

การนำเสนอรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

Presentation of Other Comprehensive Income Items under Thai Accounting Standard 1 (Revised 2015): Presentation of Financial Statement

กัมภักดิ์ ทองกุล
Teekhatat Thongkul

บทคัดย่อ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เป็นมาตรฐานการบัญชีที่พัฒนาโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศให้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป บทความนี้อธิบายหลักของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) ที่เปลี่ยนแปลงไปจากข้อกำหนดเดิม คือ วิธีการนำเสนอรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยกำหนดให้กิจการแบ่งรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเป็นสองกลุ่ม คือ กลุ่มที่สามารถจัดประเภทใหม่ได้ และกลุ่มที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่ได้ ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่สัมพันธ์กับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น นอกจากนี้ บทความยังอธิบายรูปแบบการจัดทำงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และข้อเสนอแนะรวมถึงผลกระทบที่อาจมีต่อผู้จัดทำงบการเงิน ในด้านข้อจำกัดในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ด้านต้นทุน

คำสำคัญ: การจัดประเภทใหม่ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1

Abstract

Thai Accounting Standard 1 (Revised 2015): Presentation of Financial Statements or TAS 1 was developed by the International Accounting Standards Board (IASB), announced by the Federation of Accounting Professions to replace Thai Accounting Standard 1 (Revised 2014), effective from 1st January 2016 onwards. This article presents the amendments to TAS 1 (Revised 2015), one of which is the presentation of Other Comprehensive Income Items that need to be categorized into two groups: those which can be reclassified to profit or loss, and those which cannot be reclassified. Also, an entity shall disclose the amount of income tax relating to

คณะศิลปศาสตร์และวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตสุราษฎร์ธานี
Faculty of Liberal Arts and Management Sciences, Prince of Songkla University, Surat Thani Campus
E-mail: teekhatat.t@psu.ac.th

each component of other comprehensive income as well as the reclassification adjustments. This article also explains about the presentation format of Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income, and gives recommendations as well as discussion on impacts of the amendments on preparers of the Statement with regards to the cost constraint on useful financial reporting.

Keywords: *Reclassification, Other Comprehensive Income Items, Thai Accounting Standard 1*

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย กำลังก้าวไปสู่ความเป็นสากลมากขึ้น เนื่องจากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้จัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับรวมเล่มสีฟ้า หรือ 2016 Edition of the bound volume of IFRS (Blue book) ซึ่งขณะนี้อยู่ในระหว่างการดำเนินการแก้ไขและปรับปรุง ให้เป็นปัจจุบัน โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว มีผลบังคับใช้กับรายงานทางการเงินที่มีรอบระยะเวลาเริ่มต้นหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 ดังนั้น เพื่อให้ นักวิชาชีพบัญชีมีความรู้ความเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น และสามารถจัดทำบัญชีถูกต้องตามมาตรฐานปัจจุบัน บทความฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชี โดยเน้นด้านการเปลี่ยนแปลงหลักในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ในมิติของการนำเสนอรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน คือ มาตรฐานการบัญชีที่ระบุข้อกำหนดโดยรวม สำหรับการนำเสนองบการเงิน และได้อธิบายเกี่ยวกับ โครงสร้างและข้อกำหนดขั้นต่ำที่กิจการจะต้องแสดงใน งบการเงิน ตามเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศ (International Financial Reporting standards: IFRS) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ได้รับการพัฒนาโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หรือ International Accounting Standards Board (IASB) ซึ่งได้ปรับปรุงล่าสุดเมื่อเดือนธันวาคม ปี ค.ศ. 2014 การปรับปรุงนี้มีผลบังคับใช้ในต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2016 เป็นต้นมา (Deloitte, n.d.)

สำหรับในประเทศไทย มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ฉบับล่าสุด คือ ฉบับปรับปรุง ปี พ.ศ. 2558 เป็นฉบับปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 (Bound volume 2015 consolidated without early application) ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้นำมาใช้แทนมาตรฐานการ บัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) โดยกำหนดให้มีผลบังคับใช้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559

ดังนั้น กิจการจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับประเด็น สำคัญที่ได้นำเสนอในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) รวมถึงข้อเปลี่ยนแปลงหลักจากฉบับเดิม คือ วิธีการนำเสนอรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income: OCI)

การเปลี่ยนแปลงหลักจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) และฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การ นำเสนองบการเงิน มีการเปลี่ยนแปลงหลักจากข้อกำหนดเดิม ในฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) และฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) ใน 2 ประเด็น คือ ประเด็นที่ 1 การจัดกลุ่มการนำเสนอรายการ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ต่อไปนี้จะเรียก “OCI”) และ ประเด็นที่ 2 การเปิดเผยข้อมูลของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดดังนี้

ประเด็นที่ 1 การจัดกลุ่มการนำเสนอรายการกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

รายการ OCI คือ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ เกิดขึ้นจริง หรือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดจากการ ดำเนินธุรกิจตามปกติของกิจการ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่ อนุญาตให้รับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าวในรายการ กำไรขาดทุน (profit and loss items) ของกิจการ (Harrison, Horngren, Thomas, & Suwardy, 2014) การเปลี่ยนแปลง จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) มีประเด็น

ที่สำคัญ คือ การจัดกลุ่มการนำเสนอ OCI ในงบกำไรขาดทุน และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยผู้จัดทำงบการเงิน จะต้องจัดกลุ่มของรายการ OCI บนพื้นฐานของความสามารถจัดประเภทใหม่ (reclassification) ของรายการ OCI ว่าสามารถเข้าไปจัดประเภทใหม่ไว้ในรายการกำไรขาดทุนของกิจการในภายหลังได้หรือไม่ สรุปคือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) ตามมาตรฐานของ IFRS ได้กำหนดให้กิจการนำเสนอ OCI โดยผู้จัดทำงบการเงินต้องแยก OCI ออกเป็นสองกลุ่ม (จากเดิมที่ไม่ต้องแยก) ดังนี้

I. กลุ่ม OCI ที่สามารถจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนได้

II. กลุ่ม OCI ที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนได้

สำหรับการจัดประเภทใหม่ หรือภาษาทางการบัญชีคือ ‘Reclassification to profit and loss’ หรือ ‘Recycle’ หมายถึง การที่กิจการเวียนการรับรู้มูลค่าที่ได้บันทึกใน OCI ไปเป็นรายการกำไรขาดทุน

ยกตัวอย่าง เช่น บริษัท คนไทย จำกัด ต้องการซื้อเครื่องจักรจากประเทศออสเตรเลียมูลค่า 10,000 Australian dollars (AUD) โดยอัตราแลกเปลี่ยนในขณะนั้น คือ 1 Australian dollars (AUD) = 30 Thai Baht (THB) คิดเป็นเงินไทย 300,000 บาท กิจการต้องการป้องกันความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน กล่าวคือ กิจการต้องการซื้อเครื่องจักรด้วยค่าเงินที่ 1 AUD = 30 THB ดังนั้น

เพื่อป้องกันไม่ให้ค่าเงินเปลี่ยนแปลง ณ วันที่ซื้อสินค้า กิจการจึงทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับผู้ขายเครื่องจักร สมมติว่า ณ วันสิ้นงวดบัญชี ค่าเงินได้เปลี่ยนเป็น 1 AUD = 35 THB แม้กิจการยังไม่ได้ทำการซื้อเครื่องจักร ผู้จัดทำงบการเงินสามารถรับรู้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงได้เป็นรายการ OCI คือ “กำไรจากการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 50,000 บาท” (350,000-300,000 บาท) เมื่อถึงวันที่กิจการทำการซื้อเครื่องจักร กิจการได้จ่ายเงินซื้อเครื่องจักร ณ อัตราแลกเปลี่ยนที่ 1 AUD = 35 THB ผู้จัดทำงบการเงินต้องจัดประเภทรายการ OCI ใหม่ให้เป็นส่วนหนึ่งของรายการกำไรขาดทุน โดยต้องเวียนกำไรที่ได้รับรู้ในรายการ OCI จำนวน 50,000 บาท ไปยังกำไรขาดทุน ดังนั้น จากตัวอย่างเห็นได้ว่า ผู้จัดทำบัญชีรับรู้กำไรสองช่วงระยะเวลา คือ ช่วงเวลาแรก ณ วันสิ้นงวด รับรู้เป็น OCI และช่วงเวลาที่สอง คือ เมื่อกิจการได้ซื้อเครื่องจักร กิจการได้ทำการจัดประเภทรายการ OCI ใหม่ โดยเวียนกำไรเป็นกำไรขาดทุน และเพื่อไม่ให้เกิดการรับรู้กำไรซ้ำซ้อน ซึ่งจะทำให้กำไรสูงเกินไป (overstated) กิจการต้องล้างกำไร 50,000 บาท ออกจากที่ได้รับรู้ใน OCI ณ วันที่กิจการจัดประเภทรายการ OCI ใหม่ ให้เป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) ได้แบ่งรายการ OCI ที่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้และไม่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้ ดังตารางที่ 1 (IFRS, 2015)

ตารางที่ 1 OCI ที่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้ และ OCI ที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้

รายการ OCI ที่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้	รายการ OCI ที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่ในกำไรขาดทุนได้
<ul style="list-style-type: none"> ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของกิจการดำเนินงานในต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ) ผลของกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 เรื่อง เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน) ส่วนของผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน) 	<ul style="list-style-type: none"> การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) การวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)

ที่มา: Ernst และ Young (2011)

ประเด็นที่ 2 การเปิดเผยข้อมูลของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง

สำหรับเรื่องผลกระทบทางการภาษีมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) ไม่ได้เปลี่ยนแปลงทางเลือกของการนำเสนอองค์ประกอบ OCI โดยกิจการสามารถแสดงองค์ประกอบของรายการ OCI ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังนี้ (ศศิวิมล มีอำพล, 2556)

I. แสดงยอดสุทธิจากผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องหรือ

II. แสดงยอดก่อนหักผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องและแสดงยอดที่เป็นยอดรวมภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบนั้น

แต่อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) มีประเด็นที่สำคัญ คือ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบแต่ละส่วนของรายการ OCI ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพราะหากกิจการแสดงรายการ OCI ด้วยยอดก่อนหักผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้อง กิจการย่อมใช้อัตราภาษีที่แตกต่างจากอัตราที่ใช้ในรายการกำไรขาดทุน ดังนั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินรับรู้ข้อมูลทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบแต่ละส่วนของรายการ OCI กิจการควรให้ข้อมูลทางภาษีเกี่ยวกับรายการดังกล่าว โดยกิจการต้องแสดงภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการ ทั้งที่อาจถูกจัดประเภทใหม่และไม่ถูกจัดประเภทใหม่แยกออกมาต่างหาก นอกจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของรายการ OCI แต่ละรายการแล้ว กิจการยังต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (reclassification adjustments) ที่สัมพันธ์กับองค์ประกอบของ OCI โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินจากงบการเงิน สามารถประเมินผลกระทบทางการเงินเกี่ยวกับการจัดประเภทรายการใหม่ดังกล่าวได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) ยังมีการปรับและกำหนดนิยามที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเพิ่มเติม ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2559)

กำไรหรือขาดทุน หมายถึง ผลรวมของรายได้หักค่าใช้จ่าย แต่ไม่รวมองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (กิจการสามารถใช้คำว่า กำไรสุทธิ เพื่ออธิบายคำว่า กำไรหรือขาดทุน และกิจการอาจใช้คำอื่นเพื่ออธิบายแทนคำว่า กำไร)

การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ หมายถึง จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนๆ ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดปัจจุบัน

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม หมายถึง การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นระหว่างงวด เป็นผลมาจากรายการและเหตุการณ์อื่นๆ นอกจากการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลมาจากรายการกับผู้ถือหุ้นจากความสามารถในฐานะที่เป็นเจ้าของ ซึ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมประกอบด้วยองค์ประกอบทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุน และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

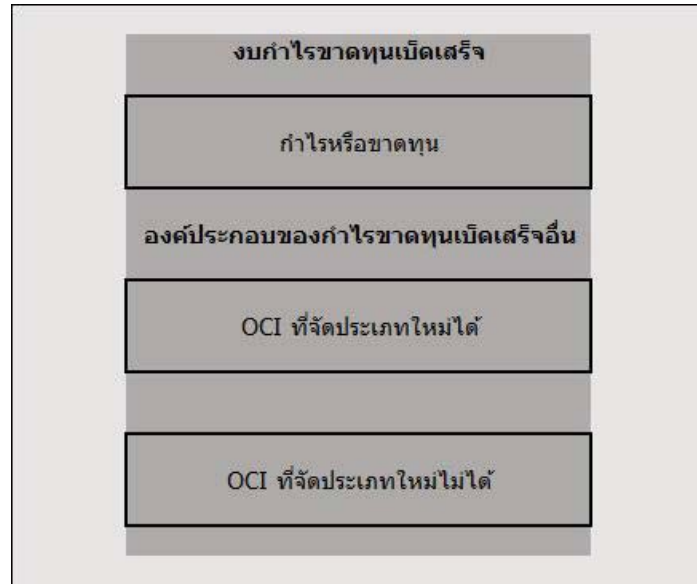
ผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินจากการเปลี่ยนแปลงไปจากข้อกำหนดเดิม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) กำหนดให้แยกรายการ OCI ที่จัดประเภทใหม่เข้ากำไรขาดทุนได้ กับรายการ OCI ที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่เข้ากำไรขาดทุนได้ออกจากกัน ทั้งนี้ เพราะคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) เล็งเห็นถึงผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อผลการดำเนินงานของกิจการ หากรายการ OCI ถูกจัดประเภทใหม่เข้ากำไรขาดทุน โดยผลกระทบดังกล่าวจะไม่เห็นชัดเจนหากยังคงมีการรายงาน OCI ตามมาตรฐานการบัญชีเดิม กล่าวคือ หากกิจการยังไม่ได้แยกการรายงาน OCI ที่จัดประเภทใหม่ได้และจัดประเภทใหม่ไม่ได้ออกจากกัน ก็ยากแก่กิจการที่วิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรในอดีต และการประมาณผลการดำเนินงานของกิจการในอนาคต การแยกกลุ่มรายการ OCI เป็นสองกลุ่ม จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบของ OCI ที่อาจส่งผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้กิจการสามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการในอนาคตของตนได้ชัดเจนขึ้น

นอกจากนี้ หากกิจการไม่แยกรายการ OCI เป็นสองกลุ่มอย่างชัดเจน จะเป็นการสร้างโอกาสให้ผู้จัดทำงบการเงินสามารถตกแต่งตัวเลขในงบกำไรขาดทุนให้เป็นไปตามที่ตนต้องการ โดยการจัดประเภทรายการ OCI ตามที่ตนต้องการเข้าไปไว้ในกำไรขาดทุน และการรับรู้กำไรเข้าช้อน ทั้งใน OCI และกำไรขาดทุน เช่น จากตัวอย่างการซื้อเครื่องจักรของบริษัท คนไทย จำกัด ข้างต้น หากไม่มีการบังคับให้จัดประเภทรายการ OCI ก็จะเป็นช่องว่างให้ผู้จัดทำงบการเงินกระทำความผิดจริยธรรม โดยการรับรู้กำไร 50,000 บาทเข้าช้อน ทั้งใน OCI ณ วันสิ้นงวด และในกำไรขาดทุนเมื่อซื้อเครื่องจักรได้

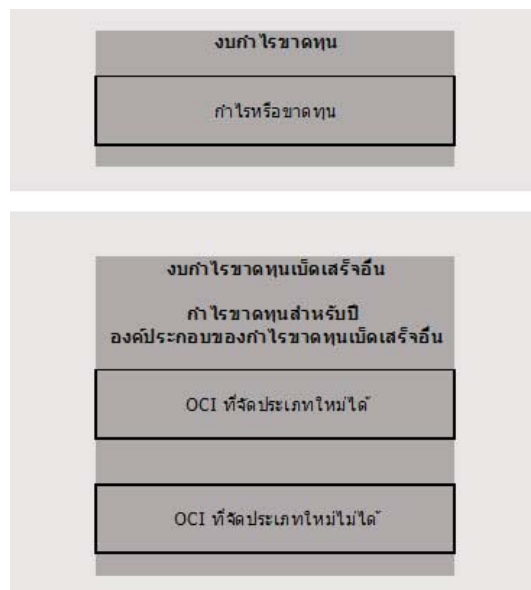
รูปแบบของการนำเสนอ

IFRS (2015) ระบุว่า กิจการยังคงสามารถเลือกนำเสนอรายการกำไรขาดทุนและรายการ OCI ในงบเดียวกันหรือแยกออกเป็นสองงบก็ได้ ทั้งนี้ หากกิจการเลือกที่จะนำเสนอกำไรขาดทุนและ OCI เป็นงบเดียว กิจการจะต้องแยกส่วน OCI ที่สามารถจัดประเภทใหม่ออกจากกลุ่ม OCI ที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่ในงบให้ชัดเจน



ภาพที่ 1 การนำเสนอกำไรขาดทุนและ OCI แบบงบเดียว ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ที่มา: ดัดแปลงจาก สุริย์รัตน์ ทองอรุณแสง และ ธนุตรา ตั้งอุดมนนท์ทกิจ (2557); IFRS (2015)



ภาพที่ 2 การนำเสนอกำไรขาดทุนและ OCI แบบสองงบ ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ที่มา: ดัดแปลงจาก สุริย์รัตน์ ทองอรุณแสง และ ธนุตรา ตั้งอุดมนนท์ทกิจ (2557); IFRS (2015)

งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558

หน่วย : พันบาท

หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะธนาคาร		
	2558	2557	2558	2557	
รายได้ดอกเบี้ย	6.34	103,813,976	103,479,708	98,890,031	98,206,810
ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย	6.35	46,303,600	44,482,596	43,976,921	42,113,341
รายได้ดอกเบี้ยสุทธิ		57,510,376	58,997,112	54,913,110	56,093,469
รายได้ค่าธรรมเนียมและบริการ	6.36	32,082,331	29,160,728	27,803,790	25,763,155
ค่าใช้จ่ายค่าธรรมเนียมและบริการ	6.36	8,011,745	7,434,509	7,716,101	7,355,612
รายได้ค่าธรรมเนียมและบริการสุทธิ		24,070,586	21,726,219	20,087,689	18,407,543
กำไรสุทธิจากธุรกรรมเพื่อค้าและบริหารตราต่างประเทศ	6.37	7,773,939	5,572,147	6,656,028	4,937,754
กำไรสุทธิจากเงินลงทุน	6.38	5,835,869	4,055,657	2,529,271	4,056,396
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย		191,901	181,754	-	-
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		3,008,171	2,015,563	2,473,316	1,515,097
รายได้จากเงินปันผล		3,736,868	3,625,814	4,480,549	3,860,272
รายได้จากการดำเนินงานอื่น ๆ		600,694	683,031	463,224	560,115
รวมรายได้จากการดำเนินงาน		102,728,404	96,857,297	91,603,187	89,430,646
ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานอื่น ๆ					
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงาน		24,227,178	22,254,080	21,894,582	20,071,653
ค่าตอบแทนกรรมการ		138,451	124,070	103,490	102,570
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารสถานที่และอุปกรณ์		9,457,904	9,761,810	8,780,360	9,120,294
ค่าภาษีอากร		3,554,700	3,489,130	3,388,639	3,303,055
อื่น ๆ		7,666,692	7,457,805	6,912,593	6,828,746
รวมค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานอื่น ๆ		45,044,925	43,086,895	41,079,664	39,426,318
หนี้สูญ หนี้สงสัยจะสูญ และขาดทุนจากการด้อยค่า	6.39	14,653,515	8,686,539	13,782,259	8,001,220
กำไรจากการดำเนินงานก่อนภาษีเงินได้		43,029,964	45,083,863	36,741,264	42,003,108
ภาษีเงินได้	6.40	8,629,835	8,592,802	7,172,699	7,881,892
กำไรสุทธิ		34,400,129	36,491,061	29,568,565	34,121,216
กำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่น					
รายการที่จัดประเภทรายการใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุนในภายหลัง					
กำไรจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเมื่อขาย		2,238,354	7,118,958	2,278,545	7,070,986
กำไร (ขาดทุน) จากการแปลงค่างบการเงินจากการดำเนินงานในต่างประเทศ		2,432,111	(1,482,864)	2,062,684	(625,080)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่น		(466,266)	(1,432,187)	(470,741)	(1,421,919)
รายการที่ไม่จัดประเภทรายการใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุนในภายหลัง					
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์		15,628,505	-	15,505,053	-
ขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับ					
โครงการผลประโยชน์ของพนักงาน		(182,604)	(716,983)	(176,491)	(717,550)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่น		(3,082,318)	143,892	(3,066,182)	144,006
รวมกำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่นสุทธิ		16,567,782	3,630,816	16,132,868	4,450,443
กำไรเบ็ดเสร็จรวม		50,967,911	40,121,877	45,701,433	38,571,659

ภาพที่ 3 ตัวอย่างการนำเสนอกำไรขาดทุนและ OCI แบบงบเดียวของ ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558

ที่มา: ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) (2558)

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558
บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)

	หมายเหตุ	2558	2557
หน่วย: พันบาท			
รายได้			
รายได้เงินปันผล	4	18,575,945	22,761,885
รายได้ค่าทรัพย์สินทางปัญญา	4	2,988,070	3,112,939
รายได้ค่าธรรมเนียมการจัดการบริหาร	4	2,207,679	2,418,403
รายได้อื่น	5, 17	2,771,507	671,461
รวมรายได้		26,543,201	28,964,688
ค่าใช้จ่าย			
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	18	(2,724,950)	(2,488,657)
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		23,818,251	26,476,031
ต้นทุนทางการเงิน	4, 20	(3,611,678)	(1,861,482)
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		20,206,573	24,614,549
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	5, 21	(381,911)	(384,332)
กำไรสำหรับปี		19,824,662	24,230,217
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (บาท)	22	16.52	20.19

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558
บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)

	หมายเหตุ	2558	2557
หน่วย: พันบาท			
กำไรสำหรับปี		19,824,662	24,230,217
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น			
รายการที่จะไม่จัดประเภทรายการใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุน			
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย			
สำหรับโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน	14	(58,774)	(4,816)
ภาษีเงินได้ของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น			
สำหรับรายการที่จะไม่จัดประเภทรายการใหม่	21	11,755	963
รายการที่จะจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุน			
เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่เฉพาะเจาะจง			
ผลขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย	6	(77,251)	(1,843,495)
ภาษีเงินได้ของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น			
สำหรับรายการที่จะจัดประเภทรายการใหม่	21	15,450	368,699
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี - สุทธิจากภาษี		(108,820)	(1,478,649)

ภาพที่ 4 ตัวอย่างการนำเสนอกำไรขาดทุนและ OCI แบบสองงของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558

ที่มา: บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) (2558)

บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นการเปลี่ยนแปลงสำหรับ ปี พ.ศ. 2560

ผู้จัดทำงบการเงินอาจมีความกังวลเกี่ยวกับข้อจำกัดในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ด้านต้นทุน (cost) ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (The Conceptual Framework for Financial Reporting) ที่กล่าวถึงในด้านที่ผู้จัดทำงบการเงินอาจจะมีต้นทุนเพิ่มขึ้นในการจัดทำงบการเงิน เช่น ต้นทุนในการสืบค้นข้อมูล และต้นทุนการวิเคราะห์และตีความข้อมูล ผู้เขียนมีความคิดเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมิได้ส่งผลกระทบต่อผู้จัดทำงบการเงินมากนัก โดยเฉพาะในการวิเคราะห์และตีความรายการ OCI เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงการนำเสนอรายการ OCI จากข้อกำหนดเดิม ไม่ได้กระทบถึงธรรมชาติของรายการที่ได้ถูกรับรู้ให้เป็น OCI ทั้งนี้ ผู้จัดทำงบการเงินมีหน้าที่เพียงแยกรายการ OCI ที่ได้รับรู้ในกิจการ ออกเป็นสองกลุ่มให้ชัดเจนเท่านั้น คือ กลุ่มที่สามารถจัดประเภทใหม่ได้และกลุ่มที่ไม่สามารถจัดประเภทใหม่ได้ ดังนั้น ข้อจำกัดของการนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ด้านต้นทุน ถือว่าน้อยมากสำหรับการจัดทำงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น อีกทั้งผู้จัดทำงบการเงินยังสามารถเลือกรูปแบบการนำเสนอที่เหมาะสมกับความต้องการของตนทั้งแบบงบเดียวหรือสองงบดังที่ได้กล่าวไปแล้ว

ผู้เขียนขอเน้นย้ำเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งยังคงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อผู้จัดทำงบการเงิน โดยผู้จัดทำงบการเงินยังคงต้องปฏิบัติตามข้อเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีที่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากข้อกำหนดเดิมอย่างเคร่งครัด โดยต้องเปิดรับข้อมูลเกี่ยวกับข้อเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่มีการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

สำหรับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่จะเกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2560 คือ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ TFRS for SMEs มาใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือ TFRS for NPAEs ซึ่ง TFRS for SMEs จัดทำตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ฉบับปรับปรุงปี 2558 และจะเริ่มมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 โดยกิจการที่จะได้รับผลกระทบโดยตรง คือ กิจการขนาดกลางและขนาดย่อมที่เข้าเงื่อนไขตามที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำหนด

สำหรับการเปลี่ยนแปลงสำคัญที่จะนำมาปรับใช้ คือ การที่กิจการดังกล่าวต้องจัดทำงบกระแสเงินสด นอกเหนือจากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะทางการเงิน และบริษัทที่มีบริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินรวม โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้อย่างชัดเจนในปี พ.ศ. 2562

บรรณานุกรม

- ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน). (2558). รายงานประจำปี 2558. สืบค้นเมื่อ 6 กันยายน 2559, จาก http://www.bangkokbank.com/BangkokBankThai/Documents/Site%20Documents/Annual%20Report/2015/AR2015_Th_v2.pdf
- บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน). (2558). รายงานประจำปี 2558. สืบค้นเมื่อ 6 กันยายน 2559, จาก <http://scc.listedcompany.com/misc/ar/20160301-scc-ar-2015-th-04.pdf>
- ศศิวิมล มีอำพล. (2556). *ทฤษฎีการบัญชี 1* (พิมพ์ครั้งที่ 10). กรุงเทพฯ: อินโฟไมนิ่ง.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน. สืบค้นเมื่อ 30 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450921656/TAS1-2555.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน. สืบค้นเมื่อ 30 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450922956/TAS%201%20web.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน. สืบค้นเมื่อ 3 กันยายน 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%201%20revised%202558+.pdf

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนอทางการเงิน. สืบค้นเมื่อ 4 กันยายน 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1459826815/TAS-1-2558%20Upd.pdf

สุริย์รัตน์ ทองอรุณแสง, และ ธนุตรา ตั้งอุดมนนทกิจ. (2557). *สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TFRS (ฉบับปรับปรุง 2557)*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

Deloitte. (n.d.). IAS 1-Presentation of financial statements. Retrieved September 6, 2016, from <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

Ernst & Young. (2011). Changes to the presentation of other comprehensive income—amendments to IAS 1. Retrieved September 17, 2015, from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_7/\\$FILE/IFRS_Developments_Issue_7_GL_IFRS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_7/$FILE/IFRS_Developments_Issue_7_GL_IFRS.pdf)

Harrison, W., Horngren, C., Thomas, C., & Suwardy, T. (2014). *Financial accounting* (9th ed.). Kendallville: Pearson Education.

International Financial Reporting Standards (IFRS). (2015). Presentation of items of other comprehensive income (OCI): Amendments to IAS 1 presentation of financial statements. Retrieved September 17, 2015, from <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B-OCI/Documents/OCIFAQ.pdf>

Translated Thai References

Bangkok Bank Public Company Limited. (2015). Annual report 2015. Retrieved September 6, 2016, from http://www.bangkokbank.com/BangkokBankThai/Documents/Site%20Documents/Annual%20Report/2015/AR2015_Th_v2.pdf (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty the King. (2012). Thai accounting standard 1 (Revised 2012). Retrieved January 30, 2016, from http://www.fap.or.th/images/column_1450921656/TAS1-2555.pdf (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage of His Majesty the King. (2014). Thai accounting standard 1 (Revised 2014). Retrieved January 30, 2016, from http://www.fap.or.th/images/column_1450922956/TAS%201%20-web.pdf (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty the King. (2015). Thai accounting standard 1 (Revised 2015). Retrieved September 3, 2016, from http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%201%20revised%202558+.pdf (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty the King. (2016). Thai accounting standard 1 manual. Retrieved September 4, 2016, from http://www.fap.or.th/images/column_1459826815/TAS-1-2558%20Upd.pdf (in Thai)

Meeampol, S. (2013). *Accounting theory 1* (10th ed.). Bangkok: Informining. (in Thai)

The Siam Cement Public Company Limited. (2015). Annual report 2015. Retrieved September 6, 2015, from <http://scc.listedcompany.com/misc/ar/20160301-scc-ar-2015-th-04.pdf> (in Thai)

Thongarunsang, S., & Tangudomnantakrit, T. (2014). *Summary of the important changes to TFRS (Revised 2014)*. Bangkok: Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty the King. (in Thai)