

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ เกี่ยวกับการนำเสนอการเงิน ผู้ศึกษาได้ศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

#### แนวคิดและทฤษฎี

1. มาตรฐานการบัญชี เรื่องการนำเสนอการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2551)

มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การนำเสนอการเงิน (มาตรฐานการบัญชีปรับปรุง 2550) ได้กำหนดประเด็นสำคัญ ดังนี้

1.1. ข้อพิจารณาโดยรวมในการนำเสนอการเงิน ดังนี้

- แสดงงบการเงินโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- เลือกใช้นโยบายการบัญชีตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี
- จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง
- จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ยกเว้นข้อมูลเกี่ยวกับเงินกระแสเงินสด
- จัดประเภทรายการในงบการเงินในลักษณะเดียวกันในทุกงวดบัญชี
- แยกแสดงรายการที่มีนัยสำคัญ ส่วนรายการที่ไม่มีนัยสำคัญสามารถนำไปรวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันได้

- ไม่แสดงรายการหักกลบระหว่าง สินทรัพย์และหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย นอกจากมาตรฐานการบัญชีมีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้

- แสดงข้อมูลของงวดก่อนเปรียบเทียบกับทุกรายการที่แสดงในงบการเงินงวดปัจจุบัน รวมถึงข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนา และเมื่อกิจการต้องมีการแก้ไขการนำเสนอหรือจัดประเภทรายการในงบการเงิน กิจการต้องจัดประเภทรายการที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ด้วย เว้นแต่การจัดประเภทใหม่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

1.2. กำหนดโครงสร้างและเนื้อหาของมาตรฐาน ดังนี้

- งบดุล
  - ต้องแยกประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลเป็นรายการหมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียน

- **งบกำไรขาดทุน**

- เปิดเผยรายการที่เกี่ยวกับการจัดสรรกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดในส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย และส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่

- ไม่แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นรายการพิเศษ ไม่ว่าจะแสดงงบกำไรขาดทุนหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ถือว่ามีความสำคัญ ต้องเปิดเผยลักษณะและจำแนกแยกสำหรับแต่ละรายการ

- นำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยการจัดประเภทตามลักษณะหรือตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายภายในกิจการ

- เปิดเผยจำนวนเงินของการจ่ายปันผลที่รับรู้เป็นการจัดสรรแก่ผู้ถือหุ้นระหว่างรอบระยะเวลา และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องต่อหุ้น หรือในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

- **งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น**

- แสดงจำนวนเงินของรายการบัญชีที่เกิดกับผู้ถือหุ้นในฐานะผู้เป็นเจ้าของ โดยแยกแสดงจากส่วนแบ่งที่ให้กับผู้ถือหุ้น

- แสดงยอดคงเหลือในบัญชีกำไรสะสม (กำไรหรือขาดทุนสะสม) ณ วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี การเปลี่ยนแปลงระหว่างงวดบัญชี และยอดคงเหลือ ณ วันที่ในงบดุล

- กระทบยอดคงเหลือของสำรองและรายการต่าง ๆ แต่ละรายการที่แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี และวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

- **งบกระแสเงินสด** ให้ปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด

- **หมายเหตุประกอบงบการเงิน**

- เปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงบการเงิน

- เปิดเผยนโยบายการบัญชีอื่น ๆ ที่กิจการเลือกใช้ ซึ่งเกี่ยวข้องต่อความเข้าใจในงบการเงินของกิจการ

- เปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินวัตถุประสงค์ของกิจการ นโยบาย และกระบวนการจัดการส่วนทุน

- เปิดเผยจำนวนเงินปันผลที่กิจการเสนอ หรือประกาศจ่ายก่อนวันอนุมัติให้ออกงบการเงิน

## 2. ประกาศรายการย่อ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2552)

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ได้ประกาศ เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2552 โดยมีประเด็นที่สำคัญ ดังนี้

- งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องมีรายการย่อตามที่กำหนด
- ในกรณีที่ลักษณะหรือสภาพของธุรกิจไม่มีรายการที่ต้องแสดงรายการย่อครบตามที่แบบกำหนดไว้ ก็ให้งดเว้นไม่ต้องแสดงรายการย่อที่ไม่มีดังกล่าว
- งบกำไรขาดทุนอาจเลือกหรือแสดงแบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ – แบบขั้นเดียว หรือแบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ – แบบหลายขั้นก็ได้
- งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรืองบแสดงการเปลี่ยนแปลงของสำนักงานใหญ่ หรืองบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ร่วมค้า อาจเลือกแสดงเป็นงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายแทนก็ได้
- ในกรณีที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้มีการแสดงรายการที่แตกต่างหรือนอกเหนือจากรายการที่กำหนดไว้ตามประกาศ ให้ปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด
- มีผลบังคับสำหรับการจัดทำงบการเงินซึ่งมีรอบบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป แต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีสามารถเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดได้ก่อนถึงกำหนดเวลาใช้บังคับก็ให้กระทำได้ และให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีนั้นได้จัดทำงบการเงินโดยถูกต้องตามข้อกำหนดในเรื่องนี้แล้ว

### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

เกศินี ศรีอมรมงคล (2542) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” ของกลุ่มอุตสาหกรรมพลังงานที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจาก ผู้บริหารจำนวน 10 คน พนักงานบัญชี จำนวน 30 คน ของกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรมพลังงานที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีจำนวน 9 แห่ง ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาในด้านรูปแบบของรายงาน รวมถึงการจำแนกรายการตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด ได้แก่ การคำนวณส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย การบันทึกค้อยค่าของสินทรัพย์ การจำแนกค่าใช้จ่ายของกิจการตามหน้าที่ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย และการคำนวณแยกอายุลูกหนี้และหนี้ที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ นอกจากนี้ยังพบว่า ปัญหาและอุปสรรคในและความล่าช้าในการจัดทำงบการเงินนั้นเกิดจาก การขาดความรู้ในด้าน

บัญชี และขาดความชำนาญในการใช้เครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ การใช้โปรแกรมบัญชีสำเร็จรูปที่ล้ำสมัย รวมไปถึงไม่มีการวางแผนในการจัดทางการเงิน

ผู้ศึกษาได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการศึกษา คือ ในด้านรูปแบบงบการเงิน หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีของกิจการจะทำให้เกิดปัญหาในการจัดทางการเงินมาก ดังนั้นในบริษัทควรมีการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการจัดทางการเงินให้สม่ำเสมอ ซึ่งกิจการจะต้องแสดงและจัดประเภทรายการในงบการเงินให้เป็นแบบเดียวกันในทุกงวดบัญชี เพื่อที่จะได้นำข้อมูลมาใช้ในการเปรียบเทียบกับงบการเงินในงวดก่อน ๆ ได้ และหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีของกิจการจะทำให้ไม่สามารถที่จะนำผลการดำเนินงานมาเปรียบเทียบกับงวดก่อนได้ และยังทำให้เกิดความสับสนในการจัดทางการเงินของกิจการอีกด้วย ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีของกิจการจึงเป็นปัญหาที่สำคัญอันดับแรก

**สาวลักษณ์ ศรีคุณ (2543)** ได้ศึกษาเรื่อง การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากผู้ทำบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีของกลุ่มธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 30 กลุ่มธุรกิจ จำนวน 100 บริษัท จากกลุ่มประชากรจำนวน 440 บริษัท พบว่า ปัญหาและอุปสรรคที่พบมากที่สุดในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 คือ การจัดงบกระแสเงินสด โดยมีปัญหาในการจัดประเภทในงบกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน จัดหาเงินและดำเนินงาน และปัญหาที่พบในการจัดงบกระแสเงินสดอีกประเด็นสำคัญคือ ไม่มีบริษัทใดเลยที่แสดงแหล่งที่มาและกิจกรรมสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไว้ในงบกระแสเงินสด ส่วนปัญหาและอุปสรรคที่พบมากรองลงมา คือ การจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยมีปัญหาในการนำเสนอคำอธิบายและการวิเคราะห์แต่ละรายการ ปริมาณของรายการที่ต้องแสดง และรูปแบบของการนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทางด้านการจัดงบคุณนั้น พบปัญหาคือ ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การจัดประเภทย่อยและการแยกแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียน แต่เมื่อพิจารณาปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งหมดแล้วจะเห็นได้ว่าปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานอยู่ในระดับค่อนข้างน้อย

สำหรับแนวทางในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นมีข้อเสนอแนะคือ มาตรฐานการบัญชีต้องสะท้อนสภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอซึ่งเป็นทางออกของการยอมรับให้มีมาตรฐานการบัญชีที่ต่างกันสำหรับแต่ละประเทศ และสำหรับกิจการแต่ละประเภทได้ ซึ่งการจัดทำมาตรฐานการบัญชีควรคำนึงถึงผลการปฏิบัติงานด้วย และงบการเงินที่ดีควรจะให้

ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอต่อการตัดสินใจของฝ่ายต่าง ๆ โดยไม่ก่อนให้เกิดความเสียหายแก่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอย่างไม่เป็นธรรม นอกจากนั้น มาตรฐานการบัญชีควรให้มีการยืดหยุ่นได้บ้าง ไม่ควรบังคับตายตัวในทุกเรื่อง ควรคำนึงถึงการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าการเปลี่ยนวิธีการบัญชี ควรใช้ภาษาที่ตรงไปตรงมาชัดเจน กระชับและเข้าใจง่าย

**พัชรี อุงแก้ว (2545)** ได้ศึกษาเรื่อง ศึกษาปัญหาการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน จากการสุ่มตรวจข้อบกพร่องในทัศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เฉพาะที่ให้ความยินยอมในการเผยแพร่ข้อมูล ณ วันที่ 31 ตุลาคม 2544 ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยใช้แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 300 คน จากกลุ่มประชากร 1,064 คน พบว่า ในทัศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ในภาพรวมส่วนใหญ่ระดับปัญหาของการใช้มาตรฐานการบัญชีมีปัญหาการใช้ในระดับน้อย แต่ปัญหาที่มักพบ คือ ปัญหาในด้านการแสดงรายการในงบการเงินไม่ตรงกับสมุดบัญชีหลายรายการ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องตกแต่งสำนักงาน เงินเบิกเกินบัญชี ค่าพาหนะเดินทาง

ผู้ศึกษาได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการศึกษา คือ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีต้องตระหนักถึงปัญหาที่มาตรฐานการบัญชียังไม่ชัดเจนทำความเข้าใจก่อนข้างยากทำให้ผู้ปฏิบัติไม่สามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน จำเป็นต้องพัฒนาตลอดจนปรับปรุงมาตรฐานสำหรับการบัญชีและรายงานการเงินเพื่อเป็นแนวทางสำหรับฝ่ายต่าง ๆ ส่วนนักบัญชีต้องตระหนักถึงการติดตามความเคลื่อนไหวของวิชาชีพเพื่อเป็นผู้ทันสมัยและสามารถปฏิบัติงานด้วยความถูกต้อง และได้มาตรฐาน นอกจากนั้นนักบัญชียังควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในรายละเอียดอย่างเพียงพอให้สามารถปฏิบัติงานได้จริง