

# ทิศทางของนบแสดงผลการดำเนินงานและ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

ดร.สันสนกฤต วิจิตรเลขการ

อาจารย์ประจำภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

ในปัจจุบันมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนอบัญชีเงิน ได้กำหนดให้หัวการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป มีเป้าหมายของการให้ข้อมูลเกี่ยวกับ ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจกรรม ในการเงินจึงควรให้ข้อมูล เกี่ยวกับ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และรายจ่าย รวมถึง รายการกำไร และขาดทุน และกระแสเงินสด

แม่บทการบัญชีได้กล่าวถึงผลการดำเนินงานและรวมผู้มีส่วนได้เสียของผลการดำเนินงาน ของกิจการว่ามีความสำคัญต่อการประเมินว่าเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่อาจเกิดขึ้นกับ ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของ ความสามารถในการทำกำไร งบกำไรขาดทุนเป็นงบการเงินที่ใช้แสดงผลการดำเนินงาน สำหรับรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงรายการกำไรและขาดทุน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดโครงสร้างและ รายการที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนและกำหนดให้กิจการต้องแสดงข้อมูลในงบกำไร ขาดทุนหรือเปิดเผยในงบกำไรขาดทุนประกอบงบการเงินโดยการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตาม ลักษณะ (nature) หรือจัดหมวดหมู่ที่มีต่อ กิจการ (function หรือตามวิธีต้นทุนขาย)<sup>1</sup> กิจการที่เลือกจัดแบ่งค่าใช้จ่ายตามหมวดหมู่ที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะ ของค่าใช้จ่ายรวมกับที่เรียกว่า ค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายพนักงาน นอกจากนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดเพิ่มเติมให้กิจการต้องแสดงจำนวนเงินปันผลต่อหุ้น ในงบกำไรขาดทุนหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินปันผลที่ ประจำอยู่ หรือที่เสนอจัดสรรให้อันมีต่อเจ้าของที่สำหรับระยะเวลาบัญชีนั้น

1 ในทางปฏิบัติกิจการสามารถที่จะเลือกแสดงงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหมวดหมู่ที่โดยแสดง แบบขั้นเดียว (Single Step) หรือแบบหลายขั้น (Multiple Step)

ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน นอกเหนือจากผลการดำเนินงานของกิจการ คือ การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น กับรายการทุกรายการในส่วนของเจ้าของ ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์ สาเหตุของฐานะทางการเงินตลอดจนความมั่งคั่งของกิจการที่เปลี่ยนแปลงระหว่างงวดได้อย่างถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเนื่องจากผลการดำเนินงาน สำหรับงวด การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากเงินทุนที่ได้รับ หรือการแบ่งปันเงินทุนให้กับเจ้าของ หรือการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการตีตราฯที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ได้กำหนดให้กิจการสามารถเลือกแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของโดยใช้งบการเงิน 2 ประเภท ได้แก่ งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของ และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเต็ม มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวกำหนดให้งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ รวมทั้งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเต็ม มาตรฐานการบัญชีและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเต็ม 6 ประเภท ดังต่อไปนี้

ก) กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี

ข) รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุน แต่ละรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของตามมาตรฐาน การบัญชีฉบับอื่น โดยให้แสดงยอดรวมของรายกร เหล่านั้นด้วย

ค) ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และของการแก้ไขข้อผิดพลาด

ง) รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของและการแบ่งปันส่วนทุนให้เจ้าของ

จ) ยอดคงเหลือของกำไรขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวดและ ณ วันที่ในงบฯ ณ วันถึงรายการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด

ฉ) รายการกรรไทรยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าทั้งหมด แบ่งสำรองแต่ละชนิดระหว่างต้นงวด

กับปลายงวดโดยให้แยกแสดงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการ

อย่างไรก็ตามหากกิจการเลือกที่จะแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเต็ม กิจการต้องแสดงรายการในข้อ ก) (ข้อ จ) และ ข้อ ค) ในงบดังกล่าว แต่เปิดเผยรายการในข้อ จ) และ ข้อ ฉ) ไว้ในหมายเหตุประกอบงบฯ

การพัฒนาเนื้อหาและรูปแบบ ของ วาระนำเสนอของงบการเงินได้เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นได้จากการที่ สาขาวิชาชีพบัญชี ได้จัดทำ “รับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน” (หลังจากนี้เรียกว่า ร่างมาตรฐานฯ) และมาตรฐานให้บุคคลที่สนใจร่วมแสดงความคิดเห็นเพื่อทรงคุณวุฒิและเกี่ยวกับร่างมาตรฐานฯ นี้ ร่างมาตรฐานฯ นี้ได้มีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ชื่อ “มาตรฐานบัญชีประจำประเทศไทย” ที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน ซึ่งปรับปรุงเมื่อปี ค.ศ. 2005 (IAS No.1 “Presentation of Financial statements” (2005))

นอกจากนี้ ประมาณช่วงกลางปี พ.ศ. 2549 ทางคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้จัดทำ Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 “Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation” (หลังจากนี้เรียกว่า Exposure Draft) เพื่อปรับปรุง มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 ที่ได้ทำการปรับปรุงไปแล้วเมื่อปี ค.ศ. 2005

ทั้งร่างมาตรฐานฯ และ Exposure Draft แม้ว่าจะยังไม่ได้พัฒนาเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์และ ประกาศใช้ แต่ได้ให้ทิศทางการเปลี่ยนแปลงของเนื้อหา และรูปแบบของงบการเงินจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับ งบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ในส่วนต่อไปจะกล่าวถึง

2 รายการdisclosure (Disclosures) แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ การเปิดเผยในงบการเงิน (Disclosures on the face of financial statements) และการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Disclosures in the notes to financial statements)

3 สาขาวิชาชีพกำหนดให้แสดงความคิดเห็นพร้อมทั้งข้อเสนอแนะภายในวันที่ 24 กรกฎาคม 2549

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

ผลกระทบของร่างมาตรฐานฯ และผลกระทบของ Exposure Draft ที่มีต่อทิศทางของบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของตามลำดับ

ผลกระทบของร่างมาตรฐานฯ ต่อทิศทางของบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงของส่วนของเจ้าของ

สำหรับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของนั้น ร่างมาตรฐานฯ ซึ่งมีเนื้อหาตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 ปรับปรุง เมื่อปี ค.ศ. 2005 ได้กำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงจากข้อกำหนดในมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 35 ดังนี้

1) รายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่รับรู้ในวดต้องนำมารวบเป็นกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีหรือการตีความจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น (ซึ่งเดิมข้อกำหนดนี้อยู่ในข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี) เป็นที่น่าสังเกตว่าร่างมาตรฐานฯ ได้จำแนกรายได้และค่าใช้จ่ายตามนิยามที่กำหนดไว้ในแม่บททางการบัญชี เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 เป็นส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายที่ให้นำรวมเป็นกำไรขาดทุนแสดงในงบกำไรขาดทุน และส่วนที่ 2 เป็นส่วนของรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ให้นำมาแสดงในงบกำไรขาดทุน เพราะมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความตรงตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดเป็นอย่างอื่น เช่น ส่วนกินทุนจากการตีตราคานทรัพย์ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการลงทุนการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ และรายการหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินเมื่อขาย รายการเหล่านี้นับรวมมาตรฐานกิริยาที่เกี่ยวข้องแต่ละรายการกำหนดให้แสดงไว้ในส่วนของเจ้าของในงบดุล

4 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือภาระ จดทะเบียนหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ คาดการณ์ หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือภาระ พิมพ์ขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันล่วงหนุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

2) กิจการต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพื้นที่มีจำนวนเงินตั้งต่อไปนี้ในงบกำไรขาดทุนเป็นอย่างน้อย

- ก) รายได้
- ข) ต้นทุนทางการเงิน
- ค) ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในเงินลงทุน จากการร่วมค้า และบริษัทร่วมซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนตัวเดียวกัน
- ง) ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
- จ) ผลกำไรหรือขาดทุนก่อสร้าง ซึ่งเกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์หรือจากการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก
- ฉ) กำไรหรือขาดทุน ร่างมาตรฐานฯ ได้เปลี่ยนแปลงรายการบางรายการที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งได้ยกเลิกการแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เรียกว่ารายการพิเศษ (Extraordinary Items) ที่อาจจะแสดงในงบกำไรขาดทุนหรือในหมายเหตุประกอบงบ乍ก spun เนื่องจากรายการพิเศษเป็นรายการที่กิจกรรมต่อๆ กันที่มีผลลัพธ์ที่ไม่คาดเดาได้ เช่น การตัดสินใจในการตัดสินทำให้กิจกรรมมักจะสูญเสียในการพิจารณาว่ารายการใดควรเป็นรายการพิเศษ นอกเหนือจากนั้นรายการพิเศษของกิจกรรมหนึ่งอาจไม่จำเป็นต้องเป็นรายการพิเศษของอีกกิจกรรมหนึ่ง Epstein (2006) ได้รายงานว่าบางกิจกรรมมีรายงานรายการกำไรเป็นรายการจากกิจกรรมตามปกติ ในขณะที่รายงานรายการขาดทุนเป็นรายการพิเศษ (Credits are ordinary items and debits are extraordinary items) เพื่อทำให้ผลการดำเนินงานจากกิจกรรมปกติดูดีขึ้น เหตุการณ์ดังกล่าวซึ่งให้เห็นว่ารายการพิเศษอาจเป็นเครื่องมือที่กิจการใช้ตักแต่งกำไร

ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับการยกเว้นรายการพิเศษเห็นว่า รายการพิเศษในงบกำไรขาดทุนจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ โดยเฉพาะในเรื่องของคุณค่าในการคาดคะเน (Predictive Value) เนื่องจากรายการพิเศษจะให้ข้อมูล

ในการพยากรณ์ผลของการดำเนินงานในอนาคตของกิจการอย่างไรก็ตามร่วงมาตรฐานฯ ฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการรายงานรายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงกำไรขาดทุนที่มีสาระสำคัญ โดยให้แสดงลักษณะและจำนวนเงินของรายการตั้งกล่าวแยกเป็นรายการต่างหากในงบกำไรขาดทุน ข้อบัญญัตินี้ทำให้รายการที่เข้าตามนิยามรายการพิเศษ แม้ว่าไม่ได้แสดงแยกต่างหากเป็นรายการพิเศษตามข้อกำหนดของร่วงมาตรฐานฯ ฉบับนี้ แต่หากมีสาระสำคัญแล้ว กิจการต้องเปิดเผยแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการใช้ดุลยพินิจวิเคราะห์คาดคะเนผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ

เนื่องจากรายการพิเศษเป็นรายการที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย การยกเลิกรายการพิเศษทำให้ไม่มีความจำเป็นที่กิจการต้องรายงานหรือรายการกำไรขาดทุนรายกราดเป็นรายการที่แตกต่างจากการดำเนินงานตามปกติ ร่วงมาตรฐานฯ จึงยกเลิกการแสดงรายการกำไรหรือขาดทุนของกิจกรรมตามปกติ (Income or Loss from Ordinary Activities) และคงเหลือไว้เพียงกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (Profit or Loss from Continuing Operations) ซึ่งคำนวณจากกำไรก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีเงินได้ (Earnings Before Interest and Taxes หรือ EBIT) หากด้วยดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้ เมื่อกิจกรรมกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง บวกหรือหักด้วยกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก (Income or Loss from Discontinued Operations) ตามข้อกำหนดในร่วงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง การดำเนินงานที่ยกเลิก ผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณคือ กำไรสุทธิสำหรับงวด (Profit or Loss)

3) งบกำไรขาดทุนต้องเปิดเผยรายการเกี่ยวกับการจัดสรรงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด ดังนี้

ก) กำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority Interest)

ข) กำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ (Parent Company)

ข้อกำหนดนี้เป็นข้อกำหนดใหม่ที่เพิ่มขึ้นที่บันทุณลงในงบกำไรขาดทุนและแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ทำให้บัญชีการเงินได้รับข้อมูลชัดเจนเกี่ยวกับส่วนของสถาบันการเงินสำหรับงวดและความมั่งคั่งของกิจกรรมที่เปลี่ยนแปลงสำหรับงวดที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ตัวอย่างของงบกำไรขาดทุนตามมาตรา ๔๖ แห่งพระราชบัญญัติ ได้แสดงไว้ใน ต่อไปนี้)

4) กำหนดให้จัดการแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของโดยใช้บัญชีการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ (ยกเว้นเมื่อไม่ได้จัดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของโดยใช้บัญชีกำไรขาดทุนเบ็ดเตล็ด) โดยให้แสดงในลักษณะดังนี้

(ก) การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในส่วนของเจ้าของ

ข) การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ซึ่งไม่รวมการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการยกเว้นเจ้าของ

5) กิจการต้องนำเสนอบัญชีแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของซึ่งประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

ก) กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

ข) รายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับแต่ละรายการของงวดที่รับรู้โดยตรงไว้ในส่วนของเจ้าของตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น โดยให้แสดงยอดรวมของรายการเหล่านั้นด้วย

ค) ยอดรวมของรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวดซึ่งเป็นผลรวมของรายการ ข) และ ข) พร้อมแสดงจำนวนที่จัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแยกจากกัน

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 1 งบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ (Function) และแสดงแบบขั้นเดียว (Single Step) ตามข้อกำหนดของร่างมาตรฐานฯ

บริษัท เกษตรนเนทรี จำกัด และบริษัทอื่นๆ

งบกำไรขาดทุน (Income Statement)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

รายได้

รายได้จากการขาย

รายได้อื่นๆ

ส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

รวมรายได้

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนสินค้าขาย

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายอื่นๆ

รวมค่าใช้จ่าย

กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้

ดอกเบี้ยจ่าย

ภาษีเงินได้

กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานที่ยกเลิก

กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด

การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนห้อง

กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและปรับลด

		บาท (๑๐๐๐)	
		2550	2549
รายได้		X	X
รายได้อื่นๆ		X	X
ส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย		X	X
รวมรายได้		X	X
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนสินค้าขาย		X	X
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		X	X
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ		X	X
รวมค่าใช้จ่าย		X	X
กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้		X	X
ดอกเบี้ยจ่าย		X	X
ภาษีเงินได้		X	X
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง		X	X
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานที่ยกเลิก		X	X
กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด		X	X
การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ			
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่		X	X
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนห้อง		X	X
กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและปรับลด		X	X

๑) ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีต่อแต่ละรายการในส่วนของเจ้าของ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งทางคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของไทยจะมีการแก้ไขปรับปรุงในอนาคต

นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงรายการต่อไปนี้เพิ่มเติม ไว้ในใบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบการเงิน

๒) จำนวนเงินของรายการบัญชีที่เกิดกับผู้ถือหุ้นในฐานะผู้เป็นเจ้าของ โดยแยกแสดงจากส่วนที่เป็นการจัดสรรล้วนทุนให้กับผู้ถือหุ้น

๓) ยอดคงเหลือในบัญชีกำไรสะสม (กำไรหรือขาดทุนสะสม) ณ วันต้นงวด การเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด และยอดคงเหลือปลายงวด

๔) การระบบทบถอดำรงและรายการต่างๆ แต่ละรายการที่แสดงในส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดและปลายงวด โดยเปิดเผยวิธีการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการแยกจากกัน

ร่างมาตรฐานฯ ได้กำหนดองค์ประกอบของใบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของซึ่งประกอบด้วยรายกรตั้งแต่ ข้อ ก) ถึง ข้อ ช) หรือกิจการสามารถจัดทำงบดังกล่าวโดยไม่มีองค์ประกอบเพียงรายการใน ข้อ ก) ข้อ ข) ข้อ ค) และ ข้อ ง) ส่วนรายการ ป) ถึง ข้อ ฉ) และ ข้อ ช) ให้กิจการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบการเงิน (ตัวอย่างของใบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของตามข้อกำหนด ของร่างมาตรฐานฯ ได้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 2)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ได้กำหนดองค์ประกอบของใบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของไว้ทั้งสิ้น ๖ ส่วน ซึ่งโดยสรุปสำคัญแล้ว องค์ประกอบทั้ง ๖ ส่วน มีความสอดคล้องกับข้อกำหนดเกี่ยวกับใบแสดงการ

เปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของในร่างมาตรฐานฯ ฉบับที่ ๑ เว้นแต่มีการเพิ่มรายการในข้อ ๑) ที่ร่างมาตรฐานฯ ได้ยกเว้นให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นถึง “ยอดรวมของรายได้และรายจ่ายของกิจการตามนิยามรายได้และค่าใช้จ่ายที่แม่นยำที่สุด” นอกจากนั้น ยังให้แสดงการจัดสรรราายได้และค่าใช้จ่ายให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นเดียว รายการยอดรวมรายได้และค่าใช้จ่ายตั้งกล่าว ความหมายใกล้เคียงกับคำว่า “Comprehensive Income” ที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 130 เรื่อง การรายงาน Comprehensive Income (SFAS No.130 “Reporting Comprehensive Income”) ให้นิยาม Comprehensive Income (CI) ว่าเป็นรายการการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของสำหรับงวดซึ่งเกิดจากรายการต่างๆ และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทุกรายการ ยกเว้นรายการที่ถูกจัดการระดมเงินทุนและรายการจัดสรรเงินทุนให้ผู้เป็นเจ้าของกิจการ CI จึงประกอบไปด้วย (1) รายการรายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงกำไรและขาดทุนที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชีนั้น และ (2) รายการรายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงกำไรและขาดทุนที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ<sup>๖</sup>

ความแตกต่างระหว่างรายการในข้อ ๑) ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และรายการ CI ตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ก็คือ “ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี” เมื่อจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา APB Opinions ฉบับที่ 20 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี (APB Opinions No. 20 “Accounting Changes”) ได้กำหนดให้กิจการรายงานผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีในงบกำไรขาดทุนโดยแสดงอยู่ระหว่างรายการพิเศษและกำไรขาดทุนสำหรับงวด อย่างไรก็ตามความแตกต่างระหว่างรายการในข้อ ๑) และรายการ CI มีแนวโน้มว่าจะหายไป

<sup>๖</sup> หมายความว่าต่างกับนิยามรายการ “Other Comprehensive Income” ในมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 130 เรื่อง การรายงาน Comprehensive Income

## ตัวอย่างที่ 2 แบบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของธุรกิจของ公司 ประจำปี พ.ศ. 2549

### บทความวิชาการ

ที่ค่าทางของบale แสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

บริษัท เกษตรโภมทรี จำกัด และปรับเปลี่ยน (Statement of Changes in Equity)  
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

หน่วย (พันบาท)

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นคงให้永久								
หุ้น เรียบ ทุน	กำไร สะสม	การเปลี่ยน ค่าคง 가치เงิน	สินทรัพย์ ทางการเงิน และอญา	การนำสกุล ตราไปใช้ จ่ายแล้ว	ส่วนเกินหุ้น จากการ ซื้อขาย หุ้นคงให้	รวม สินทรัพย์	ส่วนของ ผู้ถือหุ้น คงให้	รวมส่วน ของเจ้าของ
ยก旦ยกมา ณ 1 มกราคม พ.ศ. 2549	X	X	X	X	X	X	X	X
ผลสะสมของกำไรเสียหายจากการรับซื้อ	X	X	X	X	X	X	X	X
ยอดรวมเหลือหักภาษี	X	X	X	X	X	X	X	X
ผลกำไรจากการต้องชำระหนี้ที่ได้รับจากผู้ลงทุน	X	X	X	X	X	X	X	X
ผู้ลงทุน (ข้าราชการ) ที่รับประโยชน์อย่างเจ้าของ ที่โอนไปสำหรับเช่าอาชญากรรมของจ้าวยา	X	X	X	X	X	X	X	X
การนำไปหักความเสียหายและส่วนเกินหุ้น	X	X	X	X	X	X	X	X
ผู้ลงทุน (ข้าราชการ) ที่รับประโยชน์อย่างเจ้าของ ที่โอนไปสำหรับเช่าอาชญากรรมของจ้าวยา	X	X	X	X	X	X	X	X
ผู้ลงทุนไปสินทรัพย์ที่ได้รับจากความเสียหาย ผลตั้งต้นจากการเปลี่ยนค่างวดเดือน	X	X	X	X	X	X	X	X
ภาษีเงินได้รวมตั้งต้นที่รับทรัพย์	X	X	X	X	X	X	X	X
โอนออกจากการถือหุ้นคงให้永久	X	X	X	X	X	X	X	X
รวมรายได้ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับคืนในส่วนของเจ้าของ	X	X	X	X	X	X	X	X
กำไร (ข้าราชการ) ต่างๆ ที่รับไปแล้วด้วย พ.ศ. 2549	X	X	X	X	X	X	X	X
รวมรายได้ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับคืนที่เหลือหลังปี พ.ศ. 2549	X	X	X	X	X	X	X	X
จำนวนผู้ลงทุนคงให้永久	X	X	X	X	X	X	X	X
ยอดรวมเหลือ ณ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549	X	X	X	X	X	X	X	X

ตัวอักษรที่ 2 (ต่อ)

บริษัทฯ เกษตรนันทร์ จำกัด และบริษัทฯ อื่นๆ

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ (Statement of Changes in Equity)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

หน้า ๔ (พัฒนา)

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นและรักษาไว้							
หุ้น เรือน ฟื้น	กำไร สะสม	การแปลง คืนป	ล้าหัศจรรย์ ทางการเงิน เพื่อขาย	การรักษาไว้ ตามเสียง กระแสผล	ส่วนของหุ้น จากกำไร ตีตรา เงินสด	รวม ล้วนของ ผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย	รวมส่วน ของ ข้อมูล ผู้ถือหุ้น
ผลกำไรจากการตีตราค่าสิน明朗化 สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย					X	X	X
ผลกำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ไม่ส่วนของเจ้าของ ที่โอนไปไทร์อย่างดีทุกกรณีของเจ้าของ		X	X			X	X
การปล่อยหุ้นใหม่เลี้ยงวงเงินเดิมคงต้น							
ผลกำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ไม่ส่วนของเจ้าของ ที่โอนไปไทร์อย่างดีทุกกรณีของเจ้าของ		X	X			X	X
ผลกำไร (ขาดทุน) ที่ได้รับจากความเสี่ยงไป ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน		X	X			X	X
กำไรเงินได้รวมตั้งบัญชีที่ปรับปรุงรวมของเจ้าของที่ได้รับ จากการเปลี่ยนแปลงหุ้นที่ออกตามความต้องการของเจ้าของที่ได้รับ		X	X			X	X
รวมรายได้ (กำไรจ่าย) ที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของ กำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550		X	X			X	X
รวมรายได้ (กำไรจ่าย) ที่รับรู้สิ่งที่ทราบว่า พ.ศ. 2550 จ่ายปัจจุบัน		X	X			X	X
เงินทุนที่หักภาษี ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550	X	X	X	X	X	X	X

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

เนื่องจากในปี ค.ศ. 2003 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้เสนอให้แก่ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (IAS 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors") มาใช้แทน APB Opinions ดังกล่าว

### ผลกระทบของ Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS1 ต่อที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้เผยแพร่ Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS1 (ภายหลังเรียกว่า Exposure Draft) เพื่อที่จะแก้ไขมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนอการเงิน ซึ่งปรับปรุงเมื่อ ค.ศ. 2005 (IAS1 No.1 "Presentation of Financial Statements" (2005)) โดยเปิดให้ผู้สนใจส่งความคิดเห็นภายในวันที่ 17 กรกฎาคม พ.ศ. 2549 Exposure Draft นี้มีวัตถุประสงค์หลักในการทำให้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 นี้ สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 130 เรื่องการรายงาน Comprehensive Income โดยเสนอให้แก่ใช้รูปแบบการนำเสนอการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของและการนำเสนอรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ (Recognised Income and Expense) สาระสำคัญของ การแก้ไขมีดังนี้

1) ให้นิยามของการต่างๆ ที่อยู่ข้างกับผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของดังนี้

1.1) รายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมด (Total Recognised Income and Expense) หมายถึง การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของของกิจกรรมระหว่างวดซึ่ง เป็นผลมาจากการดำเนินทางธุรกิจและเหตุการณ์อื่นๆ ซึ่ง

การเปลี่ยนแปลงนี้ไม่รวมถึงการระดมเงินทุนจากเจ้าของ และการจัดสรรเงินทุนให้แก่เจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ กิจการ Exposure Draft ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมดนี้ประกอบด้วย ขาดทุนสำหรับงวด (Profit or Loss) และรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น (Other Recognised Income and Expense)

1.2) รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้นี้ หมายถึงยอดรวมของรายได้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งจำเป็นต่อการปรับปรุงการจัดประเภทรายการ (Reclassification Adjustments) ยอดรายได้หักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ต้องไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดตามกำหนดหรืออนุญาตโดยมาตรฐานการบัญชี หรือมาตรฐานความตามมาตรฐานการบัญชีอื่น รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นนี้ ประกอบด้วย

ก) การเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนจากการตีตราค่าสินทรัพย์

ข) ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนค่างบการเงินของบุคคลในต่างประเทศ

จ) ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย

ก) ผลกำไรและขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดที่มีประสิทธิผล

ก) Actuarial gains and losses on defined benefit plans ที่กำหนดให้รับรู้ตามวรรค 93 A ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ตอบแทนของพนักงาน (IAS 19 "Employee Benefits")

1.3) กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด หมายถึง ยอดรายได้รวมหักค่าใช้จ่าย ซึ่งจำนวนนี้ต้องไม่รวมรายการองค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นที่ระบุในรายการข้อ 1.2)

1.4) การปรับปรุงการจัดประเภทรายการ (Reclassification Adjustments) หมายถึง จำนวนที่ถูกจัดประเภท

7 รายการนี้engกับนิยามรายการ "Other Comprehensive Income" ในมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 130 เรื่อง การรายงาน Comprehensive Income

รายการใหม่ให้อยู่ในกำไรมหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน ซึ่งจำนวนดังกล่าวได้มีการรับรู้ในรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นในงวดบัญชีก่อน Exposure Draft ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า การปรับปรุงการจัดประเภทรายการนี้เกิดขึ้นกับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น ในข้อ 1.2) ทุกรายการ ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงส่วนเกินทุนจากการตีตราคลินทรัพย์และ Actuarial gains and losses on defined benefit plans

การที่ Exposure Draft ได้กำหนดนิยามต่างๆ ที่กล่าวมา ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถทำความเข้าใจองค์ประกอบต่างๆ ของการนำเสนอและแสดงผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของได้ดียิ่งขึ้น และสามารถวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการเงินทั้งสองได้ดียิ่งขึ้นด้วย

2) เสนอให้ใช้งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognised Income and Expense) ในการแสดงผลการดำเนินงานแทนงบกำไรขาดทุน โดยกำหนดให้กิจกรรมสามารถ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด” โดยใช้ทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง ดังต่อไปนี้

ก) รายงานโดยใช้งบการเงินเดียว (“Single Statement”) คือ งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

ข) รายงานโดยใช้งบการเงินสองงบ (“Two Statements”) โดยทั่งงบการเงินที่หนึ่งต้องแสดงรายการที่เป็นองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชี และงบการเงินที่สองต้องเริ่มต้นด้วยการแสดงยอดรวมกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชี และแสดงต่อด้วยรายการที่เป็นองค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น

3) กำหนดให้กิจกรรมทางการที่ต้องแสดงแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงินที่แนบกำไรขาดทุนเป็นอย่างน้อยตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง คศ. 2005) มาแสดงในงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ให้กิจกรรมแสดงรายการต่อไปนี้เพิ่มเติม

ก) องค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นแต่ละรายการ ยกเว้นรายการในข้อ ข) โดยทั่งงบ ค) องค์ประกอบเหล่านั้นตามลักษณะ

ข) ส่วนแบ่งของ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้” ของบริษัทร่วมและในกิจกรรมค้า ซึ่งกิจกรรมใช้วิธีด้วย (Equity Method) ในการรายงานเงินลงทุนดังต่อไปนี้

ค) ยอดรวมทั้งสิ้นของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด

4) นอกจากการแสดงกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชีให้กับผู้ถือหุ้นในน้อยและผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายแล้ว กิจกรรมต้องแสดงการ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด” ให้กับผู้ถือหุ้นจำนวนมากอย่างและผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่เพิ่มเติมด้วย

5) กำหนดให้กิจกรรมแสดงจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นๆ สรุปรายการรวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรวมทั้งในงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6) สำหรับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นนั้น กิจกรรมสามารถเลือกแสดงได้ โดยใช้ทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งดังต่อไปนี้

ก) แสดงรายการแต่ละรายการด้วยจำนวนสุทธิจากผลกระทบทางภาษี

ข) แสดงรายการแต่ละรายการด้วยจำนวนก่อนผลกระทบทางภาษีและให้แสดงยอดรวมของผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นกับรายการแต่ละรายการ

7) สำหรับรายการปรับปรุงการจัดประเภทรายการนั้น กิจกรรมต้องแสดงรายการดังกล่าวสำหรับแต่ละองค์ประกอบของรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น

สำหรับตัวอย่างของงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดของ Exposure Draft ได้ แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 3 ตัวอย่างที่ 4 และตัวอย่างที่ 5

## ■ บทความวิชาการ

ที่ค้างของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

**ตัวอย่างที่ 3** การรายงานรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้โดยใช้งบการเงินเพียงงบเดียว (Single Statement) หรือโดยใช้งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นเป็นยอดรวมก่อนภาษี ตามข้อกำหนดของ Exposure Draft

บริษัท เกษตรนเนอร์ จำกัด และบริษัทย่อย

งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognized Income and Expense)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

รายได้

รายได้จากการขาย  
รายได้อื่นๆ  
ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน) จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

รวมรายได้

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนสินค้าขาย  
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ  
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ

รวมค่าใช้จ่าย

กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้

ดอกเบี้ยจ่าย

ภาษีเงินได้

กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

กำไร (ขาดทุน) สูตรสำหรับวด

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น\*:

ผลต่างจากการแปลงค่าบาทการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ  
กำไร (ขาดทุน) ลินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขาย  
กำไร (ขาดทุน) จากการป้อนข้อมูลในเสียงกระเสียงสด

ส่วนเกินทุนจากการตีรากวิธีทักษะ

Actuarial gains (losses) on defined benefit pension plan

ส่วนแบ่งของรายได้และ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับรู้อื่นในบริษัทรวม

ภาษีเงินได้ของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นสำหรับปีสุทธิจากภาษี

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมดสำหรับปี\*\*

	รายได้ (พันบาท)	ค่าใช้จ่าย (พันบาท)
2550	2549	
รายได้		
รายได้จากการขาย	390,000	355,000
รายได้อื่นๆ	20,000	11,300
ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน) จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	35,100	30,100
รวมรายได้	<u>445,100</u>	<u>396,400</u>
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนสินค้าขาย	245,000	230,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ	29,000	29,700
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	2,100	1,200
รวมค่าใช้จ่าย	<u>276,100</u>	<u>260,900</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้	169,667	135,500
ดอกเบี้ยจ่าย	8,000	7,500
ภาษีเงินได้	40,417	32,000
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	<u>121,250</u>	<u>96,000</u>
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	30,500
กำไร (ขาดทุน) สูตรสำหรับวด	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น*:		
ผลต่างจากการแปลงค่าบาทการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	5,334	10,667
กำไร (ขาดทุน) ลินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขาย	(24,000)	26,667
กำไร (ขาดทุน) จากการป้อนข้อมูลในเสียงกระเสียงสด	(667)	(4,000)
ส่วนเกินทุนจากการตีรากวิธีทักษะ	933	3,367
Actuarial gains (losses) on defined benefit pension plan	(667)	1,333
ส่วนแบ่งของรายได้และ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับรู้อื่นในบริษัทรวม	400	(700)
ภาษีเงินได้ของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น	4,667	(9,334)
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นสำหรับปีสุทธิจากภาษี	<u>(14,000)</u>	<u>28,000</u>
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมดสำหรับปี**	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

ตัวอย่างที่ 3 (ต่อ)

บริษัท เกษตรนนทรี จำกัด และบริษัทย่อย  
งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognized Income and Expense)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่  
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นล่วงหน้า

	บาท
2549	2549
7,000	52,400
2,250	13,100
12,250	65,500
	<hr/>
85,800	74,800
21,450	18,700
107,250	93,500
	<hr/>
0.46	0.30
	<hr/>

การแบ่งปันรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่  
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นล่วงหน้า

กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและปรับลด

\* Other Recognised Income and Expense หรือหมายความว่า รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของ

\*\* Total Recognised Income and Expense

## ■ บทความวิชาการ

ที่ค่าทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

**ตัวอย่างที่ 4 การรายงานรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้โดยใช้งบการเงินเพียงงบเดียว (Single Statement) หรือโดย ใช้งบแสดง การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นเป็นยอดลูกหนี้จากภาคีตามข้อกำหนดของ Exposure Draft**

บริษัท เกษตรนเนอร์ จำกัด และบริษัทย่อย

งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognized Income and Expense)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2549 และ พ.ศ. 2550

รายได้

รายได้จากการขาย

รายได้อื่นๆ

ส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

รวมรายได้

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนสินค้าขาย

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายอื่นๆ

รวมค่าใช้จ่าย

กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้

ดอกเบี้ยจ่าย

ภาษีเงินได้

กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น\*:

ผลต่างจากการแปลงค่าวงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

กำไร (ขาดทุน) ฯ ลินทรัพย์ทางการ นิปะงาทเพื่อขาย

กำไร (ขาดทุน) จากการปรับตัวตามเสี่ยงภัยและเงินสด

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาวิธีคงที่

Actuarial gains (loss) on defined benefit pension plan

ส่วนแบ่งของรายได้และ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับรู้อื่นในบริษัทรวม

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในสำหรับปีสุทธิจากภาษี

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้หักหมวดสำหรับปี\*\*

	รายได้ (พันบาท)	ค่าใช้จ่าย (พันบาท)
2550	390,000	355,000
2549	35,100	11,300
	<u>354,800</u>	<u>30,100</u>
	<u>44,067</u>	<u>396,400</u>
รวมรายได้	245,000	230,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	29,000	29,700
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	2,100	1,200
	<u>276,100</u>	<u>260,900</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่าย	169,667	135,500
ดอกเบี้ยจ่าย	8,000	7,500
ภาษีเงินได้	40,417	32,000
	<u>121,250</u>	<u>96,000</u>
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	30,500
กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด	121,250	65,500
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น*:		
ผลต่างจากการแปลงค่าวงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	4,000	8,000
กำไร (ขาดทุน) ฯ ลินทรัพย์ทางการ นิปะงาทเพื่อขาย	(18,000)	20,000
กำไร (ขาดทุน) จากการปรับตัวตามเสี่ยงภัยและเงินสด	(500)	(3,000)
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาวิธีคงที่	600	2,700
Actuarial gains (loss) on defined benefit pension plan	(500)	1,000
ส่วนแบ่งของรายได้และ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับรู้อื่นในบริษัทรวม	400	(700)
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในสำหรับปีสุทธิจากภาษี	<u>(14,000)</u>	<u>28,000</u>
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้หักหมวดสำหรับปี**	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

ตัวอย่างที่ 4 (ต่อ)

บริษัท เกษตรนนทรี จำกัด และบริษัทย่อย  
งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognized Income and Expense)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

	จำนวน (พันบาท)
2550	2549
การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ	
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	7,000
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นล่วงหน้าอย	2,250
	12,250
	<hr/>
การแบ่งปันรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ทั้งหมด	
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	85,800
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นล่วงหน้าอย	21,450
	107,250
	<hr/>
กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและปรับลด	0.46
	<hr/>
	0.30

\* Other Recognised Income and Expense หรือหมายความว่า รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของ

\*\* Total Recognised Income and Expense

## ■ บทความวิชาการ

ที่ค่าทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 5 การรายงานรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้โดยใช้งบการเงิน 2 งบ (Two Statements) ได้แก่ งบกำไรขาดทุนและงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดของ Exposure Draft

บริษัท เกษตรนนทรี จำกัด และบริษัทอื่น

งบกำไรขาดทุน (Statement of Profit and Loss)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

รายได้

รายได้จากการขาย

รายได้อื่นๆ

ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

รวมรายได้

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนสินค้าขาย

ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

ค่าใช้จ่ายอื่นๆ

รวมค่าใช้จ่าย

กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้

ดอกเบี้ยจ่าย

ภาษีเงินได้

กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด

การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่

ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและคุณสมบลด

	2550	2549
รายได้		
รายได้จากการขาย	390,000	355,000
รายได้อื่นๆ	20,067	11,300
ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)จากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	30,100	30,100
รวมรายได้	<u>445,767</u>	<u>396,400</u>
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนสินค้าขาย	145,000	230,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	29,000	29,700
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	2,100	1,200
รวมค่าใช้จ่าย	<u>276,100</u>	<u>260,900</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้	169,667	135,500
ดอกเบี้ยจ่าย	8,000	7,500
ภาษีเงินได้	40,417	32,000
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	<u>121,250</u>	<u>96,000</u>
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	30,500
กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน) สุทธิ		
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	97,000	52,400
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	24,250	13,100
กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและคุณสมบลด	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
	0.46	0.30

ตัวอย่างที่ 5 (ต่อ)

บริษัท เกษตรนันทร์ จำกัด และบริษัทย่อย  
งบกำไรขาดทุน (Statement of Profit and Loss)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 และ พ.ศ. 2549

	จำนวน (พันบาท)	2549	2550
กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวด		121,210	65,500
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น*:			
ผลต่างจากการเปลี่ยนค่าງบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ		334	10,667
กำไร (ขาดทุน) ลินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขาย		(2,000)	26,667
กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด		(667)	(4,000)
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาลินทรัพย์		933	3,367
Actuarial gains (losses) on defined benefit pension plan		(667)	1,333
ส่วนแปรงของรายการรายได้และ (ค่าใช้จ่าย) ที่รับรู้อื่นในบริษัทที่มา		400	(700)
ภาษีเงินได้ของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น		4,667	(9,334)
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นสำหรับปีสุทธิจากภาษี		(14,000)	28,000
รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้หักหมวดสำหรับปี**		107,250	93,500
การแบ่งปันรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้หักหมวด			
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่		5,800	74,800
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		21,450	18,700
		<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

\* Other Recognised Income and Expense หรือหมายถึง รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของ

\*\* Total Recognised Income and Expense

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของบัญชีแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

8) เสนอให้จำแนกการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ เป็นสองประเภท ได้แก่ (1) การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นจากการรายรับค่าและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ (Owner Changes in Equity) เช่น การออกจำนวนหุ้น การประปาคลายปันผล การซื้อหุ้นคืนเป็นต้น และ (2) การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นจากการรายรับค่าและเหตุการณ์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ (Non-owner Changes in Equity) เช่น กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นนอกเหนือนั้นยังเสนอให้การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ มีความหมายเดียวกับ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้” การที่กิจการแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของแยกเป็น 2 ประเภท ทำให้ผู้ใช้งานสามารถประเมินแหล่งที่มาของความมั่งคั่งของกิจการที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างเหมาะสม เช่น ความมั่งคั่งของกิจการที่เพิ่มขึ้นส่วนใหญ่มาจากการรายรับค่าและเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับเจ้าของกิจการ หรือเป็นรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ

9) กำหนดให้บัญชีแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของแสดงรายการต่อไปนี้

ก) รายได้และค่าใช้จ่ายรับรู้ทั้งหมดสำหรับงวด และแสดงการจัดสรรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทฯ และส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนหุ้น

ข) ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับแต่ละรายการในส่วนของเจ้าของ

ค) จำนวนเงินของรายการบัญชีที่เก็บจากเจ้าของกิจการ ในฐานะผู้เป็นเจ้าของ โดยแยกลงเป็นส่วนที่ระดมเงินทุนจากเจ้าของกิจการและเงินที่ได้รับเงินทุนให้กับเจ้าของกิจการ

ง) การระบุรายละเอียดของรายการแต่ละรายการที่เป็นองค์ประกอบของงบของเจ้าของ และ ณ วันต้นงวดและ

8) Exposure Draft ได้เปลี่ยนชื่อภาษาอังกฤษของบัญชีจาก Balance Sheet เป็น Statement of Financial Position หรืองบแสดงฐานะทางการเงินและได้เปลี่ยนชื่อภาษาอังกฤษของงบกระแสเงินสดจาก Cash Flow Statement เป็น Statement of Cash Flows

ณ ปลายward โดยเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงของเบ็ดเตล็ดรายการแยกจากกัน

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ตามข้อกำหนดของ Exposure Draft นี้ ไม่แก้ต่อไปอีก สาระสำคัญจากที่แสดงตามข้อกำหนดของรายงานตัวอย่างฯ (ซึ่งก็คือ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 ปรับปรุงปี ค.ศ. 2005) อย่างไรก็ตาม ควรกล่าวภายใต้ ข้อกำหนดของ Exposure Draft มองค์ประกอบที่ กระชับและรัดกุมขึ้น เช่น การระบุรายการที่ต้องแสดง สำรองและรายการต่างๆ และรายการในส่วนของเจ้าของรวมเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของบัญชีกำไรสะสมแล้วแสดงไว้ในรายการข้อ ก) ที่ 2) การรวมแสดง “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น” ที่ “กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชี” ไว้ในรายการข้อ ก) การปรับปรุงข้อกำหนดดังกล่าวทำให้ผู้ใช้งานสามารถวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของส่วนของเจ้าของที่มาจากการรายรับค่าและเหตุการณ์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของได้ชัดเจนขึ้น และลดภาระของผู้ใช้งานในการรายงานงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของลง

สำหรับตัวอย่างของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของตามข้อกำหนดของ Exposure Draft ได้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 6

### ประเด็นคำถามหลักจาก Exposure Draft

ประเด็นคำถามหลักใน Exposure Draft ที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้ผู้สนใจได้มีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นส่วนใหญ่เกี่ยวกับการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการและการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการที่กิจการต้องนำเสนองบแสดงฐานะทางการเงิน (Statement of Financial Position) หรืองบดุลตั้งงวดของงวดบัญชีที่มีการรายงาน หรืออีก

ນາງສັກ ແກ້ວດຣານທີ່ ຈຳກັດ ແລະນວຍອື່ນຍໍຍົດຍ

ຈົງແປດສອງການປະຕິບັດຄວາມຄືຂອງພະລັງສຳຫຼວງຈຳກົງທາງອອກທານທອງ (Statement of Changes in Equity)

ສໍາຫັ້ນນີ້ ສືບສັດວັນທີ 31 ບັນລາດນີ້ ພ.ສ. 2550 ແລະ ພ.ສ. 2549

ທີ່ນີ້ແມ່ນ (ພື້ນຖານ)

ສ່ວນທີ່ເປັນຂອງຜູ້ອໍາຫຼຸດມຽນຮັງໃຫຍ່						
ຫຼາຍ ເຊື່ອນ ຫຼຸດ	ກໍາໄຊ ສະສົມ	ການເປັດ ຕ່າງໆ	ການເປັດ ການເງິນ	ສິນຫາຮັງຍົງ ທາງ ເຜົ່າອາຍ	ການຍື່ອກັນ ດວາມເສື່ອງ <sup>†</sup> ກະບະແສ	ສ່ວນກິເກົ່າຫຼຸດ ຈາກການ ຕີຮາດ ສິນຫາຮັງຍົງ
ຍອດຍາການ ຕົວ 1 ມາຮາດນີ້ ພ.ສ. 2549	700,000	118,100	(4,000)	1,600	2,000	-
ຜົດຕະສົມຂອງການປະຕິບັດຄວາມຄື ຢອດຄານເຫັນຂອ້າຍສຳຫຼວງ	600,000	118,500	(4,000)	1,600	2,000	-
ການປະຕິບັດຄວາມຄືໃນສ່ວນຂອງຜູ້ອໍາຫຼຸດ ສໍາຫັ້ນນີ້ ພ.ສ. 2549	-	(10,00)	-	-	-	(10,000)
ຈ່າຍປ່ານຍຸດ ຮາຍໄດ້ແລະຄ້າໃໝ່ຈ່າຍປ່ານຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ*	-	53,200	6,400	16,000	(2,400)	1,600
ຍອດຄານເຫັນ ຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ ຮັບ 31 ບັນລາດນີ້ ພ.ສ. 2549	600,000	161,700	2,400	16,000	(400)	1,600
ການປະຕິບັດຄວາມຄືໃນສ່ວນຂອງຜູ້ອໍາຫຼຸດ ສໍາຫັ້ນນີ້ ພ.ສ. 2550 ໃໝ່ຈ່າຍປ່ານຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ	50,000	-	-	-	-	50,000
ຈ່າຍປ່ານຍຸດ ຮາຍໄດ້ແລະຄ້າໃໝ່ຈ່າຍປ່ານຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ*	-	(15,000)	-	-	(15,000)	-
ວິປີ່ຜົນກ່າວຮັບຮັດມີ	-	96,600	3,200	(14,400)	(10)	800
ຍອດຄານເຫັນ ຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ ຮັບ 31 ບັນລາດນີ້ ພ.ສ. 2550	650,000	243,500	5,600	3,200	(800)	2,300

\* Total Recognised Income and Expense

ຕົວຢ່າງຄໍາອົບນິຍາຍຮາຍການ

ຮາຍການວາຍໃຕ້ແລະຄ່າໃໝ່ຈ່າຍປ່ານຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ ພ.ສ. 2549 ຈໍານວນເປົ້າ 53,200,000 ປາທ ທີ່ປະປານສູງກັບກໍາໄລຮະສົມ ຕໍ່ການວາຍຈາກສ່ວນຂອງການປະຕິບັດຄວາມຄື  
ຈໍານວນ 52,400,000 ປາທ ນາງດ້ວຍ Actuarial Gains on Defined Benefit Pension Plans ຈໍານວນເປົ້າ 800,000 ປາທ (1,333,000 ທັກດ້ວຍນີ້ 333,000 ລັບທັກ  
ດີຢ່າງປະໂຫຍດ ດັ່ງນັ້ນຈ່າຍປ່ານຢູ່ງໜ້າທຳສໍາຫຼວງ 200,000 ປາທ)

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

นายหนึ่งก็คือเห็นด้วยหรือไม่กับการนำเสนองบแสดงฐานะทางการเงิน 3 ปี เมื่อกิจการต้องนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี<sup>9</sup>

2) ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่าการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการค้าและเหตุการณ์ที่ไม่เกี่ยวข้องเจ้าของกิจการ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้”

3) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการแยกแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ จากการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องกับเจ้าของ กิจการ

4) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการที่กิจการสามารถเลือกแสดง “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้” โดยใช้บการเงินเดียว หรือใช้บการเงิน 2 งบ

5) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการเปิดเผย “การปรับปรุงการจัดประชุมรายการ” ที่เกี่ยวข้องกับรายการแต่ละรายการที่เป็นองค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายรับรู้อื่น

6) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการเปิดเผยภายนอกให้กับ เกี่ยวข้องกับรายการแต่ละรายการที่เป็นองค์ประกอบของรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น

7) ท่านเห็นด้วยหรือไม่กับการที่ Exposure Draft กำหนดให้กำไรต่อหุ้นเป็นเพียง “ข้อมูลต่อหุ้น” จึงให้รายงานในงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย ทางคิดว่า ความมีรายการใดที่ควรแสดงเป็นรายการเด่นในงบการเงินบ้าง ทำไม่เจิดเช่นนั้น

## บทสรุป

ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และ Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 เดิมพันเนื้อหาและรูปแบบของการนำเสนอและแสดงผลการดำเนินงานและแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ซึ่งนำไปจับนគมณการ

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและคณะกรรมการฯ ร่างมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้ดำเนินโครงการพัฒนามาตรฐานการบัญชี ในเรื่องของการรายงานผลการดำเนินงาน (Performance Statement) รวมกับ (long-term project) และมีแนวโน้มว่า ที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะเป็นไปในทางเดียวกันกับมาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกา

การเปรียบเทียบความแตกต่างของวิธีกำหนดในส่วนของงบการเงินทั้ง 2 ตามขั้นตอนของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ตามร่างมาตรฐานฯ จะตาม Exposure Draft ได้สรุปไว้ในตารางที่ 1 ที่จะเห็นได้ว่าการนำเสนอผลของ การดำเนินงาน ที่ทั้งสองนี้ไปที่การนำเสนอยรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่นๆ (ตามนิยามรายได้และค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ในบการบัญชี) มากกว่าจะนำเสนอเพียงแต่กำไรหรือข้อมูลสำหรับงวดบัญชี และได้ให้ความสำคัญ ต่อรายการ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น” หรือรายการ “รายได้และค่าใช้จ่ายล้าหลังงวดที่รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ” มากขึ้น นอกจากนั้น การนำเสนอผลของ การดำเนินงานยังเน้นไปที่การให้ข้อมูลที่ชัดเจนเกี่ยวกับส่วนแบ่งของรายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่

สำหรับการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของนั้น มีแนวโน้มว่ากิจการต้องแสดงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่เกิดจากรายการที่เกี่ยวข้องกับเจ้าของ กิจการ แยกต่างหากจากรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเจ้าของ กิจการ เพื่อให้ผู้ใช้งานสามารถประเมินสาเหตุของ ความมั่งคั่งของกิจการที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างถูกต้อง นอกจากนี้รูปแบบและเนื้อหาของงบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของมีแนวโน้มที่จะซับซ้อนน้อยลงและมีความชัดเจนมากขึ้น

9 ตามที่ทางกิจการต้องนำเสนองบการเงินสำหรับปี พ.ศ.2550 กิจการต้องนำเสนองบแสดงฐานะทางการเงินสิ้นสุดปี พ.ศ. 2550 ปี พ.ศ.2549 และปี พ.ศ. 2548 รวมทั้งสิ้น 3 ปี และต้องนำเสนองบการเงินที่เหลือสำหรับปี พ.ศ. 2550 และปี พ.ศ. 2549

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบความแตกต่างของข้อกำหนดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบแสดงผลการดำเนินงานและงบประมาณการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ตามร่างมาตรฐานฯ และตาม Exposure Draft of Proposed Amendment to IAS 1 (2006)

ข้อกำหนด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	Exposure Draft of Proposed Amendment to IAS 1 (2006)
1) ข้อมูลที่งบการเงินควรให้กับกิจการ	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) สินทรัพย์</li> <li>2) หนี้สิน</li> <li>3) ส่วนของเจ้าของ</li> <li>4) รายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงผลกำไรและผลขาดทุน</li> <li>5) กระแสเงินสด</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) สินทรัพย์</li> <li>2) หนี้สิน</li> <li>3) ส่วนของเจ้าของ</li> <li>4) รายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงผลกำไรและผลขาดทุน</li> <li>5) การเปลี่ยนแปลงต่างๆ ในส่วนของเจ้าของ</li> <li>6) กระแสเงินสด</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) สินทรัพย์</li> <li>2) หนี้สิน</li> <li>3) ส่วนของเจ้าของ</li> <li>4) รายได้และค่าใช้จ่ายรวมถึงผลกำไรและผลขาดทุน</li> <li>5) เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ กิจการและการแบ่งปันส่วนผู้มีส่วนได้เสีย ในการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ในส่วนของกิจการ ไม่ฐานะผู้เป็นเจ้าของกิจการ</li> <li>6) กระแสเงินสด</li> </ul>
2) ส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) งบดุล</li> <li>2) งบกำไรขาดทุน</li> <li>3) งบโดยบทนึงระหว่างงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเตล็ด</li> <li>4) งบกระแสเงินสด</li> <li>5) นโยบายบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) งบดุล</li> <li>2) งบกำไรขาดทุน</li> <li>3) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของโดยอาจแสดงในแทรกซ้อนใดลักษณะหนึ่งระหว่างการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในส่วนของเจ้าของ หรือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของซึ่งไม่รวมการเปลี่ยนที่เกิดจากการภัยภัย ผู้เป็นเจ้าของกิจการ</li> <li>4) งบกระแสเงินสด</li> <li>5) หมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งประกอบไปด้วยสรุปนโยบายการบัญชี และคำอธิบายอื่น (Other Explanatory Notes)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) งบดุลต้นงวด</li> <li>2) งบดุลปลายงวด</li> <li>3) งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Statement of Recognised Income and Expense) สำหรับงวด</li> <li>4) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของสำหรับงวด</li> <li>5) งบกระแสเงินสดสำหรับงวด</li> <li>6) หมายเหตุประกอบ งบการเงินซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชี และข้อมูลสารสนเทศอธิบายอื่น (Other Explanatory Information)</li> </ul>

Download

## ■ บทความวิชาการ

ที่ค่าทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อกำหนด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 (2007)
3) รายการแต่ละ บรรทัดพร้อม จำนวนเงินที่ต้อง <sup>1</sup> แสดงในงบแสดง ผลการดำเนินงาน เป็นอย่างน้อย	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) รายได้</li> <li>2) ค่าใช้จ่ายในการขาย และบริหาร</li> <li>3) ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน ในเงินลงทุนจากการ ร่วมค้าและบริษัทร่วมซึ่ง บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย</li> <li>4) ค่าใช้จ่ายทางการเงิน</li> <li>5) ค่าใช้จ่ายทางภาษี</li> <li>6) กำไรหรือขาดทุนจากการ ปิดตัวลง</li> <li>7) ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้น<sup>2</sup> ล้วนน้อย</li> <li>8) รายการพิเศษ</li> <li>9) กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) รายได้</li> <li>2) ต้นทุนทางการเงิน</li> <li>3) ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน ในเงินลงทุนจากการ ร่วมค้าและบริษัทร่วมซึ่ง บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย</li> <li>4) ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้</li> <li>5) ผลกำไรหรือผลขาดทุนก่อน ภาษีเงินได้ซึ่งเกิดขึ้นจากการ ขายสินทรัพย์หรือจากการ ตกลงชำระหนี้ไม่ต่อไปน้อยกว่า กับการดำเนินงานทางเลิก</li> <li>6) กำไรหรือขาดทุน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) รายได้</li> <li>2) ต้นทุนทางการเงิน</li> <li>3) ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนใน เงินลงทุน จากการจัดการร่วมค้า และบริษัทร่วมซึ่งบันทึกโดยวิธี ส่วนได้เสีย</li> <li>4) ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้</li> <li>5) ผลกำไรหรือผลขาดทุนก่อน ภาษีเงินได้ซึ่งเกิดขึ้นจากการ ขายสินทรัพย์หรือจากการ ตกลงชำระหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กับการดำเนินงานที่ยกเลิก</li> <li>6) กำไรหรือขาดทุน</li> <li>7) องค์ประกอบของรายได้และ ค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น (Other Recognised Income and Expense) จำแนกตาม ลักษณะ (โดยไม่รวม รายการที่ 8)</li> <li>8) ส่วนแบ่งของกิจการใน “รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้อื่น” ของบริษัทรวมและกิจการ ร่วมค้าที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย</li> <li>9) รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ ทั้งหมด</li> </ul>

ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อกำหนด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	Exposure Draft o Proposed Amendments to IAS 1 (2006)
4) รายการที่จัดสรร ระหว่างบริษัทใหญ่ และผู้ถือหุ้น ส่วนน้อยใน งบแสดงผล การดำเนินงาน	ไม่มีการแสดงรายการจัดสรรอย่าง ชัดเจน กำไรขาดทุนที่เป็นของ ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยได้แสดงใน รายการที่ 7) ข้างต้น	งบกำไรขาดทุนต้องแสดงการ จัดสรรกำไรขาดทุนสุทธิสำหรับ งวดดังนี้ 1) กำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็น ของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 2) กำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็น ของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	งบแสดงการรับร้ายไปแล้ว ค่าใช้จ่ายต้องแสดงในงบดังนี้ กำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ดังนี้ 1) ส่วนที่เป็นของ ผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย 1.2) ส่วนที่เป็นของ ผู้ถือหุ้น บริษัทใหญ่ และ 2) รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ ทั้งหมดสำหรับงวดดังนี้ 2.1) ส่วนที่เป็นของ ผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย 2.2) ส่วนที่เป็นของ ผู้ถือหุ้น บริษัทใหญ่
5) ส่วนประกอบ ของงบแสดงการ เปลี่ยนแปลงส่วน ของเจ้าของ	1) กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับ งวดบัญชี 2) รายได้ ค่าใช้จ่าย รายรับ <sup>10</sup> กำไรขาดทุนแต่ละรายการที่ กำหนดให้รับรู้โดยตรงใน ส่วนของเจ้าของตามมาตรฐาน การบัญชีฉบับอื่น โดยให้ แสดงแยกรวมของรายการ เหล่านี้ไว้อีก 3) ผลประโยชน์จากการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีและการ แก้ไขข้อผิดพลาด รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับ <sup>10</sup> จากเจ้าของ และการแบ่งปัน <sup>10</sup> เงินทุนให้เจ้าของ	1) กำไรหรือขาดทุนสุทธิ สำหรับงวด 2) รายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับ แต่ละรายการของงวด ที่รับรู้โดยตรงไว้ในส่วนของ เจ้าของตามข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น โดยให้แสดงยอดรวมของ รายการเหล่านั้นด้วย 3) ยอดรวมของรายได้และ ค่าใช้จ่ายสำหรับงวดซึ่งเป็น ผลรวมของรายการตาม ย่อหน้า ข้อ 1) และ ข้อ 2) พร้อมทั้งแสดง จำนวนที่จัดสรรให้กับ	1) รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ รวมทั้งหมด (Total Recognised Income and Expense) สำหรับงวด โดย แยกแสดงจำนวนที่จัดสรรให้ กับผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และ ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 2) ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีและการแก้ไข ข้อผิดพลาดที่มีต่อแต่ละ รายการในส่วนของเจ้าของตาม ข้อกำหนดของ IAS 8 <sup>10</sup> 3) จำนวนเงินของรายการค่าที่เกิด <sup>10</sup> กับเจ้าของกิจการในฐานะ ผู้เป็นเจ้าของโดยแยกแสดง

<sup>10</sup> ที่เทียบเท่ากับ มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับที่ 39 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและ  
ข้อผิดพลาด ที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของไทยจะมีการแก้ไข ปรับปรุงในอนาคต

## ■ บทความวิชาการ

ที่คิดทางของงบแสดงผลการดำเนินงานและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ

### ตารางที่ 1 (ต่อ)

ข้อกำหนด	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 1 (2007)
	<p>5) ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวด และ ณ วันที่ในงบดุลรวมถึงรายการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด</p> <p>6) รายการรายทบทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองแต่ละชนิดระหว่างต้นงวดกับปลายงวด โดยให้แยก แสดงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการ</p>	<p>ผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแยกจากกัน</p> <p>4) ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีต่อแต่ละรายการในส่วนของเจ้าของตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 ซึ่งนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประจำงวด ทางบัญชี และข้อผิดพลาดที่ทางคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีขอฯ ยกเว้นการแก้ไขปรับปรุงในอนาคตนอกจากนี้จากการต่อไปนี้เพิ่มเติมไว้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>5) จำนวนเงินของรายการบัญชีที่เกิดกับผู้ถือหุ้นในฐานะผู้เป็นเจ้าของ โดยแยกแสดงจากส่วนที่เป็นการจัดสรรส่วนเงินทุนให้กับผู้ถือหุ้น</p> <p>6) ยอดคงเหลือในบัญชีกำไรสะสม (กำไรหรือขาดทุนสะสม) ณ วันต้นงวด การเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด และยอดคงเหลือปลายงวด</p> <p>7) การรายทบทบสำรองและรายการต่างๆ แต่ละรายการที่แสดงในส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดและปลายงวด โดยเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการแยกจากกัน</p>	<p>การระดมเงินทุนจากการซื้อของ กิจการอื่นๆ จากการซื้อครัวเรือน ทุนให้กับเจ้าของ การ รายงานทบทบรายการแต่ละรายการ ของส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดและ ปลายงวด โดยเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการแยกจากกัน นอกเหนือไปจากการซื้อของ จำนวนเงินปันผลที่ประกาศ จ่ายให้กับเจ้าของระหว่างงวด และเงินปันผลต่อหุ้นไว้ในงบ แสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p>

## เอกสารอ้างอิง

สภावิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ 2549. ร่างมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนอผลการเงิน [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภावิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ 2549. ร่างมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 55 เรื่อง การดำเนินงานที่ยกเลิก [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2546. มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1: แม่บทการบัญชี. บริษัทพี.เอ.ลีฟิว จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2546. มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1: มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนอผลการเงิน. บริษัท พี.เอ.ลีฟิว จำกัด.

American Institute of Certified Public Accountants. 1971. Opinions of the Accounting Principle Board No.20 Accounting Changes. AICPA. New York  
Epstein B. and A.A. Mirza. 2006. Wiley IFRS 2006 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons, Inc.

Epstein B., R. Nach, and S.M. Bragg. 2005. Wiley GAAP 2006 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. John Wiley & Son, Inc.

Financial Accounting Standards Board. 1997. Statement of Financial Accounting Standards No.130 Reporting Comprehensive Income. FASB. [www.fasb.org](http://www.fasb.org)

International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). 2005. International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2005: IAS 1 Presentation of Financial Statements. IASCF Publication Department. London, United Kingdom.

International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). 2005. International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2005: IAS 8 Accounting Policies Changes & Accounting Estimates and Errors. IASCF Publication Department. London, United Kingdom.

International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). 2005. International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2005: IAS 19 Employee Benefits. IASCF Publication Department. London, United Kingdom.

International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). 2006. Exposure Draft of Proposed AMENDMENTS TO IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)