

## บทที่ 2

### การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ข้อมูลในงบการเงินมีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินมีหลายประเภท เช่น ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า ผู้ลงทุน รัฐบาล และหน่วยงานราชการ เป็นต้น ความต้องการของผู้ใช้งบการเงินย่อมมีความแตกต่างกัน ฉะนั้น งบการเงินจึงไม่อาจจะตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่มในทุกเรื่อง แต่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ก็มีความต้องการข้อมูลบางส่วนที่มีลักษณะร่วมกัน จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร มีผลสรุปว่ากิจการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินน้อยกว่าที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด (ชนัดดา วัฒนศิริ, 2546: 78) ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินจึงเป็นกระบวนการรายงานทางการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการ โดยมีแนวทางขึ้นพื้นฐานที่เรียกว่าแม่บทการบัญชีเป็นกรอบในการจัดทำงบการเงิน การนำเสนองบการเงินเพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่องบการเงินในการจัดทำและเปิดเผยข้อมูล

#### ความหมายของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หมายถึง การจัดรูปแบบ การจัดลำดับ และการแยกประเภทข้อความและรายการ การใช้ถ้อยคำทางวิชาการ การให้รายละเอียดประกอบและการระบุหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณ รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน สามารถอธิบายได้ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้คือ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542: 7)

1. การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานทางการเงิน งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน หมายเหตุประกอบ

งบการเงิน งบประมาณอื่น และคำอธิบายที่ทำให้งบการเงินสมบูรณ์ขึ้น เช่นกิจการต้องการกู้เงินจากสถาบันการเงิน ผู้ให้กู้ย่อมต้องการข้อมูลในงบการเงินในการพิจารณาให้สินเชื่อ

2. งบการเงินสามารถตอบสนองความต้องการร่วมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ ข้อมูลส่วนใหญ่ที่แสดงในงบการเงินเป็นการแสดงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์ในอดีต แต่งบการเงินไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลที่มีใช้ข้อมูลทางการเงิน เช่น ลูกค้าเป็นผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องจากกิจการ ในกรณีที่มีความสัมพันธ์กันยาวนาน และต้องพึ่งพากิจการกัน กิจการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องได้ ไม่มีเจตนาหรือความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ

3. งบการเงินแสดงผลการบริหารของฝ่ายบริหารหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร เพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ การตัดสินใจนี้อาจรวมถึงการตัดสินใจขายหรือลงทุนในกิจการต่อไป และรวมไปถึงการตัดสินใจเชิงบริหารของกิจการในการปรับเปลี่ยนหรือโยกย้ายผู้บริหาร

### ความรับผิดชอบต่องบการเงิน

ผู้บริหารของกิจการ มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการ ฉะนั้นข้อมูลที่แสดงไว้ในงบการเงินจึงเป็นสิ่งสำคัญในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยตั้งอยู่ในสมมติฐานว่าเพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ใช้จากการนำเสนอข้อมูลไว้ มีการนำเสนอข้อมูลที่สมบูรณ์ และได้นำมามาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม และยังมีเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อจำเป็น เพื่อให้แน่ใจว่าการจัดทำและนำเสนองบการเงินบรรลุตามวัตถุประสงค์

ผู้สอบบัญชี มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบข้อมูล แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายงานทั้งที่เป็นจำนวนเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ และประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น

## ขอบเขตของงบการเงิน

ในการจัดทำงบการเงินและการนำเสนองบการเงิน โดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น งบการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่อกิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อจำเป็น ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หมวด 2 มาตรา 11 ที่ระบุถึงผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินและยื่นนำเสนองบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชี การยื่นงบการเงินดังกล่าวต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด คือ งบการเงินต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีเว้นแต่กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงิน ที่อธิบดีกำหนดไว้แล้ว ให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น การจัดทำงบการเงินและเกณฑ์สำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงินจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการเข้าใจถึงประเภทของงบการเงินและหลักการที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำและการนำเสนอ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 อธิบายไว้ว่างบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย

1. งบดุล คือรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะการเงิน รวมทั้งทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน สภาพคล่อง และความสามารถในการชำระหนี้
2. งบกำไรขาดทุน คือ รายงานทางการเงินที่แสดงผลการดำเนินงาน รวมทั้งความสามารถของกิจการในการก่อเกิดกระแสเงินสดจากทรัพยากรที่มีอยู่ และประสิทธิผลของกิจการในการจัดหาทรัพยากรเพิ่มเติมโดยไม่ต้องกู้ยืม
3. งบกระแสเงินสด คือรายงานทางการเงินที่แสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน รวมทั้งความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดตลอดจนความจำเป็นในการใช้กระแสเงินสดจากกิจกรรมต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน
4. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จงบใด งบหนึ่ง คือรายงานทางการเงินที่แสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ระหว่างต้นงวดกับปลายงวดรวมทั้งสะท้อนให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิ ภายใต้เกณฑ์การวัดค่าที่ กิจการใช้ในระหว่างงวด การเปลี่ยนแปลงนี้จะแสดงให้เห็นถึงกำไรหรือขาดทุนทั้งหมดที่เกิดจากกิจกรรมของกิจการในระหว่างงวดบัญชี แต่รายการนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วน

ร่วมในส่วนของเจ้าของ และการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี ไม่รวมเงินทุนจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี รายการดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. นโยบายการบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน คือรายงานทางการเงินที่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญ รวมทั้งให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

ส่วนประกอบของงบการเงินข้างต้นไม่สามารถให้ข้อมูลทุกประเภท ที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ และไม่สามารถแยกการพิจารณาออกส่วนใดส่วนหนึ่งโดยลำพังก็จะไม่สมบูรณ์ งบการเงินที่มีความถูกต้องและยุติธรรมหรือถูกต้องตามควรอาจต้องพิจารณาจากทั้งข้อมูลในอดีต ปัจจุบัน และข้อมูลในอนาคตที่ต้องพยากรณ์ขึ้น

### การจัดทำงบการเงิน

การจัดทำงบการเงินและการนำเสนองบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วยงบการเงินต่างๆ แล้วยังต้องคำนึงถึงแนวทางในการจัดงบการเงินดังต่อไปนี้

#### 1. การแสดงงบการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

งบการเงินต้องแสดงถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดรับจ่ายของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรแล้ว การที่งบการเงินจะแสดงข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรนั้น หมายถึง กิจการจะต้องนำมาตรฐานการบัญชี และเป็นไปตามการตีความของมาตรฐานการบัญชีทุกประเด็นมาปฏิบัติอย่างเหมาะสม พร้อมกับเปิดเผยข้อมูลในสิ่งที่จำเป็นและเพียงพอในงบการเงินที่จัดทำและนำเสนอ การที่กิจการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เปิดเผยให้ทราบในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรืออธิบายในลักษณะอื่น ก็ไม่สามารถทำให้งบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรได้ ฉะนั้นผู้นำเสนองบการเงินต้องยึดหลักดังต่อไปนี้

##### 1.1 เลือกใช้และปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมต่อกิจการ

1.2 มีข้อมูลและนโยบายการบัญชีที่ให้ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจของงบการเงินนั้นต้องเชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้และเข้าใจได้โดยทันที

1.3 เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมอย่างเพียงพอเพื่อประโยชน์ของผู้ใช้บการเงินเกี่ยวกับผลของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่อาจจะกระทบต่อฐานะการเงิน หรือต่อผลการดำเนินงานของกิจการ

## 2. นโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการโดยเฉพาะหลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำบการเงินและนำเสนอ ในการจัดทำบการเงินให้ถูกต้องตามที่ควรนั้น ผู้บริหารต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีและปฏิบัติตามอย่างเคร่งคัดเพื่อให้บการเงินที่จัดทำขึ้นมีวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ และการตีความมาตรฐานการบัญชีทุกประเด็น โดยที่กิจการได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่สุดสำหรับภาวะการณ์นั้นในการจัดทำและนำเสนอบการเงิน ประเด็นสำคัญคือบการเงินที่จัดทำและนำเสนอต้องให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และมั่นใจว่างบการเงินดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบกันได้ ถึงแม้บางกรณีมาตรฐานการบัญชีมิได้ระบุถึงข้อกำหนดไว้ ผู้บริหารต้องคำนึงถึงข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินนั้น และควรเป็นข้อมูลในลักษณะต่อไปนี้

2.1 เกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

2.2 เชื่อถือได้โดยข้อมูลต้องแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการอย่างเที่ยงธรรม สะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย ของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี

2.3 มีความเป็นกลางไม่ลำเอียง

2.4 มีความระมัดระวัง

2.5 มีความครบถ้วนในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ

## ข้อควรพิจารณาในการจัดทำบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการจัดทำบการเงิน โดยต้องคำนึงถึงนโยบายการบัญชีที่นำมาใช้ต้องเหมาะสมกับธุรกรรมของกิจการแล้ว ผู้บริหารยังต้องพิจารณาหลักการต่อไปนี้

1. การดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง คือข้อสมมติฐานที่ว่ากิจการจะดำเนินธุรกิจไปอย่างต่อเนื่องต่อไปในอนาคตเป็นเวลายาวน้อย 12 เดือน โดยถือว่ากิจการไม่ความจำเป็นที่จะเลิกหรือลดขนาดของกิจการลงอย่างมีนัยสำคัญ แต่ถ้ากิจการมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการ หรือประเมินจากข้อมูลในอนาคตอันใกล้คาดว่า กิจการมีความไม่แน่นอนที่จะสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อ

ไปอีก 12 เดือน กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความไม่แน่นอน ซึ่งเป็นเงื่อนไขอันสำคัญที่เป็นเหตุให้สงสัยว่ากิจการไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้ กิจการต้องเปิดเผยเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และเหตุผลที่กิจการไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังเช่น กิจการมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างเป็นสาระสำคัญมากกว่าทุนจดทะเบียน หรือกิจการมีผลขาดทุนสะสมจนเป็นเหตุให้ส่วนของเจ้าของติดลบ หรือกิจการมีหนี้สิน โดยเฉพาะจำนวนหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์รวมเป็นจำนวนมาก เหตุการณ์ดังกล่าวย่อมทำให้กิจการมีความไม่แน่นอนที่จะดำรงอยู่ได้

2. เกณฑ์คงค้าง คือเกณฑ์การบันทึกรายได้ ค่าใช้จ่ายในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ โดยยึดหลักที่ว่า รายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในงวดบัญชีใดก็ให้บันทึกเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดรายการนั้นตามสิทธิเรียกร้องหรือเกิดภาระที่ต้องจ่ายเงิน เกณฑ์คงค้างเป็นการให้ข้อมูลทางบัญชีที่เป็นเหตุการณ์ในอดีต และยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคตด้วย

3. ความสม่ำเสมอ คือการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป โดยงบการเงินดังกล่าวจะสามารถเปรียบเทียบกันได้กับงบการเงินในงวดก่อนๆ ของกิจการ และกับงบการเงินของกิจการอื่น การที่จะเปรียบเทียบงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมานั้นต้องใช้นโยบายการบัญชีและการจัดประเภทรายการในงบการเงินอย่างสม่ำเสมอเช่นเดียวกันในทุกงวดบัญชี แต่จะมีข้อยกเว้นคือ ลักษณะการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากมีปัญหาการเงินจนมีความไม่แน่นอนว่ากิจการจะดำรงอยู่ต่อไปได้นั้น กิจการจึงเปลี่ยนเกณฑ์การจัดทำไปเป็นเกณฑ์การชำระบัญชี ซึ่งจะทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานถูกต้องตามที่ควร และใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด การเปลี่ยนแปลงการแสดงผลและการจัดประเภทรายการในงบการเงิน เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ หรือการตีความมาตรฐานการบัญชีทุกประเด็น ที่มีผลกระทบต่อการจัดประเภทของรายการบัญชีในงบการเงินของปีปัจจุบันที่แสดงรายการเปรียบเทียบกับงบการเงินของปีก่อน จึงทำให้งบการเงินของปีก่อนต้องจัดประเภทใหม่ให้สอดคล้องกับการแสดงรายการบัญชีในงบของปีปัจจุบัน

4. ความมีนัยสำคัญและการรวมยอด หมายถึงการจัดการจัดกลุ่มกันตามลักษณะ และหน้าที่ของรายการนั้นๆ ซึ่งเป็นการนำเสนอข้อมูลให้กระชับและจัดเป็นรายบรรทัดเพื่อแสดงในงบการเงินหรือแสดงรายละเอียดของบัญชีที่มีลักษณะและหน้าที่แบบเดียวกันในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แล้วแสดงยอดรวมของรายการรายละเอียดในงบการเงินพร้อมการอ้างอิงเลขหมายของหมายเหตุที่เกี่ยวข้องในงบการเงินให้ถูกต้องครบถ้วน การเลือกรายการบัญชีเพื่อแสดงในงบการเงินนั้น กิจการควรใช้ความมีนัยสำคัญของรายการเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา รายการที่ไม่มีนัยสำคัญ

ให้นำไปแสดงร่วมกับรายการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีหน้าที่แบบเดียวกัน ความมีนัยสำคัญให้พิจารณาถึงขนาด และลักษณะของรายการไปพร้อมกัน ข้อมูลที่มีนัยสำคัญ คือข้อมูลที่ถ้าไม่แสดงในงบการเงินเป็นรายการแยกต่างหากให้เห็นอย่างชัดเจนจะเป็นผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

5. การหักกลบ การแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่มีนัยสำคัญในงบดุลหรือรายการรายได้ และค่าใช้จ่ายที่มีนัยสำคัญในงบกำไรขาดทุนจะนำมาหักกลบลบกันไม่ได้ เว้นแต่เป็นรายการที่มาตรฐานการบัญชีอนุญาตไว้ รายการที่สามารถหักกลบลบกันได้คือ รายการกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัญญาเนื่องจากการได้รับค่าชดเชย ให้บันทึกค่าใช้จ่ายนั้น โดยการหักจากบัญชีรายได้เงินชดเชย ส่วนในกรณีกำไรขาดทุนที่เกิดจากรายการบัญชีที่ลักษณะคล้ายคลึงกันก็ให้แสดงหักกลบลบกันได้เป็นขอดีสุทธิต เช่น รายการกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

6. ข้อมูลเปรียบเทียบ งบการเงินที่จัดทำขึ้นแสดงข้อมูลเปรียบเทียบที่เป็นตัวเลขของรายการในงบการเงินงวดปัจจุบันกับงบการเงินของงวดก่อน ให้แสดงข้อมูลเปรียบเทียบทุกรายการที่มีนัยสำคัญโดยคำนึงถึงงบการเงินของงวดปัจจุบันเป็นหลัก เพื่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ถึงลักษณะและจำนวนเงินพร้อมเหตุผลในการจัดประเภทใหม่ หากข้อมูลเปรียบเทียบปีก่อนไม่สามารถหาได้ กิจการต้องเปิดเผยเหตุผลที่ไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่ได้

**องค์ประกอบของงบการเงิน** (วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2544: 33-54)

องค์ประกอบของงบการเงินประกอบด้วย งบการเงินดังต่อไปนี้

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. งบกระแสเงินสด
4. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของ

งบการเงิน หมายถึง รายงานที่แสดงถึงผลกระทบทางการเงินโดยการจัดประเภทของรายงานและเหตุการณ์ทางบัญชีตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ และยังสะท้อนถึงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหาร หรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารทรัพยากรของกิจการในรูปแบบของรายงานทางการเงินที่เรียกว่า งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ งบการเงินประเภทที่กล่าวมาให้ข้อมูลที่แตกต่างกันดังนี้

1. งบดุล หมายถึง งบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินของกิจการ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ (สินทรัพย์) ที่กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน (หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น) สภาพคล่องและความหมายในการชำระหนี้ งบดุลประกอบด้วย องค์ประกอบดังนี้

1.1 สินทรัพย์ (Assets) หมายถึงทรัพยากรที่เข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อดังนี้

1.1.1 ทรัพยากรที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ไม่ว่าจะ ในรูปของกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือการผลิตซึ่งเป็น ส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรือความสามารถในการแปลงให้เป็นเงินสดหรือรายการเทียบ เท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย

1.1.2 ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ

1.1.3 ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต เช่น รายการซื้อขาย

1.2 หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันที่เข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อดังนี้

1.2.1 ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพัน หมายถึง หน้าที่หรือความ รับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามที่ตกลงไว้ โดยที่ภาระผูกพันดังกล่าวอาจมีผลบังคับตามกฎหมาย หรือ อาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

1.2.2 ภาระผูกพันซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต เช่น การรับเงินกู้จากธนาคาร การรับประกันสินค้าหลังการขาย

1.2.3 การชำระภาระผูกพันนั้น คาดว่าจะส่งผลให้กิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงการ สูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปให้ผู้สัญญาได้ ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายเงินสด การโอน สินทรัพย์อื่นๆ การให้บริการ

### การแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สิน

กิจการต้องแยกแสดงรายการสินทรัพย์ และหนี้สินแต่ละบรรทัดเป็นรายการหมุนเวียน และไม่หมุนเวียนในงบดุล โดยใช้สภาพคล่องเป็นเกณฑ์ตามลำดับรายการที่มีสภาพคล่องสูงสุดถึง ต่ำสุด หมายถึง จำนวนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ใน 12 เดือน ต้องแยกแสดงออกจากจำนวนที่ได้รับประโยชน์เกินกว่า 12 เดือน นับจากวันที่ในงบดุล และจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนภายใน 12 เดือน ต้องแยกแสดงออกจากจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล



1.3 ส่วนของเจ้าของ (Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สิน ส่วนของเจ้าของที่แสดงในงบดุล ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่กิจการนำมาใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน เช่นสินค้ำคงเหลือแสดงในราคาทุนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

## 2. งบกำไรขาดทุนประกอบด้วยองค์ประกอบดังนี้

2.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน รายได้อาจรวมไปถึงรายการดังต่อไปนี้

- 2.1.1 รายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ
- 2.1.2 รายการกำไรซึ่งอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้
- 2.1.3 รายการกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
- 2.1.4 รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น กำไรจากการตีราคาที่ดิน

2.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ค่าใช้จ่ายเป็นองค์ประกอบที่ส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึง การแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น ค่าใช้จ่ายรวมถึงรายการดังต่อไปนี้

- 2.2.1 ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ
- 2.2.2 รายการขาดทุนซึ่งอาจเกิดจากกิจกรรมปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้
- 2.2.3 รายการขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
- 2.2.4 รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น
- 2.2.5 รายการขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ เช่น น้ำท่วม

### กิจการสามารถแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในลักษณะดังต่อไปนี้

การแยกรายการที่เป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติกับที่มีได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมปกติออกจากกัน โดยพิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก

การแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกัน และการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในลักษณะที่ทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงาน ในแง่มุมที่ต่างกัน และทำให้ผลรวม

ในแต่ละระดับ เช่น การแสดงกำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี และกำไรสุทธิ

### 3. งบกระแสเงินสด

งบกระแสเงินสดไม่มีองค์ประกอบเช่นงบกำไรขาดทุน และงบดุล แต่จะเป็นงบการเงินที่รวมองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุน คือ รายได้ ค่าใช้จ่าย และการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบในงบดุล คือ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นมาไว้ในงบเดียวกัน โดยนำองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุนได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย ปรับปรุงด้วยรายการที่ไม่กระทบเงินสด กิจกรรมจะสามารถคำนวณหากระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน ด้วยรายการปรับปรุงดังต่อไปนี้

3.1 รายการที่ไม่กระทบเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา รายการกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่ยังไม่เกิดขึ้น

3.2 รายการอื่นซึ่งกระทบเงินสด โดยเกิดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน เช่น กำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์

3.3 การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ และหนี้สินดำเนินงานที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี เช่น สินค้าคงเหลือ และ เจ้าหนี้การค้า

### 4. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ไม่มีองค์ประกอบ เช่นเดียวกับงบกระแสเงินสด แต่เป็นงบการเงินที่ประกอบด้วยรายการดังนี้

4.1 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี

4.2 รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการ ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

4.3 ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและของการแก้ไขข้อผิดพลาด

4.4 รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นและการแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหุ้น

4.5 ยอดคงเหลือของกำไร หรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวดและ ณ วันที่ในงบดุล รวมถึงการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวดบัญชี

4.6 รายการกระทบยอด ในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองแต่ละชนิดระหว่างงวดกับปลายงวด

## การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

ในการจัดทำงบการเงินอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและยุติธรรม หรือถูกต้องตามควรหรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับวิธีการปฏิบัติ การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายจะต้องเป็นไปตาม แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง นอกจากองค์ประกอบต่างๆ ของงบการเงินแล้วผู้ใช้งบการเงินต้องทราบถึงการรับรู้รายการทางบัญชี โดยมีหลักการ 2 ประการในการปฏิบัติ ดังนี้ (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2547: 8)

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ หรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ โดยให้วัดจากระดับของความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าหรือออกจากกิจการ โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน

2. มีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยราคาทุนหรือมูลค่าที่อาจได้มาจากการประเมินที่สมเหตุสมผลและมีความน่าเชื่อถือได้

## การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

รายการที่กำหนดจำนวนตัวเงินเพื่อการรับรู้องค์ประกอบของงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยการวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าต่างๆ ดังนี้ (ชนินทร์ วีรารักษ์จิต และ โสมนัส ณ บางช้าง, 2546: 22-25)

1. ราคาทุนเดิม (Historical cost) คือ การบันทึกราคาของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยจำนวนเงินที่จ่ายออกไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการและการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระภาระผูกพันที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ

2. ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) คือ การแสดงราคาของสินทรัพย์ในปัจจุบัน โดยเทียบกับราคาของสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน หรือที่เท่าเทียมกันที่ต้องจ่ายในขณะนั้น และการแสดงหนี้สินในปัจจุบัน โดยเทียบกับราคาที่ต้องชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3. มูลค่าที่จะได้รับ (Realizable Value) คือ การแสดงราคาของสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่บังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้ที่เกิดขึ้นจากดำเนินงานตามปกติ

4. มูลค่าปัจจุบัน (Present Value) คือ การแสดงราคาของสินทรัพย์และหนี้สินด้วย มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตภายใต้การดำเนินงานปกติของกิจการ

เกณฑ์การวัดมูลค่าดังกล่าวทั้งหมดมี 4 รูปแบบ กิจการอาจจะใช้ร่วมกันในการจัดทำงบการเงิน โดยกิจการใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมร่วมกับเกณฑ์อื่นๆ แล้วแต่มาตรฐานการบัญชีสำหรับเรื่องต่างๆ จะเลือกเกณฑ์ใดในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน เช่น สินค้าคงเหลือใช้เกณฑ์ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

### ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบไปด้วย (ชนินทร์ วีรารักษ์จิต และโสมนัส ณ บางช้าง, 2546: 9-15)

1. ความเข้าใจได้ ข้อมูลในงบการเงินจึงมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจพอเพียงในการนำข้อมูลนั้นไปตัดสินใจได้ทันที ตามแม่บทการบัญชีจึงมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินต้องมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชี กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจดังกล่าวถึงจะเข้าใจได้

2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ สามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้ ทั้งนี้ลักษณะและความมีนัยสำคัญของข้อมูลมีส่วนสำคัญในการตัดสินใจด้วยเช่นกัน

3. ความเชื่อถือได้ ต้องเป็นข้อมูลที่ปราศจากความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและลำเอียงดังมีลักษณะที่ประกอบด้วยดังต่อไปนี้

3.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม คือข้อมูลที่แสดงในงบการเงินเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง

3.2 เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ คือข้อมูลควรบันทึก และแสดงในงบการเงินตามเนื้อหาของความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่ยึดตามรูปแบบตามกฎหมายเพียงอย่างเดียว

3.3 ความเป็นกลาง คือข้อมูลที่แสดงความเป็นกลางในงบการเงินซึ่งสามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจได้โดยอิสระ

3.4 ความระมัดระวัง คือการใช้หลักการระมัดระวังในการจัดทำงบการเงินที่ต้องประสพกับความไม่แน่นอน ความระมัดระวังนี้รวมไปถึงการใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอน เช่นการแสดงสินทรัพย์หรือรายได้ให้ต่ำเกินไปหรือแสดงหนี้สินหรือ

ค่าใช้จ่ายให้สูงเกินไปโดยเจตนาจะทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลาง และทำให้ขาดความน่าเชื่อถือได้

3.5 ความครบถ้วน คือข้อมูลในงบการเงินที่เชื่อถือได้ต้องครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของความมีนัยสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ หากรายการบางรายการไม่แสดงในงบการเงินจะทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาดซึ่งเป็นผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

4. การเปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบกันได้ในรอบระยะเวลาต่างกัน นอกจากนี้ผู้ใช้งบการเงินยังต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ข้อมูลในงบการเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันก็ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ไม่ว่าจะเป็นกิจการเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา

### ข้อสมมติฐานในการจัดทำงบการเงิน

ในการนำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินจะต้องทราบถึงข้อสมมติฐานที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำงบการเงินซึ่งประกอบด้วย

1. เกณฑ์คงค้าง คือ กิจการต้องรับรู้รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีเมื่อรายการนั้นเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด ดังมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1.1 กิจการต้องบันทึกบัญชีและแสดงรายการต่างๆ ในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง

1.2 กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์สัมพัทธ์โดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่เกิดจากต้นทุนนั้น หรือเรียกว่าการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย

กิจการต้องนำเกณฑ์คงค้างมาปฏิบัติกับการจัดทำงบดุลและงบกำไรขาดทุน ยกเว้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสด งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเช่น รายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสด ภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเงินเป็นเงินสดในอนาคต และทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคต

2. การคំณินงานอย่างต่อเนื่อง คือ กิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะชำระบัญชี เลิกกิจการ หรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามสมมติฐานที่ว่ากิจการจะดำเนินการอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ไปในอนาคต และหากกิจการมีเหตุจำเป็นที่จะต้องใช่เกณฑ์อื่น กิจการต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในงบการเงิน ในการประเมิน

ความเหมาะสมของข้อสมมติฐานเกี่ยวกับการดำเนินการต่อเนื่อง มาตรฐานการบัญชีได้ให้แนวทางดังต่อไปนี้

2.1 ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาถึงข้อมูลในอนาคตอันใกล้ทุกอย่างที่มีอยู่เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือน นับจากวันที่ในงบดุล

2.2 ในกรณีที่กิจการสามารถทำกำไรได้ในอดีตและมีแหล่งเงินทุนในปัจจุบัน กิจการอาจสรุปได้ว่าการใช้หลักการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องอย่างเหมาะสมแล้ว

2.3 ในกรณีที่กิจการไม่สามารถทำกำไรได้ในอดีตและไม่มีแหล่งเงินทุนในปัจจุบัน กิจการ ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและอนาคต กำหนดการชำระหนี้ และแหล่งในการจัดหาเงินทุนทดแทนก่อนที่จะสรุปว่าการใช้หลักการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องนั้นเหมาะสม

### ข้อจำกัดของงบการเงิน

ผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน เป็นปัจจัยพื้นฐานในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจหากมีลักษณะเชิงคุณภาพครบถ้วนถึงแม้จะมีข้อจำกัดอยู่ 3 ประเภทคือ

1. ทันต่อเวลา คือ การมีข้อมูลพร้อมที่จะนำไปใช้ในการตัดสินใจในปัญหาต่างๆ ในเวลานั้นๆ ข้อมูลจะต้องมีความเกี่ยวข้อง ความเชื่อถือได้ กิจการจะต้องพิจารณาหาความเหมาะสมระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูล ซึ่งต้องยึดถือความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก

2. ความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บข้อมูล รวบรวม บันทึก ตรวจสอบ นำเสนอและตีความหมายเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เสียไป หากกิจการมีต้นทุนที่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากข้อมูลนั้น กิจการต้องพิจารณาถึงต้นทุนที่เสียไปด้วย

3. ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ คือ การสร้างความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพต่างๆ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลครบถ้วนและมีคุณภาพเพียงพอต่อการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ลักษณะเชิงคุณภาพซึ่งประกอบไปด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ แต่ในการจัดทำงบการเงินด้วยส่วนประกอบที่กล่าวมานี้มีข้อจำกัดทั้งในด้านเวลาและต้นทุนที่เสียไป ในการสร้างความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ

จึงต้องลดคุณภาพของข้อมูลด้านใดด้านหนึ่งลงไปบ้าง เพื่อรักษาคุณภาพของข้อมูลอีกด้านหนึ่งที่ผู้จัดทำพิจารณาแล้วว่ามีความสำคัญกว่า

### เอกลักษณ์ของงบการเงิน

งบการเงินต้องมีเอกลักษณ์ที่เด่นชัดจากข้อมูลอื่นที่เสนอในเอกสารเผยแพร่ชุดเดียวกัน คืองบการเงินไม่ว่าจะนำเสนอหน่วยงานใดก็ต้องเป็นชุดเดียวกันต้องมีเอกลักษณ์เฉพาะ และต้องแสดงข้อมูลต่อไปนี้อย่างเด่นชัด ซึ่งอาจแสดงซ้ำหากจำเป็นเพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างถูกต้อง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2543: 274)

1. ชื่อของกิจการที่เสนอรายงานหรือสัญลักษณ์ของกิจการ
2. การระบุว่างบการเงินนั้นเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวม
3. วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบที่เกี่ยวข้อง
4. สกุลเงินที่ใช้รายงาน
5. จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงตัวเลขในงบการเงิน

### กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี

การจัดทำงบการเงินที่สมบูรณ์ ต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีแล้ว ยังต้องคำนึงถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีและผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

ธุรกิจจัดทำงบการเงินที่สมบูรณ์และต้องนำเสนอหน่วยงานราชการ หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยแสดงรายการประเภทบัญชีต่างๆ ตามกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์กำหนดให้ บริษัทจำกัด ต้องจัดทำงบการเงินโดยมีรายการย่อตามประกาศของกรมพัฒนาธุรกิจ เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2544 (กรมทะเบียนการค้า, 2544: 44-45) สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ในระยะแรกธุรกิจซึ่งเป็นบริษัทจำกัด ได้รับยกเว้นไม่ต้องแสดงรายการในงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน แต่ให้เริ่มจัดทำสำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป

ธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดที่ศึกษาต้องจัดทำงบการเงินดังนี้

แบบ/ นิติบุคคล	งบดุล	งบกำไร ขาดทุน	งบแสดงการ เปลี่ยนแปลง ของผู้ถือหุ้น	งบกระแส เงินสด	งบการเงิน รวม	หมายเหตุ ประกอบ งบการเงิน	งบการเงิน เปรียบเทียบกับ ปีก่อน
บริษัทจำกัด	/	/	/	—	—	/	/

แบบรายการย่อ (ภาคผนวก ก) เป็นเพียงแนวทางที่กำหนดให้แสดงรายการแยกเป็นแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน หากมีรายการตามที่กำหนดต้องแสดงไว้ในงบการเงินตามประเภทและลักษณะของรายการนั้น แต่หากรายการใดไม่มีก็ไม่จำเป็นต้องแสดงรายการนั้น

หมายเลขกำกับที่ปรากฏในงบการเงินมิไว้เพื่อความสะดวกในการอ้างอิงเท่านั้น เวลาจัดทำงบการเงินไม่จำเป็นต้องแสดงไว้

ในกรณีที่มาตรฐานการบัญชี กำหนดให้มีรายการย่อ นอกเหนือจากรายการที่กำหนดในประกาศก็ต้องแสดงรายการนั้นเพิ่มเติมด้วย

หากมีรายการ ที่ต้องการแสดงนอกเหนือจากรายการย่อที่กฎหมาย หรือมาตรฐานการบัญชีกำหนดก็ให้แสดงรายการนั้นๆ ได้ตามความจำเป็นและเหมาะสมแก่กรณี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องแสดงรายการให้ถูกต้องตามประเภทและลักษณะของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้หรือค่าใช้จ่าย

การกำหนดหน่วยจำนวนเงินบาท อาจแสดงเป็นหน่วยของหลักพัน หลักหมื่น หลักแสน หลักล้าน ก็ได้ แต่ต้องระบุหน่วยของหลักที่ใช้ไว้ในงบการเงินด้วย

นอกจากนี้ผู้บริหารยังต้องนำบัญชีที่จัดขึ้นแล้วนั้นให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบ ตามข้อกำหนด ได้แก่ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2547: ออนไลน์)

1. กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ที่กำหนดบังคับให้กิจการประเภทบริษัทจำกัด ตามมาตรา 1196 ซึ่งกล่าวไว้ว่า “อันบัญชีงบคูลนั้นท่านว่าต้องทำอย่างน้อยครั้งหนึ่งทุกรอบสิบสองเดือน คือเมื่อเวลาสุครบสิบสองเดือนอันจัดว่าเป็นขวบปีในทางบัญชีเงินของบริษัทนั้น อนึ่งงบคูลต้องมีรายการย่อแสดงจำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท กับทั้งบัญชีกำไรและขาดทุน”

2. ตามมาตรา 1197 ซึ่งกล่าวไว้ว่า “งบคูลนั้นต้องจัดทำให้ผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายใน สี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบคูลนั้น อนึ่งให้ส่งสำเนางบคูลไปยังบุคคลทุกคนบรรดามีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวัน



นัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน นอกจากนั้นให้มีสำเนางบดุลเปิดเผยไว้ในสำนักงานของบริษัทในระหว่างเวลาเช่นว่านั้นเพื่อให้ผู้ทรงใบหุ้น ชนิดออกให้แก่ผู้ถือหุ้น ตรวจสอบได้ด้วย”

3. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 วรรคสาม งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์หรือรายได้รวมต่อปีไม่เกิน 30 ล้านบาท บรรดาบัญชีของห้างหุ้นส่วนเหล่านี้ กฎหมายกำหนดไว้ว่า ต้องได้รับการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตจากกรมสรรพากร

**โครงสร้างหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542: 28)**

โครงสร้างของหมายเหตุประกอบงบการเงิน ต้องแสดงดังต่อไปนี้

1. แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีที่สำคัญ
2. เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด
3. ให้ข้อมูลเพิ่มเติม ที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้งบการเงินนั้นแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร

**ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542: 28)**

หมายเหตุประกอบงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

1. ข้อมูลที่ระบุว่างบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
2. เกณฑ์การวัดค่าและนโยบายบัญชี
3. รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงินและตามลำดับของงบการเงิน
4. การเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ รวมถึง
  - 4.1 ข้อจำกัดต่างๆ ในสิทธิที่มีอยู่เหนือทรัพย์สิน
  - 4.2 หลักประกันหนี้สิน
  - 4.3 วิธีการที่ใช้ปฏิบัติสำหรับโครงการเงินบำเหน็จ บำนาญ และเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

- 4.4 สินทรัพย์ หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น และให้ระบุจำนวนเงินหากสามารถระบุได้
- 4.5 จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต
- 4.6 ภาระผูกพันและข้อมูลทางการเงินอื่น
- 4.7 ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงิน (ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, 2546: 16-9 ถึง 16-10)

ผู้บริหารมีหน้าที่ต้องพิจารณาการเปิดเผยนโยบายการบัญชีให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะของรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่สะท้อนอยู่ในผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินตามที่นำเสนอในงบการเงิน กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีอย่างน้อยในเรื่องดังต่อไปนี้

1. การรับรู้รายได้
2. เกณฑ์ในการจัดทำงานการเงินรวม ซึ่งรวมถึงบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
3. การรวมกิจการ
4. การร่วมค้า
5. การแสดงรายการ และคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
6. การบันทึกต้นทุนการกู้ยืม และรายจ่ายอื่นๆ เป็นสินทรัพย์
7. สัญญาก่อสร้าง
8. เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
9. เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน
10. สัญญาเช่า
11. ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา
12. สินค้าคงเหลือ
13. ภาษีเงินได้ รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
14. ประมาณการหนี้สิน
15. ผลประโยชน์ของพนักงาน
16. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยง
17. คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงาน ตามธุรกิจ และทางภูมิศาสตร์ และเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน

18. คำจำกัดความของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด

19. ภาวะเงินเฟ้อ

20. เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

หัวข้อ 19 และ 20 ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดใช้ในปัจจุบัน