

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ใช้ทฤษฎีในการศึกษาที่เกี่ยวข้อง คือ ทฤษฎีเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 และมีการทบทวนวรรณกรรมที่ศึกษา คือ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี รวมถึง การศึกษาเปรียบเทียบการบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลของเรื่องดังกล่าว

1 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีทฤษฎีที่เกี่ยวข้องดังนี้

1.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

1.2 แม่บทการบัญชี

1.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน(2542)
โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 เรื่องรายการพิเศษ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 กำหนดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนดใน IAS 8 , Net Profit or Loss For the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies(revised 1993) โดยมีเนื้อหาสำคัญไม่แตกต่างกัน ยกเว้น

1. มาตรฐานการบัญชีไทยไม่ได้ให้กำหนดค่าจำกัดความและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ยกเลิก (discontinued operation) แต่ให้ใช้ IAS 35, Discontinued Operation เป็นแนวทางในการปฏิบัติหากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดไว้

2. มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้ใช้วิธีปรับย้อนหลังเพียงวิธีเดียวในการปฏิบัติเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยไม่อนุญาตให้ใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติที่ IAS กำหนดไว้

3. มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง ในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย และต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในการเปลี่ยนจากวิธีส่วนได้เสียเป็นราคาทุนซึ่งใน IAS ไม่ได้กล่าวถึง

ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

ตามปกติรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่รับรู้ระหว่างงวดต้องนำมารวมคำนวณเพื่อหากำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดไม่ว่าจะเป็นรายการพิเศษหรือผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี อย่างไรก็ตามกิจการไม่ควรนำรายการต่อไปนี้นำมารวมในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

1. รายการบัญชีที่ถูกกำหนดไว้ให้แสดงเป็นอย่างอื่น ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น

1.1 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) และ

1.2 รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการแปลงค่าบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ)

2. ผลกระทบสะสมที่มีต่อกำไรหรือขาดทุนสุทธิของงวดก่อน ๆ ที่ไม่ใช่งวดปัจจุบันอันเกิดจาก

2.1 การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ

2.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานว่ารายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการจะไม่ถือเป็นรายการพิเศษ แต่การเปิดเผยลักษณะและจำนวนของรายการดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลการดำเนินงานในงวดนอกจากนี้ยังสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการจัดทำประมาณการฐานะและผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการได้ดียิ่งขึ้น

ตัวอย่างของรายการซึ่งอาจส่งผลให้กิจการที่ต้องเปิดเผยรายการรายได้หรือค่าใช้จ่ายต่างหาก มีดังนี้

1. การปรับบัญชีสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือการปรับบัญชีที่ดินอาคารและอุปกรณ์ให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน รวมทั้งการกลับบัญชีรายการดังกล่าว

2. การปรับโครงสร้างการดำเนินงานต่างๆของกิจการ และการกลับรายการประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการปรับโครงสร้างดังกล่าว

3. การจำหน่ายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
4. การจำหน่ายเงินลงทุนระยะยาว
5. การรับหรือจ่ายค่าเสียหายที่เกิดจากคดีความตามกฎหมาย
6. การกลับรายการประมาณการหนี้สินอื่น ๆ

รายการพิเศษ

ในการพิจารณาว่ารายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีรายการใดเป็นรายการพิเศษนั้นควรจะต้องคำนึงถึงลักษณะของการประกอบธุรกิจหรือการดำเนินงานตามปกติของกิจการเป็นสำคัญ ซึ่งรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีบางรายการอาจเป็นพิเศษสำหรับกิจการหนึ่ง แต่อาจไม่เป็นรายการพิเศษสำหรับอีกกิจการก็ได้

รายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีจะเป็นรายการพิเศษได้ก็ต่อเมื่อมีลักษณะของรายการพิเศษครบทั้ง 2 ประการ ดังนี้

1. รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นไม่บ่อย
2. รายการหรือเหตุการณ์นั้น ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

รายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะไม่ครบทั้ง 2 ประการถือเป็นรายการที่ไม่ปกติ กิจการสามารถนำรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวมารวมคำนวณในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานตามปกติหรือแสดงรายการดังกล่าวแยกในงบกำไรขาดทุน แต่ต้องไม่แสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวสุทธิจากกำไรเงินได้ หรือแสดงต่อจากกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการดำเนินงานตามปกติ

กิจการอาจเปิดเผยลักษณะและจำนวนของรายการพิเศษแต่ละรายการโดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนหรืออาจแสดงยอดรวมของรายการพิเศษทุกรายการไว้ในงบกำไรขาดทุนพร้อมกับเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

สถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการในอดีตของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากมีเหตุการณ์ใหม่เกิดขึ้น หรือกิจการมีประสบการณ์ในการประมาณการเพิ่มขึ้น หรือกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการต้องทบทวนประมาณการเดิมที่ใช้ในการวัดมูลค่าของรายการบางรายการในงบการเงินใหม่เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความน่าเชื่อถือ

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ต้องนำมารวมในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

1. สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว
2. สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว

ซึ่งการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าวข้างต้นไม่ถือเป็นรายการพิเศษหรือข้อผิดพลาดที่สำคัญ ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกความแตกต่างระหว่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลตามความเหมาะสม

การจัดประเภทผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในงบกำไรขาดทุนควรจัดตามประเภทของประมาณการทางบัญชีที่ได้แสดงไว้ในงวดก่อน

ข้อผิดพลาดที่สำคัญ

ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการจัดทำงบเงินงวดก่อน ๆ ซึ่งกิจการอาจจะพบในงวดปัจจุบัน เช่น ข้อผิดพลาดจากการคำนวณตัวเลขผิด การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง การตีความผิดพลาดการทุจริตหรือเงินเล่อ หากข้อผิดพลาดนั้นมีผลกระทบไม่เป็นสาระสำคัญกิจการจะนำผลกระทบดังกล่าวมาปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนสุทธิในงวดปัจจุบัน ในกรณีที่ข้อผิดพลาดมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญที่ทำให้งบการเงินของงวดก่อนขาดความน่าเชื่อถือนับตั้งแต่วันที่มีการนำเสนอ กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อนที่พบในงวดปัจจุบัน

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนั้นควรเปลี่ยนเฉพาะกรณีที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เปลี่ยนหรือกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำงบการเงินงวดต่างๆ มาเปรียบเทียบกันเพื่อดูแนวโน้มเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการได้ ในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนั้นกิจการต้องปฏิบัติดังนี้

กิจการต้องใช้วิธีการปรับย้อนหลัง เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เพื่อให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้นแต่ถ้าไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการจึงสามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้

กรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ดังนี้

- 1) กิจการนำนโยบายการบัญชีมาใช้กับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
- 2) กิจการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาใช้กับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือนำมาใช้กับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีนัยสำคัญ

กิจการต้องใช้วิธีการปรับย้อนหลัง เมื่อกิจการเปลี่ยนหน่วยงานที่เสนอรายงาน แต่ไม่รวมถึงการที่กิจการจัดตั้ง ยกเลิก ซื้อและจำหน่ายบริษัทย่อยหรือหน่วยธุรกิจอื่น

วิธีการปฏิบัติและการเปิดเผยข้อมูล เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

1. วิธีปรับย้อนหลัง

กิจการต้องปรับข้อมูลในงบการเงินเปรียบเทียบกับงวดที่นำเสนอในงวดปัจจุบัน เสมือนว่าเหตุการณ์ที่ใช้วิธีนี้ได้เกิดขึ้น กิจการต้องนำจำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ มาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดถัดมา การปรับปรุงกำไรสะสมนี้ต้องทำสำหรับงบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
2. จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ
3. จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ
4. ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

2. วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชีมีผลกระทบต่องบการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ในทางบัญชื่อนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ในงบการเงินงวดก่อน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. ลักษณะ และจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
2. ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป แทนวิธีปรับย้อนหลังเนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่า กิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การนำมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่มาถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีที่ออกใหม่อาจจะระบุให้กิจการใช้วิธีย้อนหลังหรือเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เป็นไปตามที่มาตรฐานฉบับนั้นกำหนด

กรณีที่มาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่ไม่ได้กำหนดถึงวิธีในช่วงเปลี่ยนแปลง กิจการต้องปฏิบัติโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังและเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานฉบับนี้

กรณีที่กิจการไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่ยังไม่มีผลบังคับใช้ กิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
2. ประมาณการผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรหรือขาดทุนสุทธิและฐานะการเงินของกิจการ

1.2 แม่บทการบัญชี (2542) วัตถุประสงค์ของงบการเงินคือ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ วัตถุประสงค์ของงบการเงินสามารถอธิบายในรายละเอียดได้ ดังนี้

1.2.1 การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการนั้น จะเป็นข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงินซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงรายละเอียดประกอบงบการเงิน ดังนั้น ข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับเกี่ยวกับงบการเงิน เพื่อนำไปใช้ประเมินความสามารถของกิจการในรูปแบบต่าง ๆ จะประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

1. ข้อมูลต้องมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท หมายถึง ข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับต้องมีลักษณะร่วมซึ่งสามารถ ตอบสนองความต้องการทั่วไปของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม เช่น ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ

และสาธารณะชน ถึงแม้ว่าแม่บทการบัญชีจะไม่ได้เน้นถึงความสำคัญของผู้ใช้งบการเงินเฉพาะกลุ่ม แต่ได้ระบุหลักเกณฑ์เป็นนัยไว้ว่าข้อมูลในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนได้ก็สามารถตอบสนองความต้องการทั่วไปของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นเดียวกัน และแม่บทบัญชียังเน้นต่อไปถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของกิจการในการจัดทำและนำเสนองบการเงินซึ่งฝ่ายบริหารของกิจการจะไม่สามารถบิดความรับผิดชอบดังกล่าวไปให้บุคคลอื่นไปได้เลย

2. ข้อมูลต้องมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยข้อมูลดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคต รวมถึงจังหวะเวลาและความแน่นอนที่กิจการจะได้รับเงินสด ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลและดอกเบี้ย การชำระค่าสินค้า หรือการขายสินค้า เพื่อนำผลการประเมินมาใช้ในการตัดสินใจว่าจะได้รับผลตอบแทนคุ้มค่ากับการลงทุนหรือไม่ ลักษณะของข้อมูลที่ต้องการขึ้นอยู่กับว่าใครเป็นผู้ใช้งบการเงินและมีความเกี่ยวข้องกับกิจการในลักษณะใดแม่บทการบัญชี เน้นว่า ข้อมูลในงบการเงินแม้จะเป็นข้อมูลในอดีต แต่สามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินนำไปประมาณการและคาดการณ์เหตุการณ์ในอนาคตเพื่อใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้

การเปรียบเทียบกันได้

ข้อมูลในงบการเงินของกิจการต้องเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าจะต่างรอบเวลาหรือจะต่างกิจการกันก็ตาม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของผู้ใช้งบการเงิน ในการนำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเพราะจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคาดคะเนถึงแนวโน้มในการก่อให้เกิดเงินสดของกิจการหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับแนวโน้มการก่อให้เกิดเงินสดของกิจการอื่นได้ ก่อนที่จะตัดสินใจลงทุน ดังนั้น ข้อมูลในงบการเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันก็ต้องมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอถึงแม้ว่าจะเป็นกิจการเดียวกัน แต่ต่างรอบเวลาหรือต่างกิจการ

ในการเปรียบเทียบงบการเงินกันได้จะต้องทราบข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในงบการเงิน ซึ่งสามารถระบุความคล้ายคลึงกันของงบการเงินในรอบเวลาที่ต่างกัน และความแตกต่างกันในนโยบายบัญชีของระหว่างกิจการได้

ข้อมูลในงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบกัน ไม่ได้หมายถึงข้อมูลนั้นจะต้องแสดงในรูปแบบเดียวกันตลอดไป และไม่สามารถยกมาเป็นข้ออ้างที่จะไม่นำมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกว่ามาถือปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น บริษัทมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ เช่นการพัฒนาซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ ซึ่งแสดงไว้ในบัญชีสินทรัพย์อื่น และตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่าย

ตามอายุที่คาดว่าจะสามารถขายได้ภายในระยะเวลา 10 ปี ในปัจจุบันแม้จะยังไม่ครบ 10 ปี
สินทรัพย์ดังกล่าวล้ำสมัยและไม่มีประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต จึงควรตัด
เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีทั้งจำนวนโดยไม่ต้องนำมาเฉลี่ยตัดเป็นค่าใช้จ่ายเหมือนปี
ก่อนๆ

ในการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาที่ต่างกัน เพื่อประโยชน์ใน
การเปรียบเทียบงบการเงินของปีที่ผ่านมาเทียบกับปีปัจจุบันด้วย

ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจและเชื่อถือ
ได้ขึ้นอยู่กับข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้

1.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (2542)

งบกำไรขาดทุน

งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินใน
การพิจารณาความสามารถในการทำกำไร การคาดคะเนความสามารถในการก่อให้เกิดกระแสเงินสด
จากทรัพยากรที่มีอยู่และการหาทรัพยากรเพิ่มเติมโดยไม่ต้องพึ่งการกู้ยืมหรือการระดมทุน

งบกำไรขาดทุนประกอบด้วยรายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งแม้บทการบัญชีได้ให้คำจำกัดความ
ของรายการเหล่านี้ไว้แล้วจึงไม่จำเป็นต้องกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อีก

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน

1. รายการที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเป็นอย่างน้อย ต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดโดย
ให้ระบุจำนวนเงินไว้ด้วย

1. รายได้
2. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
3. ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าซึ่งคำนวณโดยวิธีส่วนได้เสีย
4. ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
5. ค่าใช้จ่ายทางภาษี
6. กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ
7. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
8. รายการพิเศษ
9. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

ทั้งนี้ต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่องและยอดรวมย่อยเพิ่มเติม หากมาตรฐานการบัญชีอื่นกำหนดให้แสดงหรือถ้าการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สามารถเลือกแสดงข้อมูลในงบกำไรขาดทุนหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยจัดประเภทค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธีคือ 1. จำแนกตามลักษณะ และ 2. จำแนกตามหน้าที่

1. วิธีจำแนกตามลักษณะ เป็นการจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะรายการที่เกิดขึ้น โดยแสดงเป็นยอดรวมในงบกำไรขาดทุน เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบ ค่าใช้จ่ายพนักงาน ในแนวคิดนี้ไม่คำนึงถึงการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่เพื่อเข้าแผนกต่างๆของกิจการ จึงเหมาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

การจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

รายได้	xx
รายได้จากการดำเนินงานอื่น	xx
รวมรายได้	xx
การเปลี่ยนแปลงของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ	xx
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ไป	xx
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	xx
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	xx
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่นๆ	xx
รวมค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	xx
กำไรจากการดำเนินงาน	xx

2. วิธีจำแนกตามหน้าที่ เป็นการจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ หรือวิธีต้นทุนขาย วิธีนี้จะแยกประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ออกเป็นต้นทุนขายและบริหารในแนวคิดนี้จะปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่เข้าแผนกต่างๆของกิจการ โดยกิจการกำหนดขึ้นเองซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาเป็นอย่างมาก การแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้จะให้ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงินมากกว่าวิธีจำแนกตามลักษณะ การเลือกใช้การจำแนกค่าใช้จ่ายวิธีนี้ ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของค่าใช้จ่าย รวมทั้งค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายพนักงานด้วยตัวอย่าง การจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่(รูปแบบที่ใช้ในทางปฏิบัติเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด)

กรณีบริษัทมหาชน

รายได้

รายได้จากการขาย	xx
รายได้อื่น	xx
รวมรายได้	xx
ค่าใช้จ่าย	
ต้นทุนขาย	xx
ค่าใช้จ่ายการขายและการบริหาร	xx
ดอกเบี้ยจ่าย	xx
ค่าตอบแทนกรรมการ	xx
ค่าใช้จ่ายอื่น	xx
รวมค่าใช้จ่าย	xx
กำไร(ขาดทุน)ก่อนภาษีเงินได้	xx
ภาษีเงินได้	xx
กำไร(ขาดทุน)สุทธิ	xx

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของเป็นการแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิหรือความมั่งคั่งของกิจการระหว่างงวด

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของมีทางเลือกแสดงไว้ในงบการเงินได้ 2 ลักษณะ คือ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ในส่วนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทางตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้เลือกใช้งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของเพียงอย่างเดียว

รายการที่ต้องแสดงมีดังนี้

1. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี
2. แสดงยอดรวมของรายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
3. ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีและของการแก้ไขข้อผิดพลาด
4. รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ และการแบ่งปันส่วนทุนให้เจ้าของ
5. ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวดและ ณ วันที่ในงบคู่ลงมาถึงรายการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด

6. รายการกระทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองแต่ละชนิด ระหว่างต้นงวดกับปลายงวด โดยแยกแสดงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการ

2. ทบทวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ภาพร เอกอรรถพร (2547) ได้กล่าวถึง กรณีการเปิดเผยข้อผิดพลาดและประกาศแก้ไขงบการเงินระหว่างปี 2540 ถึง 2544 ของบริษัท Xerox ประเทศสหรัฐอเมริกาที่เกิดขึ้นในเดือน มิถุนายน 2545 โดยการแก้ไขงบการเงินทั้ง 5 ปีทำให้รายได้ของ Xerox ลดลง 2% (เหลือ \$ 91,000 ล้าน) และทำให้กำไรก่อนภาษีของบริษัทลดลงจำนวน \$ 1,400 ล้านในช่วงปี 2545 จนทำให้ราคาหุ้นของ Xerox ลงอย่างต่อเนื่องและได้อธิบายถึงความรุนแรงของกรณีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญในต่างประเทศซึ่งจะส่งผลกระทบต่อตลาดหุ้นและนักลงทุน

David York (1999) ได้กล่าวว่า ในประเทศอังกฤษข้อผิดพลาดที่สำคัญ หมายถึงสิ่งที่ทำให้ความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของงบการเงินของหน่วยธุรกิจนั้นๆ สูญเสียไป โดยการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญทำโดยการแก้ไขปรับข้อมูลในงบการเงินเปรียบเทียบกับงวดที่นำเสนอในงวดปัจจุบัน กิจกรรมต้องนำจำนวนผลสะสมของงวดก่อนๆ มาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดถัดมา การปรับปรุงกำไรสะสมนี้ต้องทำสำหรับงบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ โดยข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้ในการจัดทำงบการเงิน และในกรณีที่มีผลกระทบไม่มากนักจะแก้ไขให้งบการเงินถูกต้องนั้นบ่อยครั้งที่จะทำโดยกิจการจะนำผลกระทบดังกล่าวมาปรับปรุงในงวดปัจจุบัน การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญนั้นแตกต่างจากการแก้ไขการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การประมาณการคือการทบทวนการประมาณค่ารายการบางรายการเพื่อให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2543) ได้กล่าวไว้ในประกาศของสมาคมฯ เรื่องการแก้ไขมาตรฐานบัญชีว่า ได้มีการแก้ไขข้อความในหลายส่วนของตัวมาตรฐานฉบับที่ 39 ยกตัวอย่างเช่น ได้มีการเปลี่ยนข้อความ “กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานตามปกติ” แก้ไขเป็น “กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ” เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานฉบับอื่น และขอตัดเนื้อหาในส่วนของการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน เพื่อลดความยุ่งยากในทางปฏิบัติและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อแก้ไขให้สอดคล้องกับเนื้อหาที่แก้ไขในมาตรฐานการบัญชี