

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

หลักการทั่วไป

ในอดีตได้มีการจัดทำงบกระแสเงินทุน (Fund Statement) ในที่สถานะของเงินสด หรือเงินทุนหมุนเวียน ซึ่งคำนวณได้จากสินทรัพย์หมุนเวียนหักหนี้สินหมุนเวียน เพื่อแสดงให้เห็นทราบกิจกรรมทางการเงิน โดยเฉพาะ ซึ่งแสดงให้เห็นทราบที่มาและการใช้เงินทุนในรูปแบบต่างๆ แต่เนื่องจากการจัดทำงบกระแสเงินทุนในคำจำกัดความของคำว่า "เงินทุน" ในหลายที่สถานะตลอดจนการจำแนกรายการและรูปแบบของงบที่เสนอแตกต่างกัน ทำให้ไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ระหว่างบริษัท ทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงได้มีการออกมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสด เพื่อกำหนดขอบเขต แนวทางปฏิบัติและรูปแบบการนำเสนอให้เป็นแนวทางเดียวกัน เพื่อให้งบกระแสเงินสดสามารถเปรียบเทียบกันได้

ในต่างประเทศ ได้มีการจัดทำมาตรฐานบัญชีเรื่อง งบกระแสเงินสด เช่นกัน โดยส่วนใหญ่แล้วแนวทางปฏิบัติจะค่อนข้างคล้ายคลึงกัน หรือมีรูปแบบการนำเสนอที่เหมือนกัน คือ กำหนดให้กิจการเสนองบกระแสเงินสดของแต่ละงวดบัญชีพร้อมกับงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินในงวดบัญชีนั้น ขณะที่มาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard ) ได้มีการออกมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) โดยมีรูปแบบการนำเสนอที่เหมือนกัน คือจะแยกรายการต่างๆเกี่ยวกับเงินสดออกเป็น 3 หมวดคือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน ซึ่งทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของไทยก็มีการจัดทำมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสด โดยยึดหลักปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) ด้วยเช่นกัน

งบกระแสเงินสดจะเป็นรูปแบบหนึ่งของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน ซึ่งมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 25 ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติและให้งบกระแสเงินสดเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ที่เสนอในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้เริ่มต้นจากรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2537 เป็นต้นไป ซึ่งจะแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ โดยกำหนดให้จำแนกกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน จากกิจกรรมลงทุน และจากกิจกรรมจัดหาเงิน เพื่อให้ทราบถึงกิจกรรมทางการเงิน

และทราบถึงแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินทุน เนื่องจากสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบันภาวะเงินเฟ้อมีบทบาทมากขึ้น หากผู้ลงทุนและนักวิเคราะห์พิจารณาแต่งบดุลและงบกำไรขาดทุนเพียงอย่างเดียว จะไม่สามารถทราบถึงการเคลื่อนไหวของกระแสเงินสด เพราะบางกิจการมีกำไรจากการดำเนินงานแต่กลับประสบปัญหาการขาดสภาพคล่องอย่างรุนแรงและล้มละลายในที่สุด ทั้งที่เป็นผลเนื่องมาจากการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ทำให้เกิดความแตกต่างของกระแสเงินสดที่เข้าและออกจริง และยังเป็นโอกาสให้กิจการสามารถเลือกปฏิบัติได้ เช่น ในกรณีของวิธีการรับรู้รายได้ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา และวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือเป็นต้น ดังนั้น ถ้าไรที่คำนวณได้ตามเกณฑ์คงค้างและรายการต่างๆ ที่แสดงในงบดุลจึงไม่สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการหารายได้ และกระแสเงินสดที่แท้จริง ตลอดจนไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของกิจกรรมต่างๆ ที่มีต่อฐานะการเงินของกิจการและต่อกระแสเงินสดของกิจการ โดยเฉพาะการประเมินความสามารถของกิจการในการมีเงินสดเพียงพอที่จะใช้ในการดำเนินงาน ดังนั้นกิจการต่างๆ จึงอาจต้องใช้งบกระแสเงินสดเป็นเครื่องช่วยในการวัดสภาพคล่องและความยืดหยุ่นทางการเงินของกิจการ

แต่อย่างไรก็ดี มาตรฐานบัญชีไทย ได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดประเภทรายการต่างๆ ในงบกระแสเงินสดไว้อย่างกว้างๆ ขึ้นกับลักษณะของกิจการและดุลยพินิจของผู้จัดทำ ทำให้การจำแนกประเภทของกระแสเงินสดมีความคลุมเครือ (Ambiguity) และไม่มีควมสม่ำเสมอในระหว่างรายการต่างๆ คือ กระแสเงินสดไหลเข้า ไม่ได้มีการจำแนกตามการใช้ของกระแสเงินสด ในขณะที่เดียวกันกระแสเงินสดไหลออก ไม่ได้มีการจำแนกตามสาเหตุที่ทำให้เกิดกระแสเงินสดนั้น และแม้ว่าการจำแนกกระแสเงินสดออกเป็น 3 กิจกรรมดังกล่าวจะแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างรายการกระแสเงินสดบางรายการ แต่ก็ไม่ได้มีการโยงกับกระแสเงินสดอื่นๆ ที่มีความสัมพันธ์กับรายการดังกล่าว ไม่ว่าจะในแง่สาเหตุการเกิด หรือในแง่ของกฎหมายอย่างครบถ้วน สาเหตุดังกล่าวจึงเป็นช่องทางหนึ่งที่น่าไปสู่การตกแต่งงบกระแสเงินสด (Creative in Cash Flow Statement)

สำหรับมาตรฐานบัญชีของอังกฤษเรื่องงบกระแสเงินสดนั้น จัดเป็นมาตรฐานบัญชีที่มีความแตกต่างจากมาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกาและมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ โดยค่อนข้างจะมีข้อกำหนดที่เคร่งครัดมากกว่าในส่วนของการจัดประเภทรายการ และจำนวนที่นำเสนอในงบกระแสเงินสด รวมถึงรูปแบบการนำเสนอ ซึ่งจะมีการแบ่งประเภทของกิจกรรมออกมาแบบละเอียดมากกว่า โดยจะแบ่งประเภทของกิจกรรมที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดออกเป็น 8 กิจกรรม ดังนั้น ข้อมูลที่นำเสนอจึงน่าจะมี ความชัดเจน และลดความเสี่ยงจากการตกแต่งงบกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้นจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม นอกจากนี้มาตรฐานบัญชีอังกฤษฉบับดังกล่าวยังมีการกำหนด

แนวทางการจัดทำงบกระแสเงินสด สำหรับกิจการแต่ละประเภทออกมาอย่างชัดเจน เช่น การจัดทำงบกระแสเงินสดสำหรับกิจการประกันชีวิต หรือกิจการธนาคาร เป็นต้น

### ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา

ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ได้ใช้มาตรฐานบัญชี 2 ฉบับ เป็นต้นแบบในการศึกษาและวิเคราะห์ดังนี้

1. มาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสด (ดูภาคผนวก หน้า 90-102)
2. มาตรฐานบัญชีอังกฤษ (Financial Standard Board) ฉบับที่ 1 เรื่องงบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) (ดูภาคผนวกหน้า 103-125)

### มาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสด

มาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสด มีแนวคิดในแนวทางเดียวกับการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งเป็นงบแสดงแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินทุนในความหมายของเงินทุนหมุนเวียน แต่จะมีการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับสภาพคล่องและความยืดหยุ่นทางการเงินมากกว่า ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการประเมินความสภาพคล่องของกิจการได้ดียิ่งขึ้น โดยมีเนื้อหาของมาตรฐานดังต่อไปนี้

#### 1. ความหมายของคำศัพท์ที่สำคัญในงบกระแสเงินสด

เงินสด<sup>1</sup> หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารทุกประเภท แต่ไม่รวมเงินฝาก

ที่ต้องจ่ายคืน เมื่อสิ้นระยะเวลาที่กำหนดไว้

รายการเทียบเท่าเงินสด<sup>1</sup> หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมจะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญ ปกติมีกำหนดระยะเวลาไม่เกิน 3 เดือนหรือน้อยกว่า สำหรับเงินลงทุนในหุ้นทุนไม่ถึงเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดเว้นแต่จะเห็นได้ชัดว่าสามารถเทียบเท่าเป็นเงินสดได้

1. ผศ.ดร.อรนุช สูงสว่าง , งบกระแสเงินสด , (กรุงเทพฯ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์,2540) ,

เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร<sup>3</sup> หมายถึง ส่วนหนึ่งของการจัดการเงินของกิจการ รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด โดยนำมาหักจากเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

กระแสเงินสด<sup>3</sup> หมายถึง การได้มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

กิจกรรมดำเนินงาน<sup>4</sup> หมายถึง กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และกิจกรรมอื่นที่มีใช้กิจกรรมลงทุน หรือ กิจกรรมจัดหาเงิน

กิจกรรมลงทุน<sup>4</sup> หมายถึง การซื้อและจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและเงินลงทุนอื่นซึ่งไม่รวมอยู่ในรายการเทียบเท่าเงินสด

กิจกรรมจัดหาเงิน<sup>4</sup> หมายถึง กิจกรรมที่มีผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขนาดและองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นและส่วนกู้ยืมของกิจการ

## 2. วัตถุประสงค์ของการให้มีการจัดทำกระแสเงินสด

เพื่อแสดงข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ โดยจะต้องแสดงแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

## 3. แนวทางในการจัดทำกระแสเงินสดตามมาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25

3.1 การเตรียมข้อมูล งบกระแสเงินสดมิได้จัดทำขึ้นจากงบทดลองที่ปรับปรุงแล้ว ดังเช่นการจัดทำงบการเงินต่างๆของกิจการอันได้แก่ งบกำไรขาดทุน งบดุล และงบกำไรสะสม แต่ในการจัดทำงบกระแสเงินสดจะใช้ข้อมูล 3 แหล่งคือ โดยจะต้องเตรียมข้อมูลต่อไปนี้

- งบดุลเปรียบเทียบ เพื่อจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่เปลี่ยนแปลงในบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน จากวันต้นงวดถึงปลายงวด

- งบกำไรขาดทุนของงวดบัญชีที่จัดทำ เพื่อให้ทราบจำนวนเงินสด ที่ได้รับหรือใช้ไปในการดำเนินงานระหว่างงวด

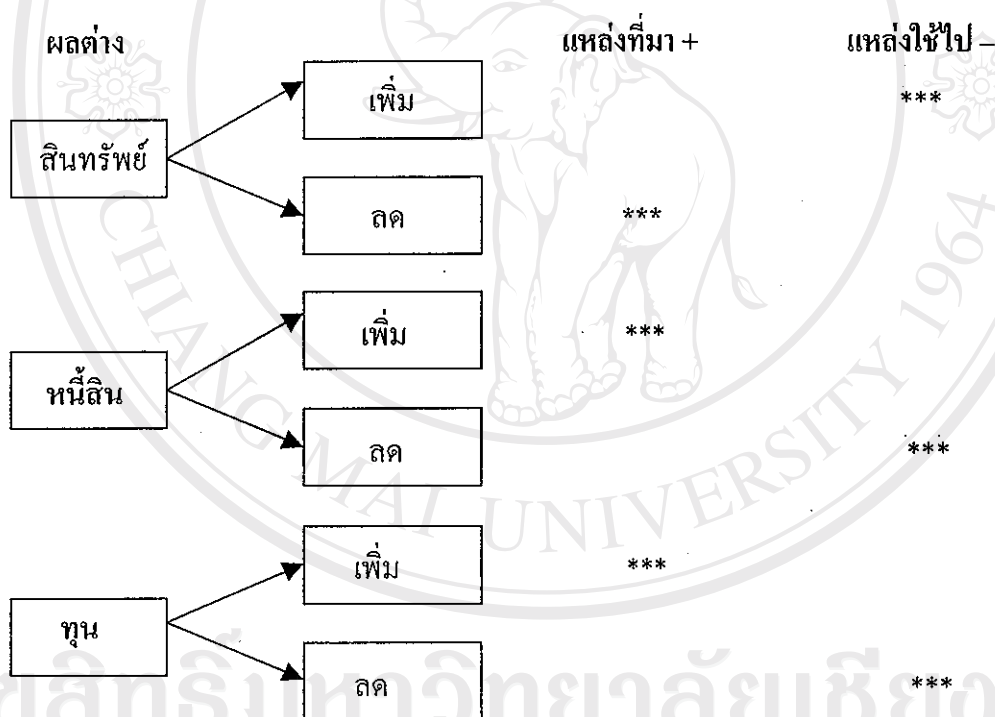
3. ผศ.ดร.อรนุช สูงสว่าง , งบกระแสเงินสด , (กรุงเทพฯ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์,2540) , หน้า478

4. เรื่องเดียวกัน , หน้า479 .

- ข้อมูลเจาะจงต่างๆ ข้อมูลเหล่านี้ได้มาจากสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งจะให้ข้อมูลในรายละเอียดเพิ่มเติม เกี่ยวกับเงินสดรับ หรือ จ่ายในระหว่างงวด

3.2 วิเคราะห์และจัดจำแนกรายการ จะทำโดยการนำบุคคลเปรียบเทียบ 2 ปี มาวิเคราะห์หาผลต่างของรายการในระหว่างงวดบัญชี โดยแยกพิจารณาแบ่งตามหมวดสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อจะแยกว่ารายการใดเป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งที่ใช้ไปของเงินสด ตามที่แสดงในแผนภาพที่ 1 และตารางที่ 1

แผนภาพที่ 1 แสดงการพิจารณาแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินสด

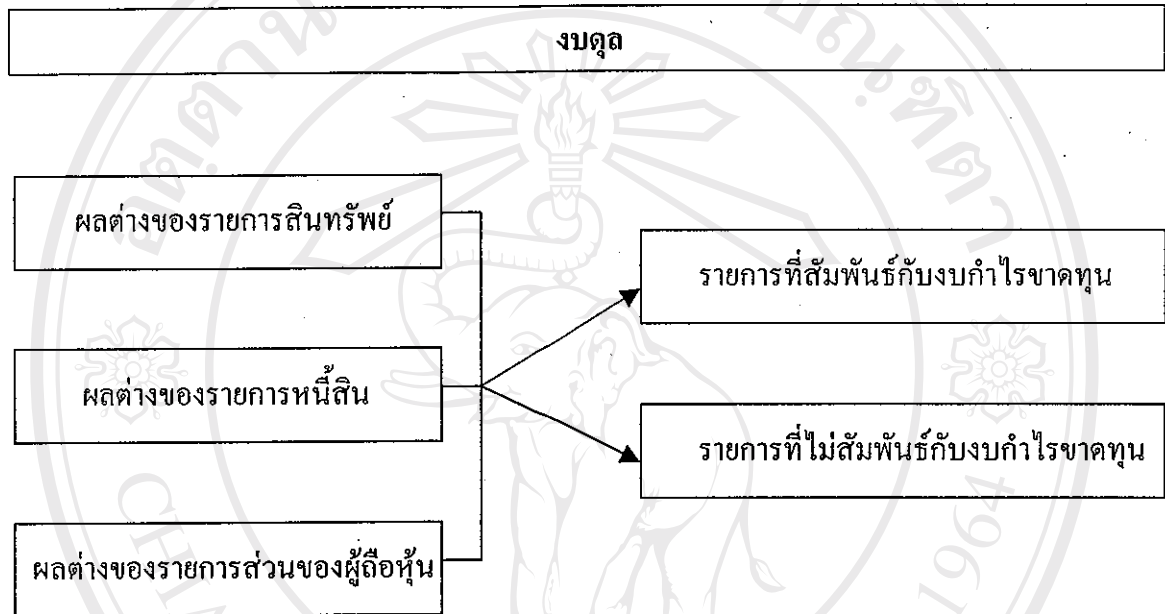


ตารางที่ 1 สรุปแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินสด

แหล่งที่มาของเงินสด	แหล่งที่ใช้ไปของเงินสด
1. การลดลงในสินทรัพย์อื่น นอกจากเงินสด	1. การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์อื่นนอกจากเงินสด
2. การเพิ่มขึ้นของหนี้สิน	2. การลดลงของหนี้สิน
3. การเพิ่มขึ้นในส่วนของผู้ถือหุ้น	3. การลดลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

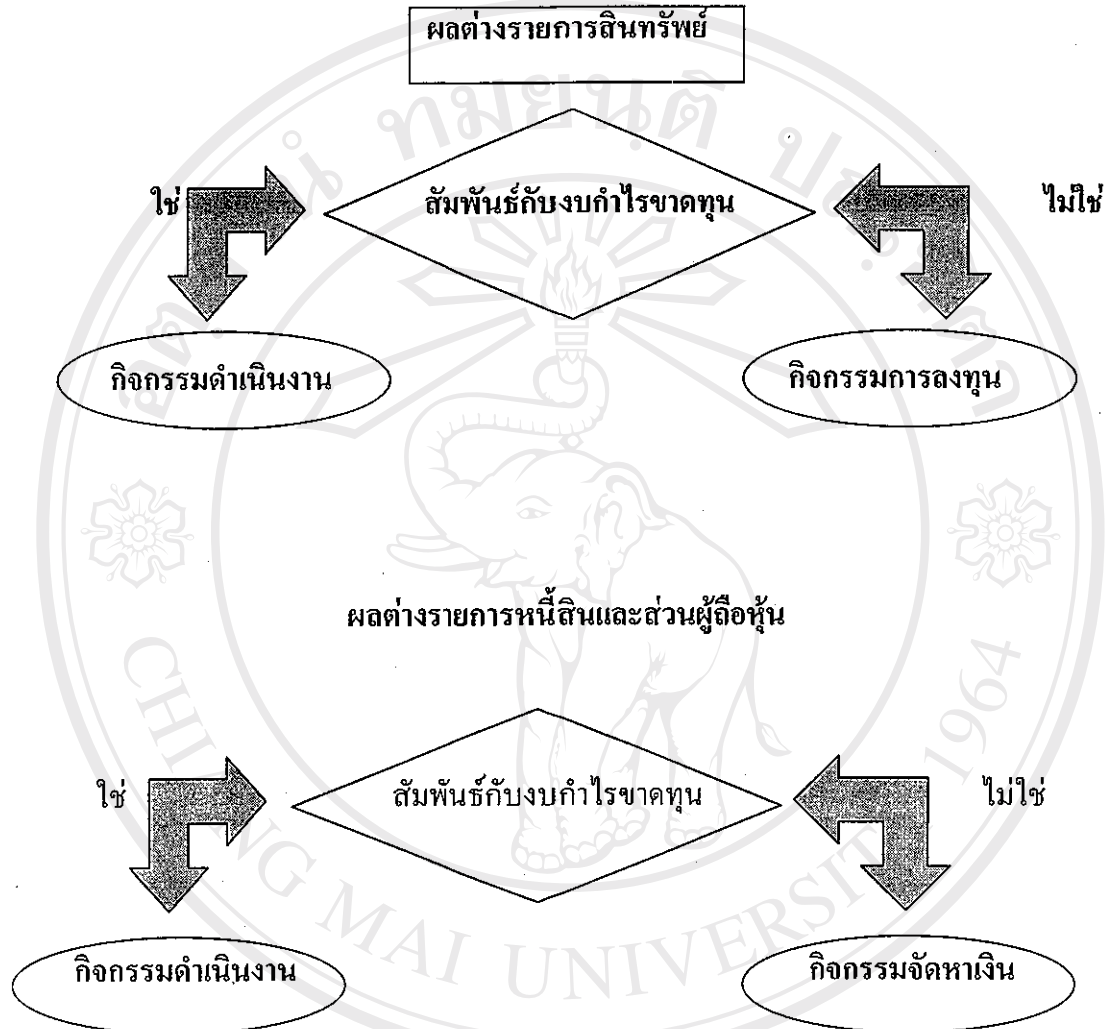
เมื่อได้ผลต่างของรายการต่างๆแล้ว จึงนำมาทำการจัดจำแนกกิจกรรม โดยจะพิจารณาว่ารายการใดที่มีความสัมพันธ์กับงบกำไรขาดทุน ตามแผนภาพที่ 2

แผนภาพที่ 2 แสดงการจัดจำแนกประเภทกิจกรรม



หลังจากที่ได้แยกประเภทรายการในงบดุลแล้ว จึงทำการทดสอบรายการในงบดุลเพื่อจำแนกกิจกรรม ซึ่งพิจารณาโดยยึดหลักรายการที่มีความสัมพันธ์กับงบกำไรขาดทุน เป็นเกณฑ์ ตามแผนภาพที่ 3

แผนภาพที่ 3 แสดงการทดสอบรายการผลต่างจากการวิเคราะห์รายการในงบดุล

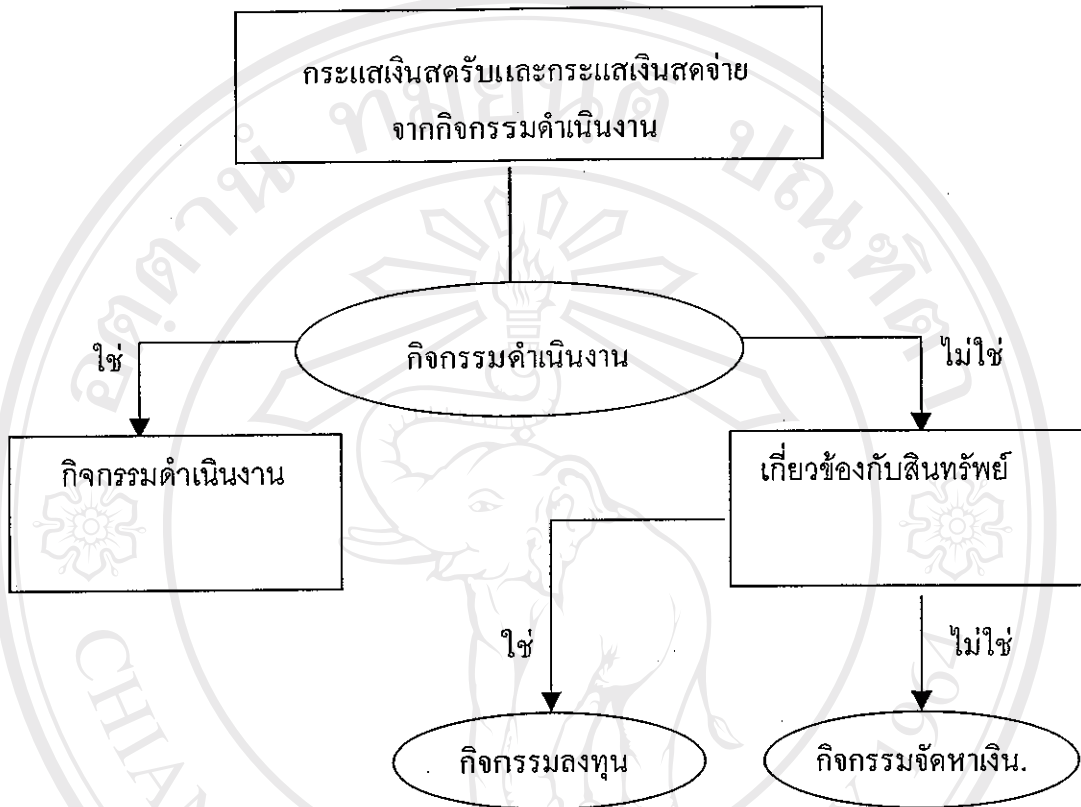


3.3 การจัดทำงบกระแสเงินสด ตามมาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสดกำหนดให้มีการจัดทำงบกระแสเงินสด โดยต้องแยกแสดงออกเป็น 3 กิจกรรมคือ

1. กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน
2. กระแสเงินสดจากกิจกรรมการลงทุน
3. กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

ทั้งนี้การจัดทำงบกระแสเงินสดจะต้องวิเคราะห์รายการและจัดประเภทรายการตามกิจกรรมที่เหมาะสม โดยจะวิเคราะห์ตามแสดงในแผนภาพที่ 4

แผนภาพที่ 4 แสดงการวิเคราะห์กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน



นอกจากนี้มาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสดยังเปิดทางเลือกให้กิจการแสดงกิจกรรมดำเนินงานได้ 2 วิธีคือ คือ วิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม

3.3.1 วิธีทางตรง (Direct Method) วิธีนี้จะแสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะรายการหลักที่สำคัญ เช่น เงินสดรับจากลูกค้า เงินปันผลรับ เงินสดจ่ายชำระเจ้าหนี้ เงินสดจ่ายในการดำเนินงาน ดอกเบี้ยจ่าย ภาษีเงินได้ ข้อมูลดังกล่าวจะได้จากการบันทึกรายการบัญชีของกิจการ หรือโดยการปรับปรุงรายการขาย ต้นทุนขาย และรายการอื่นในงบกำไรขาดทุนด้วยผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี รายการอื่นที่ไม่กระทบเงินสด (ได้แก่ ค่าเสื่อมราคา การตั้งสำรองกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่ยังไม่เกิดขึ้น ค่ารัยที่ยังไม่ได้รับจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย) และ รายการอื่นซึ่งกระทบกระแสเงินสดอันเกิดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน



3.3.2 วิธีทางอ้อม (Indirect Method) วิธีนี้จะเริ่มด้วยยอดกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ในงบกำไรขาดทุน แล้วปรับปรุงด้วยผลกระทบของรายการที่ไม่ใช่รายการรับหรือจ่ายเงินสดจริง เช่น ค่าเสื่อมราคา กำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ตัดจำหน่าย ผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ผลกระทบที่เกิดจากรายการค้างรับ ค้างจ่าย รับล่วงหน้า จ่ายล่วงหน้าของเงินสดรับและเงินสดจ่ายในอดีตหรือในอนาคต และผลกระทบที่เกิดจากรายได้และค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับกระแสเงินสดจากการลงทุนหรือจัดหาเงินของกิจการ (ดูตารางที่ 2)

ตารางที่ 2 แสดงรายการต่างๆที่นำมาปรับกับยอดกำไรสุทธิ

กำไรสุทธิ	
รายการบวก	รายการหัก
ค่าเสื่อมราคา	
ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ตัดจำหน่าย	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตัดจำหน่าย
ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีเพิ่มขึ้น	ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีลดลง
ขาดทุนจากการลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย	กำไรจากการลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย
ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร	กำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร
ลูกหนี้การค้าลดลง	ลูกหนี้การค้าเพิ่มขึ้น
รายได้ค้างรับลดลง	รายได้ค้างรับเพิ่มขึ้น
สินค้าคงเหลือลดลง	สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าลดลง	ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเพิ่มขึ้น
เจ้าหนี้การค้าเพิ่มขึ้น	เจ้าหนี้การค้าลดลง
รายได้รับล่วงหน้าเพิ่มขึ้น	รายได้รับล่วงหน้าลดลง
ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น	ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายลดลง

#### 4. รูปแบบการนำเสนอของกระแสเงินสด

งบกระแสเงินสดจะกำหนดรูปแบบในการนำเสนอ โดยแยกออกเป็น 3 กิจกรรมคือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน และกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน แต่ทั้งนี้ในส่วนของกระแสเงินสดจากการดำเนินงานกิจการสามารถที่จะเลือกแสดงได้ทั้งวิธีทางตรง และวิธีทางอ้อม ตามตัวอย่างได้ดังนี้

ตัวอย่างการนำเสนอของกระแสเงินสดโดยวิธีทางตรง

บริษัท เอบีซี จำกัด

งบกระแสเงินสด

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx

กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน

เงินสดรับจากรายได้	XXX	
เงินสดจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ	(XXX)	
กำไรก่อนภาษีเงินได้	XXX	
เงินสดจ่ายสำหรับภาษีเงินได้	(XXX)	
เงินสดรับสุทธิจากการดำเนินงาน		XXX

กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

ซื้อที่ดิน	(XXX)	
ซื้ออาคาร	(XXX)	
ซื้ออุปกรณ์	(XXX)	
เงินสดรับ / จ่ายจากกิจกรรมลงทุน		(XXX)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

ออกหุ้นกู้	XXX	
จ่ายเงินปันผล	(XXX)	

กระแสเงินสดรับ/จ่าย จากกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินสดเพิ่มขึ้น / ลดลงสุทธิ

เงินสด 1 มค 25xx

เงินสด 31 ธค 25xx

## ตัวอย่างการนำเสนองบกระแสเงินสดโดยวิธีอ้อม

<b>บริษัท เอบีซี จำกัด</b>	
<b>งบกระแสเงินสด</b>	
<b>ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx</b>	
<b>กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน</b>	
กำไรสุทธิ	XXX
รายการปรับกระทบยอดกำไรสุทธิเป็นเงินสดรับสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน	
ค่าเสื่อมราคา	(XXX)
ลูกหนี้ลดลง	XXX
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเพิ่มขึ้น	(XXX)
เงินสดรับสุทธิจากการดำเนินงาน	XXX
<b>กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน</b>	
ซื้อที่ดิน	(XXX)
ซื้ออาคาร	(XXX)
ซื้ออุปกรณ์	(XXX)
เงินสดรับ / จ่ายจากกิจกรรมลงทุน	(XXX)
<b>กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน</b>	
ออกหุ้นกู้	XXX
จ่ายเงินปันผล	(XXX)
กระแสเงินสดรับ/จ่าย จากกิจกรรมจัดหาเงิน	XXX
เงินสดเพิ่มขึ้น / ลดลงสุทธิ	XXX
เงินสด 1 มค 25xx	XXX
เงินสด 31 ธค 25xx	XXX

## มาตรฐานบัญชีอังกฤษ ฉบับที่ 1 เรื่อง งบกระแสเงินสด

คณะกรรมการมาตรฐานบัญชีอังกฤษ (Accounting Standard Board) ได้มีการออกมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) (ดูภาคผนวกหน้า 103-125) ซึ่งมีเนื้อหาสาระคล้ายคลึงกับมาตรฐานบัญชีสากล (International Accounting Standard) ฉบับที่ 7 (ดูภาคผนวก) และมาตรฐานบัญชีไทย ฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสดอยู่บ้าง แต่ก็มีความแตกต่างในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ในเรื่องของการให้คำนิยามศัพท์ วัตถุประสงค์ในการจัดทำงบกระแสเงินสด การจำแนกกิจกรรม และรูปแบบการนำเสนอ โดยสรุปในแต่ละประเด็นได้ดังนี้

### 1. ความหมายของนิยามศัพท์ที่สำคัญในงบกระแสเงินสด

เงินสด  
(Cash)

หมายถึง เงินสดในมือ และเงินฝากประเภทจ่ายคืนเมื่อทวงถาม โดยฝากกับสถาบันการเงินที่มั่นคง หักด้วยเงินเบิกเกินบัญชี ซึ่งเงินฝากประเภทจ่ายคืนเมื่อทวงถามนี้จะหมายถึงเงินฝากที่สามารถเบิกถอนได้ทุกเวลา โดยไม่ต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าและไม่มีเบี้ยปรับ แต่หากเป็นเงินฝากที่สามารถเบิกถอนได้แต่ต้องแจ้งล่วงหน้าไม่เกิน 24 ชั่วโมง หรือ 1 วันทำการก็ถือเป็นเงินสดได้เช่นกัน นอกจากนี้ยังหมายถึงเงินฝาก ที่เป็นเงินสกุลต่างประเทศ ด้วย (ดูภาคผนวก หน้า 103)

กระแสเงินสด  
(Cashflow)

หมายถึง การเพิ่มขึ้นหรือลดลงในจำนวนของเงินสด

เงินเบิกเกินบัญชี  
(Overdraft)

หมายถึง เงินเบิกเกินบัญชีที่เบิกจากบัญชีกระแสรายวันที่เปิดไว้กับสถาบันการเงินที่มั่นคง

สินทรัพย์สภาพคล่อง  
(Liquid Resources)

หมายถึง การลงทุนในสินทรัพย์หมุนเวียนที่มีสภาพคล่องและสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดในมูลค่าที่ทราบได้ โดยมีมูลค่าใกล้เคียงกับมูลค่าในปัจจุบันหรือสามารถซื้อขายได้ในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market)

## 2. วัตถุประสงค์ของงบกระแสเงินสด

เพื่อรายงานการจัดการเกี่ยวกับเงินสดและแสดงส่วนประกอบที่เป็นสาระสำคัญของกระแสเงินสดเพื่อที่จะสามารถเปรียบเทียบกระแสเงินสดของธุรกิจที่แตกต่างกันได้ และเพื่อเสนอข้อมูลที่จะช่วยในการประเมินสภาพคล่อง และแก้ปัญหาทางการเงิน (ดูภาคผนวก หน้า103)

## 3. แนวทางการจัดทำและการจำแนกกิจกรรม

มาตรฐานบัญชีอังกฤษ ฉบับที่ 1 เรื่องงบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) กำหนดให้มีการนำเสนอของกระแสเงินสดโดยแยกออกเป็น 8 กิจกรรม โดยในส่วนของกรจัดทำกิจกรรม มีแนวทางการจัดจำแนกรายการเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ (Classification of Cash Flow by Standard Heading) ได้ดังนี้

3.1 กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Operating Activities) จะต้องเป็นรายการเงินสดที่เป็นผลเนื่องมาจากการดำเนินงาน หรือกิจกรรมทางการค้าซึ่งมักจะแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุน รวมถึงรายการประมาณการที่เกิดเนื่องมาจากการดำเนินงาน และเงินปันผลรับจากหุ้นสามัญด้วย เพราะเงินปันผลรับจากหุ้นสามัญจะเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการดำเนินงาน

ทั้งนี้ ในการจัดทำสามารถจะเลือกได้ว่าจะใช้วิธีทางตรงหรือทางอ้อม แต่ไม่ว่าจะใช้วิธีใดก็ต้องแสดงการกระทบยอด โดยกระทบยอดจากกำไรจากการดำเนินงาน ปรับด้วยรายการที่ไม่ใช่เงินสดและรายการประมาณการ โดยรายการที่จะรวมอยู่ในกระแสเงินสดจากการดำเนินงานจะพิจารณาตามสาระสำคัญของรายการนั้นๆว่าควรจะจัดเข้ากลุ่มใด โดยการแสดงการกระทบยอดกำไรจากการดำเนินงาน อาจแสดงโดยให้เป็นส่วนหนึ่งในงบกระแสเงินสดที่น่าเสนอ หรือแสดงเป็นหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ในกรณีที่แสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบกระแสเงินสด การกระทบยอดต้องแสดงให้เห็นและแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นการแสดงยอดสุทธิ ของกระแสเงินสดของแต่ละกิจกรรม

3.2 กระแสเงินสดจากผลตอบแทนจากการลงทุนและการให้บริการทางการเงิน (Returns on Investment and Servicing of Finance) รายการที่แสดงอยู่ในกิจกรรมนี้ได้แก่

1.รายรับที่เนื่องมาจากการเป็นเจ้าของเงินลงทุนและการจ่ายให้กับผู้จัดหาเงิน

2. การถือหุ้นที่ไม่ใช่หุ้นทุน (เช่นการถือหุ้นบุริมสิทธิ) และการเข้าไปเป็นผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ซึ่งรายการที่แสดงอยู่ในกิจกรรมนี้จะหมายถึง รายการดอกเบี้ยรับและจ่าย และปันผลรับที่อาจจะเป็นรายการที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการลงทุน การจัดการสินทรัพย์สภาพคล่อง การจัดหาเงินหรือเกิดจากบางส่วนของกิจกรรมดำเนินงาน ในกรณีของธนาคารหรือบริษัทประกันภัย หรือบริษัทเงินทุน จะต้องแสดงดอกเบี้ยรับ-จ่าย รวมถึงปันผลรับที่แสดงรวมอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานให้เป็นส่วนหนึ่งของกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ยกเว้นว่าจะสามารถระบุได้ชัดเจนว่าเกิดจากกิจกรรมอื่น

#### รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ได้แก่

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. ดอกเบี้ยรับ รวมถึงภาษีที่เกี่ยวข้องที่ได้รับคืน	1. ดอกเบี้ยจ่าย รวมถึงภาษีที่เกี่ยวข้องที่จะต้องชำระ
2. เงินปันผลรับสุทธิจากภาษี (ยกเว้นเงินปันผลที่ได้รับจากหุ้นสามัญ หรือส่วนของเจ้าของ)	2. กระแสเงินสดที่เป็นลักษณะของต้นทุนการจัดหาเงินซึ่งรวมถึงต้นทุนการก่อหนี้และการออกหุ้นบุริมสิทธิ
	3. ดอกเบี้ยที่เกิดจากค่าเช่าทางการเงิน
	4. เงินปันผลจ่ายจากหุ้นที่ไม่ใช่หุ้นสามัญของกิจการ
	5. เงินปันผลจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

3.3 กระแสเงินสดจากภาษี (Taxation) ภาษีอาจเกิดขึ้นจากหลายกิจกรรม แต่คณะกรรมการมาตรฐานบัญชี (Financial Accounting Standard Board) เห็นว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องกระจายภาษีให้กับแต่ละกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเนื่องจากเกณฑ์ในการปันส่วนภาษีให้กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมักจะใช้เกณฑ์ตามอำเภอใจ และกระแสเงินสดจากภาษีมักจะเป็นผลมาจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากงวดบัญชีก่อนซึ่งก็ไม่มี ความจำเป็นที่จะต้องปันส่วนให้กับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดภาษีนั่นอีก ดังนั้นคณะกรรมการจึงเห็นว่า ภาษีที่สัมพันธ์กับรายได้ และ กำไรจากสินทรัพย์ (Capital Profit) ต้องแยกแสดงในหมวดกระแสเงินสดจากภาษี (Taxation)

รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ได้แก่

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. เงินสดที่ได้รับคืนจากภาษีในกรณีต่างๆ เช่น การชำระคืนหรือจากการฟ้องร้องและในกรณีที่ถือหุ้นในบริษัทย่อย ภาษีจ่ายที่บริษัทย่อยให้กับบริษัทแม่ให้ถือเป็นกระแสเงินสดรับด้วย	1. กระแสเงินสดภาษีจ่ายให้กับหน่วยงานราชการ และในกรณีที่ถือหุ้นในบริษัทย่อย ภาษีที่จ่ายให้กับบริษัทย่อยก็ให้ถือเป็นเงินสดจ่ายด้วย

3.4 กระแสเงินสดจากการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรและการลงทุนในตราสารทางการเงินที่ไม่เข้าข่ายบริษัทแม่และบริษัทลูก (Capital Expenditure and Financial Investment) รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ จะเกี่ยวเนื่องกับการซื้อและการขายสินทรัพย์ถาวรและการลงทุนในสินทรัพย์หมุนเวียนที่ไม่จัดอยู่ในสินทรัพย์สภาพคล่อง

รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ได้แก่

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. รายรับจากการขายที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ 2. รายรับจากการขายหุ้นกู้หรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น	1. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ 2. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารหนี้ของกิจการอื่นที่ไม่ใช่รายการที่จัดอยู่ในกิจกรรมอื่น

**3.5 กระแสเงินสดจากการซื้อหรือจำหน่ายบริษัทย่อยและบริษัทร่วม (Acquisition and Disposal)** รายการที่จะอยู่ในกิจกรรมนี้จะหมายถึง รายการซื้อหรือขายที่เกี่ยวข้องกับทางการค้าหรือทางธุรกิจ หรือการเข้าไปลงทุนในกิจการอื่น เช่น การเข้าไปถือหุ้นในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือ กิจการร่วมค้า

**รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ได้แก่**

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. รายรับจากการขายการลงทุนในบริษัทย่อย ซึ่งต้องแสดงแยกต่างหากระหว่างรายรับส่วนที่เป็นเงินสดและส่วนที่ชำระโดยการ โอนเงินเบิกเกินบัญชี	1. รายจ่ายจากการขายการลงทุนในบริษัทย่อย ซึ่งต้องแสดงแยกต่างหากระหว่างรายรับส่วนที่เป็นเงินสดและส่วนที่ชำระ โดยเงินเบิกเกินบัญชี
2. รายรับจากการขายเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า	2. รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้า
3. รายรับจากการขายทางกิจการค้า หรือขายธุรกิจ	3. รายจ่ายเพื่อให้ได้ซึ่งการค้าหรือธุรกิจ

**3.6 กระแสเงินสดจากเงินปันผลจ่าย (Equity Dividend Paid)** กระแสเงินสดที่แสดงในกิจกรรมนี้ จะหมายถึง กระแสเงินสดจ่ายในกรณีของเงินปันผลจ่ายของกิจการ หรือกลุ่มกิจการ จากบริษัทแม่ หรือจากหุ้นสามัญ

**3.7 กระแสเงินสดจากการบริหารทรัพยากรสภาพคล่อง (Management of Liquid Resources)** กิจการจะต้องมีการระบุให้ทราบว่ามีส่วนประกอบอะไรบ้างที่ถือว่าเป็น สินทรัพย์สภาพคล่อง และ การเปลี่ยนแปลงในนโยบายบัญชี ซึ่งกระแสเงินสดในกิจกรรมนี้อาจแสดงรวมอยู่ในหมวดกิจกรรมจัดหาเงินก็ได้ แต่ให้มีการระบุให้ชัดเจน ทั้งนี้รายการเทียบเท่าเงินสดถือเป็นรายการหนึ่งที่จะแสดงในหมวดกิจกรรมนี้ได้



### รายการที่แสดงในกิจกรรมนี้ได้แก่

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. การถอนเงินฝากระยะสั้นที่ไม่เข้านิยามของเงินสด	1. เงินสดจ่ายเพื่อฝากเงินฝากระยะสั้นที่ไม่เข้าเงื่อนไขเงินสด
2. การขายเงินลงทุนที่เข้าลักษณะของสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง	2. การจ่ายเพื่อให้ได้เงินลงทุนที่เข้าลักษณะสินทรัพย์สภาพคล่อง

3.8 กระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน (Financing) จะเป็นรายการรับหรือรายการจ่ายเงินทุน(เงินต้น) ให้กับผู้จัดหาเงินทุนภายนอก กระแสเงินสดในหมวดนี้อาจแสดงต่างหาก หรือแสดงรวมกับกิจกรรมกระแสเงินสดจากการจัดการสินทรัพย์สภาพคล่อง (Management of Liquid Resources) ก็ได้ แต่ต้องมีการแยกให้เห็นชัดเจน

### รายการที่แสดงในหมวดกิจกรรมนี้ได้แก่

กระแสเงินสดรับ	กระแสเงินสดจ่าย
1. เงินสดรับจากการออกหุ้นหรือเครื่องมือในการออกหุ้นทุน	1. การจ่ายคืนเงินที่กู้ยืม ที่ไม่ใช่โอดี
2. เงินสดรับจากการออกตราสารหนี้ เงินกู้ ตัว และหุ้นกู้ รวมถึงการกู้ยืมทั้งระยะสั้นและระยะยาวที่ไม่ใช่โอดี	2. การจ่ายคืนส่วนของเงินต้นตามสัญญาเช่าทางการเงิน
	3. การจ่ายเพื่อซื้อคืนหุ้นสามัญของกิจการ
	4. การจ่ายค่าธรรมเนียมในการออกหุ้นสามัญ

#### 4. รูปแบบการนำเสนอของกระแสเงินสด

ในการจัดทำงบกระแสเงินสดตามแนวปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีอังกฤษฉบับที่ 1 เรื่องงบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) ประกอบด้วยการนำเสนอ 3 ส่วนคือ

4.1 ส่วนที่แสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมทั้ง 8 กิจกรรมซึ่งจะแสดงด้วยยอดสุทธิ

4.2 ส่วนที่แสดงการกระทบยอดหนี้สินสุทธิ (Reconciliation of Net Cash Flow to Movement in Net Debt)

4.3 ส่วนที่แสดงหมายเหตุประกอบงบกระแสเงินสด (Notes to Cash Flow Statement)

ตัวอย่างรูปแบบการนำเสนองบกระแสเงินสดตามแนวปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีอังกฤษ

**ABC GROUP PLC**  
**CASH FLOW STATEMENT FOR THE YEAR**  
**ENDED 31 DECEMBER XXXX**

	Note	จำนวน
Net cash inflow from operating activities	1	xxx
Return on investments and servicing of finance	2	xxx
Taxation		xxx
Capital expenditure and financial investment	2	xxx
Acquisitions and disposals	2	xxx
Equity dividend paid		xxx
Management of liquid resources	3	xxx
Financing	3	xxx
Increase / Decrease in cash		xxxx

**Reconciliation of net cashflow to movement in net debt**

Decrease / Increase in cash in the period	xxxx
Cash inflow from decrease in debt and lease financing	(xxx)
Cash inflow from decrease in liquid resources	(xxx)
Change in net debt resulting from cashflow	xxxx
New finance leases	(xxx)
Translation different	xxx
<b>Movement in net debt in the period</b>	<b>xxx</b>
Net debt at 1/1/43	(xxx)
Net debt at 31/1/43	xxxx