

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวคิด และทบทวนวรรณกรรม

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานทางการเงิน ที่จะให้ข้อมูลเพิ่มเติมของกิจการเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน ที่แสดงตัวเลขอยู่ในงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของตามลำดับ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอและช่วยให้งบการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพที่กำหนดว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์คือ มีความสามารถที่จะเข้าใจได้ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีความเชื่อถือได้และสามารถเปรียบเทียบกันได้ การเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น จะช่วยให้งบการเงินมีความชัดเจนสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น และทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในข้อมูลที่กิจการต้องการนำเสนอมากขึ้น ซึ่งข้อมูลที่กิจการเปิดเผยต้องไม่เป็นข้อมูลที่เป็นการลับของกิจการที่เมื่อเปิดเผยไปแล้วจะส่งผลเสียหายแก่กิจการ การเปิดเผยข้อมูลที่สมควรมีลักษณะที่เป็นอิสระต่อการเข้าถึงข้อมูล (free flow) คือ ผู้ลงทุนควรมีโอกาสเข้าถึงข้อมูลอย่างเท่าเทียมกัน ข้อมูลที่เปิดเผยต้องมีความถูกต้องเชื่อถือได้ เพียงพอ และทันต่อเหตุการณ์ นอกจากนี้ควรมีทั้งข้อมูลที่เป็น ตัวเลขทางการเงิน (financial) และ ไม่เป็นตัวเลขทางการเงิน (non-financial) ที่สะท้อนถึงจุดอ่อน และจุดแข็งของบริษัท เพื่อให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลครบถ้วนในการตัดสินใจ และควบคุมดูแลผู้บริหาร ทั้งในเรื่อง การจัดการด้านความเสี่ยง (risk management) การจัดการด้านการเงิน (financial management) และ กลยุทธ์ทางธุรกิจ (business strategy) ผู้ลงทุนสามารถใช้ข้อมูลที่เปิดเผยในการตัดสินใจซื้อหรือขายหุ้นของบริษัท ซึ่งการกระทำดังกล่าวจะช่วยให้อัตราหุ้นสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของบริษัท ภายใต้การบริหารงานของผู้บริหารปัจจุบัน (สำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์: 2546) และเพื่อให้มีแนวปฏิบัติในการจัดทำและนำเสนอการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินไปอย่างมีหลักเกณฑ์และมีความน่าเชื่อถือ จึงได้มีการกำหนดมาตรฐานในเรื่องของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินขึ้นมา ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานทางการเงินบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

## 2.1 คำจำกัดความของการเปิดเผยข้อมูล

**การเปิดเผยข้อมูล** (สุธีรา วิเศษกุล, 2543 : 340) หมายถึง ขบวนการทั้งหมดในการรายงานข้อมูลทางการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่ถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้

**การเปิดเผยข้อมูล** (เกียรติศักดิ์ จิระเชียรนาถ : 2518) หมายถึง การแสดงข้อมูลการเงินและข้อมูลอื่นอย่างชัดเจนเพียงพอที่จะสนองความต้องการขั้นต่ำสุดของผู้ใช้งบการเงิน เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดในการพิจารณาเพื่อทำการตัดสินใจ โดยใช้คำศัพท์ เชิงอรรถ รายงานของผู้สอบบัญชี หรือวิธีการเปิดเผยข้อมูลโดยวิธีอื่นที่เห็นสมควร

ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลคือ การแสดงข้อมูลเกี่ยวกับรายงานทางการเงินและข้อมูลอื่นอย่างเหมาะสมเพียงพอต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจและพิจารณาเพื่อการตัดสินใจที่ถูกต้อง

## 2.2 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูล (เมธากุล เกียรติกระจ่าย, 2544 : 510)

วัตถุประสงค์หลักของการเปิดเผยข้อมูล คือ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอและช่วยใ้งบการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพ (ซึ่งได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้) กิจการจึงควรเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นซึ่งจะเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด และเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร (Fair) สมบูรณ์ (Full) และเพียงพอ (Adequate) การเปิดเผยข้อมูลรวมถึง การแสดงรูปแบบ การจัดรายการ คำอธิบายคำศัพท์ที่ใช้ เกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณและรายละเอียดเพื่อช่วยให้ตีความหมายงบการเงินได้ดีขึ้น ข้อมูลดังกล่าวอาจเป็นตัวเลขหรือไม่เป็นตัวเลขก็ได้ การเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลทางการเงินของกิจการหนึ่งไปเปรียบเทียบกับอีกกิจการหนึ่ง หรือเปรียบเทียบกับข้อมูลของกิจการเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีได้ หลักการที่สำคัญของการเปิดเผยข้อมูล คือ กิจการควรเปิดเผยข้อมูล หากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะช่วยอธิบายถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการในระหว่างงวดได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลดังกล่าวต้องไม่เป็นข้อมูลที่เปิดเผยแล้วทำให้กิจการเสียหาย

## 2.3 ลักษณะการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลมี 2 ลักษณะ (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ ,2544 : 214) ดังต่อไปนี้

1. ข้อกำหนด (Requirement) เป็นลักษณะการเปิดเผยข้อมูลตามกฎระเบียบข้อบังคับของภาครัฐ

2. ความสมัครใจ (Voluntary) จะเปิดเผยมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่า ข้อมูลนั้นมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ และขึ้นอยู่กับต้นทุนการเปิดเผยข้อมูล ถ้าเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากเกินไปจะทำให้กิจการต้องเสียต้นทุนสูง เช่น ต้นทุนในการเก็บรวบรวม , ต้นทุนการจัดทำรายงานประจำปี ซึ่งเป็นเอกสารที่เผยแพร่สู่สาธารณชน โดยทั้งหมดนี้ต้องนำมาเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับในแง่ความสะดวกต่อการเข้าถึงแหล่งเงินทุนจำนวนมาก ถ้าหากกิจการต้องระดมเงินทุนในตลาดทุนต่างประเทศ

#### 2.4 ลักษณะข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน

ข้อมูลที่ควรเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสภาพที่แท้จริงในฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินได้ชัดเจนและเข้าใจยิ่งขึ้น ข้อมูลเหล่านี้ควรเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ (เรื่องเดียวกัน, หน้า 279)

- ก. นโยบายการบัญชี
- ข. ข้อมูลทั่วไป

##### ก. นโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี (Accounting Policy) (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542 : 5) หมายถึง หลักการโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

##### วัตถุประสงค์ในการกำหนดนโยบายการบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องของนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ปฏิบัติอยู่ ถือเป็นการเปิดเผยข้อมูลพื้นฐานที่สำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เพราะเรื่องของนโยบายการบัญชีเป็นเรื่องของแนวการปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ออยู่ รายงานทางการเงินเป็นผลมาจากการปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องเดียวกันอยู่หลายวิธี ซึ่งในแต่ละวิธีก็เป็นวิธีที่ถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชีเช่นกัน เมื่อแต่ละกิจการมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่แตกต่างกัน ย่อมส่งผลให้การแสดงมูลค่าในรายงานทางการเงินแตกต่างกันไปด้วย ซึ่งอาจมีผลกระทบในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้ ถ้ากิจการไม่ได้มีการบอกถึงนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ออยู่

ในกรณีมาตรฐานการบัญชีไม่ได้ระบุถึงข้อกำหนดที่เป็นเฉพาะไว้ หรือไม่มีมาตรฐานการบัญชีโดยเฉพาะ หรือไม่ได้มีการตีความจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ฝ่ายบริหารจำเป็นต้อง

กำหนดนโยบายขึ้นมาเพื่อทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร ซึ่งนโยบายการบัญชีที่กำหนดขึ้นใหม่ จะต้องนำเสนองบการเงินที่มีลักษณะเชิงคุณภาพตามแนวทางของแม่บทการบัญชี (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2543 : 268) ดังนี้

1. เกี่ยวข้องกับการพิจารณาประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน
2. เชื่อถือได้โดยข้อมูลถูกต้อง
  - มีความเที่ยงธรรม
  - สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของเหตุการณ์ทางบัญชีในเชิงเศรษฐกิจ

มากกว่าการให้ข้อมูลตามรูปแบบทางกฎหมาย

- มีความเป็นกลางและปราศจากความลำเอียง
- มีความระมัดระวัง
- มีความครบถ้วนในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ

ในการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีที่จะให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินของกิจการ สิ่งที่ฝ่ายบริหารควรคำนึงถึง ได้แก่ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2543 : 269)

1. ข้อกำหนดและแนวทางในมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติสำหรับเรื่องที่มีลักษณะเนื้อหาคล้ายหรือเกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังพิจารณาอยู่
2. คำนิยาม การรับรู้รายการ และเกณฑ์การวัดค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งกำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี
3. ประกาศของหน่วยงานหรือองค์กรอื่นที่มีหน้าที่ออกข้อกำหนดและวิธีปฏิบัติที่ยอมรับในอุตสาหกรรมนั้น หากวิธีปฏิบัติดังกล่าวสอดคล้องกับข้อที่ 1 และข้อที่ 2

#### นโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผย

นโยบายการบัญชีที่กิจการควรเปิดเผย ได้แก่ นโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อภาระงานผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งถ้าผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลเหล่านี้จะทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ยิ่งขึ้น

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงินนั้นได้กำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ในกรณีที่มาตรฐานการบัญชีมิได้ระบุถึงข้อกำหนดที่เป็นเฉพาะไว้ ฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลดังต่อไปนี้

1. มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2. มีความเชื่อถือได้ โดยข้อมูลต้อง

- แสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินอย่างเที่ยงธรรม
- สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมายของรายการและ

เหตุการณ์ทางบัญชี

3. มีความเป็นกลาง และปราศจากความลำเอียง

4. มีความระมัดระวัง

5. มีความครบถ้วนในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ

ในปัจจุบันการเสนอรายงานประจำปีหรืองบการเงินต่อผู้ถือหุ้นกิจการหลายแห่งนิยมเสนอ “สรุปนโยบายการบัญชี” ที่ใช้ในการทำงบการเงินไว้ด้วย การเปิดเผยในลักษณะนี้จะทำให้งบการเงินนั้นมีประโยชน์ยิ่งขึ้น แต่วิธีปฏิบัติในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีนี้ยังแตกต่างกันอยู่มาก กิจการบางแห่งเสนอสรุปนโยบายการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน บางกิจการเสนอในรูปแบบของข้อมูลเพิ่มเติม นอกจากนั้นรูปแบบ ความชัดเจน ความสม่ำเสมอ และความสมบูรณ์ของการเปิดเผยก็ยังคงแตกต่างกันมาก ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินยอมรับในเรื่องประโยชน์ของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเพิ่มขึ้น ความจำเป็นในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีให้อยู่ในลักษณะเดียวกันเกี่ยวกับรูปแบบและความสมบูรณ์ยิ่งมีมากขึ้น

การเปิดเผยนโยบายการบัญชานั้น กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในเรื่องต่อไปนี้ เป็นอย่างน้อย

1. วิธีการรับรู้รายได้
2. เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม
3. การรวมกิจการ
4. การร่วมค้า
5. การรับรู้รายการ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตน หรือการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
6. การบันทึกต้นทุนการกู้ยืม และรายจ่ายอื่น ๆ เป็นสินทรัพย์
7. สัญญาก่อสร้าง
8. การลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
9. เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน
10. สัญญาเช่า
11. ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา
12. สินค้าคงเหลือ

13. ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี
14. ประมาณการหนี้สิน
15. ผลประโยชน์ของพนักงาน
16. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยง
17. คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจ และทางภูมิศาสตร์ และเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน
18. คำจำกัดความของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด
19. การบัญชีในภาวะเงินเฟ้อ
20. เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

#### ข. ข้อมูลทั่วไป

นอกเหนือจากที่ต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญ โดยการรวบรวมให้อยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเดียวกันแล้ว กิจการยังควรเปิดเผยข้อมูลทั่วไปเป็นการเพิ่มเติมอีกในหมายเหตุการเปิดเผยนี้ก็เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิดในสาระสำคัญได้ ข้อมูลที่ควรเปิดเผยเพิ่มเติม (เรื่องเดียวกัน , หน้า 286) ได้แก่

1. เหตุการณ์สำคัญซึ่งเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน แต่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงิน สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน คือ

1.1 เหตุการณ์ซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงและบันทึกในบัญชี ถ้าได้ทราบเหตุการณ์ดังกล่าวขณะที่จัดทำงบการเงินอยู่ และไม่ต้องเปิดเผยเหตุการณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินซ้ำอีก

1.2 เหตุการณ์ซึ่งไม่มีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงิน แต่เหตุการณ์ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อภาระการคำนวณปัจจุบันของกิจการได้

1.3 เหตุการณ์ซึ่งปกติแล้วไม่เข้าลักษณะของรายการทางบัญชี และผลกระทบของรายการต่อไปนี้ไม่อาจจัดรวมใน 2 ประเภทที่กล่าวข้างต้นได้

- ก. การเปลี่ยนแปลงการผลิตในผลิตภัณฑ์หรือคณะผู้บริหาร
- ข. เกิดการสไตรค์
- ค. เกิดสงคราม
- ง. ลูกค้านรายใหญ่ของกิจการยกเลิกการติดต่อ หรือผู้ขายวัตถุดิบรายสำคัญไม่ยอมขายวัตถุดิบให้กิจการอีกต่อไป
- จ. ข้อสัญญาทางการตลาด

2. ข้อจำกัดต่าง ๆ ที่มีต่อกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของกิจการ เป็นข้อจำกัดหรือข้อห้ามต่อกิจการเพื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ไว้เมื่อทำสัญญาต่าง ๆ เช่น ไม่ก่อนหนี้สินระยะยาวเพิ่มขึ้น หรือนำเงินสดฝากธนาคารโดยจำกัดการใช้ ไม่จ่ายเงินปันผลในจำนวนที่เกินกว่าข้อตกลง

3. หลักประกันที่ให้กับหนี้สิน บอกให้ทราบว่าหนี้สินใด มีสินทรัพย์ใดของกิจการเป็นหลักประกันอยู่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจและตัดสินใจได้อย่างถูกต้องเกี่ยวกับฐานะทางการเงินที่แท้จริงของกิจการ กิจการควรเปิดเผยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงภาระและข้อผูกพันต่าง ๆ ที่มีต่อสินทรัพย์นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. หนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นภายในหน้า เป็นภาวะ หรือสถานการณ์ที่ไม่แน่นอนซึ่งปรากฏอยู่ โดยอาจมีผลทำให้กิจการมีผลเสียหาย หรือได้รับประโยชน์เมื่อเกิดเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่างนั้น หรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นนี้ อาจเกิดขึ้นและบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย หรือบางกรณีเพียงการเปิดเผยก็พอ เพราะยังไม่ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้ว ผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นในภายหน้าจะต้องเป็นไปตามการประเมินผล จากความจริงที่ปรากฏและเที่ยงธรรมสำหรับแต่ละกรณีและเป็นเงินที่มีจำนวนที่สูงของแต่ละกิจการ

5. ภาระผูกพันระยะยาวที่สำคัญในอนาคต เป็นข้อผูกพันต่าง ๆ ของกิจการ อันเนื่องด้วยสัญญาหรือข้อตกลง เช่น สัญญาเช่าระยะยาว สัญญาการซื้อวัตถุดิบเป็นประจำเดือนหรือด้วยปริมาณสัญญาที่สำคัญที่สุด เป็นต้น

2.5 ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน (เมธากุล เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันทพร, 2544 : 532-535)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการแสดงหรือเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนี้

1. ส่วนประกอบแต่ละส่วนของงบการเงินต้องมีเอกลักษณ์เฉพาะและต้องแสดงข้อมูลต่อไปนี้อย่างเด่นชัด เพื่อให้งบการเงินมีความชัดเจนและเข้าใจได้ดียิ่งขึ้น

- ชื่อของกิจการที่เสนอรายงาน
- การระบุนว้างการเงินนั้นเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวม
- วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบการเงิน
- สกุลเงินตราที่ใช้ในรายงาน

- จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงตัวเลขในงบการเงิน เช่น งบการเงินแสดงจำนวนเงินเป็นหลักพันหรือหลักล้าน เป็นต้น

2. งบดุลต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่องและยอดรวมย่อยเพิ่มเติม หากการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควร มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนด รายการที่ควรแสดงในงบดุลไว้อย่างกว้าง ๆ ตามลักษณะ การดำเนินงานของกิจการ กิจการอาจพิจารณารายการที่ควรแสดงเพิ่มเติมได้โดยพิจารณาจากปัจจัยต่อไปนี้

- ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์รวมถึงความมีนัยสำคัญของรายการซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและแยกแสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

- หน้าที่ของรายการที่มีต่อกิจการซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ดำเนินงานและสินทรัพย์ทางการเงิน

- จำนวน ลักษณะและวันครบกำหนดของหนี้สิน ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการหนี้สินที่ระบุและที่ไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยจากประมาณการหนี้สิน รวมทั้งการแยกประเภทหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีแต่ละรายการอาจมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น

- ลูกหนี้ให้จัดประเภทเป็นลูกหนี้การค้า ลูกหนี้กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และลูกหนี้อื่น ๆ

- สินค้าคงเหลือให้จัดประเภทเป็นสินค้าที่มีไว้เพื่อขายหรือเพื่อการผลิต เช่น สินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ งานระหว่างทำ เป็นต้น

- ประมาณการหนี้สินให้แยกแสดงตามลักษณะการดำเนินงานของกิจการ เช่น ประมาณการสำหรับค่าใช้จ่ายรับประกันคุณภาพสินค้า ประมาณการค่าสวัสดิการพนักงาน และประมาณการอื่นที่เหมาะสมกับการดำเนินงานของกิจการ เป็นต้น

- ส่วนของเจ้าของให้แยกแสดงเป็นทุนที่เรียกชำระแล้วส่วนเกินมูลค่าหุ้น ถ้าไรสะสมที่จัดสรรแล้วและที่ยังไม่ได้จัดสรรและอื่น ๆ

3. กิจการต้องแสดงข้อมูลเกี่ยวกับทุนเรือนหุ้นแต่ละประเภทโดยแสดง

- จำนวนหุ้นที่จดทะเบียน

- จำนวนหุ้นที่ออกและเรียกชำระแล้วเต็มมูลค่า และจำนวนหุ้นที่ออกและเรียกชำระ

บางส่วน

- ราคาตามมูลค่าหุ้น หรือ หุ้นนั้นไม่มีราคาตามมูลค่า

- รายการกระทบยอดจำนวนหุ้นที่แสดงไว้ ณ ต้นงวดและปลายงวดบัญชี



- สิทธิ สิทธิพิเศษ และข้อจำกัดของทุนเรือนหุ้นแต่ละประเภท รวมทั้งข้อจำกัดในการ  
จ่ายเงินปันผลและการจ่ายคืนทุน

- หุ้นของกิจการที่ถือโดยบริษัทร่วม บริษัทย่อย หรือถือโดยกิจการเอง

- หุ้นที่สำรองไว้เพื่อออกให้ตามสิทธิในการซื้อหุ้นและเพื่อออกให้ตามสัญญาซื้อขาย  
ทั้งนี้ให้เปิดเผยเงื่อนไขและจำนวนที่เกี่ยวข้องด้วย

- คำอธิบายถึงลักษณะและวัตถุประสงค์ของบัญชีสำรองแต่ละประเภท ซึ่งแสดงอยู่ใน  
ส่วนของผู้ถือหุ้น

- เมื่อมีการเสนอจ่ายเงินปันผลแต่ยังไม่ได้รับอนุมัติอย่างเป็นทางการให้เปิดเผยจำนวนเงิน  
ปันผลที่ได้รวมและไม่ได้รวมไว้ในหนี้สิน

- จำนวนเงินปันผลที่ยังไม่ได้รับรู้ของหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมเงินปันผล

4. งบกำไรขาดทุนต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติม  
หากการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควร การ  
เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึง  
ความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการและการประเมินถึงผลในอนาคต ข้อมูลแต่ละบรรทัดที่  
แสดงเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุน คำอธิบายที่ใช้และการจัดเรียงลำดับของรายการอาจมีการ  
เปลี่ยนแปลงตามลักษณะ หน้าที่ของส่วนประกอบต่าง ๆ ของรายได้และค่าใช้จ่าย และความมี  
นัยสำคัญรายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการควรมีการจัดประเภทย่อย เพื่อเน้นให้เห็นถึง  
ส่วนประกอบต่าง ๆ ของผลการดำเนินงานซึ่งอาจแตกต่างกันทางด้านความมีเสถียรภาพ สักยภาพ  
ในการทำกำไร และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้า

5. กิจการต้องแสดงข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การนำเสนองบการเงินและนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการ  
และเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญ

- ข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด

- ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงิน  
แสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

หมายเหตุประกอบงบการเงินต้องแสดงอย่างเป็นระบบ รายการแต่ละรายการในงบดุล งบ  
กำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบ  
การเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

- ข้อมูลที่ระบุว่างบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี

- เกณฑ์การวัดมูลค่าและนโยบายการบัญชี
- รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงินและตามลำดับของงบการเงิน

- การเปิดเผยข้อมูลอื่นรวมถึง
  - \* ข้อจำกัดต่าง ๆ ในสิทธิที่มีอยู่เหนือสินทรัพย์
  - \* หลักประกันหนี้สิน
  - \* วิธีการปฏิบัติสำหรับโครงการเงินบำนาญบำนาญและกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
  - \* สินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
  - \* จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต
  - \* ภาระผูกพันและข้อมูลทางการเงินอื่น
  - \* ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน

6. กิจการอาจเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติม หากเรื่องนั้นไม่ได้เปิดเผยในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมกับงบการเงิน ดังต่อไปนี้

- ภูมิสำเนาและสถานะทางกฎหมายของกิจการรวมทั้งประเทศที่กิจการจัดตั้งขึ้นและที่อยู่ตามที่จดทะเบียน (หรือสถานที่หลักในการประกอบกิจการหากแตกต่างไปจากที่อยู่ตามที่จดทะเบียน)
- คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานและกิจกรรมหลักของกิจการ
- ชื่อของบริษัทใหญ่ และชื่อของบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัท
- จำนวนพนักงาน ณ สิ้นงวดบัญชี หรือ จำนวนพนักงานเฉลี่ยสำหรับงวดบัญชี

## 2.6 วิธีการเปิดเผยข้อมูล

วิธีการเปิดเผยข้อมูล (Methods of Disclosure) มีหลายวิธี ซึ่งกิจการต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับประเภท ลักษณะข้อมูลที่จะเปิดเผยและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง วิธีการเปิดเผยข้อมูลอาจทำได้ดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วยคำอธิบายและการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสดและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ รวมทั้งข้อมูลเพิ่มเติม เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต หมายเหตุประกอบงบการเงินยังรวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือสนับสนุนให้เปิดเผย และการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่จะทำให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร กิจการต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเป็นระบบโดยรายการแต่ละ

รายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการได้ชัดเจนมากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากข้อมูลบางประเภทจำเป็นต้องแสดงรายละเอียดมากขึ้นเพื่อความเข้าใจอันดี หรือข้อมูลบางประเภทที่ไม่ได้เป็นตัวเลขไม่อาจแสดงรายละเอียดในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดได้ เช่น นโยบายการบัญชี ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ควรขัดแย้งหรือซ้ำกับข้อมูลในงบการเงิน ตัวอย่างของข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีดังนี้

**5.1 นโยบายการบัญชี** กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่างบการเงินของกิจการต่าง ๆ ที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้น ได้จัดทำขึ้นโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันหรือไม่ ในการพิจารณาว่ากิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือไม่ ผู้บริหารของกิจการต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนโยบายการบัญชีดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สะท้อนอยู่ในผลการดำเนินงานและฐานะการเงินตามที่รายงานไว้ นโยบายการบัญชีที่กิจการควรเปิดเผย เช่น การรับรู้รายได้ เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม การรับรู้รายการ สินค้าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายอื่น ๆ เป็นสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สิน เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของนโยบายการบัญชีได้ กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่องที่เกี่ยวข้อง

**5.2 การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี** กิจการต้องจัดประเภทผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีในงบดุลและงบกำไรขาดทุนตามประเภทของประมาณการทางบัญชีที่ได้แสดงไว้ในงวดก่อน และต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือในงวดต่อไป หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

**5.3 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี** หมายถึง การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่กิจการถือปฏิบัติจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างหนึ่งไปเป็นอีกหลักการบัญชีหนึ่ง เช่น การเปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าหลังออกก่อนเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอาจทำให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง (Retroactive) โดยกิจการต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบทุกงวดที่นำเสนอในงวดปัจจุบัน เพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบ

แสดงเสมือนว่ากิจการได้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาโดยตลอดตั้งแต่วันที่กิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชี กิจการต้องนำผลสะสมของงวดก่อน ๆ มาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดถัดมา ซึ่งการปรับปรุงกำไรสะสมนี้ต้องทำสำหรับงบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- ลักษณะและเหตุผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่นำเสนอ
- จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ
- ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนที่ต้องใช้ในการปรับย้อนหลังได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการจึงสามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ซึ่งในการนำวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปมาถือปฏิบัตินี้ กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชีที่ผลกระทบต่องบการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ทางบัญชีนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ในงบการเงินของงวดก่อน หากเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินงวดใดงวดหนึ่งที่นำเสนอ หรืออาจมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญในงวดต่อไป กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแทนวิธีปรับย้อนหลัง เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

**5.4 การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน** หน่วยงานที่เสนอรายงานหมายถึง กลุ่มกิจการที่โดยสถานะแล้วถือเป็นหน่วยงานเดียวกัน ซึ่งต้องร่วมกันนำเสนองบการเงินเพียงงบเดียว การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานรวมถึง

- กิจการต้องนำเสนองบการเงินรวม ซึ่งไม่เคยต้องนำเสนอในงวดก่อน เพื่อใช้ทดแทนหรือแสดงควบคู่ไปกับงบการเงินเฉพาะกิจการ
- บริษัทย่อยที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการเปลี่ยนแปลงไป เช่น บริษัทที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการที่ต้องนำเสนองบการเงินรวมเปลี่ยนจากบริษัทย่อยเป็นบริษัทร่วมหรือบริษัทร่วมเป็นบริษัทย่อย
- บริษัทที่รวมอยู่ในกลุ่มกิจการที่ต้องนำเสนองบการเงินแบบรวมกันมีการเปลี่ยนแปลง
- กิจการต้องนำเสนองบการเงินในงวดปัจจุบันตามวิธีการรวมกิจการแบบรวมส่วนได้เสีย

- กิจการเปลี่ยนการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนไปเป็นวิธีส่วนได้เสีย หรือเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีกำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน และเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- \* ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- \* จำนวนเงินที่ต้องนำปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่นำเสนอ
- \* จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ

\* ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

#### 5.5 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

#### 5.6 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่ต้องเปิดเผย

#### 5.7 ข้อมูลอื่นที่จะทำให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

6. การแสดงรายการโดยไม่ออกยอดในช่องจำนวนเงิน การแสดงรายการนี้มักเป็นรายการที่ไม่ได้บันทึกขึ้นบัญชี แต่ต้องการเปิดเผยให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ โดยทั่วไป มักเป็นรายการที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น การค้าประกันเงินกู้ หนี้สินคดีความ เป็นต้น การแสดงจำนวนเงินนี้จะไม่นำไปรวมกับยอดเงินในงบดุล แต่ไม่เป็นที่นิยมที่จะแสดงตามวิธีนี้

7. งบย่อหรืองบประกอบ การแสดงงบย่อหรืองบประกอบนั้นก็เพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขโดยสรุป ผู้อ่านงบสามารถเข้าใจได้ง่าย ข้อมูลที่สำคัญจะแยกมาแสดงรายละเอียดเป็นงบย่อ งบประกอบหรือตารางประกอบ เช่น รายการที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ในงบดุลจะแสดงด้วยยอดรวมและจะนำรายละเอียดของรายการดังกล่าวมาแสดงเป็นงบย่อในหมายเหตุท้ายงบการเงิน ในส่วนของงบประกอบจะทำหน้าที่แตกต่างจากงบย่อ คือจะเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติม เช่น การแสดงผลการเปลี่ยนแปลงระดับราคาต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน เป็นต้น

#### 8. คำรับรองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รายงานของผู้สอบบัญชีจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับ

- ผลสำคัญจากการใช้วิธีการบัญชีที่ต่างจากวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- ผลสำคัญจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีวิธีหนึ่ง ไปใช้วิธีหนึ่ง
- ความแตกต่างระหว่างความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีกับลูกค้าเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่ยอมรับ และเป็นวิธีที่เลือกใช้ในการเสนอรายงาน

## 2.7 การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีไทย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ (Doubtful Accounts and Bad Debts) (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2543 : 50)

### การเปิดเผยข้อมูล

กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อมูลที่ควรเปิดเผยมี 2 ส่วนคือ

- วิธีที่กิจการใช้ประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งนิยมเปิดเผยภายใต้หัวข้อนโยบายการบัญชี
- จำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญนิยมเปิดเผยภายใต้หัวข้อของลูกหนี้ประเภทนั้น ๆ ในกรณีที่มีได้เปิดเผยไว้ในงบดุล

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ย่อหน้าที่ 29 กล่าวว่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนหนี้สงสัยจะสูญที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ ในทางปฏิบัติกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานของรัฐกำกับดูแล เช่น ธนาคาร ควรพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอและสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ที่กำหนดโดยหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่กำกับดูแลด้วย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน (Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 68 และ 71)

### การเปิดเผยข้อมูล

- เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง  
ในกรณีมีผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นและไม่ได้บันทึกบัญชีเป็นผลขาดทุน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
  1. ลักษณะของเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง
  2. ปัจจัยของความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งอาจกระทบผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
  3. ประมาณจำนวนผลกระทบทางการเงิน หรือถ้าประมาณไม่ได้ก็ให้ระบุว่าไม่สามารถประมาณจำนวนผลกระทบทางการเงินได้
- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

กรณีที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ควรเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของเหตุการณ์
2. ประเมินการผลกระทบทางการเงิน หรือคำอธิบายว่าไม่สามารถประมาณการผลกระทบทางการเงินได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว (Leases) (เรื่องเดียวกัน , หน้า 180)

#### การเปิดเผยข้อมูล

##### ด้านผู้ให้เช่า

- ควรเปิดเผยเงินลงทุนเริ่มต้นในสัญญาเช่าการเงิน และรายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่เกิดขึ้น รวมทั้งมูลค่าซากที่ไม่ได้รับการประกันจากทางผู้เช่า
- ควรเปิดเผยหลักเกณฑ์ในการปันส่วนดอกเบี้ยที่ทำให้ได้ผลตอบแทนในอัตราคงที่
- ในกรณีที่ธุรกิจส่วนใหญ่ของผู้ให้เช่าเป็นการให้เช่าในลักษณะดำเนินงาน ควรเปิดเผยจำนวนเงินตามประเภทหลักของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ตลอดจนค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้อง

##### ด้านผู้เช่า

- ควรแสดงจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน โดยส่วนที่เป็นหนี้สินควรแสดงแยกจากหนี้สินอื่น ๆ โดยแบ่งเป็นหนี้สินระยะสั้นและระยะยาว
- ควรเปิดเผยภาระผูกพันสำหรับค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน โดยสรุปแสดงตามจำนวนเงินและงวดต่าง ๆ ที่ถึงกำหนดชำระ
- ควรเปิดเผยข้อจำกัดที่สำคัญเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุน การต่ออายุสัญญาเช่า สิทธิการเลือกซื้อค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน และรายการอื่นที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องจากสัญญาเช่า
- ควรเปิดเผยภาระผูกพันสำหรับค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่ยกเลิกไม่ได้ซึ่งมีอายุสัญญาเช่าเกินกว่า 1 ปี โดยสรุปแสดงตามจำนวนเงินและงวดต่าง ๆ ที่ถึงกำหนดชำระ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ (Inventories) (เรื่องเดียวกัน , หน้า 205)

#### การเปิดเผยข้อมูล

ควรแสดงสินค้าคงเหลือโดยจำแนกตามประเภทของสินค้าคงเหลือ ตลอดจนเกณฑ์ในการเปลี่ยนประเภทสินค้าคงเหลือ โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทาง วัตถุดิบ และวัสดุการผลิตสินค้าคงเหลือของกิจการที่ให้บริการ เพื่อความสะดวกอาจแสดงเป็นงานระหว่างทำก็ได้

ควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

1. นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
2. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ และราคาตามบัญชีรวม
3. ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
4. มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลงจากการปรับราคาเพื่อให้เห็นเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
5. เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น และ
6. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 222-224)

#### การเปิดเผยข้อมูล

ในการจัดทำงบการเงินกิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1) เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

3) อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา

4) ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันเริ่มงวดบัญชีและสิ้นงวดบัญชี

5) รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชี ระหว่างวันเริ่มงวดบัญชีถึงวันสิ้นงวดบัญชีที่แสดงถึง (ไม่ต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ)

- จำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

- จำนวนของสินทรัพย์ที่จำหน่าย

- จำนวนที่ได้มาจากการควบกิจการ

- การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่ และจากการ

รับรู้หรือกลับบัญชี รายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์



- รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับบัญชีในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- ค่าเสื่อมราคา

- ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ

- การเปลี่ยนแปลงอื่น

6) จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

7) นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์

8) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในการสร้างอาคาร และอุปกรณ์

9) จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10) ลักษณะและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดบัญชี ปัจจุบันหรือที่คาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดบัญชีต่อไป อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการเกี่ยวกับราคาซาก ประมาณการรายจ่ายในการรื้อ การขนย้าย หรือการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์ อายุการใช้งานและวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา

11) ในกรณีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ให้กิจการเปิดเผยรายการต่อไปนี้

- เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์

- วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

- การตีราคาใหม่ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่

- ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแทน

- ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท ซึ่งควรแสดงในงบการเงิน หากกิจการเลือกแสดงสินทรัพย์ด้วยราคาทุน

- ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องชี้ให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีและข้อจำกัดในการแบ่งปันส่วนเกินทุนนั้นให้กับเจ้าของ

12) ข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ด้อยค่าลงตามที่ระบุไว้ใน  
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์  
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (Presentation of Financial  
Statements) (เรื่องเดียวกัน, หน้า 277-284)

#### การเปิดเผยข้อมูล

#### ข้อมูลที่ต้องแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับ  
รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญ
2. เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คือ ให้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดใน  
มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และต้องเป็นไปตามการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการ  
มาตรฐานการบัญชี
3. ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้งบการเงิน  
นั้นแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร คือ การที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม  
พร้อมกับเปิดเผยเพิ่มเติมเมื่อจำเป็น
4. หมายเหตุประกอบงบการเงินต้องแสดงอย่างเป็นระบบ รายการแต่ละรายการในงบดุล  
งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด ต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบ  
การเงินได้
5. ลำดับในการเปิดเผยข้อมูลหมายเหตุประกอบงบการเงิน
  - 1) ข้อมูลที่ระบ่วงบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
  - 2) เกณฑ์การวัดค่าและนโยบายการบัญชี
  - 3) รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงิน และ  
ตามลำดับของงบการเงิน
  - 4) การเปิดเผยข้อมูลอื่น รวมทั้ง
    - ข้อจำกัดต่าง ๆ ในสิทธิที่มีอยู่เหนือสินทรัพย์
    - หลักประกันหนี้สิน
    - วิธีการที่ใช้ปฏิบัติสำหรับโครงการเงินบำนาญ บำนาญ และเงินกองทุนสำรอง  
เลี้ยงชีพ
    - สินทรัพย์หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นและให้ระบุจำนวนเงินถ้าสามารถทำได้
    - จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต
    - ภาวะผูกพันและข้อมูลทางการเงินอื่น

- ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (หากจำเป็น)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (Impairment of Assets) (เรื่องเดียวกัน, หน้า 301)

#### การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องแสดงรายการที่เกี่ยวกับขาดทุนจากการด้อยค่าทุกรายการแยกต่างหากในงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

1. จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่
2. จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่
3. จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด
4. จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด

หากกิจการรับรู้หรือกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวดซึ่งรายการดังกล่าวมีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวมของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ก) เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า
  - ข) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชี
  - ค) ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยงานที่เสนอรายงานซึ่งสินทรัพย์นั้นรวมอยู่
  - ง) หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับ
    - ลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น สายการผลิต โรงงาน ฝ่ายงาน หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือหน่วยงานที่เสนอรายงาน
    - จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีโดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภทหรือตามหน่วยงานที่เสนอรายงาน
    - สินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากที่กิจการได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- กิจการต้องอธิบายถึงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในปัจจุบันและ

อดีต และเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

จ) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้

ข) เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิ เช่น ราคาขายสุทธิกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง

ข) อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีตหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อสมมุติที่สำคัญซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดระหว่างงวด

**มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้ (Revenue) (เรื่องเดียวกัน , หน้า 317)**

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

2. จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวด ตามประเภทรายได้ดังต่อไปนี้

- การขายสินค้า
- การให้บริการ
- ดอกเบี้ย
- ค่าสิทธิ
- เงินปันผล

3. จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่ระบุไว้ในข้อ 2

4. รายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่องเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เช่น ค่ารับประกันสินค้า ค่าชดเชย ความเสียหาย ค่าปรับหรือรายการขาดทุนอื่นที่อาจเกิดขึ้น

**มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง กำไรต่อหุ้น (Earning Per Share) (เรื่องเดียวกัน , หน้า 332)**

การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 กำหนดให้กิจการแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดไว้ตอนท้ายของงบกำไรขาดทุนและต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

1. จำนวนกำไรที่ใช้เป็นตัวตั้งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดกำไรดังกล่าวให้เป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด
2. จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดของจำนวนหุ้นสามัญดังกล่าว
3. ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นของงวดก่อนที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหุ้นสามัญที่ใช้ในการคำนวณอันเป็นผลมาจากการให้หุ้นปันผล การแตกหุ้นหรือการรวมหุ้นซึ่งเกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน

กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดของเครื่องมือทางการเงินและสัญญาอื่นที่ก่อให้เกิดหุ้นสามัญเทียบเท่า หากกิจการต้องการเปิดเผยจำนวนต่อหุ้นของรายการอื่น เช่น รายการพิเศษ กิจการจะต้องใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญ จำนวนเดียวกับที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลดเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบกันได้ และหากจำนวนต่อหุ้นที่แสดงนั้นคำนวณจากรายการที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนแต่ไม่ใช่รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงอยู่ กิจการจะต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างรายการดังกล่าวกับรายการแต่ละบรรทัด

**มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors, And Changes in Accounting Policies) (เรื่องเดียวกัน , หน้า 344-345)**

#### การเปิดเผยข้อมูล

1. วิธีปรับย้อนหลัง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
  - ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
  - จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ
  - จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ
  - ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ
2. วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
  - ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
  - ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป แทนวิธีปรับย้อนหลังเนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

3. การนำมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่มาถือปฏิบัติ กิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
- ประมาณการผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรหรือขาดทุนสุทธิและฐานะการเงินของกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 367-368)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1.1 นโยบายการบัญชีสำหรับ

- การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน
- ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย
- การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว

1.2 รายการที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้

- รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาว
- จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท
- จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

- จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

- จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

1.3 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

1.4 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้

- มูลค่ายุติธรรม

- จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า

- จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนด

- ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญา โดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน 1 ปี ภายใน 2-5 ปี หรือภายใน 6-10 ปี

2. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

2.1 จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน

2.2 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น

2.3 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น

2.4 สถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 14 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ที่ทำให้กิจการขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ (Business Combinations) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 389-390)

#### การเปิดเผยข้อมูล

งบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นทันทีหลังจากการรวมธุรกิจ ควรเปิดเผยถึง

1. ชื่อและลักษณะของกิจการที่มารวมกัน

2. วิธีการบัญชีที่ใช้ในการรวมธุรกิจ

3. วันที่ถือว่าการรวมธุรกิจมีผล

4. การดำเนินงานที่ยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

ถ้าการรวมกิจการเป็นแบบการซื้อกิจการ ให้ผู้ซื้อเปิดเผย

1. สัดส่วนของหุ้นสามัญที่ซื้อ

2. ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เงินไข และสิ่งตอบแทนที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง

ให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยม/ค่าความนิยมคิดลบ

1. วิธีการตัดจ่ายและเหตุผลของการไม่ใช้วิธีเส้นตรง (ถ้าไม่ได้ใช้วิธีเส้นตรง) หรือความสัมพันธ์ของค่าความนิยมคิดลบกับขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

2. ระยะเวลาการตัดจ่ายและเหตุผลของการตัดจ่ายเกิน 20 ปี (ถ้าตัดจ่ายเกิน 20 ปี)

3. รายการในงบกำไรขาดทุนที่มีค่าความนิยมตัดจ่ายรวมอยู่

4. รายการกระทบยอดค่าความนิยมต้นงวดและปลายงวด

ให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่ระบุได้ที่เกิดจากการประมาณการการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อมาและแยกแยะจากหนี้สินอื่น

ให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลเกี่ยวกับการที่ยังไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจหรือสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ และการปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง

ถ้าการรวมกิจการเป็นแบบการรวมส่วนได้เสีย ให้ผู้เสนอรายงานเปิดเผย

- รายละเอียดในการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของแต่ละธุรกิจ

- มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละธุรกิจ

- รายละเอียดของผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการก่อนวันรวมกิจการ

ถ้าการรวมธุรกิจเกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงิน โดยปกติไม่ต้องมีการทำงานงบการเงินรวมของงวดดังกล่าวกรณีที่มีการรวมกิจการดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนวันออกงบการเงินและผลการรวมกิจการมีสาระสำคัญให้เปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 398)

การเปิดเผยข้อมูล

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินรวมเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทต่าง ๆ ที่อยู่ในกลุ่มบริษัท ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. รายการเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่สำคัญ ได้แก่ ชื่อของบริษัทย่อย ประเทศที่บริษัทย่อยดำเนินงานอยู่สัดส่วนของการเป็นเจ้าของและสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียง (ในกรณีที่สัดส่วนทั้งสองมีความแตกต่างกัน)

2. เหตุผลของการไม่รวมบริษัทย่อย (ถ้ามี) ไว้ในงบการเงินรวม

3. ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยซึ่งบริษัทใหญ่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่เกินครึ่งหนึ่งของสิทธิออกเสียงทั้งหมด

4. ชื่อของกิจการที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้ง โดยตรงและโดยอ้อมเกินกว่าครึ่งหนึ่งของสิทธิออกเสียงทั้งหมดแต่ไม่จัดเป็นบริษัทย่อย เพราะไม่มีสิทธิในการควบคุมกิจการดังกล่าว

5. ผลกระทบจากการได้มาหรือจำหน่ายบริษัทย่อยเปรียบเทียบกับงวดก่อน

ในการเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ปรับงบการเงินย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบทุกงวดที่น่าเสนอ



มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม (Accounting for Investments in Associates) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 405)

#### การเปิดเผยข้อมูล

ในกรณีที่กิจการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีส่วนได้เสีย เงินลงทุนดังกล่าวควรจัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวและแยกแสดงเป็นรายการหนึ่งในงบดุล (ไม่มีการแยกแสดงผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนกับราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่คำนวณขึ้นมาได้เป็นบรรทัดแยกต่างหาก) ส่วนของกิจการในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมให้แสดงแยกเป็นรายการหนึ่งในงบกำไรขาดทุน และควรจะเปิดเผยส่วนของกิจการในรายการที่พิเศษและรายการปกติแยกจากกัน (การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาซึ่งคำนวณจากราคายุติธรรมของสินทรัพย์ที่สูงกว่าราคาตามบัญชี การตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนกับราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิและการปรับปรุงรายการกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ให้ปรับปรุงรวมในการคำนวณส่วนได้เสียในบริษัทร่วมซึ่งจะแสดงในงบกำไรขาดทุนเป็นบรรทัดเดียว)

กิจการผู้ลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูล ต่อไปนี้

1. รายชื่อและรายละเอียดของบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งสัดส่วนการถือหุ้นและสัดส่วนของการมีสิทธิออกเสียง (ในกรณีที่สัดส่วนทั้งสองแตกต่างกัน)
2. วิธีการบัญชีที่ใช้ในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วม
3. ส่วนของผู้ลงทุนในภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นของบริษัทร่วม ภาระผูกพัน ใช้จ่ายฝ่ายทุนที่อาจต้องร่วมรับภาระและหนี้สินของบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนผูกพันที่จะต้องจ่าย

ในการเปลี่ยนแปลงการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วมจากวิธีราคาทุนซึ่งในอดีตอนุญาตให้ใช้ได้ตามมาตรฐานฉบับเก่ามาเป็นวิธีส่วนได้เสียที่ยังคงใช้ตามมาตรฐานฉบับนี้ ให้เปลี่ยนแปลงโดยปรับย้อนหลังการเงินประหนึ่งว่าได้ใช้วิธีส่วนได้เสียมาตลอดตั้งแต่ต้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Related Party Disclosures) (เรื่องเดียวกัน ,หน้า 412)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1. กิจการต้องมีการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่าจะมีรายการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวหรือไม่ก็ตาม

2. ถ้ามีรายการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกิดขึ้น กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการค้าดังกล่าวที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอนั้น ดังนี้

- จำนวนหรืออัตราส่วนของปริมาณการค้า
- จำนวนหรืออัตราส่วนของยอดคงค้างระหว่างกัน
- นโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน

3. รายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจรวมเปิดเผยไว้ด้วยกัน เว้นแต่ว่าการเปิดเผยแยกกันช่วยให้เข้าใจถึงผลกระทบของรายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงานได้ดีขึ้น

4. กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวมสำหรับรายการธุรกิจระหว่างกลุ่มบริษัทที่รวมอยู่ในงบการเงินรวม เนื่องจากรายการเหล่านั้นได้ถูกตัดออกในการจัดทำงบการเงินรวมแล้ว มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) (เรื่องเดียวกัน, หน้า 431-434)

#### การเปิดเผยข้อมูล

วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้คือ การให้ข้อมูลสำหรับผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญทั้งที่เป็นรายการในงบดุลหรือนอกงบดุล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ และเพื่อสามารถประเมินจำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นได้ ความเสี่ยงของเครื่องมือทางการเงินมีดังนี้

#### ความเสี่ยงของเครื่องมือทางการเงิน

1. ความเสี่ยงด้านราคา ซึ่งอาจมีผลทั้งในด้านกำไรและขาดทุน ประกอบด้วยความเสี่ยง 3 ประเภทคือ ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย และความเสี่ยงจากตลาด

1.1 ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน คือ ความเสี่ยงที่มูลค่าของเครื่องมือทางการเงินจะเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

1.2 ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย คือ ความเสี่ยงที่มูลค่าของเครื่องมือทางการเงินจะเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยในตลาด

1.3 ความเสี่ยงจากตลาด คือ ความเสี่ยงที่มูลค่าของเครื่องมือทางการเงินจะเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของราคาตลาด อาจเกิดจากปัจจัยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงิน หรือผู้ออกเครื่องมือทางการเงินหรือปัจจัยโดยรวมที่กระทบต่อเครื่องมือทางการเงินทั้งหมดที่มีการซื้อขายกันในตลาด

2. ความเสี่ยงด้านการให้สินเชื่อ คือ ความเสี่ยงที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจะไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ในเครื่องมือทางการเงินจนทำให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเกิดความเสียหายทางการเงิน

3. ความเสี่ยงด้านสภาพคล่อง หรือความเสี่ยงในการระดมทุน คือ ความเสี่ยงที่เกิดจากปัญหาในการระดมทุนให้เพียงพอและทันเวลาต่อการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ในเครื่องมือทางการเงิน เช่น กิจการไม่สามารถขายสินทรัพย์ทางการเงินได้ทันเวลาด้วยราคาที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรม

4. ความเสี่ยงด้านกระแสเงินสด คือ ความเสี่ยงที่กระแสเงินสดในอนาคตซึ่งเกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินที่เป็นตัวเงินจะมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป

กิจการควรเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงินซึ่งรวมถึงนโยบายในการป้องกันความเสี่ยงของรายการบัญชีที่สำคัญ

2. ประเภทเครื่องมือทางการเงิน

ตามลักษณะของข้อมูลโดยพิจารณาลักษณะเฉพาะของเครื่องมือทางการเงิน เช่น แยกรายการที่แสดงด้วยราคาทุนจากรายการที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม และเปิดเผยเครื่องมือทางการเงินที่ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ถ้ามี) แยกต่างหาก

3. เงื่อนไข ข้อตกลงและนโยบายการบัญชี

3.1 เนื้อหาของเครื่องมือทางการเงินอีกทั้งความสัมพันธ์ระหว่างเครื่องมือทางการเงินรวมถึงเงื่อนไขและข้อตกลงที่เป็นสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือแต่ละประเภท ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต เช่น

1) เงินต้นมูลค่าที่ตราไว้ หรือจำนวนที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจเป็นจำนวนฐานที่ใช้เป็นเกณฑ์การจ่ายชำระในอนาคต

2) วันที่ครบกำหนด วันหมดอายุหรือวันที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา

3) สิทธิเลือกที่จะชำระเครื่องมือทางการเงินก่อนกำหนดรวมถึงช่วงเวลาหรือวันที่สามารถใช้สิทธินั้น และราคาหรือช่วงราคาตามสิทธิ

3.2 นโยบายการบัญชีและวิธีการปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินทุกข้อต่อไปนี้

1) เกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินในงบดุล

2) เกณฑ์ที่ใช้วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกและเกณฑ์ที่ใช้ในภายหลัง

3) เกณฑ์การรับรู้และวัดมูลค่าของรายได้ค่าใช้จ่ายและดอกเบี้ยรวมถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายการกำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และยังไม่เกิดในงบกำไรขาดทุน รวมทั้งเกณฑ์ในการรับรู้ดอกเบี้ย

4) เงื่อนไขและระยะเวลาการแปลงสภาพหรือแลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินหนึ่งกับเครื่องมือทางการเงินอื่นหรือกับสินทรัพย์หรือหนี้สินอื่น

5) ตารางการรับ – จ่ายของเครื่องมือทางการเงิน

6) ระยะเวลาการจ่ายชำระและอัตราผลตอบแทน

7) หลักประกันที่จะได้รับในกรณีของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหลักประกันที่นำไปวางในกรณีของหนี้สินทางการเงิน

8) สกูลเงินของกระแสเงินสดที่จะได้รับหรือต้องจ่ายที่แตกต่างไปจากสกูลเงินที่เสนอรายงาน

9) เงื่อนไขการแลกเปลี่ยนกับเครื่องมือทางการเงินที่ถืออยู่หรือที่ออก หรือเงื่อนไขสำคัญอื่น

4. ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยมีผลกระทบต่อกระแสเงินสดและมีผลต่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน โดยต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1) วันที่มีการกำหนดอัตราใหม่ตามสัญญาหรือวันที่ครบกำหนด แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน

2) อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หากสามารถคำนวณได้

5. ความเสี่ยงด้านการให้สินเชื่อ

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1) จำนวนเงินสูงสุด ณ วันที่ในงบดุลที่อาจต้องสูญเสียจากการให้สินเชื่อโดยไม่คำนึงถึงมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน

2) ลักษณะและประเภทของการกระจุกตัวของความเสี่ยงด้านการให้สินเชื่อที่เป็นสาระสำคัญ

6. มูลค่ายุติธรรม

มาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดว่ากิจการต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินแต่ละประเภททั้งที่รับรู้และไม่ได้รับรู้ในงบดุล ในกรณีที่กิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ในทางปฏิบัติเนื่องจากกิจการมีข้อจำกัดทางด้านเวลาหรือด้านต้นทุนที่ทำให้ไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ กิจการต้อง

เปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกันเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะสำคัญของเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรม โดยวิธีวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปมีหลายวิธีในกรณีเมื่อเครื่องมือทางการเงินมีการซื้อขายในตลาด ซื้อขายคล่องราคาที่เปิดเผยต่อสาธารณชนของตลาดซื้อขายคล่องเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม

เมื่อกิจการแสดงสินทรัพย์ทางการเงินด้วยจำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

- 1) ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการ หรือแต่ละกลุ่ม
- 2) เหตุผลและหลักฐานที่ไม่ปรับลดราคาตามบัญชี
7. การป้องกันความเสี่ยงของรายการในอนาคตที่คาดว่าจะเกิด

กิจการจะต้องเปิดเผยประเภทของรายการ ช่วงระยะเวลาและจำนวนของรายการป้องกันความเสี่ยงในอนาคตที่คาดว่าจะเกิด รวมทั้งกำไร ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดโดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีการรับรู้ในงบการเงินแล้วหรือไม่ และกำหนดเวลาที่คาดว่าจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุน ซึ่งจะรับรู้เมื่อรายการป้องกันความเสี่ยงเสร็จสิ้นลง เช่น ภาระผูกพันตามสัญญาซื้อภายในระยะเวลา 6 เดือน ถึง 1 ปี จะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนสำหรับระยะเวลาดังกล่าวเป็นจำนวนเท่าใด

8. เปิดเผยข้อมูลอื่นที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

สรุปลักษณะและผลกระทบรวมถึงการจ่ายชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการหักกลบหนี้ของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน

## 2.8 มาตรฐานบัญชีของประเทศอังกฤษและการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ประเทศอังกฤษมีแนวปฏิบัติทางการบัญชีอยู่ 2 แบบ คือ มีมาตรฐานการบัญชี (Statements of Standard Accounting Practice) เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชี และมีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards) เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน โดยมาตรฐานทั้งสองแบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมีดังต่อไปนี้

### 1) มาตรฐานการบัญชี (Statements of Standard Accounting Practice)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินทุนรัฐบาล (Accounting for government grants)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 5 เรื่อง การบัญชีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Accounting for value-added tax)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง หุ้นและชิ้นงานที่กำลังดำเนินงานอยู่ (Stocks and work in progress)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา (Accounting for research and development)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Accounting for deferred taxation)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง การบัญชีสำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล (Accounting for post-balance sheet events)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุน (Accounting for investment properties)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 เรื่อง การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ (Foreign currency translation)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาและสัญญาเช่าซื้อ (Accounting for leases and hire purchase contracts)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การบัญชีสำหรับบำเหน็จบำนาญ (Accounting for pension costs)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่อง การรายงานจำแนกตามส่วนงาน (Segmental reporting)

## 2) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards)

**FRSSE - มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดเล็ก (Financial Reporting Standard for Smaller Entities)**

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 1 เรื่อง งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statements)

### การเปิดเผยข้อมูล

FRS 1 เป็นการนำเสนอรายงานขอบเขตการเตรียมงบกระแสเงินสด

งบกระแสเงินสดควรแสดงรายการภายใต้หัวข้อต่อไปนี้

- กิจกรรมดำเนินงาน
- ผลตอบแทนจากการลงทุนและบริการทางการเงิน
- ภาษี
- รายจ่ายฝ่ายทุนและการลงทุนทางการเงิน
- การซื้อและการจัดการ
- การจ่ายเงินปันผล
- การบริหารแหล่งเงินทุน
- การจัดเตรียมเงินทุน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย  
(Accounting for Subsidiary Undertakings)

การเปิดเผยข้อมูล

การการต้องแสดงข้อมูลต่อไปนี้ตามบริษัทย่อยที่ส่งผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อการ  
การเงินรวม

- 1) สัดส่วนการถือสิทธิ์ในบริษัทที่เกี่ยวข้องกันและบริษัทย่อยที่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันมี
- 2) ตัววัดลักษณะของธุรกิจ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรายงานการปฏิบัติงานทางการเงิน  
(Reporting financial performance)

การเปิดเผยข้อมูล

สำหรับบริษัทโดยทั่วไปกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ดังนี้

- วิธีการพื้นฐานสำหรับการคิดภาษี และวิธีการคำนวณภาษีรายได้ของของบริษัท
- เหตุการณ์พิเศษที่ส่งผลกระทบต่อหนี้สินกับภาษีจากกำไร รายได้ และเงินได้จากการลงทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี หรือหนี้สินที่เกิดจากภาษีจากกำไร รายได้ และเงินได้จากการลงทุนที่เกิดขึ้นมาภายหลัง

สำหรับ บริษัทย่อย หรือมีการซื้อกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล  
ต่อไปนี้

- ข้อมูลที่ได้รับจากการซื้อกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีต้องถูกเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- กิจการต้องเปิดเผยกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย หรือ การซื้อกิจการ
- ในระหว่างปีหากมีการเปลี่ยนแปลงกับบริษัทย่อยอย่างมีสาระสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อฐานะทางการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 4 เรื่อง เครื่องมือลงทุน (Capital Instruments)

วัตถุประสงค์ของ FRS 4 คือทำให้แน่ใจว่างบการเงินจัดถูกจัดทำขึ้นโดยโปร่งใส ,  
เกี่ยวข้องกันและสอดคล้องของเครื่องมือลงทุน FRS 4 ต้องการให้เครื่องมือลงทุนถูกแสดงในงบ  
การเงินโดยวิธีที่สะท้อนถึงข้อผูกมัดของเนื้อหา มาตรฐานกำหนดวิธีที่จะใช้ในการประมาณค่าเพื่อ  
การตัดสินใจของเครื่องมือลงทุนและต้นทุนที่เกี่ยวข้องตลอดจนการเปิดเผยเรื่องเฉพาะของ  
เครื่องมือลงทุน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่อง การรายงานเนื้อหาสาระของรายการ (Reporting the Substance of Transactions)

การเปิดเผยข้อมูล

FRS 5 ต้องการให้เนื้อหาสาระของสิ่งที่มืออยู่จริงในแต่ละรายการธุรกรรมทางการเงิน โดยต้องแสดงรายงานดังต่อไปนี้

- Consignment Stock
- Sale and repurchase agreements
- Factoring of debts
- Securitised assets
- Loan transfers
- Private Finance Initiative and similar contracts
- Revenue recognition

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การซื้อและการรวมกิจการ (Acquisitions and mergers)

การเปิดเผยข้อมูล

การซื้อและการรวมกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

- 1) ชื่อของกิจการที่นำมารวม
- 2) วิธีการทางบัญชีของการรวมกิจการไม่ว่าจะเป็นการซื้อหรือการรวมกิจการ
- 3) วันที่รวมกิจการ

การรวมกิจการ การบัญชีสำหรับการรวมกิจการ กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ในงบการเงิน

1) การวิเคราะห์ส่วนประกอบหลักของกำไรหรือขาดทุนปีปัจจุบัน และรายงานกำไรและขาดทุนรวม

2) การวิเคราะห์แต่ละรายการระหว่างการรวมกิจการถึงส่วนประกอบหลักของบัญชีกำไรและขาดทุน และงบกำไรขาดทุนปีก่อนหน้า

3) ส่วนประกอบและราคายุติธรรมของการพิจารณาที่กำหนดโดยบริษัทลูกและบริษัทย่อย

4) ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันรวมกิจการ

5) ลักษณะและประมาณการบัญชีที่ใช้ปรับราคาสินทรัพย์สุทธิของการรวมกิจการแสดงเป็นนโยบายบัญชี

6) งบรวมจากการปรับตัวเลขของการรวมกิจการแล้ว



การซื้อกิจการ การเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจที่มีการรวมกิจการแบบการซื้อกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1) รายการบัญชีที่กิจการซื้อ

2) ผลสรุปของกำไรขาดทุน และรายงานงบกำไรขาดทุนของกิจการที่ถูกซื้อในปีงบการเงินที่มีการซื้อกิจการ, วันที่กิจการเริ่มซื้อ แล้วสรุปเป็นกำไรขาดทุนทางบัญชีที่จะแสดงไว้เป็นรายได้, กำไรจากการดำเนินงาน และ รายการยกเว้น และกิจการต้องแสดงกำไรหลังภาษี และ ดอกเบี้ยจ่ายของกิจการที่ถูกซื้อในปีก่อนหน้าด้วย

กิจการควรเปิดเผยการบัญชีที่ของการซื้อกิจการเป็นนโยบายการบัญชีด้วย  
มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีสำหรับการซื้อกิจการตามมูลค่ายุติธรรม (Fair values in acquisition transactions)

FRS 7 นี้ถูกจัดทำขึ้นเพื่อการบัญชีสำหรับการรวมกิจการภายใต้วิธีการซื้อกิจการ กฎหมายของประเทศอังกฤษต้องการให้ระบุถึงสินทรัพย์และหนี้สินของที่มีอยู่จริงการก่อนรวมงบการเงินซึ่งต้องแสดงในราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อกิจการ FRS 7 ตั้งขึ้นเพื่อบอกวิธีกำหนดราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินและระบุถึงความหมายของสินทรัพย์และหนี้สินที่ชัดเจน ผลต่างระหว่างผลรวมของราคายุติธรรมและต้นทุนของการซื้อกิจการที่คือค่าความนิยมเป็นบวกหรือลบ มาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อยืนยันว่า เมื่อกิจการซื้อกิจการอื่น สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่ถูกซื้อนี้มีอยู่จริง ณ วันที่ซื้อกิจการนั้นและถูกบันทึกไว้ด้วยราคายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงผลกำไรหรือขาดทุนที่เพิ่มขึ้นหลังจากการซื้อต้องถูกรายงานเป็นส่วนหนึ่งของรายงานการปฏิบัติงานทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Related party Disclosure)

FRS 8 มีวัตถุประสงค์เพื่อยืนยันว่างบการเงินเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในการใส่ใจความเป็นไปได้ในการรายงานถึงตำแหน่งทางการเงิน และผลกระทบที่เกิดจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกัน โดยที่มาตรฐานต้องการให้เปิดเผยถึงข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้องกัน และชื่อของกิจการที่ควบคุมอยู่ มาตรฐานฉบับนี้ไม่รวมถึงการจัดทำงบการเงินรวม

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง กิจการร่วมทุนและกิจการร่วมค้า (Associates and Joint Ventures)

FRS 9 ตั้งขึ้นเพื่อกำหนดคำนิยามและการบัญชีเกี่ยวกับกิจการร่วมทุนและกิจการร่วมค้า มาตรฐานต้องการให้กิจการร่วมทุนแสดงบัญชีในงบการเงินรวมด้วยวิธีราคาทุน ส่วนกิจการร่วมค้ามาตรฐานต้องการให้งบการเงินแสดงส่วนได้เสียจากการร่วมค้า มาตรฐานฉบับนี้ได้ถูกปรับปรุง

ขึ้นมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (Accounting for Subsidiary Undertakings) โดย ASB เพราะมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนของกฎหมายบริษัท อย่างไรก็ตาม ASB ตกลงที่จะจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้น เพราะ FRS 2 ไม่ครอบคลุมถึงกิจการร่วมค้า ซึ่งในปัจจุบันมีจำนวนมากขึ้นและยังไม่มี การกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลที่สำคัญอย่างเพียงพอสำหรับกิจการร่วมทุนและกิจการร่วมค้า

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง ค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Goodwill and Intangible Assets)**

FRS 10 มีจุดประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่ได้ถูกตีราคาเพื่อให้มีผลกำไรหรือขาดทุนที่ผิดไปจากความเป็นจริงในงบกำไรขาดทุน มาตรฐานแสดงให้เห็นว่าค่าความนิยมเป็นสิ่งที่ได้มาจากการซื้อกิจการ ค่าความนิยมเปรียบเหมือนตัวเชื่อมระหว่าง ต้นทุนของการลงทุนในสินทรัพย์ที่กิจการซื้อและมูลค่าที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์และหนี้สิน ที่แสดงในงบการเงินรวม ถึงแม้ว่าค่าความนิยมจะไม่จัดอยู่ในประเภทของสินทรัพย์ที่จับต้องได้ แต่รวมอยู่เป็นสินทรัพย์ของกิจการในรายงานของสินทรัพย์

ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถให้คำนิยามได้ว่าเป็นสินทรัพย์ที่ผลประโยชน์ทาง เศรษฐกิจในอนาคตที่การแสดงถูกควบคุมโดยรายงานสิ่งที่มีอยู่จริง อย่างไรก็ตามสินทรัพย์ไม่มี ตัวตนถึงแม้จะมีลักษณะคล้ายหรือเหมือนกันกับค่าความนิยมแต่ก็มีการให้คำนิยามและการวัดค่าที่ แตกต่างกัน

มาตรฐานถือว่าค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์ที่มีความสำคัญมาก ซึ่ง ต้องมีการตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบเพื่อให้เกิดบัญชีกำไรหรือขาดทุน (ปกติแล้วประมาณ 20 ปี หรือน้อยกว่า) สำหรับค่าความนิยมแล้วมาตรฐานยังไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่สำคัญจึงกำหนดให้มีการ ค่อยค่าของค่าความนิยม ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาตรฐานถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่มีความสำคัญต่อ กิจการ จึงต้องมีการปรับให้เป็นราคาตลาดอยู่เสมอ

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 11 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวรและค่าความนิยม (Impairment of Fixed Assets and Goodwill)**

วัตถุประสงค์ของ FRS 11 คือเพื่อให้แน่ใจว่าสินทรัพย์ถาวรและค่าความนิยมถูกบันทึกใน งบการเงินไม่มากกว่าการประมาณการได้คืน การคำนวณการด้อยค่าต้องถูกกำหนดและต้องมีการ เปิดเผยข้อมูลในการคำนวณอย่างเพียงพอในงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบ จากการด้อยค่าในตัวเลขในงบการเงินและรายงานการปฏิบัติการของสิ่งที่มีอยู่จริง

FRS 11 ตั้งขึ้นเพื่อกำหนดหลักการและวิธีการสำหรับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของ สินทรัพย์ถาวรและค่าความนิยม

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 เรื่อง การจัดหา ,หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่  
อาจเกิดขึ้น (Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

การเปิดเผยข้อมูล

สำหรับเรื่อง Provision กิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) ราคาโดยประมาณ ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
- 2) มูลค่าที่เพิ่มขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
- 3) มูลค่าที่ใช้ไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
- 4) การประมาณการไม่ได้ใช้สินทรัพย์นั้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
- 5) การเพิ่มขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีของการปรับลดที่ส่งผลกระทบต่อถึงการเปลี่ยนแปลง

มูลค่าคิดลด

สำหรับส่วนของ Contingent Liabilities กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) การประมาณผลกระทบที่จะเกิดกับงบการเงิน
- 2) ตัวชี้วัดความไม่แน่นอนในการประมาณมูลค่า
- 3) ความเป็นไปได้ที่จะใช้เงินคืน

สำหรับส่วนของ Contingent Assets กิจการต้องอธิบายลักษณะของ Contingent Assets  
ในงบดุล และผลกระทบทางการเงิน รวมถึงวิธีที่กิจการใช้วัดมูลค่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 เรื่อง อนุพันธ์ทางการเงิน และ เครื่องมือทางการเงิน  
อื่น – การเปิดเผย (Derivatives and other Financial Instruments : Disclosure)

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับอนุพันธ์ทางการเงิน และเครื่องมือทางการเงินอื่นดังนี้

- 1) กิจการต้องระบุถึงการเปิดเผยว่าเป็นไปตามมาตรฐาน FRS 13
- 2) ข้อตกลงทางการเงิน
- 3) วัตถุประสงค์, นโยบาย และกลยุทธ์ที่กิจการใช้
- 4) ตัวเลขที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจ
- 5) ความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ย
- 6) ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน
- 7) หนี้สินทางการเงิน
- 8) มูลค่ายุติธรรม
- 9) สินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินที่กิจการถืออยู่เพื่อการค้า
- 10) hedges

11) ข้อตกลงทางการค้า (Commodity Contracts)

12) ความเสี่ยงจากราคาตลาด

13) นโยบายการบัญชี

#### มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 14 เรื่อง กำไรต่อหุ้น (Earnings per Share)

กำไรต่อหุ้นเป็นหนึ่งในตัววัดจำนวนมากมายที่ใช้ในการวิเคราะห์ด้านการเงินในการปฏิบัติงานของบริษัท และแสดงว่าบริษัทมีผลกำไรต่อหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นเท่าใด บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษต้องเปิดเผยในเรื่องกำไรต่อหุ้นในรายงานทางการเงิน FRS 14 ได้กำหนดวิธีคำนวณและการเปิดเผยในเรื่องเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นไว้

FRS 14 อาศัยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 33 (IAS 33) ในการพัฒนา ร่วมกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 128 (FAS 128) ของประเทศสหรัฐอเมริกา การรายงานทางการเงินของประเทศอังกฤษโดย ASB เพื่อปรับปรุงให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กำไรต่อหุ้นสามารถเปรียบเทียบกันได้

เหมือนกับทุกมาตรฐานเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้น FRS 14 เน้นความสำคัญที่จำนวนหุ้นที่ถูกใช้ในการคำนวณ

#### มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง สินทรัพย์ถาวร (Tangible Fixed Assets)

##### การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยเรื่องการวัดค่า

- นโยบายบัญชีที่ปรับ
- สรุปประมาณการต้นทุนทางการเงินรวมในต้นทุนของสินทรัพย์
- ราคาทุนระหว่างปี

#### มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง ภาษีเงินได้ (Current Tax)

FRS 16 เป็นมาตรฐานการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ซึ่งถูกสร้างขึ้นมาแทน SSAP 8 “The treatment of taxation under the imputation system in the accounts of companies” ที่ถูกยกเลิกไปในปี 1999

โดยสรุปแล้ว FRS 16 กำหนดให้ต้องการเปิดเผย ภาษีในรอบบัญชีปัจจุบันที่ได้จากบัญชีกำไรขาดทุนของกิจการ ภาษีต้องถูกแสดงเป็นยอดรวมในงบกำไรขาดทุน เงินปันผล, ดอกเบี้ย และค่าประมาณของเจ้าหนี้และลูกหนี้อื่น ต้องแสดงในค่าประมาณ รวมกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย

รายได้และค่าใช้จ่ายไม่มีอัตราภาษีกำหนดที่แน่นอน แต่ภาษีดังกล่าวจะถูกรวมในรายได้หรือค่าใช้จ่ายพื้นฐานที่มีการจ่ายจริง โดยไม่ต้องมีการปรับผลกระทบที่เกิดขึ้น ภาษีเงินได้ถูกคำนวณโดยอัตราภาษีและกฎหมายที่ประกาศใช้ตามวันที่ในงบดุล

## มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 17 เรื่อง ผลประโยชน์จากการออกจากงาน(Retirement Benefits)

FRS 17 เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นมาเกี่ยวกับการดูแลเอาใจใส่หลังการปลดเกษียณ เช่น เงินช่วยเหลือและการดูแลเมื่อเจ็บป่วยหลังการปลดเกษียณแล้ว เป็นมาตรฐานที่ตั้งขึ้นมาแทนที่ SSAP 24 “Accounting for pension costs” และ UITF Abstract 6 “Accounting for post-retirement benefits other than pension”

### FRS 17 ต้องการ

- แบบแผนโครงการเงินช่วยเหลือด้านสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยราคาตลาด
  - แบบแผนโครงการเงินช่วยเหลือด้านหนี้สิน
  - แบบแผนโครงการเงินช่วยเหลือนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้ว
- การเคลื่อนไหวของโครงการซึ่งสามารถวิเคราะห์โดย
- ต้นทุนของการบริการที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและต้นทุนการบริการที่เกิดขึ้นในอดีต
  - ดอกเบี้ยของต้นทุนและผลตอบแทนที่คาดหวังในสินทรัพย์
  - ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง

## มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 18 เรื่อง นโยบายการบัญชี (Accounting Policies)

FRS 18 มีพื้นฐานเกี่ยวกับการเลือกวิธีการปฏิบัติและการเปิดเผยนโยบายการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่า

กิจการได้เลือกใช้กับนโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสมเพื่อแสดงมูลค่าที่แท้จริงและยุติธรรมของสิ่งที่มีจริงในกิจการ

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต้องถูกยืนยันว่าเป็นไปอย่างเหมาะสม และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีใหม่ต้องมีความเหมาะสมกับสภาพการณ์ และการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในงบการเงินสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงนโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปและกิจการใช้วิธีการทางบัญชีแบบใด

FRS 18 เป็นมาตรฐานที่จัดทำขึ้นมาแทน SSAP 2 “การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี (Disclosure of accounting policies)” ที่ตั้งขึ้นในปี 1971

มาตรฐานฉบับนี้ต้องการให้นโยบายบัญชีถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชี และเพื่อให้การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสมกับมาตรฐานในปัจจุบันที่ต้องการแสดงมูลค่าและยุติธรรมกับกิจการ

การตัดสินใจที่ถูกต้องและเหมาะสมของนโยบายบัญชีต้องมีวัตถุประสงค์คือ มีความสัมพันธ์กัน, มีความเชื่อถือได้, มีความเหมาะสม และสามารถเข้าใจได้ ซึ่งข้อบังคับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้การบัญชีมีความสอดคล้องในแต่ละกิจการ

มาตรฐานฉบับนี้ต้องการให้มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่และการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่กิจการใช้ และในสภาพการณ์หนึ่งกิจการต้องมีเปิดเผยถึงเทคนิคที่กิจการใช้ในนโยบายการบัญชี

#### **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 19 เรื่อง ภาษีรอจ่าย (Deferred Tax)**

FRS 19 “Deferred Tax” ถูกจัดทำขึ้นมาแทนที่ SSAP 15 “Accounting for deferred tax”

มาตรฐานฉบับนี้ถูกกำหนดไว้ สำหรับภาษีรอจ่ายแบบสมบูรณ์ แทนที่จากมาตรฐาน SSAP 15 ซึ่งภาษีรอจ่ายเป็นส่วนหนึ่งเท่านั้น มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการไม่ต้องทอนค่าของภาษีรอจ่าย และกำหนดให้กิจการต้องมีการรายงานคำอธิบายความแตกต่างระหว่างผลกระทบที่เกิดขึ้นกับอัตราภาษีและมาตรฐานของอัตราภาษี

มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่ออัตราภาษีรอบบัญชีปัจจุบันและอัตราภาษีในอนาคตด้วย

ความต้องการใหม่นี้ทำให้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษมีคล้ายคลึงกับความต้องการของต่างประเทศมากขึ้น อย่างไรก็ตามยังมีความแตกต่างระหว่างความต้องการของมาตรฐานฉบับนี้ กับ มาตรฐานระหว่างประเทศ (IAS 12 ‘Income Taxes’)

#### **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 20 เรื่อง รายจ่ายหุ้นทุน (Share-based Payment) (เริ่มใช้หลัง รอบระยะเวลาบัญชีหลัง 1 มกราคม 2548)**

FRS 20 ได้ระบุถึงรายการรายจ่ายหุ้นทุนมี 3 ประเภท

1) รายการรายจ่ายเกี่ยวกับการรับรู้ด้านทุน เป็นรายการที่กิจการได้รับจากสินค้าหรือบริการเกี่ยวกับเครื่องมือลงทุนของกิจการ

2) รายการรายจ่ายเกี่ยวกับการรับรู้ด้านเงินสด เป็นรายการที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการ โดยหนี้สินที่เกิดขึ้นจากผู้จำหน่าย โดยสินค้าหรือบริการนั้นเป็นราคาพื้นฐานเกี่ยวกับเครื่องมือลงทุนของกิจการ

3) รายการรายจ่ายอื่น เป็นรายการที่ที่กิจการได้รับสินค้าหรือบริการและการจัดหาอื่น ๆ นอกเหนือจากจากรายจ่าย 2 ประเภทข้างต้น

มาตรฐานตั้งขึ้นเพื่อการวัดค่าและระบุถึงความต้องการของรายจ่ายหุ้นทุนแต่ละประเภท เช่น สำหรับรายจ่ายเกี่ยวกับการจัดฝ้ายทุน กิจการต้องการให้วัดค่าของสินค้าและบริการที่ได้รับ

ด้วยราคายุติธรรม แต่ถ้าราคายุติธรรมไม่สามารถประมาณค่าได้อย่างสมเหตุสมผล ราคายุติธรรมสามารถประมาณค่าได้โดยการอ้างอิงราคายุติธรรมจากเครื่องมือลงทุนที่ได้รับอนุญาต

มาตรฐานต้องการให้กิจการมีการวัดค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ และหนี้สินที่เกิดขึ้นในราคายุติธรรมสำหรับหนี้สิน จนกว่าหนี้สินนั้นจะถูกบันทึกบัญชี กิจการควรตรวจสอบราคายุติธรรมของหนี้สินในแต่ละวันที่ของรายงาน กับวันที่รับรู้ และแสดงผลของการเปลี่ยนแปลงมูลค่าเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

มาตรฐานนี้เปิดเผยถึงความหลากหลายเกี่ยวกับวิธีการเปิดเผยข้อมูลให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เข้าใจลักษณะและขอบเขตของการจัดการรายจ่ายหุ้นทุน

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 21 เรื่อง เหตุการณ์หลังวันที่ในงบดุล (Events after the Balance Sheet Date)** (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 1 มกราคม 2548)

FRS 21 เป็นการบัญชีสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบดุลและวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ

FRS 21 ตั้งขึ้นเพื่อเป็นแนวทางสำหรับเหตุการณ์หลังวันที่ในงบดุล 2 แบบ คือ

1. เป็นแนวทางในการเตรียมหลักฐานภายใต้เงื่อนไขที่ว่าสิ่งนั้นเกิดขึ้นจริง ณ วันที่ในงบดุลและสำหรับสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วนั้นต้องมีการปรับการประมาณค่าตัวเลขในงบการเงิน หรือการแสดงตัวเลขไม่เป็นไปตามที่บันทึกไว้ก่อนหน้านี้ (มีการปรับตัวเลขของเหตุการณ์แล้ว)
2. เป็นแนวทางในการชี้บอกถึงสถานะหลังวันที่ในงบดุลสำหรับสิ่งที่เกิดขึ้นจริงที่ไม่ได้ปรับตัวเลขในงบการเงิน (ยังไม่มีมีการปรับตัวเลขของเหตุการณ์)

มาตรฐานนี้เป็นการเปลี่ยนความต้องการที่จะรายงานการจ่ายเงินปันผลหลังวันที่ในงบดุล และแทนที่ด้วยการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานนี้เป็นที่ยอมรับในปัจจุบันว่าเงินปันผลจะประกาศจ่ายหลังวันที่ในงบดุล ซึ่งควรมีการรายงานหนี้สินที่เกิดขึ้น

มาตรฐานตั้งขึ้นเพื่อการเปิดเผยข้อมูลอื่นด้วย รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลถึงวันที่ที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ และการเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับเงื่อนไขที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบดุล และถ้าเป็นเหตุการณ์ที่ยังไม่มีมีการปรับตัวเลขในงบการเงิน และไม่มีมีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในทางเศรษฐศาสตร์สำหรับผู้ใช้งบการเงิน กิจการควรเปิดเผยลักษณะของเหตุการณ์และประมาณค่าเกี่ยวกับผลกระทบทางการเงินที่จะส่งผลต่อกิจการ

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 22 เรื่อง กำไรต่อหุ้น (Earnings per share)** (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 1 มกราคม 2548)

กำไรต่อหุ้นเป็นหนึ่งในวิธีที่ใช้วิเคราะห์ทางการเงินในการประเมินการปฏิบัติงานของบริษัท กำไรต่อหุ้นเป็นการแสดงผลประโยชน์ของรายการกำไรของบริษัท และประมาณรายได้ที่

จะได้รับต่อ 1 หุ้น FRS 22 ได้กำหนดวิธีการคำนวณพื้นฐานและการแสดงกำไรต่อหุ้นในการงบการเงินของกิจการ มาตรฐานเน้นเพื่อให้เข้าใจมากขึ้น โดยการแสดงตัวอย่าง , และจำนวนหุ้นที่ใช้ในการคำนวณ

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 23 เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)** (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 1 มกราคม 2548)

FRS 23 เป็นมาตรฐานที่ทำขึ้นมาแทนที่ SSAP 20 “Foreign currency translation” มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2005 สำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อเตรียมงบการเงินเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของอังกฤษ รวมถึงเพื่อให้บริษัทย่อยมีแนวทางในการจัดทำงบการเงินของตัวเองเพื่อให้ตรงกับความต้องการของมาตรฐาน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่หลังวันที่ 1 มกราคม 2006 กิจการที่ไม่ได้อยู่ในตลาดหลักทรัพย์สามารถใช้มาตรฐานการวัดค่าอย่างยุติธรรมได้

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 24 เรื่อง รายงานทางการเงินภายใต้ภาวะเงินเฟ้อ (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)** (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 1 มกราคม 2548)

ในสถานการณ์เศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง การรายงานผลการดำเนินงานและรายงานทางการเงินโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราภายในประเทศ โดยปราศจากการปรับค่าเงิน เป็นสิ่งที่ไม่มีความเหมาะสม อำนาจในการซื้อมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาถึงแม้จะในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน มาตรฐานนี้จึงกำหนดวิธีที่กิจการใช้รายงานในสภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรงถึงผลการดำเนินงานและค่าของเงิน และมาตรฐานนี้ยังเป็นแนวทางในการตัดสินใจไม่ว่าเศรษฐกิจจะมีภาวะเงินเฟ้อที่รุนแรง

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 25 เรื่อง การเปิดเผยและการนำเสนอเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)** (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 23 ธันวาคม 2548)

การเปิดเผยข้อมูลตาม FRS 25 ต้องการให้กิจการเปิดเผยถึงความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญและประมาณการเปิดเผยเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินที่กิจการถือครองไว้



มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 26 เรื่อง การวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (Financial Instruments: Measurement) (เริ่มใช้หลังรอบระยะเวลาบัญชีหลัง 23 ธันวาคม 2548)

FRS 26 ต้องการให้อ่อนนุพันธ์ทางการเงิน และสินทรัพย์ทางการเงิน และหนี้สินทางการเงิน ที่กิจการถือครองเพื่อการค้าได้รับการวัดค่าด้วยราคายุติธรรม และเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ต้องมีการรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนทางบัญชี

เงินกู้และลูกหนี้ทั้งหมดถือเป็นสินทรัพย์ และสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้จนครบกำหนด กิจการต้องวัดค่าด้วยราคาทุน

สินทรัพย์ทางการเงินอื่นต้องวัดค่าด้วยราคายุติธรรมด้วยรายรับและรายจ่ายทันทีในงบ การเงินและหนี้สินทางการเงินอื่นต้องวัดค่าด้วยราคาทุน โดยมีรายละเอียดยกเว้นในมาตรฐาน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 27 เรื่อง กิจการประกันชีวิต (Life Assurance)

มาตรฐานนี้กำหนดสำหรับกิจการประกันชีวิต

## 2.9 ทบทวนวรรณกรรม

มนตรี ช่วยชู (2539) ได้ทำการศึกษาเรื่องการเสนอรูปแบบรายงานการบัญชีความ รับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย การวิจัยเชิงประจักษ์ ซึ่งผลการวิจัยนั้นกล่าวว่า การวิจัยขั้นแรก พบว่าในจำนวน 402 บริษัท มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม รวม 339 บริษัท หรือร้อยละ 84.3 ขั้นที่สอง ได้ออกแบบรูปแบบรายงานรวม 5 รายงาน ประกอบด้วย งบแสดง มูลค่าเพิ่ม รายงานเกี่ยวกับส่วนของชุมชน รายงานเกี่ยวกับรัฐบาล รายงานเกี่ยวกับพนักงาน และ รายงาน เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ การวิจัยขั้นที่สาม พบว่า 1) ในประเทศไทย ความรู้และ ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉลี่ยน้อยกว่า 5 2) ขนาดของบริษัทไม่มีความสัมพันธ์ กับปริมาณการเปิดเผยข้อมูล 3) บริษัทไม่ได้ใช้ปริมาณการ เปิดเผยข้อมูลเพื่อสร้างภาพลักษณ์ 4) สาเหตุของการเปิดเผย ข้อมูลน้อย เกิดจากการไม่มีรูปแบบ รายงานที่เป็นมาตรฐาน เพื่อใช้เป็นแนวทาง 5) ความคิดเห็นโดยเฉลี่ยของผู้ที่ เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ต้องการให้มีการพัฒนาระบบการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นมาตรฐานมากกว่า 5 6) ปริมาณการ เปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมเท่ากันและ แตกต่างกันในบางเรื่อง และ 7) อัตราส่วนการเปิดเผยข้อมูล แต่ละขนาดบริษัทเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่อง และ บริษัท ขนาดใหญ่กว่าเปิดเผยข้อมูลในระดับที่น่าไปใช้ประโยชน์ ได้มากกว่าบริษัทขนาดเล็กกว่า

ขันทยา ถมวัฒน์ศิลป์ (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของ บริษัทในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตผล การเกษตร ซึ่งจากการศึกษาพบว่าบริษัทมีการจัดทำงบการเงินที่ไม่สมบูรณ์ โดยบริษัทที่

ทำการศึกษาทั้งหมดไม่มีการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปี บางบริษัทไม่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินน้อยกว่ามาตรฐานกำหนด ทำให้หมายเหตุประกอบงบการเงินไม่สมบูรณ์ เช่นขาดการเปิดเผยหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย เป็นต้น นอกจากนี้ในการนำเสนองบการเงินต่อกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า และสำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับงบการเงินที่บริษัทต้องจัดทำ ที่จะต้องมีรายการตามรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินตามประกาศในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่ทำการศึกษา โดยผลของการศึกษาเมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในข้อนี้ พบว่าบริษัทมีการปฏิบัติที่สอดคล้องมากกว่าข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งมีความแตกต่างกันในเรื่องของงบการเงินที่ต้องจัดทำ คือ การแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปีและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่กฎหมายฉบับนี้มีได้กำหนดให้จัดทำ

จรีนา ชัยรัตน์ (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่องการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีและงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มยานพาหนะและอุปกรณ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งจากการศึกษาพบว่า มีการจัดทำและจัดส่งเป็นภาษาอังกฤษและสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพิ่มขึ้น และในรายงานประจำปีมีการปรับปรุงรูปแบบการแสดงผลรายการเพื่อช่วยให้เกิดความสะดวกต่อผู้ใช้มากขึ้น แต่บางบริษัทกลับมีการลดการนำเสนอข้อมูลเพื่อให้เกิดความกระชับในบางเรื่อง จากการศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลตามแบบ 56-2 พบว่า ทุกบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกเว้นบางรายการ นอกจากนี้พบว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากแบบ 56-2 ซึ่งรายการที่เปิดเผยเพิ่มเติมมากที่สุดคือ สารจากประธานกรรมการ และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมน้อยที่สุดคือ นโยบายการลงทุนในบริษัทย่อยและร่วม และสรุปสัญญาที่สำคัญระหว่างบริษัทหรือบริษัทย่อยและบริษัทอื่น ในด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินพบว่า ทุกบริษัทมีการแสดงรูปแบบและเรียงลำดับรายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน และประกาศของกรมทะเบียนการค้า เรื่องการกำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินของบริษัทมหาชน ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัทส่วนใหญ่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง รายการเพิ่มเติมจากมาตรฐานที่พบว่าเปิดเผยข้อมูลมากที่สุด คือ คำอธิบายเพิ่มเติมที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ และรายการที่มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชีที่น้อยที่สุด คือ ลักษณะเหตุการณ์และจำนวนเงินค่าปรับจากหนี้สินจากการถูกประเมินภาษีย้อนหลัง และเงินฝากธนาคารที่นำไปค้ำประกัน