



# มติใหม่ของงบกำไรขาดทุน

ในไม่กี่ปีที่ผ่านมา มาตรฐานการบัญชีสากล (ที่มีอิทธิพลต่อมาตรฐานการบัญชีไทย) ได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว เพราะว่า ถ้าจะตามมาตรฐานการบัญชีสากลให้ทันก็ต้องไม่นั่งเหม่อลอย ไม่อ้าปากค้าง เพราะผลเปลี่ยนแปลงเดียว ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีก็เปลี่ยนไปเสียแล้ว

ดูเรื่องการออกงบการเงินเป็นตัวอย่าง

สมัยก่อน (ก่อนปี 2550) มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้บริษัทต้องออกงบการเงิน 4 ชนิด นั่นคือ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรือ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” และงบกระแสเงินสด (บวกหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน)

เราออกงบการเงินอย่างนี้กันมานานแสนนานแล้ว ทุกคนก็เข้าใจหลักการตามนี้ว่า งบการเงินต้องประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด

ส่วน “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” นั้น นักลงทุนไม่สนใจ (และไม่รู้จัก) เพราะบริษัทในประเทศไทยไม่ออกงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แม้ว่าทางการจะอนุญาตให้ออกงบการเงินนี้ แต่ก็ไม่บังคับ เผลอๆ ถ้าบริษัทออกงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น ทางการก็อาจจะไม่ยอมรับเอาด้วย

แต่มาสมัยนี้ งบการเงินที่เราเคยรู้จักอาจมีหน้าตาแปลกไป ชื่อแปลกไป หลักการแปลกไป ดังนั้น เราอาจไม่สามารถยืนยัน (นัยัน หรือ นอนยัน) ที่จะจัดทำแต่งงบการเงินหน้าเดิมๆ ที่เราคุ่นเคยกันมาแต่โบราณ เพราะโลกได้เปลี่ยนแปลงไปแล้ว

ถ้าจะถามนักลงทุนว่า งบการเงินใดสำคัญที่สุด?

นักลงทุนอาจตอบว่า งบกำไรขาดทุน

ถ้าคำตอบคืองบกำไรขาดทุนจริง นักลงทุนยังต้องระวังให้จงหนัก เพราะงบกำไรขาดทุนอาจเป็นงบการเงินที่เปลี่ยนแปลงมากที่สุด

นั่นก็เพราะงบกำไรขาดทุนกำลังจะจางหายไป ในขณะที่ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” กำลังเข้ามาแทนที่

คราวนี้ นักลงทุนจะทำเป็นไม่สนใจหรือไม่รู้จัก “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ต่อไปไม่ได้อีกแล้ว

ไหนๆ ฝันไปก็ไม่มีประโยชน์ เรามาทำความเข้าใจกับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกันเลยจะดีกว่า

“งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” หรือที่ฝรั่งเรียกว่า Statement of Comprehensive Income เริ่มต้นขึ้นที่สหรัฐอเมริกาและแผ่อิทธิพลเข้าไปหามาตรฐานการบัญชีสากล นักบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB)<sup>1</sup> เป็นพวกแรกที่พูดถึงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Income) โดยระบุในแม่บทการบัญชี (SFAC No. 5)<sup>2</sup> ถึงความแตกต่างของคำว่า “Income” “Earnings” และ “Comprehensive Income”

ถ้าจะให้อธิบายแบบกำปั้นทุบดินก็พอสรุปได้ว่า “Income” คือ รายได้หรือกำไร (Net Income) ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดที่กำลังออกงบการเงิน สำหรับ “Earnings” มีความหมายกว้างกว่าหน่อยเพราะรวมรายได้ที่เกิดขึ้นหรือสะสมจากงวดก่อนๆ เข้ามาด้วย (ตัวอย่างเช่น กำไรสะสม เรียก Retained Earnings ไม่ใช่ว่า Retained Income) ส่วนคำว่า “Comprehensive Income” มีความหมายเฉพาะในตัวจริงเพราะหมายถึงรายการทุกรายการที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของงวดนี้เปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน (โดยไม่รวมรายการที่เกิดกับผู้ถือหุ้นหรือ Owner Transaction) เช่น การซื้อหุ้น การเพิ่มทุน การลดทุน หรือการจ่ายเงินปันผล) ซึ่งการนำ “ส่วนของผู้ถือหุ้นปลายงวด” และ “ส่วนของผู้ถือหุ้นต้นงวด” แล้วกันรายการ Owner Transactions ออกจะทำให้เกิด “กำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวด” ตามหลักการคิดแบบเศรษฐศาสตร์

ต่อมาในปี 2540 สหรัฐอเมริกาได้ออกมาตรฐานการบัญชี (FAS No. 130)<sup>3</sup> ประกาศให้บริษัทสามารถแสดง “งบแสดงผลการดำเนินงาน” หรือที่เราเรียกกันง่ายๆ ว่า “งบกำไรขาดทุน” ได้ 3 ลักษณะ

แบบที่ 1 ให้บริษัทแสดงงบกำไรขาดทุนแบบใหม่ โดยเริ่มต้นด้วยการแสดงรายละเอียดตามงบกำไรขาดทุนแบบเดิมจนได้ “กำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวด” แล้วตามด้วยรายละเอียดของ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” (เรียก “Other Comprehensive Income” หรือรายการ “Non-owner Transactions” ที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเปลี่ยนแปลงไป เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม) บวกกลับกันจนท้ายที่สุดได้เป็นยอดกำไรสุทธิที่เรียกว่า “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสุทธิ” รายละเอียดของงบการเงินนี้ทำให้เราสรุปได้ว่า “กำไรสุทธิสำหรับงวด” (ที่คำนวณได้จากงบกำไรขาดทุนแบบเดิม) ถือเป็นส่วน

<sup>1</sup> Financial Accounting Standard Board

<sup>2</sup> Statement of Financial Statement Concepts No. 5, “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises” ออกในปี 1984 หรือ 2527 เป็น SFAC หนึ่งใน 6 ฉบับที่มีอยู่ในปัจจุบัน (SFAC No. 1-7 ฉบับที่ 3 ถูกทดแทนโดยฉบับที่ 6)

<sup>3</sup> SFAS No. 130 หรือ Statement of Financial Accounting Standard No. 130, “Reporting Comprehensive Income”

ประกอบหลักของ Comprehensive Income เมื่อนำมาบวกกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เราก็จะได้ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แทนงบกำไรขาดทุนแบบเดิม

**แบบที่ 2** บริษัทสามารถแสดงงบกำไรขาดทุนแบบเดิม โดยไม่ต้องไปแตะต้องอะไรกับมัน แต่ให้จัดทำงบการเงินอีกฉบับหนึ่งเรียก “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” โดยนำ “กำไรสุทธิสำหรับงวด” (บรรทัดสุดท้ายของงบกำไรขาดทุน) ซึ่งถือเป็น Comprehensive Income หลัก มาแสดงเป็นบรรทัดแรกของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จากนั้นจึงนำรายละเอียดของ Other Comprehensive Income มาบวกหรือลบจนได้ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสุทธิ” ในที่สุด

**แบบที่ 3** เป็นแบบดั้งเดิมที่ทำกันมาตลอดคือ บริษัทสามารถแสดง “งบกำไรขาดทุน” ตามปกติ และแสดงรายละเอียดของ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นตามปกติ

ในปีเดียวกัน (2540 หรือ 1997)<sup>4</sup> มาตรฐานการบัญชีสากล (IAS 1) ก็ออกกฎ (แบบไม่กล้าหักหาญน้ำใจสหรัฐอเมริกา) โดยให้บริษัทสามารถเลือกแสดง “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น” หรือ (...ตั้งสติให้ดีจ๊ะ นะ...) “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งไม่รวมธุรกรรมที่ผู้ถือหุ้นทำกับบริษัทในฐานะผู้ถือหุ้น” (ฟังแล้วรู้เรื่องมากเลย...) ที่จริงแล้ว IAS 1 (ที่ขบขำเรื่องง่ายให้เป็นเรื่องยาก) ต้องการเพิ่มขอบอกให้บริษัทแสดง “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่รวม Owner Transactions” หรือที่เปกสั้นๆ (แต่ไม่ยอมเรียก) ว่า “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” และที่ซ้ำหนักกว่านั้น IAS 1 ได้ให้ตัวอย่างประกอบงบการเงินนี้โดยตั้งชื่อใหม่ให้ว่า “Statement of Recognized Income and Expense” เพื่อไม่ให้เสียหน้าทีลอกคนอื่นเขามา

ในปี 2542 ประเทศไทยของเราก็ไม่น้อยหน้าสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทยรีบออก

มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนอทางการเงิน ตาม IAS 1 (1997) แต่ได้ระบุให้บริษัทสามารถเลือกแสดง “งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น” หรือ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แล้วแต่บริษัทไปสังเกตว่า ในยามนั้นสมาคมนักบัญชี เรียกกบการเงินนี้ว่า “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ตามสหรัฐอเมริกา เพราะให้ความหมายที่ตรงประเด็นกว่า (นั่น...เป็นครั้งแรกที่นักบัญชีไทยได้ยินคำว่า “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ”)

แปดปีให้หลัง ในปี 2550 สมาคมนักบัญชีก็ตื่นขึ้นมาปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 (ปัจจุบันเปลี่ยนตัวเลขตาม IAS เป็นมาฆานุการบัญชี ฉบับที่ 1) และเปลี่ยนชื่อ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ไปเป็น “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” ตามประสาเด็กดีที่ไม่ต้องการทำอะไรนอกกรอบ

แต่ก็เหมือนโชคไม่เข้าข้าง

ในปี 2551 มาตรฐานการบัญชีสากลเริ่มยอมรับความจริง ชื่อที่ตัวเองตั้งให้งบการเงินใหม่นั้นฟังไม่ค่อยจะเข้าหู จึงกระโดดเข้าปรับปรุง IAS 1 (เริ่มใช้วันที่ 1 มกราคม 2552) แล้วเปลี่ยนชื่องบการเงินจาก “Statement of Recognized Income and Expense” ไปเป็น “Statement of Comprehensive Income” ตามสหรัฐอเมริกา

นับจากปี 2552 เป็นต้นมา ประเทศไทยจึงติดอยู่กับชื่อ “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” ที่ไม่มีใครในโลกเขาใช้กัน (คาดเดาได้ว่า อีกไม่ช้าไม่นานสมานักบัญชีไทยก็คงเปลี่ยนชื่อ “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” ไปเป็นชื่อใหม่ให้ผู้คนงงเล่น แต่จะเปลี่ยนกลับไปใช้ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” หรือจะตั้งชื่อให้ใหม่ก็สุดแท้แต่จะเอา)

เล่ามาถึงตรงนี้ ก็ขอให้เราเข้าใจตรงกันว่า โดยหลักการแล้ว “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” นั้นไม่แตกต่างจาก “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” (จะยกเว้นก็

<sup>4</sup> IAS 1, International Accounting Standard 1, “Presentation of Financial Statements”

<sup>5</sup> IAS 1 Paragraph 8 (C) “(ii) changes in equity other than arising from transactions with equity holders acting in their capacity as equity holders”

แต่รายละเอียดเล็กๆ น้อยๆ และรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย)

ที่นี่เราพยายามทำความเข้าใจกับชื่อ “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” ที่ประเทศไทยเราใช้กัน

คำว่า “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” น่าจะแปลมาจากชื่อภาษาอังกฤษที่ว่า Statement of Recognized Income and Expense คำว่า “Recognize” เป็นคำกริยา แปลเป็นไทยตรงตัวว่า “จำได้” แต่แปลเป็นภาษาบัญชีว่า “รับรู้” การรับรู้ในทางบัญชีหมายความว่า การบันทึกรายการลงไปในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน ซึ่งที่จริงแล้ว แม้รายการทางธุรกิจหรือธุรกรรมทางการเงินต่างๆ จะเกิดขึ้นตลอดเวลา แต่นักบัญชีเขาไม่ได้จับรายการทุกรายการมาบันทึกบัญชี นักบัญชีจะจับเฉพาะรายการที่เข้า “เงื่อนไขการรับรู้รายการ” มาบันทึก (เพื่อในที่สุดจะได้ไปปรากฏอยู่ในงบการเงิน)

“เงื่อนไขการรับรู้รายการ” ทางบัญชีมีอยู่ต่างๆ

**ข้อแรก** รายการนั้นต้องเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ใน “แม่บทการบัญชี” แม่บทการบัญชีระบุว่า งบการเงินมีองค์ประกอบ 5 ส่วน นั่นคือ สินทรัพย์, หนี้สิน, ส่วนของเจ้าของ, รายได้ และค่าใช้จ่าย<sup>6</sup> แต่ละส่วนมีคำจำกัดความของตนเอง เช่น สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่บริษัทมีอำนาจควบคุม ซึ่งทรัพยากรนั้นเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตและคาดว่าจะก่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจให้ไหลเข้าสู่บริษัทในอนาคต (รวมทั้งที่ที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามก็ต้องตกกระป๋องไป เช่น ถ้าสินทรัพย์ไม่ใช่ทรัพยากรของบริษัท บริษัทก็ไม่ต้องคำนึงว่าสินทรัพย์นั้นจะเข้า “เงื่อนไขการรับรู้รายการ” หรือไม่ เพราะยังไง ก็รับรู้สินทรัพย์ในงบดุลของบริษัทไม่ได้

อยู่ดี

**ข้อที่สอง** ถ้ารายการเป็นไปตามคำนิยาม เราต้องนำรายการนั้นมาตรวจว่าเข้า “เงื่อนไขการรับรู้รายการ” หรือไม่ เงื่อนไขการรับรู้รายการมีอยู่ 2 เงื่อนไข

**หนึ่ง** บริษัทต้องมั่นใจว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากรายการนั้นจะไหลเข้าหรือออกจากบริษัท (คำว่า “มั่นใจ” ในที่นี้ ภาษาบัญชีเขาเรียกว่า “ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่”) และ

**สอง** รายการนั้นต้องมีต้นทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ถ้ารายการนั้นเข้าไปตามคำนิยาม แต่มายังเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการทั้งสองข้อ รายการนั้นต้องนำมาบันทึกบัญชี (โดยไม่มีหลักการหลีกเลี่ยง)

เมื่อเรากล่าวว่า “รับรู้” ในทางบัญชีแล้ว เราก็ควรกลับมาที่คำว่า “Recognize”

คำว่า “Recognize” (ไม่ได้เติม “ed”) เป็นคำกริยา แต่ถ้าเติม “ed” มาเติมเข้าไป คำว่า “Recognized” อาจทำหน้าที่เป็นคำวิเศษณ์ขยายคำนาม (คำนามในที่นี้เป็นผู้กระทำหรือเป็น Passive Voice ถ้าคำนามเป็นผู้กระทำหรือเป็น Active Voice คำกริยาที่ทำหน้าที่เป็นคำวิเศษณ์ต้องเติม “ing” แทน “ed”) ในภาษาอังกฤษคำวิเศษณ์จะวางอยู่หน้าคำนาม แต่ในภาษาไทยคำวิเศษณ์จะวางอยู่หลังคำนาม เช่น ฝรั่งเศสเรียก “สีแดง รองเท้า red shoes” (เช่นเดียวกับภาษาจีน) แต่คนไทยเรียก “รองเท้าสีแดง shoes red” เป็นต้น ดังนั้น คำว่า “Recognized Income and Expense” จึงน่าจะแปลตรงตัวว่า “รายได้และค่าใช้จ่ายที่ (ได้ถูก) รับรู้” แทนที่จะเป็น “การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย”

<sup>6</sup> รายการที่นำมาบันทึกบัญชีต้องเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบ 1 ใน 5 เท่านั้น ดังนั้น รายการที่นำมาบันทึกในงบการเงินต้องระบุได้ว่าเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบใด ตัวอย่างเช่น ข้ออ้างที่ว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมีลักษณะเป็นทั้งหนี้สินกับส่วนทุนจึงไม่สอดคล้องแสดงในหมวด “หนี้สิน” หรือ “ส่วนทุน” ในงบดุล แต่ควรแสดงเป็นรายการแยกต่างหากและตั้งอยู่ตรงกลางระหว่างหนี้สินและส่วนทุน เป็นข้ออ้างที่ฟังไม่ขึ้น เนื่องจากแม่บทการบัญชีไม่อนุญาตให้แสดงองค์ประกอบ “ลูกครึ่ง” ในงบดุล ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยถือเป็นส่วนทุนและต้องแสดงภายใต้ “ส่วนของผู้ถือหุ้น” ในงบดุล เช่นเดียวกับธุรกรรมทางการเงินบางประเภทที่มีลักษณะ “ลูกครึ่ง” เช่น หุ้นบุริมสิทธิ ในปัจจุบัน หุ้นบุริมสิทธิอาจต้องแสดงเป็นรายการภายใต้ “หนี้สิน” หากมีคุณลักษณะเป็นหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินทางการเงิน

แต่ไม่ว่าจะเป็น “งบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย” หรือ “งบแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้” หรือ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ความหมายที่แท้จริงก็คือ งบการเงินนี้ รวบรวมรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่ได้รับรู้ในงบการเงินมาแสดงรวมกันไว้อย่างเบ็ดเสร็จ โดยไม่เกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นมีชื่อเรียกว่าอะไรและแสดงอยู่ในงบการเงินใด

อธิบายมาถึงตรงนี้ ก็คงมีคนทำหน้างงง รายได้และค่าใช้จ่ายไม่ได้แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนที่เดียวหรือกริ ทำไมจึงมีรายได้ค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบการเงินอื่น?

มีคำถามก็ต้องมีคำตอบ

บังเอิญว่าคำตอบจะทำให้บทความนี้ยาวเกินไป ขอยกยอดไปตอบทีหลัง (เมื่อมีโอกาส) กันละกัน

JAP