

การพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงาน ทางการเงิน

ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 24 กุมภาพันธ์ 2562

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 9 มีนาคม 2562

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 12 มีนาคม 2562

บทคัดย่อ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินเพื่อแก้ปัญหาในการจัดทำและนำเสนอรายงานดังกล่าว และขณะเดียวกันก็เพื่อให้ข้อมูลรายงานทางการเงินมีประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้นโดยเน้นที่การพัฒนาเนื้อหาและรูปแบบการนำเสนอข้อมูลกำไรขาดทุนในส่วนของงบกำไรขาดทุน

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปสาระสำคัญและอภิปรายประเด็นของข้อเสนอดังกล่าวซึ่งครอบคลุม 3 เรื่องหลัก ได้แก่ (1) การแสดงรายการยอดรวมย่อย (Subtotals) เพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุน (2) การรายงานข้อมูลเกี่ยวกับตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (Management Performance Measures) และ (3) ประเด็นเกี่ยวกับการรวมรายการและการแยกแสดงรายการข้อมูลในงบการเงิน และประเด็นที่เกี่ยวกับการรายงานข้อมูลรายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ (Non-Recurring) รายการที่ไม่ปกติ (Unusual) หรือรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อย (Infrequent) หากในที่สุดแล้วข้อเสนอได้มีผลบังคับใช้เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการที่เสนอรายงานควรต้องเตรียมความพร้อมในด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น การสื่อสารการเปลี่ยนแปลงตามข้อเสนอนี้ไปยังผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้ออกกฎข้อบังคับ เช่น สภาวิชาชีพบัญชี และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ต้องเตรียมพร้อมในการร่วมกันพิจารณาปรับปรุงรูปแบบรายการที่ต้องมีในงบการเงินให้ทันต่อเวลา

คำสำคัญ: มาตรฐานการรายงานทางการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงผลการดำเนินงาน

Development of Financial Performance Reporting Standards

Dr.Sansakrit Vichitlekarn

*Assistant Professor of Department of Accountancy,
Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University*

Received: February 24, 2019

Revised: March 9, 2019

Accepted: March 12, 2019

ABSTRACT

The International Accounting Standard Board has proposed a revision of financial performance reporting standards, which not only solves problems arising from report preparation and presentation but also results in more decision-useful financial reporting information. The proposal focuses on the development of contents and presentation format of profit or loss information via an income statement.

This article aims to summarize and discuss main issues regarding the proposal which covers the following three key areas: (1) presentation of additional subtotals in the income statement, (2) reporting of management performance measure information, and (3) issues pertaining to aggregation and disaggregation of financial statement information and issues related to reporting of non-recurring, unusual, or infrequent information. If the proposal finally becomes a financial reporting standard, it is recommended that reporting entities be in readiness in various aspects related such as communicating to stakeholders of the entities any changes resulting from the proposal. Furthermore, regulators such as Thailand Federation of Accounting Professions and Department of Business Development, Ministry of Commerce shall be prepared to cooperate in regards to the timely revision of mandatory summary items in financial statements.

Keywords: Financial Reporting Standard, Income Statement, Statement of Performance

บทนำ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board (IASB)) ตระหนักถึงความสำคัญของการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจผ่านรายงานทางการเงินและปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งในมุมมองการรายงานข้อมูลของกิจการและมุมมองการใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลัก ซึ่งก็คือ ผู้ลงทุน (Investors) และผู้ให้กู้ยืม (Lenders) หรือเจ้าหนี้อื่น (Other Creditors) IASB จึงได้จัดทำโครงการ “การสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงิน (Better Communication in Financial Reporting)” (IFRS Foundation, 2018a) โดยกำหนดเป็นหนึ่งในภารกิจต่อเนื่องที่สำคัญของ IASB ในการประชุม “World Standard-setters Conference (WSS)” ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2015 และในการประชุม WSS ประจำปี ค.ศ. 2018 ได้มุ่งประเด็นสำคัญไปที่ส่วนของการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินผ่านงบกำไรขาดทุน (Statement of Profit or Loss/Income Statement) ในรูปข้อมูลกำไร (Earnings) และผ่านงบกระแสเงินสด (Statement of Cash Flows) ในรูปข้อมูลกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Operating Cash Flows (OCF))

ข้อมูลผลการดำเนินงานทางการเงินและการรายงานข้อมูลดังกล่าวเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจจากภาคปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นกิจการผู้เสนอรายงาน ผู้สอบบัญชี นักลงทุน นักวิเคราะห์การลงทุน ธนาคาร สถาบันการเงิน หน่วยงานกำกับดูแล รวมถึงองค์กรทางวิชาชีพในระดับสากล เป็นต้น ซึ่งต่างเรียกร้องให้มีการยกระดับคุณภาพของข้อมูลและการรายงานข้อมูล ดังจะเห็นจากเอกสารแสดงความคิดเห็นและรายงานต่าง ๆ ที่เผยแพร่อย่างต่อเนื่อง (ESMA, 2013; FRC, 2016; and EFRAG, 2018) นอกจากนี้ ประเด็นดังกล่าวยังได้รับความสนใจจากภาคการศึกษาเพราะเป็นประเด็นที่นำไปพัฒนาเป็นงานวิจัยอย่างต่อเนื่องจำนวนมากตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน ดังปรากฏในฐานข้อมูลงานวิจัย Social Science Research Network (SSRN) และยังเป็นประเด็นที่สำคัญในการประชุมทางวิชาการและวิจัยที่จัดโดยหน่วยงานในระดับภูมิภาคและระดับสากล เช่น World Congress of Accountants (WCOA), Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting (APIRA), Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ), European Accounting Association (EAA) และ American Accounting Association (AAA) เป็นต้น

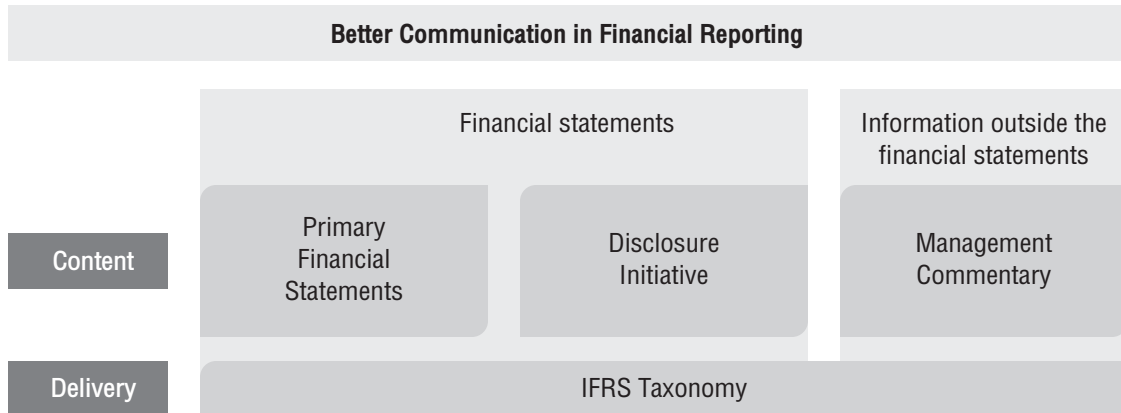
บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปสาระสำคัญและอภิปรายประเด็นที่เกี่ยวกับการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินผ่านรายการกำไรขาดทุน¹ โดยแบ่งเป็นสองส่วน ได้แก่ ภาพรวมของการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงิน และการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินผ่านงบกำไรขาดทุน

ภาพรวมของการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงิน

หนึ่งในประเด็นหลักในการประชุม WSS ประจำปี ค.ศ. 2018 ที่ทาง IASB ให้ความสำคัญในการระดมความคิดเห็นเพื่อยกระดับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน คือ โครงการ “การสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงิน (Better Communication in Financial Reporting)” ซึ่งเป็นโครงการต่อเนื่องประกอบด้วยการพัฒนาในสองส่วน ส่วนแรก

¹ เนื่องจากประเด็นการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับงบกระแสเงินสดเป็นประเด็นสืบเนื่องจากการพัฒนาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุน บทความนี้จึงได้รวมประเด็นเกี่ยวกับงบกระแสเงินสดในเนื้อหาส่วนของการพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุนเพื่อความกระชับในการอภิปรายเชิงวิชาการ

เป็นการพัฒนาเนื้อหา (Content) ของงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ได้แก่ งบการเงินหลัก (Primary Financial Statements) และการริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Initiative) และข้อมูลที่น่าเสนองบการเงินหรือ Management Commentary² ส่วนที่สองของโครงการเป็นการพัฒนาวิธีการส่ง (Delivery) ข้อมูลทางการเงินไปยังผู้ใช้ผ่านการจัดทำสรายการบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS Taxonomy) ดังแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ส่วนประกอบของโครงการ Better Communication in Financial Reporting

ที่มา: IFRS Foundation (2018a)

สำหรับโครงการการสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงิน IASB ได้ให้ความสำคัญในเรื่องการพัฒนาเนื้อหาของงบการเงินหลักมากที่สุดในการประชุม WSS ประจำปี ค.ศ. 2018³ โดยได้จัดเป็นการอภิปรายกลุ่มย่อยเพื่อรับฟังความคิดเห็นที่เน้นไปที่การพัฒนาการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงิน (Statement of Financial Performance) ผ่านสองงบการเงินหลัก ได้แก่ 1) งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income) โดยมุ่งเน้นที่ข้อมูลของรายการกำไรขาดทุน และ 2) งบกระแสเงินสด จึงเห็นได้ว่าการพัฒนาการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินของ IASB นั้นตั้งอยู่บนกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Conceptual Framework for Financial Reporting) ซึ่งใช้เป็นหลักการพื้นฐานในการพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพราะกรอบแนวคิดฯ ได้กำหนดให้งบการเงินที่กิจการจัดทำต้องให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจ (Decision-useful) แก่ผู้ใช้ข้อมูลหรือผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งข้อมูลดังกล่าวครอบคลุมสามส่วนหลักของ

² Management Commentary (MC) เป็นรายงานที่อาจเรียกได้หลายชื่อในระดับสากล เช่น Management Discussion and Analysis (MD&A), Management Report, Operating and Financial Review (OFR), Narrative Reporting, Business Review เป็นต้น

³ สำหรับเนื้อหาในส่วนอื่นของโครงการ เช่น การริเริ่มพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลนั้น เป็นประเด็นสำคัญในการอภิปรายในการประชุม WSS ในปีก่อน และเนื้อหาบางส่วนได้แล้วเสร็จและพัฒนาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว ส่วนที่เหลือของโครงการ ได้แก่ Management Commentary และ IFRS Taxonomy ยังคงมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง แต่ไม่ได้จัดให้มีการอภิปรายเป็นกลุ่มย่อย (Concurrent Discussion Sessions) ในการประชุมในครั้งนี้

กิจการ ได้แก่ ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และการเปลี่ยนแปลงของฐานะการเงิน โดยในส่วนของผลการดำเนินงานนั้น กรอบแนวคิดฯ ได้แบ่งการแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ผลการดำเนินงานทางการเงินที่ถูกสะท้อนด้วยการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Financial Performance reflected by Accrual Accounting) และผลการดำเนินงานทางการเงินที่ถูกสะท้อนด้วยกระแสเงินสดในอดีต (Financial Performance reflected by Past Cash Flows) ทั้งนี้ IASB ได้พัฒนามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (IAS 1) เพื่อระบุข้อกำหนดรายละเอียดในการนำเสนองบการเงินที่สมบูรณ์เพื่อให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจ ซึ่ง IAS 1 ได้กำหนดเนื้อหา รูปแบบการนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลของงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น⁴ สำหรับนำเสนอผลการดำเนินงานทางการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ในขณะที่ IASB ได้พัฒนามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด (IAS 7) เพื่อกำหนดเนื้อหา รูปแบบการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของงบกระแสเงินสดสำหรับนำเสนอผลการดำเนินงานทางการเงินตามเกณฑ์เงินสด ดังนั้น โครงการของ IASB ในการปรับปรุงเนื้อหาของงบการเงินหลักนี้ เมื่อเสร็จสิ้นจะส่งผลกระทบต่อการใช้ IAS 1 และ IAS 7 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

การพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงินผ่านงบกำไรขาดทุน

ข้อมูลกำไรขาดทุนเป็นข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจของนักลงทุนและผู้ให้สินเชื่อ โดยงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่าข้อมูลกำไรขาดทุนในงวดปัจจุบันสามารถพยากรณ์กระแสเงินสดในอนาคต (Nallareddy et al., 2018; Nam et al., 2012; Kim & Kross, 2005; and Dechow et al., 1998) และยังพบว่าข้อมูลกำไรขาดทุนในงวดปัจจุบันมีความสัมพันธ์กับมูลค่ากิจการ (Hribar et al., 2018; and Subramanyam & Venkatachalam, 2007) นอกจากนี้ ข้อมูลกำไรขาดทุนยังให้ประโยชน์ต่อการวิเคราะห์สินเชื่อ (Sathye et al., 2003) และการจัดอันดับเครดิต (Credit Rating) (Standard and Poor, 2013; and Sathye et al., 2003) IASB จึงได้กำหนดโครงสร้างและเนื้อหาของงบกำไรขาดทุนรายได้ ค่าใช้จ่าย กำไร และขาดทุน (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “ข้อมูลฯ”) ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ไว้ใน IAS 1 อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดดังกล่าวก็ยังไม่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียในกิจการ ใน 3 ประเด็นต่อไปนี้ (IFRS Foundation, 2018a)

1) ผู้ใช้ข้อมูลฯ ได้แสดงความเห็นว่างบแสดงผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างเพียงพอเนื่องจาก IAS 1 ไม่ได้กำหนดการแสดงผลการยอดรวมย่อย (Subtotals) อื่นๆ ที่สำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลฯ รวมถึงไม่ได้กำหนดนิยามของรายการยอดรวมย่อยที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ ย่อหน้าที่ 85 ของ IAS 1 ได้ให้เพียงหลักการว่า กิจการต้องแสดงรายการเพิ่มเติม (Additional Line) หัวข้อเรื่อง (Heading) และยอดรวมย่อยในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหากการแสดงผลการเหล่านั้นทำให้ข้อมูลฯ มีประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ ทำให้แต่ละกิจการมีการแสดงผลการยอดรวมย่อยในงบกำไรขาดทุนแตกต่างกันไปตามดุลยพินิจและสภาพแวดล้อมของกิจการ เช่น บางกิจการอาจแสดงผลการยอดรวมย่อยของกำไรขั้นต้น (Gross Margin) กำไร

⁴ กิจการสามารถใช้ชื่ออื่นเป็นทางเลือกได้ เช่น งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of Comprehensive Income) เป็นต้น และยังสามารถที่จะเลือกแสดงผลการกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบเดียวกัน หรือแยกแสดงเป็นสองงบ ได้แก่ งบกำไรขาดทุน (Income Statement/ Statement of Income) และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

จากการดำเนินงาน (Operating Profit) เป็นต้น ในขณะที่กิจการอื่นไม่ได้แสดงรายการเหล่านั้น นอกจากนี้ แม้ว่ากิจการจะเลือกแสดงรายการยอดรวมย่อยโดยใช้ชื่อที่เหมือนกัน แต่อาจมีวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันเพราะ IAS 1 ไม่ได้ให้นิยามที่ชัดเจนของรายการยอดรวมย่อยไว้ เช่น ความไม่ชัดเจนว่ายอดรวมย่อยของรายการกำไรจากการดำเนินงาน ควรรวมรายการส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในเงินลงทุนบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าหรือไม่ เป็นต้น

2) ข้อมูลฯ ที่นำเสนอเน้นมีการแสดงด้วยการรวมยอด (Aggregation) ของรายการมากเกินไป รวมถึงมีความไม่ชัดเจนของหลักการแสดงด้วยการรวมยอด เช่น การรวมยอดรายการต้นทุนทางการเงินที่เกิดจากการกู้ยืมเงิน กับรายการดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินหรือถอนและการบูรณะซึ่งสะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านมา หรือที่เรียกว่าส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง (Unwinding of Discount) เป็นต้น การรวมยอดรายการทั้งสองไว้ด้วยกันทำให้ต้นทุนทางการเงินที่รายงานไม่สะท้อนต้นทุนทางการเงินที่แท้จริงจากการกู้ยืม นอกจากนี้ การที่ย่อหน้า 82 ของ IAS 1 ได้กำหนดรายชื่อของรายการที่ต้องแสดงแยกต่างหากในส่วนของรายการกำไรขาดทุน ก็ทำให้หลายกิจการเข้าใจคลาดเคลื่อนว่าเป็นรายการขั้นต่ำ หรือรายการที่ต้องแสดงไม่ว่ากิจการจะเลือกแสดงค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ (Function) หรือตามลักษณะ (Nature) ส่งผลให้กิจการไม่มั่นใจว่ารายการดังกล่าวสามารถแสดงรายการโดยการรวมยอดกับรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายกันได้หรือไม่ เช่น IAS 1 กำหนดให้แสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่า (และการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า) ที่เกิดขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (IFRS 9) เป็นรายการแยกต่างหาก ในขณะที่ไม่ได้กล่าวถึงการแยกแสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่า (และการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า) ของสินทรัพย์รายการอื่น ๆ ความไม่ชัดเจนของข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่านี้ อาจทำให้กิจการแสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์อื่นรวมกับรายการค่าใช้จ่ายอื่น⁵ ในขณะที่แสดงรายการขาดทุนจากการด้อยค่าตาม IFRS 9 เป็นรายการแยกต่างหาก ส่งผลให้ผู้ใช้อข้อมูลฯ ประเมินผลกระทบของการด้อยค่าสินทรัพย์ทั้งหมดที่มีต่อการดำเนินงานของกิจการได้อย่างไม่มีประสิทธิภาพ

3) ข้อมูลฯ ที่แสดงบนงบแสดงผลการดำเนินงานที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอาจไม่สะท้อนตัววัดผลการดำเนินงานที่ผู้บริหารใช้ภายในกิจการ ในขณะที่แต่ละกิจการก็ต้องการความยืดหยุ่นในการสื่อสารผลการดำเนินงานในมุมมองของกิจการตนเองมากขึ้น กล่าวคือ ตัววัดผลการดำเนินงานที่ปรากฏบนงบกำไรขาดทุนไม่ได้สะท้อนตัววัดผลการดำเนินงานที่ผู้บริหารใช้ภายใน รวมถึงไม่ได้สะท้อนตัวผลักดันการวัดมูลค่าที่สำคัญ (Key Valuation Drivers) และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของกิจการได้อย่างแท้จริง ทำให้ข้อมูลกำไรทางบัญชีถูกปรับปรุงเป็นข้อมูลกำไรที่ผู้ใช้ข้อมูลฯ ต้องการ หรือเป็นตัววัดผลที่ผู้บริหารต้องการนำเสนอ (Management Performance Measures (MPM)) เช่น กำไรจากการดำเนินงานหลัก (Core Operating Earnings) กำไรที่เกิดขึ้นประจำ (Recurring Earnings) กำไรจากการดำเนินงานสุทธิภาษี (Net Operating Profit after Tax (NOPAT)) กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษี (Earnings before Interest and Tax (EBIT)) กำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษี ค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่าย (Earnings before Interest, Tax, Depreciation and Amortization (EBITDA)) เป็นต้น ซึ่งกำไร MPM ดังกล่าวมีการนำมาใช้แตกต่างกันไปตาม

⁵ ตามย่อหน้าที่ 126.1 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทในเรื่องของจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าดังกล่าวรวมอยู่

อุตสาหกรรม เช่น อุตสาหกรรมที่มีการลงทุนในที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเป็นจำนวนมาก นิยมใช้ EBITDA เป็นข้อมูลที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการมากกว่ากำไรสุทธิ

จากประเด็นข้างต้น IASB จึงได้มีข้อเสนอที่จะปรับปรุงเนื้อหาและรูปแบบการนำเสนอของผลการดำเนินงานในส่วนของบริษัทมหาชน ดังนี้

1) เสนอให้มีการแสดงรายการย่อย (Subtotals) เพิ่มเติมสำหรับกิจการทั่วไปที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน (Non-Financial Entities)⁶ และการแยกแสดงรายการ (Disaggregation) เพื่อช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานระหว่างกิจการได้ รายการย่อยที่กำหนดเพิ่มเติมยังจะช่วยสะท้อนผลการดำเนินงานตามกิจกรรมทางธุรกิจ 3 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน และกิจกรรมการจัดหาเงิน ดังแสดงในภาพที่ 2

Revenue	10,000
Cost of goods sold	-4,000
Gross profit	6,000
Selling, general and admin costs	-3,000
Operating profit	3,000
Share of profit of integral joint ventures and associates	500
Operating profit and share of profit or loss of integral associates and joint ventures	3,500
Change in the fair value of financial assets	250
Dividend income	50
Share of profit of non-integral joint ventures and associates	100
Profit before financing and income tax	3,900
Interest income from cash and cash equivalents	100
Expenses from financing activities	-1,000
Unwinding of discount	-100
Profit before tax	2,900

ภาพที่ 2 รูปแบบของบริษัทมหาชนที่มีการเพิ่มย่อย (Subtotals) ตามข้อเสนอของ IASB
ที่มา: IFRS Foundation (2018b)

⁶ IASB กำลังพิจารณาข้อย่อยที่ควรมี และตัวอย่างในการนำเสนอรายการดังกล่าวสำหรับกิจการที่เป็นสถาบันการเงิน (Financial Entities) เช่น ธนาคาร ประกันภัย และกิจการที่เน้นการลงทุน เป็นต้น (IFRS Foundation, 2019a)

รายการยอดรวมย่อยเพิ่มเติม 3 รายการ ที่ IASB เสนอให้แสดงในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ (1) กำไรจากการดำเนินงาน (Operating Profit) (2) กำไรจากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Operating Profit and Share of Profit or Loss of Integral Associates and Joint Ventures) และ (3) กำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ (Profit before Financing and Income Tax)⁷ จะเห็นได้ว่า IASB ต้องการให้รายการกำไรจากการดำเนินงานสะท้อนให้เห็นผลการดำเนินงานตามกลยุทธ์หลักของกิจการเท่านั้น โดยที่ IASB เน้นย้ำว่ากำไรจากการดำเนินงานไม่ให้นำรวมส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่กิจการไปลงทุน

ในส่วนของยอดรวมย่อยรายการกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ จะสะท้อนให้เห็นผลการดำเนินงาน ทั้งจากกิจกรรมการดำเนินงานและกิจกรรมการลงทุนโดยไม่รวมผลการดำเนินงานจากกิจกรรมการจัดหาเงิน ทั้งนี้ IASB ได้กำหนดให้ผลการดำเนินงานจากกิจกรรมการลงทุน คือ รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่สร้างผลตอบแทนได้อย่างเป็นอิสระและไม่พึ่งพาทรัพยากรอื่นของกิจการ เช่น เงินปันผลรับ ดอกเบี้ยรับ กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงิน ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนจากบริษัทร่วมและการร่วมค้า เป็นต้น สำหรับผลการดำเนินงานจากกิจกรรมการจัดหาเงินนั้น IASB ให้แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการจัดหาเงิน ภายหลังจากยอดรวมย่อยรายการกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ เพื่อคำนวณหากำไรก่อนภาษีเงินได้ (Profit before Tax) ซึ่งใช้สะท้อนผลการดำเนินงานของทั้ง 3 กิจกรรมทางธุรกิจก่อนคำนึงถึงผลกระทบทางภาษี ทั้งนี้ IASB ได้กำหนดให้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการจัดหาเงินประกอบด้วย (1) ดอกเบี้ยรับที่เกิดจากรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดคำนวณด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (2) รายได้อื่นจากรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และจากกิจกรรมการจัดหาเงิน (3) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการจัดหาเงิน เช่น ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืม เป็นต้น และ (4) รายได้และค่าใช้จ่ายทางการเงินอื่นที่ไม่ได้มาจากกิจกรรมการจัดหาเงินในลักษณะของการกู้ยืม เช่น ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง (Unwinding of Discount) ของรายการประมาณการหนี้สินรื้อถอนและการบูรณะสินทรัพย์ เป็นต้น สำหรับในส่วนของการแสดงรายการยอดรวมย่อยของกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ตามข้อเสนอของ IASB นั้น งานวิจัยของ Larin and Hjalte (2018) พบว่า การแสดงรายการยอดรวมย่อยดังกล่าวโดยที่มีการกำหนดนิยามไว้อย่างชัดเจนจะเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุน และได้เสนอให้ IASB คำนึงถึงความแตกต่างในลักษณะการดำเนินธุรกิจและอุตสาหกรรมของกิจการที่เสนอรายงาน เมื่อกำหนดนิยามของรายการกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้

การเพิ่มการแสดงรายการยอดรวมย่อยของกำไรจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ทำให้ IASB เสนอให้ใช้กำไรจากการดำเนินงานเป็นจุดเริ่มต้นในการคำนวณหากระแสเงินสดจากการดำเนินงานสุทธิ (Net Operating Cash Flows (OCF)) ภายใต้อ้อม (Indirect Method) ซึ่งในปัจจุบัน IAS 7 ไม่ได้กำหนดรายการที่เป็นจุดเริ่มต้นในการคำนวณหากระแสเงินสดดังกล่าวไว้ จึงทำให้เกิดความแตกต่างในทางปฏิบัติสำหรับรายการกำไรที่ใช้เป็นจุดเริ่มต้นในการคำนวณหา OCF เช่น บางกิจการอาจใช้รายการ EBIT กำไรก่อนภาษี หรือกำไรสำหรับปี เป็นต้น นอกจากนี้ การพยายามให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับผลการดำเนินงานตามหลักค่างของแต่ละกิจกรรมในงบกำไรขาดทุน ซึ่งสะท้อนจากยอดรวมย่อย

⁷ IASB พิจารณาในเบื้องต้นว่ารายการ “กำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้” คือ รายการ EBIT และสำหรับรายการดอกเบี้ยรับจากเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด (Interest Income from Cash and Cash Equivalents) ที่แสดงภายหลังรายการกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ในภาพที่ 2 นั้น หมายถึง ดอกเบี้ยรับที่เกิดจากรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดส่วนเกิน (IFRS Foundation, 2019b)

ที่เสนอให้รายงานเพิ่ม ทำให้ IASB ได้เสนอให้ตัดทางเลือกของการจัดประเภทกิจกรรมของรายการในงบกระแสเงินสด ที่เกี่ยวกับดอกเบี้ยจ่าย เงินปันผลจ่าย ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ เพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวกับผลการดำเนินงานตามหลัก เงินสดของแต่ละกิจกรรมในงบกระแสเงินสด มีความชัดเจนและเปรียบเทียบกันได้ง่ายขึ้น กล่าวคือ IASB เสนอให้จัดประเภท งบกระแสเงินสดจ่ายสำหรับดอกเบี้ยทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นส่วนที่จ่ายสำหรับดอกเบี้ยที่ตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หรือ ดอกเบี้ยในลักษณะอื่น และงบกระแสเงินสดจ่ายปันผลเป็นกิจกรรมการจัดหาเงิน ในขณะที่เสนอให้จัดประเภทกระแสเงินสด รับดอกเบี้ยและเงินปันผลเป็นกิจกรรมการลงทุน⁸

นอกจากนั้น การปรับปรุงงบกำไรขาดทุนของ IASB ยังให้ความสำคัญกับผลการดำเนินงานที่มาจากกิจกรรมการลงทุน ในบริษัทร่วมและการร่วมค้ามากขึ้น โดยให้กิจการพิจารณาว่า ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าวเกิดจาก เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการหรือไม่ ส่งผลให้กิจการต้องแยกแยะแสดงผลการดำเนินงาน ที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเป็น 2 รายการ ประกอบด้วย ส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วม และการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Integral) และส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่ไม่ เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Non-Integral) โดยกิจการต้องแสดงรายการยอดรวมย่อย คือ กำไรจากการดำเนินงานและ ส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการเพิ่มเติม ซึ่งในการพิจารณาว่าบริษัทร่วม และการร่วมค้าเป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Integral) หรือไม่นั้น IASB ได้เสนอแนวทางการพิจารณานิยามของการเป็น ส่วนสำคัญของกิจการและให้ตัวอย่างปัจจัยบ่งชี้การเป็นส่วนสำคัญของกิจการ เช่น นัยสำคัญของมูลค่าเงินลงทุนใน บริษัทร่วมและการร่วมค้า การมีอยู่ของสายงานธุรกิจหลักที่มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับบริษัทร่วมและการร่วมค้า การเป็น ผู้จัดหาปัจจัยการผลิตหรือลูกค้าของบริษัทร่วมและการร่วมค้า การใช้ชื่อทางการค้าหรือตราสัญลักษณ์ร่วมกับบริษัทร่วม และการร่วมค้า การใช้แหล่งเงินทุนร่วมกันกับบริษัทร่วมและการร่วมค้า เป็นต้น (IFRS Foundation, 2018c) และ เนื่องจากมีการจำแนกเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าว่าเป็นส่วนสำคัญของกิจการหรือไม่ ทำให้ IASB เสนอให้ แสดงรายการกระแสเงินสดสำหรับจ่ายซื้อหรือขายเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า และกระแสเงินสดรับเงินปันผล ของรายการเงินลงทุนดังกล่าวที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ แยกออกจากรายการกระแสเงินสดที่เกิดจากเงินลงทุนใน บริษัทร่วมและการร่วมค้าที่ไม่เป็นส่วนสำคัญของกิจการในส่วนของกิจกรรมการลงทุนในงบกระแสเงินสด

จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดการแสดงผลการยอดรวมย่อยที่เสนอปรับปรุงนี้ จะช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ สามารถเปรียบเทียบ ผลการดำเนินงานระหว่างกิจการได้ดีขึ้นเนื่องจากมีความชัดเจนของการแสดงผลการดำเนินงาน และยังให้ข้อมูลฯ ที่ช่วยในการตัดสินใจตามกิจกรรมทางธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นเมื่อเทียบกับข้อกำหนดใน IAS 1 ฉบับปัจจุบัน นอกจากนี้ การกำหนดให้แสดงต้นทุนทางการเงินที่เกิดขึ้นจากการจัดหาเงินอย่างแท้จริงแยกออกจากต้นทุนทางการเงิน ในลักษณะอื่น เช่น ส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง เป็นต้น ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ สามารถคำนวณหาต้นทุนการกู้ยืมได้อย่าง เหมาะสม ส่งผลให้การวิเคราะห์ต้นทุนเงินทุนของกิจการ (Cost of Capital) ถูกต้องมากขึ้น และในส่วนของ การแสดง ส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญแยกออกจากที่ไม่เป็นส่วนสำคัญของกิจการนั้น จะช่วยสะท้อนกลยุทธ์ในการลงทุนของแต่ละกิจการได้อย่างชัดเจน ซึ่งจะส่งผลให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ ประเมินผลการดำเนินงาน

⁸ ข้อกำหนดของ IAS 7 ในปัจจุบันให้ทางเลือก ดังนี้ (1) จัดประเภทกระแสเงินสดจ่ายดอกเบี้ย เป็นกิจกรรมการดำเนินงานหรือกิจกรรม การจัดหาเงิน (2) จัดประเภทกระแสเงินสดจ่ายปันผล เป็นกิจกรรมการดำเนินงานหรือกิจกรรมการจัดหาเงิน และ (3) จัดประเภท กระแสเงินสดรับดอกเบี้ยและเงินปันผล เป็นกิจกรรมการดำเนินงานหรือกิจกรรมการลงทุน

ของธุรกิจได้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม แนวทางในการพิจารณานิยามรวมถึงปัจจัยบ่งชี้ว่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเป็นส่วนสำคัญของกิจการหรือไม่ตามที่ IASB ได้ให้ไว้ อาจยังมีความชัดเจนไม่เพียงพอเพราะแนวทางดังกล่าวต้องอาศัยดุลยพินิจของกิจการอย่างมากในการสรุปผล จึงอาจเป็นปัญหาในการนำมาปฏิบัติใช้

สำหรับส่วนของการเสนอตัดทางเลือกการแสดงผลเงินสดจ่ายดอกเบี้ยนั้น จะเห็นว่า ข้อเสนอดังกล่าวทำให้ข้อมูล OCF ของแต่ละกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้มากขึ้น เพราะในปัจจุบันกิจการสามารถเลือกแสดงผลเงินสดจ่ายดอกเบี้ยไว้ในกิจกรรมการดำเนินงานหรือกิจกรรมการจัดหาเงิน นอกจากนี้ การคำนวณหากระแสเงินสดอิสระสำหรับกิจการ (Free Cash Flows to Firm (FCFF)) เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการหามูลค่าของธุรกิจ ก็สามารถทำได้ง่ายขึ้นเพราะผู้ใช้ข้อมูลฯ ไม่ต้องกังวลอีกต่อไปเมื่อคำนวณหา FCFF ว่าจะต้องปรับปรุงรายการ OCF ด้วยการบวกกลับกระแสเงินสดจ่ายดอกเบี้ยในกรณีที่กิจการเลือกแสดงผลเงินสดจ่ายดอกเบี้ยไว้ในกิจกรรมการดำเนินงาน (CFA, 2015)

2) IASB เสนอให้กิจการระบุรายการกำไรขาดทุนที่ใช้เป็นตัววัดผลที่สื่อสารเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินในมุมมองของฝ่ายบริหาร โดยตัววัดผลดังกล่าวนี้ส่วนใหญ่จะเป็นรายการย่อยรวมย่อย (Subtotals) หรือรายการรวมรวม (Totals) ของข้อมูลกำไรทางบัญชี อย่างไรก็ตาม IASB อนุญาตให้กิจการระบุและนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (Management Performance Measures (MPM)) เพิ่มเติมหากแตกต่างไปจากข้อมูลกำไรทางบัญชี โดยให้แสดงข้อมูล MPM ในหมายเหตุประกอบงบการเงินและกิจการต้องระบุชื่อตัวชี้วัดให้ชัดเจนและเข้าใจได้ พร้อมทั้งอธิบายเหตุผลว่า ทำไมตัววัดผลที่กิจการเลือกนำเสนอถึงแสดงผลการดำเนินงานในมุมมองของฝ่ายบริหาร มีวิธีการคำนวณ MPM อย่างไร และอธิบายความแตกต่างระหว่าง MPM กับตัววัดผลการดำเนินงานของส่วนงาน นอกจากนี้กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลการกระทบยอด MPM กับข้อมูลกำไรทางบัญชีที่ใกล้เคียงกันและสามารถเปรียบเทียบได้โดยตรงมากที่สุดซึ่งแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน รวมถึงเปิดเผยผลกระทบทางภาษีและรายการส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจการควบคุมเป็นรายการแยกต่างหาก ดังแสดงในภาพที่ 3

**Management performance measure reconciliation
(extract from notes)**

Management performance measure	4,900	Tax impact	NCI impact
Restructuring expenses for the closure of Factory A	(1,000)	200	50
Litigation settlement related to court case B	(400)	80	
Operating profit and share of profit or loss of integral associates and joint ventures	3,500		

ภาพที่ 3 การนำเสนอข้อมูลตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (MPM) ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ที่มา: IFRS Foundation (2018b)

จะเห็นได้ว่า การให้ข้อมูล MPM แก่ผู้ใช้ข้อมูลฯ แม้จะไม่ได้นำเสนออยู่บนงบกำไรขาดทุนโดยตรง แต่กิจการสามารถสื่อสารข้อมูล MPM ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งความแตกต่างระหว่าง MPM กับกำไรทางบัญชี ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ เกิดความเข้าใจผลการดำเนินงานในมุมมองของฝ่ายบริหารได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในขณะเดียวกัน ก็ยังทำให้ข้อมูลงบกำไรขาดทุนของแต่ละกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้ดังเดิม นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในเรื่องของคุณภาพกำไร (Earnings Quality) แล้ว Ribeiro et al. (2018) พบว่า ข้อมูล MPM จะมีความยั่งยืน (Persistence) ความสม่ำเสมอ (Smoothness) ความมีคุณค่าของข้อมูล (Value Relevance) และความสามารถในการพยากรณ์ (Predictability) มากกว่ากำไรทางบัญชีที่ใกล้เคียงกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ และยังพบว่า ข้อมูล MPM มีความระมัดระวัง (Conservatism) น้อยกว่ากำไรทางบัญชี จึงทำให้นักลงทุนนำข้อมูล MPM มาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนมากกว่ากำไรทางบัญชี เช่น การนำข้อมูล MPM มาใช้พยากรณ์กำไรในอนาคต หรือใช้ในการหามูลค่าของกิจการ เป็นต้น (Heflin et al., 2015)

3) IASB กำลังพัฒนานิยามและหลักการการรวมรายการ (Aggregating) และการแยกแ่แสดงรายการ (Disaggregating) ของข้อมูลในงบการเงิน และยังได้อภิปรายถึงเกณฑ์การแ่แสดงรายการค่าใช้จ่ายตามลักษณะและตามหน้าที่ว่า การจำแนกค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ใดจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากที่สุดต่อผู้ใช้ข้อมูลฯ ในการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการ รวมถึง IASB กำลังพัฒนาแนวทางที่เน้นหลักการ (Principles-based Guidance) ให้กิจการใช้ในการระบุและนำเสนอรายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ (Non-Recurring) รายการที่ไม่ปกติ (Unusual) หรือรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อย (Infrequent) พร้อมการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เช่น ลักษณะของรายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น การสร้างหลักการข้างต้นทำให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งเป็นมาตรฐานที่เน้นหลักการ (Principle-based Standard) มาปฏิบัติใช้ จะเห็นได้ว่า การที่ IASB ได้เสนอให้ระบุและรายงานรายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ รายการที่ไม่ปกติ หรือรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อย จะช่วยสะท้อนความยั่งยืน (Persistence) ของข้อมูลฯ ซึ่งเป็นคุณลักษณะสำคัญอย่างหนึ่งของกำไรที่มีคุณภาพ (Komutputipong, 2014) และส่งผลต่อความมีประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลฯ

สำหรับโครงการปรับปรุงเนื้อหาบแสดงผลการดำเนินงานนี้ IASB มีการปรับปรุงในส่วนของรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income (OCI)) เพียงเล็กน้อย หรืออาจถือได้ว่าไม่มีสาระสำคัญ กล่าวคือ มีการปรับปรุงเพียงการเปลี่ยนชื่อประเภทของรายการ OCI ที่นำเสนอเพื่อให้เกิดการสื่อสารที่ชัดเจนขึ้น ดังนี้ (1) จาก “รายการ OCI ที่อาจถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนในภายหลัง (OCI that might be reclassified subsequently to the profit or loss)” เป็น “รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่จะรวมอยู่ในกำไรขาดทุนในอนาคต (Income and expenses to be included in profit or loss in the future)” และ (2) จาก “รายการ OCI ที่จะไม่ถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนในภายหลัง (OCI that might not be reclassified subsequently to the profit or loss)” เป็น “รายการวัดมูลค่าใหม่ที่รายงานนอกกำไรขาดทุน (Remeasurements reported outside profit or loss)” อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนชื่อดังกล่าวไม่ได้เปลี่ยนเนื้อหาของรายการ OCI ทั้งสองประเภท นอกจากนี้ ทาง IASB ยังได้อภิปรายถึงความเป็นไปได้ที่จะตัดข้อกำหนดในปัจจุบันเกี่ยวกับทางเลือกในการนำเสนอรายการ OCI ออกไป ข้อกำหนดดังกล่าว ได้แก่ การเลือกแสดงรายการ OCI ก่อนหรือหลังภาษี และการเลือกการนำเสนอการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (Reclassification Adjustments) ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (IFRS Foundation, 2019b)

สำหรับประเทศไทย เมื่อกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะจัดทำและนำเสนองบการเงิน นอกจากต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (TAS 1) ที่มีเนื้อหาสอดคล้องกับ IAS 1 แล้ว กิจการยังต้องปฏิบัติตามข้อบังคับที่เกี่ยวข้องตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “รายการย่อ”) ซึ่งออกตามความใน พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 โดยรายการย่อฯ ได้ให้โครงสร้างของงบการเงินและรายละเอียดของการแสดงรายการแต่ละบรรทัด⁹

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินผ่านงบกำไรขาดทุนซึ่งจัดทำตาม TAS 1 และรายการย่อฯ ดังภาพที่ 4 และงบกำไรขาดทุนที่จัดทำตามข้อเสนอปรับปรุงของ IASB ดังภาพที่ 5

จากภาพที่ 4 บริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แสดงการจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แบบขั้นเดียวและแบบหลายขั้นตาม TAS 1 และรายการย่อฯ จะเห็นได้ว่า งบกำไรขาดทุนดังกล่าวมีประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้ (1) กำไรที่แสดงไว้ไม่ว่าจะเป็นกำไรก่อนภาษีเงินได้หรือกำไรสำหรับปี (กำไรสุทธิ) ได้รวมข้อมูลฯ ที่เป็นรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นประจำหรือเป็นรายการที่ไม่ปกติ เช่น ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ ขาดทุนจากคดีฟ้องร้อง ขาดทุนจากภัยธรรมชาติ เป็นต้น ทำให้กำไรที่แสดงไว้ไม่ได้สะท้อนผลการดำเนินงานหลักอย่างแท้จริง (2) งบกำไรขาดทุนขาดการแสดงผลการยอดรวมย่อย (Subtotals) ที่เอื้อประโยชน์ต่อการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานแยกตามกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งทำให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ ไม่สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานสำหรับกิจการในอดีตกับปัจจุบันได้ หากกิจการมีโครงสร้างเงินทุนที่เปลี่ยนไป เช่น กิจการมีการกู้ยืมเงินที่เพิ่มขึ้นในปีปัจจุบัน เป็นต้น หรือหากกิจการมีผลการดำเนินงานในปีปัจจุบันส่วนใหญ่มาจากการลงทุนในเงินลงทุนที่ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ดำเนินงานหลัก กล่าวคือ ผลการดำเนินงานของกิจการมาจากกิจกรรมการลงทุนมากกว่ากิจกรรมการดำเนินงาน เช่น กำไรจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ กำไรจากการขายเงินลงทุน เป็นต้น นอกจากนี้ ยังทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบการดำเนินงานระหว่างกิจการที่มีโครงสร้างเงินทุนที่แตกต่างกันได้ (3) งบกำไรขาดทุนไม่ได้แสดงส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนจากบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการแยกออกมาต่างหาก ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ ไม่สามารถประเมินผลการดำเนินงานหลักของกิจการที่มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับบริษัทร่วมและการร่วมค้าได้ และ (4) กิจการไม่ได้แยกแสดงต้นทุนทางการเงินที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากกิจกรรมการจัดหาเงินอย่างแท้จริง ออกจากต้นทุนทางการเงินที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการจัดหาเงินหรือต้นทุนการกู้ยืม ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ ไม่สามารถวิเคราะห์ต้นทุนของการกู้ยืมที่แท้จริงได้ ดังนั้น จากประเด็นปัญหาของการจัดทำงบกำไรขาดทุนในปัจจุบันจึงส่งผลให้ข้อมูลฯ มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจลดลง

⁹ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ได้กำหนดรูปแบบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทมหาชน จำกัด ซึ่งใช้เป็นแนวทางในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะไว้ 6 รูปแบบ ประกอบด้วย (1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่าย (แบบงบเดียว) (2) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่าย (แบบสองงบ) (3) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่-ขั้นเดียว (แบบงบเดียว) (4) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่-ขั้นเดียว (แบบสองงบ) (5) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่-หลายขั้น (แบบงบเดียว) และ (6) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่-หลายขั้น (แบบสองงบ)

บริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย งบกำไรขาดทุนรวม (ขั้นเดียว) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: พันบาท)		บริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย งบกำไรขาดทุนรวม (หลายชั้น) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: พันบาท)	
รายได้			
รายได้จากการขาย	500,000	รายได้จากการขาย	500,000
รายได้จากการให้บริการ	300,000	รายได้จากการให้บริการ	300,000
รายได้อื่น		ต้นทุนขาย	(320,000)
รายได้เงินปันผล	26,000	ต้นทุนการให้บริการ	(170,000)
กำไรจากปรับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์	22,000	กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	310,000
กำไรจากการขายการขายเงินลงทุน	32,000	รายได้อื่น	
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	20,000	รายได้เงินปันผล	26,000
รวมรายได้	900,000	กำไรจากปรับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์	22,000
ค่าใช้จ่าย		กำไรจากการขายการขายเงินลงทุน	32,000
ต้นทุนขาย	320,000	กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ	20,000
ต้นทุนการให้บริการ	170,000	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(80,000)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	80,000	ค่าใช้จ่ายในการขาย	(90,000)
ค่าใช้จ่ายในการขาย	90,000	ค่าใช้จ่ายอื่น	
ค่าใช้จ่ายอื่น		ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ	(35,000)
ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ	35,000	ขาดทุนจากคดีฟ้องร้อง	(23,000)
ขาดทุนจากคดีฟ้องร้อง	23,000	ขาดทุนจากภัยธรรมชาติ	(22,000)
ขาดทุนจากภัยธรรมชาติ	22,000	ต้นทุนทางการเงิน	(60,000)
ต้นทุนทางการเงิน	60,000	ส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า	180,000
รวมค่าใช้จ่าย	800,000	กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	280,000
ส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า	180,000	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(20,000)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	280,000	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	260,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(20,000)	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(110,000)
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	260,000	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	150,000
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(110,000)		
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	150,000		

ภาพที่ 4 งบกำไรขาดทุนจัดทำตาม TAS 1 และรายการย่อย ตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

บริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย
งบกำไรขาดทุนรวม (ตามข้อเสนอของ IASB)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

(หน่วย: พันบาท)

รายได้จากการขาย	500,000
รายได้จากการให้บริการ	300,000
ต้นทุนขาย	(320,000)
ต้นทุนการให้บริการ	(170,000)
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น (Gross Profit)	310,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(80,000)
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(90,000)
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ	20,000
ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ	(35,000)
ขาดทุนจากคดีฟ้องร้อง	(23,000)
ขาดทุนจากภัยธรรมชาติ	(22,000)
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน (Operating Profit)	80,000
ส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Share of Profit or Loss of Integral Associates and Joint Ventures)	130,000
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) ของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Operating Profit and Share of Profit or Loss of Integral Associates and Joint Ventures)	210,000
รายได้เงินปันผล	26,000
กำไรจากปรับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์	22,000
กำไรจากการขายการขายเงินลงทุน	32,000
ส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่ไม่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Share of Profit or Loss of Non-Integral Associates and Joint Ventures)	50,000
กำไร (ขาดทุน) ก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ (Profit before Financing and Income Tax)	340,000
ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน (Expenses from Financing Activities)	(55,000)
ดอกเบี้ยจ่ายจากส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง (Unwinding of Discount)	(5,000)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	280,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(20,000)
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	260,000
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(110,000)
กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	150,000

ภาพที่ 5 งบกำไรขาดทุนจัดทำตามข้อเสนอปรับปรุงของ IASB

ภาพที่ 5 แสดงถึง งบกำไรขาดทุนของบริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย หากต้องจัดทำตามข้อเสนอปรับปรุงของ IASB จะเห็นได้ว่า กิจกรรมได้แสดงยอดรวมย่อยเพิ่มขึ้น 3 รายการ เพื่อช่วยประเมินผลการดำเนินงานของกิจกรรมแยกตามกิจกรรมทางธุรกิจ ได้แก่ (1) ผลการดำเนินงานตามกิจกรรมการดำเนินงาน พิจารณาได้จากกำไรจากการดำเนินงาน (2) ผลการดำเนินงานตามกิจกรรมการลงทุน พิจารณาได้จากผลต่างระหว่างกำไรจากการดำเนินงานกับกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ และ (3) ผลการดำเนินงานตามกิจกรรมการจัดหาเงิน พิจารณาได้จากผลต่างระหว่างกำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ กับกำไรก่อนภาษีเงินได้ ในส่วนของต้นทุนทางการเงินนั้น กิจกรรมได้แยกแสดงออกเป็น 2 รายการ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมการจัดหาเงินหรือดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงิน และดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง ซึ่งการแยกแสดงรายการดังกล่าวจะช่วยสะท้อนต้นทุนการกู้ยืมได้ชัดเจนมากขึ้น สำหรับรายการส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนจากบริษัทร่วมและการร่วมค้ำนั้น กิจกรรมได้แยกแสดงรายการดังกล่าวเป็น 2 รายการ คือ ส่วนแบ่งผลกำไรที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการและส่วนแบ่งผลกำไรที่ไม่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลฯ สามารถประเมินผลการดำเนินงานหลักของกิจการที่มีความสัมพันธ์เชื่อมโยงกับบริษัทร่วมและการร่วมค้ำได้ดีขึ้น

ในส่วนของตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (MPM) เมื่อกิจการได้ระบุ MPM แล้ว กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับ ชื่อตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร เหตุผลในการเลือกใช้ วิธีการคำนวณและการกระทบยอด MPM กับกำไรทางบัญชี รวมถึงเปิดเผยผลกระทบทางภาษีและรายการส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจการควบคุมเป็นรายการแยกต่างหาก ดังแสดงไว้ในภาพที่ 6

บริษัท PAEs จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย
 หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม (บางส่วน)
 สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

การกระทบยอดตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (Management Performance Measures (MPM) Reconciliation)

			(หน่วย: พันบาท)
			<u>ผลกระทบต่อส่วนได้</u>
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานหลัก (Core Operating Earnings)	270,000	<u>ผลกระทบทางภาษี</u>	<u>เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม</u>
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ	20,000	(4,000)	(1,000)
ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ	(35,000)	7,000	
ขาดทุนจากคดีฟ้องร้อง	(23,000)	4,600	
ขาดทุนจากภัยธรรมชาติ	(22,000)	4,400	2,500
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) ของบริษัท			
รวมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Operating Profit and Share of Profit or Loss of Integral Associates and Joint Ventures)	210,000		

กิจการและบริษัทย่อยใช้รายการ "กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานหลัก (Core Operating Earnings)" เป็นตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (Management Performance Measures (MPM)) โดยคำนวณจากรายการ "กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไร (ขาดทุน) ของบริษัท รวมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ" ซึ่งเป็นรายการที่นำเสนอในงบกำไรขาดทุนรวมของกิจการที่จัดขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แล้วนำมาปรับปรุงด้วยรายการที่กิจการใช้ดุลยพินิจพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นรายการที่แม้ว่าจะส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการแต่เป็นรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นประจำอย่างต่อเนื่องหรือเป็นรายการที่ไม่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินหลักของกิจการ รายการดังกล่าวพร้อมผลกระทบทางภาษีและผลกระทบต่อส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแสดงไว้ในการกระทบยอดข้างต้น

ภาพที่ 6 การเปิดเผยข้อมูลตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (MPM)
 ในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามข้อเสนอปรับปรุงของ IASB

จากภาพที่ 6 กิจการเลือกใช้รายการ “กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานหลัก” เป็นตัวชี้วัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (MPM) และได้แสดงการกระทบยอด MPM กับ “กำไรจากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทรวมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ” ซึ่งเป็นข้อมูลกำไรทางบัญชีที่ใกล้เคียงกันและสามารถเปรียบเทียบได้โดยตรงมากที่สุด และได้อธิบายเหตุผลที่กิจการเลือกใช้ MPM ดังกล่าวแทนที่จะใช้กำไรทางบัญชี เนื่องจากกำไรทางบัญชีได้รวมรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อยหรือรายการไม่ปกติไว้

บทสรุป

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ได้จัดทำข้อเสนอในการพัฒนามาตรฐานการรายงานผลการดำเนินงานทางการเงิน เพื่อลดปัญหาที่เกิดขึ้นกับกิจการในการรายงานข้อมูลผลการดำเนินงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และในขณะเดียวกันก็ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลรายงานทางการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น โดยข้อเสนอดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของโครงการการสื่อสารที่ดีขึ้นในการรายงานทางการเงินซึ่งเป็นภารกิจต่อเนื่องที่สำคัญของ IASB และเป็นประเด็นสำคัญในการประชุม World Standard-setters Conference

ข้อเสนอดังกล่าวมุ่งไปที่การพัฒนาเนื้อหาและรูปแบบในการนำเสนอข้อมูลกำไรขาดทุนในส่วนของงบกำไรขาดทุนเป็นหลัก โดยประเด็นแรกเป็นการเสนอให้มีการแสดงรายการยอดรวมย่อย (Subtotals) เพิ่มเติม 3 รายการ ได้แก่ (1) กำไรจากการดำเนินงาน (Operating Profit) (2) กำไรจากการดำเนินงานและส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการ (Operating Profit and Share of Profit or Loss of Integral Associates and Joint Ventures) และ (3) กำไรก่อนการจัดหาเงินและภาษีเงินได้ (Profit before Financing and Income Tax) เพื่อสะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการให้ชัดเจนขึ้นสำหรับแต่ละกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งก็คือการดำเนินงาน การลงทุน และการจัดหาเงิน และเพื่อให้ข้อมูลผลการดำเนินงานจากงบกำไรขาดทุนของแต่ละกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้ง่ายมากขึ้น

นอกจากนั้น IASB ยังเสนอให้มีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับตัววัดผลการดำเนินงานฝ่ายบริหาร (Management Performance Measures (MPM)) ในหมายเหตุประกอบงบการเงินพร้อมเปิดเผยข้อมูลการกระทบยอด MPM กับข้อมูลกำไรทางบัญชีที่ใกล้เคียงกันและสามารถเปรียบเทียบได้โดยตรงมากที่สุด ซึ่งแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ เพื่อให้กิจการเกิดความยืดหยุ่นมากขึ้นในการสื่อสารผลการดำเนินงานในมุมมองของกิจการในกรณีที่ MPM ไม่ใช่ข้อมูลกำไรทางบัญชีที่รายงานไว้ในงบกำไรขาดทุน และสำหรับข้อเสนอสุดท้ายนั้นเกี่ยวกับการพัฒนานิยามและหลักการของการรวมรายการ (Aggregating) และการแยกแยะรายการ (Disaggregating) ข้อมูลในงบการเงิน รวมถึงแนวทางในการระบุนิยามและการเปิดเผยข้อมูลรายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ (Non-Recurring) รายการที่ไม่ปกติ (Unusual) หรือรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อย (Infrequent) เพื่อให้ข้อมูลรายงานทางการเงินมีความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจมากขึ้น

ดังนั้น กิจการที่เสนอรายงานต้องเตรียมความพร้อมต่อการเปลี่ยนแปลงในการรายงานผลการดำเนินงานตามข้อเสนอดังกล่าว หากมีผลบังคับใช้เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยต้องสื่อสารประเด็นและสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงให้กับผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกกิจการเพื่อให้เกิดความเข้าใจ และต้องประเมินผลกระทบที่จะเกิดขึ้นพร้อมแนวทางในการรองรับในด้านต่าง ๆ เช่น การปรับปรุงระบบสารสนเทศทางการบัญชี การพัฒนาทรัพยากรบุคคลด้านบัญชี เป็นต้น ในส่วนของผู้ออกกฎข้อบังคับ เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ต้องเตรียมพร้อมในการร่วมกันพิจารณาปรับปรุงรูปแบบรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินให้ทันต่อเวลา และวางแผนการให้ความรู้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนี้ โดยการจัดอบรมสัมมนาให้กับนักบัญชี ผู้สอบบัญชี นักลงทุน ผู้ให้สินเชื่อ เป็นต้น และในส่วนของงานวิจัย ผู้ที่สนใจการทำวิจัยควรพัฒนาข้อเสนอของ IASB เป็นงานวิจัย เพื่อนำผลวิจัยที่ได้เป็นข้อเสนอแนะหรือเป็นข้อมูลให้ IASB ใช้เป็นแนวทางเพื่อพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินต่อไป ตัวอย่างหัวข้อวิจัย เช่น ความมีประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลรายการยอดรวมย่อยตามข้อเสนอของ IASB การใช้ข้อมูล MPM ในการตัดสินใจลงทุน ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำงบกำไรขาดทุนตามข้อเสนอของ IASB เป็นต้น

REFERENCES

- CFA. (2015). *International financial statement analysis* (3rd ed.). USA: John Wiley & Son Inc.
- Dechow, P. M., Kothari, S. P., & Watts, R. L. (1998). The relation between earnings and cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, 25(2), 133–168.
- Department of Business Development, Ministry of Commerce. (2016). *Notification of the department of business development Re: Mandatory summary items in a financial statement (no. 2) B.E. 2559*. Retrieved from http://www.dbd.go.th/download/PDF_law/dbd_law_account_2_591011_2.pdf (accessed on January 16, 2019).
- EFRAG. (2018). *EFRAG board and TEG meeting: Primary financial statements – Update*. Retrieved from <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1708160937330925%2F03-1%20Primary%20Financial%20Statements%20Update%20-%20EFRAG%20Board%20and%20TEG%2018-12-19.pdf> (accessed on January 16, 2019).
- ESMA. (2013). *Press release: ESMA - Financial institutions must improve financial statement disclosures*. Retrieved from https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/11/2013-1665_esma_financial_institutions_must_improve_financial_statement_disclosures.pdf (accessed on January 16, 2019).
- FRC. (2016). *Improving the statement of cash flows: A discussion paper prepared by staff of the UK financial reporting council*. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/getattachment/99748001-ddfb-4789-918b-569552416070/;aspx> (accessed on January 16, 2019).
- Heflin, F., Hsu, C., & Jin, Q. (2015). Accounting conservatism and street earnings. *Review of Accounting Studies*, 20(4), 674–709.
- Hribar, P., Melessa, S., Mergenthaler, R. D., & Small, R. C. (2018). *An examination of the relative abilities of earnings and cash flows to explain returns and market values*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3107145> (accessed on January 16, 2019).
- IASB. (2016). *2017 IFRS (blue book) - Consolidated without early application*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation. (2018a). World standard-setter conference October 2018, *World Standard-setter Conference*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IFRS Foundation. (2018b). *Primary financial statements: ASAF agenda paper 1*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/december/asaf/ap1-pfs.pdf> (accessed on January 16, 2019).
- IFRS Foundation. (2018c). *Staff paper IASB meeting AP21B: Presentation of the share of the profit or loss of integral associates and joint ventures*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/january/iasb/ap21b-pfs-presentation-of-share-of-profit-or-loss.pdf> (accessed on January 16, 2019).
- IFRS Foundation. (2019a). *Staff paper IASB meeting AP21A: Classification of income and expenses by financial entities*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2019/february/iasb/primary-financial-statements/ap21a-pfs.pdf> (accessed on February 11, 2019).

- IFRS Foundation. (2019b). *Staff paper IASB Meeting AP21: Cover note and summary of the board's tentative decisions*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2019/february/iasb/primary-financial-statements/ap21-pfs.pdf> (accessed on February 11, 2019).
- Kim, M., & Kross, W. (2005). The ability of earnings to predict future operating cash flows has been increasing—not decreasing. *Journal of Accounting Research*, 43(5), 753–780.
- Komutputipong, N. (2014). Earnings quality measurement for security analysis. *Chulalongkorn Business Review*, 36(139), 1–18.
- Larin, A., & Hjalte, J. (2018). *Diversity in performance reporting- empirical evidence from the London Stock Exchange concerning the classification of interest components within the income statement*. (Master's thesis). Retrieved from <https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/57197> (accessed on March 5, 2019).
- Nallareddy, S., Sethuraman, M., & Venkatachalam, M. (2018). *Earnings or cash flows: Which is a better predictor of future cash flows?* Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3054644> (accessed on January 16, 2019).
- Nam, S., Brochet, F., & Ronen, J. (2012). The predictive value of accruals and consequences for market anomalies. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(2), 151–176.
- Ribeiro, A., Shan, Y., & Taylor, S. L. (2018). *Non-GAAP earnings and the earnings quality trade-off*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3277318> (accessed on March 5, 2019).
- Sathye, M., Bartle, J., Vincent, M., & Boffey, R. (2003). *Credit analysis and lending management*. Australia: John Wiley & Son Inc.
- Standard and Poor. (2013). *Corporate methodology*. Retrieved from <https://www.spratings.com/scenario-builder-portlet/pdfs/CorporateMethodology.pdf> (accessed on January 16, 2019).
- Subramanyam, K. R., & Venkatachalam, M. (2007). Earnings, cash flows, and ex post intrinsic value of equity. *The Accounting Review*, 82(2), 457–481.
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2018). *Thai financial reporting standards (revised 2017) bound volume 1*. Bangkok: Active Print Co., Ltd.

