

บทที่ 2

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นกระบวนการรายงาน เกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการและเป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่ผู้ใช้งบการเงินที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการเป็นการส่วนตัว สามารถนำข้อมูลมาใช้ประกอบการตัดสินใจได้ ในการเปิดเผยข้อมูล กิจการจะต้องสามารถตอบสนองต่อความต้องการของบุคคลหลาย ๆ กลุ่ม ที่มีความต้องการที่แตกต่างกันได้ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ขั้นพื้นฐานของการจัดทำงบการเงิน ที่จะให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่ ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน ผู้บริหาร เจ้าหนี้ พนักงาน ลูกจ้าง นักวิชาการ ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง และประชาชนที่สนใจทั่วไป ดังนั้น ในการจัดทำงบการเงินจึงต้องทำในลักษณะรวมและไม่เน้นการให้ข้อมูลแก่กลุ่มหนึ่งกลุ่มใดเป็นการเฉพาะ โดยมีข้อสมมุติฐานตามแม่บทการบัญชีว่าผู้ใช้งบการเงินจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องราวทางธุรกิจและการเงินในระดับพอสมควร ข้อสมมุติฐานนี้จะมีผลต่อการเสนอข้อมูลและขอบเขตของข้อมูลที่将会แสดงในงบการเงิน ในลักษณะที่จะทำให้นักลงทุนดังกล่าวสามารถตีความหมาย และเข้าใจข้อมูลที่นำเสนอได้

2.1 ความหมายของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน⁶ หมายถึง การจัดรูปแบบ การจัดลำดับ และการแยกประเภทข้อความและรายการ การใช้ถ้อยคำศัพท์ทางวิชาการ การให้รายละเอียดประกอบและการระบุหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณ รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เกียรติศักดิ์ จิรเชียรนาถ⁷ ให้ความหมาย การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่า หมายถึง การแสดงข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นอย่างชัดเจน เพียงพอที่จะสนองความต้องการขั้นต่ำสุดของผู้ใช้

⁶สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการเปิดเผยข้อมูลและรายงานในงบการเงิน”, แลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 21. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 1.

⁷เกียรติศักดิ์ จิรเชียรนาถ. “การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน”, วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2518, หน้า 6.

งบการเงิน เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดในการพิจารณาเพื่อการตัดสินใจ โดยใช้คำศัพท์ หมายเหตุ ประกอบงบการเงินหรือวิธีการเปิดเผยข้อมูลโดยวิธีอื่นที่เห็นสมควร

จากความหมายของ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ที่ได้มีการให้ความหมายไว้แล้ว พอสรุป ได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลเป็นกระบวนการของรายงาน หรือการนำเสนอข้อมูลที่แสดงถึงผลกระทบทาง การเงิน โดยการจัดประเภทของรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ เพื่อให้ผู้ ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีคุณภาพ ครบถ้วน เชื่อถือได้และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ผู้ใช้สามารถ นำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของตน โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกิจการอื่นหรือกิจการเดียวกันแต่ต่าง รอบบัญชีกัน งบการเงินจึงเป็นเครื่องสะท้อนถึงผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารหรือความรับผิดชอบ ของฝ่ายบริหาร ในการบริหารทรัพยากรของกิจการในรูปแบบของรายงานทางการเงินที่เรียกว่า งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาด ทุนเบ็ดเสร็จ

2.2 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน⁸ คือ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท ในการ นำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ วัตถุประสงค์ของงบการเงินสามารถอธิบายในรายละเอียดได้ ดังนี้

1. ให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของ กิจการ จะเป็นข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงินซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงรายละเอียดประกอบงบการเงิน ที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำ ไปประเมินความสามารถของกิจการในรูปแบบต่าง ๆ เช่น ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่กิจการควบคุมอยู่ สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ ความสามารถในการทำกำไรและการหาทรัพยากรเพิ่มเติม เป็นต้น

2. ข้อมูลต้องมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท ข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับจะต้องมี ลักษณะร่วมที่สามารถตอบสนองความต้องการทั่วไปของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แม้บทการบัญชีได้ ระบุถึงผู้ใช้งบการเงินไว้ในวงกว้างว่าประกอบด้วย ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชน นอกจากนี้แม้บทการบัญชียังได้เน้นถึงหน้าที่และ

⁸ แม้บทการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ย่อหน้า 12

ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของกิจการในการจัดทำและนำเสนอการเงินว่าฝ่ายบริหารของกิจการมีหน้าที่รับผิดชอบในการกำหนดว่าข้อมูลใดควรแสดงในงบการเงิน

3. ข้อมูลต้องมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดในอนาคต รวมถึงความแน่นอนที่กิจการจะได้รับเงินสด ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลและดอกเบี้ย ชำระค่าสินค้า หรือการขายสินค้า เพื่อนำผลการประเมินมาใช้ในการตัดสินใจว่าจะได้รับผลตอบแทนคุ้มค่ากับการลงทุนหรือไม่ ลักษณะของข้อมูลที่ผู้ใช้ต้องการขึ้นอยู่กับว่าเป็นผู้ใช้งบการเงินและมีความเกี่ยวข้องกับกิจการในลักษณะใด ซึ่งในแม่บทการบัญชีได้เน้นว่า ข้อมูลในงบการเงินแม้จะเป็นข้อมูลในอดีตแต่สามารถช่วยผู้ใช้งบการเงินประมาณการและคาดการณ์ไปในอนาคต เพื่อใช้ตัดสินใจได้

2.3 ลักษณะของข้อมูลที่จะเปิดเผย

การรายงานข้อมูลทางการเงินควรจะเปิดเผยข้อมูลเท่าที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดความเข้าใจผิด โดยปกติข้อมูลที่เปิดเผยนั้นจะมีลักษณะดังนี้

1. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี กิจการควรเปิดเผยให้ทราบ ถ้าในระหว่างงวดบัญชีมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้น

- การใช้วิธีการบัญชีซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปและผลจากการใช้วิธีการบัญชานั้นมีนัยสำคัญ
- การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีจากงวดบัญชีก่อน
- เหตุการณ์ที่สำคัญหรือเหตุการณ์ที่ผิดปกติ
- การทำสัญญาหรือข้อตกลงพิเศษที่มีนัยสำคัญต่อกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมหรือวิธีการดำเนินงานที่สำคัญซึ่งมีผลกระทบต่อตัดสินใจ
- การเปลี่ยนแปลงในเหตุการณ์ หรือเหตุการณ์สำคัญที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

2. เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวันปิดบัญชี ณ วันปิดบัญชานั้นงบกำไรขาดทุนและงบดุลได้แสดงผลการดำเนินงานประจำงวดตลอดจนฐานะการเงินของกิจการนั้น ซึ่งข้อมูลบางรายการได้มาจากการประมาณการ ดังนั้นเมื่อระยะเวลาผ่านไปการประมาณนั้นอาจคลาดเคลื่อนหรือมีข้อมูลเพิ่มเติมมากขึ้น จึงควรรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ เพื่อจะช่วยให้มีการตัดสินใจได้ดี เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวัน

⁹ สุธีรา วิเศษกุล. ทฤษฎีบัญชี. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ฟิสิกเซนเตอร์, 2539), หน้า 278-280.

ปิดบัญชี แต่ก่อนที่จะจัดทำรายงานการเงินเสร็จสิ้น เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงินได้แบ่งเป็น 2 ประเภท ตามผลกระทบที่มีต่อฐานะการเงิน ณ วันที่ในงบดุล คือ

2.1 เหตุการณ์ที่ทำให้หลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาวะการณ์ของรายการที่ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันที่ในงบดุล เช่น ลูกหนี้การค้าที่มีการฟ้องร้องมาก่อนวันที่ในงบดุลแล้วต่อมาศาลพิพากษาล้มละลาย หลังจากวันที่ในงบดุล ในกรณีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินประเภทนี้ให้ปรับปรุงบัญชี

2.2 เหตุการณ์ซึ่งแสดงถึงภาวะการณ์ที่มีผลต่อรายการที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล เช่น ความเสียหายที่เกิดจากอัคคีภัยหรือภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล เมื่อเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น กิจการควรจะเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งถึงแม้ว่าจะไม่มีผลกระทบต่อฐานะการเงิน ณ วันที่ในงบดุลก็ตาม แต่ก็มีความสำคัญต่อการตัดสินใจหรือการวิเคราะห์

ในการเปิดเผยข้อมูลนั้นควรเปิดเผยถึงลักษณะของเหตุการณ์และการประมาณผลกระทบทางการเงินหรือคำอธิบายถึงเหตุที่ไม่อาจประมาณได้

3. เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายใน หมายถึง สภาพหรือสถานการณ์หรือเหตุการณ์บางอย่าง อันอาจจะมีผลทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนแก่กิจการ ซึ่งผลสุดท้ายที่จะเกิดขึ้นอยู่กับเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่างในอนาคตว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่ เช่น การเปลี่ยนแปลงสถานะของลูกหนี้ การเวนคืนที่ดิน การถูกฟ้องร้อง เมื่อมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น กิจการควรจะปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

3.1 บันทึกบัญชี ในกรณีที่เข้าหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่าผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตจะทำให้สินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุลมีมูลค่าลดลงหรือมีหนี้สินเพิ่มขึ้น ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนที่อาจเรียกชดเชยคืนได้ด้วย และ

- สามารถประมาณจำนวนเงินได้อย่างสมเหตุสมผล

3.2 เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินถ้าผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตไม่เข้าหลักเกณฑ์ในข้อ 3.1 เว้นแต่โอกาสที่ผลเสียหายนั้นน้อยมาก

ถ้าโอกาสที่จะเกิดผลกำไรก็ควรจะเปิดเผยเช่นเดียวกัน การเปิดเผยข้อมูลนี้ควรจะเปิดเผยเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์ปัจจัยความไม่แน่นอน ซึ่งอาจจะการทบผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตและการประมาณจำนวนผลกระทบทางการเงินหรือระบุเหตุที่ทำให้ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินได้

2.4 ขอบเขตของงบการเงิน

ในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงินขึ้นเพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินและกระแสเงินสดของกิจการที่เกิดขึ้นในปีที่ผ่านมาตลอดระยะเวลาบัญชี พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.

2543 ได้ระบุถึงผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินและนำเสนองบการเงิน คือผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือคณะกรรมการ และหรือผู้บริหารของกิจการนั่นเอง นอกจากนี้ได้กล่าวถึงงบการเงินซึ่งตรงกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยว่างบการเงินที่สมบูรณ์จะต้องประกอบไปด้วย

1. งบดุล เป็นงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะทางการเงินของกิจการ งบดุลให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (สินทรัพย์) ที่กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน (หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น) สภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้

2. งบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสม เป็นงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ งบกำไรขาดทุนจึงให้ข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไร (รายได้-ค่าใช้จ่าย) และความสามารถในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากทรัพยากรที่กิจการมีอยู่

3. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการแสดงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิของกิจการในระหว่างงวด (ส่วนของผู้ถือหุ้นปลายงวด - ส่วนของผู้ถือหุ้นต้นงวด) เป็นข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไร

4. งบกระแสเงินสด กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นที่จะต้องจัดทำงบกระแสเงินสด งบกระแสเงินสดนี้เป็นงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ (เงินสดและสิ่งเทียบเท่าเงินสดปลายงวด - เงินสดและสิ่งเทียบเท่าเงินสดต้นงวด) งบกระแสเงินสดจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ทำให้กิจการได้รับหรือจ่ายเงินสดในระหว่างปี อันได้แก่ กิจกรรมดำเนินงาน (Operation) กิจกรรมลงทุน (Investment) และกิจการจัดหาเงิน (Financial) จำแนกตามกิจกรรมต่างๆ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลของกิจกรรมเหล่านั้นที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการและต่อจำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมทั้งประเมินความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมเหล่านั้น ไม่ต้องจัดทำงบกระแสเงินสด

5. นโยบายการบัญชี หมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงรายละเอียดประกอบและข้อมูลอื่นที่ ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้น เช่น ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานทางอุตสาหกรรม หรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์ หรือภาระผูกพันที่กิจการไม่ได้แสดงไว้ในงบดุล

ตารางที่ 1 แสดงแบบธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลแต่ละประเภทจําแนกตามงบการเงินที่ต้องจัดทำ

แบบ/นิติบุคคล	งบดุล	งบกำไร ขาดทุน	งบแสดงการ เปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ ถือหุ้น	งบ กระแส เงินสด	งบการ เงินรวม	หมายเหตุ ประกอบ งบการเงิน	งบการเงิน เปรียบเทียบกับ ปีก่อน
แบบ 1 ห้างหุ้นส่วน จดทะเบียน	/	/	-	-	-	/	-
แบบ 2 บริษัทจำกัด	/	/	/	-	-	/	/
แบบ 3 บริษัท มหาชนจำกัด	/	/	/	/	/	/	/
แบบ 4 นิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ต่างประเทศ	/	/	/	-	-	/	/
แบบ 5 กิจการร่วมค้า ตามประมวล รัษฎากร	/	/	/	-	-	/	/

ที่มา : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “ประกาศกรมทะเบียนการค้า.”
[ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.icaat.or.th> (30 ตุลาคม 2545)

จากตารางที่ 1 แสดงงบการเงินที่ธุรกิจต้องจัดทำกำหนดโดยกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ มีผลบังคับใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 แสดงให้เห็นว่างบการเงินที่ธุรกิจต้องจัดทำนั้นมีความแตกต่างกันในนิติบุคคลแต่ละประเภท โดยห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีข้อกำหนดให้จัดทำเพียง งบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน และบริษัทมหาชนกำหนดให้จัดทำงบการเงินทั้งหมด สำหรับนิติบุคคลที่ทำการศึกษาคือ แบบบริษัทจำกัด มีข้อกำหนดให้จัดทำ งบดุล งบ

กำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงิน และงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน มีผลบังคับใช้กับงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป งบการเงินที่นำมาศึกษาเป็นงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายฉบับนี้ แต่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ซึ่งมีข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงเปรียบเทียบงบการเงินที่บริษัทต้องจัดทำตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กับกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 และประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

แบบ/นิติบุคคล	งบดุล	งบกำไรขาดทุน	งบกระแสเงินสด	งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น	หมายเหตุประกอบงบการเงิน	งบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน
กฎกระทรวงฉบับที่ 2 ออกตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285	/	/	-	-	-	-
ประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543	/	/	-	-	/	/
พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543	/	/	/	/	/	/

จากตารางที่ 2 แสดงให้เห็นถึงงบการเงินที่บริษัทต้องจัดทำตามข้อกำหนดของกฎหมายที่ให้บริษัทนำส่งงบการเงินต่อส่วนราชการและข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี กล่าวคือ กรณีที่บริษัทมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในกรุงเทพฯ ให้ส่งงบการเงินต่อกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ส่วนบริษัทที่มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพฯ ให้ส่งงบการเงินต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัด โดยกฎหมายตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ได้กำหนดให้บริษัทนำส่งงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน

ต่อนายทะเบียน ซึ่งงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนที่ส่งนั้นจะต้องมีรายการย่อตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง โดยงบการเงินที่ทำการศึกษากลับเป็นงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎกระทรวงฉบับที่ 2 นี้ เปรียบเทียบกับประกาศกรมทะเบียนการค้า พ.ศ. 2544 ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งมีผลบังคับใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป กำหนดให้บริษัทจำกัดนำส่ง งบดุล งบกำไรขาดทุน และให้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปรียบเทียบงบการเงินกับปีก่อนเพิ่มขึ้นมา ในส่วนของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ความหมายของคำว่า งบการเงิน¹⁰ หมายความว่า รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงานโดยงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายอื่นที่ระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน และในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดให้งบการเงินที่สมบูรณ์ต้องประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบงบการเงินที่ต้องจัดทำตามกฎหมายพบว่ากฎหมายได้มีการเปลี่ยนแปลงให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีมากขึ้นถึงแม้จะไม่ครบถ้วนตามที่มาตรฐานกำหนดก็ตาม นอกจากนี้งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนที่ส่งนั้นจะต้องมีรายการย่อตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมทะเบียนการค้า ซึ่งมีรายการย่อที่กำหนดให้มีในงบการเงิน และแยกประเภทของรายการไว้เป็นหมวดหมู่ ซึ่งในมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดรายการอย่างน้อยที่ต้องมีในงบการเงินไว้เช่นกันแต่เป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติ การนำมาใช้สามารถประยุกต์เพื่อให้เกิดความเหมาะสม

2.5 ส่วนประกอบของงบการเงิน¹¹

งบดุล ประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น

1. สินทรัพย์ (Assets) หมายถึง ทรัพยากรที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการและเป็นทรัพยากรเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต เช่น รายการซื้อขาย รายการผลิต สินทรัพย์ ประกอบด้วย 2 ส่วน ดังต่อไปนี้

1.1 สินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

¹⁰ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543. มาตรา 4, หน้า 2.

¹¹ วรศักดิ์ ทูมมานนท์. “งบการเงินภายใต้แม่บทการบัญชี พ.ศ.2542 : สิ่งที่ฝ่ายบริหารต้องติดตาม(ตอนที่ 1)”, จุฬาลงกรณ์วารสาร, 13, 13 (กรกฎาคม-กันยายน 2540) : 33-54.

- สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งไม่มีข้อจำกัดในการใช้
- กิจกรรมมีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อการค้าหรือถือไว้ระยะสั้น
- กิจกรรมมีหลักทรัพย์นั้นไว้เพื่อขายหรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานตามปกติ

ตัวอย่างของสินทรัพย์หมุนเวียน ได้แก่ เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด เงินลงทุนระยะสั้น ลูกหนี้การค้า ลูกหนี้อื่น ๆ สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

1.2 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ระยะยาว ได้แก่ สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดข้างต้น ตัวอย่างเช่น เงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ภายใต้รอตัดบัญชี สินทรัพย์อื่น

2. หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันที่เข้าเงื่อนไขทั้งหมดดังต่อไปนี้

- ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ที่ต้องปฏิบัติตามที่ตกลงไว้
- ภาระผูกพันซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต เช่น การรับเงินกู้จากธนาคาร
- การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปให้คู่สัญญาได้ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของ การจ่ายเงินสด การโอนสินทรัพย์อื่น ๆ การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่ การแปลงหนี้ไปเป็นทุน เป็นต้น หนี้สิน ประกอบด้วย 2

ส่วน ดังต่อไปนี้

2.1 หนี้สินหมุนเวียน เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- หนี้สินนั้นถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล
- กิจการคาดว่าจะชำระหนี้สินนั้นคืนภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติ

ตัวอย่างของหนี้สินหมุนเวียน ได้แก่ เงินเบิกเกินบัญชี เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น ส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี หนี้สินหมุนเวียนอื่น

2.2 หนี้สินไม่หมุนเวียน หรือหนี้สินระยะยาว ได้แก่ หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้น ตัวอย่างเช่น เงินกู้ยืมระยะยาว หนี้สินภายใต้รอการตัดบัญชี หนี้สินอื่น นอกจากนี้ หนี้สินระยะยาวยังรวมถึงหนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล

3. ส่วนของเจ้าของ (Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สิน ส่วนของเจ้าของที่แสดงในงบดุลขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่กิจการนำมาใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน เช่น สินค้าคงเหลือแสดงในราคาทุนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อาจแสดงด้วยราคาทุนเดิมหรือราคาทุนปัจจุบัน เกณฑ์การวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการในงบดุลที่แตกต่างกัน ทำให้ส่วนของเจ้าของหรือทุนทั้งหมด

ของกิจการจึงไม่จำเป็นต้องเท่ากับราคาตลาดรวมของหุ้นที่ออกหรือเท่ากับจำนวนเงินรวมที่จะได้จากการขายสินทรัพย์สุทธิเป็นส่วน ๆ หรือขายกิจการทั้งหมดขณะที่กิจการยังคงดำเนินการต่อเนื่อง

งบกำไรขาดทุน ประกอบด้วย รายได้และค่าใช้จ่าย โดยนำมาหักกันเป็นยอดสุทธิ

1. รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือ การเพิ่มค่าของทรัพย์สิน หรือการลดลงของหนี้สิน รายได้จึงเป็นองค์ประกอบที่ส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้น รายการรายได้จึงรวมถึง

1.1 รายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ เช่น รายได้จากการขาย

1.2 รายการกำไรซึ่งอาจเกิดขึ้นจากกิจกรรมที่ไม่เป็นไปตามปกติของกิจการ

1.3 รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์แสดงด้วยยอดสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

1.4 รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด กำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่ม

2. ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ค่าใช้จ่ายจึงเป็นองค์ประกอบที่ส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น เงินปันผลจ่าย จากความหมายข้างต้นค่าใช้จ่ายจึงรวมถึงรายการต่อไปนี้

2.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ เช่น ต้นทุนขาย ค่าแรง

2.2 รายการขาดทุนซึ่งเกิดจากกิจกรรมที่ไม่ปกติของกิจการ

2.3 รายการขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์

2.4 รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

2.5 รายการขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ เช่น น้ำท่วม ไฟไหม้ แผ่นดินไหว

งบกระแสเงินสด เป็นงบการเงินที่รวมส่วนประกอบในงบกำไรขาดทุน ซึ่งได้แก่รายได้และค่าใช้จ่าย และการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบในงบดุลซึ่งได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น มาไว้ในงบการเงินเดียวกัน กิจการจะสามารถคำนวณหากระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานโดยนำส่วนประกอบในงบกำไรขาดทุนมาปรับปรุงด้วยรายการต่อไปนี้

1. รายการที่ไม่กระทบเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่ยังไม่เกิดขึ้น ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากการลงทุนในบริษัทร่วม

2. รายการอื่นซึ่งกระทบเงินสดอันเกิดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน เช่น กำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ หรือกิจกรรมจัดหาเงิน เช่น กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่คืนหนี้ก่อนกำหนด

3. การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินดำเนินงานที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี เช่น การเปลี่ยนแปลงในลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น เจ้าหนี้การค้า และหนี้สินหมุนเวียนอื่น ที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

สำหรับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน เช่น รายการซื้อขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รายการกู้ยืมเงิน จ่ายชำระเงินกู้ยืม และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ เช่น การออกหุ้นเพิ่มทุน จะรวมอยู่ในการคำนวณกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุนและกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ หรืองบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จจะไม่มีองค์ประกอบเป็นของตัวเองเช่นเดียวกับงบกระแสเงินสด แต่เป็นงบการเงินที่ประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

1. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี
2. รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
3. ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด
4. รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของและการแบ่งปันส่วนทุนให้เจ้าของ
5. ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวด ณ วันที่ในงบดุล รวมถึงการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด
6. รายการกระทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองแต่ละชนิดระหว่างต้นงวดกับปลายงวด

ส่วนประกอบของนโยบายการบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วยคำอธิบายและการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ โดยมีโครงสร้างดังนี้

1. แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญ
2. เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คือ ให้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และต้องเป็นไปตามการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

3. ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

2.6 การรับรู้รายการในงบการเงิน

การรับรู้รายการ¹² (Recognition) หมายถึง การแสดงรายการหรือรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุนด้วยตัวอักษร และจำนวนเงินพร้อมกับรวมจำนวนเงินในยอดรวมของงบการเงินดังกล่าว โดยทั่วไป กิจการต้องรับรู้รายการที่เป็นไปตามนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินก็ต่อเมื่อรายการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ ดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวหรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการดังกล่าวจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

2. กิจการสามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่าของรายการดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

รายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการในงบการเงิน ณ เวลาหนึ่งอาจเปลี่ยนมาเข้าเกณฑ์การรับรู้ในเวลาต่อมาเนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไป กิจการจะต้องเปิดเผยรายการที่เป็นไปตามค่านิยมของงบการเงินแต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือจัดทำคำอธิบายเพิ่มเติมหากรายการนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

2.7 การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่า¹³ คือ การกำหนดจำนวนตัวเงิน เพื่อการรับรู้องค์ประกอบของงบดุล และงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ดังนี้

¹² วรศักดิ์ ทูมมานนท์. “งบการเงินภายใต้แม่บทการบัญชี พ.ศ.2542 : สิ่งที่ฝ่ายบริหารต้องคิดตาม(ตอนที่ 1)”. *จุฬาลงกรณ์วารสาร*, 13, 13 (กรกฎาคม-กันยายน 2540) : 49.

¹³ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *มาตรฐานการบัญชี : แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล*. (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 13.

1. ราคาทุนเดิม (Historical Cost) หมายถึง การบันทึกราคาของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยจำนวนเงินที่จ่ายออกไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการและการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระภาระผูกพันที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2. ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์ในปัจจุบันโดยเทียบกับราคาของสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน หรือที่เท่าเทียมกันที่ต้องจ่ายในขณะนั้น และการแสดงราคาของหนี้สินในปัจจุบัน โดยเทียบกับราคาที่ต้องชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3. มูลค่าที่จะได้รับ (Realizable Settlement Value) หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่ได้บังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

4. มูลค่าปัจจุบัน (Present Value) หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตภายใต้การดำเนินงานปกติของกิจการ

เกณฑ์ในการวัดมูลค่าทั้ง 4 วิธี กิจการอาจจะใช้ร่วมกันในการจัดทำงบการเงิน โดยกิจการอาจใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น ยอดคงเหลือของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวดที่ได้แปลงค่าเป็นเงินบาทแล้ว การประเมินสินทรัพย์ด้อยค่า เป็นต้น

2.8 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในการนำเสนอของงบการเงินของกิจการ แม้ว่างบการเงินจะได้ผ่านขั้นตอนการตรวจสอบและลงความเห็นจากผู้สอบบัญชีของกิจการแล้ว แต่ความรับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินก็ยังคงเป็นของผู้บริหารของกิจการอยู่ กล่าวคือในการเปิดเผยข้อมูลของกิจการผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำและนำเสนอ ในส่วนนี้ได้มีข้อกำหนดเป็นตัวบทกฎหมายเพื่อใช้บังคับให้กิจการต้องปฏิบัติตามและกำหนดบทลงโทษไว้ในกรณีที่ฝ่าฝืน เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายยึดเป็นแนวทางในการปฏิบัติให้มีมาตรฐานอันเดียวกัน ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีหลายหน่วยงาน เช่น สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กรมทะเบียนการค้ากระทรวงพาณิชย์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรมสรรพากร ที่ได้ออกกฎเกณฑ์และข้อบังคับให้กิจการปฏิบัติตาม เจ้าของกิจการหรือผู้บริหารของกิจการเป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ก็ต้องทำความเข้าใจ ตลอดจนตระหนักถึงความสำคัญของการบัญชีควบคุมดูแลผู้ที่ได้รับมอบ

หมายให้จัดทำบัญชี ได้แก่ พนักงานบัญชี หรือผู้รับทำบัญชีให้จัดทำบัญชีและปฏิบัติให้สอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในปัจจุบันข้อบังคับที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่กิจการต้องยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดทำงบการเงิน มีดังนี้

1. **มาตรฐานการบัญชี** เป็นแนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ข้อบังคับของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีในปัจจุบันที่มีผลบังคับใช้ได้ออกมาจำนวน 29 ฉบับ¹⁴ ซึ่งกำหนดมาตรฐานของรายการบัญชีในแต่ละเรื่อง

การจัดทำบัญชีของธุรกิจ ต้องยึดตามมาตรฐานการบัญชีเป็นแนวทางในการปฏิบัติ การบันทึก รายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เป็นหน้าที่ของนักบัญชีที่จะต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีที่เหมาะสมกับกิจการ เพื่อประโยชน์ในการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ และเพียงพอต่อการนำไปใช้ของผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน

นอกจากนี้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดแนวทางการพิจารณาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน โครงสร้างของงบการเงินข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับข้อมูลที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงิน และตัวอย่างรายการที่จะต้องมิในงบการเงินที่ได้แสดงไว้แนบท้ายมาตรฐาน (ภาคผนวก ก) เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป สำหรับข้อควรพิจารณาในการนำเสนองบการเงินที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องพึงยึดถือปฏิบัติ คือ¹⁵

(1) การแสดงงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเมื่อจำเป็น

(2) นโยบายการบัญชี กิจการต้องเลือกวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่ทำให้งบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี

¹⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบัน.” [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.icaat.or.th> (30 ตุลาคม 2545)

¹⁵ ตลาคหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชี : แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล. (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 266-273.

(3) การดำเนินงานต่อเนื่อง ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล ซึ่งถ้ากิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ต่อไป ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความไม่แน่นอนและเงื่อนไขที่เป็นสาเหตุทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

(4) เกณฑ์คงค้าง กิจการต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง โดยถือหลักการรับรู้รายการเมื่อเกิดขึ้น เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างถูกต้อง โดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์กันระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่เกิดจากต้นทุนนั้น

(5) ความสม่ำเสมอ งบการเงินต้องแสดงรายการและจัดประเภทรายการให้เป็นแบบเดียวกันในทุกงวดบัญชี เพื่อให้การเปรียบเทียบงบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันมีความหมาย ซึ่งเมื่อกิจการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีใดแล้วควรใช้วิธีการนั้น โดยตลอด

(6) ความมีนัยสำคัญและการรวมยอด มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้รายการที่มีนัยสำคัญแต่ละรายการต้องแยกแสดงในงบการเงิน ส่วนรายการที่ไม่มีนัยสำคัญไม่ต้องแยกแสดงต่างหาก แต่ให้นำไปแสดงรวมไว้กับรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของรายการ

(7) การหักกลบ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้รายการที่มีนัยสำคัญที่เป็นสินทรัพย์และหนี้สินต้องไม่นำมาหักกลบกัน เว้นแต่จะมีมาตรฐานการบัญชีอนุญาต ส่วนรายการรายได้และค่าใช้จ่ายสามารถหักกลบกันได้เฉพาะที่มาตรฐานกำหนดและรายการกำไร ขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องซึ่งไม่มีนัยสำคัญ อันเกิดจากรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน สามารถนำมารวมกันได้

(8) ข้อมูลเปรียบเทียบ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ มีการเปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินงวดก่อนกับงบการเงินงวดปัจจุบัน กรณีที่มีการแก้ไขการแสดงผลหรือการจัดประเภทรายการในงบการเงินในงวดปัจจุบัน ให้จัดประเภทในงวดบัญชีก่อนเพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบได้กับงวดปัจจุบัน

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง การนำเสนองบการเงิน¹⁶ เป็นมาตรฐานที่ออกมาแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน และฉบับที่ 23 เรื่อง ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 ดังนั้นในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ จึงได้

¹⁶ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชี : แนวทางการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล. (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 265 - 286.

ศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ได้กำหนดแนวทางในการแสดงหรือเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในงบการเงินซึ่งเป็นข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับข้อมูลที่ต้องมีอยู่ในงบการเงินที่กิจการจะต้องจัดทำ ดังนี้¹⁷

การแสดงผลข้อมูลทั่วไป ส่วนประกอบแต่ละส่วนของงบการเงินต้องมีเอกลักษณ์เฉพาะและต้องแสดงผลข้อมูลต่อไปนี้อย่างเด่นชัด เพื่อให้งบการเงินมีความชัดเจนและเข้าใจได้ดียิ่งขึ้น

- (1) ชื่อของกิจการที่เสนอรายงานหรือสัญลักษณ์ของกิจการ
- (2) การระบุว่างบการเงินนั้นเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวม
- (3) วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบการเงิน
- (4) สกุลเงินตราที่ใช้ในรายงาน
- (5) จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงตัวเลขในงบการเงิน เช่น แสดงหลักพันหรือหลักล้าน
- (6) ข้อมูลดังกล่าวต้องแสดงไว้ให้ชัดเจน โดยการแสดงเป็นหัวข้อเรื่องที่หัวกระดาษและหัวเรื่องย่อในแต่ละช่องของรายการและควรแสดงไว้ทุกหน้าของงบการเงิน

งบดุล ในการแสดงรายการกิจการต้องแยกแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่องและยอดรวมย่อยเพิ่มเติม เพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรเป็น โดยใช้สภาพคล่องเป็นเกณฑ์ตามลำดับรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบดุล รายการที่มีสภาพคล่องสูงสุดถึงต่ำสุด หมายความว่า จำนวนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายใน 12 เดือนต้องแยกแสดงออกจากจำนวนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล และจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนภายใน 12 เดือนต้องแยกแสดงออกจากจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล

รายการที่ควรแสดงในงบดุล กำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ ตามลักษณะ การดำเนินงานของกิจการ การพิจารณารายการที่ควรแสดงเพิ่มเติม โดยดูจากปัจจัยต่อไปนี้¹⁸

1. ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์รวมถึงความมีนัยสำคัญของรายการซึ่งตามปกติ

¹⁷ สุพันธ์ วีระวัฒนา. แนวคิดใหม่ในการจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน. เอกสารภาษีอากร, ปีที่ 20 ฉบับที่ 237 (มิถุนายน 2544) : 63-69

¹⁸ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชี : แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล. (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 277-278.

ถือเป็นปัจจัยในการแยกแสรงรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและแยกแสรงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

2. หน้าที่ของรายการที่มีต่อกิจการซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสรงรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ดำเนินงานและสินทรัพย์ทางการเงิน

3. จำนวน ลักษณะและวันครบกำหนดของหนี้สิน ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสรงรายการหนี้สินที่ระบุและที่ไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยจากประมาณการหนี้สิน รวมทั้งการแยกประเภทหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบดุล กิจการจะต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงินโดยเรียงลำดับตามสภาพคล่อง โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน¹⁹ ได้กำหนดไว้เป็นอย่างน้อย ดังรายการต่อไปนี้

1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร (Cash and deposits at financial institutions) หมายถึง ธนบัตรและเหรียญกษาปณ์ รวมทั้งเงินสดย่อย ธนาณัติ ตัวแลกเงินไปรษณีย์ เงินฝากธนาคารกระแสรายวันและออมทรัพย์ สำหรับเงินที่ไม่สามารถใช้ได้โดยทันที เช่น ยอดเงินในบัญชีเงินฝากประจำที่เป็นหลักประกันแก่หนี้สินหรือค้ำประกัน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อจำกัดดังกล่าวให้ทราบในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. เงินลงทุนระยะสั้น (Short Term Investments) หมายถึง เงินลงทุนชั่วคราวตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ที่กิจการตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดภายใน 1 ปี มีวัตถุประสงค์เพื่อหาดอกผลจากเงินลงทุนนั้นและเป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ในการแสดงรายการในงบการเงิน เนื่องจากการแสดงเงินลงทุนว่าเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนมีผลต่อการวิเคราะห์เงินลงทุน ดังนั้น ณ วันที่ในงบดุลกิจการต้องแยกแสรงรายการเงินลงทุนชั่วคราวออกจากเงินลงทุนระยะยาว

กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) นโยบายการบัญชีเงินลงทุน การกำหนดมูลค่า ต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน

(2) รายการที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ

¹⁹สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน. (กุมภาพันธ์ 2542). หน้า 33 – 38.

และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุน จำนวนรวมของรายการกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยน หลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า การจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท หรือรายการที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

(3) การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและ ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดง แยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ โดยแสดง มูลค่ายุติธรรม จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า จำนวนรวมของ ราคาหุ้นตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดและตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญา โดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการ โอนเปลี่ยน

(2) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น

(3) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น

(4) การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่ทำให้กิจการขายหรือโอน เปลี่ยนตราสารหนี้จากความตั้งใจเดิมที่จะถือตราสารหนี้ไปจนครบกำหนด กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติม เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น

3. ลูกหนี้และตัวเงินรับการค้า – สุทธิ (Trade Account And Notes Receivables, Net) หมายถึง เงินที่ลูกค้าค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่บริษัท ได้ขาย ไปตามปกติและลูกหนี้ตามตัวเงินรับอันเกิด จากค่าสินค้าหรือบริการดังกล่าว ลูกหนี้การค้าให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้ ในงบดุลของกิจการ ควรแสดงบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ โดยแยก แสดงลูกหนี้การค้าต่างหากจากลูกหนี้อื่น ดังนี้

ลูกหนี้การค้า XXX

หัก ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ XXX

ลูกหนี้การค้า – สุทธิ XXX

ลูกหนี้อื่น XXX

หัก ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ XXX

ลูกหนี้อื่น – สุทธิ XXX

การเปิดเผยข้อมูล กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อมูลที่ควรเปิดเผยคือ วิธีที่กิจการใช้ประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งนิยมเปิดเผยภายใต้หัวข้อนโยบายการบัญชีและจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ นิยมเปิดเผยภายใต้หัวข้อของลูกหนี้ประเภทนั้นๆ ในกรณีที่มีได้เปิดเผยไว้ในงบดุล

4. เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Short-Term Loans to Related Parties) หมายถึงเงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้ให้ความหมายว่าหมายถึง บุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่ฝ่ายหนึ่งมีอำนาจในการควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหนืออีกฝ่ายหนึ่งในการตัดสินใจทางการเงินและการดำเนินงาน กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลควรเปิดเผยถึง ความสัมพันธ์ระหว่างกัน อัตราดอกเบี้ยของเงินให้กู้ยืมที่คิดระหว่างกัน จำนวนเงินของยอดคงค้างระหว่างกัน หรือในกรณีที่มีได้มีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกันก็ให้เปิดเผยด้วย

5. สินค้าคงเหลือ (Inventories) หมายถึง สินค้าสำเร็จรูป งานหรือสินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุใช้ในการผลิตเพื่อขายตามปกติของกิจการ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ได้กำหนดให้แสดงสินค้าคงเหลือโดยจำแนกตามประเภทของสินค้าว่าเป็นสินค้าที่มีไว้ขายหรือเพื่อการผลิต ตลอดจนเกณฑ์ในการเปลี่ยนประเภทสินค้าคงเหลือ โดยแสดงในราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ส่วนบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลงที่กิจการตั้งไว้ในกรณีที่ลดราคาสินค้าจากราคาทุนมาเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้แสดงหักจากสินค้าคงเหลือในราคาทุน

สินค้าคงเหลือ	XXX
หัก ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	XXX
สินค้าคงเหลือ – สุทธิ	XXX

นอกจากนี้กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

- (1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือและการคำนวณราคาทุน
- (2) ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทและราคาตามบัญชีรวม
- (3) ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
- (4) มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลง
- (5) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น
- (6) ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

6. สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (Other current assets) หมายถึง ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า รายได้ค้างรับและสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นใด นอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1 ถึง 5

7. เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Long-Term Loans To Related Parties) หมายถึง เงินให้กู้ยืมแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุลการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานกำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูล

(1) ความสัมพันธ์ระหว่างกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่าจะมีรายการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ก็ตาม เช่น การเป็นบริษัทในเครือ บริษัทร่วม

(2) ถ้ามีรายการค้าระหว่างกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ รวมทั้งเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการค้าที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ ดังนี้

- จำนวนหรืออัตราส่วนของปริมาณการค้า
- จำนวนหรืออัตราส่วนของยอดคงค้างระหว่างกัน
- นโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน

(3) รายการระหว่างกันที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจรวมเปิดเผยไว้ด้วยกัน เว้นแต่ว่าการเปิดเผยแยกกันช่วยให้เข้าใจถึงผลกระทบของรายการค้าระหว่างกันที่มีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

8. เงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย (Investments For Using The Equity Method) หมายถึง เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อยซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ให้ความหมายของเงินลงทุนที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียว่าหมายถึง วิธีการบัญชีที่บันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ไปลงทุน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

(1) รายชื่อและข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทร่วมที่สำคัญรวมถึงสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่แตกต่างกันจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

(2) วิธีที่ใช้ในการบันทึกเงินลงทุนซึ่งต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาว

(3) เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า ส่วนร่วมในหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ภาระผูกพันเกี่ยวกับรายจ่ายฝ่ายทุนของบริษัทร่วมที่กิจการอาจต้องร่วมรับภาระ หนี้สินทั้งหมดของบริษัทร่วมซึ่งกิจการมีภาระผูกพันที่อาจต้องจ่าย

การแสดงรายการในหัวข้อนี้ ให้รวมถึง เงินลงทุนระยะยาวอื่น (Other Long-Term Investments) หมายถึง เงินลงทุนระยะยาวในบุคคลอื่นหรือกิจการอื่นที่มีใช้บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้แสดงผลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อการปรับมูลค่าหรือค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุน เงินลงทุน

ระยะยาวอื่น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนใน ตราสารหนี้และตราสารทุน ได้ให้ความหมายของเงินลงทุนระยะยาว ว่าหมายถึง เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะยาวรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด การจะต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นไปเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

9. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ (Property, Plant And Equipment, Net) หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน โดยกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบบัญชี สินทรัพย์ดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการจัดทำงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กำหนดให้จะต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้

- (1) เกณฑ์การวัดมูลค่า
- (2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- (3) อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา
- (4) ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเผื่อการด้อยค่า
- (5) รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชี ระหว่างต้นงวดถึงวันสิ้นสุดงวด
- (6) จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- (7) นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับการประมาณค่าใช้จ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้
- (8) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในการสร้างอาคาร และอุปกรณ์
- (9) จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- (10) ลักษณะและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบ

อย่างมีนัยสำคัญ อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการเกี่ยวกับราคาซาก ประมาณการรายจ่ายในการซื้อ การขนย้าย อายุการใช้งานและวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา

(11) ในกรณีที่ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ให้เปิดเผยดังต่อไปนี้

- เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์
- วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- การตีราคาใหม่ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่
- ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแทน
- ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภทซึ่งควรแสดง
- ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

10. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่างซึ่งก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน หรือค่าความนิยม โปรแกรม เครื่องหมายการค้า และสิทธิทางการตลาด เป็นต้น การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานไม่ได้กำหนดไว้ แต่สามารถแสดงเป็นรายการย่อยอยู่ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือรวมกันแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อจากบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ในงบดุล หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นสำหรับผู้ใช้งบการเงินแต่หากกิจการมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกิจการต้องแยกแสดงออกจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

11. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น (Other Non-Current Assets) หมายถึง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นใดนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการข้างต้น หรือรายการที่ไม่อาจแสดงรวมอยู่ในรายการข้างต้นได้ สินทรัพย์ระยะยาวอื่นจะต้องเปิดเผยรายการซึ่งรวมถึง (ถ้ามี)

12. เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน (Bank Overdrafts And Short-Term Loans From Financial Institutions) หมายถึง เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมระยะสั้นจากรธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่น รวมทั้งการขายหรือขายช่วงลดตัวเงินกับสถาบันการเงิน ซึ่งจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน

13. เจ้าหนี้การค้าและตัวเงินจ่ายการค้า (Trade Account And Notes Payables) หมายถึง เงินที่บริษัทค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่ซื้อมาเพื่อขายหรือเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการตามปกติธุรกิจ และตัวเงินจ่ายที่บริษัทออกให้เพื่อชำระค่าสินค้าหรือบริการดังกล่าว ทั้งนี้ ให้รวมถึงเจ้าหนี้และตัวเงินจ่ายการค้าที่เป็นกรรมกร พนักงาน ลูกจ้าง และกิจการที่เกี่ยวข้องกันด้วย

14. เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี (Current Portion Of Long-Term Loans) หมายถึง เงินกู้ยืมระยะยาวที่จะถึงกำหนดชำระคืนในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป บริษัทต้องแสดงจำนวนเงินแยกต่างหากจากจำนวนเงินกู้ยืมทั้งหมด เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงภาระผูกพันที่กิจการจะต้องสูญเสียดอกเพื่อชำระหนี้ในงวดบัญชีหน้า

15. เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Short-Term Loans From Related Parties) หมายถึง เงินกู้ยืมระยะสั้นและเงินทรองจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งหนี้สินในลักษณะอื่นใดซึ่งจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานกำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูล

(1) ความสัมพันธ์ระหว่างกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่าจะมีรายการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ก็ตาม เช่น การเป็นบริษัทในเครือ บริษัทร่วม

(2) ถ้ามีรายการค้าระหว่างกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ รวมทั้งเปิดเผย

ประเภทและองค์ประกอบของรายการค้าที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่นำเสนอ ดังนี้

- จำนวนหรืออัตราส่วนของปริมาณการค้า
- จำนวนหรืออัตราส่วนของยอดคงค้างระหว่างกัน
- นโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน

(3) รายการระหว่างกันที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจรวมเปิดเผยไว้ด้วยกัน เว้นแต่ว่าการเปิดเผยแยกกันช่วยให้เข้าใจถึงผลกระทบของรายการค้าระหว่างกันที่มีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

16. หนี้สินหมุนเวียนอื่น (Other Current Liabilities) หมายถึง ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงกิจการใหม่ ค่าภาษีเงินได้รอการตัดจ่าย ภาษีเงินได้ค้างจ่าย เงินปันผลค้างจ่ายและหนี้สินหมุนเวียนอื่นใดนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการข้างต้น

17. เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Long-Term Loans From Related Parties) หมายถึง เงินกู้ยืมระยะยาวที่บริษัทกู้ยืมจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งหนี้สินในลักษณะอื่นใด ซึ่งจัดเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

18. เงินกู้ยืมระยะยาว (Long-Term Loans) หมายถึง เงินกู้ยืมจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอื่น รวมทั้งจากธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ในงบการเงิน

รายการที่ 17 เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และรายการที่ 18 เงินกู้ยืมระยะยาว ต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ โดยไม่รวมส่วนที่จะถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี

- (1) เงินกู้ที่มีหลักประกัน
- (2) เงินกู้ที่ไม่มีหลักประกัน
- (3) เงินกูระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- (4) เงินกูระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

รายการดังกล่าวจะต้องแสดงข้อมูลโดยสรุปเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย กำหนดเวลาการชำระหนี้หลักประกันหนี้สินอันดับรอง การแปลงสภาพได้และเงื่อนไข จำนวนเงินที่ยังคงเหลืออยู่ในบัญชีส่วนเกิน การแสดงรายการในหัวข้อนี้ให้รวมถึง การแสดงรายการประมาณการหนี้สิน (Provisions) หมายถึงหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับระยะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระซึ่งบริษัทสามารถประมาณมูลค่าหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ และเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะทำให้บริษัทสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าวกิจการจะต้องประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นและบันทึกบัญชีโดยยึดหลักความระมัดระวัง ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นยังไม่เกิดขึ้นก็ตาม ในการรับรู้และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง

เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน กำหนดให้บันทึกบัญชีเมื่อเข้าเงื่อนไข 2 ข้อ คือ

1. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่ากิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและจะมีผลทำให้สินทรัพย์ ณ วันที่ในงบคุณมีค่าลดลง หรือหนี้สินมีจำนวนเพิ่มขึ้น
2. สามารถประมาณจำนวนเงินได้อย่างสมเหตุสมผล

ถ้าพิจารณาค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นแล้วไม่เข้าเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อหรือเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งแต่ไม่มีนัยสำคัญ ก็จะไม่แสดงรายการและไม่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ถ้าพิจารณาแล้วเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งและเป็นรายการที่มีนัยสำคัญ ก็จะต้องเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยให้แยกแสดงตามลักษณะการดำเนินงานของกิจการ เช่น ประมาณการสำหรับค่าใช้จ่ายรับประกันคุณภาพสินค้า ประมาณการค่าสวัสดิการพนักงาน และประมาณการอื่นที่เหมาะสมกับการดำเนินงานของกิจการ เป็นต้น

19. หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น (Other Non-Current Liabilities) หมายถึง หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่นนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ (17) เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (18) เงินกู้ยืมระยะยาว หรือหนี้สินที่ไม่อาจแสดงไว้ในรายการข้างต้นได้ โดยแสดงเป็นยอดรวม

20. ทุนจดทะเบียน (Authorized Share Capital) หมายถึง ทุนของบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมาย ให้แสดงชนิดของหุ้น ดังนี้

- (1) หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stocks)
- (2) หุ้นสามัญ (Common Stocks)

กิจการต้องแสดงข้อมูลเกี่ยวกับทุนเรือนหุ้นแต่ละประเภท ดังนี้

- (1) จำนวนหุ้นที่จดทะเบียน
- (2) มูลค่าหรือราคาที่กำหนดต่อหุ้น
- (3) ทุนที่ออกและชำระแล้ว แสดงเป็นหุ้นแต่ละชนิด โดยเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้
 - จำนวนหุ้นที่เรียกชำระแล้วเต็มมูลค่า และจำนวนหุ้นที่เรียกชำระบางส่วน
 - มูลค่าหุ้นที่นำออกจำหน่ายและเรียกชำระมูลค่าหุ้นแล้ว โดยแสดงหุ้นแต่ละชนิด

นอกจากนี้ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ เพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อจำกัดและสิทธิพิเศษใด ๆ ที่ให้แก่หุ้นแต่ละประเภท ซึ่งได้แก่

- (1) การเคลื่อนไหวในบัญชีทุนเรือนหุ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
- (2) สิทธิต่าง ๆ บุริมสิทธิและข้อจำกัดของทุนเรือนหุ้นแต่ละประเภท รวมทั้งข้อจำกัด

ในการจ่ายเงินปันผลและการจ่ายคืนทุน

- (3) เงินปันผลค้างจ่ายในหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสม

(4) หุ้นของกิจการที่ถือโดยบริษัทร่วม บริษัทย่อย หรือถือ โดยกิจการเอง

(5) หุ้นที่สำรองไว้เพื่อออกให้ตามสิทธิในการซื้อหุ้น และเพื่อออกให้ตามสัญญาซื้อขาย ทั้งนี้ ให้เปิดเผยเงื่อนไขและจำนวนที่เกี่ยวข้องด้วย

(6) เมื่อมีการเสนอจ่ายเงินปันผลแต่ยังไม่ได้รับอนุมัติอย่างเป็นทางการ ให้เปิดเผยจำนวนเงินปันผลที่ได้อรวมและไม่ได้อรวมไว้ในหนังสือ

21. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (Premium on Share Capital) หมายถึง เงินค่าหุ้น ส่วนที่สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้ของหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ โดยให้แยกแสดงตามลักษณะของรายการ ดังนี้

(1) ส่วนเกินมูลค่าหุ้นบุริมสิทธิ (Premium on Preferred Stocks) หมายถึง เงินที่ได้จากการขายหุ้นบุริมสิทธิส่วนที่สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้ตามที่จดทะเบียนของหุ้นบุริมสิทธิ

(2) ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (Premium on Common Stocks) หมายถึง เงินที่ได้จากการขายหุ้นสามัญส่วนที่สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้ตามที่จดทะเบียนของหุ้นสามัญ

22. ส่วนต่ำกว่าทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุน (Deficits on Share Capital) หมายถึง เงินค่าหุ้น ส่วนที่ต่ำกว่ามูลค่าที่ตราไว้ของหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ เช่น ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการต่อไปนี้

(1) ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดบัญชี และ

(2) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

23. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมมีมูลค่าสูงกว่าราคาทุนของสินทรัพย์นั้นๆ โดยส่วนเกินทุนจะถูกบันทึกไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรง

24. ผลต่างจากการแปลงค่าเงิน หมายถึง การแปลงค่าเงินที่จัดทำขึ้นเป็นเงินตราต่างประเทศของสาขา แพนก บริษัทย่อย และการลงทุนอื่นๆ ซึ่งจะต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของบริษัทไทย โดยการรวมงบการเงินตามสัดส่วนการถือหุ้น การจัดทำงบการเงินรวม หรือใช้วิธีส่วนได้เสีย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ได้กำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

(1) กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

(2) ผลต่างสุทธิจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศของหน่วยงานอิสระในต่างประเทศที่เป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น และการกระทบยอดผลต่าง ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

(3) จำนวนผลต่างจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นในงวดซึ่งรวมอยู่ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์

25. กำไรสะสม - จัดสรรแล้ว (Appropriated Retained Earnings) หมายถึง

(1) สำรองตามกฎหมาย (Legal reserve) หมายถึง สำรองที่กั้นไว้จากกำไรสุทธิประจำปี ก่อนจ่ายเงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่บริษัทต้องจัดสรรเงินไว้เป็นทุนสำรองทุกคราวที่จ่ายเงินปันผลอย่างน้อยหนึ่งในสี่สิบส่วนของจำนวนผลกำไร จนกว่าทุนสำรองจะมีจำนวน 1 ใน 10 ส่วนของจำนวนทุนของบริษัท

(2) อื่น ๆ (Others) หมายถึง จำนวนที่จัดสรรจากกำไรสะสม เพื่อการใด ๆ ตามมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นซึ่งจะต้องให้คำอธิบายถึงลักษณะและวัตถุประสงค์ของบัญชีดังกล่าว โดยแยกแสดงไว้แต่ละประเภท เช่น เพื่อรักษาระดับเงินปันผล เพื่อขยายกิจการ หรือตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน เป็นต้น

กำไรสะสม - ยังไม่ได้จัดสรร (Unappropriated Retained Earnings) หมายถึง กำไรสะสม และกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันคงเหลือหลังจากจัดสรร ในกรณีที่มียอดดุลสุทธิเป็นผลขาดทุนสะสม ให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บและเรียกเป็น "ขาดทุนสะสม"

งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติมหากการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควร การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการและการประเมินถึงผลในอนาคต ข้อมูลแต่ละบรรทัดที่แสดงเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุน คำอธิบายที่ใช้และการจัดเรียงลำดับของรายการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงตามลักษณะ หน้าที่ของส่วนประกอบต่าง ๆ ของรายได้และค่าใช้จ่าย และความมีนัยสำคัญ รายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการควรมีการจัดประเภทย่อย เพื่อเน้นให้เห็นถึงส่วนประกอบต่าง ๆ ของผลการดำเนินงานซึ่งอาจแตกต่างกันทางด้านความมีเสถียรภาพ ศักยภาพในการทำกำไร และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้า การแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทำได้ใน 2 ลักษณะ ดังนี้

1. งบกำไรขาดทุน แสดงแบบขั้นเดียว เป็นการแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติกับที่มีได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติออกจากกัน โดยพิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก

2. งบกำไรขาดทุน แสดงแบบหลายขั้น โดยแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกัน และการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในลักษณะที่ทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในแง่มุมที่ต่างกันและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ เช่น แสดงกำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี และกำไรสุทธิ

การเปิดเผยรายการที่แสดงในงบกำไรขาดทุน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. รายได้จากการขาย (Revenues From The Sale Of Goods) หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า สิทธิ หรือบริการ ซึ่งเป็นธุรกิจหลักของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสด สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน หรือสิ่งอื่นที่มีมูลค่าคิดเป็นเงินได้ ทั้งนี้ให้แสดงเป็นยอดสุทธิหลังหักรายการรับคืนและส่วนลดแล้ว โดยแยกแสดงเป็นรายได้แต่ละประเภทเช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ

2. รายได้จากการดำเนินงานอื่น (Other Operating Incomes) หมายถึง รายได้จากการดำเนินงานนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการรายได้จากการขาย ทั้งนี้ให้รวมกำไรอื่นที่ไม่จัดเป็นรายการพิเศษ เช่น กำไรจากการขายเงินลงทุน ที่ดิน อาคารอุปกรณ์ และสินทรัพย์อื่น ในกรณีที่มิใช่กำไรจ่ายในการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้นำมาหักจากรายการนี้เพื่อแสดงยอดสุทธิ กรณีที่ยอดสุทธิเป็นผลขาดทุนให้แสดงไว้ในรายการกำไรจ่ายอื่น

3. รายได้อื่น (Other Income) หมายถึง รายได้อื่นๆ ที่มีรายได้จากการขายและรายได้จากการดำเนินงานอื่น

4. ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (Share Of Profits From Investments For Using The Equity Method) หมายถึง ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย และ ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยการบันทึกส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยตามสัดส่วนที่มีส่วนได้เสียอยู่ โดยต้องปรับปรุงรายการตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีของเงินลงทุน เช่น ตัดกำไรในสินค้าหรือสินทรัพย์ถาวรหรือสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกัน รวมทั้งกำไรระหว่างบริษัท

5. ต้นทุนขาย (Costs Of The Sale Of Goods) หมายถึง ต้นทุนของสินค้า สิทธิ หรือบริการที่ขาย รวมถึงราคาซื้อ ต้นทุนการผลิต และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จ่ายไปเพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย โดยแยกแสดงเป็นต้นทุนตามประเภทของธุรกิจหลักของกิจการตามที่ได้แสดงไว้ในรายการรายได้จากการขาย เช่น ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ต้นทุนของการให้บริการ

6. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขาย และค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานที่เป็นส่วนรวม ไม่รวมค่าใช้จ่ายอื่นและดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งกำหนดให้แสดงไว้ในรายการค่าใช้จ่ายอื่น

7. ค่าใช้จ่ายในครรดำเนินงานอื่น (Other Operating Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการต้นทุนขายและรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ทั้งนี้ให้รวมถึงขาดทุนอื่นที่ไม่จัดเป็นรายการพิเศษ เช่น ขาดทุนจากการขายเงินลงทุน ที่ดินอาคาร อุปกรณ์ และสินทรัพย์อื่น และขาดทุนจากการหยุดงานของพนักงาน ในกรณีที่มิใช่รายได้จากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้นำมาหักจากรายการนี้เพื่อแสดงยอดสุทธิ

8. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจกรรมต้องแสดงรายการที่เกี่ยวกับขาดทุนจากการด้อยค่าทุกรายการแยกต่างหากในงบการเงินกิจกรรมต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภท ดังต่อไปนี้

- (1) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวด
- (2) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการและรับรู้ในงบกำไรขาดทุน
- (3) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
- (4) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

9. ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expenses) หมายถึง ดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทนเนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน

10. ภาษีเงินได้ (Income Tax Expenses) หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณขึ้นตามวิธีการบัญชีหรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

11. กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ (Profit (Loss) From Ordinary Activities) หมายถึง กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจของบริษัท หรือเกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติของบริษัท รวมทั้งกิจกรรมอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจหรือการดำเนินงานดังกล่าว

12. รายการพิเศษ-สุทธิ (Extraordinary Items, Net) หมายถึง รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย เช่น ค่าเสียหายที่เกิดจากไฟไหม้ น้ำท่วม หรือภัยธรรมชาติอื่น รายการพิเศษนี้ให้แสดงเป็นยอดสุทธิจากภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องและแสดงจำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องด้วยในกรณีที่รายการพิเศษเป็นผลขาดทุน ให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ

13. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ (Net Profit (Loss)) หมายถึง กำไรหรือขาดทุนหลังจากหักหรือรวมรายการพิเศษแล้ว หากมีผลขาดทุนสุทธิให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ

สำหรับรายการกำไรต่อหุ้น (Earnings Per Share) วิธีการคำนวณให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่องกำไรต่อหุ้น จำนวนโดยการนำกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่เป็นของหุ้นสามัญหารด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอก หากมีผลขาดทุนให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ โดยแสดงแยกเป็น

- (1) กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ (Profit (loss) from ordinary activities)
- (2) รายการพิเศษ-สุทธิ (Extraordinary items, net)
- (3) กำไร (ขาดทุน) สุทธิ (Net profit (loss))

หมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คือ ให้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร ในหมายเหตุประกอบงบการเงินต้องแสดงอย่างเป็นระบบ รายการแต่ละรายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

1. การเปิดเผยนโยบายการบัญชี กิจการจะต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญไว้อย่างชัดเจนและครบถ้วน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้ดุลพินิจในการวิเคราะห์และตีความงบการเงิน โดยคำนึงถึงผลการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่มีต่องบการเงิน ในกรณีถ้าไม่เปิดเผยข้อมูลใดแล้วจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด กิจการควรเปิดเผยข้อมูลนั้น ซึ่งกิจการควรยึดหลัก “เมื่อสงสัยให้เปิดเผย” ในการใช้ถ้อยคำในนโยบายการบัญชีไม่มีรูปแบบที่แน่นอน แต่มีหลักสำคัญ 2 ประการ คือ มีความชัดเจนถูกต้องกะทัดรัด และไม่ซ้ำซ้อนกับรายละเอียดที่แสดงไว้ในส่วนอื่นของงบการเงิน แต่อาจอ้างอิงถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกัน กิจการจะต้องเปิดเผยเกณฑ์ในการวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน สินทรัพย์และหนี้สินแต่ละประเภทให้เปิดเผยทุกเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่า ในนโยบายการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนอของงบการเงิน ได้กำหนดเรื่องอย่างน้อยที่จำเป็นจะต้องเปิดเผยในนโยบายการบัญชี ดังต่อไปนี้

(1) การรับรู้รายได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการรับรู้รายได้
- จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวด ตามประเภทรายได้
- จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ
- รายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น เช่น ค่ารับประกันสินค้า

(2) เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

(3) การรวมกิจการ

(4) การร่วมค้า

(5) การรับรู้รายการ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา การตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

(6) การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายอื่น ๆ เป็นทรัพย์สิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับ

ที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูล ต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
- จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ระหว่างงวด
- อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุน

- (7) สัญญาก่อสร้าง
- (8) เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
- (9) เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน (เฉพาะบริษัทจดทะเบียน)
- (10) สัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูล
- จำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินตาม สัญญาเช่าการเงิน โดยส่วนหนี้สินควรแยกแยะจากหนี้สินอื่น ๆ โดยแบ่งเป็นหนี้สินระยะสั้นและระยะยาว
 - ภาระผูกพันสำหรับค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน โดยสรุปแสดงตามจำนวนเงินและงวดต่าง ๆ ที่ถึงกำหนดชำระ
 - ข้อจำกัดที่สำคัญเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุน การต่ออายุสัญญาเช่า สิทธิการเลือกซื้อ
 - ภาระผูกพันสำหรับค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่ยกเลิกไม่ได้ ซึ่งมีอายุสัญญาเช่าเกินกว่า 1 ปี โดยสรุปแสดงตามจำนวนเงินและงวดต่าง ๆ ที่ถึงกำหนดชำระ
- (11) ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา ได้ให้กิจการเปิดเผย
- จำนวนเงินรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาทั้งหมดที่เกิดขึ้น
 - จำนวนเงินที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีปัจจุบัน รวมทั้งหลักเกณฑ์
 - จำนวนเงินที่แสดงการเปลี่ยนแปลง และยอดคงเหลือของบัญชีรายจ่าย
- (12) สินค้าคงเหลือ
- (13) ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- (14) ประมาณการหนี้สิน
- (15) ผลประโยชน์ของพนักงาน
- (16) การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศและการป้องกันความเสี่ยง มาตรฐานฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำหนดให้กิจการเปิดเผย
- กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าเงิน
 - ผลต่างสุทธิจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานอิสระในต่างประเทศ
 - จำนวนผลต่างจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้น ในงวดที่รวมอยู่ในต้นทุนของสินทรัพย์ กรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศลดลงอย่างรุนแรง

(17) คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจและทางภูมิศาสตร์ และ
เกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน

(18) คำจำกัดความของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

(19) การบัญชีในภาวะเงินเฟ้อ

(20) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

2. การเปิดเผยเรื่องอื่นๆ กิจการอาจแสดงข้อมูลอื่นเพิ่มเติม หากเรื่องนั้นไม่ได้เปิดเผยในข้อมูล
ที่เผยแพร่พร้อมกับงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) ภูมิสำเนาและสถานทางกฎหมายของกิจการรวมทั้งประเทศที่กิจการจัดตั้งขึ้นและที่อยู่
ตามที่ตั้งทะเบียน หรือสถานที่หลักในการประกอบกิจการหากแตกต่างกันไปจากที่อยู่ตามที่ตั้งทะเบียน

(2) คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานของกิจกรรมหลักของกิจการ

(3) ชื่อของบริษัทใหญ่ และชื่อของบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัท

(4) จำนวนพนักงาน ณ สิ้นงวดบัญชี หรือ จำนวนพนักงานเฉลี่ยสำหรับงวดบัญชี

2. ประกาศกระทรวง ฉบับที่ 2 ได้กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงิน สำหรับงบการเงิน
ที่มีรอบปีบัญชีก่อนหน้าวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 ให้ปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519)
ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 (ภาคผนวก ข) ซึ่งงบการเงินที่ทำการศึกษาเป็น
งบการเงินที่มีวันที่ในงบการเงินระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 จึงอยู่
ภายใต้บังคับของกฎหมายฉบับนี้ แบบรายการย่อที่กำหนดเป็นเพียงแนวทางที่กำหนดให้แสดงรายการ
แยกเป็นแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน หากมีรายการตามที่กำหนดต้องแสดงไว้ในงบการเงินตาม
ประเภทและลักษณะของรายการนั้น แต่หากรายการใดไม่มีก็ไม่ต้องแสดงรายการนั้น ในกรณีที่มาตร
ฐานการบัญชีกำหนดให้มีรายการย่อนอกเหนือจากรายการที่กำหนดในประกาศดังกล่าวข้างต้น ก็ต้อง
แสดงรายการนั้นเพิ่มเติมด้วย หากมีรายการที่ต้องการแสดงนอกเหนือจากรายการย่อที่กฎหมายหรือ
มาตรฐานการบัญชีกำหนด ก็ให้แสดงรายการนั้น ๆ ได้ตามความจำเป็นและเหมาะสมแก่กรณี เช่น
กฎหมายกำหนดให้แสดงรายการย่อไว้เพียงรายการเดียว ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะแสดงรายละเอียดภาย
ใต้รายการนั้นก็ได้ แต่ต้องแสดงรายการให้ถูกต้องตามประเภทและลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วน
ของเจ้าของ รายได้หรือค่าใช้จ่าย กิจการที่ทำการศึกษาเป็นบริษัทจำกัด ที่ต้องปฏิบัติตามรายการย่อ
ตามที่กำหนดใน กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 เป็นรูปแบบงบการเงินที่มีรายการบัญชีแบบกว้าง ๆ ซึ่งเป็น
การกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำให้ กล่าวคือ เป็นรายการที่ต้องแสดงอย่างน้อยที่สุด การที่จะแสดงรายการ
บัญชีให้มีรายการมากกว่ามาตรฐานก็สามารถทำได้

การที่รายการย่อตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ซึ่งเป็นรายการย่อตามที่กฎหมายกำหนดมีความแตกต่างจากรายการย่อตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 อยู่หลายแห่ง เนื่องจากระยะเวลาที่ต้องใช้ในการออกกฎหมาย มีผลทำให้กฎหมายที่มีอยู่มีข้อกำหนดที่ไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี กฎหมายมีผลบังคับใช้กับการจัดทำบัญชีและบัญชีกำไรขาดทุน ตั้งแต่รอบปีบัญชีซึ่งสิ้นสุดลงภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2519 เป็นต้นไป และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป รายการย่อของกฎกระทรวงที่มีความแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ที่ให้ถือปฏิบัติ สรุปได้ดังนี้

- สินทรัพย์หมุนเวียน รายการเงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกันในมาตรฐานการบัญชีมีความหมายที่แตกต่างและกว้างกว่า รายการเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือและบริษัทร่วม ในกฎกระทรวง เพราะกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นหมายความรวมถึงกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเนื่องจากเป็นสมาชิกในครอบครัว ความสัมพันธ์ในลักษณะของกลุ่มกิจการ ซึ่งจากความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะการเงินและผลดำเนินงานของกิจการ แต่ในกฎกระทรวงหมายถึงเฉพาะบริษัทในเครือและบริษัทร่วมเท่านั้น

- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รายการเงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในมาตรฐานการบัญชีมีความหมายที่กว้างกว่า รายการเงินลงทุนและเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือและบริษัทร่วม และบริษัทอื่น และ รายการลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น ในกฎกระทรวง เพราะกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นหมายความรวมถึงกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเนื่องจากเป็นสมาชิกในครอบครัว ความสัมพันธ์ในลักษณะของกลุ่มกิจการ ซึ่งจากความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะการเงินและผลดำเนินงานของกิจการ แต่ในกฎกระทรวงหมายถึงเฉพาะบริษัทในเครือและบริษัทร่วมเท่านั้น รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมิได้กำหนดไว้ในรายการย่อตามกฎกระทรวง

- หนี้สินหมุนเวียน รายการเงินกู้ยืมระยะสั้นจากกิจการที่เกี่ยวข้องกันในมาตรฐานการบัญชี และรายการเงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วมในกฎกระทรวง ในมาตรฐานการบัญชีได้มีการให้ความหมายของคำว่ากิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กว้างกว่า บริษัทในเครือและบริษัทร่วมในรายการย่อของกฎกระทรวง

- หนี้สินไม่หมุนเวียน รายการเงินกู้ยืม ในกฎกระทรวงได้มีข้อกำหนดรายละเอียดของรายการที่มากกว่าในมาตรฐาน เช่น รายการเข้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการและลูกจ้าง รายการเงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม รายการเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ

- ส่วนของผู้ถือหุ้น มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดรายละเอียดของรายการที่มากกว่า เช่น รายการส่วนต่ำกว่าทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุน รายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ และผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น

- รายได้ มาตรฐานการบัญชีกำหนดรายละเอียดของรายการที่มากกว่า เช่น รายได้จากการดำเนินงานอื่น ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม

- ค่าใช้จ่าย มาตรฐานการบัญชีกำหนดรายการค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น เพิ่มขึ้น

- หมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้บริษัทเปิดเผยนโยบายการบัญชี และเปิดเผยเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง แต่ในกฎกระทรวงมิได้กำหนดไว้

3. กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงินซึ่งธุรกิจจะต้องจัดทำ โดยกรมทะเบียนการค้าเป็นผู้ประกาศตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดทำและนำส่งงบการเงินต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงิน (ภาคผนวก ค) สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ธุรกิจจะปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ก่อนถึงกำหนดเวลาบังคับใช้ก็ได้ เช่น งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 หากปฏิบัติตามประกาศฉบับนี้ก็ถือว่างบการเงินนั้นได้จัดทำถูกต้องแล้ว

รายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า เป็นรายการย่อที่ได้มีการปรับปรุงให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีมากยิ่งขึ้น ซึ่งมีความแตกต่างจากรายการย่อตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 อยู่หลายแห่ง สรุปได้ดังนี้

- สินทรัพย์หมุนเวียน รายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า ได้เปลี่ยนชื่อรายการเงินลงทุนระยะสั้นเป็นเงินลงทุนชั่วคราว และมีการปรับเปลี่ยนชื่อรายการเงินกู้ยืมระยะสั้น จากเดิมเป็นเงินกู้ยืมระยะสั้นแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน มีการเปลี่ยนชื่อรายการบัญชีจากเงินลงทุนและเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น เป็นรายการเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย มีการเปลี่ยนชื่อรายการลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น เป็นรายการเงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน นอกจากนี้มีการแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพิ่มขึ้นจากเดิม

- หนี้สินหมุนเวียน รายการย่อเหมือนกับมาตรฐานการบัญชีกำหนด แต่มีรายการเงินกู้ยืมระยะสั้นอื่นเพิ่มขึ้นมา

- หนี้สินไม่หมุนเวียน รายการย่อเหมือนกับมาตรฐานการบัญชีกำหนด โดยได้มีการเปลี่ยนชื่อรายการเงินกู้ยืมระยะยาวจากเดิมที่มีรายละเอียดหลายรายการ เช่น เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการลูกจ้าง เงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม เป็นรายการเงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และมีรายการ ประมาณการหนี้สินเพิ่มขึ้นมา

- ส่วนของผู้ถือหุ้น ไม่มีการเปลี่ยนแปลง

- รายได้ มีรายการส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย เพิ่มขึ้น และเปลี่ยนชื่อรายการ รายได้จากการขาย เป็น รายได้จากการขายและหรือการให้บริการ

- ค่าใช้จ่าย มีรายการส่วนแบ่งขาดทุนจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย เพิ่มขึ้นมา

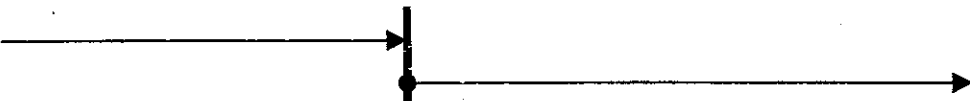
- หมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้มีการกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลในส่วนของการสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลเพิ่มเติมอื่น เพิ่มขึ้นมาจากเดิมที่มีได้กำหนดไว้

สรุปเปรียบเทียบรายการย่อตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การเสนองบการเงิน กับรายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า กับกฎกระทรวงฉบับที่ 2 โดยรายการที่แสดงในตารางที่ 1 เป็นรายการย่อที่บริษัทจำกัด จะต้องจัดทำเป็นรายการอย่างน้อยที่จะต้องมีเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดขั้นพื้นฐาน โดยทำการเปรียบเทียบรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน โดยในช่องแรกเป็นรายการย่อตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป ในช่องที่สองเป็นรายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า แบบที่ 2 สำหรับบริษัทจำกัด ออกประกาศตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ในช่องที่สามเป็นรายการย่อที่ต้องมีตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ซึ่งเป็นฉบับที่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ที่นำมาศึกษา สามารถสรุปวันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีกับข้อบังคับตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ ตามรูปต่อไปนี้

ช่องแรก คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542



ช่องที่สอง คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 มีผลบังคับใช้ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544



ช่องที่สาม คือ ประกาศกรมทะเบียนการค้า เริ่มใช้วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545

ตารางที่ 3 แสดงเปรียบเทียบรายการยอดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 กับ รายการยอดตามระเบียบการท่า ออกตามพระราชบัญญัติบัญชี พ.ศ. 2543 กับรายการยอดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2

รายการยอดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35	รายการยอดตามประกาศกรมทะเบียนการค้า	รายการยอดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2
สินทรัพย์หมุนเวียน	สินทรัพย์หมุนเวียน	สินทรัพย์หมุนเวียน
1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร	1. เงินสดและเงินฝากสถาบันการเงิน	1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร
2. เงินลงทุนระยะสั้น	2. เงินลงทุนชั่วคราว	2. เงินลงทุนระยะสั้น
3. ลูกหนี้และค่าเงินรับการค้า – สุทธิ	3. ลูกหนี้การค้าสุทธิ	3. ลูกหนี้การค้าและค่าเงินรับ – สุทธิ
4. เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	4. เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	4. เงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือและบริษัทร่วม
5. สินค้าคงเหลือ	5. เงินให้กู้ยืมระยะสั้นอื่น	
6. สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	6. สินค้าคงเหลือ	5. สินค้าคงเหลือ
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
7. เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	7. เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย	7. เงินลงทุนและเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น
8. เงินลงทุนในบริษัทร่วม	9. เงินลงทุนระยะยาวอื่น	
	10. เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	8. ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น
	11. เงินให้กู้ยืมระยะยาวอื่น	
9. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ – สุทธิ	12. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ – สุทธิ	9. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
10. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	13. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	
11. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	14. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	10. สินทรัพย์อื่น
หนี้สินหมุนเวียน	หนี้สินหมุนเวียน	หนี้สินหมุนเวียน
12. เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมจากสถาบันการเงิน	15. เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน	11. เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมจากธนาคาร
13. เจ้าหนี้และค่าเงินจ่ายการค้า	16. เจ้าหนี้การค้า	12. เจ้าหนี้การค้าและค่าเงินจ่าย
		13. เงินปันผลค้างจ่าย

ตารางที่ 3 แสดงเปรียบเทียบรายการฐานการบัญชีฉบับที่ 35 กับรายการย่อตามประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตามพระราชบัญญัติบัญชี พ.ศ. 2543 กับรายการย่อตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (ต่อ)

พระราชบัญญัติการบัญชี	ประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตาม พร.การบัญชี พ.ศ. 2543	กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามความใน พ.ร. 285
หนี้สินหมุนเวียน	หนี้สินหมุนเวียน	หนี้สินหมุนเวียน
14. ส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	17. เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	14. ส่วนของหนี้ระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี
15. เงินกู้ยืมระยะสั้นจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	18. เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	15. เงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม
	19. เงินกู้ยืมระยะสั้นอื่น	
16. หนี้สินหมุนเวียนอื่น	20. หนี้สินหมุนเวียนอื่น	16. หนี้สินหมุนเวียนอื่น
	หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
17. เงินกู้ยืมระยะยาวจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	21. เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	17. เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการและลูกจ้าง
		18. เงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม
		19. เงินทุนเลี้ยงชีพและบำนาญ
18. เงินกู้ยืมระยะยาว	22. เงินกู้ยืมระยะยาวอื่น	20. เงินกู้ยืมระยะยาว
	23. ประมาณการหนี้สิน	
19. หนี้สินอื่น	24. หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	21. หนี้สินอื่น
	ส่วนของผู้ถือหุ้น	ส่วนของผู้ถือหุ้น
20. ทุนเรือนหุ้น	21. ทุนจดทะเบียน	22. ทุนจดทะเบียน
	22. ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว	23. ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว
21. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	23. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	24. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น
22. ส่วนต่ำกว่าทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุน		
23. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		
24. ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน		
25. กำไรสะสม	24. กำไรสะสม – จัดสรรแล้ว	25. กำไรสะสม – จัดสรรแล้ว
	25. กำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร	26. กำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร

ตารางที่ 3 แสดงเปรียบเทียบรายการยอดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 กับรายการยอดตามประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตามพระราชบัญญัติบัญชี พ.ศ. 2543 กับรายการยอดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2 (ต่อ)

พระราชบัญญัติการบัญชี รายละเอียด	ประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตาม พ.ร.บ.ฉบับบัญชี พ.ศ. 2543 รายละเอียด	กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามความใน พ.ร. 285 รายละเอียด
26. รายได้จากการขาย	26. รายได้จากการขายและหรือการให้บริการ	27. รายได้จากการขาย
27. รายได้จากการดำเนินงานอื่น		
28. รายได้อื่น	27. รายได้อื่น	28. รายได้อื่น
29. ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	28. ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้ส่วนเสีย	
ค่าใช้จ่าย	ค่าใช้จ่าย	ค่าใช้จ่าย
30. ต้นทุนขาย	29. ต้นทุนขายและหรือต้นทุนการให้บริการ	29. ต้นทุนขาย
31. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ	30. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ	30. ค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร
32. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น	31. ค่าใช้จ่ายอื่น	
33. รายการขาดทุนจากการค้าของสินทรัพย์	32. ส่วนแบ่งขาดทุนจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	
34. ดอกเบี่ยจ่าย	33. ดอกเบี่ยจ่าย	31. ดอกเบี่ยจ่าย
35. ภาษีเงินได้	34. ภาษีเงินได้	32. ภาษีเงินได้
36. กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ	35. กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ	33. กำไรหรือขาดทุนก่อนรายการพิเศษ
37. รายการพิเศษ - สุทธิจากภาษีเงินได้	36. รายการพิเศษ	34. รายการพิเศษ
38. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	37. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	35. กำไรหรือขาดทุนสุทธิ
	38. กำไรต่อหุ้น	36. กำไรต่อหุ้น
	38.1 กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ	36.1 กำไรก่อนรายการพิเศษ
	38.2 รายการพิเศษ - สุทธิ	36.2 รายการพิเศษ
	38.3 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	36.3 กำไรสุทธิ
หมายเหตุประกอบงบการเงิน	หมายเหตุประกอบงบการเงิน	
39. การเปิดเผยนโยบายการบัญชี	39. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ	
40. การเปิดเผยเรื่องอื่นๆ	40. ข้อมูลเพิ่มเติมอื่น	

2.9 วิธีการเปิดเผยข้อมูล

วิธีการเปิดเผยข้อมูล (Methods of Disclosure) มีหลายวิธีที่จะต้องพิจารณาเพื่อให้เหมาะสมกับชนิดและลักษณะของข้อมูลที่จะเปิดเผยตลอดจนสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง วิธีการเปิดเผยข้อมูลอาจทำได้ดังนี้

1. รูปแบบและการจัดเรียงลำดับรายการในงบการเงิน

ข้อมูลหรือรายการที่เกี่ยวข้องและมีความสำคัญจะต้องแสดงอยู่ในงบการเงิน จะต้องแยกแสดงสำหรับรายการที่มีลักษณะและหน้าที่แตกต่างกัน เพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร ข้อมูลที่มีผลกระทบต่อรายการสินทรัพย์หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ ตลอดจนกำไรสุทธิจะต้องเปิดเผยในงบการเงินทันทีที่เกิดรายการนั้นขึ้นและสามารถวัดค่าได้ถูกต้องเชื่อถือได้ สินทรัพย์และหนี้สินที่มีลักษณะและหน้าที่ที่แตกต่างกันอาจใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกัน ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางประเภทบันทึกด้วยราคาทุน และบางประเภทบันทึกด้วยราคาประเมินใหม่ การใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่แตกต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งให้เห็นว่าสินทรัพย์แต่ละประเภทย่อมมีลักษณะและหน้าที่ที่แตกต่างกัน ดังนั้น สินทรัพย์ดังกล่าวจึงต้องแยกแสดงเป็นรายการแต่ละบรรทัด ซึ่งรูปแบบและการจัดเรียงลำดับรายการในงบการเงินอาจจะแตกต่างกัน เช่น

งบดุล อาจเรียงลำดับจากสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรืออาจแสดงเรียงลำดับจากสินทรัพย์หมุนเวียน หักหนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

งบกำไรขาดทุน อาจแสดงในรูปแบบที่แตกต่างกัน โดยเน้นตามหลักที่ต่างกันของรายได้ หรือแนวความคิดเกี่ยวกับกำไร ตลอดจนการตีความหมายของข้อมูลแตกต่างกัน เช่น งบกำไรแบบขั้นเดียวและแบบหลายขั้น

งบกระแสเงินสด ในการจำแนกหมวดหมู่ของข้อมูล ถ้าจัดให้ถูกต้องแล้วจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก เช่น การจำแนกเงินสดจ่าย การจัดกลุ่มตามลักษณะของพฤติกรรมของรายการตามลักษณะคงที่หรือผันแปร จะช่วยในการประมาณรายจ่ายของหน่วยงานนั้น ๆ

2. รายละเอียดและศัพท์เฉพาะในงบการเงิน

ศัพท์เฉพาะที่ใช้และรายละเอียดจะทำให้ผู้ใช้มีความเข้าใจงบการเงินยิ่งขึ้น กิจการควรนำเสนอข้อมูลและให้คำอธิบายที่กระชับ ในกรณีที่ยังไม่ได้บัญญัติศัพท์เฉพาะเป็นภาษาไทย หรือศัพท์เฉพาะที่ยังไม่แพร่หลายเพราะบัญญัติขึ้นมาใหม่ จะต้องอธิบายความหมายให้ชัดเจน นอกจากนี้ความเป็นแบบอย่างเดียวกัน (Uniformity) ของคำศัพท์ที่ใช้ตลอดงบการเงินจะช่วยผู้ใช้งบการเงินไม่เกิดความสับสน

อย่างไรก็ตาม ถ้าให้รายละเอียดมากเกินไปก็อาจทำให้ความสนใจของผู้ใช้ต้องการเงินนั้นลดลง ดังนั้นในการให้คำอธิบายควรให้ข้อมูลที่กะทัดรัด หรืออยู่ในภาพสรุปที่ให้ความหมายชัดเจนและเป็นประโยชน์เพื่อการตัดสินใจ

3. การใช้ข้อความในวงเล็บ

โดยปกติข้อมูลที่สำคัญได้แสดงไว้แล้วในงบการเงิน แต่ถ้ารายการต่าง ๆ ที่แสดงในงบการเงินนั้นไม่สามารถจะให้รายละเอียดของรายการได้เพียงพอ กิจการอาจให้คำอธิบายหรือคำจำกัดความเพิ่มเติมในรูปของวงเล็บต่อท้ายรายการหรือหัวข้อนั้น ๆ อย่างไรก็ตาม ข้อความที่อยู่ในวงเล็บไม่ควรยาวเกินไป เพราะอาจทำให้ข้อความอื่น ๆ ในงบการเงินเสียรูปแบบไป การแสดงข้อความในวงเล็บนี้ช่วยให้ข้อมูลหรือรายการในงบการเงินสมบูรณ์ยิ่งขึ้น สามารถเห็นได้ชัดเจนกว่าแสดงเป็นหมายเหตุ แต่ไม่สามารถแสดงข้อความยาว ๆ ได้

ข้อมูลที่นิยมแสดงไว้ในวงเล็บ ได้แก่

- (1) การระบุวิธีการเฉพาะ หรือวิธีการตีราคาที่ใช้ เช่น
 - สินค้าคงเหลือ (ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า)
- (2) ลักษณะเฉพาะที่ให้ความหมายสำคัญเกี่ยวกับรายการนั้น เช่น การนำสินทรัพย์ไปค้ำประกัน บุริมสิทธิของหนี้สินแต่ละราย แสดงรายการดังนี้
 - ที่ดิน (จำนวนเป็นประกันเงินกู้ยืมระยะยาว)
- (3) รายละเอียดของรายการหนึ่งหรือหลายรายการที่รวมอยู่ในรายการใหญ่หรือหัวข้อ เช่น
 - สินทรัพย์ถาวรสุทธิ (รายละเอียดประกอบที่ 2)
- (4) มูลค่าอื่น ๆ เช่น ราคาตลาดปัจจุบัน
- (5) การอ้างอิงข้อมูลในงบอื่นหรือที่อื่นในรายงาน เช่น
 - ต้นทุนขาย (รายละเอียดประกอบที่ 3)

4. รายละเอียดประกอบหรือตารางประกอบ

การแสดงรายละเอียดหรือตารางประกอบนั้นก็เพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขโดยสรุปผู้อ่านงบสามารถเข้าใจได้ง่าย ข้อมูลที่สำคัญจะแยกมาแสดงรายละเอียดเป็นงบบ่อย งบประกอบหรือตารางประกอบ เช่น รายการที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ในงบดุลจะแสดงด้วยยอดรวมและจะนำรายละเอียดของรายการดังกล่าวมาแสดงเป็นงบบ่อยในหมายเหตุท้ายงบการเงิน สำหรับงบประกอบจะทำหน้าที่แตกต่างไปจากงบบ่อย กล่าวคือจะเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติม เช่น การแสดงผลการเปลี่ยนแปลงระดับราคาต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน เป็นต้น

5. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ประกอบด้วยคำอธิบายและการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสดและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น รวมทั้งข้อมูลเพิ่มเติม การใช้หมายเหตุประกอบงบการเงินก็เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่ไม่สามารถแสดงอยู่ในงบการเงินได้เพียงพอแต่ต้องไม่ขัดแย้งหรือซ้ำซ้อนกับข้อความในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินยังรวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือสนับสนุนให้เปิดเผย และการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่จะทำให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร กิจกรรมต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเป็นระบบ โดยรายการแต่ละรายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้ ตัวอย่างของข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีดังนี้

(1) นโยบายการบัญชี กิจกรรมควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่างบการเงินของกิจการต่าง ๆ ที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้น ได้จัดทำขึ้น โดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันหรือไม่

นโยบายการบัญชีที่กิจการควรเปิดเผย เช่น การรับรู้รายได้ เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม การรับรู้รายการ สินค้าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายอื่น ๆ เป็นสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สินเป็นต้น ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของนโยบายการบัญชีได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่องที่เกี่ยวข้อง

(2) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงการประมาณตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นใหม่หรือข้อมูลที่ได้มาใหม่หรือได้เพิ่มเติม ซึ่งถือว่ารายการที่ทำไว้ในปีก่อน ๆ ไม่มีการผิดพลาด เพียงแต่ข้อมูลเปลี่ยนไปหรือข้อมูลไม่เพียงพอ กิจกรรมต้องจัดประเภทผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในงบดุลและงบกำไรขาดทุนตามประเภทของประมาณการทางบัญชีที่ได้แสดงไว้ในงวดก่อน และต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือในงวดต่อ ๆ ไป หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ในทางปฏิบัติ กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(3) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่กิจการถือปฏิบัติจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างหนึ่งไปเป็นอีกหลักการบัญชีหนึ่ง เช่น การเปลี่ยนวิธีคิดราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าหลังออกก่อนเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอาจทำให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง (Retroactive) โดยกิจกรรมต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบทุกงวดที่น่าเสนอในงวดปัจจุบัน เพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบแสดง

เหมือนว่ากิจการได้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มา โดยตลอดตั้งแต่วันที่กิจการเลิกใช้นโยบายการบัญชี กิจการต้องนำผลสะสมของงวดก่อน ๆ มาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดถัดมาซึ่งการปรับปรุงกำไรสะสมนี้ต้องทำสำหรับงบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- ลักษณะและเหตุผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่นำเสนอ
- จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ

เงินทุกงวดที่นำเสนอ

- ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

ในทางปฏิบัติ หากกิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับย้อนหลังได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการสามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ซึ่งในการนำวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นมาถือปฏิบัติ นั้น กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชีมีผลกระทบต่องบการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ทางบัญชีนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ในงบการเงินของงวดก่อนหากเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่อมีนัยสำคัญต่องบการเงินในงวดใดงวดหนึ่งที่นำเสนอหรืออาจมีผลกระทบต่อมีนัยสำคัญในงวดต่อไป กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น

- ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแทนวิธีปรับย้อนหลัง เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนแทนทันที

(4) การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน หน่วยงานที่เสนอรายงาน หมายถึง กลุ่มกิจการที่โดยสถานะแล้วถือเป็นหน่วยงานเดียวกัน ซึ่งต้องร่วมกันนำเสนองบการเงินเพียงงบเดียว การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานรวมถึง

- กิจการต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งไม่เคยต้องนำเสนอในงวดก่อน เพื่อใช้ทดแทนหรือแสดงควบคู่ไปกับงบการเงินเฉพาะกิจการ

- บริษัทย่อยที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการเปลี่ยนแปลงไป เช่น บริษัทที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการที่ต้องนำเสนองบการเงินรวมเปลี่ยนสถานะจากบริษัทย่อยเป็นบริษัทร่วมหรือบริษัทร่วมเป็นบริษัทย่อย

- บริษัทที่รวมกลุ่มอยู่ในกลุ่มกิจการที่ต้องนำเสนองบการเงินมีการเปลี่ยนแปลง

- กิจการต้องนำเสนองบการเงินในงวดปัจจุบันตามวิธีการรวมกิจการแบบรวมส่วนได้เสีย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน และเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่นำเสนอ
- จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด
- ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

(5) สิ้นทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

สิ้นทรัพย์และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ตามปกติกิจการต้องแสดงสิ้นทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นทุกรายการในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการประมาณที่สามารถวัดค่าได้ โดยแสดงไว้ในงบดุลและผลที่มีต่อกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุน เว้นแต่รายการดังกล่าวไม่สามารถประมาณค่าได้ ในกรณีนี้จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุท้ายงบการเงิน มิฉะนั้นอาจก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนขึ้นแก่กิจการเป็นจำนวนที่มีผลต่อการตัดสินใจ เช่น คดีความที่อยู่ระหว่างการพิจารณา ควรเปิดเผยให้ทราบถึงสาเหตุแห่งคดี จำนวนเงินค่าเรียกร้อง ค่าพิพาทของศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นสามารถใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นได้

สัญญาหรือภาระผูกพัน ตามหลักการบัญชีจะไม่บันทึกรายการเกี่ยวกับภาระผูกพันหรือสัญญาเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินจากสัญญาผูกพันระยะยาว เพราะไม่สามารถประมาณมูลค่าที่แน่นอนได้ เช่น สัญญาซื้อขายระยะยาว สัญญาเช่าระยะยาว เนื่องจากสัญญานั้นมีผลผูกพันในภายหน้า การเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้ผู้ตัดสินใจในลงทุนสามารถคาดคะเนเกี่ยวกับการหมุนเวียนของเงินสดในอนาคตได้ การเปิดเผยนี้ควรระบุถึงลักษณะเงื่อนไขของสัญญา ระยะเวลาของสัญญาจำนวนที่จะต้องจ่ายในแต่ละปี และอื่น ๆ

(6) เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่ต้องเปิดเผย

(7) ข้อมูลอื่นที่จะทำให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร เช่น

สิทธิของเจ้าหนี้ที่มีเหนือสินทรัพย์หรือบุริมสิทธิของเจ้าหนี้ ผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นย่อมต้องการทราบถึงภาระหนี้สินหรือสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ที่มีต่อกิจการตลอดจนบุริมสิทธิของเจ้าหนี้แต่ละรายเพราะภาระดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อความเสี่ยงของตน ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับหนี้สินนั้นไม่สามารถแสดงอยู่ในงบการเงินได้ จึงจำเป็นต้องนำไปแสดงไว้เป็นหมายเหตุ เช่น ภาระผูกพันที่เกิดจากหนี้สินนั้นวิธีการชำระหนี้สิน เงื่อนไขของสัญญา หรือ

รายการระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน ลักษณะของรายการระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน เช่น การกู้ยืมเงินระหว่างกิจการโดยมีสิทธิหรือเงื่อนไขพิเศษ เป็นค้ำว่า ไม่ต้องจ่ายดอกเบี้ย หรือจ่ายดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ

2.10 ลักษณะคุณภาพของงบการเงิน

ลักษณะคุณภาพ (Qualitative Characteristics) หมายถึง คุณสมบัติหลักที่สำคัญของงบการเงินที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน²⁰ เป็นการแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควร โดยการนำมามาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมมาปฏิบัติซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องและยุติธรรมหรือให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร โดยเน้นถึงการไม่ทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเข้าใจผิด ลักษณะเชิงคุณภาพตามแม่บทการบัญชี ประกอบด้วย

1. ความเข้าใจได้ การแสดงงบการเงินในปัจจุบันค่อนข้างซับซ้อน อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินทั่วไปที่มีความรู้ไม่เพียงพอไม่สามารถเข้าใจข้อมูลในงบการเงินได้ทันที ดังนั้นการที่ผู้ใช้งบการเงินจะนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจได้ทันทีนั้นจึงควรมีความรู้พอเพียง แม่บทการบัญชีจึงมีข้อสมมุติว่าผู้ใช้งบการเงินต้องมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับการบัญชี กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและธุรกิจประเภทนั้น ซึ่งแม้ว่าข้อมูลจะมีความซับซ้อนเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินจะเข้าใจ แต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแล้วก็ควรที่จะแสดงไว้ในงบการเงิน

2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลที่สามารถให้ประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินได้ต้องเป็นข้อมูลที่สามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือระบุข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้

ลักษณะของข้อมูลที่จะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินได้นั้นจะต้องมีลักษณะของความมีนัยสำคัญของตัวเอง ซึ่งความมีนัยสำคัญของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะและขนาดของรายการ ที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน หลักในการพิจารณาโดยทั่ว ๆ ไปว่าลักษณะของข้อมูลที่มีส่วนเกี่ยวข้องนั้นจะมองในด้านลักษณะของรายการที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงิน และขนาดของรายการจะพิจารณาเฉพาะแต่ที่รายการนั้น ๆ โดยเฉพาะเจาะจงว่ามีความสำคัญหรือไม่ ในบางครั้งลักษณะของข้อมูลเพียงอย่างเดียวก็จะมีผลกระทบต่อตัดสินใจ

ข้อมูลที่มีลักษณะของนัยสำคัญ มี 2 ชนิด คือ

²⁰ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชี : แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล. (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 2.

2.1 ข้อมูลที่เป็นตัวเลข (Quantitative Data) โดยปกตินักบัญชีจะใช้กำไรสุทธิ กำไรขั้นต้น หรือตัวเลขอื่น ๆ เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจ โดยมีหลักว่ารายการที่มีความสำคัญนั้นจะต้องมีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิที่ได้รวมรายการนั้นแล้ว นั่นก็คือรายการใดที่จะทำให้กำไรสุทธิแตกต่างกันไปเกินร้อยละ 10 ย่อมถือว่ารายการนั้นมีความสำคัญต่อการตัดสินใจ

ปัญหาของการใช้อัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธินั้นก็คือความไม่สม่ำเสมอของการรายงาน นั่นคือถ้ากำไรสุทธิในแต่ละปีมีความแตกต่างกันมาก อาจทำให้รายการที่มีความสำคัญในปีหนึ่งอาจไม่สำคัญในปีหนึ่ง ซึ่งได้มีการเสนอให้ใช้อัตรากำไรขั้นต้นหรือกำไรสุทธิเฉลี่ยของหลาย ๆ ปีแทนการใช้กำไรสุทธิ

สำหรับบุคคล การพิจารณาว่ารายการใดมีความสำคัญขึ้นอยู่กับประเภทของรายการสินทรัพย์ และหนี้สินตลอดจนความถูกต้องสมบูรณ์ของแต่ละรายการ เช่น รายการเงินสดย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่ามูลค่าของลูกหนี้หรือสินค้า เป็นต้น

2.2 ข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลข (Non-Quantitative Data) ในการประเมินความสำคัญของข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขจะมีความยากลำบากในการพิจารณาว่าข้อมูลใดมีความสำคัญมากกว่ากัน ซึ่งในการตัดสินใจนั้นอาจจะพิจารณาจากความสำคัญที่มีความเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่เป็นตัวเลข เช่น การนำสินทรัพย์ไปค้ำประกัน ถ้าสินทรัพย์นั้นมีมูลค่าสูงย่อมถือว่าการค้ำประกันนั้นมีความสำคัญ แต่ถ้ามูลค่าสินทรัพย์ที่นำไปค้ำประกันมีมูลค่าน้อยก็อาจถือได้ว่าไม่มีความสำคัญ หรือ การยกเลิกผลิตสินค้า หรือการถูกฟ้องล้มละลาย ลักษณะของรายการเหล่านี้ถือว่าเป็นรายการที่มีสาระสำคัญ ส่งผลต่อการนำข้อมูลนั้นมาประเมินผลและตัดสินใจ

อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจข้อมูลที่เป็นตัวเลขและไม่เป็นตัวเลขใดมีความสำคัญหรือไม่จะตัดสินจากข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจ ถ้าข้อมูลใดมีผลต่อการตัดสินใจถือว่าข้อมูลนั้นมีนัยสำคัญ ยกตัวอย่างเช่น ความเสียหายที่เกิดจากอัคคีภัย หากรายการดังกล่าวมีจำนวนเงินไม่มีนัยสำคัญก็ไม่จำเป็นต้องแสดงแยกจากค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากไม่มีผลต่อการนำข้อมูลนั้นมาตัดสินใจ ดังนั้นในการตัดสินใจว่าข้อมูลใดมีนัยสำคัญหรือไม่โดยพิจารณาจาก หากมีการละเว้นในการแสดงข้อมูลนั้นหรือมีการแสดงข้อมูลผิดพลาดทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาดหรือตัดสินใจแตกต่างไปจากที่ควรจะเป็นถ้าหากผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลนั้น

3. ความเชื่อถือได้ ข้อมูลที่น่าเสนอจะต้องเป็นข้อมูลที่ปราศจากความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง ซึ่งประกอบด้วยลักษณะดังต่อไปนี้

(1) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึง ข้อมูลควรจะแสดงในงบการเงินตามเหตุการณ์ที่ได้เกิดขึ้นจริง เช่น กิจการควรรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนทันทีเมื่อมีการส่งสินค้าให้ลูกค้า และรับรู้ลูกหนี้ในงบดุล ไม่ใช่รับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินจากลูกค้า

(2) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หมายถึง ข้อมูลทางบัญชีควรบันทึกและแสดงในงบการเงินตามเนื้อหาของรายการและตามความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบตามกฎหมายเพียงอย่างเดียว เช่น กิจการบันทึกสินทรัพย์ที่ได้จากสัญญาเช่าทางการเงินเป็นสินทรัพย์ของกิจการ แม้ว่าสินทรัพย์นั้นตามกฎหมายไม่ได้เป็นของกิจการ แต่โดยเนื้อหาแล้วกิจการเป็นผู้ได้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นจึงควรบันทึกเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

(3) ความเป็นกลาง หมายถึง ข้อมูลที่ในงบการเงินที่ปราศจากความลำเอียงและแสดงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจหรือใช้ดุลยพินิจได้โดยอิสระปราศจากการชี้นำของกิจการหรือตามเจตนาของกิจการ

(4) ความระมัดระวัง หมายถึง ความไม่แน่นอนในเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงินอาจใช้หลักความระมัดระวังในการประมาณการเพื่อไม่ให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงยอดสูงเกินไป หรือหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงยอดต่ำเกินไป แต่หลักความระมัดระวังก็ไม่ได้ให้กิจการตั้งสำรองลับ เนื่องจากจะทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ

(5) ความครบถ้วน หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินจะต้องมีความครบถ้วนหากข้อมูลนั้นมีนัยสำคัญและมีต้นทุนในการจัดทำไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ ผู้จัดทำงบการเงินจะต้องพึงระลึกเสมอว่าข้อมูลบางข้อมูลหากไม่แสดงหรือไม่เปิดเผยไว้ในงบการเงิน อาจจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด และทำให้ข้อมูลในงบการเงินนั้นขาดความน่าเชื่อถือ

4. การเปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลในงบการเงินของกิจการต้องเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าจะต่างรอบเวลาหรือต่างกิจการก็ตาม เนื่องมาจากผู้ใช้งบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะนำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นงบการเงินจะต้องทำให้ผู้ใช้สามารถที่จะคาดคะเนถึงแนวโน้มในการก่อให้เกิดเงินสดของกิจการหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับแนวโน้มในการก่อให้เกิดเงินสดของกิจการอื่นได้ ก่อนที่จะตัดสินใจลงทุน ข้อมูลในงบการเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันก็ต้องมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอถึงแม้ว่าจะเป็นของกิจการเดียวกัน แต่ต่างรอบเวลาหรือต่างกิจการ

ในการเปรียบเทียบงบการเงินกันได้จะต้องทราบข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในงบการเงิน ซึ่งสามารถระบุความคล้ายคลึงกันของงบการเงินในรอบเวลาที่ต่างกัน และความแตกต่างกันในนโยบายการบัญชีของระหว่างกิจการได้

นอกจากนี้ ผลงานวิจัยของ Lang and Lundholm (1993)²¹ ได้กล่าวถึงคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลที่นอกเหนือจาก 4 ข้อข้างต้นว่ารวมถึงปริมาณ และความทันเวลาของข้อมูลด้วย ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเชิงของปริมาณและความทันเวลาของข้อมูล จะมีความสัมพันธ์อย่างมากกับต้นทุนในการจัดเตรียมและเผยแพร่ ในด้านของปริมาณและความทันเวลาของข้อมูล กิจกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลที่มากและทันต่อความต้องการของผู้ใช้ ซึ่งอาจจะเป็น การจัดทำรายงานประจำปี รายงานรายไตรมาส จะทำให้ข้อมูลมีความชัดเจนและน่าเชื่อถือขึ้นและช่วยลดความเสี่ยงจากการประมาณการ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพยากรณ์ผลการดำเนินงานของกิจการได้แม่นยำขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้ ธนาคาร สามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมมากขึ้น

2.11 ข้อจำกัดของงบการเงิน

ในการนำงบการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินจะต้องรู้ถึงข้อจำกัดของงบการเงินที่ทำให้งบการเงินมีลักษณะคุณภาพไม่ครบถ้วน ซึ่งได้แก่ข้อจำกัดในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ความทันต่อเวลา (Timeliness) หมายถึง การมีข้อมูลพร้อมที่จะนำไปช่วยในการตัดสินใจในปัญหาต่าง ๆ ในเวลานั้น ๆ ซึ่งถ้าหากกิจการไม่ได้นำเสนองบการเงินภายในเวลาอันสมควรประโยชน์ของงบการเงินจะลดลงทันที หรืออาจกล่าวได้ว่าการรายงานข้อมูลล่าช้าอาจทำให้ข้อมูลไม่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นฝ่ายบริหารจะต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับการรายงานที่ทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ (Reliability) ของงบการเงินนั้นโดยการหาความสัมพันธ์ระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ทั้งนี้เมื่อพิจารณาถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นสิ่งสำคัญ คือ หากกิจการจะระงับการทิ้งทราบข้อมูลในทุกลักษณะจึงจะเสนองบการเงิน งบการเงินอาจมีความเชื่อถือได้สูง แต่ไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจหรือหากกิจการจำเป็นต้องเสนองบการเงินให้ทันต่อเวลาก่อนที่จะทราบข้อมูลเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีในทุกลักษณะ งบการเงินอาจมีความเชื่อถือได้ลดลง

²¹ Lang, Mark H. and Russell J. "Lundholm. Cross-sectional determinants of analyst rating of corporate disclosures", *Journal of Accounting Research*, 31, (Autumn) (1993) : 246-271.

2. ความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป (Balance Between Benefit And Cost) ในการจัดทำข้อมูล ต้นทุนที่เสียไป ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการเก็บรวบรวม บันทึก ตรวจสอบ นำเสนอ วิเคราะห์และตีความหมาย เพื่อจะนำมาแสดงในงบการเงินนั้น บางครั้งกิจการอาจจะต้องมีต้นทุนในการจัดทำมากกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากข้อมูลนั้น ดังนั้นกิจการจะต้องพิจารณาหาความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป แต่โดยทั่วไป กิจการควรจะแสดงข้อมูลเพิ่มเติมหากผู้บริหารเชื่อว่าประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับจากข้อมูลเหล่านั้นในการนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น สำหรับผู้ที่ไม่นำงบการเงินของกิจการไปใช้ประโยชน์ก็จะต้องคำนึงถึงข้อจำกัดข้อนี้ของกิจการ นอกจากนี้อาจจะมีเรื่องของต้นทุนการเสียเปรียบในเชิงแข่งขันซึ่งบริษัทจะต้องพิจารณาด้วย

3. ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ (Balance Between Qualitative Characteristics) การสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ ถือเป็นสิ่งจำเป็นในการจัดทำงบการเงินซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ เพื่อให้งบการเงินบรรลุวัตถุประสงค์ต่อไปนี้

- (1) การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ
- (2) ข้อมูลต้องเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท
- (3) ข้อมูลต้องเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

ในการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ผู้จัดทำจะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพซึ่งจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี โดยจะต้องทำการตัดสินใจเลือกความสมดุลของลักษณะคุณภาพ กล่าวคือ ในการจัดทำงบการเงินกิจการอาจยอมลดคุณภาพในด้านหนึ่งเพื่อเพิ่มคุณภาพในด้านหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจต้องประมาณค่าใช้จ่ายบางรายการที่เกิดขึ้นเพื่อนำเสนองบการเงินให้ทันต่อเวลา เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวควรแสดงอยู่ในงบการเงิน การประมาณการดังกล่าวยอมทำให้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลลดลง แต่ทำให้ความเกี่ยวข้องกับตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินในด้านความทันต่อเวลาเพิ่มขึ้น