

งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่

ผศ. กอบแก้ว รัตนอุบล

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

จากการที่มาตรฐานการบัญชีไม่ว่าจะเป็นของประเทศไทย ซึ่งเป็นความเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ มาตรฐานการบัญชีของประเทศอื่นๆ ทั่วโลก เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ได้ให้ความสำคัญกับมูลค่า ยุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการเพิ่มขึ้นอย่างมาก ทำให้เกิดคำศัพท์เกี่ยวกับกำไรขาดทุนคำใหม่ขึ้นมาซึ่งก็คือคำว่า **กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ** (Comprehensive Income) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนี้มีค่าไม่เท่ากับกำไรขาดทุนสุทธิของกิจการ กล่าวคือ กำไรขาดทุนสุทธิเป็นเพียงส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเท่านั้น กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะรวมความรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของอื่นๆ ที่มีรายการที่เกิดกับผู้เป็นเจ้าของกิจการซึ่งกระทำการในฐานะที่เป็นเจ้าของด้วย ตัวอย่างเช่น รายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ เนื่องจากในปัจจุบันนี้ยังไม่มีข้อกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนว่า รายได้ หรือค่าใช้จ่ายรายการใดควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุน หรือรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ และมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้กิจการแสดงยอดกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแยกจากงบกำไรขาดทุน ซึ่งการที่ยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการจัดประเภทรายการและการกำหนดการแสดงผลการแยกต่างหากนี้ทำให้เกิดความสับสนกับผู้ทำบัญชีในการบันทึกรายการ และผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างมาก จากปัญหาเหล่านี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) จึงได้พิจารณาที่จะปรับปรุงการแสดงผลการเกี่ยวกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จขึ้นใหม่ โดย ณ ขณะนี้เขียนบทความรูปแบบใหม่ของการแสดงผลการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่มีการนำเสนออีกคือ รวมแสดง รายการที่เกี่ยวข้องกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จไว้ทั้งหมดในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงในรูปแบบเมทริกซ์ (Metrix) ซึ่งจะได้ขยายให้เห็นถึงหน้าตาของงบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่ ตลอดจนข้อดีของการแสดงผลการแบบใหม่นี้ต่อไปในบทความ

มาตรฐานการบัญชีทั่วโลกในปัจจุบันได้เน้นถึงความสำคัญของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ บัญชีต่างๆ ที่แสดงอยู่ในงบดุลแทบจะไม่มีเหลือบัญชีใดที่แสดงอยู่ในราคาทุนเดิม (Historical Cost)

อีกแล้ว สินทรัพย์และหนี้สินไม่ว่าจะเป็นประเภทหมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียนมักจะแสดงอยู่ในงบดุลในมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีเชื่อว่า มูลค่ายุติธรรมจะให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

(Relevance) มากกว่าข้อมูลตามราคาทุนเดิม ตลอดจนการพัฒนาไปอย่างมากในด้านเศรษฐกิจ ตลาดทุนหรือตลาดเงินยังช่วยให้ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้นอีกด้วย การมุ่งเน้นที่จะแสดงรายการด้วยมูลค่ายุติธรรมนี้ทำให้เกิดการรับรู้รายการรายได้ ค่าใช้จ่าย บางตัวโดยตรงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ เช่น กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งไม่ถือว่าเป็นบัญชีประเภทรายได้ที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน แต่ให้แสดงโดยตรงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการตีราคาเงินลงทุนในหลักทรัพย์ประเภทเพื่อขายก็เช่นกัน รายการประเภทนี้ทำให้ส่วนของผู้เป็นเจ้าของเปลี่ยนแปลงซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการด้วย

สำหรับประเทศไทยนั้น นักบัญชีและผู้ใช้งบการเงินได้รู้จักกับคำว่า “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2542 จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่องการนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดคำนิยามของคำว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จขึ้นมา แต่จากย่อหน้าที่ 7 ของมาตรฐานฉบับนี้อาจสรุปได้ว่า งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นส่วนประกอบหนึ่งของงบการเงินที่สมบูรณ์และในย่อหน้าที่ 86.2 กำหนดว่า งบการเงินต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จประกอบด้วย

1. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด
2. รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ (ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีของไทยในปัจจุบัน ได้แยกส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนประเภทเพื่อขาย และผลต่างจากการแปลงค่าของเงิน)
3. ผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

ดังนั้นอาจสรุปได้โดยรวมว่า **กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ** หมายถึง รายการที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในส่วน

ของผู้เป็นเจ้าของที่มีรายการที่เกิดกับผู้เป็นเจ้าของกิจการ ซึ่ง **การดำเนินการในฐานะผู้เป็นเจ้าของ** กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจึงเป็นความหมายของคำว่ากำไรตามเกณฑ์ “รวมหรือทุกอย่าง” (All - Inclusive Concept) ในเชิงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนี้ไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นก็ได้

มาตรฐานการบัญชีของไทยในปัจจุบันนี้ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการพิจารณาว่ารายได้หรือค่าใช้จ่ายรายการใดควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุน รายการใดควรรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น ในแม่บทการบัญชีเองก็ไม่ได้กำหนดความหมายที่ชัดเจนของคำว่ากำไรขาดทุนสุทธิ แม่บทการบัญชีเพียงแต่กำหนดว่ารายได้หมายถึงรายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ แต่รายการกำไรนั้นอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ส่วนค่าใช้จ่าย หมายถึง รายการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ และเช่นกัน รายการขาดทุนอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ จะเห็นได้ว่าแม้แต่ในความหมายของคำว่ารายได้และค่าใช้จ่ายก็ทำให้เกิดความยุ่งยากในการใช้ข้อมูลกำไรขาดทุนแล้ว เพราะกำไรขาดทุนถูกวัดจากรายการที่เกิดจากทั้งการดำเนินกิจกรรมตามปกติและไม่ปกติของกิจการ นอกจากนี้ในย่อหน้าที่ 81 ของแม่บทการบัญชียังได้กำหนดว่า การตีราคาใหม่หรือการปรับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งจะก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้นนั้น ถึงแม้จะเป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายแต่จะไม่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน การเพิ่มขึ้นหรือลดลงนี้จะรวมอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามแนวคิดของการรักษาระดับทุน ตัวอย่างของรายการประเภทนี้ เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อย่างไรก็ตามแม่บทการบัญชีเองก็ได้อธิบายว่า แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุนและการวัดผลกำไรมีหลายแนวคิด เช่น การรักษาระดับทุนทางการเงิน ซึ่งอาจจะวัดค่ากำไรได้ใน

ลักษณะของหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม หรือหน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ก็ได้ และยังมีการรักษาระดับทุนทางการผลิต ซึ่งกำไรที่วัดได้จากแต่ละแนวความคิดจะไม่เท่ากัน และถึงแม้ย่อหน้า 81 ของแม่บทการบัญชีจะกำหนดไว้เช่นนี้ แต่ก็เห็นได้ว่า มาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดให้กิจการรับรู้การปรับมูลค่าของสินทรัพย์ และหนี้สินบางประเภทไว้ในงบกำไรขาดทุนก็มี เช่น การปรับมูลค่าของเงินลงทุนประเภทเพื่อค้า ความสับสนและความไม่ชัดเจนต่างๆ เหล่านี้เป็นปัญหาอย่างมากต่อการแปลค่าหรือแปลความหมายของยอดกำไรขาดทุนของกิจการในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่องบการเงินต้องการสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของรายการ

จากปัญหาของการใช้และการแปลความหมายข้อมูลกำไรขาดทุนนี้เอง ทำให้มีนักวิชาการหลายๆ คนพยายามที่จะกำหนดความหมายและการแสดงรายการที่ชัดเจนของกำไรขาดทุนขึ้นมา ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถแปลความหมายของยอดกำไรขาดทุนได้อย่างมีคุณภาพมากขึ้น คำศัพท์ที่นักวิชาการต่างๆ พยายามใช้ในการกำหนดความหมายและการแสดงรายการกำไรขาดทุน ได้แก่ กำไรขาดทุนเป็น

1. ผลจากการดำเนินงานหลักของกิจการ (Core Operating Earnings) หรือ
2. ผลของรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ (Recurring Earnings) หรือ
3. ผลของรายการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ (Controllable Earnings)

คำศัพท์ที่ใช้กำหนดความหมายของกำไรขาดทุนเหล่านี้มีวัตถุประสงค์ที่คล้ายกัน คือ เพื่อให้ข้อมูลตัวเลขกำไรขาดทุนสามารถใช้ในการพยากรณ์ตัวเลขกำไรขาดทุนในอนาคต (Predictive Value) และใช้ในการเปรียบเทียบกับข้อมูลที่เคยพยากรณ์ไว้เดิม (Feed Back Value) ข้อมูลลักษณะใดลักษณะหนึ่งในสามลักษณะข้างต้นย่อมไม่จำเป็นต้องเป็นที่สงสัยว่าจะช่วยในการพยากรณ์ตัวเลขกำไรขาดทุนในอนาคตได้ และเช่นกันในการพยากรณ์ตัวเลขกำไรขาดทุนในอนาคต นักวิเคราะห์ย่อม

ไม่รวมเอาตัวเลขที่เกิดจากรายการที่ไม่เคยเกิดขึ้นในอดีต หรือรายการที่ยากจะคาดเดาถึงผลที่เกิดขึ้นได้ เนื่องจากอยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ (เช่น การเปลี่ยนแปลงในอัตราดอกเบี้ย อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา) ไว้ในตัวเลขกำไรขาดทุนที่ได้จากการพยากรณ์ ดังนั้นกำไรขาดทุนที่คำนวณจากลักษณะใดลักษณะหนึ่งในสามลักษณะดังกล่าวข้างต้นย่อมเป็นประโยชน์ต่อการเปรียบเทียบกับผลการพยากรณ์ที่ไว้เดิม

อย่างไรก็ดี Rischid Barke ซึ่งเป็นคณะทำงานของ IASB ในเรื่องการกำหนดรูปแบบการแสดงกำไรขาดทุนเบื้องต้น เห็นว่า ลักษณะกำไรขาดทุนลักษณะใดลักษณะหนึ่งในสามลักษณะข้างต้นนั้น ไม่สามารถให้ข้อมูลตัวเลขกำไรขาดทุนที่สามารถใช้ในการพยากรณ์ตัวเลขกำไรขาดทุนในอนาคต หรือใช้ในการเปรียบเทียบข้อมูลที่เคยพยากรณ์ไว้เดิมได้อย่างครบถ้วนสมบูรณ์ (Barker, 2004) และการกำแนลความหมายของกำไรขาดทุนลงไปให้ชัดเจนอาจทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการเปรียบเทียบตัวเลขระหว่างกิจการ ดังนั้น เขาจึงเสนอให้ไม่ต้องมีการกำหนดนิยามของคำว่า กำไรขาดทุน และจากการศึกษาของ Hirst และ Hopkins ในปี ค.ศ. 1998 และของ Marines และ Mcdaniel ในปี ค.ศ. 2000 พบว่าตำแหน่งในการแสดงรายการในงบการเงินมีผลต่อการให้ความสำคัญหรือการใช้ตัวเลขนั้นในการพยากรณ์ตัวเลขในอนาคตสำหรับตัวเลขที่เกี่ยวข้องกับยอดกำไรขาดทุนของกิจการพบว่า ผู้ใช้งบการเงินจะไม่ค่อยให้ความสำคัญกับตัวเลขกำไรขาดทุนที่แสดงอยู่นอกงบกำไรขาดทุน เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากปรับมูลค่าเงินลงทุนประเภทเผื่อขาย ซึ่งจริงๆ รายการเหล่านี้บางรายการก็อาจถือเป็นรายการประเภทที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือเป็นผลจากการดำเนินงานหลักของกิจการ Baker จึงเสนอให้แสดงข้อมูลกำไรขาดทุนทุกตัวที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หรือเกี่ยวข้องกับการพยากรณ์กำไรขาดทุนไว้ในงบการเงินเดียวกัน ซึ่งก็คือการจัดทำงบกำไรขาดทุนในรูปแบบเมตริกซ์ (Metrix) นั่นเอง

เหตุผลที่ Barker เชื่อว่าลักษณะใดลักษณะหนึ่งจากสามลักษณะข้างต้นไม่สามารถเป็นตัวแทนของค่ากำไรขาดทุนได้ และการกำหนดนิยามของค่ากำไรขาดทุนอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการวิเคราะห์ตัวเลขของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากเหตุผลต่อไปนี้

(1) กำไรขาดทุนเป็นผลจากการดำเนินงานหลักของกิจการ (Core Operating Earnings) ปัญหาของการกำหนดความหมายตามนี้ก็คือ เป็นการยากที่จะกำหนดว่าการดำเนินงานใดเป็นการดำเนินงานหลักของกิจการใด กิจการในอุตสาหกรรมเดียวกันอาจแสดงรายการกำไรขาดทุนที่แตกต่างกันได้ หากกิจการบางกิจการมีการดำเนินงานบางส่วนในอุตสาหกรรมอื่นด้วย เช่น สำหรับกิจการประเภทค้าปลีกทั่วไป กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายที่ดินไม่ควรถือเป็นกำไรขาดทุนตามความหมายนี้ เนื่องจากมิได้เกิดจากการดำเนินงานหลักของกิจการ แต่ถ้าหากกิจการค้าปลีกได้มีการลงทุนในที่ดินจำนวนมากเพื่อกำไรขาดทุนจากการขายที่ดินถือเป็นสัดส่วนค่อนข้างสูงเมื่อเทียบกับกำไร ทั้งหมด สำหรับกิจการนี้กำไรขาดทุนที่เกิดจากการขายที่ดินนี้ควรถือเป็นกำไรขาดทุนตามลักษณะนี้หรือไม่ ถ้าหากสอบถามผู้บริหารกิจการหลายๆ คน คำตอบก็จะมีทั้งใช่และไม่ใช่ ดังนั้นถ้าหากกำหนดนิยามว่า กำไรขาดทุนต้องเป็นตัวเลขที่ไหลจากผลการดำเนินธุรกิจหลักของกิจการ ก็อาจก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการเปรียบเทียบตัวเลขกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทขึ้นได้ ผู้บริหารบางคนอาจรวมเอาตัวเลขกำไรขาดทุนจากการขายที่ดินเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนของกิจการ ในขณะที่ผู้บริหารบางคนจะไม่รวม นอกจากนี้ในเรื่องกำไรขาดทุนจากการขายที่ดินที่ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นี้ หากจะกำหนดให้ชัดเจนว่า สำหรับกิจการประเภทค้าปลีกให้ถือเป็นรายการที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินธุรกิจหลักของกิจการ ไม่ให้รวมยอดเป็นกำไรขาดทุนของกิจการ จะทำให้เกิดปัญหาในการวัดค่าตัวเลขกำไรขาดทุนขึ้นมาได้ เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทนี้จะถือเป็นเรื่องของการดำเนินธุรกิจหลักของกิจการ ตามหลักเกณฑ์นี้กิจการที่ต้องการแสดงยอด

กำไรขาดทุนสูงๆ ย่อมสามารถที่จะตกแต่งตัวเลขกำไรขาดทุนได้ โดยให้บันทึกค่าเสื่อมราคาให้ต่ำๆ ซึ่งจะทำให้มีค่าใช้จ่ายน้อย กำไรสูง และเมื่อขายแม้ว่าจะต้องเกิดขาดทุนเนื่องจากราคาตามบัญชียังเหลืออยู่สูงเกินไป กังวลแต่อย่างใด เพราะขาดทุนนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนของกิจการ

(2) กำไรขาดทุนเป็นผลจากรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ (Recurring Earnings) การวัดกำไรขาดทุนตามความหมายนี้ก็จะมีความหมายเฉพาะเกี่ยวกับการวัดกำไรขาดทุนตามความหมายแรกที่ได้กล่าวไป เนื่องจากรายการกำไรขาดทุนตามความหมายนี้และตามความหมายที่หนึ่ง มีส่วนที่เหมือนกันอยู่มาก ดังนั้น การจะกำหนดว่ารายการใดเกิดขึ้นเป็นประจำหรือไม่ รายการที่เกิดขึ้นในปัจจุบันจะเกิดขึ้นเป็นประจำในอนาคตหรือไม่จึงขึ้นอยู่กับวิจารณญาณของผู้บริหารเป็นอย่างมาก ซึ่งอาจส่งผลการเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างธุรกิจได้

(3) กำไรขาดทุนเป็นผลจากรายการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ (Controllable Earnings) ในทางปฏิบัติคงจะเป็นการยากที่จะกำหนดว่า เหตุการณ์หรือรายการใดอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหรือไม่ เหตุการณ์หรือรายการที่เกิดขึ้นกับกิจการหลายๆ รายการอาจมองดูว่าเป็นผลจากการตัดสินใจของกิจการเอง แต่ในความเป็นจริงแล้ว เหตุผลส่วนหนึ่งที่กิจการตัดสินใจเช่นนั้นก็เป็นไปเพื่อปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เช่น การปรับราคาขายของสินค้าของกิจการ การขายเครื่องจักรเก่าทิ้งเพราะกิจการได้ซื้อเครื่องจักรใหม่ซึ่งเป็นเทคโนโลยีที่สูงขึ้น ดังนั้นแนวทางนี้จึงนำไปปฏิบัติได้ค่อนข้างยาก

ความยุ่งยากในการนำไปปฏิบัติของแนวทางต่างๆ ข้างต้นนี้ทำให้ Barker เห็นว่า ยังไม่สมควรที่จะกำหนดนิยามของกำไรขาดทุน

งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่

จากการที่ Barker เห็นว่าคำว่ากำไรขาดทุนเป็นคำที่ยากที่จะหาคำนิยามที่เหมาะสมที่จะไม่ก่อให้เกิดปัญหา

ในทางปฏิบัติได้ เขาก็มีความคิดที่ว่างบกำไรขาดทุนควรแสดงข้อมูลรายได้ ค่าใช้จ่ายทุกตัวที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลที่จะช่วยในการพยากรณ์กำไรขาดทุนในอนาคต รูปแบบของงบกำไรขาดทุนแบบนี้จะต้องช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาได้ว่า รายการรายได้และค่าใช้จ่ายใดเป็นรายการที่มักจะเกิดขึ้นเป็นประจำ หรืออยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และเป็นผลมาจากการดำเนินงานหลักของกิจการ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายใดที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย เป็นผลจากปัจจัยภายนอกมากกว่าปัจจัยภายใน และไม่ใช้การดำเนินงานหลักของกิจการ

Barker ได้รวมเอากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทุกตัวมาแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่ โดยยอดรายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละตัวถูกแบ่งออกเป็น 3 ช่อง ช่องแรกเป็นยอดรายได้ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นยอดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานหลัก เกิดขึ้นเป็นประจำและอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ช่องที่ 2 Barker ให้ชื่อข้อมูลที่อยู่ในช่องนี้ว่า “Remeasurement” ยอดรายได้และค่าใช้จ่ายที่อยู่ในช่องนี้จะป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิด

จากการปรับมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินให้อยู่ในมูลค่ายุติธรรม ตลอดจนยอดรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการปรับปรุงประมาณการต่างๆ ที่ได้ประมาณไว้ไม่เหมาะสมในปีก่อนๆ ส่วนช่องสุดท้ายช่องที่ 3 เป็นยอดรวมของรายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละตัว ผลรวมของรายได้และค่าใช้จ่ายทุกตัวในช่องที่สาม ก็คือ ยอดรวมของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการนั่นเอง (ดูตัวอย่างงบกำไรขาดทุนในตัวอย่างที่ 1)

หลักเกณฑ์ที่ Barker ใช้ในการแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายออกเป็นยอดในช่องที่ 1 ก่อนการปรับมูลค่าและยอดในช่องที่ 2 ยอดปรับมูลค่า ก็คือ รายได้และค่าใช้จ่ายในช่องที่ 1 ควรจะเป็นยอดรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีประโยชน์ต่อการพยากรณ์กำไรขาดทุนของกิจการในอนาคต นั่นก็คือ ควรเป็นยอดรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินงานหลักของกิจการ เป็นรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ หรือเป็นรายการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ส่วนยอดรายได้และค่าใช้จ่ายในช่องที่ 2 จะเป็นยอดรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ค่อยถูกนำมาใช้ในการพยากรณ์กำไรขาดทุนในอนาคต เนื่องจากไม่ได้เกิดจาก

ตัวอย่างที่ 1 “งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่” (‘000 บาท)

	รวม	ก่อนการปรับมูลค่า	การปรับมูลค่า
รายได้	1,200	รายได้ 1,200	-
ต้นทุนขาย	(380)	ต้นทุนขาย (330)	ขาดทุนจากการตีราคาลดลง (50)
ค่าแรงงาน	(200)	ค่าแรงงาน (200)	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	(80)	ค่าเสื่อมราคา (60)	ขาดทุนจากการด้อยค่า (25)
			กำไรจากการจำหน่าย 5
			กำไร/ขาดทุนจากการตีราคาใหม่ -
ค่าความนิยม	(40)	ค่าตัดจำหน่าย -	ขาดทุนจากการด้อยค่า (240)
ประมาณการหนี้สิน	(20)	ค่าใช้จ่ายงวดปัจจุบัน (110)	ยอดปรับปรุงประมาณการปีก่อนๆ 90
เครื่องมือทางการเงิน	(150)	ดอกเบี้ยรับ/จ่าย (190)	การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม 40
	130		
ภาษีเงินได้	(30)		
การดำเนินงานนอกหลัก	(10)	กำไร/ขาดทุนจากการยกเลิกส่วนงาน 135	กำไร/ขาดทุนจากการยกเลิกส่วนงาน (145)
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จ	90		

การดำเนินงานหลักของกิจการ ไม่เกิดขึ้นบ่อย หรืออยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ ซึ่งรายได้และค่าใช้จ่ายประเภทนี้มักเป็นรายการเกี่ยวกับการปรับมูลค่าสินทรัพย์ หรือหนี้สินให้อยู่ในมูลค่ายุติธรรมนั่นเอง

การแบ่งข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการออกเป็นยอดในช่องที่ 1 และช่องที่ 2 อาจแสดงได้โดยตัวอย่างของรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บัญชีเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย และบัญชีประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า ดังนี้

บัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีนี้จะได้แก่ ค่าเสื่อมราคา กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ขาดทุนจากการด้อยค่า และกำไรขาดทุนจากการตีราคาใหม่ ในรายได้และค่าใช้จ่ายทั้ง 4 ประเภทนี้ จะเห็นได้ว่า เฉพาะค่าเสื่อมราคาเท่านั้นที่ควรจะเป็นรายการที่จะเกิดขึ้นเป็นประจำ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานหลัก และอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ หรือพูดอีกนัยหนึ่งก็คือ เป็นรายการที่สามารถใช้ในการพยากรณ์กำไรขาดทุนในอนาคตได้ ส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายอีก 3 ประเภทที่เหลือส่วนใหญ่จะเป็นรายการที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นรายการที่ค่อนข้างยากในการที่จะคาดเดาว่าในปีต่อไป จะเกิดขึ้นอีกหรือไม่ ในจำนวนเงินเท่าไร เป็นรายการที่ไม่ค่อยเป็นประโยชน์ในการพยากรณ์กำไรขาดทุนในอนาคต ดังนั้นในการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่ เฉพาะค่าเสื่อมราคาเท่านั้นที่จะแสดงอยู่ในช่องที่ 1 ส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายอีก 3 ประเภท ที่เหลือนั้นจะแสดงในช่องที่ 2 ช่องการปรับมูลค่าสินทรัพย์/หนี้สิน

เงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนประเภทนี้จะได้แก่ รายได้ดอกเบี้ย กำไรขาดทุนจากการขาย และกำไรขาดทุนจากการปรับมูลค่า ดังนั้น ตามหลักการที่ได้กล่าวไว้ ยอดรายได้ดอกเบี้ยจากเงินลงทุนนี้จะแสดงในช่องที่ 1 ในงบกำไรขาดทุน ส่วนยอดกำไรขาดทุนจากการขายและกำไรขาดทุนจากการปรับมูลค่า จะแสดงอยู่ในช่องที่ 2

ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีนี้ก็คือ ค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้า ซึ่งจริงๆ แล้วควรจะแสดงยอดค่าใช้จ่ายทั้งหมดอยู่ในช่องที่ 1 แต่เพื่อให้ข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงของปีปัจจุบัน ซึ่งเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงิน Barker เสนอว่า ยอดค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้าที่จะแสดงในช่องที่ 1 นั้น จะเป็นยอดค่าใช้จ่ายที่ลดลงจากยอดขายของปีปัจจุบันเท่านั้น ส่วนยอดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้าที่ตั้งไว้ในอดีต ซึ่งก็คือ ค่าใช้จ่ายของการขายในปีก่อนๆ ให้แสดงไว้ในช่องที่ 2 เช่น ในปีที่ 1 กิจการขายสินค้า ก และ ณ วัสน์ปีได้ประมาณหนี้สินจากการรับประกันสินค้าไว้จำนวน 200,000 บาท ในปีที่ 2 กิจการเปลี่ยนมาขายสินค้า ข และกิจการเพิ่งตรวจพบว่าสินค้า ก มีข้อบกพร่องในการใช้ ทำให้ต้องทำการซ่อมแซมสินค้าให้ลูกค้าเป็นจำนวนมาก ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับซ่อมแซมสินค้า ก ในปีที่ 2 นี้ คิดเป็นเงิน 500,000 บาท จากตัวอย่างนี้ ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมสินค้า ก ที่เพิ่มขึ้นจำนวน 300,000 บาท นี้จะถูกแสดงไว้ในช่องที่ 2 ของค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้า ค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้าที่จะแสดงในช่องที่ 1 จะเป็นเฉพาะค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมสินค้า ข เท่านั้น การแยกแสดงค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้จะทำให้ยอดกำไรขาดทุนในช่องที่ 1 เป็นผลจากการดำเนินงานในปีปัจจุบันเท่านั้น (คือเป็นยอดขาย และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับยอดขายของปีปัจจุบัน) การที่กิจการมียอดค่าใช้จ่ายประเภทการปรับปรุงประมาณการจำนวนมากแสดงไว้ในช่องที่ 2 ไม่ได้หมายความว่า กำไรในปีก่อนๆ ของกิจการไม่ถูกต้องหากการปรับปรุงประมาณการที่เกิดขึ้นนั้นเป็นไปเพราะสถานการณ์เปลี่ยนแปลง หรือมีข้อมูลใหม่ๆ เพิ่มขึ้น การแยกแสดงรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการปรับปรุงประมาณการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้กำไรขาดทุนในช่องที่ 1 สะท้อนผลการดำเนินงานของปีปัจจุบันที่ถูกต้องเป็นหลักนั่นเอง อย่างไรก็ตาม การที่มียอดปรับปรุงประมาณการในช่องที่ 2

ในจำนวนที่มากผิดปกติก็อาจเกิดจากการที่ผู้บริหารของกิจการต้องตกแต่งตัวเลขงบการเงินก็ได้ ซึ่งการแยกแสดงรายได้หรือค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินค้นพบการตกแต่งตัวเลขงบการเงินได้เร็วยิ่งขึ้นด้วย

ตัวอย่างการแบ่งยอดรายได้ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ได้แสดงให้เห็นในตัวอย่างที่ 2

ประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับจากงบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่ ซึ่งมีการแบ่งยอดรายได้และค่าใช้จ่ายออกเป็นยอดก่อนการปรับมูลค่า ยอดปรับมูลค่า และยอดหลังการปรับมูลค่า ก็คือ งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่นี้ได้รวบรวมเอากำไรขาดทุนทุกตัวเข้ามาอยู่ในที่เดียวกัน ทำให้แก้ปัญหาที่เกิดจากการแยกรายการกำไรขาดทุนบางตัวไปแสดงไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินอาจมองข้ามความสำคัญของรายการกำไรขาดทุนดังกล่าวไปที่สำคัญอย่างยิ่งก็คือ งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่จะช่วยผู้ใช้งบการเงินในการพยากรณ์กำไรขาดทุนที่จะเกิดในอนาคต และตรวจสอบความถูกต้องของการพยากรณ์

กำไรขาดทุนที่ทำไว้ในอดีตด้วย ยิ่งไปกว่านั้น งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่นี้จะแยกแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของกิจการซึ่งวัดจากหลักราคาทุนเดิมและการจับคู่ รายได้กับค่าใช้จ่ายกับผลการดำเนินงาน ซึ่งเป็นผลจากการปรับมูลค่าของรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลอีกด้วย และดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่า งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่นี้จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตรวจสอบการตกแต่งงบการเงินของกิจการได้เร็วยิ่งขึ้นด้วย เช่น การที่กิจการแสดงยอดขาดทุนจากการด้อยค่า หรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์อยู่เสมอๆ อาจเป็นประเด็นของการตกแต่งตัวเลขกำไรขาดทุนได้ การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรได้

ท้ายที่สุดการแยกแสดงยอดรายได้และค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้ก็จะช่วยสะท้อนความเสี่ยงในการทำกำไรของกิจการได้เป็นอย่างดี กิจกรรมใดที่ยอดกำไรเบ็ดเสร็จของกิจการส่วนใหญ่เกิดจากกำไรในช่องที่ 1 (กำไรก่อนการ

ตัวอย่างที่ 2 การจัดประเภทรายได้ค่าใช้จ่าย

สินทรัพย์/หนี้สิน	รายได้/ค่าใช้จ่ายก่อนปรับมูลค่า	รายได้/ค่าใช้จ่ายปรับมูลค่า
สินค้าคงเหลือ	ต้นทุนขาย	ขาดทุนจากการปรับมูลค่า
สัญญาก่อสร้าง	ต้นทุนงานก่อสร้าง	ประมาณผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่องานเสร็จ
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์/ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	ค่าเสื่อมราคา/ค่าตัดจำหน่าย	กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่าย กำไร/ขาดทุนจากการตีราคาใหม่ กำไร/ขาดทุนจากการด้อยค่า
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	รายได้ค่าเช่า	กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่า
ตราสารทางการเงิน	รายได้เงินปันผล รายได้ดอกเบี้ย ดอกเบี้ยจ่าย	กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่าย กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่า
ประมาณการหนี้สิน	ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ ปีปัจจุบัน	รายได้/ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการ ปรับปรุงประมาณการของปีก่อนๆ
กำไรดำเนินงานที่ยกเลิก	กำไร/ขาดทุนตามราคาทุนเดิม	กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่า
เกษตรกรรม	กำไร/ขาดทุนจากการขาย	กำไร/ขาดทุนจากการปรับมูลค่า

ปรับมูลค่า) ย่อมมีความเสี่ยงในการทำกำไรต่ำกว่ากิจการ
ที่กำไรเบ็ดเสร็จส่วนใหญ่เกิดจากยอดขายในช่องที่ 2 เพราะ
ยอดขายในช่องที่ 1 เป็นยอดขายได้และค่าใช้จ่ายเป็นยอดที่
จะเกิดขึ้นเป็นประจำ เป็นผลจากการดำเนินงานหลักของ
กิจการ และอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ ส่วนยอดขาย
ในช่องที่ 2 ไม่เป็นเช่นนั้น

ในปัจจุบัน IASB ได้จัดตั้งคณะทำงานเพื่อศึกษาถึง
การแสดงผลการดำเนินของกิจการ หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ

การแสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จขึ้นมา และ Richard Baker
ก็เป็นหนึ่งในคณะทำงานนั้น ซึ่งเมื่อเดือนกันยายน ค.ศ. 2003
คณะทำงานได้นำเสนอร่างรูปแบบของงบกำไรขาดทุน
รูปแบบใหม่ให้แก่สมาชิก IASB ได้พิจารณา ซึ่งรูปแบบที่
เสนอตามตัวอย่างที่ 3 ก็จะคล้ายคลึงกับรูปแบบที่เสนอ
ในบทความนี้ ความแตกต่างระหว่างรูปแบบทั้งสองที่
สำคัญก็คือ รูปแบบในบทความนี้จะมีการคำนวณยอด
รวมย่อย (subtotal) ต่างๆ แต่ในรูปแบบที่นำเสนอโดย

ตัวอย่างที่ 3 ร่างงบกำไรขาดทุนเสนอโดยคณะทำงานของ IASB (กันยายน ค.ศ. 2003)

	รวม	กำไรสุทธิปรับมูลค่า	การปรับมูลค่า
รายได้	1,000	1,000	-
หนี้สูญ	(10)	-	(10)
ต้นทุนขาย	(400)	(340)	(60)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ	(250)	(200)	(50)
กำไรจากการดำเนินงานหลัก	350		
กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	100	-	100
กำไร/ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	150	-	150
ค่าความนิยม	(100)	-	(100)
กำไร/ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินลงทุนสุทธิ	(50)	-	(50)
กำไรจากการดำเนินธุรกิจอื่นๆ	100		
รายได้จากบริษัทร่วม	50	50	-
เงินลงทุนในตราสารทุน	(60)	-	(60)
เงินลงทุนในตราสารหนี้	20	5	15
สินทรัพย์ของโครงการบำเหน็จบำนาญ	(150)	-	(150)
รายได้ทางการเงิน	(140)		
กำไรจากการดำเนินธุรกิจ	300		
ดอกเบี้ยจ่าย	(80)	(120)	40
ค่าใช้จ่ายทางการเงินของทุนบำเหน็จฯ	(120)	(200)	80
ค่าใช้จ่ายทางการเงิน	(200)		
ภาษีเงินได้	(30)	-	-
การดำเนินงานที่ยกเลิก	(10)	(5)	(5)
การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	50	-	50
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จ	110		

คณะกรรมการของ IASB มีการคำนวณยอดรวมย่อย 4 ยอด คือ Business Profit, Financing Profit, Tax และ Discontinued Operations อย่างไรก็ดี ณ ขณะนี้เขียนบทความนี้ คณะทำงานได้ตั้งร่างที่นำเสนออีกกลับไปพิจารณาใหม่ โดยจะพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องแสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทุกรายการไว้ในงบการเงินเดียวกัน และยอดรวมย่อยใดบ้างที่ควรจะต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน

บทสรุป

การแสดงงบกำไรขาดทุนในแบบเมตริกซ์ (Metrix) โดยแบ่งข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายออกเป็นยอดก่อนปรับมูลค่าและยอดปรับมูลค่า จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่แยกแยะระหว่างข้อมูลที่เป็นผลจากการดำเนินธุรกิจเป็นรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำและอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ กับข้อมูลที่เป็นผลมาจากการดำเนินงานเสริมอื่นๆ หรืออาจเป็นรายการที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย นอกเหนือการควบคุมของกิจการ ซึ่งการได้รับข้อมูลลักษณะนี้จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพยากรณ์ตัวเลขกำไรขาดทุนในอนาคตได้อย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ช่วยในการเปรียบเทียบ หรือตรวจสอบตัวเลขกำไรขาดทุนที่ได้

พยากรณ์ไว้เดิมกับข้อมูลจริงได้ดีขึ้นด้วย นอกจากนี้ยังจะช่วยลดปัญหาการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรและขาดทุนต่างๆ เนื่องจากรายการเหล่านี้ทุกตัวจะถูกแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนด้วยกันทั้งหมด ทำให้ไม่ต้องมีการกำหนดรายการได้รับรู้เข้างบกำไรขาดทุน รายการได้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น อย่างไรก็ดี งบกำไรขาดทุนรูปแบบใหม่นี้อาจมีข้อบกพร่องในเรื่องของข้อมูลที่แสดงในแต่ละบรรทัดหรือยอดรวมย่อยบางตัว ที่คล้ายคลึงกับรูปแบบงบกำไรขาดทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอาจทำให้เกิดความยุ่งยากในการใช้ข้อมูลในช่วงแรกๆ ที่นำออกใช้ได้

บรรณานุกรม

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2542). **แนวทางการบัญชี**. กรุงเทพฯ.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2542). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 การนำเสนองบการเงิน**. กรุงเทพฯ.

Harke, R. and Zaman, F., (2003). "Reporting Financial Performance", **Accounting Horizons**, June 2004: 157-172.

<http://www.iasb.org/current/iasb.asp>