู้โดยใช้แนวคิดความน่าจะเป็นซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจ อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ต่างก็กำหนดให้สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

SoP Chapter 5 ยังมีจุดเด่นที่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยคือ ได้กล่าวถึงกระบวนการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินด้วย ซึ่งมี 3 ขั้นตอน ดังนี้

- 1) การรับรู้เมื่อเริ่มแรก (*Initial recognition*) เป็นการรับรู้เมื่อรายการได้ถูกรวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเป็นครั้งแรก
- 2) การวัดมูลค่าใหม่ภายหลัง (*Subsequent remeasurement*) เป็นการรับรู้เมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่ได้เปลี่ยนแปลงไป
- 3) การไม่รับรู้ หรือการตัดออกจากบัญชี (*Derecognition*) เป็นการยกเลิกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่ออกจากงบการเงิน

ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ถาวรถูกรับรู้ครั้งแรกเมื่อได้ซื้อเข้ามา ต่อมาอาจมีการตีราคาใหม่ และต้องตัดออกจากบัญชีเมื่อได้ขายออกไป หรือมีเหตุการณ์เพลิงไหม้ ซึ่งในเรื่องของการตัดออกจากบัญชี SoP Chapter 5 ได้ให้เกณฑ์ในการพิจารณาว่า ต้องมีหลักฐานที่เพียงพอว่ารายการธุรกิจ

หรือเหตุการณ์อื่นได้อาสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้ไปก่อนแล้วออกไปจากงบการเงิน (ทั้งหมดหรือบางส่วน) หรือ แม้ว่าจะเป็สินทรัพย์หรือหนี้สินต่อไป แต่ก็ไม่ได้เข้าเกณฑ์การรับรู้อีกต่อไป

SFAC No.5 ไม่ได้ให้เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินไว้ เพียงแต่กล่าวถึงการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สิน โดยเมื่อมีการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่เกิดขึ้นด้วยราคาแลกเปลี่ยนปัจจุบัน ณ วันนั้น ก็จะวัดมูลค่าด้วยจำนวนเงินนั้น (ราคาทุน) จนกว่าจะมีเหตุการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเกิดการเปลี่ยนแปลงและเข้าเกณฑ์การรับรู้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงราคา ซึ่ง SFAC ได้แนะนำให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงของราคา หากเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและนำเชื่อถือ

## 6.2 การรับรู้องค์ประกอบของการวัดผลการดำเนินงาน

แม่บทการบัญชีไทย ให้เกณฑ์การรับรู้รายได้ โดยควรรับรู้เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ และได้อธิบายไว้เพิ่มเติมว่า รายได้จะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น (Earned) ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้นและสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ในการรับรู้ค่าใช้จ่าย แม่บทการบัญชีไทยได้ให้เกณฑ์การรับรู้ โดยควรรับรู้เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ และได้อธิบายไว้เพิ่มเติมว่า ค่าใช้จ่ายให้รับรู้โดยใช้เกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching of costs with revenues) ซึ่งทำให้ต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายพร้อมๆ กับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน ซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น การรับรู้ต้นทุนขายพร้อมๆ กับรายได้จากการขายที่เกิดขึ้น และเมื่อคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเกิดขึ้นในหลายรอบระยะเวลาบัญชีและไม่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ก็ควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผล ตัวอย่างเช่น การปันส่วนค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีไทยได้ย้ำเตือนมิให้นำแนวคิดการจับคู่มาใช้ในการรับรู้รายการในงบดุล หากรายการนั้นไม่เป็นไปตามค่านิยมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

นอกจากนี้ แม่บทการบัญชีไทยยังแนะนำให้รับรู้ค่าใช้จ่ายทันทีเมื่อรายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์อีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่เสียหายจากเพลิงไหม้เป็นค่าใช้จ่าย และหากกิจการต้องรับรู้หนี้สินโดยไม่มีกรรับรู้สินทรัพย์ ก็ควรรับรู้ค่าใช้จ่ายด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า

SoP Chapter 5 ได้กำหนดจุดเริ่มต้นของกระบวนการรับรู้โดยเริ่มต้นที่ผลกระทบของรายการธุรกิจและเหตุการณ์อื่นที่กระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่เสนอรายงาน ดังนั้นหากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ย่อมต้องมีกำไร (Gain) และเมื่อหนี้สินเพิ่มขึ้น ย่อมต้องมีขาดทุน (Loss) โดยไม่มีรายการธุรกิจกับเจ้าของ ซึ่งเห็นได้ว่า SoP มุ่งไปที่กำไรและขาดทุนในการระบุถึงผลกระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สิน โดยมีมุมมองที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย

SoP Chapter 5 ยังมีจุดเด่นที่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยคือ ได้ให้เกณฑ์การรับรู้กำไร (Gains) โดยมุ่งเน้นไปที่วงจรการดำเนินงานของกิจการ (Operating cycle) เป็นสำคัญ ซึ่งโดยทั่วไปอาจเป็นการได้รับวัตถุดิบ การผลิต การรับคำสั่งซื้อจากลูกค้า การขายสินค้า ไปจนถึงการชำระเงินของลูกค้า และเหตุการณ์ที่เป็นจุดสำคัญ (Critical event) ที่เกิดขึ้นในวงจรนั้นจะต้องมีหลักฐานที่เพียงพอว่ามีกำไร (Gains) เกิดขึ้น และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งการระบุเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และโดยทั่วไปจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้ดำเนินการตามภาระผูกพันทั้งหมดตามข้อตกลง ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า จะรับรู้เมื่อความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินค้าได้โอนไปให้ผู้ซื้อ และจำนวนเงินของรายได้สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากการมองไปที่วงจรการดำเนินงานแล้ว SoP ยังใช้แนวคิดการจับคู่ในกระบวนการรับรู้ด้วย ซึ่งมีหลักการที่ไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย และยังสามารถกำหนดข้อจำกัดของการนำเกณฑ์การจับคู่มาใช้เช่นเดียวกับแม่บทการบัญชีไทย โดยต้องเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือหนี้สิน เพื่อป้องกันการชะลอการรับรู้ค่าใช้จ่ายโดยการตั้งเป็นสินทรัพย์ไว้ ซึ่ง SoP ต้องการให้มีการทดสอบการรับรู้สินทรัพย์ให้เป็นไปตามคำนิยาม โดยให้พิจารณาถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเป็นสำคัญ ซึ่งไม่แตกต่างกับที่แม่บทการบัญชีไทยให้ไว้

SFAC No.5 มีจุดเด่นที่แตกต่างกับเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามแม่บทการบัญชีไทย โดยมุ่งให้ความสำคัญกับการให้ความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ก่อนที่จะมีการรับรู้รายได้และรายการกำไร ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยมุ่งให้ความสำคัญกับการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

SFAC No.5 ได้ให้แนวทางเพิ่มเติมนอกเหนือจากเกณฑ์การรับรู้ที่ให้ไว้มาใช้กับส่วนประกอบของกำไร (Earnings)<sup>50</sup> โดยในการรับรู้รายได้ (Revenues) และรายการกำไร (Gains) ให้พิจารณา 2 ปัจจัยนี้ประกอบกันเป็นสำคัญ

<sup>50</sup> SFAC No.5 ได้อธิบายว่า Earnings ที่ใช้ใน Statement of earning จะเหมือนกับกำไรสุทธิ (Net income) ที่ใช้ในปัจจุบัน แต่ Earnings จะไม่รวมการปรับปรุงในงวดก่อนๆ ที่มารับรู้ในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

1) **Realized or realizable** รายได้และรายการกำไรจะรับรู้เมื่อ **realized** กล่าวคือ เมื่อได้แลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ หรือสินทรัพย์อื่น เพื่อให้ได้เงินสดหรือสิทธิที่จะได้เงินสด (ตัวอย่างเช่น ลูกหนี้การค้า) หรือจะรับรู้เมื่อ **realizable** โดยสินทรัพย์ที่ได้มาหรือที่ถืออยู่สามารถเปลี่ยนได้ทันทีเพื่อให้ทราบจำนวนของเงินสดหรือสิทธิที่จะได้เงินสด ซึ่งสินทรัพย์ที่สามารถเปลี่ยนได้ทันที (Readily convertible assets) ดังกล่าวมีลักษณะคือ เป็นหน่วยที่สามารถแลกเปลี่ยนได้ และสามารถหาราคอ้างอิงในตลาดซื้อขายคล่องรองรับได้

เห็นได้ว่า ผลสุดท้ายของ realized และ realizable นั้น ก็คือการได้เงินสดหรือสิทธิที่จะได้เงินสด ซึ่ง SFAC No.6 ได้ให้ความหมายของ “Realization” ไว้ว่า “กระบวนการเปลี่ยนทรัพยากรที่ไม่เป็นเงินสด (Noncash resources) และสิทธิให้เป็นตัวเงิน” หรืออาจเรียกได้ว่า “ก่อให้เกิดเงินสด”

2) **Earned** รายได้จะรับรู้เมื่อกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ (Earning process) ที่เป็นสาระสำคัญได้สำเร็จแล้ว โดยกิจการได้กระทำการกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การจัดบริการให้ หรือกิจกรรมอื่นที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่กิจการกำลังดำเนินอยู่ ขณะที่รายการกำไร (Gains) จะไม่เกี่ยวข้องกับกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ดังกล่าว ดังนั้น ในการรับรู้รายการกำไร (Gains) การก่อให้เกิดรายได้ (earned) จึงมีความสำคัญน้อยกว่าการก่อให้เกิดเงินสด (Realized or realizable)

โดยทั่วไป ทั้งสองปัจจัยข้างต้นจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้ส่งมอบสินค้า (หรือสินทรัพย์อื่น) หรือได้จัดบริการให้แก่ลูกค้าแล้ว อย่างไรก็ตาม หากมีการขายหรือการได้รับเงิน (หรือทั้งสอง) ก่อนที่จะมีการผลิตและส่งมอบ รายได้อาจรับรู้เมื่อได้ผลิตและส่งมอบแล้ว ซึ่งถือว่าก่อให้เกิดรายได้แล้ว หรือหากมีการทำสัญญาก่อนที่จะมีการผลิตสินค้า รายได้ก็อาจรับรู้โดยใช้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (Percentage-of-completion) ซึ่งถือว่าก่อให้เกิดรายได้แล้วตามขึ้นความสำเร็จของงาน หรือหากสินค้าหรือสินทรัพย์อื่นสามารถขายได้แน่นอนในราคาที่สามารถกำหนดได้อย่างน่าเชื่อถือ (Readily convertible assets) รายได้และรายการกำไรก็อาจรับรู้เมื่อผลิตเสร็จหรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงราคา ตัวอย่างเช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่มีการซื้อขายกันในตลาดซื้อขายคล่อง (Active market) ผลิตผลทางการเกษตรและแร่โลหะที่มีค่า (เช่น ทองคำ ทองคำขาว) ซึ่งมีตลาดรองรับและขายได้แน่นอน ฯลฯ หรือหากมีความไม่แน่นอนหรือมีข้อสงสัยในการเก็บเงิน รายได้และรายการกำไรก็อาจรับรู้ตามเกณฑ์เงินสดก็ได้ เป็นต้น

ในส่วนของแนวทางในการรับรู้ค่าใช้จ่าย (Expenses) และรายการขาดทุน (Losses) SFAC No.5 มีเกณฑ์การรับรู้โดยรวมที่ไม่แตกต่างกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามแม่บทการบัญชีไทย โดยต่างมุ่งให้ความสำคัญกับการใช้ไปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ลดลง) หรือเมื่อมีการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกิดขึ้น โดย SFAC No.5 ได้ให้แนวทางไว้ ดังนี้

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ใช้ไปในกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้หรือกิจกรรมอื่นในระหว่างงวด อาจรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายได้โดยตรงหรือโดยเกี่ยวข้องกับรายได้ที่รับรู้ในระหว่างงวดก็ได้ ดังกรณีต่อไปนี้

1) ค่าใช้จ่ายบางรายการ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนขาย จะรับรู้ควบคู่ไปกับการรับรู้รายได้จากการขาย ซึ่งเป็นผลมาจากรายการธุรกิจเดียวกัน หรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน ตามแนวคิดการจับคู่ (Matching concept)<sup>51</sup>

2) ค่าใช้จ่ายหลายรายการ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายในการขาย และค่าใช้จ่ายในการบริหาร จะรับรู้เมื่อได้จ่ายเงิน หรือเมื่อมีหนี้สินเกิดขึ้นเพื่อจัดหาสินค้าหรือรับบริการ ซึ่งอาจมีการใช้ประโยชน์ในขณะที่ได้มาหรือในภายหลังก็ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ จะรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นนั่นเอง (Immediate recognition) ซึ่งไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

3) ค่าใช้จ่ายบางรายการ ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าเบี้ยประกันภัย จะถูกบันทึกเป็นส่วนอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผลไปในแต่ละงวดที่คาดว่าสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องจะให้ประโยชน์

และยังให้แนวทางเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงไปหรือสูญเสียไป โดยให้รับรู้ค่าใช้จ่ายหรือรายการขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ไปก่อนแล้วได้ลดลงไปหรือไม่มีอีกต่อไป หรือเมื่อมีหนี้สินเกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้นโดยไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ไม่มีการรับรู้สินทรัพย์)

**ตัวอย่างที่ 3** ผู้ศึกษาได้เลือกตัวอย่างงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2003 ของ *The Coca-Cola Company (KO)* ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก กลุ่มเครื่องดื่ม (Soft Drinks) ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยบริษัทได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

Revenue Recognition

Our Company recognizes revenue when title of our products is transferred to our bottling partners or our customers.

<sup>51</sup> SFAC ได้อธิบายแนวคิดการจับคู่อย่างละเอียดไว้ใน SFAC No.6 ซึ่งได้อธิบายไปแล้วในเรื่องข้อสมมติเกณฑ์คงค้างตามหัวข้อที่ 3 (หัวข้อย่อยที่ 3.1)

## 7. การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน<sup>52</sup>

แม่บทการบัญชีไทย ได้กำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินไว้ 4 เกณฑ์ ขณะที่ SoP กำหนดไว้ใน SoP Chapter 6 โดยมีเพียง 2 เกณฑ์ และ SFAC กำหนดไว้ใน SFAC No.5 โดยมี 5 เกณฑ์ และยังกำหนดไว้ใน SFAC No.7 อีก 1 เกณฑ์ ดังแสดงไว้ตามตารางที่ 5 ดังนี้

**ตารางที่ 5** เกณฑ์การวัดมูลค่าที่หลากหลาย ตามแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC

แม่บทการบัญชีไทย	SoP Chapter 6	SFAC
------------------	---------------	------

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved

<sup>52</sup> โดยนัยแล้ว ใช้กับ “สินทรัพย์” และ “หนี้สิน” เป็นหลัก ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงบดุล



1. ราคาทุนเดิม [Historical cost] 2. ราคาทุนปัจจุบัน [Current cost] 3. มูลค่าที่จะได้รับหรือจะต้องจ่าย [Realisable (settlement) value] 4. มูลค่าปัจจุบัน [Present value]	1. ราคาทุนเดิม [Historical cost] 2. มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน [Current value] ซึ่งประกอบด้วย 2.1 ราคาทุนเปลี่ยนแทน [Replacement cost] 2.2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน [Recoverable amount] - มูลค่าจากการใช้ [Value in use] - มูลค่าที่จะได้รับสุทธิ [Net realizable value]	<u>SFAC No.5</u> 1. ราคาทุนเดิม [Historical cost or Historical proceeds] 2. ราคาทุนปัจจุบัน [Current cost] 3. มูลค่าตลาดปัจจุบัน [Current market value] 4. มูลค่าที่จะได้รับหรือจะต้องจ่ายสุทธิ [Net realizable (settlement) value] 5. มูลค่าปัจจุบัน [Present value (or discounted) of future cash flows] — FASB ให้แนวทางการใช้ไว้ใน SFAC No.7  <u>SFAC No.7</u> มูลค่ายุติธรรม [Fair value]
--	---	--

**แม่บทการบัญชีไทย** กำหนดให้มีเกณฑ์การวัดมูลค่าที่หลากหลาย และใช้ผสมผสานกันในการงบการเงินตามความเหมาะสม โดยใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมร่วมกับเกณฑ์อื่นๆ แต่ไม่ได้ให้แนวทางสำหรับการเลือกใช้ว่า ควรใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าใดกับองค์ประกอบที่มีลักษณะเฉพาะหรือในสถานการณ์เฉพาะ ดังนั้น การเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าจึงขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเป็นสำคัญ เกณฑ์การวัดมูลค่าต่างๆ ที่แม่บทการบัญชีไทยกำหนดไว้มี 4 เกณฑ์ ดังนี้

1) **ราคาทุนเดิม (Historical cost)** เป็นการบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่จ่ายไป หรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนทรัพย์สินมา ณ เวลานั้น และเป็นการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพัน หรือที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2) **ราคาทุนปัจจุบัน (Current cost)** เป็นการแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้สินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือที่เทียบเท่ากันมาแทนที่ ซึ่งมีลักษณะเป็นมูลค่าเข้า (Entry value) และเป็นการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3) **มูลค่าที่จะได้รับ หรือจะต้องจ่าย (Realisable/Settlement value)** เป็นการแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่อาจได้ในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขาย ซึ่งมีลักษณะ

เป็นมูลค่าออก (Exit value) และเป็นการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืน หรือด้วยจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

4) **มูลค่าปัจจุบัน (Present value)** เป็นการแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต ซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และเป็นการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิ ซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

กรณีตัวอย่างสำหรับการใช้เกณฑ์ต่างๆ ข้างต้น เช่น เมื่อกิจการซื้อเครื่องจักรมาใช้ในการผลิต ตาม TAS No.32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดให้วัดมูลค่าเริ่มแรกโดยใช้ราคาทุน กิจการก็จะแสดงเครื่องจักรดังกล่าวด้วย “ราคาทุนเดิม” ซึ่งเป็นราคาตามบัญชีขณะนั้น ต่อมากิจการอาจเห็นว่าควรมีการตีราคาใหม่ ซึ่งเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตาม TAS No.32 กิจการอาจใช้ราคาตลาดจากการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาอิสระในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair value) ของเครื่องจักรเป็นราคาที่ตีใหม่ได้ มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวถือเป็นตัวแทนของ “มูลค่าที่จะได้รับ” ซึ่งมีลักษณะเป็นมูลค่าออก (Exit value) หากกิจการขายสินทรัพย์ดังกล่าวออกไปโดยมิใช่การบังคับขาย อย่างไรก็ตาม หากเครื่องจักรดังกล่าวไม่สามารถหาราคาตลาดที่ได้จากการประเมิน เพราะเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะและแทบจะไม่มีใครซื้อขายกัน กิจการก็อาจใช้ราคาเปลี่ยนแทน (Replacement cost) หักค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นราคาที่ตีใหม่ได้ กรณีนี้ ราคาเปลี่ยนแทนดังกล่าวถือเป็นตัวแทนของ “ราคาทุนปัจจุบัน” ซึ่งมีลักษณะเป็นมูลค่าเข้า (Entry value) หากกิจการต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือเทียบเท่ากัน

ในระยะต่อมา หากเครื่องจักรดังกล่าวเกิดการด้อยค่า และปรากฏว่ามูลค่าจากการใช้ (Value in use) เป็นตัวแทนของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable amount) กิจการต้องปรับลดราคาตามบัญชีขณะนั้น ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เพื่อรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กรณีนี้ราคาตามบัญชีภายหลังการปรับด้อยค่าจะเท่ากับมูลค่าจากการใช้ ซึ่งมูลค่าจากการใช้ดังกล่าวถือเป็นตัวแทนของ “มูลค่าปัจจุบัน” เพราะต้องใช้เทคนิคการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน

**SoP Chapter 6** มีจุดเด่นที่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทยคือ ได้ให้แนวทางในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินไว้อย่างเป็นระบบ โดยการใช้ “เกณฑ์ราคาทุนเดิม (Historical cost basis)” และ “เกณฑ์มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน (Current value basis)” ผสมผสานกัน (Mixed measurement system) ซึ่งการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่เหมาะสมนั้น ขึ้นอยู่กับ

- 1) วัตถุประสงค์ของงบการเงินและลักษณะเชิงคุณภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเชื่อถือได้
- 2) ลักษณะของสินทรัพย์และหนี้สิน และ
- 3) สถานการณ์เฉพาะ

และไม่ว่าจะใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าใด SoP Chapter 6 ได้ให้แนวทางเมื่ออาจมีการวัดมูลค่าใหม่ในภายหลัง (Subsequent remeasurement) เกิดขึ้น ดังนี้

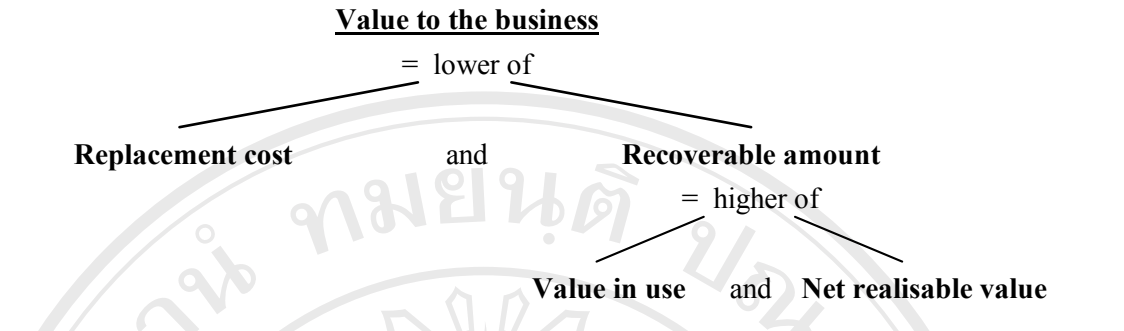
1) *Historical cost basis* เมื่อมีการใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิม การวัดมูลค่าใหม่ให้เหมาะสม (Modified Historical cost basis) จะกำหนดโดย “ราคาทุน (Cost)” หรือ “มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable amount)” แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างเช่น FRS No.11—Impairment of Fixed Assets and Goodwill ซึ่งมีวัตถุประสงค์ให้กิจการไม่บันทึกสินทรัพย์ถาวรด้วยจำนวนเงินที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

2) *Current value basis* เมื่อมีการใช้เกณฑ์มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน การวัดมูลค่าใหม่ให้เป็นปัจจุบัน (Up-to-date current value) จะกำหนดโดย 3 เกณฑ์ย่อย ต่อไปนี้

- 2.1) *ราคาทุนเปลี่ยนแปลงแทน (Replacement cost)* ซึ่งมีลักษณะเป็น Entry value
- 2.2) *มูลค่าที่จะได้รับสุทธิ (Net realisable value: NRV)* ซึ่งมีลักษณะเป็น Exit value
- 2.3) *มูลค่าจากการใช้ (Value in use)* ซึ่งเป็นมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและสามารถขายได้ในที่สุด

อย่างไรก็ตาม SoP Chapter 6 ได้ให้แนวทางในการนำทั้งสามเกณฑ์ย่อยดังกล่าวไปใช้ในการกำหนดมูลค่าที่เป็นปัจจุบัน โดยให้แบบจำลองของมูลค่าที่มีต่อกิจการ (Value to the business model) ดังแสดงไว้ในรูปภาพที่ 2 ต่อไปนี้

**ภาพที่ 2** แสดงมูลค่าที่มีต่อกิจการ ตาม SoP Chapter 6



จากแบบจำลองข้างต้น มูลค่าที่มีต่อกิจการจะกำหนดโดย “ราคาทุนเปลี่ยนแปลง” หรือ “มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน” แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนให้พิจารณาจาก “มูลค่าจากการใช้” หรือ “มูลค่าที่จะได้รับสุทธิ” แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

เห็นได้ว่า SoP Chapter 6 ได้จัดกลุ่มเกณฑ์การวัดมูลค่าออกเป็น 2 กลุ่ม คือ เกณฑ์ราคาทุนเดิม และเกณฑ์มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน เพื่อให้การวัดมูลค่าครอบคลุมทั้งการวัดมูลค่าเริ่มแรก (Initial) และการวัดมูลค่าใหม่ในเวลาต่อมา (Subsequent) ซึ่งมีความชัดเจนในทางปฏิบัติ และยังให้แนวทางในการนำไปใช้ด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้จัดกลุ่มไว้อย่างชัดเจน และไม่ได้ให้แนวทางในการนำไปใช้

SFAC No.5 ที่ออกใน ค.ศ.1984 ได้กล่าวถึงการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ใช้กันในขณะนั้นไว้ 5 ลักษณะ ได้แก่ 1) ราคาทุนเดิม 2) ราคาทุนปัจจุบัน 3) มูลค่าตลาดปัจจุบัน 4) มูลค่าที่จะได้รับหรือจะต้องจ่ายสุทธิ และ 5) มูลค่าปัจจุบัน โดยไม่ได้ให้แนวทางในการนำไปใช้ เพียงแต่กล่าวว่า ขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการ และความสัมพันธ์กับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า โดยให้ตัวอย่างการวัดมูลค่าต่างๆ รวมไปในเนื้อหา

ในภาพรวมแล้ว แต่ละลักษณะดังกล่าว มีเนื้อหาสอดคล้องกับเกณฑ์การวัดมูลค่าตามแม่บทการบัญชีไทย แต่พอจะชี้ความแตกต่างได้คือ SFAC No.5 กล่าวถึง “มูลค่าตลาดปัจจุบัน” ซึ่งมีลักษณะเป็นการใช้ราคาตลาดอ้างอิง (Mark-to-market) ตัวอย่างเช่น การแสดงหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดด้วยมูลค่าตลาดในขณะนั้น (ตาม SFAS No.115—Accounting for Certain Investments in Debt or Equity Securities) ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กำหนดมูลค่าตลาดปัจจุบันไว้เป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

อย่างไรก็ตาม เมื่อนำ SFAC No.7 มาพิจารณา พบว่า FASB ได้ให้แนวทางในการนำข้อมูลกระแสเงินสดและมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน เพื่อ

ตอบสนองต่อการวัดมูลค่าทางการบัญชีในปัจจุบันที่มีการใช้มูลค่าปัจจุบันและมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่ากันอย่างแพร่หลาย โดยได้ออก SFAC No.7 ซึ่งเป็น SFAC ฉบับล่าสุดที่ออกใน ค.ศ. 2000 ที่ผ่านมา ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ไม่ได้ให้แนวทางในการใช้มูลค่าปัจจุบัน ตลอดจนไม่ได้กำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่ายุติธรรมไว้ ซึ่งถือเป็นข้อแตกต่างที่สำคัญที่สุดในประเด็นการวัดมูลค่าและมีความน่าสนใจอย่างยิ่ง ซึ่งพอจะสรุปถึงสาระสำคัญของ SFAC No.7 ได้ดังนี้

**SFAC No.7** มีวัตถุประสงค์ที่จะให้กรอบแนวทางในการใช้มูลค่าปัจจุบันและข้อมูลกระแสเงินสดเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน และกำหนดหลักการทั่วไปที่จะควบคุมการใช้มูลค่าปัจจุบัน โดยเฉพาะเมื่อกระแสเงินสดในอนาคตและจังหวะเวลาไม่แน่นอน โดยมุ่งให้ความสำคัญใน 3 ประเด็น ดังนี้

- แนะนำให้ใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Cash Flow Approach) เพื่อพัฒนาการวัดมูลค่าปัจจุบัน โดยใช้เทคนิคการคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน เพื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งเป็นวิธีที่มีข้อสมมติที่แน่นอนเกี่ยวกับช่วงของกระแสเงินสดที่เป็นไปได้และความน่าจะเป็นในแต่ละช่วงดังกล่าว
- การใช้มูลค่าปัจจุบันเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก (Present value at initial recognition) และการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ (Fresh-start measurements)<sup>53</sup> ให้มีมูลค่าเป็นปัจจุบันในระยะเวลาต่อมา (Subsequent measurements)
- การวัดมูลค่าของหนี้สินเพื่อสะท้อนฐานะทางเครดิตของกิจการ (Entity's credit standing) หรือสะท้อนภาระผูกพันที่ต้องจ่ายในปัจจุบันนั่นเอง

และได้กำหนดหลักการทั่วไปเพื่อควบคุมการใช้มูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินไว้ดังนี้

<sup>53</sup> **Fresh-Start Measurements** คือ การกำหนดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ (New carrying amount) โดยไม่เกี่ยวข้องกับมูลค่าก่อนการกำหนดมูลค่าใหม่ ตัวอย่างเช่น SFAS No.115—Accounting for Certain Investments in Debt or Equity Securities ที่ต้องการให้กิจการวัดมูลค่าใหม่ของเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด โดยการอ้างอิงกับราคาตลาด (Mark-to-market) สำหรับการรายงานในแต่ละงวด อีกตัวอย่างเช่น SFAS No.121—Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets to be Disposed of ที่ต้องการให้กิจการวัดมูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์ระยะยาวเพื่อทดสอบการด้อยค่า เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการด้อยค่าเกิดขึ้น

- กระแสเงินสดที่ประมาณขึ้นและอัตราดอกเบี้ย ควรสะท้อนถึงข้อสมมติเกี่ยวกับเหตุการณ์และความไม่แน่นอนในอนาคต
- อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสด ควรสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณกระแสเงินสด
- กระแสเงินสดที่ประมาณขึ้นและอัตราดอกเบี้ย ควรมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียงและปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้อง
- กระแสเงินสดที่ประมาณขึ้นและอัตราดอกเบี้ย ควรสะท้อนถึงช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ ไม่ใช่เป็นจำนวนที่ต่ำที่สุดหรือสูงที่สุดที่น่าจะเป็น (ดูตัวอย่างที่ 4 ประกอบ)

SFAC No.7 ได้ให้คำนิยามของมูลค่ายุติธรรม (Fair value) ของสินทรัพย์และหนี้สินไว้ว่า

*“The amount at which that asset (or liability) could be bought (or incurred) or sold (or settled) in a current transaction between willing parties, that is other than in forced or liquidation sale.”*

“จำนวนเงินที่สินทรัพย์สามารถซื้อ (ได้มา) หรือขายได้ในขณะนั้น หรือจำนวนเงินที่หนี้สินสามารถได้รับชำระหรือต้องชำระในขณะนั้น ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายต่างมีความเต็มใจในการดำเนินการดังกล่าว ซึ่งไม่ใช่การบังคับขายหรือเพื่อเลิกกิจการ”

มูลค่ายุติธรรม จึงมีวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่าเพื่อประเมินราคาที่ตกลงแลกเปลี่ยนกันระหว่างสองฝ่าย โดยทั้งสองฝ่ายต่างมีความเต็มใจในการดำเนินการดังกล่าว ซึ่งไม่ใช่รายการที่บังคับเพื่อเลิกกิจการหรือการบังคับขาย ความเต็มใจของทั้งสองฝ่ายถือเป็นข้อสมมติทางการตลาด ซึ่งผู้ร่วมแลกเปลี่ยนต่างมีความเต็มใจและสามารถที่จะดำเนินการดังกล่าวได้ โดยต้นทุนของการดำเนินการไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่วัดมูลค่า

SFAC No.7 เห็นว่า ในทางการบัญชี มูลค่ายุติธรรมเป็นการวัดมูลค่าที่ดีที่สุดสำหรับการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินใหม่ (Fresh-start measurements) ให้มีมูลค่าเป็นปัจจุบันในระยะเวลาต่อมา อย่างไรก็ตาม การรับรู้เมื่อเริ่มแรกนั้น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ผู้ซื้อและผู้ขายต่างเต็มใจจ่ายหรือได้รับจากการซื้อขายในตลาดเปิด ถือเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น การรับรู้เมื่อเริ่มแรกจึงใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นราคาทุนสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก หรือกล่าวได้ว่า ราคาทุน คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกนั่นเอง

SFAC No.7 ยังเห็นว่า มูลค่ายุติธรรมเป็นการวัดมูลค่าที่น่าเชื่อถือที่สุด เพราะกลไกของตลาดทำให้การกำหนดมูลค่ายุติธรรมมีความเป็นกลาง และไม่เป็นปัญหาในการวัดมูลค่า อย่างไรก็ตาม เมื่อไม่มีราคาตลาดอ้างอิง SFAC No.7 ก็ได้ให้แนวทางที่เหมาะสมสำหรับการประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้มูลค่าปัจจุบันและวิธีกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เพราะ FASB เห็นว่า การใช้ข้อ

สมมติที่สมเหตุสมผลของกิจการเองเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคตเป็นการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ดีที่สุด เมื่อไม่สามารถหาราคาตลาดอ้างอิงได้

เมื่อสินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตลาดอ้างอิง การรับรู้เมื่อเริ่มแรกไม่จำเป็นต้องวัดมูลค่าปัจจุบันเพื่อกำหนดราคาทุน เพราะราคาตลาดเป็นตัวแทนของมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่ประมาณขึ้น หรือกล่าวได้ว่า มูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ก็คือ ราคาทุนหรือราคาตลาด ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกนั่นเอง เพราะกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตเมื่อคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันจะเท่ากับราคาทุน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ตัวอย่างเช่น เงินให้กู้ยืม และเงินลงทุนในตราสารหนี้ (หุ้นกู้)

แต่เมื่อไม่มีราคาตลาดอ้างอิง SFAC No.7 เห็นว่า มูลค่าปัจจุบันและวิธีกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เป็นวิธีประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ดีที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่ใช่สินทรัพย์และหนี้สินทางการเงิน (Nonfinancial assets and liabilities) เช่น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (Investment property) และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (PPE) ซึ่งประมาณมูลค่ายุติธรรมจากมูลค่าจากการใช้ (Value-in-use) โดยใช้เทคนิคการคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ระยะยาวให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน แล้วเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีเพื่อทดสอบการด้อยค่าตาม SFAS No.121—Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets to be Disposed of

Expected Cash Flow Approach เป็นวิธีที่ FASB เห็นว่าเหมาะสมที่สุดและแนะนำให้ใช้ เพราะทำให้การคำนวณมูลค่าปัจจุบันมีข้อสมมติที่แน่นอนเมื่อกระแสเงินสดในอนาคตและจังหวะเวลาที่มีความไม่แน่นอน หรือไม่มีกระแสเงินสดตามสัญญา (Contractual cash flow) ที่แน่นอนนั่นเอง โดยให้ความสำคัญกับกระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งใช้ความน่าจะเป็น (Probability / Prob.) เป็นองค์ประกอบสำคัญ โดยมีการปรับความเสี่ยงที่เป็นระบบ (Systematic risk) เพื่อสะท้อนความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต แล้วจึงใช้อัตราดอกเบี้ยที่ไม่มีความเสี่ยง (Risk-free rate of interest) เป็นอัตราคิดลดกระแสเงินสดในอนาคต

อย่างไรก็ตาม SFAC No.7 ยังได้กล่าวถึงวิธีเดิม (Traditional Approach) ที่ใช้สำหรับการคำนวณมูลค่าปัจจุบันว่า เป็นวิธีที่ใช้ได้ดีเมื่อการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินมีกระแสเงินสดตามสัญญาซึ่งมีความแน่นอนและเป็นการประมาณกระแสเงินสดที่ดีที่สุด ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงิน อาทิ เงินให้กู้ยืม และหุ้นกู้ เป็นต้น แล้วจึงใช้อัตราดอกเบี้ยที่ปรับด้วยความเสี่ยงที่เป็นระบบที่มีในกระแสเงินสดมาเป็นอัตราคิดลด

ความแตกต่างระหว่างวิธี Expected Cash Flow Approach กับ วิธี Traditional Approach สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ดังตารางที่ 6 ดังนี้

**ตารางที่ 6** ตารางเปรียบเทียบวิธี Expected Cash Flow Approach กับ วิธี Traditional Approach

ประเด็น	Traditional Approach	Expected Cash Flow Approach
ใช้ได้เมื่อ (Useful when)	มี Contractual cash flow ซึ่งมีความแน่นอน	ไม่มี Contractual cash flow และมีความไม่แน่นอน
การใช้ความน่าจะเป็น (Prob.) ในการประมาณกระแสเงินสด	ไม่ใช้ เพราะมี Contractual cash flow ซึ่งมีความแน่นอนอยู่แล้ว	ใช้การกระจายความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
อัตราคิดลด (Discount rate)	ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ปรับด้วยความเสี่ยงที่มีในกระแสเงินสด	ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ไม่มีความเสี่ยง (Risk-free rate of interest)

**ตัวอย่างที่ 4** กิจการมีกระแสเงินสดที่คาดไว้ คือ \$1,000, \$2,000 และ \$4,000 ความน่าจะเป็น (Prob.) ที่จะได้รับคือ 15%, 55% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น คือ

$$0.15 \times \$1,000 = \$150$$

$$0.55 \times \$2,000 = \$1,100$$

$$0.30 \times \$4,000 = \$1,200$$

$$\text{Expected cash flow} \quad \underline{\underline{\$2,450}}$$

เห็นได้ว่า Expected Cash Flow Approach ใช้การกระจายความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งสามารถนำไปปรับใช้กับจังหวะเวลาของกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นเป็นรายเดือนหรือรายปี และมีข้อสังเกตคือ กำหนดกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยกระจายความน่าจะเป็นในแต่ละ Prob. ไม่ใช่การกำหนดจากกระแสเงินสดที่มี Prob. สูงที่สุด เช่น \$2,000 ซึ่งมี Prob. สูงที่สุดคือ 55%

สำหรับการใช้มูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าหนี้สินนั้น มีความแตกต่างกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ เพราะการใช้มูลค่าปัจจุบันในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินมีวัตถุประสงค์เพื่อประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ที่ต้องการในขณะนั้นของผู้ถือ (Holder) ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้คือราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ของกิจการที่ออกหุ้นกู้ (หนี้สิน) คือราคาที่กิจการอื่นเต็มใจที่จะจ่ายเพื่อถือเป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ (สินทรัพย์) หรือกล่าวได้ว่า มูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน คือ จำนวนเงินที่เจ้าหนี้ต้องการในขณะนั้นซึ่งแสดงให้เห็นฐานะทางเครดิตของลูกหนี้ (Credit standing) ในขณะนั้นที่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายต่อเจ้าหนี้



ตัวอย่างของ SFAS ที่เกี่ยวกับการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน เช่น SFAS No.114—Accounting by Creditors for Impairment of a Loan (May 1993) ซึ่งกำหนดให้เจ้าหนี้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้ที่มีปัญหาโดยใช้เทคนิคการคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตด้วยอัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเดิม (Original contract rate) ให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน และอนุญาตให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหลักประกันของลูกหนี้ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินจึงเป็นจำนวนเงินที่เจ้าหนี้และลูกหนี้ต่างเต็มใจและยอมรับทั้งสองฝ่ายภายใต้สัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้

## 8. แนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน

### 8.1 แนวคิดเกี่ยวกับทุน

แม้บทการบัญชีไทย และ SFAC ซึ่งกล่าวไว้ใน SFAC No.5 และ SFAC No.6 ต่างก็มีแนวคิดเกี่ยวกับทุน 2 แนวคิด คือ แนวคิดของทุนทางการเงิน (Financial capital concept) และแนวคิดของทุนทางการผลิต (Physical capital concept) ขณะที่ SoP ซึ่งกล่าวไว้ใน Chapter 6 กล่าวถึงเพียงแนวคิดของทุนทางการเงินเท่านั้น

แนวคิดเกี่ยวกับทุนทั้งสอง ให้ความหมายของทุนแตกต่างกันคือ ตามแนวคิดของทุนทางการเงิน ทุน มีความหมายเหมือนกับจำนวนเงินของสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์หักด้วยหนี้สิน) หรือ ส่วนของเจ้าของ ในขณะที่ ตามแนวคิดของทุนทางการผลิต ทุน ถูกถือให้เป็นเช่นเดียวกับกำลังการผลิตของกิจการ (Physical productive capacity) หรือทรัพยากรที่ต้องการเพื่อให้ได้กำลังการผลิตนั้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าแม้บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างกล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับทุนทั้งสองแนวคิดนี้ แต่ก็มีความแตกต่างกันคือ แม้บทการบัญชีไทยไม่ได้สนับสนุนให้กิจการนำแนวคิดเกี่ยวกับทุนแนวคิดใดแนวคิดหนึ่งมาใช้กับกิจการ โดยเฉพาะ เพียงแต่กล่าวไว้ว่า กิจการส่วนใหญ่ นำแนวคิดของทุนทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน โดยให้แนวทางว่า กิจการควรนำแนวคิดเกี่ยวกับทุนที่เหมาะสมมาใช้ โดยให้คำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก (based on users' needs) ซึ่งก็ขึ้นอยู่กับว่าผู้ใช้งบการเงินให้ความสำคัญต่อทุนที่เป็นตัวเงินหรือที่เป็นกำลังการผลิต ดังนั้น จึงเป็นการให้ทางเลือกกับผู้จัดทำงบการเงิน โดยจะมีผลต่อการวัดผลกำไรที่จะได้ กล่าวไว้ในเรื่องแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุนต่อไป

ขณะที่ SFAC No.6 เรื่อง องค์ประกอบของงบการเงิน ได้สนับสนุนให้กิจการนำแนวคิดของทุนทางการเงินมาใช้ เพราะเป็นแนวคิดที่ได้รับการยอมรับและเป็นแนวคิดการรักษาระดับทุนที่ใช้กับงบการเงินในปัจจุบัน นอกจากนี้ SFAC No.5 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าในงบการเงิน

ยังกำหนดให้งบการเงินที่อภิปรายกันใน SFAC ฉบับนี้ มีพื้นฐานมาจากแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน

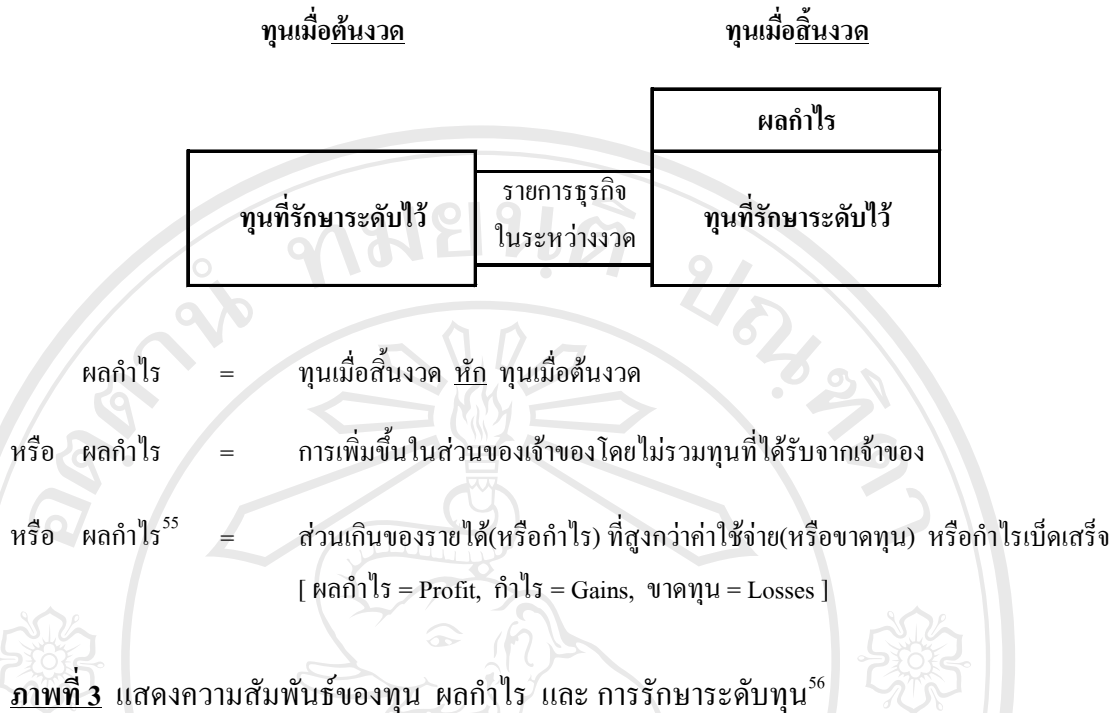
## 8.2 แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน

แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างก็มีแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน 2 แนวคิด คือ การรักษาระดับทุนทางการเงิน (Financial capital maintenance) และการรักษาระดับทุนทางการผลิต (Physical capital maintenance) ขณะที่ SoP มีเพียงแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินเท่านั้น ซึ่งต่างก็มีทิศทางเดียวกันกับการมีแนวคิดเกี่ยวกับทุนในหัวข้อที่ 8.1

ไม่ว่าจะมีแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุนอย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างก็มีแนวคิดเรื่องการรักษาระดับทุนเหมือนกัน โดยมีแนวคิดว่าการรักษาระดับทุน ได้เชื่อมโยงระหว่างแนวคิดเกี่ยวกับทุนและแนวคิดเกี่ยวกับผลกำไร (Profit)<sup>54</sup> เพราะได้ให้จุดอ้างอิงเพื่อวัดผลกำไร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ผลกำไร วัดได้จากการรักษาระดับทุนที่กิจการต้องการรักษาระดับ ซึ่งขึ้นอยู่กับแนวคิดเกี่ยวกับทุนที่กิจการนำมาใช้ว่าเป็นทุนทางการเงินหรือทุนทางการผลิตอย่างไรอย่างหนึ่ง และไม่ว่ากิจการต้องการรักษาระดับทุนอย่างไร ผลกำไรจะเกิดขึ้นเมื่อ ทุนเมื่อสิ้นงวดสูงกว่าทุนเมื่อต้นงวด ดังแสดงไว้ที่รูปภาพที่ 3 โดยไม่รวมการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของและทุนที่ได้รับจากเจ้าของ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved

<sup>54</sup> SFAC ใช้คำว่า “Return on capital” หรือ “ผลตอบแทนจากทุน” ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย (ตาม IASB Framework) และ SoP ใช้คำว่า “Profit” หรือ “ผลกำไร” อย่างไรก็ตาม ผลกำไรตามแนวคิดการรักษาระดับทุน ถือเป็นผลตอบแทนจากทุน



### 8.3 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์และหนี้สิน

แม้บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างก็กล่าวถึงความแตกต่างที่สำคัญระหว่างแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินและแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการผลิต ซึ่งเกี่ยวข้องกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์และหนี้สิน โดยตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของผลกำไร (Holding gain) ดังนั้น การตีราคาสินทรัพย์เพิ่มตาม TAS No.32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของผลกำไรตามแนวคิดนี้ แม้ว่า TAS ฉบับดังกล่าวได้กำหนดให้บันทึกส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในงบดุลก็ตาม ซึ่งในเรื่องการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มนี้ ตาม US GAAP ไม่อนุญาตให้ถือปฏิบัติ

ขณะที่ ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการผลิต ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของผลกำไร แต่ถือเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุน (Capital maintenance adjustments) ซึ่งต้องรวมไว้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ

<sup>55</sup> เฉพาะกรณี การรักษาระดับทุนทางการเงิน

<sup>56</sup> คัดแปลงจาก John Blake and Henry Lunt, *Accounting Standards* (Great Britain: Prentice-Hall, Inc., 2001), pp. 275.

นอกจากนี้ แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ยังได้กล่าวถึงการวัดค่าของการรักษาระดับทุนทางการเงิน ซึ่งสามารถวัดค่าได้โดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม (Nominal monetary units) หรือหน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ (Constant purchasing power units) อย่างไม่อย่างหนึ่ง โดยการใช้หน่วยเงินดังกล่าวมีผลต่อค่านิยมของผลกำไรตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน ซึ่ง SFAC ไม่ได้อธิบายเรื่องนี้ไว้ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยได้อธิบายเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน กล่าวคือ หากวัดค่าของทุนทางการเงินโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม ผลกำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของทุนทางการเงินในระหว่างรอบระยะเวลา ดังนั้น การตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของผลกำไรตามแนวคิดนี้ แต่หากวัดค่าของทุนทางการเงินโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ ผลกำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อของเงินที่ลงทุนในระหว่างรอบระยะเวลา ซึ่งราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของผลกำไร ส่วนที่เหลือถือเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น

SoP Chapter 6 ได้กล่าวถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาโดยทั่วไป (General price changes) โดยมีแนวคิดไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย และ SFAC แต่ไม่ได้กล่าวถึงเฉพาะการเปลี่ยนแปลงราคาโดยทั่วไปเท่านั้น ยังได้กล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงราคาโดยเฉพาะ (Specific price changes) ด้วย ซึ่งสามารถส่งผลกระทบต่อผลกำไรที่ได้รายงานและฐานะทางการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน โดยได้ให้แนวทางว่า หากผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาโดยเฉพาะมีความรุนแรง กิจการที่เสนอรายงานจำเป็นต้องใช้มาตรฐานการบัญชีที่แจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

ด้วยแนวคิดการรักษาระดับทุนเพื่อวัดผลกำไรนี้เอง ทำให้ทั้ง Thai GAAP, UK GAAP และ US GAAP ต่างก็ต้องการให้กิจการนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพื่อรายงานผลกำไรตามแนวคิดนี้ โดยตาม Thai GAAP กำหนดไว้ใน TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน โดยให้เลือกรายงานระหว่างงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนั้น การจัดทำจึงขึ้นอยู่กับกิจการที่นำเสนองบการเงิน ขณะที่ตาม UK GAAP งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of total recognised gains and losses) เป็นส่วนประกอบหนึ่งของงบการเงินตาม SoP Chapter 7 และ FRS No.3—Reporting Financial Performance ยังกำหนดให้จัดทำด้วยส่วนตาม US GAAP ได้กำหนดวิธีการรายงานกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive income) ไว้ใน SFAS No.130—Reporting Comprehensive Income โดยอาจเลือกแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืออาจแสดงไว้กับงบกำไรขาดทุน หรืออาจแยกแสดงไว้ต่างหากก็ได้

## 9. กิจการที่เสนอรายงาน

SoP ได้กำหนดเรื่องกิจการที่เสนอรายงาน (The reporting entity) ไว้ใน SoP Chapter 2 ซึ่งทั้งแม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างก็ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้

SoP Chapter 2 มีแนวคิดที่ว่า กิจการควรจัดทำงบการเงินโดยรายงานถึงกิจกรรมและทรัพยากรทั้งหมดที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ โดยถือว่ากิจการที่เสนอรายงานเป็นหน่วยเชิงเศรษฐกิจหนึ่งๆ ซึ่งการจัดทำงบการเงินของกิจการที่เสนอรายงานมี 2 รูปแบบ ดังนี้

1) งบการเงินเดี่ยว (*Single/Individual entity financial statements*) เป็นงบการเงินที่รายงานถึงกิจกรรมและทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการโดยตรง งบการเงินเฉพาะบริษัทเป็นตัวอย่างหนึ่งของงบการเงินดังกล่าว ซึ่งบริษัทนั้นๆ เป็นกิจการที่เสนอรายงาน

2) งบการเงินรวม (*Consolidated financial statements*)<sup>57</sup> เป็นงบการเงินที่รายงานถึงกิจกรรมและทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ รายงานถึงกิจกรรมและทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการเอง และยังรวมไปถึงกิจกรรมและทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นที่อยู่ในเครือของกิจการด้วย ดังนั้น กิจการที่เสนอรายงานจึงเป็นกลุ่มของกิจการที่ประกอบด้วยกิจการแม่และกิจการที่อยู่ในเครือ ตัวอย่างเช่น กลุ่มบริษัทที่ดำเนินธุรกิจอย่างครบวงจร โดยมีบริษัทแม่เป็นแกนหลัก (Holding company) และมีบริษัทย่อยในเครือที่ดำเนินธุรกิจสนับสนุนบริษัทแม่ เช่นนี้ กลุ่มบริษัทที่ประกอบด้วยบริษัทแม่และบริษัทย่อย เป็นกิจการที่เสนอรายงาน โดยบริษัทแม่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยที่อยู่ภายใต้การควบคุมมาจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกลุ่มบริษัทเพื่อแสดงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ

FRS ที่ใช้แนวคิดนี้ ได้แก่ FRS No.2—Accounting for Subsidiary Undertakings (Dec. 1992) ซึ่งให้ความหมายของ “การรวมเข้าด้วยกัน (Consolidation)” ว่าเป็นกระบวนการปรับปรุงและรวมข้อมูลทางการเงินจากงบการเงินเดี่ยวของกิจการแม่และกิจการย่อย เพื่อนำมาจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งนำเสนอข้อมูลทางการเงินสำหรับกลุ่มกิจการเสมือนเป็นกิจการเชิงเศรษฐกิจเดียวกัน

<sup>57</sup> ในประเทศสหราชอาณาจักร บริษัทที่จัดเป็นขนาดกลางและขนาดเล็ก (Private limited companies — ‘Ltd’) ตาม Companies Act 1985 ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม แต่หากเป็นบริษัทที่จัดเป็นขนาดใหญ่ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (Public limited companies — ‘Plc’) ต้องจัดทำงบการเงินรวม โดย Companies Act 1985 ใช้จำนวนของรายได้ สินทรัพย์ และพนักงานเป็นเกณฑ์ในการจัดขนาด

**ตัวอย่างที่ 5** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2003 ของ *British Sky Broadcasting Group plc (BSY)*<sup>58</sup> ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน ประเทศสหราชอาณาจักร กลุ่มสื่อและการถ่ายภาพ ประกอบด้วยธุรกิจสื่อโทรทัศน์ (Sky's Channels) โดยได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวมไว้ดังนี้

b) Basis of consolidation

The Group financial statements consolidate the financial statements of the Company and all of its subsidiary undertakings. All companies are consolidated using acquisition accounting and all inter-company balances and transactions have been eliminated on consolidation.

.....

## 10. การนำเสนอข้อมูลทางการเงิน

SoP ได้กำหนดเรื่องการนำเสนอข้อมูลทางการเงินไว้ใน SoP Chapter 7 ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ โดยแม่บทการบัญชีไทยได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ใน TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

SoP Chapter 7 จะอ้างอิง SoP Chapter 3 ในเรื่องลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน และได้ให้หลักการที่ข้อมูลควรจะนำเสนอในงบการเงินอย่างไรเพื่อให้บรรจบกับวัตถุประสงค์ของงบการเงินตาม SoP Chapter 1 โดยมีหลักการที่ว่า การนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินอย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ และมีประสิทธิภาพ งบการเงินควรเข้าใจได้ง่าย (Understandability) ตรงไปตรงมา และกระชับเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่ยังคงไว้ซึ่งการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเชื่อถือได้ และต้องไม่ละเลยการเพิ่มข้อมูลที่มีนัยสำคัญไว้ในงบการเงิน แม้ว่าจะทำให้งบการเงินมีความยาวมากขึ้นก็ตาม

ในเรื่องความยาวของงบการเงินนี้เอง ทำให้งบการเงินในรายงานประจำปีของกิจการมีความยาวหลายสิบหน้า ตัวอย่างเช่น รายงานประจำปี 2003/2004 ของ British Airways Plc<sup>59</sup> ซึ่งมีความยาว 72 หน้า โดยงบการเงินมีความยาวถึง 34 หน้า ส่วนที่เหลือเป็นข้อมูลอื่นที่นอกเหนือจากงบการเงิน ซึ่งมีทั้งข้อมูลทางการบัญชีและที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการบัญชี เช่น จุดเด่นใน

<sup>58</sup> British Sky Broadcasting Group plc เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (NYSE) ประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย โดยจัดอยู่ในอุตสาหกรรมสื่อโทรทัศน์ ใช้อักษรย่อเดียวกันคือ “BSY” — สามารถดูรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการ ได้ที่ <http://www.sky.co.uk>

<sup>59</sup> ดูรายงานประจำปี 2003/2004 ของ British Airways Plc ได้ที่ <http://www.britishairways.com>

รอบปี (Key results) ภาาสน์จากประธานกรรมการ (Statement from the chairman) คำอธิบายงบการเงิน (Operating and financial review) เป็นต้น ซึ่ง SoP Chapter 7 เรียกข้อมูลเหล่านี้ว่า “Accompanying information”

การนำเสนอข้อมูลในงบการเงินต้องเกี่ยวข้องอย่างมากกับการอธิบาย การทำให้เข้าใจได้ง่าย การย่อ และการรวมยอด แม้ว่ากระบวนการเหล่านี้จะทำให้รายละเอียดขาดหายไป แต่หากได้จัดทำอย่างมีแบบแผน ก็จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินให้มีความรู้และความเข้าใจยิ่งขึ้นได้ในทุกระดับ และยังช่วยให้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินกับกิจการอื่นได้ (Comparability)

SoP Chapter 7 ได้ระบุส่วนประกอบของงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินเบื้องต้น และหมายเหตุประกอบงบการเงินไว้ ดังตารางที่ 7 ต่อไปนี้

**ตารางที่ 7** แสดงส่วนประกอบของงบการเงิน ตาม SoP Chapter 7

ส่วนที่ 1 งบการเงินเบื้องต้น (Primary financial statements)	ส่วนที่ 2 หมายเหตุประกอบงบการเงิน (Supporting notes)
1. งบแสดงผลการดำเนินงาน ประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> <li>- งบกำไรขาดทุน (Profit and loss account) และ</li> <li>- งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of total recognised gains and losses: STRGL)</li> </ul> 2. งบแสดงฐานะการเงิน ได้แก่ <ul style="list-style-type: none"> <li>- งบดุล (Balance sheet)</li> </ul> 3. งบกระแสเงินสด (Cash flow statement)	ตัวอย่างเช่น <ul style="list-style-type: none"> <li>- นโยบายการบัญชี</li> <li>- ข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</li> <li>- ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล</li> <li>- ข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน</li> <li>- ฯลฯ</li> </ul>

1) การนำเสนอข้อมูลผลการดำเนินงาน โดยงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ควรให้ความสำคัญกับส่วนประกอบของผลการดำเนินงานดังกล่าวและลักษณะของส่วนประกอบเหล่านั้น แม้ว่าทุกๆ ส่วนประกอบจะเกี่ยวข้องกับการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ แต่บางกิจการ ก็มีส่วนประกอบที่มีลักษณะเฉพาะสำหรับกิจการนั้นๆ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการประเมินผลการดำเนินงาน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ส่วนประกอบหนึ่งๆ อาจมีความสำคัญมากต่อการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการหนึ่ง แต่อาจมีความสำคัญน้อยสำหรับอีกกิจการหนึ่งก็ได้

การนำเสนองบแสดงผลการดำเนินงานที่ดีตาม SoP Chapter 7 ตัวอย่างเช่น

- ให้รับรู้องค์ประกอบของงบการเงินเพียงกำไร (Gains) และขาดทุน (Losses)

- จัดประเภทรายการตามหน้าที่ เช่น การผลิต การขาย การบริหาร และตามลักษณะ เช่น ดอกเบี้ยจ่าย
- แยกแสดงข้อมูลผลการดำเนินงานที่ได้รับผลกระทบที่แตกต่างกันตามสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจหรือทางการค้า เช่น แยกแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน แยกแสดงข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ยกเลิกและการดำเนินงานที่ยังดำเนินอยู่
- แยกแสดงค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน เช่น ต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) และภาษีเงินได้ แยกแสดงรายการที่มีจำนวนเงินหรือลักษณะที่ไม่เป็นปกติ เช่น รายการพิเศษ

2) การนำเสนอข้อมูลฐานะการเงิน โดยบุคคล ควรให้ความสำคัญกับประเภทและจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สิน และความสัมพันธ์ระหว่างกัน และหน้าที่ของสินทรัพย์ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่มีความหลากหลาย

การนำเสนอของบุคคลที่ดีตาม SoP Chapter 7 ตัวอย่างเช่น

- ให้รับรู้องค์ประกอบของงบการเงินเพียงสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น
- จัดประเภทสินทรัพย์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะ จำนวนเงิน และสภาพคล่องของทรัพยากรที่สามารถหามาได้
- จัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะ จำนวนเงิน และจังหวะเวลาของภาระผูกพันที่ต้องการหรืออาจต้องการทรัพยากรที่มีสภาพคล่องเพื่อชำระภาระผูกพันดังกล่าว
- จัดประเภทสินทรัพย์ตามหน้าที่ เช่น แยกแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ถาวร

3) การนำเสนอข้อมูลกระแสเงินสด โดยงบกระแสเงินสด ควรนำเสนอให้แตกต่างกันระหว่างกระแสเงินสดจากการดำเนินงานและกระแสเงินสดจากกิจกรรมอื่น และควรแสดงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินสดและการใช้ไปของเงินสดที่หลากหลายของกิจการด้วย

4) หมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเบื้องต้นที่เป็นส่วนขยายและให้คำอธิบายเพิ่มเติม โดยควรให้ข้อมูลเช่น

- ให้รายละเอียดเพิ่มเติมของรายการที่รับรู้ในงบการเงินเบื้องต้น โดยควรให้รายละเอียดเพิ่มเติมที่เข้าใจได้ง่ายและไม่คลุมเครือ



- ให้ทางเลือกต่อรายการที่รับรู้ในงบการเงินเบื้องต้น เช่น ความแตกต่างที่มีนัยสำคัญระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่าที่เป็นปัจจุบัน การเปิดเผยข้อมูลจำแนกตามส่วนงานเพิ่มเติมจากการนำเสนองบการเงินรวม
- ให้ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ไม่รวมอยู่ในงบการเงินเบื้องต้น เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

สำหรับ FRS ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น

*FRS No.1—Cash Flow Statements (Revised 1996)* ได้กำหนดให้กิจการที่เสนอรายงานจัดทำงบกระแสเงินสดตามรูปแบบที่ให้ไว้ โดยจัดประเภทกระแสเงินสดสำหรับงวดให้หลากหลายตามหัวข้อที่ FRS No.1 กำหนด ซึ่งมี 8 หัวข้อ ได้แก่

- 1) Operating activities เป็นกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดำเนินงานหรือกิจกรรมทางการค้า
- 2) Returns on investments and servicing of finance เป็นกระแสเงินสดที่เป็นผลจากการลงทุนและจากการจัดหาเงินทุน เช่น ดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่ได้รับ (ผลตอบแทนจากการลงทุน) และดอกเบี้ยที่จ่ายไป (ต้นทุนทางการเงิน)
- 3) Taxation เป็นกระแสเงินสดจากการจ่ายภาษีเงินได้
- 4) Capital expenditure and financial investment เป็นกระแสเงินสดจากการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและเงินลงทุนต่างๆ เช่น กระแสเงินสดจากการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สินทรัพย์มีตัวตน) การได้มาซึ่งสิทธิในที่ดิน (สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) การลงทุนในตราสารทางการเงิน
- 5) Acquisitions and disposals เป็นกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ซึ่งเป็นเงินลงทุนโดยการเข้าไปมีส่วนร่วมได้เสียในกิจการอื่น
- 6) Equity dividends paid เป็นกระแสเงินสดจากการจ่ายเงินปันผล
- 7) Management of liquid resources เป็นกระแสเงินสดจากการบริหารสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง เช่น เงินฝากและเงินลงทุนที่มีสภาพคล่องสูง (เทียบเท่าเงินสด)
- 8) Financing เป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงินทุนจากแหล่งภายนอก เช่น กระแสเงินสดจากการกู้ยืม (ไม่รวมเงินเบิกเกินบัญชีกระแสรายวัน) การระดมทุนจากหุ้นสามัญที่ออก

*FRS No.3—Reporting Financial Performance (Oct. 1992)* ซึ่งมีวัตถุประสงค์ให้กิจการที่เสนอรายงานเน้นลำดับความสำคัญของส่วนประกอบของผลการดำเนินงาน เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจผลการดำเนินงานสำหรับงวดของกิจการ โดยกำหนดให้กิจการจัดทำงบกำไร

ขาดทุนแบบหลายชั้น (Layerd format) และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งได้แสดงตัวอย่างของรูปแบบการนำเสนองบการเงินดังกล่าวไว้ให้ด้วย นอกจากนี้ ยังแนะนำให้กิจการแสดงการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (Reconciliation of movements in shareholders' funds) ไว้ด้วย ซึ่งไม่ถือเป็นงบการเงินเบื้องต้นตาม SoP Chapter 7 แต่อาจแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเบื้องต้น หรืออาจแสดงไว้เป็นหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้

*FRS No.18—Accounting Policies (Dec. 2000)* ซึ่งมีวัตถุประสงค์หนึ่งคือ เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการที่เสนอรายงานได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวไว้ในงบการเงินอย่างเพียงพอ โดยทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถที่จะเข้าใจนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ และยังกำหนดให้กิจการเปิดเผยเกี่ยวกับเทคนิคการประมาณการที่ใช้สำหรับนโยบายการบัญชีดังกล่าวในบางสถานการณ์ด้วย

**ตัวอย่างที่ 6** ในรายงานประจำปี 2003/2004 ของ *British Airways Plc (BAY)*<sup>60</sup> ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน ประเทศสหราชอาณาจักร กลุ่มขนส่ง (กลุ่มย่อยสายการบินและท่าอากาศยาน) ประกอบธุรกิจสายการบินพาณิชย์ (British Airways) ได้เปิดเผยแบบแผนในการจัดทำงบการเงินไว้เป็นหัวข้อแรกในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2004 ดังนี้

#### 1 Accounting policies

##### Accounting convention

The accounts have been prepared under the historical cost convention modified by the inclusion of certain assets at valuation, as stated below, and in accordance with all applicable United Kingdom accounting standards and the Companies Act 1985. The principal accounting policies have been applied consistently with those applied in the previous year.

British Airways Plc ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชนและผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยมีข้อกำหนดที่เข้ามาเกี่ยวข้อง คือ กฎหมายบริษัท (Companies Act 1985) และมาตรฐานการบัญชี (FRS ซึ่งกำหนดขึ้นภายใต้ SoP) โดยได้นำเสนองบการเงินเบื้องต้นทั้ง 4 งบ (ตามที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข) และหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งได้นำเสนองบการเงินรวมเป็นหลัก โดยไม่นำ

<sup>60</sup> British Airways Plc เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (NYSE) ประเทศสหรัฐอเมริกา ด้วย โดยจัดอยู่ในอุตสาหกรรมสายการบิน ใช้อักษรย่อ “BAB” — สามารถดูรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการได้ที่ <http://www.britishairways.com>

งบการเงินเฉพาะบริษัทมาแสดงเปรียบเทียบ ยกเว้นงบดุลที่ต้องนำเสนอทั้งงบดุลรวมและงบดุลเฉพาะบริษัท ซึ่งเป็นไปตาม Companies Act 1985

รูปแบบการนำเสนอของงบกำไรขาดทุนของ British Airways Plc ถูกกำหนดโดย Companies Act 1985<sup>61</sup> ส่วนการนำเสนอของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นข้อกำหนดของ FRS No.3—Reporting Financial Performance และการนำเสนอของกระแสเงินสดรวม เป็นข้อกำหนดของ FRS No.1—Cash Flow Statements

รูปแบบการนำเสนอของงบการเงินของ British Airways Plc ซึ่งเป็นตัวแทนของบริษัทในประเทศไทยสหราชอาณาจักร มีจุดเด่นคือ

- ลำดับการนำเสนอ นำเสนอของงบกำไรขาดทุนเป็นลำดับแรก ก่อนงบดุล ตามมาด้วยงบกระแสเงินสด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น ตามลำดับ
- รูปแบบของงบกำไรขาดทุน มีจุดเด่นคือ นำเสนอของงบกำไรขาดทุนแบบหลายชั้น เป็นลำดับความสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ FRS No.3—Reporting Financial Performance
- รูปแบบของงบดุล เน้นการจัดประเภทรายการที่มีลำดับสภาพคล่องเข้าสู่ส่วนกลาง กล่าวคือ แสดงลำดับรายการที่ไม่มีสภาพคล่องหรือมีสภาพคล่องต่ำไปสู่รายการที่มีสภาพคล่องสูง เช่น แสดงสินทรัพย์ถาวรไว้ก่อนสินทรัพย์หมุนเวียน โดยมีจุดเด่นคือ นำสินทรัพย์หมุนเวียนมาหักกับหนี้สินหมุนเวียนเพื่อแสดงยอดสุทธิ ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบได้ทันทีว่า สินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการสามารถครอบคลุมหนี้สินหมุนเวียนได้หรือไม่
- รูปแบบของงบกระแสเงินสด เน้นการจัดประเภทกลุ่มของกระแสเงินสดที่หลากหลาย ซึ่งสอดคล้องกับ FRS No.1—Cash Flow Statements

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright © by Chiang Mai University  
All rights reserved

<sup>61</sup> Companies Act 1985 (Amended in 1989) ได้กำหนดรูปแบบของงบดุลไว้ 2 แบบ คือ แบบที่ 1 เป็นแบบแนวดิ่ง และแบบที่ 2 เป็นแบบแนวนอน ส่วนงบกำไรขาดทุนมี 4 แบบ โดยแบบที่ 1 และ 2 เป็นแบบแนวดิ่ง และแบบที่ 3 และ 4 เป็นแบบแนวนอน สำหรับรูปแบบที่นิยมใช้ในปัจจุบัน คือ งบดุลแบบที่ 1 และงบกำไรขาดทุนแบบที่ 1 (ดังที่ British Airways Plc นำเสนอ) โดยไม่นิยมแบบแนวนอน อย่างไรก็ตาม สำหรับรูปแบบของงบกำไรขาดทุนที่ FRS No.3 ได้แสดงตัวอย่างไว้ มีความสอดคล้องกับรูปแบบที่ Companies Act 1985 กำหนด

## 11. การบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น

SoP ได้กำหนดเรื่องการบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น (Accounting for interests in other entities) ไว้ใน SoP Chapter 8 ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างก็ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้

SoP Chapter 8 มีแนวคิดที่ว่า การมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น สามารถที่จะมีผลกระทบที่สำคัญต่อผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน ดังนั้น งบการเงินจึงควรสะท้อนการมีส่วนได้เสียดังกล่าว

หากกิจการที่เสนอรายงานเข้าไปลงทุนในกิจการอื่น SoP Chapter 8 ก็ได้แบ่งระดับของการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่นเป็น 3 ระดับ ดังนี้

### ระดับของการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น

1. การควบคุม
2. การควบคุมร่วมกัน หรือ  
การมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญโดยไม่มี การควบคุม
3. เล็กน้อยหรือไม่มีอิทธิพล

### ลักษณะความสัมพันธ์

- บริษัทแม่และบริษัทย่อย
- การร่วมค้า
- บริษัทร่วม
- เงินลงทุนทั่วไป

1) *การควบคุม* หากกิจการที่เสนอรายงานสามารถควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สามารถใช้อำนาจควบคุมเหนือกิจกรรมและทรัพยากรของกิจการที่ถูกลงทุน กรณีนี้ กิจการที่เสนอรายงานมีสถานะเป็นบริษัทแม่ และกิจการที่ถูกลงทุนมีสถานะเป็นบริษัทย่อย กิจการที่เสนอรายงานต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยดังกล่าวมาจัดทำงบการเงินรวมเสมือนเป็นกิจการเดียวกัน เพื่อสะท้อนการมีส่วนได้เสียจากการควบคุมดังกล่าว ดังนั้น กิจการที่เสนอรายงานภายใต้การจัดทำงบการเงินรวมจึงเป็นกลุ่มของกิจการที่มีบริษัทแม่เป็นบริษัทที่ควบคุมบริษัทย่อยทั้งหมด ดังแสดงไว้ในตัวอย่างที่ 5

ในประเด็นนี้ มี FRS No.2—Accounting for Subsidiary Undertakings (Dec. 1992) เข้ามารองรับ โดยได้ให้ความหมายของ “การควบคุม” ไว้ว่า ความสามารถของกิจการที่จะกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากกิจกรรมดังกล่าว

2) การควบคุมร่วมกัน หรือการมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญโดยไม่มี การควบคุม หากกิจการที่เสนอรายงานมีการควบคุมร่วมกับกิจการอื่นหรือมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหมือนนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน กรณีนี้ กิจการที่เสนอรายงานต้องรับรู้ส่วนแบ่งของผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน โดยไม่ต้องนำกิจการดังกล่าวมาจัดทำงบการเงินรวม เพียงแต่แสดงเงินลงทุนดังกล่าวไว้เป็นสินทรัพย์

ในประเด็นนี้ มี FRS No.9—Associates and Joint Ventures (Nov. 1997) เข้ามารองรับ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่ลงทุน สะท้อนการมีส่วนได้เสียซึ่งเป็นผลจากการลงทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมี 2 ประเภทคือ การมีส่วนร่วม และการร่วมค้า

FRS No.9 ได้ให้ความหมายของ “บริษัทร่วม” ไว้ว่า เป็นบริษัทที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียจากการมีส่วนร่วม โดยใช้อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหมือนนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทดังกล่าว ซึ่ง FRS No.9 ต้องการให้งบการเงินรวมของกิจการที่เป็นผู้ลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) สำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมดังกล่าว ตามวิธีนี้ จะปรับปรุงราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในแต่ละงวดด้วยส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป และรับรู้ส่วนแบ่งในผลการดำเนินงานของผู้ถูกลงทุนไว้ในงบกำไรขาดทุนรวม ดังแสดงไว้ในตัวอย่างที่ 7

และได้ให้ความหมายของ “กิจการร่วมค้า” ไว้ว่า เป็นกิจการที่ กิจการที่เสนอรายงานมีส่วนได้เสียในระยะยาว และใช้การควบคุมร่วมกันกับผู้ร่วมค้าอื่น (หรือผู้ลงทุนอื่น) ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญาร่วมกัน ซึ่ง FRS No.9 กำหนดให้งบการเงินรวมของผู้ลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสียแบบแสดงยอด (Gross equity method)<sup>62</sup> สำหรับเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าดังกล่าว วิธีนี้เหมือนกับวิธีส่วนได้เสีย แต่จะแสดงส่วนแบ่งของสินทรัพย์และหนี้สินเป็นแต่ละบรรทัดไว้ในงบดุลรวม (line-by-line basis) เพื่อแสดงส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของกิจการร่วมค้า และจะแสดงส่วนแบ่งในรายได้ของกิจการร่วมค้าไว้เป็นรายการหักจากรายได้รวม เพื่อแสดงรายได้ของกลุ่มกิจการ ดังแสดงไว้ในตัวอย่างที่ 8

3) เล็กน้อย หรือไม่มีอิทธิพล หากกิจการที่เสนอรายงานไม่มีอิทธิพลเหมือนนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน หรือมีเพียงเล็กน้อยอย่างไม่มีสาระสำคัญ กรณีนี้ กิจการที่เสนอรายงานเพียงแต่แสดงเงินลงทุนในกิจการอื่นดังกล่าวไว้เป็นสินทรัพย์ โดยไม่ต้องรับรู้ส่วนแบ่งจากการลงทุนดังกล่าว และไม่ต้องนำกิจการดังกล่าวมาจัดทำงบการเงินรวม

<sup>62</sup> วิธีส่วนได้เสียแบบแสดงยอด (Gross equity method) เป็นวิธีที่ประสานกันระหว่าง วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) กับการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน (Proportionate consolidation)

นอกจากนี้ SoP Chapter 8 ยังได้กล่าวถึงการรวมกิจการ (Amalgamation) ระหว่างกิจการที่เสนอรายงานสองกิจการ (หรือมากกว่า) ด้วย ซึ่งมี 2 ลักษณะ ได้แก่ การซื้อกิจการ (Acquisition หรือ Purchase) และการรวมส่วนได้เสีย (Merger หรือ Uniting of interests) ซึ่งในประเด็นนี้มี FRS No.6—Acquisitions and Mergers (Sep. 1994) เข้ามารองรับ โดยได้ให้ความหมายของ “การรวมธุรกิจ (Business combination)” ไว้ว่า เป็นการนำกิจการที่เป็นเอกเทศจากกันมารวมเป็นกิจการเชิงเศรษฐกิจเดียวกัน ซึ่งเป็นผลจากการที่กิจการหนึ่งควบรวมกับอีกกิจการหนึ่ง หรือการที่กิจการหนึ่งได้มาซึ่งการควบคุมเหนือสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง ตามความหมายนี้ เห็นได้ว่าการควบรวมเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นลักษณะของการซื้อกิจการ กรณีนี้ สถานะของกิจการที่ถูกซื้อ (ถูกครอบงำ) จึงเป็นบริษัทย่อย และกิจการที่ซื้อ (เข้าครอบงำ) มีสถานะเป็นบริษัทแม่ ซึ่งต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมตาม FRS No.2—Accounting for Subsidiary Undertakings ขณะที่การรวมส่วนได้เสีย เป็นการควบรวมกิจการที่ทำให้มีกิจการที่เสนอรายงานขึ้นมาใหม่ โดยไม่มีฝ่ายใดถูกควบคุมหรือถูกครอบงำ

**ตัวอย่างที่ 7** จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2004 ของ *British Airways Plc* ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งกล่าวครอบคลุมถึงบริษัทร่วมด้วยโดยเปิดเผยไว้ดังนี้

**Basis of consolidation**

The group accounts include the accounts of the company and its subsidiary undertakings, each made up to March 31, together with the attributable share of results and reserves of associated undertakings, adjusted where appropriate to conform with British Airways' accounting policies. The group's share of the profits less losses of associated undertakings is included in the group profit and loss account and its share of the post-acquisition results of these companies is included in interests in associated undertakings in the group balance sheet. Certain associated undertakings make up their annual audited accounts to dates other than March 31. In the cases of Qantas and Iberia, published results up to the year ended December 31 are included. For Qantas the results are unaudited. In other cases, results disclosed by subsequent unaudited management accounts are included.

The attributable results of those companies acquired or disposed of during the year are included for the periods of ownership.

Where an entity, though not fulfilling the legal definition of a subsidiary or subsidiary undertaking, gives rise to benefits for the group that are, in substance, no different than those that would arise were that entity a subsidiary or subsidiary undertaking, that entity is classified as a quasi-subsidiary. In determining whether the group has the ability to enjoy the benefits arising from such entities' net assets, regard is given as to which party is exposed to the risks inherent in the benefits and which party, in practice, carries substantially all the risks and rewards of ownership. The group currently accounts for its investment in The London Eye Company Limited as a quasi-subsidiary, and therefore consolidates its results within the group accounts as if it were a subsidiary undertaking. In accordance with section 230 of the Companies Act 1985, a separate profit and loss account dealing with the results of the company only is not presented.

*British Airways Plc* ได้นำเสนองบการเงินรวม โดยนำเสนอควบรวมเปรียบเทียบกับบุคคลเฉพาะบริษัท ส่วนงบกำไรขาดทุนนำเสนอเฉพาะงบกำไรขาดทุนรวมเท่านั้น ซึ่งเป็นไปตาม

กฎหมายบริษัท (Companies Act 1985) การแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมในงบกำไรขาดทุนรวมและงบดุลเป็นดังนี้

### Group profit and loss account

For the year ended March 31, 2004

£ million	Note	Group	
		2004	2003
Turnover	2		
Cost of sales	4		
Gross profit			
Administrative expenses	4		
Operating profit			
Share of operating profit in associates	7	58	39
Total operating profit including associates			
.....			

### Balance sheets

At March 31, 2004

£ million	Note	Group		Company	
		2004	2003	2004	2003
Fixed assets					
Intangible assets	13				
Tangible assets	14				
Investments	17				
Subsidiary undertakings and quasi-subsidiary				1,194	1,208
Associated undertakings		501	461	29	33
Trade investments					
Investment in own shares					
.....					

ตัวอย่างที่ 8 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2003 ของ British Sky Broadcasting Group plc ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าไว้ดังนี้

#### e) Interests in joint ventures

Joint ventures are entities in which the Group holds a long-term interest and shares control under a contractual arrangement. These investments are dealt with by the gross equity method of accounting. Provision is made within creditors where the Group's share of a joint venture's loss exceeds the Group's funding to date.

และได้แสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าในงบกำไรขาดทุนรวมและ  
งบดุลรวมไว้ดังนี้

### Consolidated Profit and Loss Account

For the year ended 30 June 2003

	NOTES	2003 £m	2002 £m
Turnover: Group turnover and share of joint ventures' turnover		3,262.5	2,915.3
Less: share of joint ventures' turnover		(76.5)	(139.2)
<b>Group turnover</b>	2	<b>3,186.0</b>	<b>2,776.1</b>
Operating expenses, net	3		
<b>EBITDA</b>	1		
Depreciation			
Amortisation			
<b>Operating profit (loss)</b>			
Share of operating results of joint ventures	5	3.4	(76.7)
Joint ventures' goodwill amortisation, net	14	-	(1,069.9)
.....			

### Consolidated Balance Sheet

At 30 June 2003

	NOTES	2003 £m	2002 £m
<b>Fixed assets</b>			
Intangible assets	12		
Tangible assets	13		
Investments:			
Investments in joint ventures: Share of gross assets		86.8	88.7
: Share of gross liabilities		(59.0)	(68.5)
: Transfer to creditors		2.6	1.6
<b>Total investments in joint ventures</b>	14	<b>30.4</b>	<b>21.8</b>
.....			

จากการศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC สามารถสรุปในแต่ละ  
ประเด็นได้ตามตารางที่ 8 ดังนี้



ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC

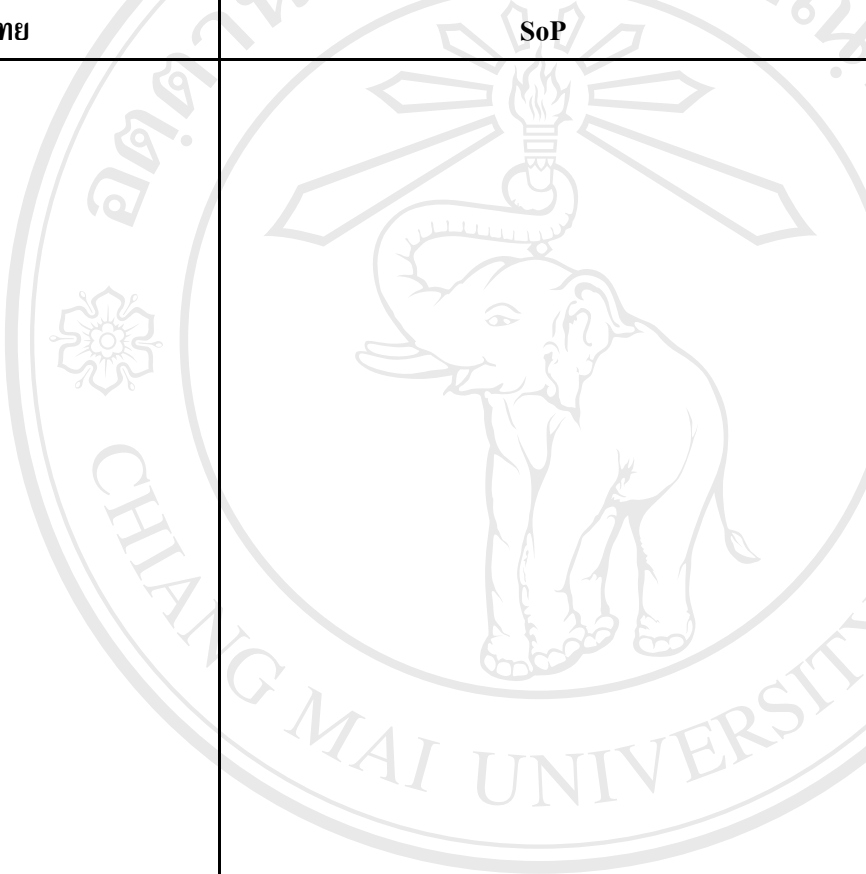
แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>1. <u>ขอบเขต</u></p> <p>1.1 <u>ขอบเขตการนำไปใช้</u></p> <p>มุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ ทั้งภาครัฐและเอกชน</p>	<p>– มุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ โดยมุ่งนำไปใช้กับบริษัทจดทะเบียน (Listed UK companies)</p>	<p>มุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ แต่ FASB มีความประสงค์ที่จะให้ SFAC No.2 และ SFAC No.6 สามารถนำไปใช้กับทั้งกิจการธุรกิจและองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจ</p>
<p>1.2 <u>ขอบเขตการเสนอรายงานข้อมูลทางการเงิน</u></p> <p>มุ่งให้ความสำคัญเพียงงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลภายนอก โดยไม่ครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอก</p>	<p>– เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าให้ความสำคัญเบื้องต้นกับงบการเงินประจำปีเป็นหลัก และยังคงครอบคลุมถึงงบการเงินระหว่างกาล งบการเงินในประกาศเบื้องต้นของกิจการ และงบการเงินแบบย่อด้วย</p>	<p>มุ่งให้ความสำคัญไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังคงครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย</p>
<p>1.3 <u>ขอบเขตเนื้อหา</u> ครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– วัตถุประสงค์ของงบการเงิน</li> <li>– ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน</li> <li>– องค์ประกอบของงบการเงินและคำนิยาม</li> <li>– การรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน</li> <li>– แนวคิดการรักษาระดับทุน</li> </ul>	<p>– เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่เพิ่มเติมเนื้อหาในเรื่องต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) กิจการที่เสนอรายงาน (SoP Chapter 2)</li> <li>2) การนำเสนอข้อมูลทางการเงิน (SoP Chapter 7)</li> <li>3) การบัญชีสำหรับการมีส่วนร่วมได้เสียหรือมีผลประโยชน์ในกิจการอื่น (SoP Chapter 8)</li> </ol>	<p>– เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่มีวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังคงครอบคลุมไปถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นด้วย</p>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>2. <u>วัตถุประสงค์ของงบการเงิน</u></p> <p>2.1 <u>วัตถุประสงค์ของงบการเงิน</u></p> <p>2.1.1 <u>วัตถุประสงค์ในภาพรวม</u></p> <p>มุ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และสามารถประเมินจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น และยังช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของคณะผู้บริหารด้วย</p>	<p>เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</p>	<p>– เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</p>
<p>2.1.2 <u>วัตถุประสงค์ในรายละเอียด</u></p> <p>– ให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน</p>	<p>– เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่อธิบายเพิ่มเติมเรื่องความสามารถในการปรับตัวทางการเงิน (Financial adaptability)</p>	<p>– สอดคล้องกับแม่บทการบัญชีไทย แต่มีข้อแตกต่างคือ มุ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจลงทุนและให้สินเชื่อ และยังกล่าวถึงการให้คำอธิบายและการตีความของคณะผู้บริหารด้วย เพื่อช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินสามารถเข้าใจข้อมูลที่กิจการนำเสนอได้ดียิ่งขึ้น</p> <p>– มุ่งให้ความสำคัญเบื้องต้นกับการให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ โดยการวัดผลกำไร (Earnings) และสนับสนุนให้นำการบัญชีคงค้าง (Accrual accounting) มาใช้</p>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)		
แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>2.2 ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- โดยนัยแล้ว ถึงความต้องการข้อมูลของ “ผู้ลงทุน” เป็นเกณฑ์ (Primary users หรือ Main users)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ถึงความต้องการของ “เจ้าหนี้” ด้วย นอกเหนือจาก “ผู้ลงทุน” โดยกล่าวไว้อย่างชัดเจน</li> </ul>
<p>2.3 ส่วนประกอบของงบการเงิน (ดูตารางที่ 1 ประกอบ)</p> <p>งบการเงินที่สมบูรณ์ ประกอบด้วย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- งบดุล</li> <li>- งบกำไรขาดทุน</li> <li>- งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งอาจจัดทำด้วยงบกระแสเงินสด หรืองบกระแสทุน</li> <li>- หมายเหตุประกอบงบการเงินและรายละเอียดประกอบอื่นที่ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้น</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ยังมี “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ด้วย</li> <li>- ระบุถึงงบกระแสเงินสดไว้อย่างชัดเจน โดยไม่กล่าวถึงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ยังมี “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” และ “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น” ด้วย</li> <li>- ระบุถึงงบกระแสเงินสดไว้อย่างชัดเจน โดยไม่กล่าวถึงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน</li> </ul>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>1. <u>ข้อสมมติ</u> (ต่อ)</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- ให้คำอธิบายถึงแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีคงค้างไว้ได้แก่ การจับคู่ต้นทุนและรายได้ (Matching concept) การตั้งคงค้าง (Accrual) และการตั้งพัก (Defferal) และยังคงกล่าวรวมถึง การปันส่วน (Allocation) และการตัดบัญชี (Amortization) ซึ่งเกี่ยวข้องกับ Deferral ด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึงแนวคิดที่อยู่เบื้องหลังของเกณฑ์คงค้าง</li> <li>- ให้ความสำคัญกับแนวคิดการจับคู่ โดยมองว่าเป็นแนวคิดที่มีส่วนสำคัญต่อการใช้การบัญชีคงค้างในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยเพียงแต่กล่าวถึงแนวคิดการจับคู่ไว้ในเรื่อง การรับรู้ค่าใช้จ่าย โดยถือเป็นเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย</li> </ul>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

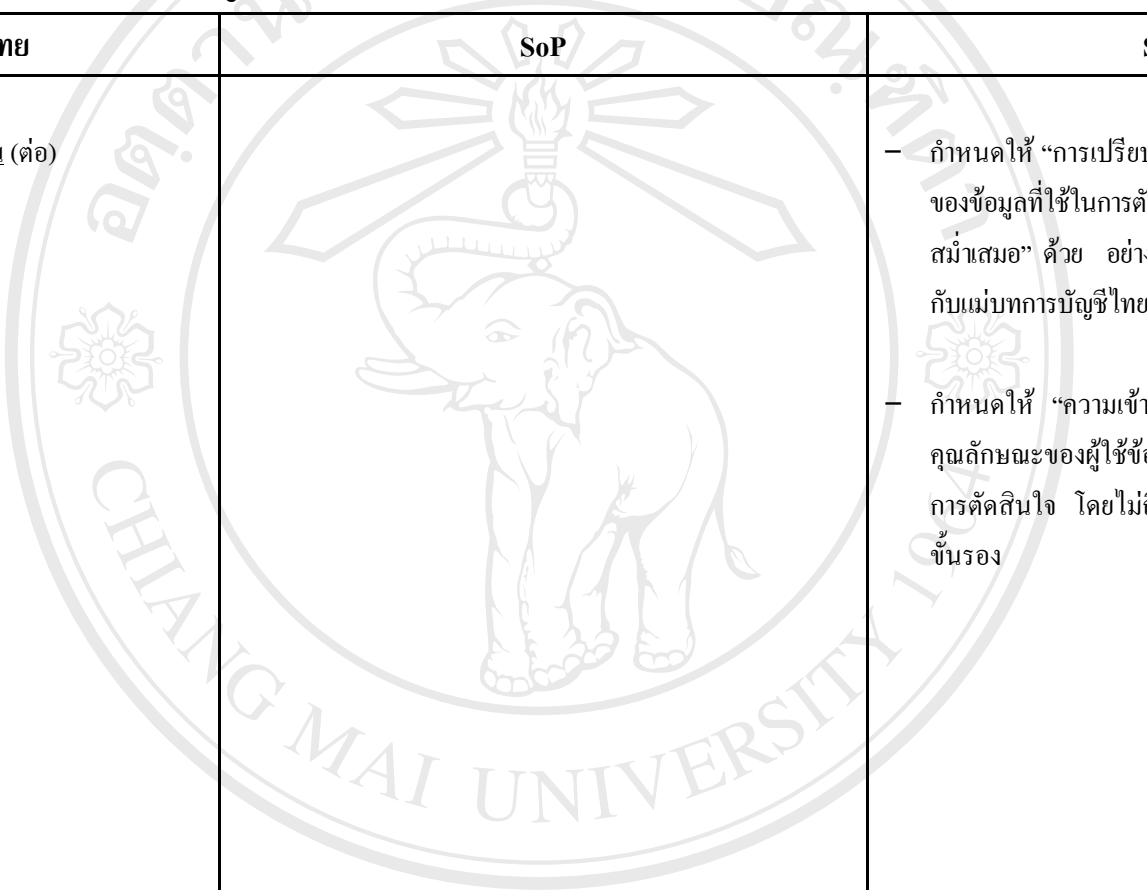
**ตารางที่ 8** สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>4. <u>ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน</u> (ดูตารางที่ 2 ประกอบ) ประกอบด้วยคุณลักษณะหลัก ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ความเข้าใจได้</li> <li>2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 ความมีนัยสำคัญ (คุณลักษณะรอง)</li> </ol> </li> <li>3. ความเชื่อถือได้ ประกอบด้วยคุณลักษณะรอง ได้แก่               <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม</li> <li>3.2 เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ</li> <li>3.3 ความเป็นกลาง</li> <li>3.4 ความระมัดระวัง</li> <li>3.5 ความครบถ้วน</li> </ol> </li> <li>4. การเปรียบเทียบกันได้</li> </ol>	<p>โดยรวมเหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่มีข้อแตกต่างคือ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>ความเข้าใจได้</b> ได้แยก “ความสามารถของผู้ใช้ข้อมูล” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา และยังกำหนดให้ “การรวมยอดและการจัดประเภทรายการอย่างเหมาะสม” เป็นอีกคุณลักษณะรองด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>- <b>ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ</b> ได้แยก “คุณค่าในการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต” และ “คุณค่าในการยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนที่ผ่านมา” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา</li> <li>- ให้ความสำคัญของ “ความมีนัยสำคัญ” แสดงอยู่เหนือคุณลักษณะหลักทั้งปวง โดยถือเป็น ข้อพิจารณาของคุณภาพของข้อมูลทั้งหมดที่ให้อำนาจในงบการเงิน ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยให้ความสำคัญเป็นเพียงคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ</li> </ul>	<p>โดยรวมสอดคล้องกับแม่บทการบัญชีไทย แต่มีข้อแตกต่างคือ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- มีขอบเขตของลักษณะเชิงคุณภาพของการรายงานข้อมูลทางการเงินไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย</li> <li>- กำหนดคุณภาพขั้นต้นเพียง “ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ” และ “ความเชื่อถือได้”</li> <li>- <b>ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ</b> ได้กำหนดให้มีส่วนประกอบย่อยอีก 3 ส่วนประกอบ ได้แก่               <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ความทันต่อเวลา ซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวถึง</li> <li>2) อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือทั้งสองอย่าง ต่อไปนี้ ซึ่งแม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมาเป็นส่วนประกอบ แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา                   <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1) คุณค่าในการคาดคะเน หรือ</li> <li>2.2) คุณค่าในการแสดงผลของการคาดคะเนที่ผ่านมา</li> </ol> </li> </ol> </li> </ul>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>4. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (ต่อ)</p>	<p>ความเชื่อถือได้ ไม่ได้นำ “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” รวมเข้าเป็นคุณลักษณะรองของความเชื่อถือได้ แต่ได้นำ “การปราศจากข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญ” มาแทนที่ ซึ่งอาจเป็นเพราะ ASB ได้กำหนด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” ไว้ใน FRS No.5—Reporting the Substance of Transactions แล้ว</p> <p>การเปรียบเทียบกันได้ ได้แยก “ความสม่ำเสมอ” และ “การเปิดเผยข้อมูล” ออกมาเป็นคุณลักษณะรอง ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้แยกออกมา แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา</p>	<p>ความเชื่อถือได้ ได้กำหนด “ความสามารถที่จะตรวจสอบได้” ไว้เป็นส่วนประกอบหนึ่งของความเชื่อถือได้ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ SFAC ยังไม่ได้กำหนด “ความครบถ้วน” และ “ความระมัดระวัง” ไว้เป็นส่วนประกอบของความเชื่อถือได้ แต่ได้กล่าวรวมไปในเนื้อหา</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ไม่ได้กำหนด “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” ไว้เป็นส่วนประกอบของความเชื่อถือได้ เพียงแต่กล่าวถึงไว้ใน SFAC No.2—Appendix B ซึ่ง FASB ตัดสินใจไม่บรรจุ “Substance over form” ไว้ใน SFAC No.2 เพราะเห็นว่าการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นมีความครอบคลุมแล้ว</li> <li>- ความมีนัยสำคัญ ถือให้เป็นข้อจำกัดในการพิจารณา โดยคุณภาพของข้อมูลทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้ข้อจำกัดนี้ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยถือความมีนัยสำคัญเป็นเพียงคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ</li> </ul>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>4. <u>ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน</u> (ต่อ)</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- กำหนดให้ “การเปรียบเทียบกันได้” เป็นคุณภาพขั้นรองของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ ซึ่งรวมถึง “ความสม่ำเสมอ” ด้วย อย่างไรก็ตาม มีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย</li> <li>- กำหนดให้ “ความเข้าใจได้” เป็นการเชื่อมโยงระหว่างคุณลักษณะของผู้ใช้ข้อมูล กับคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ โดยไม่ถือเป็นคุณภาพขั้นต้นหรือคุณภาพขั้นรอง</li> </ul>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>5. องค์ประกอบของงบการเงิน (จากตารางที่ 3)</p> <p>มี 5 องค์ประกอบ ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. สินทรัพย์ (Assets)</li> <li>3. หนี้สิน (Liabilities)</li> <li>4. ส่วนของเจ้าของ (Equity)</li> <li>5. รายได้ (Income) รวมถึงรายการกำไร (Gains)</li> <li>6. ค่าใช้จ่าย (Expenses) รวมถึงรายการขาดทุน (Losses)</li> </ol>	<p>มี 7 องค์ประกอบ ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. สินทรัพย์ (Assets)</li> <li>2. หนี้สิน (Liabilities)</li> <li>3. ส่วนของเจ้าของ (Ownership interest)</li> <li>4. กำไร (Gains) รวมถึงรายได้ (Revenue)</li> <li>5. ขาดทุน (Losses) รวมถึงค่าใช้จ่าย (Expenses)</li> <li>6. เงินลงทุนจากเจ้าของ (Contributions from owners)</li> <li>7. การแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners)</li> </ol>	<p>มี 10 องค์ประกอบ ได้แก่</p> <p>สินทรัพย์ (Assets)</p> <p>หนี้สิน (Liabilities)</p> <p>ส่วนของเจ้าของ (Equity)</p> <p>เงินลงทุนจากเจ้าของ (Investments by owners)</p> <p>การแบ่งปันให้เจ้าของ (Distributions to owners)</p> <p>กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive income)</p> <p>รายได้ (Income)</p> <p>ค่าใช้จ่าย (Expenses)</p> <p>รายการกำไร (Gains)</p> <p>รายการขาดทุน (Losses)</p>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved



ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>6. การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน</p> <p>- ต้องพิจารณาถึงคำนิยามของแต่ละองค์ประกอบเป็นลำดับแรก โดยได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน โดยให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ ซึ่งให้พิจารณาถึงความมีนัยสำคัญด้วย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ</li> <li>2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ</li> </ol>	<p>- ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ไว้โดยมีจุดเริ่มต้นที่ผลกระทบของรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่นที่มีต่อสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยได้กำหนดให้ต้องพิจารณาถึงคำนิยามเป็นลำดับแรก โดย SoP กำหนดไว้ว่า หากรายการธุรกิจหรือเหตุการณ์อื่น ทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินขึ้นใหม่ หรือทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่เพิ่มขึ้น สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นใหม่หรือที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว จะรับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไข ดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) มีหลักฐานที่เพียงพอว่า มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นใหม่ หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีอยู่ได้เพิ่มขึ้นจากเดิม</li> <li>2) สามารถวัดมูลค่าเป็นจำนวนเงินได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ</li> </ol> <p>เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย คือ กำหนดให้สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ได้กำหนดไว้เพิ่มเติมว่า “เพียงพอ” ด้วย</p>	<p>ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ซึ่งมีที่มาจากลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่กำหนดไว้ใน SFAC No.2 โดยกำหนดให้รายการใดก็ตามที่จะรับรู้ไว้ในงบการเงิน ควรเข้าเกณฑ์การรับรู้ทั้งหมดต่อไปนี้ ซึ่งต้องคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ และความมีนัยสำคัญที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับแรกด้วย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) คำนิยาม รายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน</li> <li>2) ความสามารถที่จะวัดมูลค่าได้ รายการนั้นมีลักษณะที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ</li> <li>3) เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลที่เกี่ยวกับรายการนั้นสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นความแตกต่างกันเมื่อมีการตัดสินใจ</li> <li>4) ความเชื่อถือได้ ข้อมูลที่เกี่ยวกับรายการนั้นต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม สามารถตรวจสอบได้ และต้องเป็นกลาง</li> </ol>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>6. การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน (ต่อ)</p>	<p>แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย คือ แม่บทการบัญชีไทย กำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ต้องใช้ดุลยพินิจในเรื่อง ความน่าจะเป็น (Probability) ซึ่งต้องอยู่ในระดับที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าหรือออกจากกิจการ เพื่อใช้ประเมินความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งต้องอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน ขณะที่ SoP ไม่กำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ใช้แนวคิดความน่าจะเป็น แต่ได้หลีกเลี่ยงการใช้ดุลยพินิจในเรื่องของความน่าจะเป็น โดยกำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ต้องมีหลักฐานที่เพียงพอ ซึ่งการใช้คำว่า “เพียงพอ” สะท้อนถึงการตัดสินใจภายใต้ความไม่แน่นอนเมื่อมีการรับรู้รายการ โดย SoP Chapter 5 ได้อธิบายไว้ว่า ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ย่อมมีความไม่แน่นอนอยู่อย่างเป็นลำดับ ดังนั้น กระบวนการรับรู้จึงเกี่ยวข้องกับการเลือกจุดที่อยู่บนลำดับของความไม่แน่นอนซึ่งสามารถยอมรับได้</p>	<p>เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย คือ กำหนดให้พิจารณาค่านิยามของแต่ละองค์ประกอบเป็นลำดับแรก และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>แตกต่างกับแม่บทการบัญชีไทย คือ ไม่ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ที่ใช้แนวคิดความน่าจะเป็น ซึ่งต้องอยู่ในระดับที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย กำหนดให้ใช้แนวคิดดังกล่าว นอกจากนี้ SFAC ยังได้เชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินมาสู่การกำหนดเกณฑ์การรับรู้ โดยกำหนดเรื่องความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการไว้เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์การรับรู้ และยังคงคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ และความมีนัยสำคัญด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยเพียงแต่กล่าวไว้เพิ่มเติมนอกเหนือจากเกณฑ์การรับรู้ที่กำหนดไว้ โดยให้พิจารณาถึงความมีนัยสำคัญด้วย</p>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>7. การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน (จากตารางที่ 5)</p> <p>ราคาทุนเดิม [Historical cost]</p> <p>ราคาทุนปัจจุบัน [Current cost]</p> <p>มูลค่าที่จะได้รับหรือจะต้องจ่าย [Realisable (settlement) value]</p> <p>มูลค่าปัจจุบัน [Present value]</p>	<p>ราคาทุนเดิม [Historical cost]</p> <p>มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน [Current value] ซึ่งประกอบด้วย</p> <p>2.1 ราคาทุนเปลี่ยนแปลง [Replacement cost]</p> <p>2.2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน [Recoverable amount]</p> <p>2.2.1 มูลค่าจากการใช้ [Value in use]</p> <p>2.2.2 มูลค่าที่จะได้รับสุทธิ [Net realizable value]</p>	<p><u>SFAC No.5</u></p> <p>ราคาทุนเดิม [Historical cost or Historical proceeds]</p> <p>ราคาทุนปัจจุบัน [Current cost]</p> <p>มูลค่าตลาดปัจจุบัน [Current market value]</p> <p>มูลค่าที่จะได้รับหรือจะต้องจ่ายสุทธิ [Net realizable (settlement) value]</p> <p>มูลค่าปัจจุบัน [Present value (or discounted) of future cash flows] — FASB ให้แนวทางการใช้ไว้ใน SFAC No.7</p> <p><u>SFAC No.7</u></p> <p>มูลค่ายุติธรรม [Fair value]</p>
<p><u>แนวทางการนำไปใช้</u> ไม่ได้ให้ไว้</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ให้แนวทางในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินไว้อย่างเป็นระบบ โดยการใช้ “เกณฑ์ราคาทุนเดิม” และ “เกณฑ์มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน” ผสมผสานกัน</li> <li>- ให้แนวทางในการนำ “ราคาทุนเปลี่ยนแปลง” “มูลค่าจากการใช้” และ “มูลค่าที่จะได้รับสุทธิ” ไปใช้ในการกำหนดมูลค่าที่เป็นปัจจุบันเมื่อมีการวัดมูลค่าใหม่ โดยให้แบบจำลองของมูลค่าที่มีต่อกิจการ (Value to the business model)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ให้แนวทางในการนำข้อมูลกระแสเงินสดและมูลค่าปัจจุบันมาใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน และยังกำหนดหลักการทั่วไปที่จะควบคุมการใช้มูลค่าปัจจุบัน โดยเฉพาะเมื่อกระแสเงินสดในอนาคตและจังหวะเวลาที่มีความไม่แน่นอน โดยแนะนำให้กิจการนำวิธีกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Cash Flow Approach) มาใช้</li> </ul>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
	<p>กล่าวถึงเพียงแนวคิดของทุนทางการเงินเท่านั้น</p> <p>สนับสนุนให้นำแนวคิดของทุนทางการเงินมาใช้โดยปริยาย</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- มีเพียงแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน</li> </ul> <p>เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย แต่ยังคงกล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงราคาโดยเฉพาะ (Specific price changes) ด้วย โดยได้ให้แนวทางว่า หากผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคา โดยเฉพาะ มีความรุนแรง กิจการที่เสนอรายงานจำเป็นต้องใช้มาตรฐานการบัญชีที่แจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการ</p>	<p>เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</p> <p>สนับสนุนให้กิจการนำแนวคิดของทุนทางการเงินมาใช้ เพราะเป็นแนวคิดที่ได้รับการยอมรับและเป็นแนวคิดการรักษาระดับทุนที่ใช้กับงบการเงินในปัจจุบัน นอกจากนี้ SFAC No.5 ยังกำหนดให้งบการเงินที่อภิปรายกันใน SFAC ฉบับนี้ มีพื้นฐานมาจากแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</li> <li>- เหมือนกับแม่บทการบัญชีไทย</li> </ul>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
<p>9. <u>กิจการที่เสนอรายงาน</u> ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้</p>	<p>กำหนดไว้ใน SoP Chapter 2 โดยมีแนวคิดว่า กิจการควรจัดทำงบการเงิน โดยรายงานถึงกิจกรรมและทรัพยากรทั้งหมดที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ โดยถือว่ากิจการที่เสนอรายงานเป็นหน่วยเชิงเศรษฐกิจหนึ่งๆ ซึ่งการจัดทำงบการเงินของกิจการที่เสนอรายงานมี 2 รูปแบบ คือ งบการเงินเดี่ยว และงบการเงินรวม</p>	<p>ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้</p>
<p>10. <u>การนำเสนอข้อมูลทางการเงิน</u> - ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้ เพราะกำหนดไว้ใน TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แล้ว</p>	<p>- กำหนดไว้ใน SoP Chapter 7 โดยให้หลักการที่ข้อมูลควรจะนำเสนอในงบการเงินอย่างไรเพื่อให้บรรจบกับวัตถุประสงค์ของงบการเงินตาม SoP Chapter 1 โดยมีหลักการที่ว่า การนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อสื่อสารข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินอย่างชัดเจน ไม่คลุมเครือ และมีประสิทธิภาพ งบการเงินควรเข้าใจได้ง่าย ตรงไปตรงมา และกระชับเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่ยังคงไว้ซึ่งการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเชื่อถือได้ และต้องไม่ละเลยการเพิ่มข้อมูลที่มีนัยสำคัญไว้ในงบการเงิน แม้ว่าจะทำให้งบการเงินมีความยาวมากขึ้นก็ตาม</p>	<p>ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้</p>

ตารางที่ 8 สรุปการเปรียบเทียบระหว่างแม่บทการบัญชีไทย กับ SoP และ SFAC (ต่อ)

แม่บทการบัญชีไทย	SoP	SFAC
11. การบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้	กำหนดไว้ใน SoP Chapter 8 โดยมีแนวคิดว่าการมีส่วนได้เสีย ในกิจการอื่น สามารถที่จะมีผลกระทบที่สำคัญต่อผลการ ดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน ดังนั้น งบการเงินจึงควรสะท้อนการมีส่วนได้เสียดังกล่าว	- ไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved