ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร*

บทความนี้แนะนำท่านผู้อ่านให้รู้จักลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินหรือแม่บทการบัญชี งบการเงินจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินก็ต่อเมื่องบการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพตามที่กรอบแนวคิดฯ กำหนดไว้ นั่นคือ การนำลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมมาใช้ในการจัดทำงบการเงินช่วยให้งบการเงินมีความถูกต้องตามควร ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินตามวัตถุประสงค์

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (Qualitative Characteristics of Financial Statements) หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ การกำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทุกฝ่าย เช่น ช่วยให้**ผู้จัดทำ**งบการเงินมีแนวทางและบรรทัดฐานในการตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชี ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทุกฝ่าย รวมทั้งช่วยให้**ผู้ใช้**งบการเงินเข้าใจถึงประโยชน์ที่ได้รับและข้อจำกัดของข้อมูลทางการบัญชี และช่วยเสริมสร้างความเข้าใจระหว่างบุคคลหลายฝ่าย ทั้ง**ผู้จัดทำ**และ**ผู้ใช้**งบการเงินให้เข้าใจและนำกรอบแนวคิดฯ และมาตรฐานการบัญชีไปใช้ได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

ลักษณะเชิงคุณภาพตามกรอบแนวคิดฯ ของมาตรฐานบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities : PAEs) และมาตรฐานบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) จะมีความแตกต่างกัน

"สรรพากรสาส์น" *ปีที่ 65 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม 2561*

** ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ*

ตรง**ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานหรือลักษณะเชิงคุณภาพหลัก** ส่วน**ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม**ตามกรอบแนวคิดฯ ทั้งสองมาตรฐานจะเหมือนกัน

ลักษณะเชิงคุณภาพหลักของ PAEs

กรอบแนวคิดฯ ของ PAEs ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพหลัก หรือระดับพื้นฐานของงบการเงินไว้ 2 ประการ คือ 1. การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) และ 2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)

1. การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึง การแสดงรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีอย่างเที่ยงธรรมตามที่ต้องแสดงหรือควรจะแสดง ตัวอย่างเช่น กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายก่อนจัดตั้งบริษัทเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน (มิใช่แสดงเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน) กิจการรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และเข้าเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์

โดยปกติ ข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือจะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน แต่บางครั้งข้อมูลบางรายการอาจจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการ ข้อมูลที่มีการประมาณการอย่างสมเหตุสมผลและเป็นไปตามหลักการบัญชีสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ ข้อมูลในงบการเงินจะเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจโดย

1.1) ครบถ้วน (Completeness) หมายถึง ข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็น เพื่อการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้รวมอยู่ในเนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจของเหตุการณ์นั้น กล่าวคือ ไม่มีการละเว้นรายการ (ขาดหายหรือปกปิดข้อเท็จจริง) หรือไม่รวมรายการที่ไม่ควรนำมารวม (เกินหรือบิดเบือนความจริง)

ข้อมูลในงบการเงินมีความครบถ้วนหากข้อมูลมีนัยสำคัญและมีต้นทุนในการจัดทำไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ต้นทุนในที่นี้ หมายรวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เช่น ค่าใช้จ่ายรวบรวมและบันทึกข้อมูล ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์และตีความหมายของผู้ใช้ข้อมูล และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเปิดเผยข้อมูลแล้วทำให้เสียเปรียบคู่แข่งขัน ผู้ใช้งบการเงินจึงควรพิจารณาถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับด้วย

1.2) เป็นกลาง (Neutrality) หมายถึง ไม่มีอคติหรือความลำเอียง (Free from Bias) ในความตั้งใจที่พยายามให้ผลลัพธ์เป็นไปตามที่ได้กำหนด กล่าวคือ ผู้ให้ข้อมูลไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้ใช้ เพื่อ

ให้ผลลัพธ์เป็นไปตามที่ได้กำหนดไว้แล้ว

ข้อมูลในงบการเงินต้องปราศจากความลำเอียงและแสดงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจตามที่ผู้จัดทำงบการเงินวางแผนไว้ ข้อมูลจะมีความน่าเชื่อถือเมื่อมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียง เนื่องจากความเป็นกลางจะทำให้ข้อมูลทางการบัญชีสะท้อนกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้ข้อมูลนั้นเป็นสื่อที่จะก่อให้เกิดพฤติกรรมในทางใดทางหนึ่งโดยเฉพาะ หรือไม่มีการกำหนดผลลัพธ์ไว้ล่วงหน้า ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลที่ขาดความเป็นกลางหรือมีความลำเอียง เช่น กิจการแสดงมูลค่าของอุปกรณ์ต่ำไปเนื่องจากต้องการหักค่าเสื่อมราคาให้น้อยลง เพื่อให้กิจการแสดงผลกำไรที่สูงเกินจริง กิจการแสดงยอดขายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงในงบการเงิน เนื่องจากต้องการให้กิจการแสดงผลการดำเนินงานตามที่ต้องการ

1.3) ปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ (Free from Material Error) หมายถึง การจัดทำและการนำเสนอข้อมูลอยู่ภายใต้ความไม่แน่นอนและการใช้ดุลยพินิจของผู้จัดทำข้อมูล ข้อมูลดังกล่าวอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่มีสาระสำคัญ หรือไม่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ กล่าวคือ ถูกต้องตามควร

2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ลงทุนสามารถใช้ข้อมูลในงบการเงินของบริษัทที่ต้องการลงทุน เพื่อคาดการณ์ว่าบริษัทมีความสามารถในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เพียงไร และผู้ลงทุนจะได้รับผลตอบแทนคุ้มกับการลงทุนหรือไม่ เมื่อผู้ลงทุนตัดสินใจซื้อหุ้นของบริษัทแล้ว ผู้ลงทุนสามารถใช้งบการเงินในงวดต่อมายืนยันว่าการตัดสินใจที่ได้ทำไปแล้วถูกต้องหรือไม่

โดยสรุปแล้ว ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจจะต้องเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวจะช่วยลดความไม่แน่นอนในการตัดสินใจเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลถือเป็นคุณลักษณะหลัก ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีสาระสำคัญของข้อมูล ข้อมูลจะมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเมื่องบการเงินนำเสนอข้อมูลที่ช่วยในการตัดสินใจแตกต่างไปจากกรณีไม่มีข้อมูล หรือทำให้การตัดสินใจเปลี่ยนแปลงไป แสดงว่าข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องอย่างมีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจ คือช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถยืนยันผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต

เรียกว่า “คุณค่าทางการยืนยัน” (Confirmatory Value) และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคาดคะเนผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าในปัจจุบันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เรียกว่า “คุณค่าทางการพยากรณ์” (Predictive Value)

ลักษณะเชิงคุณภาพหลักของ NPAEs

กรอบแนวคิดฯ ของ NPAEs ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพหลักของงบการเงินไว้ 2 ประการ คือ (1) ความเชื่อถือได้ (Reliability) และ (2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) เหตุผลที่ลักษณะเชิงคุณภาพหลักแตกต่างกัน เพราะรายการส่วนใหญ่ในงบการเงินของ PAEs แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ลักษณะการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมจะดูเหมาะสมกว่าลักษณะความน่าเชื่อถือ

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของ PAEs และ NPAEs

กรอบแนวคิดฯ ของ PAEs และ NPAEs กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพเสริมของข้อมูลในงบการเงินไว้เหมือนกัน 4 ลักษณะ คือ 1. เปรียบเทียบกันได้ (Comparability) 2. ยืนยันความถูกต้องได้ (Verifiability) 3. ทันต่อเวลา (Timeliness) และ 4. เข้าใจได้ (Understandability)

1. เปรียบเทียบกันได้ (Comparability) หมายความว่า

1.1) รายการหรือเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีลักษณะเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันต้องปฏิบัติทางการบัญชีในลักษณะเดียวกันอย่างสม่ำเสมอ (Consistency) เช่น สัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าซื้อมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในลักษณะเดียวกัน เป็นต้น

1.2) รายการหรือเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีลักษณะแตกต่างกัน ต้องปฏิบัติทางการบัญชีในลักษณะแตกต่างกันอย่างสม่ำเสมอ เช่น สัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในลักษณะแตกต่างกัน เป็นต้น

1.3) การใช้นโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เช่น การตีราคาทุนของสินค้าคงเหลือด้วยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักทุกงวดบัญชี

1.4) การแสดงข้อมูลในงบการเงินงวดในลักษณะเปรียบเทียบกันได้ เรียกว่า “ข้อมูลเปรียบเทียบ” ซึ่งมี 2 รูปแบบ คือ “ตัวเลขเปรียบเทียบ” และ “งบการเงินเปรียบเทียบ”

ลักษณะของการเปรียบเทียบกันได้รวมถึงการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการเดียวกันในรอบระยะเวลาบัญชีต่างกัน หรือการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการต่างกันในรอบระยะเวลา

บัญชีเดียวกัน

การเปรียบเทียบกันได้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินและคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการที่เปรียบเทียบได้ งบการเงินที่เปรียบเทียบกันได้จะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น การใช้วิธีการบัญชีที่สม่ำเสมอจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยทำให้สามารถวิเคราะห์และเข้าใจข้อมูลทางการบัญชีที่เปรียบเทียบกันได้ แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่าผู้จัดทำงบการเงินจะเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีไม่ได้ เนื่องจากเหตุการณ์หรือสิ่งแวดล้อมในธุรกิจอาจเปลี่ยนแปลงไป ผู้บริหารอาจเปลี่ยนวิธีการบัญชีได้หากพิจารณาแล้วเห็นว่าวิธีการบัญชีใหม่สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น และกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

2. ยืนยันความถูกต้องได้ (Verifiability) หมายความว่า ผู้ใช้งบการเงินที่แตกต่างกัน (ทั้งระดับความรู้และความเป็นอิสระ) มีความเห็นที่ยอมรับร่วมกันได้ แม้ว่าความเห็นจะไม่เหมือนกันอย่างสมบูรณ์ก็ตาม แสดงว่าอาจมีความเห็นแตกต่างกันอย่างไม่มีสาระสำคัญเกิดขึ้น

3. ทันต่อเวลา (Timeliness) หมายความว่า ผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลก่อนที่จะตัดสินใจ ข้อมูลที่ได้รับก่อนตัดสินใจย่อมมีคุณค่าและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ส่วนข้อมูลที่ได้รับหลังการตัดสินใจแล้วย่อมไม่มีคุณค่าหรือไม่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ ข้อมูลที่รวดเร็วและทันต่อเวลาย่อมมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ ส่วนข้อมูลที่ล่าช้าหรือไม่ทันต่อเวลาย่อมไม่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ เพราะทำให้ข้อมูลสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจไป

อนึ่ง ความทันต่อเวลาของข้อมูลที่เพิ่มขึ้นย่อมส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ลดลง เพราะว่าความรวดเร็วอาจจำเป็นต้องสละความรอบคอบหรือทราบข้อมูลในทุกลักษณะที่เกิดขึ้นไป และในทางกลับกัน ความทันต่อเวลาที่ลดลงย่อมส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ที่เพิ่มขึ้น เพราะว่าการตรวจสอบข้อมูลอย่างรอบด้านทำให้ข้อมูลเชื่อถือได้สูงแต่ข้อมูลนั้นไม่ทันต่อเวลา กิจการต้องพิจารณาหาความสมดุลระหว่างความทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้

การมีข้อมูลพร้อมเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจในปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวข้องได้ตามความต้องการ หากผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่ล่าช้าไม่ทันต่อการตัดสินใจ ข้อมูลนั้นจะเป็นข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ผู้บริหารต้องพิจารณาเปรียบเทียบประโยชน์ที่จะได้รับจากการรายงานที่ทันต่อเวลา

กับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้น กล่าวคือ หากกิจการรอจนกระทั่งทราบข้อมูลในทุกลักษณะจึงจะเสนอรายงาน รายงานนั้นอาจมีความเชื่อถือได้สูงแต่ไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเนื่องจากไม่ทันต่อเวลา กิจการจึงอาจมีการประมาณการรายการทางบัญชีเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินได้อย่างทันเวลา ผู้ใช้งบการเงินก็เข้าใจว่ารายการบัญชีอาจไม่ถูกต้องร้อยเปอร์เซ็นต์เนื่องจากเป็นการประมาณ แต่ผู้ใช้งบการเงินยังสามารถใช้ประโยชน์จากงบการเงินเพื่อการตัดสินใจได้อย่างทันเวลาภายใต้ข้อจำกัดดังกล่าว

4. เข้าใจได้ (Understandability) หมายความว่า ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจในข้อมูลนั้นได้ ข้อมูลนั้นควรกระชับและชัดเจน แต่ทั้งนี้ผู้ใช้งบการเงินต้องมีความสามารถ 2 ประการ คือ ผู้ใช้มีความรู้พอสมควรเกี่ยวกับธุรกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมทั้งความรู้เกี่ยวกับการบัญชี และมีความสามารถที่จะอ่านและวิเคราะห์หรือแปลความงบการเงินนั้นได้ โดยใช้ความพากเพียรหรือความพยายามพอสมควร หมายความว่า ผู้ใช้งบการเงินควรมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว

สรุป

กรอบแนวคิดฯ ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินไว้มี 2 ระดับ คือ ระดับพื้นฐาน และระดับเสริม ซึ่งมาตรฐานการบัญชี PAEs และ NPAEs ได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพระดับพื้นฐานไว้ต่างกัน ส่วนลักษณะเชิงคุณภาพระดับเสริมจะเหมือนกัน