

# ลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์และต้นทุนของข้อมูลทางการเงิน

พวงเพ็ญ ชูรินทร์<sup>1</sup>

## บทคัดย่อ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) กำหนดหลักการ เพื่อให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับที่ปรับปรุงของ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2557 โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้พิจารณาให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของธุรกิจในประเทศไทย บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอเนื้อหาสำคัญบางส่วนตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) โดยนำเสนอการสรุปลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน วิเคราะห์การเชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะคุณภาพเสริมเข้าหากัน และการประเมินต้นทุนและประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินตามกรอบแนวคิดข้างต้น วิธีการศึกษาใช้การวิเคราะห์เชิงเนื้อหาจากเอกสารของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) จากนั้นวิเคราะห์การเชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะคุณภาพเสริมจากเนื้อหาที่ปรากฏในกรอบแนวคิด พร้อมยกตัวอย่างประกอบการอธิบายและวิเคราะห์เชิงเนื้อหาในประเด็นของการประเมินต้นทุนและประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน ผลการวิเคราะห์ พบว่า ลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินมี 2 ลักษณะสำคัญ คือ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะคุณภาพเสริม โดยลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเป็นลักษณะที่จะต้องมีในข้อมูลทางการเงิน สำหรับลักษณะคุณภาพเสริมเป็นลักษณะที่นำมาเชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน เพื่อช่วยสนับสนุนลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานในกรณีที่ต้องตัดสินใจเลือกทาง

<sup>1</sup> อาจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี

วิธีการบัญชี โดยทั้งนี้การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจะต้องคำนึงถึงต้นทุนของข้อมูลนั้นๆ ด้วย

**คำสำคัญ:** กรอบแนวคิด รายงานทางการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพ ต้นทุนของข้อมูล

**ชื่อผู้ติดต่อบทความ:** พวงเพ็ญ ชูรินทร์

**E-mail:** ppchurintr@hotmail.com

## The Qualitative Characteristics and Cost Constraint on Useful Financial Information

Puangpen Churintr<sup>1</sup>

### Abstract

Thai Conceptual Framework for Financial Reporting (Adjusted B.E. 2558), TCF, which has been issued by the Federation Accounting of Professions of Thailand (FAP), has been based on the Conceptual Framework for Financial Reporting (Bound volume 2015 Consolidated without early application) as issued by International Accounting Standards Board. TCF has been issued while considering the Thai business environment. This article presents several contents of TCF, and focuses on three objectives. The first objective is to summarize the qualitative characteristics of useful financial information. The second one is to illustrate the linkage between the fundamental and the enhanced qualitative characteristics. The third objective is the recognizing financial information criteria while considering cost constraints. The documentary research method was used for analyzing from contents in TCF. Then, the linkage between fundamental and enhancing qualitative characteristics was demonstrated, with illustrating examples. Examples of the cost constraint of useful financial reporting were also analyzed. Our results show that the useful financial information has two characteristics: fundamental characteristics and the enhancing qualitative characteristics. The fundamental qualitative characteristics are the needed characteristics, which recognized in information on the financial statements.

---

<sup>1</sup> Lecturer in Faculty of Management Sciences, Suratthani Rajabhat University.

The enhancing qualitative characteristics are considered in case of enhancing the fundamental qualitative characteristics or deciding which alternative accounting measurement should be used, etc. Finally, the financial information should be recognized in financial statement, if the resulting benefits exceed the cost of providing that information.

**Keywords:** Conceptual Framework, Financial Reporting, Qualitative Characteristics, Cost Constraint

**Corresponding Author:** Puangpen Churintr

**E-mail:** ppchurintr@hotmail.com

## บทนำ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 6 พฤศจิกายน 2558 เพื่อใช้แทนกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) โดยพิจารณาจากสภาพแวดล้อมธุรกิจของประเทศไทย และเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2557 (Conceptual Framework for Financial Reporting (Bound volume 2015 Consolidated without early application) ทั้งนี้ แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับในปี 2559 ซึ่งได้ประกาศใช้แล้วในราชกิจจานุเบกษา รวมทั้งในปี 2560 สภาวิชาชีพบัญชีได้เสนอร่างมาตรฐานการบัญชีอีกหลายฉบับและแนวปฏิบัติบางฉบับเข้าสู่ขั้นตอนการพิจารณาให้ความเห็นชอบในคณะกรรมการหรืออนุกรรมการฝ่ายต่างๆ ของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อรอประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้น กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ก็ไม่มีอยู่ในรายการปรับปรุงเหล่านั้นแต่ประการใด ทำให้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ยังมีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน

ก่อนใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ มีวิวัฒนาการของการใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินในประเทศไทย มาโดยลำดับ เริ่มตั้งแต่การบังคับใช้แม่บทการบัญชีในปี พ.ศ. 2542 ต่อมาในปี พ.ศ. 2550 มีการประกาศยกเลิกแม่บทการบัญชีที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2542 โดยให้ใช้แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550) แทน และได้ปรับปรุงใหม่อีกครั้ง โดยในปี พ.ศ. 2552 ได้ยกเลิกแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550) ทั้งนี้ให้ใช้แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) แทน ต่อมาในปี พ.ศ. 2557 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ยกเลิกการใช้แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) แต่ให้ใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) แทน (อริสรา ธาธิรณานนท์, 2558) ก่อนที่จะประกาศใช้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ ในวันที่ 6 พฤศจิกายน พ.ศ. 2558 เป็นต้นมา

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้ประกอบด้วยเนื้อหา 3 บทด้วยกัน คือ บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ และบทที่ 4 กรอบแนวคิด ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) สังเกตได้ว่ากรอบแนวคิดฉบับนี้ยังไม่มีเนื้อหาของบทที่ 2 เนื่องจากอยู่ระหว่างการยกร่างโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตามบทความนี้เน้นเพียงการอธิบายเนื้อหาในบทที่ 3 เท่านั้น ซึ่งเป็นเนื้อหาที่ว่าด้วยลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์และต้นทุนของข้อมูลทางการเงิน โดยเฉพาะบทความนี้แสดงภาพความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานกับลักษณะคุณภาพเสริม ซึ่งแม้ว่ากรอบแนวคิดฉบับนี้จะใช้มาระยะหนึ่งแล้วเท่าที่ผู้เขียนศึกษามายังไม่มีนักวิชาการท่านใดเสนอประเด็นนี้มาก่อน นอกจากบทความของ Thanyarath V, (2016) ซึ่งเป็นเพียงการอธิบายคำจำกัดความของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเท่านั้น สำหรับเนื้อหาในบทที่ 1 และบทที่ 4 ของกรอบแนวคิดฉบับนี้มีเนื้อหาคล้ายคลึงกับกรอบแนวคิดและแม่บทการบัญชีที่ใช้อยู่เดิมซึ่งมีนักวิชาการได้กล่าวไว้แล้ว เช่น นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2558) และอริสรา ธานีรัตนานนท์ (2558) เป็นต้น ผู้สนใจสามารถนำมาศึกษาตามเอกสารที่กล่าวไว้ข้างต้น ทั้งนี้บทความนี้อิงเนื้อหาตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558 ก, น. 12 - 20) เป็นหลัก โดยแสดงความเชื่อมโยงระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ทั้งนี้ใช้การอธิบายด้วยภาพซึ่งน่าจะทำให้ผู้อ่านเข้าใจความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพทั้งสองลักษณะได้ง่ายขึ้น นอกจากนี้ ยังมีกรวยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจ โดยคาดหวังว่าจะช่วยให้ผู้อ่านเข้าใจได้มากขึ้น

ก่อนจะอธิบายถึงความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพทั้งสองลักษณะข้างต้น ผู้อ่านควรเข้าใจข้อมูลเบื้องต้นต่อไปนี้ก่อน กล่าวคือ ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินตามกรอบแนวคิดนี้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่เป็นไปได้ที่จะมีประโยชน์ โดย "ประโยชน์" ตามกรอบแนวคิดนี้ หมายถึง ประโยชน์ที่ได้จากข้อมูลในรายงานทางการเงินของกิจการเพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงาน

เท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงประโยชน์ในแง่มุมมองอีก และเป็นข้อมูลที่เป็นไปได้ว่าจะ เป็นประโยชน์ที่สุด สำหรับบุคคล 3 กลุ่ม คือ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืมและเจ้าหน้าที่อื่นทั้งในปัจจุบัน และอนาคต แม้ว่าจะมีผู้อื่นนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินของกิจการไปใช้ในแง่มุม อื่นๆ อีกก็ตาม แต่ก็ถือได้ว่าอยู่นอกเหนือลักษณะเชิงคุณภาพตามกรอบแนวคิดนี้

อนึ่ง ในการให้ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์จำเป็นต้องคำนึงถึงข้อจำกัดของ ต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเหล่านั้น ทั้งนี้ ทั้งข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์และข้อจำกัด ของต้นทุนอาจแตกต่างกันไปตามประเภทของข้อมูลที่แตกต่างกัน เช่น ข้อมูลและต้นทุน ที่มองไปในอนาคตอาจแตกต่างจากข้อมูลและต้นทุนในปัจจุบัน บทความนี้จะได้ กล่าวถึงคุณลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์โดยคำนึงถึง ข้อจำกัดของต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเหล่านั้น

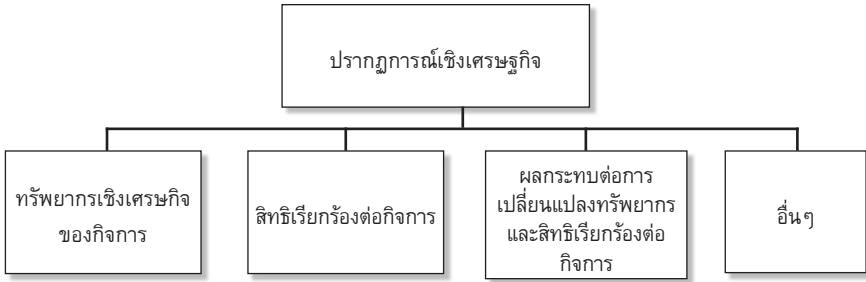
ดังนั้น บทความนี้จะได้กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์ ลักษณะ เชิงคุณภาพพื้นฐาน ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพ พื้นฐานกับลักษณะเชิงคุณภาพเสริม และข้อจำกัดของต้นทุนที่มีต่อประโยชน์ของข้อมูล ทางการเงินตามลำดับ

## ลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์

รายงานทางการเงินนั้นเป็นรายงานที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์ เชิงเศรษฐกิจในรูปแบบของข้อความและตัวเลข ซึ่งประกอบด้วย

“ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการที่เสนอรายงาน สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ที่เสนอรายงาน และผลกระทบของรายการและเหตุการณ์และสถานการณ์อื่น ที่เปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องเหล่านั้น รวมถึงเอกสารคำอธิบาย เกี่ยวกับความคาดหวังและกลยุทธ์ของฝ่ายบริหารและข้อมูลที่มองไป ในอนาคตประเภทอื่นของกิจการที่เสนอรายงานนั้นไว้ในข้อมูลเกี่ยวกับ ปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจไว้ด้วยได้” (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558, น.13)

ผู้เขียนได้สรุปมาดังภาพที่ 1



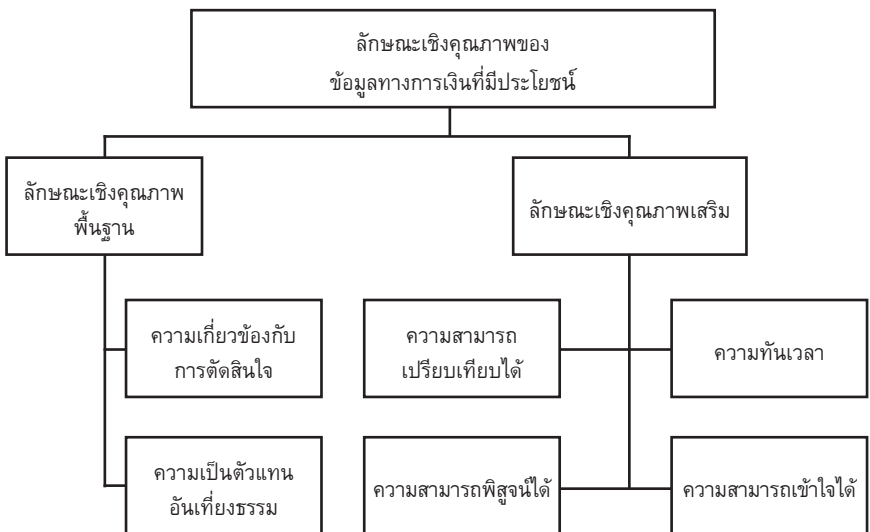
ภาพที่ 1 ปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจ

จากแผนภาพที่ 1 ขอยกตัวอย่างเพื่อให้ผู้อ่านได้มองภาพของรายงานทางการเงิน กล่าวคือ รายงานทางการเงินเป็นข้อมูลเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งอยู่ในรูปของข้อความและตัวเลข ซึ่งประกอบด้วยทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ รวมทั้งข้อมูลเชิงเศรษฐกิจอื่นๆ ทั้งนี้ตัวอย่างของทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ ได้แก่ เงินสด เงินฝากธนาคาร ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่นๆ ของกิจการ ซึ่งเมื่อแสดงในรายงานทางการเงินนั้น นอกจากจะระบุข้อความว่าเป็นสินทรัพย์ใดๆ แล้วก็ต้องระบุตัวเลขจำนวนเงินไว้ด้วย ส่วนสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ได้แก่ เจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินกู้ยืม เงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งก็คือหนี้สินของกิจการนั่นเอง สิทธิเรียกร้องต่อกิจการอีกส่วนหนึ่ง ได้แก่ ทุน หรือส่วนของเจ้าของ สำหรับผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ได้แก่ การที่กิจการดำเนินธุรกิจแล้วมีผลการดำเนินงานเป็นผลกำไรหรือขาดทุน ผลกำไรหรือขาดทุนนี้อาจเกิดจากการขายสินค้าหรือบริการซึ่งส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของทรัพยากรของกิจการ เช่น การขายสินค้าทำให้สินค้าคงเหลือซึ่งเป็นทรัพยากรของกิจการลดลง แต่ก่อให้เกิดเงินสดของกิจการเพิ่มขึ้นในกรณีที่เป็นขายเงินสด หรือก่อให้เกิดลูกหนี้การค้าเพิ่มขึ้นในกรณีที่เป็นการขายเชื่อ ซึ่งทั้งเงินสดหรือลูกหนี้การค้าถือเป็นทรัพยากรของกิจการ สำหรับการเปลี่ยนแปลงสิทธิเรียกร้องต่อกิจการนั้น ได้แก่ การที่กิจการซื้อสินค้ามาเป็น



เงินเชื่อซึ่งทำให้กิจการมีเจ้าหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้าเป็นผู้มีสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ผลการดำเนินงานของกิจการจากการขายสินค้าหรือบริการของกิจการซึ่งคือผลกำไร หรือขาดทุนนั้นจะส่งผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นหรือลดลง เป็นต้น

องค์ประกอบของลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์นั้น จะต้องประกอบด้วยลักษณะเชิงคุณภาพ 2 ลักษณะด้วยกัน คือ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน และลักษณะเชิงคุณภาพเสริม โดยองค์ประกอบของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานประกอบด้วยองค์ประกอบสำคัญ 2 องค์ประกอบ คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ในขณะที่ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมมีองค์ประกอบสำคัญ 4 องค์ประกอบ คือ ความสามารถเปรียบเทียบได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลาและความสามารถเข้าใจได้ ดังภาพที่ 2 ซึ่งจะได้อธิบายรายละเอียดพอสังเขปต่อไป



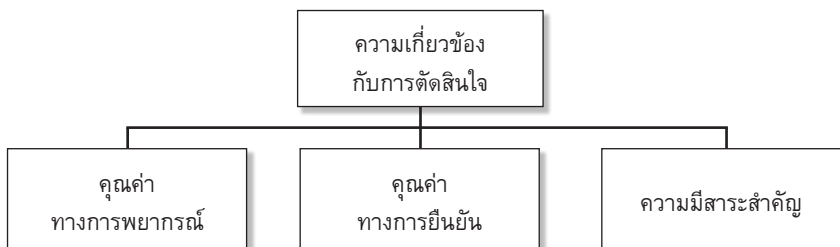
ภาพที่ 2 องค์ประกอบเบื้องต้นของลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (ดัดแปลงจาก สภาวิชาชีพบัญชี, 2558 ข, น. 8)

### ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

ดังได้กล่าวแล้วว่าลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานประกอบด้วยองค์ประกอบสำคัญ 2 องค์ประกอบ คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม อันจะไดกล่าวถึงตามลำดับ ดังนี้

#### ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

สำหรับความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจอันเป็นองค์ประกอบแรกของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานนั้น พิจารณาจากการที่เมื่อผู้ใช้ทราบข้อมูลทางการเงินนั้นแล้ว จะสามารถส่งผลให้ผู้ใช้ข้อมูลตัดสินใจแตกต่างกันไป อย่างไรก็ตามผู้ใช้อาจจะเลือกใช้หรือไม่ใช้ข้อมูลนั้นก็ ได้ โดยตามกรอบแนวคิดนี้ข้อมูลทางการเงินที่สามารถทำให้การตัดสินใจแตกต่างกันได้ ถ้าข้อมูลมีคุณค่าในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือทั้งสองลักษณะต่อไปนี้ คือคุณค่าทางการแพทย์หรือคุณค่าทางการยืนยัน รวมทั้งการตัดสินใจอาจแตกต่างกันไปตามความมีสาระสำคัญของข้อมูล ดังภาพที่ 3



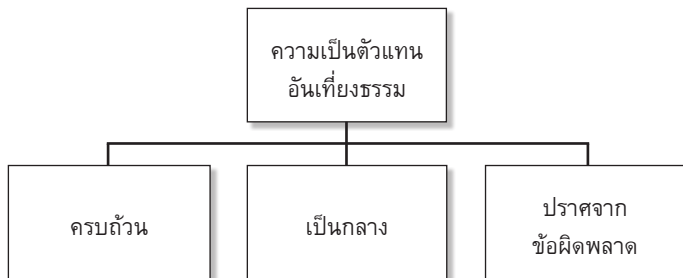
ภาพที่ 3 องค์ประกอบของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

จากภาพที่ 3 ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณค่าทางการแพทย์ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นสามารถใช้เป็นข้อมูลนำเข้าสู่กระบวนการที่ผู้ใช้ในการพยากรณ์ผลลัพธ์ในอนาคต เช่น ข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันสามารถใช้เป็นเกณฑ์สำหรับพยากรณ์รายได้ในปีต่อไป สมมติว่ารายได้ของกิจการในปีนี้เท่ากับ 10 ล้านบาท ถ้ากิจการพยากรณ์ว่ารายได้ของกิจการในปีหน้าจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ดังนั้น รายได้ของกิจการในปีหน้า

น่าจะเท่ากับ 11 ล้านบาท ดังนั้น จะเห็นได้ว่ารายได้ของกิจการในปีนี้เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เพราะทำให้กิจการสามารถใช้ข้อมูลนี้ในการพยากรณ์ยอดขายในอนาคตได้ ในขณะที่ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณค่าทางการยืนยันนั้นจะมีคุณค่าทางการยืนยันก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นให้ข้อมูลป้อนกลับเกี่ยวกับการประเมินในอดีต เช่น ข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันสามารถใช้ยืนยันการพยากรณ์ที่ทำตั้งแต่ปีก่อนๆ เช่น รายได้ของกิจการในปีนี้ 10 ล้านบาทนั้น เกิดจากการที่กิจการได้พยากรณ์ยอดขายได้ของปีนี้ไว้แล้วตั้งแต่ปีที่แล้วว่าในปีนี้นักกิจการน่าจะมียาได้ 10 ล้านบาท การที่กิจการได้รายได้จริงในปีนี้เท่ากับที่เคยพยากรณ์ไว้ทำให้เห็นได้ว่าข้อมูลรายได้สำหรับปีปัจจุบันเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันในเวลาเดียวกัน หรือกล่าวได้ว่าคุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันของข้อมูลมีความสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ การนำผลการพยากรณ์ข้อมูลรายได้ของปีปัจจุบันซึ่งพยากรณ์มาแล้วในอดีตมาเปรียบเทียบกับข้อมูลรายได้ของปีปัจจุบันที่เกิดขึ้นจริงจะช่วยให้ผู้ใช้อข้อมูลแก้ไขและปรับปรุงกระบวนการต่างๆ ที่ใช้ในการพยากรณ์ในอดีตให้เหมาะสมยิ่งขึ้น อันจะทำให้คุณค่าทางการพยากรณ์ของผลลัพธ์ในอนาคตใกล้เคียงความจริงมากยิ่งขึ้น สิ่งที่ควรคำนึงถึงอีกประการหนึ่งของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลทางการเงิน คือ ความมีสาระสำคัญ ซึ่งพิจารณาจากการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลผิด อาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้ ความมีสาระสำคัญเป็นลักษณะเฉพาะของแต่ละกิจการไม่ว่าจะเป็นลักษณะหรือขนาดของรายการ หรือสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งก็เป็นไป จึงไม่มีการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำของความมีสาระสำคัญไว้ อย่างไรก็ตามในที่นี้จะขอยกตัวอย่างของการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลผิดที่อาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ได้แก่ กิจการมีภาระผูกพันจากการที่สถาบันการเงินแห่งหนึ่งออกหนังสือค้ำประกันบริษัทต่อรัฐวิสาหกิจแห่งหนึ่งเป็นเงิน 3 ล้านบาท ในกรณีนี้หากกิจการมีสินทรัพย์รวมเป็นเงิน 100 ล้านบาท การละเว้นไม่แสดงผลนี้อาจไม่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ให้กู้ยืมของกิจการ แต่หากกิจการมีสินทรัพย์รวมเป็นเงิน 10 ล้านบาท การละเว้นไม่แสดงผลนี้อาจมีสาระสำคัญอันมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ให้กู้ยืมของกิจการ เป็นต้น

### ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

สำหรับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นจะมีความสมบูรณ์ต่อเมื่อครบ ลักษณะ 3 ประการ คือ ครบถ้วน เป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาด ดังภาพที่ 4



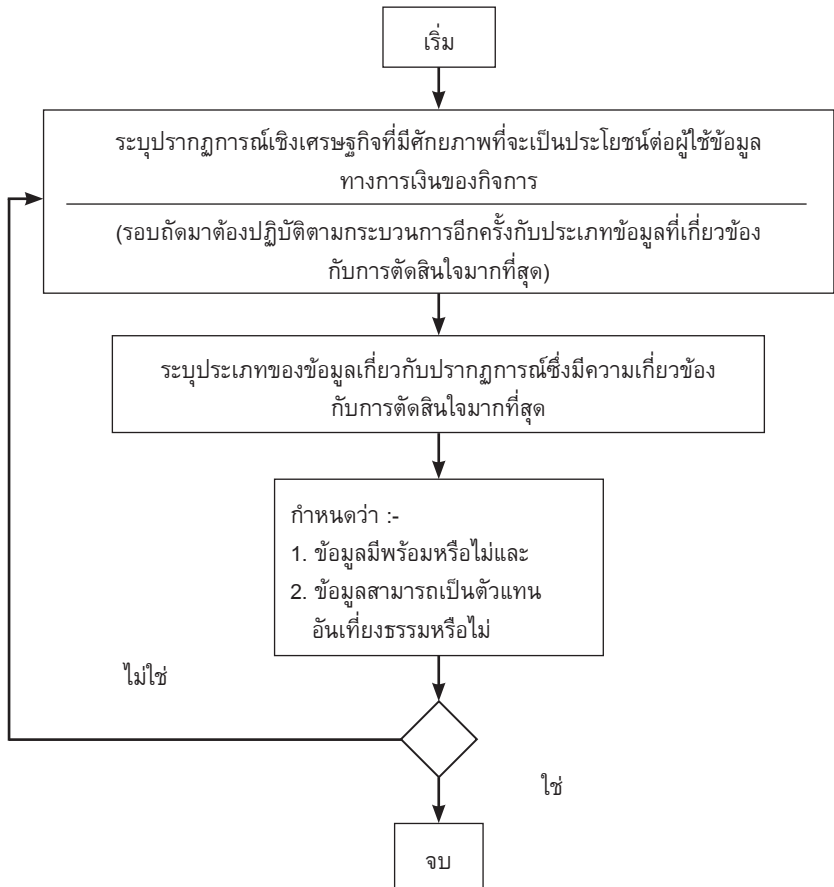
**ภาพที่ 4** องค์ประกอบของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

ตามภาพที่ 4 คำว่าครบถ้วน คือ มีความครบถ้วนของข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นสำหรับผู้ใช้อุปกรณ์รายงานทางการเงิน รวมทั้งให้ความหมายและอธิบายสิ่งที่จำเป็นทั้งหมด เช่น ความครบถ้วนของสินทรัพย์ ควรรวมการให้ความหมายของลักษณะของสินทรัพย์ในกลุ่ม ตัวเลขของสินทรัพย์ทั้งหมดในกลุ่ม และให้ความหมายตัวเลขของสินทรัพย์นั้นในบางรายการว่าเป็นตัวเลขของต้นทุนเริ่มแรก ต้นทุนที่ปรับปรุงหรือมูลค่ายุติธรรม รวมถึงคำอธิบายข้อเท็จจริงที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับคุณภาพและลักษณะของรายการต่างๆ ปัจจัยและสถานการณ์ที่อาจกระทบคุณภาพและลักษณะของรายการเหล่านั้นและกระบวนการที่ใช้ในการกำหนดตัวเลข (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558ก, น.15) เช่น กิจการแสดงรายการสินค้าคงเหลือไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน จำนวน 500,000 บาท แต่เนื่องจากการคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือมีหลายวิธี เช่น วิธีราคาเจาะจงวิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการจึงต้องเปิดเผยวิธีคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า กิจการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น จึงจะถือว่าครบถ้วน

คำว่าเป็นกลาง คือ การเลือกหรือนำเสนอข้อมูลทางการเงินนั้นอย่างปราศจากอคติ ไม่เอนเอียง ไม่ให้ความสำคัญ ไม่เน้นหรือยกเลิกรายการนั้น ไม่ตกแต่งในลักษณะอื่นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความเป็นไปได้ที่ผู้ใช้จะพึงพอใจหรือไม่พึงพอใจข้อมูลทางการเงินนั้นๆ เช่น ในกรณีข้างต้นกิจการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อนทำให้มูลค่าต้นทุนของสินค้าคงเหลือของกิจการ แสดงตัวเลขจำนวน 500,000 บาทนั้น การที่กิจการเลือกใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนนั้นเหมาะสมกับสินค้าคงเหลือของกิจการ เนื่องจากสินค้าคงเหลือของกิจการมีลักษณะของอายุของสินค้า หากเก็บไว้นานอาจหมดอายุหรือล้าสมัย อย่างไรก็ตามหากกิจการเลือกใช้การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะทำให้มูลค่าของสินค้าคงเหลือเป็น 550,000 บาท ผลของการเลือกใช้การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือด้วยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักนี้ยังไปกระทบกำไรสุทธิของกิจการทำให้กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น 50,000 บาท เนื่องจากต้นทุนสินค้าคงเหลือที่เพิ่มขึ้นส่งผลกระทบต่อต้นทุนขาย ทำให้ต้นทุนขายลดลงซึ่งส่งผลกระทบต่อกำไรอย่างไร้ที่กำไรมากขึ้น เช่นนี้ถือว่าข้อมูลนี้ไม่มีความเป็นกลางเนื่องจากมีเจตนาที่จะทำให้กำไรสูงขึ้นด้วยวิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือที่แตกต่างไป ส่วนคำว่าปราศจากข้อผิดพลาดคือไม่มีข้อผิดพลาดหรือการละเว้นการให้ความหมายของปรากฏการณ์ ไม่มีข้อผิดพลาดในกระบวนการเลือกและประยุกต์กระบวนการที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลที่รายงาน แต่แม้ไม่มีข้อผิดพลาดจากการให้ความหมายของปรากฏการณ์หรือกระบวนการเลือกและประยุกต์กระบวนการที่ใช้แล้วก็ตาม ยังอาจก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ข้อมูลยังไม่ถูกต้องก็ได้ เช่นนี้ก็ถือว่าปราศจากข้อผิดพลาด เช่น ในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักดังกล่าวข้างต้น ทำให้เกิดข้อผิดพลาดของตัวเลขสินค้าคงเหลือ ต้นทุนขายและกำไรเป็นต้น หรือกรณีการประมาณราคาหรือมูลค่าที่ไม่สามารถสังเกตได้ การประมาณการนั้นในความจริงอาจไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ถ้าสามารถอธิบายได้อย่างชัดเจนและถูกต้องว่าจำนวนเงินนั้นได้มาจากการประมาณการ มีการอธิบายถึงลักษณะและข้อจำกัดของกระบวนการประมาณการ และอธิบายได้ว่าไม่มีข้อผิดพลาดในการเลือกและประยุกต์กระบวนการที่เหมาะสมเพื่อพัฒนาประมาณการนั้น ก็ถือว่าครบลักษณะของคำว่าปราศจากข้อผิดพลาด (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558 ก, น.15-16)

อย่างไรก็ตามแม้ดำเนินการครบลักษณะของความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมแล้วก็ตาม ยังอาจส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินที่ได้มานั้นยังไม่ใช่ข้อมูลที่เป็นประโยชน์อันทำให้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอาจเป็นที่น่าสงสัย แต่ถ้าไม่มีตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่มีความเที่ยงธรรมมากกว่าให้เลือกข้อมูลนั้นอาจให้ข้อมูลที่ดีที่สุดเท่าที่มีอยู่ เช่น การต่อจ่ายของสินทรัพย์ต้องทำการประมาณการจำนวนเงินที่ต้องนำไปปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ประมาณการนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถ้าได้ใช้กระบวนการที่เหมาะสมอย่างถูกวิธี ใต้ให้ความหมายของประมาณการอย่างเหมาะสม และได้อธิบายความไม่แน่นอนต่างๆ ที่กระทบประมาณการอย่างมีนัยสำคัญ แต่ถ้าความไม่แน่นอนของประมาณการนั้นอยู่ในระดับสูง ประมาณการนั้นก็ไม่มีประโยชน์นัก แต่ถือว่าเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

สำหรับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานนั้นจะต้องใช้ประกอบกันครบทั้ง 2 องค์ประกอบ คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม จึงจะถือว่าเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ โดยกระบวนการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุดของการใช้ลักษณะเชิงพื้นฐานตามกรอบแนวคิดนี้เป็นไปตามลำดับตามภาพที่ 5



ภาพที่ 5 กระบวนการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสำหรับการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

### ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

นอกจากลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานแล้วตามกรอบแนวคิดนี้ยังมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมที่จะช่วยทำให้ประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินเพิ่มขึ้นหรือในการกำหนด

ปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจว่าควรที่จะแสดงปรากฏการณ์ใด เช่น ในกรณีที่มีทางเลือกกว่า จะใช้แนวทางใดใน 2 แนวทาง หากทั้งสองแนวทางนั้นเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมเท่าเทียมกัน โดยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ประกอบด้วย 4 ลักษณะ ดังภาพที่ 2 ที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ ความสามารถเปรียบเทียบได้ ความสามารถ พิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลาและความสามารถเข้าใจได้ อย่างไรก็ตามมีข้อพึงระวังคือ การอนุญาตให้เลือกใช้วิธีการบัญชีต่างๆ ทำให้ความสามารถเปรียบเทียบได้ลดลง สำหรับการประมาณการข้อมูลทางการเงินในอนาคตนั้นบางครั้งอาจพิสูจน์ให้ผู้ใช้ข้อมูล เกิดความเชื่อมั่นได้ยากกว่าจะใช้ข้อมูลนั้นหรือไม่ สิ่งที่ได้คือ การเปิดเผยข้อสมมติ ที่ใช้ในการจัดทำข้อมูลนั้น วิธีรวบรวมข้อมูลและปัจจัยและสภาพแวดล้อมอื่นที่สนับสนุน ข้อมูลนั้น

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมอีก 2 ลักษณะ คือ ความทันเวลาและความสามารถ เข้าใจได้นั้นสามารถอธิบายได้ดังนี้ ความทันเวลาตามกรอบแนวคิดนี้มีความหมาย ว่าการมีข้อมูลพร้อมให้ผู้ตัดสินใจทันเวลาที่ข้อมูลสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ สำหรับความสามารถเข้าใจได้นั้นนำมาซึ่งการจัดประเภท การกำหนดลักษณะและการนำเสนอข้อมูลอย่างชัดเจนและกระชับ อย่างไรก็ตามปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจ บางอย่างไม่สามารถทำให้ง่ายต่อความเข้าใจแม้ว่าจะให้ผู้ใช้ที่มีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรม ทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างมีเหตุผล ทบทวนและวิเคราะห์ข้อมูลนั้น ด้วยความหมั่นเพียรแล้วอาจยังไม่สามารถเข้าใจได้ อาจจำเป็นต้องหาความช่วยเหลือ ของที่ปรึกษาเพื่อให้เข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ซับซ้อนนั้น แม้ข้อมูลเป็นไปดังที่กล่าวนั้นก็ไม่สามารถเป็นข้อยกเว้นในการไม่แสดงข้อมูลนั้น ไว้ในรายงานทางการเงินหากการละเว้นนั้นก่อให้เกิดความเข้าใจผิดของผู้ซึ่งบการเงิน

การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมนั้นต้องมีการนำมาใช้ให้มากที่สุดเท่าที่เป็นไปได้ ไม่ว่าเป็นการนำมาใช้ในแต่ละลักษณะหรือเป็นกลุ่ม แต่การใช้ข้อมูลลักษณะเชิงคุณภาพ เสริมใดๆ ก็ตามไม่สามารถมาทดแทนการใช้ข้อมูลลักษณะพื้นฐานไปได้ แต่ลักษณะ เชิงคุณภาพเสริมเป็นเพียงกระบวนการทำซ้ำโดยไม่ต้องทำตามลำดับที่กำหนดไว้ บางครั้งอาจต้องลดลักษณะเชิงคุณภาพเสริมหนึ่งเพื่อใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม อีกลักษณะหนึ่งให้มากที่สุด เช่น เมื่อมีการใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับใหม่

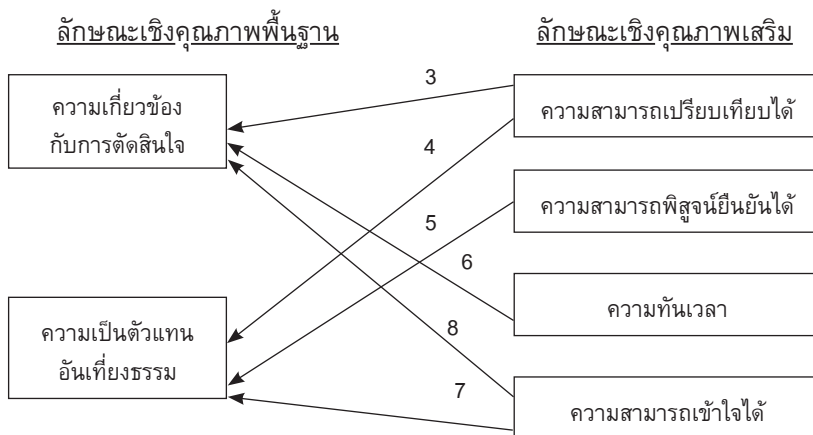


แบบเปลี่ยนกันที่เป็นต้นไป ทำให้ลดความสามารถเปรียบเทียบได้ลงเป็นการชั่วคราว เนื่องจากวิธีการที่ระบุในมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับใหม่และในรายงานทางการเงินฉบับเดิมแตกต่างกันทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ แต่การทำเช่นนั้นอาจคุ้มค่ามีประโยชน์กว่าเมื่อพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมในระยะยาว วิธีการที่เหมาะสมในกรณีเช่นนี้อาจใช้การเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมมาชดเชยความไม่สามารถเปรียบเทียบได้ได้บางส่วน

### ความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานกับลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

รายงานทางการเงินตามกรอบแนวคิดฉบับนี้เป็นรายงานที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจในรูปของข้อความและตัวเลข โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพ 2 ลักษณะดังได้กล่าวมาแล้ว คือ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ซึ่งทั้งสองลักษณะข้างต้นมีความเชื่อมโยงกัน ดังต่อไปนี้

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานนั้นประกอบด้วยองค์ประกอบย่อย 2 องค์ประกอบ คือ 1) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลนั้นจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อเมื่อข้อมูลนั้นมีคุณค่าทางการพยากรณ์หรือคุณค่าทางการยืนยันและมีสาระสำคัญ และ 2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นจะมีความสมบูรณ์ต่อเมื่อครบลักษณะ 3 ประการ คือ ครบถ้วน เป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาด ลักษณะเชิงพื้นฐานทั้งสองลักษณะจะต้องประกอบกันขาดลักษณะใดลักษณะหนึ่งไปไม่ได้ อย่างไรก็ตามแม้มีครบองค์ประกอบของลักษณะคุณภาพเชิงพื้นฐานทั้งสองประการแล้วก็ตาม ยังอาจเกิดคำถามสำหรับข้อมูลทางการเงินใดๆ ที่มีทางเลือกว่าจะใช้แนวทางใดใน 2 แนวทาง ในกรณีที่ทั้งสองแนวทางมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเท่าเทียมกัน ในกรณีเช่นนี้การนำลักษณะเชิงคุณภาพเสริมมาประกอบการพิจารณาในการเลือกแสดงข้อมูลในรายงานทางการเงิน ความเชื่อมโยงของลักษณะคุณภาพพื้นฐานกับลักษณะคุณภาพเสริมนั้น ผู้เขียนขอสรุปประเด็นต่างๆ ที่ปรากฏในกรอบแนวคิดฉบับนี้ตามแผนภาพที่ 6 อันแสดงถึงความเชื่อมโยงของลักษณะคุณภาพทั้งสองลักษณะดังนี้



ภาพที่ 6 ความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานกับลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

ความสามารถเปรียบเทียบได้นั้นจะช่วยให้ผู้ใช้ตัดสินใจได้<sup>1</sup> หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งได้ว่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หากต้องเลือกกระหว่างทางเลือกต่างๆ เช่น หากผู้ลงทุนต้องตัดสินใจว่าจะเลือกลงทุนในกิจการใดดีกว่ากัน ระหว่าง 2 กิจการ โดยที่กิจการสองกิจการนั้นมีมูลค่าของสินทรัพย์ของทั้งสองกิจการเท่ากัน แต่ปรากฏว่ากิจการทั้งสองกิจการนั้นมีวิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือต่างกัน ทั้งๆ ที่ควรใช้วิธีตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเดียวกัน ดังนั้น ข้อมูลของรายงานทางการเงินของแต่ละกิจการจะมีประโยชน์มากขึ้นหากข้อมูลนั้นสามารถเปรียบเทียบได้ระหว่าง 2 กิจการนั้น หรือในกรณีที่ผู้ให้กู้ยืมจะตัดสินใจว่าควรให้กิจการกู้ยืมเงินดีหรือไม่ หากกิจการสามารถให้ข้อมูลที่คล้ายกันสำหรับรอบระยะเวลาที่ผ่านมาเปรียบเทียบกับรอบปัจจุบัน เช่น วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือในรายงานทางการเงินในรอบก่อนกับรอบปัจจุบันกับรอบปีก่อนใช้วิธีคำนวณต้นทุนวิธีเดียวกัน หรือเปรียบเทียบรอบปัจจุบันกับรอบอนาคต คือ ในการพยากรณ์ข้อมูลสินค้าคงเหลือ ต้นทุนขายและกำไรที่จะเกิดขึ้นก็อยู่บนพื้นฐานว่ายังใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีที่เคยใช้อยู่เดิม

<sup>1</sup> ความสามารถเปรียบเทียบได้ที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ก็จะช่วยให้ผู้ให้กู้ยืมตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น กล่าวคือ ทำให้สามารถนำข้อมูลมาเปรียบเทียบกันได้ เช่นนี้เป็นกรนำ ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของการเลือกวิธีคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือมาทำให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินมีความสามารถเปรียบเทียบกันได้ อันเป็นการเสริมลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจทั้งในด้านคุณค่าของการพยากรณ์และคุณค่าทางกายภาพเป็นต้น จะเห็นได้ว่าความสามารถเปรียบเทียบได้นั้นมีความเชื่อมโยงกับความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ในขณะที่เดียวกันความสามารถเปรียบเทียบได้ในระดับหนึ่งมีความเป็นไปได้ที่จะได้มาโดยการทำให้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้เหมือนกัน เช่น กิจการเลือกใช้การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน เพราะนอกจากจะมีคุณสมบัติของความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมคือมีความครบถ้วนเป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาดแล้ว การเลือกใช้วิธีการตราราคาสินค้าคงเหลือตามวิธีเข้าก่อนออกก่อนของกิจการทั้งในปีก่อน ปีปัจจุบันและการพยากรณ์ในอนาคตยังทำให้ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นมีลักษณะเสริมคือสามารถนำข้อมูลของกิจการทั้งในปีก่อน ปีปัจจุบันมาเปรียบเทียบกันได้<sup>1</sup>

ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพเสริมที่ช่วยให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ว่าข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม<sup>2</sup> ข้อมูลที่พิสูจน์ยืนยันได้ไม่จำเป็นต้องเป็นการประมาณการ ณ จุดเดียว จำนวนเงินต่างๆ ที่เป็นไปได้ซึ่งแสดงเป็นช่วงรวมทั้งความน่าจะเป็นที่เกี่ยวข้องเป็นข้อมูลที่สามารถพิสูจน์ยืนยันได้เช่นกัน ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้นั้นหมายความว่าเมื่อนำไปให้ผู้สังเกตการณ์รายต่างๆ ที่มีความรอบรู้และมีความเป็นอิสระพิจารณาแล้วสามารถได้ข้อสรุปตรงกัน แต่ไม่จำเป็นที่จะต้องเป็นข้อตกลงอย่างสมบูรณ์ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ทั้งทางตรงและทางอ้อม การพิสูจน์ยืนยันทางตรง เช่น การนับเงินสด ส่วนการพิสูจน์ทางอ้อม เช่น การคำนวณสินค้าคงเหลือปลายงวดอีกครั้งด้วยข้อสมมติของวิธีตราราคาสินค้าคงเหลือวิธีเดียวกันกรณีของการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่เป็นน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งไม่สามารถตรวจนับ

<sup>1</sup> ความสามารถเปรียบเทียบได้ที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

<sup>2</sup> ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

โดยตรงได้ต้องใช้การประมาณการของมาตรวัดน้ำมันและการสังเกตการตรวจนับประกอบ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้นั้นมีความเชื่อมโยงกับความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม<sup>1</sup> เนื่องจากต้องหาวิธีการพิสูจน์ยืนยันว่าข้อมูลทางการเงินเหล่านั้นมีความครบถ้วน เป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาด กรณีของการพิสูจน์การตรวจนับสินค้าคงเหลือของน้ำมันเชื้อเพลิง ต้องใช้บริการของสำนักงาน ชั่ง ตวง วัด ในเขตพื้นที่ของกิจการมาทำการสำรวจมาตรวัดน้ำมันเชื้อเพลิงเป็นครั้งคราว เป็นต้น

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมอีก 2 ลักษณะ คือ ความทันเวลาและความสามารถเข้าใจได้นั้นสามารถอธิบายความเชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานได้ดังนี้ ความทันเวลาตามกรอบแนวคิดนี้มีความหมายว่าการมีข้อมูลพร้อมให้ผู้ตัดสินใจทันเวลาเพื่อเสริมข้อมูลสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจสำหรับความสามารถเข้าใจได้นั้นนำมาซึ่งการจัดประเภท การกำหนดลักษณะ และการนำเสนอข้อมูลอย่างชัดเจน และกระชับ<sup>2</sup> อันเป็นคุณลักษณะที่ช่วยเสริมความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม อย่างไรก็ตามปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจบางอย่างไม่สามารถทำให้ง่ายต่อความเข้าใจแม้ว่าจะให้ผู้ใช้ที่มีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างมีเหตุผล ทบทวนและวิเคราะห์ข้อมูลนั้นด้วยความหมั่นเพียรแล้วอาจยังไม่สามารถเข้าใจได้ อาจจำเป็นต้องหาความช่วยเหลือของที่ปรึกษาเพื่อให้เข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ซับซ้อนนั้น แม้ข้อมูลเป็นไปดังที่กล่าวนั้นก็ไม่สามารถเป็นข้อยกเว้นในการไม่แสดงข้อมูลนั้นไว้ในรายงานทางการเงินหากการละเว้นนั้นก่อให้เกิดความเข้าใจผิดของผู้ใช้งบการเงิน อันแสดงถึงคุณลักษณะที่ช่วยเสริมคุณลักษณะพื้นฐานในด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น แม้ว่างบกระแสเงินสดจะเป็นเรื่องที่เข้าใจยากสำหรับบุคคลทั่วไป แต่ผู้ใช้งบการเงินที่มีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจก็สามารถนำข้อมูลจากงบกระแสเงินสดมาใช้ประกอบเพื่อการตัดสินใจ<sup>3</sup> และงบกระแสเงินสดก็เป็นการแสดงความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมโดยมีความครบถ้วน เป็นกลาง

<sup>1</sup> ความทันเวลาที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

<sup>2</sup> ความสามารถเข้าใจได้ที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

<sup>3</sup> ความสามารถเข้าใจได้ที่เชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

และปราศจากข้อผิดพลาดของการได้มาหรือใช้ไปของเงินสดในกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมจัดหาเงิน และกิจกรรมลงทุน ดังนั้น งบกระแสเงินสดจึงเป็นตัวอย่างของการมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

อย่างไรก็ตามความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมที่ยกตัวอย่างมาในบทความนี้เป็นเพียงตัวอย่างส่วนหนึ่งของความเชื่อมโยงระหว่างกันของข้อมูลลักษณะเชิงคุณภาพทั้งสองลักษณะในความคิดเห็นของผู้เขียนเท่านั้น ในทางปฏิบัติจริงผู้จัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจในการที่จะนำข้อมูลปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจและตัวเลขที่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในเชิงเศรษฐกิจมาสนับสนุนว่าข้อมูลและตัวเลขใดบ้างที่ควรปรากฏอยู่ในรายงานทางการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) นี้

### ข้อจำกัดของต้นทุนที่มีต่อประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน

ในการรายงานทางการเงินจะต้องคำนึงถึงประโยชน์ของข้อมูลและต้นทุนที่เกิดขึ้นเสมอ ต้นทุนที่เกิดขึ้นต้องค้ำกับประโยชน์ของการรายงานข้อมูลนั้น ผู้ใช้รายงานทางการเงินหลักๆ ตามกรอบแนวคิดฯ นี้ ประกอบด้วยผู้ลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและอนาคต ซึ่งเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากข้อมูลนั้น การที่ผู้ให้ข้อมูลทางการเงินทำการรวบรวม ประมวลผล พิสูจน์ยืนยัน และเผยแพร่ข้อมูลทางการเงินในแต่ละขั้นตอนดังกล่าวล้วนมีต้นทุน ทั้งนี้ ผู้ที่รับภาระที่แท้จริงของต้นทุนก็คือผู้ใช้ข้อมูลนั่นเอง โดยต้นทุนเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ หากต้นทุนในการดำเนินการในแต่ละขั้นตอนยิ่งสูง จะส่งผลกระทบต่อกำไรของกิจการซึ่งกำไรจะลดลงเมื่อพิจารณาจุดที่รายได้ไม่เปลี่ยนแปลง เมื่อกำไรของกิจการลดลงก็จะส่งผลให้ผลตอบแทนที่จะให้กับผู้ใช้ข้อมูลก็ลดลงเช่นกัน เนื่องจากผลตอบแทนของผู้ลงทุนก็คือเงินปันผลซึ่งกิจการจะจ่ายเงินปันผลโดยอิงจากกำไรที่กิจการเป็นผลการดำเนินงานของกิจการ ในขณะที่ผู้ให้กู้หรือเจ้าหนี้อื่นๆ นั้นหวังจะได้รับดอกเบี้ยหรือเงินต้นคืนจากกิจการเช่นกัน หากกำไรของกิจการลดลง ก็จะส่งผลให้ความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยหรือ

การชำระคืนเงินต้นของกิจการลดลงเช่นกัน ตัวอย่างของหลักฐานเชิงประจักษ์ในการพิจารณาประโยชน์และต้นทุนของข้อมูลที่เป็นประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน ได้แก่

พวงเพ็ญ ชูรินทร์ (2552) ศึกษาความแตกต่างของกำไร (ขาดทุน) สุทธิตามการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุนที่รับรู้ในงบการเงินเฉพาะกิจการ และวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวมหลังการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ว่ามีความเกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจของนักลงทุนแตกต่างกันไปจากข้อมูลความแตกต่างของกำไร (ขาดทุน) สุทธิที่เกิดจากการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุน และวิธีส่วนได้เสียที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินก่อนการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 วิธีการศึกษาใช้วิธีวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์การถดถอยแบบภาคตัดขวาง โดยประยุกต์ตัวแบบของ Ohlson (1995) ทั้งนี้ทำการทดสอบก่อนและหลังมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 บังคับใช้ โดยใช้ข้อมูลรายปีของปี พ.ศ. 2549 - 2550 ทั้งแบบรวม แบบแยกรายปี และแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม ผลการวิจัย พบว่า ความแตกต่างของกำไร (ขาดทุน) สุทธิตามการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุนที่รับรู้ในงบการเงินเฉพาะกิจการและกำไร (ขาดทุน) สุทธิตามวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวม มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ในขณะที่ความแตกต่างของกำไร (ขาดทุน) สุทธิที่เกิดจากการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ การศึกษานี้สะท้อนได้ว่าภายใต้ต้นทุนของข้อมูลที่เท่ากัน การรับรู้ข้อมูลเงินลงทุนในบริษัทย่อยไว้ในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของนักลงทุน

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2554) ออกคำชี้แจงเรื่องกำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน โดยกำหนดองค์ประกอบงบการเงินแยกตามประเภทธุรกิจ การกำหนดองค์ประกอบงบการเงินที่แตกต่างกันตามประเภทธุรกิจสามารถนำหลักการข้อจำกัดในเรื่องต้นทุนของข้อมูลมาอธิบายได้ กล่าวคือ ตามคำชี้แจงดังกล่าว กำหนดให้บริษัทมหาชนจำกัด ที่ต้องนำเสนอข้อมูลงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด และงบการเงินรวม แต่กิจการประเภทอื่นๆ เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน เป็นต้น ไม่ต้องแสดงข้อมูลในงบการเงินข้างต้น ทั้งนี้เนื่องจากการจัดทำงบการเงินเหล่านั้น

มีต้นทุนสูงในจัดทำ ซึ่งสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัดนั้นการจัดทำงบการเงินเหล่านั้นเพิ่มเติมเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มค่าเนื่องจากมีผู้ใช้งบการเงินในกิจการเหล่านั้นเป็นจำนวนน้อยราย ในขณะที่บริษัทมหาชนจำกัดนั้นมีผู้ใช้งบการเงินเป็นจำนวนมาก แม้ว่าต้นทุนในการจัดเตรียมงบการเงินข้างต้นจะสูง แต่ก็คุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งหลายของกิจการ

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าการจะนำเสนอข้อมูลทางการเงินนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงข้อจำกัดทางด้านต้นทุนเปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับจากการนำเสนอข้อมูลเหล่านั้น นอกจากนี้ผู้ให้ข้อมูลทางการเงินยังมีต้นทุนอื่น ๆ เพิ่มขึ้นภายหลัง เช่น การนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินไปวิเคราะห์และตีความต่อไป ซึ่งล้วนแล้วแต่มีต้นทุนทั้งสิ้น ดังนั้นจึงจำเป็นต้องประเมินต้นทุนและประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินเพื่อจะสนับสนุนการใช้ข้อกำหนดรายงานทางการเงิน แต่การประเมินต้นทุนและประโยชน์ข้างต้นโดยผู้ประเมินหลายคนอาจได้รับผลประโยชน์แตกต่างกันเนื่องจากอยู่ในดุลยพินิจของแต่ละบุคคล ดังนั้น การใช้ข้อกำหนดที่แตกต่างกันอาจเหมาะสมอันเนื่องมาจากความแตกต่างของปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดของกิจการ ความต้องการของผู้ใช้ส่วนใหญ่ของกิจการนั้นๆ

## บทสรุป

บทความนี้เสนอประเด็นลักษณะเชิงคุณภาพที่มีประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) เพื่อช่วยในการพิจารณาของผู้จัดทำข้อมูลรายงานทางการเงินว่าปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจในรูปของข้อความและตัวเลขใดที่ควรปรากฏอยู่ในรายงานทางการเงิน ซึ่งมีลักษณะเชิงคุณภาพหลักที่ใช้ในการพิจารณาคือลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน อันมีองค์ประกอบสำคัญคือความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งต้องใช้ควบคู่กันทั้งสององค์ประกอบ ขาดองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งไปไม่ได้ และอาจใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเพื่อทำซ้ำในการสนับสนุนองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบของลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน หรือในกรณีที่มีแนวทางวิธีการทางบัญชี 2 แนวทางที่เมื่อพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานครบถ้วนแล้ว

ทั้งสององค์ประกอบพบว่ามีภาพปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ก็จะใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเข้ามาช่วยกำหนด บทความนี้ยังได้เชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานและลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเข้าหากันเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจความเชื่อมโยงของลักษณะเชิงคุณภาพทั้งสองลักษณะ โดยในการพิจารณาปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่เป็นประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินนั้นต้องคำนึงถึงต้นทุนที่จะเกิดขึ้นตั้งแต่การรวบรวมข้อมูล ประมวลผล พิสูจน์ยืนยัน เผยแพร่ข้อมูล รวมทั้งการวิเคราะห์และตีความข้อมูลจากรายงานทางการเงิน ทั้งนี้เพราะผู้ที่แบกภาระของต้นทุนเหล่านี้ท้ายที่สุดก็คือผู้ใช้ข้อมูลไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืมหรือเจ้าหน้าที่ของกิจการก็ตาม

## เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2554). **กระทรวงพาณิชย์**. คำชี้แจงกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน. [Online] เข้าถึงได้จาก [https://www.dbd.go.th/ewt\\_news.php?nid=1099&filename=law06](https://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1099&filename=law06). เข้าถึงเมื่อ 7 ตุลาคม 2560.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2558). **กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)**. วารสารวิชาชีพนิตยชี. 11(30), pp 78-84.
- พวงเพ็ญ ชูรินทร์. (2552). **ผลกระทบจากการรับรู้และเปิดเผยรายการต่อมูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ถือหุ้น: กรณีศึกษางบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. ดุษฎีนิพนธ์. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558 ก). **กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)** (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก <http://www.fap.or.th> สืบค้น 20 ธันวาคม 2559.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2558ข). **คู่มืออธิบายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)**. (ออนไลน์) เข้าถึงได้จาก <http://www.fap.or.th> สืบค้น 20 ธันวาคม 2559.



อริสรา ธานีรัตนานนท์ (2558). การเปลี่ยนแปลงแม่บทการบัญชีของประเทศไทย. วารสารวิทยาการจัดการ. เข้าถึงได้จาก [http://dept.npru.ac.th/msc/data/files/mail\\_%E0%B8%9A%E0%B8%97%E0%B8%84E0B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%2010.pdf](http://dept.npru.ac.th/msc/data/files/mail_%E0%B8%9A%E0%B8%97%E0%B8%84E0B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%88%2010.pdf) สืบค้น 20 ธันวาคม 2559.

Thanyarath V, (2016). ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน เข้าถึงได้จาก <http://www.sms-stou.org/archives/744?lang=th> สืบค้น 30 กรกฎาคม 2560.

## ประวัติแนบท้ายบทความ



**Name and Surname:** Puangpen Churintr  
**Highest Education:** Ph.D. in Accounting  
**University:** Suratthani Rajabhat University  
**Field of Expertise:** Accounting  
**Address:** Faculty of Management Sciences, Suratthani Rajabhat University, Khuntalay Sub-district, Muang District, Surat Thani Province, Post code: 84100 Thailand  
**E-mail:** ppchurintr@hotmail.com