

ข้อกำหนดเกี่ยวกับกฎหมายการบัญชีในต่างประเทศ

กฎหมายการบัญชีในต่างประเทศที่น่ามาศึกษานี้ได้แก่ กฎหมายของประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกา และประเทศญี่ปุ่น การที่เลือกกฎหมายการบัญชีของประเทศอังกฤษและ สหรัฐอเมริกามาศึกษาก็น่าจะเพราะประเทศทั้งสองนี้เป็นประเทศที่มีความเจริญทางด้านวิชาการ บัญชีมาก และได้มีบทบัญญัติทางกฎหมายที่สามารถใช้บังคับธุรกิจให้มีการจัดทำบัญชีอย่างมี หลักเกณฑ์ที่ถี่และเสถียรของงบการเงินได้ถูกต้องเป็นที่เชื่อถือของผู้ใช้งบการเงินทั่วไป นอกจากนี้นักบัญชีในประเทศไทยตั้งแต่แรกเริ่มจนกระทั่งปัจจุบันก็ได้ได้รับการศึกษาและอบรม การปฏิบัติงานด้านการศึกษาบัญชีมาจากประเทศทั้งสองนี้เอง และได้นำความรู้ทางด้านหลักการ บัญชีและวิธีการปฏิบัติงานในวิชาชีพบัญชื่อนั้นมาเผยแพร่แก่นักบัญชีในประเทศไทย จึงนับได้ว่า นักบัญชีไทยมีความคุ้นเคยกับหลักการบัญชีของประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา เป็นอันมาก ดังนั้นการนำบทบัญญัติของกฎหมายการบัญชีของประเทศทั้งสองไปมาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับ เศรษฐกิจการค้าและสภาพแวดล้อมเพื่อใช้เป็นข้อกำหนดทางกฎหมายในประเทศไทย จึงน่าที่จะได้รับผลสำเร็จในการบังคับให้ธุรกิจจัดทำบัญชีและงบการเงินที่ถูกต้อง ส่วน การเลือกกฎหมายการบัญชีของประเทศญี่ปุ่นมาศึกษาก็น่าจะเพราะประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่สามารถนำข้อกำหนดของกฎหมายการบัญชีและหลักการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นแนวทางกำหนดกฎหมายที่ใช้บังคับธุรกิจให้จัดทำบัญชีและงบการเงินได้เป็นที่เชื่อถือ ของผู้ใช้งบการเงิน

ข้อกำหนดของกฎหมายการบัญชีในต่างประเทศที่น่ามาศึกษานี้ เป็นข้อกำหนด เกี่ยวกับหัวข้อต่อไปนี้คือ

1. หน้าที่ของหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีและงบการเงิน
2. ข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการทำบัญชี
3. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน
4. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

กฎหมายการบัญชีในประเทศไทย

จุดมุ่งหมายของกฎหมายบริษัท 1948 ในส่วนที่เกี่ยวกับการบัญชีก็คือ การกำหนดให้บริษัทมีสมุดบัญชีที่บันทึกรายการทางการเงินอย่างเหมาะสม และใช้เป็นข้อมูลในการทำงบการเงินที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามควร เพื่อคุ้มครองผู้มีส่วนได้เสียกับการดำเนินงานของบริษัท คือ ผู้อำนวยกรบริษัท ผู้ถือหุ้น และเจ้าหน้าที่ ให้มีงบการเงินที่ถูกต้องเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจลงทุนหรือการให้กู้ยืม การศึกษา กฎหมายนี้ก็เพื่อให้ทราบถึงข้อกำหนดทางกฎหมายเกี่ยวกับการทำบัญชีและงบการเงินของธุรกิจ

หน้าที่ของหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีและงบการเงิน

กฎหมายบริษัท 1948 ให้อำนาจกับสภาการค้า (Board of Trade) ในเรื่องเกี่ยวกับการทำบัญชีและงบการเงินของบริษัทดังนี้

สภาการค้าได้รับมอบอำนาจทั่วไปตามกฎหมายในการเปลี่ยนแปลง (alter) หรือเพิ่มเติม (add) ข้อกำหนดทางการบัญชีของกฎหมายเดิมได้ และข้อกำหนดใหม่ที่มีผลบังคับตามกฎหมาย นอกจากนี้เมื่อสภาการค้าเห็นว่า เป็นประโยชน์หรือโดยความเห็นชอบของผู้อำนวยกรบริษัทก็ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายในการแก้ไขข้อกำหนดในการทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทให้เหมาะสมกับสภาพธุรกิจ แต่ทั้งนี้ข้อกำหนดที่แก้ไขนั้นจะต้องไม่ขัดกับหลักการจัดทำงบการเงินให้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามควร¹

การให้อำนาจกับผู้มีหน้าที่ควบคุมการทำบัญชีของรัฐในการแก้ไขและเพิ่มเติมข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชี เพื่อให้การบัญชีและงบการเงินถูกต้องเป็นสิ่งจำเป็น ทั้งนี้เพราะ

¹K. Smith & D.J. Keeman, Company Law (Canada: Pitman Paperback, 1973), p. 165.

หลักเกณฑ์ในการทำบัญชีที่มีความยืดหยุ่นได้และเหมาะสมกับสภาพธุรกิจที่ต่าง ๆ กัน และ
วิชาการบัญชีพัฒนาไปตามกาลเวลาเสมอ การให้อำนาจเช่นนี้กับผู้ควบคุมการทำบัญชีจะ
ทำให้ข้อกำหนดทางกฎหมายไม่ล้าสมัย และสามารถปรับปรุงข้อกำหนดทางกฎหมายให้
เหมาะสมกับวิวัฒนาการทางด้านวิชาการบัญชีได้เป็นอย่างดี

ข้อกำหนดทั่วไป เกี่ยวกับการทำบัญชี

กฎหมายบริษัท 1948 มาตรา 147 บัญชีข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำบัญชีดังนี้คือ
ผู้อำนวยการทุกบริษัทต้องจัดให้มีสมุดบัญชีเพื่อบันทึกรายการบัญชีทั่วไปของบริษัท
อย่างถูกต้องตามควร คือ

- (1) เงินสกรับและเงินสควาย รวมทั้งสาเหตุของการรับและจ่ายเงินนั้น
- (2) การขายและการซื้อ
- (3) สินทรัพย์และหนี้สิน

อนึ่ง สมุดบัญชีดังกล่าวต้องเก็บไว้ที่สำนักงานของบริษัทจดทะเบียนหรือสถานที่อื่น
ซึ่งผู้อำนวยการเห็นว่าเหมาะสมและสามารถทำการตรวจสอบได้ทุกเวลา

มาตรา 148 กำหนดให้ปีการปิดบัญชีเพื่อทางการเงินดังนี้คือ

ผู้อำนวยการบริษัทที่หน้าที่จัดให้มีบัญชีกำไรขาดทุน สำหรับกิจการไม่มุ่งหวัง
กำไรก็จัดให้มีบัญชีรายรับรายจ่าย ๗ วันใดวันหนึ่งภายในเวลา 18 เดือน หลังจากเริ่ม
ทำเป็นกิจการ และอย่างน้อยอีกหนึ่งครั้งในรอบ 12 เดือน นับแต่วันเปิดบัญชีครั้งแรก
และก่อนที่บริษัทจะจัดให้มีการประชุมทั่วไป

ผู้อำนวยการต้องจัดหางบดุลทุกสิ้นรอบระยะเวลาสิบสองเดือนเสนอต่อที่ประชุม
ทั่วไป และวันที่จัดหางบดุลต้องเป็นวันเดียวกับที่จัดทำบัญชีกำไรขาดทุน

มาตรา 149 กำหนดหลักการทางการเงินดังนี้คือ

งบการเงินของบริษัทจะต้องแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่
ถูกต้องตามควร ๗ วันสิ้นงวดปีการเงิน

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คล้ายคลึงกับกฎหมายอังกฤษ ต่างกันตรงระยะเวลาบัญชี กฎหมายไทยกำหนดให้มีภายในสิบสองเดือนอย่างเร็ว และต้องทำงบดุลให้เสร็จภายในสี่เดือนก่อนการประชุมทั่วไป กฎหมายอังกฤษกำหนดให้บริษัททำงบการเงินให้เสร็จภายใน 9 เดือน อาจเป็นเพราะธุรกิจในประเทศอังกฤษใหญ่มากก็ได้

มาตรา 150 ข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำงบการเงินรวมของบริษัทแม่และบริษัทย่อย

ผู้อำนวยการของบริษัทแม่มีหน้าที่ทำงบการเงินรวม งบการเงินรวมจะต้องจัดทำให้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้องตามควร ก่อนที่จะมีการประชุมทั่วไป ในขณะเดียวกันที่งบการเงินของบริษัทแม่จะต้องจัดเสนอใบที่ประชุมทั่วไป

บริษัทแม่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมในกรณีต่อไปนี้คือ

1. เมื่อบริษัทแม่ถือหุ้นบริษัทย่อยทั้งหมด และบริษัทย่อยนั้นดำเนินธุรกิจในประเทศอังกฤษ
2. เมื่อสภาการค้าให้ความเห็นชอบกับความเห็นของผู้อำนวยการบริษัทในกรณีต่อไปนี้คือ
 - 2.1 ถ้าทำงบการเงินรวมแล้วทำให้ไม่แสดงมูลค่าที่แท้จริงเสนอกับผู้ถือหุ้น หรือ
 - 2.2 ผลของการทำงบการเงินรวมจะทำให้เกิดการเข้าใจผิดหรือเป็นผลร้ายต่อธุรกิจของบริษัทแม่หรือบริษัทย่อย หรือ
 - 2.3 ธุรกิจของบริษัทแม่และบริษัทย่อยเป็นธุรกิจต่างประเภทกันจนไม่มีเหตุผลสมควรที่จะทำงบการเงินรวม

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำงบการเงิน

กฎหมายอังกฤษไม่มีการกำหนดรูปแบบของงบการเงินที่เป็นมาตรฐาน แต่บริษัทจะต้องทำงบการเงินตามบทบัญญัติในบทสุดท้ายของกฎหมายบริษัท 1967 ซึ่งมีข้อกำหนด

เกี่ยวกับการแสดงรายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบการเงินรวม ดังนี้คือ

1. งบดุล

บทกฏหมายอังกฤษ 1967 ตั้งแต่ข้อหน้าที่ 2-11 เป็นบทกำหนด
เกี่ยวกับการแสดงรายการในงบดุล ซึ่งสรุปได้ดังนี้คือ²

สินทรัพย์

1.1 รายการสินทรัพย์ในงบดุลให้แยกเป็นหัวข้อ สินทรัพย์ประจำ สินทรัพย์
หมุนเวียน และสินทรัพย์อื่น ๆ

1.2 รายการสินทรัพย์อื่น ๆ ที่ต้องแสดงแยกจากกันเป็นประเภท ๆ คือ

- เงินลงทุน
- ค่านิยม สิทธิ และเครื่องหมายการค้า
- ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท
- ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นและหุ้นกู้
- ที่ดินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท และที่ดินซึ่งครอบครองโดยสัญญา
ระยะยาวและระยะสั้น

1.3 มูลค่าของสินทรัพย์ประจำจะแสดงเป็นราคาทุน หรือราคาที่ยังใหม่
ก็ได้ ถ้าเป็นราคาสินทรัพย์ที่ยังใหม่ ต้องระบุปีที่ราคาใหม่นั้นและมูลค่าที่เพิ่ม ใน
กรณีที่ราคาสินทรัพย์ใหม่ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีของงบการเงินนั้นต้องแสดงชื่อ
และคุณวุฒิของผู้ที่ราคาพร้อมทั้งหลักเกณฑ์ที่ได้อัตรา

1.4 ต้องแสดงจำนวนเงินที่ซื้อและจำหน่ายสินทรัพย์ประจำในระหว่างรอบ
ระยะเวลาบัญชี

1.5 ต้องหมายเหตุราคาตลาดของเงินลงทุนที่มีตลาดซื้อขายต่อท้ายงบดุล

²Robert R. Penington, Company Law (London: Butterworths, 1967), pp. 563-570.

1.6 ต้องหมายเหตุต่อท้ายงบดุลถ้าผู้อำนวยความสะดวกบริษัทเห็นว่าราคาสินทรัพย์หมุนเวียนนั้นไม่มีมูลค่าหรือมีมูลค่าไม่เท่าราคาที่แสดงในงบดุล พร้อมทั้งเหตุผลที่มีความเห็นเช่นนั้น

1.7 ในการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ประจำ ให้แสดงในราคาทุนหรือราคาที่ยังใหม่ หักค่าเสื่อมราคาสะสม แล้วแสดงเป็นยอดสุทธิ

1.8 ถ้ามูลค่าของสินค้าหรืองานระหว่างก่อสร้างมีจำนวนเงินมาก ให้แสดงวิธีการคำนวณราคาค่า

1.9 ต้องหมายเหตุต่อท้ายงบดุลแจ้งให้ทราบว่าไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคา หรือได้มีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ประจำด้วยวิธีการอื่นนอกเหนือจากวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา

ส่วนของผู้ถือหุ้นและหนี้สิน

1.10 ส่วนของผู้ถือหุ้นให้แสดงเป็นประเภทต่อไปนี้ ทุนจดทะเบียน ทุนที่ออกจำหน่ายแล้ว และเงินสำรอง

1.11 ถ้าทุนที่ออกจำหน่ายแล้วมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดใดถอนได้รวมอยู่ด้วย ให้ระบุวันที่เร็วที่สุดและช้าที่สุดที่บริษัทมีสิทธิไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธินั้นได้ และระบุสถานการณ์ที่สามารถไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธิได้และจำนวนเงินที่บริษัทต้องชำระในส่วนที่เกินกว่ามูลค่าหุ้นที่ไถ่ถอน

1.12 ให้แสดงจำนวนเงินถ้ามูลค่าหุ้นทุน แยกต่างหากออกจากทุนที่ออกจำหน่ายแล้ว

1.13 เงินสำรองให้แยกประเภทตามความเหมาะสมของสภาพธุรกิจ

1.14 ถ้าเงินสำรองแสดงจำนวนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับเงินสำรองเมื่อสิ้นงวดรอบปีการเงินก่อน ให้แสดงแหล่งที่มาของเงินสำรองที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงนั้น

1.15 รายการหนี้สินของบริษัทให้แยกประเภทตามความเหมาะสมของสภาพธุรกิจ

1.16 รายการหนี้สินต่อไปนี้ต้องแสดงแยกออกเป็นรายการต่างหาก คือ

- ยอดรวมของเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และเงินกู้ธนาคาร
- ยอดเงินกู้ที่ครบกำหนดชำระภายใน 5 ปี
- ยอดเงินกู้ที่ครบกำหนดเกินกว่า 5 ปี
- ยอดภาษีเงินได้ค้างจ่าย
- ยอดเงินปันผลที่เสนอจ่าย

อนึ่ง ให้หมายเหตุในงบการเงินเกี่ยวกับรายการเงินกู้แยกเหนือจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และเงินกู้ธนาคาร ในเรื่องเกี่ยวกับ เหมืองการชำระคืน และอัตราดอกเบี้ย

ให้แสดงรายการต่อไปนี้เป็นหมายเหตุต่อท้ายในงบการเงิน

1.17 ให้แสดงรายละเอียดของสินทรัพย์ที่นำไปค้าประกันบุคคลอื่น และแสดงจำนวนวงเงินที่ค้าประกันด้วย

1.18 ถ้าหนี้สินของบริษัทรายใดมีการนำสินทรัพย์ไปค้าประกันไว้ ให้แสดงข้อเท็จจริงที่หนี้สินนี้มีการค้าประกัน แต่ไม่จำเป็นต้องระบุชื่อของสินทรัพย์ที่นำไปประกัน

1.19 ให้แสดงจำนวนเงินโดยประมาณของหนี้สินที่ไม่แน่นอนและยังไม่มีภาระรองรับรายการเหล่านี้ไว้ในบัญชี

1.20 ให้แสดงจำนวนเงินโดยประมาณของสัญญาค่าใช้จ่ายเงินลงทุนที่มีสาระสำคัญ รวมทั้งให้ระบุจำนวนเงินค่าใช้จ่ายเงินลงทุนที่อนุมัติโดยผู้อำนวยการบริษัท โดยไม่ได้ทำสัญญา

1.21 ให้แสดงรายละเอียดจำนวนเงินปันผลค้างจ่ายสะสมของหุ้นบริษัทที่ได้รับเงินปันผลแน่นอน และระยะเวลาที่หุ้นนั้นได้รับเงินปันผล จำนวนเงินที่แสดงให้แสดงขอก่อนหักภาษี ถ้าเงินปันผลได้รับยกเว้นภาษี ให้แสดงจำนวนเงินและเหตุผลที่ได้รับการยกเว้นภาษี

1.22 ให้ระบุหลักเกณฑ์การแปลงเงินตราต่างประเทศของสินทรัพย์และหนี้สินที่คงเหลือ ณ วันที่ในงบดุล เป็นเงินปอนด์สเตอร์ลิง ถ้าเงินตราต่างประเทศนั้นมีจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ

1.23 ให้แสดงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทในราชอาณาจักร

2. บัญชีกำไรขาดทุน

กฎหมายกำหนดรายการในบัญชีกำไรขาดทุนเป็นรายการย่อยมาก ซึ่งต่างกับข้อกำหนดที่แสดงไว้ในงบดุล บทบัญญัติเกี่ยวกับรายการที่ต้องแสดงในบัญชีกำไรขาดทุนกำหนดไว้ในบทก่อกำหนดกฎหมายบริษัท 1967 ข้อ 12-14 สรุปได้ดังนี้

2.1 ในบัญชีกำไรขาดทุน ให้แสดงกำไรจากการค้าเริ่มต้นได้แยกแยะต่อองค์หมายเหตุยอดขายเบื้องต้นและวิธีการ กำหนดยอดขายไว้เป็นหมายเหตุก่อกำหนดในงบการเงิน ส่วนค่าใช้จ่ายในการค้าไม่ต้องแสดงไว้ในบัญชีกำไรขาดทุนหรือหมายเหตุในงบการเงิน

2.2 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บริษัทและวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ บริษัทมีรายได้จากต่างประเทศซึ่งรวมภาษีจากประเทศนั้นไว้ด้วย ต้องแสดงจำนวนเงินค่าภาษีซ้อนที่บริษัทมีสิทธิที่จะหักจากภาษีเงินได้บริษัทไว้เป็นหมายเหตุในงบการเงิน

2.3 รายการดอกเบี้ยเงินกู้ให้แสดงตามประเภทของเงินกู้ที่แสดงไว้ในงบดุล

2.4 รายการรายได้จากเงินลงทุนให้แบ่งเป็นสองประเภท คือ รายได้จากเงินลงทุนที่มีการซื้อขายในตลาด และเงินลงทุนที่ไม่มีการซื้อขายในตลาด

2.5 รายได้จากการให้เช่าที่ดิน (หลังหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่ดินแล้ว) ถ้ารายได้นั้นเป็นสาระสำคัญ

2.6 ค่าเช่าโรงงานและเครื่องจักรที่มีจำนวนเงินมากเป็นสาระสำคัญ

2.7 จำนวนเงินปันผลที่เสนอจ่ายในที่ประชุมทั่วไป ให้แสดงจำนวนเงินปันผลเป็นยอดเบื้องต้นก่อนหักภาษี

2.8 ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชีด้วย

2.9 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำ ในกรณีที่ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคา หรือมีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ประจำด้วยวิธีอื่น ให้แสดงข้อมูลดังกล่าวไว้เป็นหมายเหตุก่อกำหนดในงบการเงิน

2.10 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในงวดการเงินมีก่อน ๆ

2.11 จำนวนเงินสำรองสำหรับค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ เช่น เงินสำรองเพื่อลดต้นทุน เงินสำรองเพื่อซื้อสินทรัพย์ใหม่ เงินสำรองทั่วไป เป็นต้น แต่สภาการค่าอาจออนุญาตให้บริษัทไม่ต้องแสดงเงินสำรองเนื่องจากเงินสำรองนั้นไม่เป็นที่สนใจของบุคคลทั่วไป หรือจะเป็นผลร้ายกับบริษัท

2.12 ให้หมายเหตุก่อกำเนิดงบการเงินระบุถึงลักษณะสำคัญที่รายการในบัญชีกำไรขาดทุนมีผลกระทบกระเทือนเนื่องจาก

(ก) รายการที่มีลักษณะไม่เป็นเหตุการณ์ปกติของบริษัท หรือเป็นรายการที่มีลักษณะจะไม่เกิดขึ้นอีก

(ข) การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ทางบัญชี

3. งบการเงินรวม

เนื่องจากบริษัทในอังกฤษมีการดำเนินธุรกิจอย่างกว้างขวาง จึงมีการลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่นเพื่อสร้างฐานะของบริษัทให้มั่นคงหรือต้องการควบคุมตลาดหรือแหล่งวัตถุดิบของบริษัทไว้ ดังนั้นในบทก่อกำเนิดของกฎหมายบริษัท 1967 ข้อ 17-22 จึงมีข้อกำหนดพิเศษเกี่ยวกับการทำงบการเงินรวมดังนี้คือ

3.1 บริษัทแม่ต้องทำงบการเงินรวมกับบริษัทย่อยในกรณีต่อไปนี้คือ

ก. ใ้ถือหุ้นส่วนของบริษัทย่อยเกินกว่า 50 เปอร์เซ็นต์ หรือ

ข. สามารถควบคุมการดำเนินงานของคณะกรรมการบริษัทย่อยได้ หรือ

ค. ใ้เป็นบริษัทแม่ของบริษัทย่อยหนึ่ง และบริษัทย่อยนั้นเป็นบริษัทแม่ของอีกบริษัทหนึ่ง (ถือว่าบริษัทย่อยหลังสุดต้องทำงบการเงินรวมกับบริษัทแม่บริษัทแรก)

3.2 งบการเงินรวมจะเป็นการรวมรายการที่แสดงในงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทแม่และบริษัทย่อย แต่จะต้องทำการปรับปรุงรายการบัญชีตามที่อยู่อำนาจการบริหารบริษัทแม่เห็นว่าจำเป็น

3.3 ให้นำข้อกำหนดเท่าที่ปฏิบัติได้ในการทางบคุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทที่กล่าวข้างต้นมาใช้ในการทางบการเงินรวมโดยถือเสมือนว่างบการเงินรวมนั้น เป็นของบริษัทหนึ่ง

3.4 งบการเงินรวมที่สร้างขึ้นจะต้องแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกก้องตามควรของกลุ่มบริษัทที่นำมารวมนั้น

3.5 งบการเงินรวมจะต้องให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทแม่ตรวจสอบและรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ส่งแนบไปกับงบการเงินรวม เสนอให้ผู้ถือหุ้นล่วงหน้าก่อนมีการประชุมทั่วไป

3.6 ในกรณีที่ไม่มีงบการเงินรวม จะต้องจัดทำรายงานแนบงบการเงินของบริษัทแม่ในเรื่องต่อไปนี้คือ

- ก. เหตุผลของการที่ไม่นำบริษัทย่อยนั้นมาทางบการเงินรวม
- ข. จำนวนกำไรสุทธิหลังหักด้วยขาดทุนสุทธิของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ซึ่งยังไม่บันทึกในรายการบัญชีของบริษัทแม่ โดยแสดงเป็นสองส่วนคือ (1) ในปีการเงินของบริษัทย่อยซึ่งสิ้นสุดพร้อมกัน หรือในระหว่างปีการเงินของบริษัทแม่ (2) ในปีการเงินก่อน ๆ ตั้งแต่เริ่มเป็นบริษัทย่อย
- ค. จำนวนกำไรสุทธิหลังหักด้วยขาดทุนสุทธิของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นของบริษัทซึ่งมีการบันทึกไว้ในรายการบัญชีของบริษัทแล้ว โดยแสดงเป็น 2 ส่วนคือ (1) ในปีการเงินของบริษัทย่อยซึ่งสิ้นสุดพร้อมกัน หรือในระหว่างปีการเงิน (2) ในปีการเงินก่อน ๆ ตั้งแต่เริ่มเป็นบริษัทย่อย
- จ. เจื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทย่อยที่มีต่อบัญชีในปีการเงินสิ้นสุดในวันที่กล่าวในข้อ (ข) และ (ค) และหมายเหตุหรือเจื่อนไขที่ระบุเกี่ยวข้องกับบัญชีสินทรัพย์ของบริษัทย่อยทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งยังไม่มีการบันทึกในบัญชีของบริษัท และมีผล

กระทบกระเทือนในจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญกับผู้ถือหุ้นของ
บริษัทแม่

ถ้าข้อมูลตั้งแต่ข้อ ก. ถึง จ. ไม่สามารถนำมาแสดงได้ ต้อง
แถลงเหตุผลด้วยว่า ทำไมถึงไม่สามารถได้ข้อมูลนั้นมา

สภาการฯ อาจอนุญาตให้บริษัทไม่ต้องแสดงข้อมูลในข้อใด
ดังกล่าวก็ได้

ฉ. ถ้าไม่ทางการเงิน รวมเพราะปีการเงินของบริษัทย่อยไม่ตรง
กันของบริษัทแม่ ให้ผู้อำนวยการแถลงถึงเหตุผลว่าทำไมจึงไม่
กำหนดวันสิ้นสุดปีการเงินของบริษัทย่อยให้เป็น เช่นเดียวกับบริษัท
แม่ และระบุวันที่สิ้นสุดของปีการเงินของบริษัทย่อยนั้น

เมื่อพิจารณาถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับงบการเงินของกฎหมายดังกล่าวเห็นได้ว่า
มีเจตนารมณ์ที่จะให้บุคคลแสดงฐานะการเงินในรูปแบบที่ง่ายต่อการประเมินฐานะ
การเงิน เช่น ระบุให้แสดงประเภทสินทรัพย์ หนี้สินระยะสั้น ระยะยาว รวมทั้งระบุวิธี
การบันทึกราคาสินทรัพย์ เป็นต้น แต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบัญชีกำไรขาดทุน กฎหมายไม่
กำหนดให้แสดงรายการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการค้าเลย ทำให้ไม่สามารถได้ข้อมูลค่าใช้จ่าย
เกี่ยวกับต้นทุนสินค้าขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ค่าใช้จ่ายทั่วไป มาเป็นหลัก
ในการพิจารณาสภาพการดำเนินงานของบริษัทได้ สิ่งที่เป็นประโยชน์ในรายการบัญชี
กำไรขาดทุนรายการหนึ่งคือ ค่าเสื่อมบัญชีและค่าใช้จ่ายในการเสื่อมบัญชีจะเป็นแนวทางให้
ผู้ใช้งบการเงินพิจารณาความเป็นอิสระของผู้เสื่อมบัญชีได้

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นสิ่งจำเป็น เพราะโดยรูปแบบของงบการเงิน
แล้วไม่สามารถให้รายละเอียดที่มากพอที่จะเข้าใจงบการเงินอย่างถูกต้อง เช่น งบ
การเงินไม่ได้แสดงให้เห็นถึงหลักการบัญชีที่ใช้ การระบุพันเกี่ยวกับหนี้สินไม่แน่นอน
 เป็นต้น ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดนอกจากรายการที่ต้องหมายเหตุในงบการเงินตามที่ได้กล่าว

ในข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำงานการเงินแล้ว ยังกำหนดให้ในรายงาน ของผู้อำนวยการ ซึ่งต้องทำ เสนอผู้ถือหุ้นเป็นประจำปีแสดงข้อมูลที่ไม่ได้กำหนดไว้ในบัญชีเป็นการเพิ่มเติม ดังนี้คือ³

1. ให้ระบุชื่อผู้ที่เป็นผู้อำนวยการบริษัทในวันสิ้นปีการเงิน พร้อมทั้งแสดงกิจกรรม ที่สำคัญของบริษัทและบริษัทย่อยที่ดำเนินการไปในช่วงปีการเงิน และแจ้งให้ทราบถึง การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญอื่น ๆ

2. ให้ระบุการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในสินทรัพย์ประจำของบริษัทและบริษัทย่อย ในช่วงปีการเงินที่รายงานเป็นประเภท ๆ และถ้าราคาตลาดของสินทรัพย์ เช่น ที่ดินมีราคาต่างจากราคาหุ้นที่แสดงในงบดุล ต้องแสดงราคาที่แตกต่างกันนี้ด้วย

3. ให้แสดงรายละเอียดของหุ้นหุ้นหรือหุ้นกู้ที่ออกจำหน่าย และจำนวนเงินที่ได้ จากการขายหุ้น พร้อมทั้งระบุเหตุผลของการออกหุ้นนั้น

4. ให้ระบุรายละเอียดสัญญาที่สำคัญในช่วงปีการเงินที่รายงาน ซึ่งผู้อำนวยการมีส่วนได้เสียที่เป็นสาระสำคัญไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม รายละเอียดดังกล่าวได้แก งบแสดงข้อเท็จจริงของสัญญาคงเหลือในระหว่างปี ชื่อของบุคคลในสัญญา (นอกเหนือ จากบริษัท) ชื่อผู้อำนวยการที่เกี่ยวข้อง ถ้าไม่เป็นบุคคลในสัญญา (เพราะผู้อำนวยการ อาจมีส่วนได้เสียในสัญญา แต่ไม่ได้ลงนามในสัญญา) รายละเอียดลักษณะของสัญญา และ ลักษณะการที่ผู้อำนวยการมีส่วนได้เสียในสัญญา

สัญญาที่ต้องแสดงรายละเอียดนี้หมายถึงสัญญาที่ผู้อำนวยการบริษัทมีส่วนได้ เสียในฐานะเป็นผู้อำนวยการ ของอีกบริษัทที่เป็นคู่สัญญาเท่านั้น

5. ให้แสดงรายละเอียดข้อตกลงของบริษัทซึ่งให้ผู้อำนวยการ ได้สิทธิพิเศษที่จะ ครอบงำทรัพย์สินของบริษัทหรือบริษัทในเครืออื่น ๆ โดยระบุชื่อของบุคคลทุกคนที่เป็นผู้อำนวยการ บริษัทในช่วงปีการเงินที่รายงาน และได้รับหุ้นตามสิทธิพิเศษนั้น

³Smith, and Keenan, op. cit., pp. 166-168.

6. ให้เปิดเผยชื่อผู้อำนวยความสะดวกซึ่งในคอนสั๊นวงปีการ เงินมีส่วนได้เสียในหลัก
ทรัพย์ของบริษัทหรือบริษัทอื่นที่เป็นบริษัทย่อย บริษัทแม่หรือบริษัทย่อยของบริษัทแม่ การ
เปิดเผยชื่อผู้อำนวยความสะดวกนี้ให้เปิดเผยผู้อำนวยความสะดวกทุกคนในระหว่างปีการ เงินนั้น

7. ให้เปิดเผยรายการที่เป็นสาระสำคัญที่ผู้ถือหุ้นได้รับประโยชน์จากบริษัท แต่
ถ้าผู้อำนวยความสะดวกบริษัทเห็นว่า เป็นอันตรายต่อธุรกิจบริษัทหรือบริษัทย่อยก็ไม่ต้องเปิดเผย

8. รายละเอียดของยอดขายและกำไร ถ้าบริษัทหรือกลุ่มบริษัทมีธุรกิจมากกว่า
2 ชนิด ในรายงานของผู้อำนวยความสะดวกต้องระบุสัดส่วนของยอดขายแต่ละประเภทและแสดง
จำนวนเงินที่ธุรกิจแต่ละชนิดให้กำไรหรือขาดทุน (ก่อนหักภาษี) ของบริษัทในปีนั้น และ
ถ้าทำได้ให้แยกยอดขายและกำไรของบริษัทย่อยด้วย

9. ให้เปิดเผยถึงส่วนเฉลี่ยของจำนวนพนักงานและจำนวนเงินค่าแรงของ
พนักงานในบริษัทและบริษัทย่อยในแต่ละสัปดาห์ และขอรวมเบื้องต้นของรายได้ของ
พนักงาน (รวมทั้งจำนวนเงินที่จ่ายเป็นโบนัสหรือจ่ายตามสัญญา) ที่จ่ายไปแล้วและค้าง
จ่ายในวันสิ้นงวดปีการ เงิน ส่วนเฉลี่ยของจำนวนพนักงานคำนวณได้จากการรวมจำนวน
พนักงานซึ่งทำงานในแต่ละสัปดาห์ในปีการ เงินนั้นหารด้วย 52 หรือ 53 ตามจำนวน
สัปดาห์ในปีการ เงินนั้น ไม่ต้องเปิดเผยถึงส่วนเฉลี่ยนี้ถ้าส่วนเฉลี่ยของพนักงานไม่ถึง
100 คน และไม่ต้องรวมพนักงานที่ทำงานนอกราชอาณาจักรในการคำนวณส่วนเฉลี่ยนี้

10. ให้เปิดเผยรายละเอียดเงินบริจาคสำหรับการเมืองและการกุศล ถ้าการ
บริจาคมันเกินกว่า 50 ปอนด์ ในกรณีการกุศลให้ระบุชื่อบุคคลทุกคนที่รับบริจาค วัตถุประสงค์
ประสงค์และจำนวนเงินที่บริจาค ในกรณีการเมืองให้ระบุชื่อพรรคการเมืองและจำนวน
เงินที่บริจาค

11. ในกรณีที่บริษัทและบริษัทย่อยมีธุรกิจการส่งสินค้าออก ให้ระบุจำนวนมูลค่า
ของสินค้าออกหรือระบุว่าไม่มีสินค้าออกในปีการ เงินนั้น ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลนี้ ถ้าการ
ขายสินค้าออกไม่เกิน 50,000 ปอนด์ หรือสถานการณ์ค้าอนุญาตเพราะการเปิดเผยนั้นอาจ
เป็นส่วนได้เสียของชาติ

12. ให้แสดงเงินบำเหน็จกรรมการ (ยกเว้นกรรมการที่ปฏิบัติงานนอกประเทศ)
โดยแสดงรายละเอียดดังนี้

- (ก) จำนวนเงินบำนาญที่กรรมการได้รับ
- (ข) จำนวนเงินบำนาญสูงสุดที่จ่ายให้กรรมการอื่น ถ้าเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าประธานกรรมการได้รับ
- (ค) จำนวนกรรมการที่ไม่ได้รับเงินบำนาญ และได้รับเงินบำนาญในชั้นต่าง ๆ โดยแสดงยอดแตกต่างกันแต่ละชั้นเป็นจำนวนเงิน 2,500 ปอนด์ ดังนี้

ชั้นแรก	0 - 2,500 ปอนด์
ชั้นที่สอง	2,500 - 5,000 ปอนด์
ชั้นที่สาม	5,000 - 7,500 ปอนด์

๖๕๖

ในกรณีที่ไม่ใช่บริษัทแม่ทุน หรือบริษัทย่อย จำนวนเงินบำนาญกรรมการที่จ่ายต่ำกว่า 7,500 ปอนด์ต่อปี ได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

13. เงินบำนาญที่จ่ายให้กรรมการ
14. เงินที่จ่ายให้กรรมการในการพ้นตำแหน่งกรรมการบริษัท
15. ถ้ากรรมการสะสมสิทธิรับเงินบำนาญ ให้แจ้งจำนวนเงินและจำนวนกรรมการที่สะสมสิทธิ
16. ให้แสดงจำนวนเงินที่บริษัทให้พนักงานของบริษัทผู้ยืม หรือจำนวนเงินที่บริษัทหรือบริษัทย่อยเป็นผู้ค้าประกัน เงินที่บุคคลอื่นให้พนักงานของบริษัทผู้ยืม ยกเว้นในกรณีที่การให้กู้ยืมเป็นการดำเนินงานตามปกติของบริษัท เช่น ในกรณีของบริษัทให้กู้ยืมเงิน หรือในกรณีที่เงินให้กู้ยืมไม่เกิน 2,000 ปอนด์ และกรรมการรับรองว่าการให้กู้ยืมเป็นนโยบายของบริษัท อย่างไรก็ตาม การยกเว้นใน 2 กรณีนี้ไม่นำมาใช้ถ้าการให้กู้ยืมนั้นเป็นการให้กู้โดยบริษัทแม่ทุน และมีบริษัทย่อยเป็นผู้ค้าประกัน หรือเป็นการกู้โดยบริษัทย่อย และมีบริษัทแม่ทุน หรือบริษัทย่อยอื่นเป็นผู้ค้าประกัน
17. ให้แสดงจำนวนพนักงานที่ได้รับเงินเกินสูงกว่า 10,000 ปอนด์ต่อปี

โดยแยกแสดงจำนวนดังกล่าวเป็นชั้น ๆ ไป ชั้นต่ำสุดระหว่าง 10,000 - 12,500 ปอนด์ และเพิ่มขึ้นละ 2,500 ปอนด์ ทั้งนี้ยกเว้นพนักงานที่ปฏิบัติงานนอกประเทศ

การเปิดเผยข้อมูลนี้มีข้อน่าสังเกตว่า กฎหมายอังกฤษเน้นถึงการเปิดเผยส่วนได้เสียของผู้อำนวยการ กรรมการ และพนักงานบริษัท มากเป็นพิเศษ เพื่อจะรายงานให้ผู้ถือหุ้นทราบว่าบุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์ส่วนตัวจากกิจการ เป็นจำนวนมากน้อยเพียงไร เพราะรายการนี้กระหม่อมกระเทือนกำไรที่จะเหลือมาแบ่งให้ผู้ถือหุ้น

กฎหมายการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีเศรษฐกิจการค้าที่เจริญมาก ความต้องการใช้งบการเงินที่ถูกต้องและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ จึงมีความจำเป็นมากในการตัดสินใจขยายการค้าเป็นงานธุรกิจ การลงทุน หรือการให้กู้ยืมเงิน กฎหมายจึงต้องมีบทบัญญัติที่รัดกุม เพื่อให้ธุรกิจจัดทำบัญชีและงบการเงินที่ถูกต้องและเป็นที่ยอมรับของผู้ใช้งบการเงิน และเป็นที่ยอมรับกันว่ากฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีในสหรัฐอเมริกาสามารถบรรลุผลสำเร็จในการบังคับให้ธุรกิจจัดทำบัญชีและงบการเงินได้อย่างถูกต้อง ดังนั้นกฎหมายนี้จึงเป็นสิ่งน่าสนใจศึกษา

ในการศึกษากฎหมายของสหรัฐอเมริกาในส่วนนี้ จะเป็นการศึกษาหน้าที่ของหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีและงบการเงิน ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการทำบัญชี งบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

หน้าที่ของหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีและงบการเงิน

The Securities and Exchange Commission (SEC) เป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมายของประเทศซึ่งกำหนดโดยสภาใน ค.ศ. 1934 ทำหน้าที่ควบคุมธุรกิจในการแจกจ่ายหรือจำหน่ายหลักทรัพย์ รวมทั้งมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการออกกฎหมายเพื่อการนั้น

SEC ประกอบด้วยคณะกรรมการห้าคน แต่งตั้งโดยประธานาธิบดีด้วยความเห็นชอบของสภาสูง ประธานาธิบดีจะเลือกสมาชิกคนหนึ่งเป็นประธาน จำนวนสมาชิกที่ไม่เกิน 3 คน อาจเป็นสมาชิกพรรคการเมืองเดียวกันได้ ทั้งนี้อย่างน้อยใน SEC ต้องประกอบด้วย 2 ฝ่าย และคณะกรรมการอยู่ในวาระ 5 ปี⁴

SEC ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิในวิชาชีพกฎหมาย การบัญชี วิศวกรรม ผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์ และผู้ตรวจสอบ มีส่วนงานที่รับผิดชอบโดยตรงดังนี้

1. Division of Corporate Finance หน้าที่และความรับผิดชอบหลักคือ ป้องกันไม่ให้มีการเสนอหลักทรัพย์ที่หลอกลวงประชาชน และการเผยแพร่ข้อมูลเท็จ หรือนำพาให้เข้าใจผิดในส่วนที่เกี่ยวกับหลักทรัพย์ ส่วนงานนี้จะกำหนดมาตรฐานของข้อมูลทางเศรษฐศาสตร์ การเงิน และข้อมูลทั่วไปไว้ในงบหรือรายงานหรือหลักฐานอื่นใดที่จดทะเบียนต่อ SEC

2. Office of Chief Accountant หน้าที่และความรับผิดชอบหลักคือ เป็นคณะที่ปรึกษาของคณะกรรมการในเรื่องเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีทั้งหมด และรับผิดชอบในการวางนโยบายบริหารงานด้านหลักการบัญชี การปฏิบัติการสอบบัญชีแบบและส่วนประกอบของงบการเงินที่จะเสนอต่อ SEC การใช้บัญชีที่เป็นแบบเดียวกัน การตีความ และเสนอวิธีการที่ใช้ในสถานการณ์ผิดปกติ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่เป็นผู้คอยปรึกษาทางด้านการบัญชีและสอบบัญชีกับผู้จดทะเบียน นักบัญชีและผู้สอบบัญชี และความเห็นบางอย่างจะจัดพิมพ์โดย SEC เป็นประกาศทางบัญชี (Accounting Series Release)

3. Division of Trading and Markets รับผิดชอบนโยบายของตลาดหลักทรัพย์ซึ่งรวมถึงกิจกรรมการค้าและแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ นายหน้า และผู้ค้า และ

⁴Louis H. Rappaports, SEC Accounting Practice and Procedure (New York: Ronald, 1972), pp. 2.7-2.8.

ป้องกันไม่ให้เกิดการหลอกลวงในการค้าหลักทรัพย์และการค้าในตลาดมืด รวมทั้งการสืบสวนกิจกรรมการค้าที่ผิดปกติและไม่ถูกกฎหมาย นอกจากนี้ยังป้องกันไม่ให้เกิดการเผยแพร่ข้อมูลที่ดีหรือทำให้เข้าใจผิดส่วนที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์และการหลอกลวงอื่น ๆ

4. Division of Corporate Regulation มีหน้าที่ในการบริหารงานของ SEC ในด้าน Public Utility Holding Company Act of 1935 และข้อกำหนดทางกฎหมายของ Investment Company Act of 1940 และเป็นที่ยกย่องของศาลในการจัดสายงานของกระบวนการภายใต้กฎหมายล้มละลาย

5. นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานต่าง ๆ ดังนี้คือ สำนักงานสำหรับรัฐต่าง ๆ สำนักงานให้คำปรึกษาทั่วไป สำนักงานการให้ความคิดเห็น สำนักงานเดชาธิการ สำนักงานรับฟังผู้ตรวจสอบ

ข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการทำบัญชี

กฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการทำบัญชีมีอยู่ด้วยกันหลายฉบับ แต่ละฉบับจะบังคับกับธุรกิจและประเภท คือ

1. Securities Act of 1933⁵

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี กฎหมายฉบับนี้ให้อำนาจ SEC กำหนดค่าจำกัดความเกี่ยวกับพันธบัตรหรือวิธีการบัญชีและการค้าที่ใช้ในกฎหมาย และมีอำนาจกำหนดแบบของงบการเงิน เพื่อให้ได้รายการหรือรายละเอียดที่แสดงในงบการเงินตามที่ต้องการ นอกจากนี้ SEC อาจกำหนดวิธีการจัดทำบัญชีในเรื่องต่อไปนี้คือ

- วิธีการประเมินราคาหรือกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน
- วิธีการที่จะใช้ในการกำหนดค่าเสื่อมราคาและการหมักค่าของสินทรัพย์
- วิธีการกำหนดความแตกต่างระหว่างรายได้ที่เกิดขึ้นบ่อย ๆ และรายได้พิเศษที่ไม่เกิดขึ้นประจำ

⁵Ibid., p. 2.1.

- วิธีการกำหนดความแตกต่างระหว่างรายได้จากเงินลงทุนและจากการ
ค่าแรงงาน

- วิธีการจัดหางบการเงินรวม

2. Securities Exchange Act of 1934⁶

สาระสำคัญที่เกี่ยวกับข้อกำหนดทางการบัญชีคล้ายคลึงกับ Securities Act of 1933 กล่าวคือ มีอำนาจในการกำหนด ศัพท์ วิธีการทำบัญชี และงบการเงิน ตามที่กล่าวข้างต้น

3. Public Utility Holding Company Act of 1935⁷

กฎหมายนี้ได้ให้อำนาจ SEC กำหนดให้บริษัทนายทุนที่จดทะเบียน และบริษัทย่อยจัดทำบัญชีและบันทึกตามที่คณะกรรมการเห็นว่าจำเป็นและเหมาะสมที่จะป้องกันผลประโยชน์ของผู้ลงทุนหรือผู้บริโภค บริษัทในเครือของบริษัทนายทุนที่จดทะเบียน และบริษัทย่อยก็ต้องจัดทำบัญชีและบันทึกเช่นเดียวกันนั้น บริษัทเพื่อรับใช้ประชาชนรวม (Mutual Service Company) ทุกแห่งและบริษัทในเครือต้องจัดทำบัญชีและบันทึกตามที่ SEC จะกำหนด และข้อกำหนดนี้ให้ใช้กับบุคคลทุกคนซึ่งมีธุรกิจหลักในการให้บริการขายหรือทำสัญญาก่อสร้างกับกิจการสาธารณูปโภคหรือบริษัทนายทุน SEC ยังมีอำนาจในการกำหนดแบบและลักษณะของบัญชีและการบันทึก และผู้แทนของ SEC อาจตรวจสอบบัญชีและการบันทึกเหล่านี้ได้ SEC อาจกำหนดบัญชีแยกประเภทต่าง ๆ เมื่อมีรายรับ รายจ่าย หรือรายการการเงินอื่นของบริษัทภายใต้กฎหมายนี้ และอาจจะให้มีการแก้ไข หรือเพิ่มเติมบัญชีต่าง ๆ ได้

SEC ได้ให้อำนาจในการออกพระราชบัญญัติการกำหนดวิธีการบัญชีให้เป็นแบบเดียวกัน 2 ระบบ คือ ระบบหนึ่งใช้กับบริษัทนายทุนกิจการสาธารณูปโภค และอีกระบบหนึ่งสำหรับบริษัทเพื่อรับใช้ประชาชนรวม

⁶Ibid., p. 2.2.

⁷Loc. cit.

กฎหมายฉบับนี้ยังให้อำนาจกับ SEC ในส่วนที่เกี่ยวกับการบัญชีซึ่งมีสาระสำคัญ เช่นเดียวกับ 1933 Act ข้างต้น

4. Investment Company Act of 1940⁸

กฎหมายฉบับนี้กำหนดให้บริษัทนายทุนที่จดทะเบียนต้องจัดให้มีบัญชีและหลักฐานในการบันทึกให้เหมาะสมในการที่จะทางการเงินตามแบบที่ SEC กำหนดไว้ SEC ได้ ออกกฎรายละเอียดในเรื่องแบบของสมุดรายวัน และสมุดลงรายการเบื้องต้นอื่น ๆ บัญชีแยกประเภท และการบันทึกอื่น ๆ ให้บริษัทนายทุนต้องปฏิบัติตามรวมทั้งการกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาบัญชีและการบันทึกนั้น ผู้แทนของ SEC จะเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและการบันทึกนี้ SEC ก็มีอำนาจในการออกกฎข้อบังคับสำหรับการกำหนดให้มีนโยบายและหลักการบัญชีที่เป็นแบบเดียวกันให้บริษัทเงินทุนที่จดทะเบียนปฏิบัติตามในการบันทึกการบัญชีและจัดทางการเงินให้ถูกต้องตามข้อกำหนดของกฎหมาย นอกจากนี้ SEC ยังมีอำนาจที่จะกำหนดแก้ไขและยกเลิกกฎและข้อบังคับทางการบัญชีและ หลักทางการค้าที่ใช้ในกฎหมาย

5. Investment Advisers Act of 1940⁹

กำหนดให้ผู้ให้คำปรึกษาในการลงทุนต้องจัดทำบัญชี การบันทึกรายวันเบื้องต้นจดหมายโต้ตอบ บันทึกความจำ และการบันทึกอื่น SEC จะจัดให้มีการตรวจสอบประจำวงกและการตรวจสอบประเภทอื่น และต้องมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบประจำปี

ความบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ SEC จึงได้กำหนดข้อบังคับ s-x เป็นพระราชบัญญัติเกี่ยวกับหลักการบัญชีใน ค.ศ. 1940 และมีการแก้ไขข้อบังคับ s-x อีกหลายครั้ง ข้อบังคับ s-x ซึ่งรวมทั้งประกาศทางบัญชีเป็นข้อบังคับที่ครอบคลุมถึงแบบและส่วนประกอบของงบการเงินส่วนใหญ่ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของ The Securities

⁸ Ibid., p. 2.4.

⁹ Loc. cit.

Act of 1933, The Securities Exchange Act of 1934, The Public Utility Holding Company Act of 1935 และ Investment Company Act of 1940

ตั้งขึ้นข้อกำหนดหลักการบัญชีและหลักการจัดทำงบการเงินในข้อบังคับ S-X จึงเป็นมาตรฐานขั้นต่ำสุดที่บริษัทจดทะเบียนกับ SEC ต้องปฏิบัติตามในการทำงบการเงิน เสนอกับ SEC

นอกจากข้อบังคับ S-X แล้ว SEC ยังมีประกาศทางบัญชีซึ่งเป็นประกาศเกี่ยวกับการให้คำแนะนำ การตีความตามข้อบังคับ S-X ที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมไปจากเดิม นอกจากนี้ประกาศทางการบัญชีบางครั้งเป็นประกาศเกี่ยวกับการตัดสินปัญหาในด้านการปฏิบัติตามข้อบังคับ S-X ของนักบัญชีว่าถูกต้องหรือไม่ และบางครั้งก็อาจเป็นประกาศเกี่ยวกับหลักการและวิธีการบัญชีเฉพาะเรื่องที่ไม่กล่าวไว้ในข้อบังคับ S-X นับตั้งแต่ประกาศทางบัญชีฉบับแรกเมื่อ ค.ศ. 1937 ถึงปี ค.ศ. 1972 มีประกาศทางบัญชีออกมาแล้ว 126 ประกาศ¹⁰

ประกาศทางบัญชีที่เกี่ยวกับหลักการบัญชีเป็นประกาศทางการบัญชีฉบับที่ 4 ประกาศไว้ในปี 1938 สาระสำคัญของประกาศนี้คือ

งบการเงินที่จัดทำเสนอกับ SEC ภายใต้กฎและข้อบังคับของ The Securities Act of 1933 หรือ Securities Exchange Act of 1934 ซึ่งจัดทำตามหลักการบัญชีที่ไม่มีการสนับสนุนโดยมีหลักฐานอย่างเพียงพอ จะถือว่าเป็นการทำให้เกิดความเข้าใจผิดในงบการเงินหรืองบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง ถึงแม้จะได้มีการเปิดเผยสาระสำคัญของหลักการบัญชีที่ใช้นั้นไว้เป็นหมายเหตุในงบการเงินแล้วก็ตาม ในกรณีที่มีความเห็นแตกต่างกันในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างคณะกรรมการกับผู้จดทะเบียน SEC จะยอมรับการเปิดเผยในงบการเงินแทนการแก้ไขในงบการเงินในเรื่องเกี่ยวกับหลักการบัญชีนั้นต่อเมื่อหลักการบัญชีดังกล่าวมีการสนับสนุนโดยหลักฐานอย่างเพียงพอในภาคปฏิบัติของธุรกิจนั้น

¹⁰ Ibid., p. 25.

อย่างไรก็ตาม ในประกาศทางการบัญชีฉบับที่ 4 ไม่มีการให้ความหมายของการสนับสนุนโดยมีหลักฐานอย่างเพียงพอ¹¹

สรุปได้ว่า กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาให้อำนาจกับผู้ควบคุมการทำบัญชีในการแก้ไข เพิ่มเติม ออกและยกเลิกข้อบังคับเกี่ยวกับการบัญชีได้ เพื่อให้สามารถปรับข้อบังคับทางการบัญชีให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและกาลเวลาที่เปลี่ยนแปลงไป

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน

1. ข้อกำหนดทั่วไป

ข้อบังคับ S-X กฎข้อที่ 3 เป็นข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการทำงบการเงิน¹² ซึ่งสรุปได้ดังนี้

งบการเงินต้องทำตามแบบ เรียงลำดับรายการ และใช้ศัพท์ตามที่กำหนดในกฎ ส่วนจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงินอาจแสดงเป็นคอลลาร์ดาวน์ ๆ หรือจำนวนพัน จำนวนแสนก็ได้ รายการที่จำนวนเงินไม่มากจนเป็นสาระสำคัญไม่ต้องแยกแสดง รายการต่างหาก รายการใดที่ไม่มีจำนวนเงินแสดงก็ไม่ต้องเขียนชื่อรายการไว้ หมายถึงใช้ประกอบงบการเงินหลายงบอาจแสดงไว้ท้ายงบการเงินเดียวกันได้ แล้วอ้างอิงไว้ในงบการเงินอื่น ๆ รายการที่เป็นรายการหักให้แสดงเป็นตัวเลขสีแดงหรือใส่วงเล็บที่ตัวเลข แล้วอธิบายเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงินให้ทราบว่าตัวเลขสีแดงหรือตัวเลขในวงเล็บเป็นรายการหัก การแสดงข้อมูลเพิ่มเติมจากที่กำหนดเป็นกฎไว้ต้องไม่ทำให้เกิดความเข้าใจผิดในงบการเงิน รายการค้าเสื่อมราคาต้องแสดงเป็นรายการหักจากราคาสินทรัพย์ที่ใช้เป็นฐานคำนวณ และในกรณีที่กำหนดให้แจ้งแก่ผู้ทำราคาต้องระบุให้ชัดแจ้ง ไม่ควรอธิบายว่าเป็นราคาตามบัญชีเท่านั้น

¹¹Ibid., p. 2.8.

¹²Ibid., p. 16.11-16.39.

รายการที่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนต้องสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ภายในหนึ่งปี ทั้งนี้ให้รวมรายการที่ตามประเพณีการค้าถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนด้วย เช่น ลูกหนี้เงินผ่อน สินค้า งานระหว่างทำ และถ้าปฏิบัติได้ให้แจ้งจำนวนเงินที่ประมาณว่าจะเปลี่ยนเป็นเงินสดไม่ได้ภายในหนึ่งปีด้วย ส่วนรายการหนี้สินหมุนเวียนใดเกณฑ์นี้ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี ทั้งนี้ไม่รวมรายการซึ่งตามประเพณีการค้าไม่ถือเป็นหนี้สินหมุนเวียน เช่น เงินมัดจำรับจากลูกค้า และรายได้รับล่วงหน้า เป็นต้น

การซื้อหุ้นกู้คืน ต้องแสดงเป็นรายการหักจากหนี้สินประเภทนั้น เว้นแต่หุ้นกู้ที่เป็นหลักทรัพย์ของเงินกองทุนบำเหน็จพนักงาน หรือเงินกองทุนอื่นที่ไม่ใช่เพื่อไถ่คืนหุ้นกู้นั้น โดยต้องแสดงในวงเล็บท้ายรายการหุ้นกู้อีกว่ามีหุ้นกู้ซื้อคืนมาราคาเท่าไร

ข้อกำหนดทั่วไปในงบการเงินนี้เป็นส่วนที่ทำให้เกิดแนวปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินที่เป็นแบบเดียวกัน สะดวกและเข้าใจได้ง่าย ข้อกำหนดนี้จำเป็นมากในการทำงบการเงิน

2. ข้อกำหนดในการทำงบการเงิน

ข้อบังคับ s-x แห่งชนิดของบริษัทและประเภทของงบการเงิน และรายละเอียดแนบงบการเงินไว้ดังนี้¹³

ก. บริษัทพาณิชย์การและอุตสาหกรรม ต้องจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน ตารางรายละเอียดแนบงบการเงินตามตารางรายละเอียดที่กำหนดคือ ตารางหลักทรัพย์ชั่วคราว ตารางลูกหนี้ผู้ค้าประกัน ผู้ก่อการ ผู้อำนวยกรฯ ตารางลูกหนี้กิจการในเครือ และบุคคลอื่นซึ่งไม่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ตารางสินทรัพย์ประจำ ตารางค่าเสื่อมราคาสะสม ตารางสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตารางการหมักค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตารางพันธบัตร การจำนอง ตารางเจ้าหนี้กิจการในเครือและบุคคลอื่นซึ่งไม่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ตารางการค้าประกันหลักทรัพย์ที่ออกโดยบุคคลอื่น ตารางบัญชีกำหนดมูลค่า

¹³Ibid., p. 18.1, 19.1.

เงื่อนไขและการสำรอง ตารางหุ้นทุน ตารางการให้สิทธิ ตารางหลักทรัพย์อื่น ตารางรายละเอียดประกอบงบกำไรขาดทุนเพิ่มเติม ตารางที่ดินและค่าเสื่อมราคา ตารางเงินกู้โดยใช่ที่ดินจำนอง ตารางเงินลงทุนอื่นที่ไม่แสดงไว้ในตารางอื่น ๆ

ข. บริษัทพาณิชย์การ อุตสาหกรรม และเหมืองแร่ในระหว่างกิจการและพัฒนา ต้องจัดทำงบแสดงสินทรัพย์และต้นทุนในระหว่างกิจการ สำรวจและพัฒนา งบแสดงหนี้สิน งบแสดงต้นทุน งบแสดงหลักทรัพย์อื่น งบแสดงเงินสดรับและจ่าย ตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 3 ตาราง

ค. บริษัทการจัดการเงินลงทุน ต้องทำงบดุล งบแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน งบแสดงรายได้รายจ่าย งบแสดงส่วนเพิ่มและส่วนลดมูลค่าของเงินลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น งบส่วนเกิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ งบแสดงแหล่งที่มาของสินทรัพย์สุทธิ และตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 9 ตาราง

ง. หน่วยงานเงินลงทุนในรูปทรัสต์ ต้องจัดทำงบแสดงสถานะการเงิน งบแสดงรายได้และการจัดสรรกองทุน ตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 5 ตาราง

จ. บริษัทเงินลงทุนที่รับรองในจำนวนเงินที่กำหนดให้ ต้องจัดทำงบดุล งบกำไรและขาดทุน ตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 13 ตาราง

ฉ. โครงการเงินออมเพื่อซื้อหุ้นของพนักงาน ต้องจัดทำงบแสดงสถานะทางการเงิน งบแสดงรายได้และการเปลี่ยนแปลงในแผนของส่วนทุน ตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 2 ตาราง

ช. บริษัทประกันภัยนอกเหนือจากการประกันชีวิตและสิทธิ ต้องจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน หมายเหตุพิเศษในงบการเงิน ตารางประกอบงบการเงิน 11 ตาราง

ซ. บริษัทประกันชีวิต ต้องจัดทำงบดุล งบกำไรและขาดทุน หมายเหตุพิเศษในงบการเงิน ตารางรายละเอียดแผนงบการเงิน 11 ตาราง

ด. คณะกรรมการออกใบรับรองการฝากเงิน ต้องจัดทำงบแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน งบแสดงเงินสดรับและจ่าย

๗. บริษัทนายทุนธนาคารและธนาคาร ต้องจัดทำสมุด งบกำไรและ
ขาดทุน ตารางรายละเอียดแนบงบการเงิน เช่นเดียวกับบริษัทพาณิชย์การ และอุตสาหกรรม
กรรม และแบ่งการางเป็น 2 ส่วน ส่วนแรกธุรกิจธนาคาร ส่วนที่สองธุรกิจอื่น ๆ

สรุปได้ว่า ข้อบังคับ S-X กำหนดให้ธุรกิจทางการเงินตามความเหมาะสม
ของประเภทธุรกิจ นอกจากนี้ยังมีรายละเอียดแนบงบการเงินเพื่อให้อธิบายข้อมูลใน
งบการเงินมากขึ้น

เนื่องจากงบการเงินที่จัดทำโดยธุรกิจประเภทต่าง ๆ มีมาก ในที่นี้จึงขอยก
ตัวอย่างงบการเงินของบริษัทพาณิชย์การและอุตสาหกรรมซึ่งจะเห็นว่า ข้อกำหนดในงบ
การเงินของประเทศสหรัฐอเมริกาละเอียดกว่าของประเทศอังกฤษมาก

การแสดงรายการในงบการเงินสำหรับบริษัทพาณิชย์และอุตสาหกรรมมีดังนี้

งบดุล

สินทรัพย์หมุนเวียน

1. เงินสดและรายการเงินสด ให้แยกแสดง
 - ก. เงินสดในมือ เงินฝากกระแสรายวัน และเงินฝากประจำ
 - ข. เงินใหญ่ที่เรียกชำระคืน และ
 - ค. เงินฝากที่มีข้อจำกัดการถอนคืน
2. หลักทรัพย์ชั่วคราว ให้รวมเฉพาะหลักทรัพย์ที่มีตลาดจำหน่ายได้ทันทีเท่านั้น แต่ไม่รวมหุ้นในบริษัทย่อย แฉงเกณฑ์การคำนวณราคาด้วย โดยแสดงราคาทุนหรือราคาตลาดไว้ในวงเล็บ
3. ตัวเงินรับ (การค้า)
4. ลูกหนี้ (การค้า)
5. สำรองหนี้สูญจากตัวเงินรับ และลูกหนี้ (การค้า) ตัวเงินรับและลูกหนี้ที่เป็นหนี้สูญแล้ว ไม่ให้รวมอยู่ในยอดสินทรัพย์และสำรอง
6. สินค้าคงเหลือ
 - ก. ให้แยกแสดงเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุ
 - ข. แฉงเกณฑ์การคำนวณราคา เช่น ราคาทุน ราคาตลาด ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า และแจ้งวิธีกำหนดราคาทุนหรือราคาตลาดด้วย เช่น ราคาทุนเฉลี่ย ราคาเข้าก่อน ออกก่อน (FIFO) ราคาเข้าหลังออกก่อน (LIFO) เป็นต้น
7. สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
 - ก. ให้แยกแสดง
 - (1) จำนวนเงินที่เป็นหนี้ (ไม่รวมลูกหนี้การค้าตามปกติ) โดยกรรมการเจ้าหน้าที่ และผู้ถือหุ้นที่ไม่ใช่บริษัทย่อย
 - (2) จำนวนที่เป็นหนี้โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
 - (3) รายการอื่นที่เป็นจำนวนเงินเกินร้อยละสิบของสินทรัพย์หมุนเวียนทั้งสิ้น โดยเฉพาะให้ระบุจำนวนที่เป็นหนี้แก่บริษัทเครือเดียวกันที่ไม่ใช่บริษัทแม่ หรือบริษัทย่อย

ข. จำนวนที่เป็นหนี้โดยบริษัทแม่ หรือบริษัทย่อย หรือบริษัทตาม ก.(3) ไม่ให้แสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เว้นแต่เป็นจำนวนไม่เกินสินทรัพย์หมุนเวียนสุทธิของ บริษัทที่เป็นหนี้สิน

8. สินทรัพย์หมุนเวียนทั้งสิ้น

เงินลงทุน

9. หุ้บริษัทในเครือ - ให้แจ้งเกณฑ์การคำนวณราคา
10. จำนวนที่เป็นหนี้โดยบริษัทในเครือที่ไม่ใช่สินทรัพย์หมุนเวียน
11. เงินลงทุนถือหุ้คนอื่น - ให้แจ้งเกณฑ์การคำนวณราคา และแสดงราคาตลาดไว้ในวงเล็บด้วย
12. เงินลงทุนอื่นใดแยกแสดงรายการที่เป็นจำนวนเงินเกินร้อยละสิบของทรัพย์สินทั้งสิ้นนอกจากทรัพย์สินถาวรและทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ถาวร

13. ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร - ให้แยกแสดงเป็นประเภทที่สำคัญ เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักรและอุปกรณ์ สิทธิการเช่า และแจ้งเกณฑ์การคำนวณราคากด้วย
14. สำรองค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวร

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

15. สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า สัมปทาน ค่าความนิยม และทรัพย์สินอื่นที่ไม่มีตัวตน ออย่างอื่น - ให้แจ้งเกณฑ์การคำนวณราคา
16. สำรองค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

รายจ่ายรอการตัดบัญชี

17. ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และรายจ่ายรอการตัดบัญชี - ให้แยกแสดงรายการที่เป็นจำนวนเงินมาก ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าซึ่งจะได้รับบริการภายในหนึ่งปี อาจแสดงไว้ในข้อ 7 ก็ได้

18. ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัท - ให้แจ้งวิธีตัดบัญชีไว้ด้วย
19. ส่วนลดและค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้ - ให้แจ้งวิธีตัดบัญชีไว้ด้วย
20. ค่านายหน้าและค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น - ให้แจ้งวิธีตัดบัญชีไว้ด้วย -

และแสดงเป็นรายการหักจากกำไรสะสม

สินทรัพย์อื่น

21. สินทรัพย์อื่น - ให้แยกแสดง

- ก. จำนวนที่เป็นหนี้โดยกรรมการ เจ้าหน้าที่และผู้ถือหุ้นที่มีใบบริษัทย่อย
- ข. เงินกองทุนบำเหน็จพนักงาน หรือเงินกองทุนอื่น และ
- ค. รายการอื่นที่เป็นจำนวนเงินเกินร้อยละสิบของทรัพย์สินทั้งสิ้น นอกจากทรัพย์สินถาวรและทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

หนี้สินหมุนเวียน

22. ตัวเงินจ่าย - ให้แยกแสดงจำนวนที่เป็นหนี้แก่ธนาคาร เจ้าหนี้ และแก่บุคคลอื่น ๆ

23. เจ้าหนี้ (การค้า)

24. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย - ให้แยกแสดงเงินเคื่อน และค่าแรงค้างจ่าย ภาษีค้างจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย และรายการอื่นที่เป็นจำนวนเงิน

25. หนี้สินหมุนเวียนอื่น - ให้แยกแสดงเงินปันผลค้างจ่าย หุ้นกู้ และเงินกู้ที่ถึงกำหนด จำนวนเงินที่เป็นหนี้แก่บริษัทแม่และบริษัทย่อย จำนวนเงินที่เป็นหนี้ (ไม่รวมเจ้าหนี้การค้าตามปกติ) แก่กรรมการ เจ้าหน้าที่และผู้ถือหุ้นที่ไม่ใช่บริษัทย่อย รายการอื่นที่เป็นจำนวนเงินเกินร้อยละสิบของหนี้สินหมุนเวียนทั้งสิ้น โดยเฉพาะในระบุนจำนวนที่เป็นหนี้แก่บริษัทในเครือที่มีใบบริษัทแม่หรือบริษัทย่อย รายการที่เหลืออาจแสดงรวมกันก็ได้

26. หนี้สินหมุนเวียนทั้งสิ้น

รายได้รับล่วงหน้า

27. รายได้รับล่วงหน้า

หนี้สินระยะยาว

28. ทรัพย์สิน และเงินกู้โดยมีจำนองเป็นประกัน - ให้แยกแสดงหนี้สินแต่ละราย และให้คำอธิบาย (หรืออ้างอิงคำอธิบายในหมายเหตุ) เกี่ยวกับ
- ก. ลักษณะหนี้ และอัตราดอกเบี้ย
 - ข. วันครบกำหนดชำระ หรือถ้ามีกำหนดชำระก็ให้เป็นวงให้แจ้งว่ากำหนดชำระคืนตั้งแต่ปีใดถึงปีใด
 - ค. จำนวนที่ตั้งกำหนดและเงินกองทุนใดถอนที่คงตั้งเพิ่มในแต่ละปีเป็นเวลาห้าปี นับแต่วันที่ในงบดุล
 - ง. ถ้าหากการชำระคืนเงินต้น หรือดอกเบี้ยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดให้แจ้งเหตุการณ์นั้นไว้
 - จ. บุริมสิทธิ และ
 - ฉ. สิทธิและเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงหนี้
29. จำนวนที่เป็นหนี้แก่บริษัทในเครือ
30. หนี้สินระยะยาวอื่น - ให้แยกแสดง
- ก. จำนวนที่เป็นหนี้ธนาคาร
 - ข. จำนวนที่เป็นหนี้แก่กรรมการ เจ้าหนี้และผู้ถือหุ้นที่มีส่วนน้อย และ
 - ค. หนี้สินระยะยาวอื่น ให้แจ้งควรวามีหลักประกันหรือไม่ และให้คำอธิบายหรืออ้างอิงคำอธิบายในหมายเหตุ) เช่นเดียวกับ 28

หนี้สินอื่น

31. หนี้สินอื่น - ให้แยกแสดงรายการที่เป็นจำนวนเงินเกินร้อยละสิบของหนี้สินทั้งสิ้น นอกจากหนี้สินระยะยาว
32. พันธะผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า

สำรองที่ไม่ได้แสดงไว้ภายใต้หัวข้ออื่น

33. สำรองที่ไม่ได้แสดงไว้ภายใต้หัวข้ออื่น - ให้แยกแสดงเป็นประเภทต่าง ๆ และแจ้งถึงวัตถุประสงค์ด้วย

ทุนเรือนหุ้นและส่วนเกินหุ้น

34. ทุนเรือนหุ้น - ให้แสดงชนิดของหุ้น หุ้นที่จดทะเบียน หุ้นที่ออกจำหน่าย และสิทธิการเปลี่ยนชนิดหุ้น หุ้นที่จองแล้วแต่ยังไม่ได้ออกใบหุ้น และค่าหุ้นค้างชำระ

35. ส่วนเกินหุ้น

ก. ให้แยกแสดงส่วนเกินมูลค่าหุ้น ถ้าไรจากการที่ราคาทรัพย์สินเกินหุ้นอื่น ๆ ถ้าไรสะสมทั้งที่จัดสรร และที่ยังไม่จัดสรร

ข. ถ้าไรที่ยังไม่ได้ออกจัดสรรของบริษัทย่อย ถ้ารวมอยู่ด้วยให้แสดงไว้ใบวงเล็บ

ค. ถ้ามีการปรับปรุงเงินหุ้นใหม่ เพื่อรับล้างตราหุ้น ให้แจ้งว่าถ้าไรสะสมเริ่มต้น แดงเมื่อใด และให้แจ้งยอดราคาหุ้นที่ลบล้างไปเป็นเวลาอย่างน้อยสามปีนับแต่ปรับปรุงหุ้นงบท่าไรสะสม โดยอาจถึงถึงไว้ในงบดุลด้วย

รายการที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนตามกฎของ SEC

งบกำไรขาดทุนต้องรวมรายได้ และค่าใช้จ่ายทั้งปีที่เกิดขึ้นในปีนั้น และไม่รวมรายการอื่นใดที่ไม่เกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ ยอดขายและรายได้จากการดำเนินงานอาจแสดงรวมเป็นยอดเดียวกันได้ การรายการที่ถือว่าไม่จำเป็นจำนวนไม่เกินร้อยละสิบของยอดรวม เมื่อแสดงรายได้รวมกันแล้วเช่นนี้ ต้นทุนขายกับกำไรขายดำเนินงานก็อาจแสดงรวมกันได้

1. ก. ขายหักส่วนลดจ่ายและรับคืนให้แยกแสดงขายให้ บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกับรายใหญ่อื่น

2. ก. ต้นทุนขาย

(1) แยกการคำนวณต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือต้นปี สินค้าคงเหลือสิ้นปี
เกณฑ์การค้าวงราคา

(2) กิจการค้าส่งและค้าปลีก อาจรวมค่าเก็บรักษาและค่าใช้จ่ายในการซื้อ เป็นต้นทุนขายก็ได้ แต่ค่าโฆษณาให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย

1. ข. รายได้จากการดำเนินงานให้แยกแสดงรายได้จากบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย กับรายได้อื่น

2. ข. ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน - ให้แยกแสดงค่าใช้จ่ายแก่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย กับค่าใช้จ่ายแก่ผู้อื่น

3. ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น - ให้แยกแสดงค่าใช้จ่ายที่เป็นจำนวนเงินมาก ซึ่งยังไม่ไ้รวมอยู่ในข้อ 2

4. ค่าใช้จ่ายการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายบริหาร

5. หนี้สูญ

6. ค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น ๆ แยกค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ไ้รวมในข้อ 4

รายได้อื่น

7. เงินปันผล - ให้แยกแสดงเงินปันผลจากหุ้นบริษัทในเครือ จากหลักทรัพย์ชั่วคราว และจากหลักทรัพย์อื่น

8. ดอกเบี้ยจากหลักทรัพย์ - ให้แยกแสดงเป็นดอกเบี้ยรับจากหุ้นบริษัทในเครือจากหลักทรัพย์ชั่วคราว และจากหลักทรัพย์อื่น

9. กำไรจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ - ให้แสดงจำนวนสุทธิหลังจากหักขาดทุนแล้ว ไม่ให้รวมกำไรจากการจำหน่ายหุ้นของตนเองหรือของบริษัทในเครือ ให้แจ้งวิธีกำหนดราคาทุนของหลักทรัพย์ที่จำหน่ายควย (หรืออาจถึงค่าอธิบายในหมายเหตุ) เช่น ราคาทุนเฉลี่ย FIFO หรือราคาทุนเฉพาะราย

10. รายได้เบ็ดเตล็ดอื่น ๆ - ให้แยกแสดงรายการที่เป็นจำนวนเงินมาก โดยอธิบายลักษณะของรายได้นั้นไว้ควย

รายการหักอื่น

11. ดอกเบี้ย ส่วนลด และค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้ ให้แยกแสดงดอกเบี้ยหุ้นกู้ และเงินกู้อำนอง ส่วนลดและค่าใช้จ่าย หรือส่วนเกินมูลค่าที่ตีคณณัติและดอกเบี้ยจ่ายอื่น ๆ

12. ขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ - ให้แสดงจำนวนสุทธิจากหักกำไรแล้ว ไม่ให้รวมขาดทุนจากการจำหน่ายหุ้นของตนเองหรือของบริษัทในเครือ ให้แจ้งวิธีกำหนดราคาทุนของหลักทรัพย์จำหน่ายควย (หรืออาจถึงค่าอธิบายในหมายเหตุ) เช่นราคาทุนเฉลี่ย หรือราคาทุนเฉพาะราย

13. รายการหักเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ - ให้แยกแสดงรายการที่เป็นจำนวนเงินมาก โดยอธิบายลักษณะของรายการหักนั้นไว้ควย

14. กำไรหรือขาดทุนสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้
15. ภาษีเงินได้
16. กำไรหรือขาดทุนสุทธิ
17. รายการพิเศษ - ให้แยกแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีนั้น ที่ยังไม่ได้นำมาหักกำไรหรือขาดทุนสุทธิตามข้อ 16.
18. กำไรหรือขาดทุนสุทธิรวมทั้งรายการพิเศษ

3. ข้อกำหนดในการหักงบการเงินรวม

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีเศรษฐกิจและการค้าที่เจริญมาก ธุรกิจหนึ่งอาจลงทุนในธุรกิจอื่นเพื่อต้องการควบคุม ธุรกิจประเภทหนึ่ง หรือต้องการขยายงานออกไปในธุรกิจอื่นเพื่อความมั่นคงของบริษัท เป็นต้น ซึ่งการลงทุนในลักษณะดังกล่าวทำให้ธุรกิจหนึ่งมีส่วนได้เสียในอีกธุรกิจหนึ่งซึ่งบางครั้งส่วนได้เสียนี้มีผลหรือผลเสียหายต่อบริษัทที่ลงทุนเป็นอย่างมาก และลำพังงบการเงินของบริษัทที่ลงทุนจะแสดงได้เฉพาะจำนวนเงินลงทุนเท่านั้นแต่ไม่อาจแสดงส่วนได้เสียที่สำคัญของบริษัทที่ไปลงทุนได้

ดังนั้นข้อบังคับ s-x จึงกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนต้องทำงบการเงินรวมเมื่อเข้าข่ายที่กำหนดและให้จัดทำงบการเงินรวมตามวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้¹⁴

1. บริษัทที่จดทะเบียนต้องทำงบการเงินรวมหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าการทำงบการเงินรวมแล้วจะแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ชัดเจนหรือไม่และไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมถ้าบริษัทจดทะเบียนไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นเป็นส่วนใหญ่ในบริษัทย่อย หรือวันสิ้นสุดปีการเงินของบริษัทจดทะเบียนต่างกับบริษัทย่อย นอกจากว่าผลต่างระยะเวลาปิดบัญชีนั้น ไม่เกิน 93 วัน และแจ้งให้ทราบถึงวันปิดบัญชีของบริษัทย่อยพร้อมทั้งเหตุผล

¹⁴ Ibid., p. 17.1-17.12.

ของการที่ต้องใช้วันเปิดบัญชีนั้น

การเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ให้พิจารณาถึงการควบคุมบริษัทย่อยได้ภายในกรณีที่บริษัท
ถือหุ้นบริษัทย่อยทั้งหมด แต่บริษัทย่อยอยู่ระหว่างดำเนินการเป็นคดีในศาลเรื่องการล้มละลาย บริษัท
แม้อาจไม่ได้ควบคุมบริษัทย่อยเนื่องจากข้อตกลงพิเศษระหว่างกัน ดังนั้นกรณีนี้ไม่ต้องทำ
งบการเงินรวม

บริษัทแม่เป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ที่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยแห่งหนึ่ง แต่บริษัทย่อย
ได้ถือหุ้นส่วนใหญ่และมีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่ง กรณีเช่นนี้บริษัทแม่ต้องทำงบ
การเงินรวมกับบริษัทย่อยทั้งสองแห่งนั้น

นอกจากนี้ SEC ยังกำหนดว่ากรณีต่อไปนี้บริษัทแม่ไม่ต้องทำงบการเงินรวม คือ

- ประเภทธุรกิจของบริษัทแม่และบริษัทย่อยต่างกันมาก
- ถ้าการลงทุนในบริษัทย่อยเป็นการชั่วคราว เมื่อสถานการณ์ด้านนายจะขายทันที
- ถ้าบริษัทย่อยนั้นเป็นบริษัทเล็กจนไม่เป็นสาระสำคัญ

อนึ่งถ้ามีการทำงบการเงินรวมกับบริษัทย่อยซึ่งอยู่ในต่างประเทศ บริษัทแม่ต้อง
แสดงถึงข้อจำกัดทางการเมือง เศรษฐกิจ และการเงินของประเทศที่ไปลงทุนนั้น

2. การรวมกลุ่มงบการเงินของบริษัทย่อยที่ถูกถือหุ้นน้อยกว่า 50% ซึ่งบริษัท
แม่บันทึกเงินลงทุนตามวิธีการบัญชี เงินลงทุนที่ปรับปรุงแล้วเข้าเป็นกลุ่มหนึ่งหรือมากกว่า
ตามหลักการว่าเมื่อรวมแล้วจะแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกลุ่มอย่าง
ชัดเจนหรือไม่ในกรณีเช่นนี้ถึงแม้บริษัทย่อยเหล่านี้จะมีวันเปิดบัญชีไม่ตรงกันก็ตาม SEC
ก็อาจเสนอให้มีการรวมกลุ่มงบการเงินของบริษัทย่อยเหล่านี้ ถ้าการรวมกลุ่มงบการเงิน
นี้เป็นสาระสำคัญ แต่ให้มีการเปิดเผยถึงความแตกต่างของปีการเงินของบริษัทย่อยนั้น ๆ

3. เมื่อมีการทำงบการเงินรวม บริษัทแม่ต้องจัดทำงบแสดงหลักการ การทำงบ
การเงินรวมโดยแสดงเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงินรวมนั้น งบแสดงหลักการการทำ
งบการเงินรวมต้องอธิบายถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาว่า เหตุใดจึงนำบริษัทย่อยหรือบริษัท
ในเครือเข้ามาทำงบการเงินรวม หลักการที่ใช้ทำงบการเงินรวม และถ้ามีการเปลี่ยนแปลง
แปลงของชื่อบริษัทย่อยที่นำมาทำงบการเงินรวมของในปีการเงินก่อนต่างกับปีการเงินนี้

และมีผลกระทบกระเทือนต่องบการเงินรวมอย่างเป็นสาระสำคัญต้องเปิดเผยถึงชื่อของ บริษัทย่อยที่เปลี่ยนแปลงนั้น รวมทั้งถ้ามีการเปลี่ยนแปลงในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทร่วมที่เข้ารวมในงบการเงินรวมและมีผลกระทบกระเทือนต่องบการเงินรวมเป็นสาระสำคัญ ให้อธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงนี้และวิธีการปฏิบัติที่ใช้สำหรับ การเปลี่ยนแปลงนั้นให้ชัดเจน

4. บริษัทแม่ต้องทำงบกระทบกระเทือนระหว่างเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ไม่รวมในงบการเงินรวมและบริษัทที่ลงทุนถือหุ้นไม่ถึง 50% ซึ่งมีที่รายการเงินลงทุนด้วยวิธีเงินลงทุนที่ปรับปรุงแล้ว กับส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทแม่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย โดยให้แสดงเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงินรวม

5. บริษัทแม่จะต้องตัดรายการการเงินระหว่างกันของบริษัทแม่และบริษัทย่อยที่ว่างงบการเงินรวม และตัดรายการกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่และบริษัทย่อยซึ่งบริษัทแม่บันทึกรายการเงินลงทุนโดยวิธีเงินลงทุนที่ปรับปรุงแล้ว

ในกรณีที่ไม่มีรายการตัดรายการการเงินระหว่างกัน บริษัทแม่จะต้องจัดทำงบแสดงเหตุผลและวิธีการปฏิบัติของรายการการเงินระหว่างกันที่ไม่เกิดขึ้น

6. ข้อบังคับ s-x ยินยอมให้มีการว่างงบการเงินรวมของบริษัทผู้จดทะเบียนและบริษัทย่อยซึ่งค่าเป็นกิจกรรมทางการเงินหลายประเภท ตามกฎต่อไปนี้

6.1 ถ้าผู้จดทะเบียนและบริษัทย่อยค่าเป็นธุรกิจอย่างหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งอย่างของกิจกรรมทางการเงินต่อไปนี้คือ การธนาคาร การประกันภัย การเงิน การออมทรัพย์ และการให้กู้รายย่อย แต่ต้องแสดงรายงานของผู้สอบบัญชีของงบการเงินสำหรับแต่ละบริษัทย่อยที่เป็นสาระสำคัญ

6.2 ถ้าบริษัทผู้จดทะเบียนและบริษัทย่อยค่าเป็นธุรกิจการอุตสาหกรรมการค้า หรือกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับการเงินอื่น ๆ กับกิจกรรมทางการเงินที่กล่าวในข้อ 6.1 แต่ถ้ามบริษัทย่อยดังกล่าวมีความสำคัญน้อยก็ไม่ต้องว่างงบการเงินรวมกับการดำเนินการดำเนินงานของกลุ่มหลัก กลุ่มที่มีความสำคัญน้อยอาจจะรวมในงบการเงินรวมได้ ในกรณีที่กิจกรรมของกลุ่มดังกล่าวเป็นผลประโยชน์หลักของการดำเนินงานของกลุ่มหลัก

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ข้อบังคับ s-x ได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างสิ้นเชิงเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินอย่างลึกซึ้ง จึงมีทั้งข้อกำหนดเป็นหมายเหตุในงบการเงิน ตารางรายละเอียดแนบงบการเงิน แต่การที่ให้ข้อมูลมากเกินไปอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความสับสนขึ้นได้ ถ้าผู้ใช้งบการเงินนั้นไม่ใช่ นักบัญชี

ถึงกระนั้นก็ตาม ก็มีข้อยกเว้นสำหรับการเปิดเผยข้อมูลเช่นกัน คือข้อมูลที่ไม่รู้หรือไม่สามารถได้มาโดยควร บริษัทผู้จดทะเบียนจะเปิดเผยหรือให้ข้อมูลตามที่กำหนดเท่าที่ตนรู้หรือได้มาโดยควร ถ้าข้อมูลที่ต้องการ ผู้จดทะเบียนไม่รู้ หรือไม่สามารถได้มาโดยควร เพราะการได้ข้อมูลต้องเสียค่าใช้จ่ายและความพยายามเกินเหตุ หรือเป็นข้อมูลที่มีผู้รู้เฉพาะซึ่งไม่อยู่ในการควบคุมของผู้จดทะเบียน ข้อมูลเหล่านี้อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องแสดงภายใต้เงื่อนไข¹⁵ ดังต่อไปนี้

(ก) ผู้จดทะเบียนจะต้องให้ข้อมูลเท่าที่ทราบหรือทราบได้โดยไม่เสียค่าใช้จ่ายหรือความพยายามเกินควร พร้อมทั้งแหล่งที่มาของข้อมูล

(ข) ผู้จดทะเบียนจำต้องแสดงไว้ว่า ในกรณีข้อมูลที่ไม่สามารถได้มาโดยควรจากผู้รู้เฉพาะอย่าง เนื่องจากไม่สามารถควบคุมได้ ให้แสดงผลการขอร้องเพื่อที่จะได้ข้อมูลนั้น

ข้อบังคับ s-x กฎข้อที่ 3.16 เป็นข้อกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นหมายเหตุต่อท้ายงบการเงิน¹⁶ มีข้อกำหนดดังนี้คือ

1. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือวิธีการบัญชีในระหว่างปี ซึ่งมีผลกระทบกระเทือนงบการเงินของปีปัจจุบันเมื่อเปรียบเทียบกับปีก่อน และให้แจ้งด้วยว่าเป็นผลทำ

¹⁵ Ibid., p. 16.2.

¹⁶ Ibid., p. 16.19-16.39.

ให้กำไรสุทธิเปลี่ยนแปลงไปเท่าไร

2. รายการของปีก่อน ๆ ที่มีจำนวนเงินมาก ซึ่งนำมาปรับปรุงในปีปัจจุบันและให้แจ้งด้วยว่า เป็นผลให้กำไรสุทธิปีก่อน ๆ เปลี่ยนแปลงไปเท่าไร

3. ภาระผูกพันเพื่อซื้อหลักทรัพย์ สิทธิพยาน และเพื่อซื้อหรือเช่าสิทธิพยานสัญญาเช่าระยะยาว

4. สัญญาเช่าสิทธิพยานระยะยาว อัตราค่าเช่า ระยะเวลาที่จ่ายค่าเช่า และภาระอื่น ๆ ตามสัญญาเช่า

5. สิทธิพยานที่มีการผูกพันและหนี้สินที่ประกบ ให้แสดงจำนวนเงินที่เจ้าหนี้จะยึดได้ พร้อมทั้งอธิบายภาระผูกพันของสิทธิพยานที่ค่าประกบอย่างละเอียด

6. สิทธิพิเศษของหุ้นบุริมสิทธิ

(1) ถ้าให้บริษัทไถ่กลับหุ้นบุริมสิทธิได้ ให้แจ้งวันไถ่คืนและราคาไถ่คืนค่าหุ้น

(2) เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิค้างจ่ายสะสมต่อหุ้น และยอดค้างจ่ายทั้งสิ้น

(3) จำนวนเงินที่จะจ่ายคืนหุ้นในกรณีชำระบัญชี

7. เงินค่าเหนื่อยพนักงาน จำนวนที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำปี และถ้าไม่ตั้งเงินกองทุนไว้ ให้แจ้งด้วยว่าเงินกองทุนทั้งสิ้นเป็นเท่าไร

8. ข้อจำกัดในการจ่ายเงินปันผล เว้นแต่ที่แสดงไว้แล้วตามข้อ 6 และจำนวนกำไรสะสมที่ถูกจำกัด

9. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นภายหลัง ในกรณีที่เป็นการค้ำประกันการออกหุ้นของบริษัทอื่นไม่แสดงรายละเอียดประกอบด้วย

10. นโยบายการหักค่าเสื่อมสภาพ อัตราค่าเสื่อมราคา วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับค่าบำรุงรักษา ค่าซ่อมแซม และค่าปรับสภาพให้ดีขึ้น กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสิทธิพยาน

11. สิทธิให้พนักงานถือหุ้นของบริษัทได้ จำนวนหุ้นที่ให้สิทธิ มีที่อนุมัติ มีที่ให้สิทธิซื้อหุ้นได้ และจำนวนหุ้นทั้งสิ้นที่กินไว้ ณ วันสิ้นปี กับราคาหุ้น

12. หลักการแปลงรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และจำนวนกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น

13. หลักในการจัดทำงบการเงินรวม

14. กำไรขาดทุนระหว่างบริษัทในเครือที่ยังไม่ตัดรายการระหว่างกัน ให้ระบุจำนวนเงินกำไรขาดทุนดังกล่าว และผลกระทบกระเทือนในงบดุล

15. การปิดสัญญา ให้แสดงข้อเท็จจริงในการปิดสัญญา จำนวนเงินต้น ดอกเบี้ยเงินต้นรวม และให้แจ้งถึงการตกลงหนี้สินใด ๆ หรือถ้ามีการเลิกสัญญาต้องระบุถึงจำนวนเงินที่เป็นภาระผูกพัน

16. หลักเกณฑ์ในการบันทึกรายได้

17. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษี จำนวนค่าใช้จ่ายภาษีและจำนวนค่าใช้จ่ายภาษีสำหรับเงินลงทุนตั้งพัก

18. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับพันธบัตร การจำนองและหนี้สินอื่น ๆ ให้ระบุจำนวนเงินและอำนาจที่ได้รับในการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

19. โครงการนโยบาย การแบ่งกำไร ให้ระบุข้อกำหนด และจำนวนเงินที่เป็นค่าใช้จ่ายในบัญชีกำไรขาดทุนที่จ่ายให้กับผู้จำหน่ายหรือพนักงานระดับบริหาร

นอกจากการให้เปิดเผยข้อมูลโดยการหมายเหตุท้ายงบการเงินดังที่กล่าวข้างต้นข้อบังคับ S-X กฎข้อที่ 12 ยังกำหนดแบบและรายละเอียดของข้อมูลที่ควรจัดทำแบบงบการเงินตามประเภทของธุรกิจแต่ละชนิด ตารางรายละเอียดแบบงบการเงินตามที่กำหนดไว้มี 42 ตาราง ธุรกิจประเภทหนึ่งต้องจัดทำรายละเอียดแบบงบการเงินเพียงจำนวนหนึ่งตามที่กำหนดเท่านั้นไม่ต้องทำรายละเอียดทั้ง 42 ตาราง¹⁷

จุดมุ่งหมายของการให้ทำรายละเอียดแบบงบการเงินนี้ ก็เพื่อให้ธุรกิจประเภทเดียวกันต้องจัดทำรายละเอียดแบบงบการเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้และมีข้อความรายละเอียดที่เหมือนกัน สรุปหลักเกณฑ์ในการจัดทำรายละเอียดแบบงบการเงินได้ดังนี้คือ

¹⁷ Ibid., p. 20.1-20.51.

1. ถ้าเป็นรายการที่มีลักษณะแตกต่างกันเป็นสาระสำคัญ ต้องแยกประเภทรายการออกจากกัน เช่น แยกประเภทรายการตามหลักทรัพย์ที่มีการค้าประกันหรือไม่ แยกประเภทรายการตามประเภทธุรกิจ แยกประเภทรายการตามประเภทลูกหนี้ แยกประเภทตามสินทรัพย์ที่มีลักษณะต่างกัน แยกประเภทรายการเป็นกิจการในเครือ บริษัทย่อย อื่น ๆ เป็นต้น

2. ให้ระบุหลักเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนเงินในตารางรายละเอียดว่าเป็นราคาทุน ราคาตลาด หรือราคาทุนกับราคาตลาดราคาไหนต่ำกว่ากัน หรือใช้วิธีอื่น ๆ ให้ระบุหลักเกณฑ์การคำนวณเป็นหมายเหตุท้ายรายละเอียดด้วย

3. จำนวนเงินที่แสดงในตารางรายละเอียดต้องสอดคล้องกับจำนวนที่แสดงในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง

4. ถ้ารายการใดมีจำนวนเงินมากกว่า 2%, 3%, 5% และ 10% ของยอดรวมสินทรัพย์หรือยอดรวมสินทรัพย์หมุนเวียน ให้สินทรัพย์หมุนเวียน หรือยอดรวมของแต่ละหัวข้อที่แสดงในตารางรายละเอียดประกอบงบการเงิน ความเฉพาะกำหนด จะต้องแยกแสดงรายการนั้นออกต่างหาก

5. ในกรณีที่มีการชำระค่าสินทรัพย์ หนี้สิน เงินปันผล หรืออื่น ๆ ที่ไม่ใช่การชำระด้วยเงินสด ต้องอธิบายหลักเกณฑ์และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องเป็นหมายเหตุท้ายรายละเอียดนั้นด้วย

6. ถ้ามีจำนวนสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ในการดำเนินงาน ต้องเปิดเผยให้ทราบ รวมทั้งจำนวนเงินที่บันทึกในบัญชีด้วย

7. ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงรายการใดในงบการเงินในระหว่างรอบระยะเวลาปีการเงินนั้น หากเป็นสาระสำคัญต้องแยกแสดงรายการออกต่างหาก เช่น จำนวนเกินกว่า 2% ของสินทรัพย์รวม นอกจากนี้ข้อมูลบางอย่าง เช่น เงินปันผลที่ได้จากหลักทรัพย์ที่ขายไปแล้ว ซึ่งไม่แสดงเป็นยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดปีการเงิน ต้องหมายเหตุถึงหลักเกณฑ์และจำนวนเงินปันผลนั้น เป็นหมายเหตุท้ายรายละเอียดนั้นด้วย

8. รายการเงินลงทุนในต่างประเทศที่มีจำนวนเงินมากที่อาจก่อให้เกิดความ



เสียหายต่อบริษัท ต้องแยกแสดงรายการไว้ต่างหาก

9. รายการที่มีความสำคัญต่อลักษณะความเป็นงานของธุรกิจ จะต้องมีการแสดงรายการกระทบยอด แสดงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดด้วย เช่น รายการเงินลงทุนในบริษัทในเครือ เงินสำรองต่าง ๆ เป็นต้น

10. ถ้ามีเงินลงทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล เป็นต้น ภายในงวดมีการเงินงวดก่อน หรือมีรายได้ค้างชำระเกินกว่า 3 เดือน ต้องแยกแสดงรายการออกต่างหาก

11. ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ นับแต่วันที่ในงบดุลจนถึงวันหารายละเอียดประกอบการเงิน ต้องหมายเหตุต่อท้ายรายละเอียดนั้น ถึงจำนวนเงินและลักษณะรายการที่เกิดขึ้น

12. ถ้ามีการค้าประกันหรือมีหนี้สินไม่แน่นอน ต้องแสดงหมายเหตุต่อท้ายรายละเอียดถึงจำนวนเงินและลักษณะรายการนั้น

13. ถ้าไม่มีการตัดรายการกำไร ระหว่างกันในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนและบริษัทในเครือ ต้องแสดงถึงจำนวนเงินและลักษณะรายการดังกล่าว

14. สำหรับหุ้นใดที่บริษัทได้สิทธิพิเศษกับพนักงาน ต้องแสดงจำนวนหุ้น ราคาวันที่มีสิทธิ และสิทธิคงเหลือ

15. ต้องแสดงจำนวนเงินรวมทุกหัวข้อที่มียอดจำนวนเงิน

16. ถ้ารายการที่กำหนดให้แสดงในตารางมีความสำคัญ ต้องแสดงยอดรวมเป็นกลุ่ม ประเภท ชนิด เป็นต้น เช่น ให้แสดงกลุ่มตามชื่อของรัฐ แยกประเภทตามลักษณะธุรกิจ เช่น การธนาคาร การประกันภัย อุตสาหกรรม เป็นต้น และให้แสดงชนิดของหุ้น เช่น หุ้นสามัญ หุ้นกู้ พันธบัตร เป็นต้น

ต่อไปนี้เป็นตารางรายละเอียดตัวอย่าง ซึ่งเป็นตารางที่ 12.2 ชื่อ ตารางรายละเอียดหลักทรัพย์ชั่วคราว - การลงทุนในหลักทรัพย์อื่น ๆ มีหัวข้อที่ต้องแสดง ดังนี้

ระดม ก	ระดม ข	ระดม ค	ระดม ง
ชื่อของผู้ถือหุ้น และประเภทของ หุ้นที่ออก	จำนวนหุ้นหรือหน่วย จำนวนเงินต้นของ หุ้นหรือค่าเงิน	จำนวนเงินที่แสดง ในงบดุล	ราคาตลาดของหุ้น ณ วันที่ในงบดุล

นอกจากนี้ยังมีข้อยกเว้น s-x ยังกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนกับ SEC ต้องจัดทำงบแสดงแหล่งที่มาและการใช้เงินทุน เป็นการเปิดเผยแหล่งของเงินทุนและการใช้เงินทุนของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาด้วย และอาจกำหนดให้มีการแบ่งงบการเงินของบุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนเพื่อเป็นรายละเอียดประกอบข้อมูลในงบการเงินนั้น เช่นบุคคลธรรมดานั้นมีส่วนได้เสียที่สำคัญกับบริษัท¹⁸

กฎหมายการบัญชีในประเทศไทย

ก่อนหน้าเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1949 ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายบังคับให้ธุรกิจต้องจัดทำบัญชี การทำบัญชีเป็นไปตามความสมัครใจของธุรกิจ นอกจากธุรกิจบางประเภท เช่น การธนาคาร การรถไฟ ทรัสต์ และธุรกิจที่ไม่มุ่งหวังกำไรอื่น ๆ ที่มีกฎหมายบังคับให้

¹⁸ Ibid., pp. 19.62.

ทำบัญชีและงบการเงินเป็นแบบมาตรฐานเดียวกัน ดังนั้นเพื่อปรับปรุงมาตรฐานการทำบัญชีและงบการเงินของธุรกิจอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม รัฐจึงแต่งตั้งคณะกรรมการคณะหนึ่ง (ปัจจุบันเรียกว่า สภาที่ปรึกษาบัญชีธุรกิจ Business Accounting Standard Committee) ประกอบด้วยนักวิชาการ นักธุรกิจ และข้าราชการระดับสูง ร่วมกันพิจารณา กำหนดหลักการทำบัญชีและงบการเงินของธุรกิจ และได้ออกเป็นระเบียบปฏิบัติโดยกำหนดเป็นหลักการ 2 ส่วนคือ หลักการบัญชีธุรกิจและกฎของการทำงบการเงิน ซึ่งได้นำหลักวิชาการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปมากำหนดเป็นกฎหมาย และเนื่องจากต้องการบังคับให้ธุรกิจทุกแห่งปฏิบัติในการทำบัญชีและงบการเงินให้เป็นมาตรฐานเดียวกันดังนั้นหลักการบัญชีที่นำมาเป็นกฎหมายนี้จึงกำหนดวิธีการทำบัญชีและงบการเงินอย่างละเอียดมาก

หน้าที่ของหน่วยงานที่ควบคุมการทำบัญชีและงบการเงิน

สภาที่ปรึกษาบัญชีธุรกิจ ภายใต้การควบคุมของรัฐมนตรีการคลัง ได้ออกระเบียบปฏิบัติในการทำบัญชีและงบการเงินในเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1949 โดยกำหนดระเบียบปฏิบัติทางการบัญชีเป็น 2 ส่วนคือ หลักการบัญชีธุรกิจ และกฎของการทำงบการเงิน ซึ่งธุรกิจต่าง ๆ ในญี่ปุ่นจึงจดทะเบียนกับคณะกรรมการแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์ ต้องจัดทำงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในระเบียบปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าว ซึ่งระเบียบปฏิบัติที่สอดคล้องกับข้อบังคับ S-X ของประเทศสหรัฐอเมริกา ต่อมาในปี 1954 สภาที่ปรึกษาบัญชีธุรกิจได้ปรับปรุงแก้ไขหลักการบัญชีธุรกิจโดยให้คำจำกัดความมาตรฐานของศัพท์และวลีทางการบัญชีเพื่อให้เกิดความเข้าใจชัดเจนในศัพท์หรือวลีที่ใช้ในระเบียบปฏิบัติทางการบัญชีนั้นและขณะเดียวกันก็ปรับปรุงให้เหมาะสมกับกฎหมายการพาณิชย์และภาษีอากรด้วย¹⁹

¹⁹เอกสารจากกองควบคุมบัญชีธุรกิจ, The Origin of "The Business Accounting Principle" in Japan, p. 2-3.

หน้าที่ของสภาที่ปรึกษาบัญชีธุรกิจ เพื่อที่จะควบคุมบัญชีธุรกิจให้ทำบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกันจึงต้องมีการแก้ไขปรับปรุงข้อกำหนดของวิธีการทำบัญชีและงบการเงินได้ ทั้งนี้เพราะหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปมีหลายวิธีที่จะเลือกปฏิบัติให้เหมาะสมกับสภาพธุรกิจในเวลาต่าง ๆ กัน

ข้อกำหนดทั่วไปเกี่ยวกับการทำบัญชี

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำบัญชีได้บัญญัติไว้ในหลักการทั่วไปของหลักการบัญชีธุรกิจ ดังต่อไปนี้คือ²⁰

1. ธุรกิจต้องทำบัญชีให้สามารถแสดงงบการเงินที่ถูกต้อง
 2. ธุรกิจต้องทำบัญชีให้มีระบบที่จะบันทึกรายการธุรกิจทุกรายการครบถ้วน และถูกต้องตามวิธีการบันทึกบัญชีทั่วไป
 3. การลงรายการบัญชีต้องแย่งแยกรายการระหว่างเงินลงทุนและรายจ่ายประจำวงให้ชัดเจน
 4. ธุรกิจต้องทำบัญชีให้แสดงงบการเงินที่ถูกต้องและชัดเจนเพื่อที่ผู้สนใจงบการเงินสามารถไขข้อมูลในงบการเงินที่ตัดสินใจเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานได้ถูกต้อง
 5. ธุรกิจต้องทำบัญชีตามหลักการบัญชีและวิธีการบัญชีที่แน่นอนและใช้หลักการและวิธีการนั้นอย่างสม่ำเสมอทุกรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้งบการเงินแสดงถูกต้องกับข้อเท็จจริง การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและวิธีการบัญชีต้องมีเหตุผลที่ดีพอ
- ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงหลักการและวิธีการบัญชีมีผลกระทบต่องบการเงิน ต้องหมายเหตุต่อท้ายงบการเงินถึงผลกระทบเช่นนั้น

²⁰ Ibid., p. 3-3.

6. ธุรกิจต้องนำวิธีการบัญชีที่เหมาะสมและถูกต้องมากที่สุดมาใช้ในกรณีที่มีรายการหรือเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นค่อนข้างแน่นอนและมีผลกระทบกระเทือนต่องบการเงิน

7. แบบฟอร์มของงบการเงินอาจมีได้หลายแบบตามวัตถุประสงค์ในการใช้ เช่น เพื่อใช้แสดงในที่ประชุมทั่วไป เพื่อการกู้ยืมเงิน เพื่อใช้ในการเสียภาษี เป็นต้น ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันในงบการเงินแบบต่าง ๆ นั้น แต่งบการเงินเหล่านี้ต้องจัดทำจากการบินที่บัญชีที่เชื่อถือได้และแสดงข้อความที่ถูกต้อง ซึ่งไม่ถูกบิดเบือนโดยความเห็นในรูปต่าง ๆ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับนโยบายธุรกิจของฝ่ายจัดการ

ข้อกำหนดนี้แสดงให้เห็นว่าธุรกิจจะใช้หลักการและวิธีการบัญชีใดก็ได้ แต่ต้องเป็นวิธีที่เหมาะสมและถูกต้อง และให้ใช้หลักการและวิธีการบัญชีนั้นอย่างสม่ำเสมอ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการและวิธีการบัญชีดังกล่าวต้องเปิดเผยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบด้วย

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการทำงบการเงิน

ข้อกำหนดในการทำงบการเงินมีบัญญัติไว้เป็นสองส่วนคือ ข้อกำหนดทั่วไปที่กำหนดไว้ในหลักบัญชีธุรกิจ ข้อกำหนดรายละเอียดกำหนดไว้ในกฎแห่งการจัดทำงบการเงิน ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้คือ²¹

หลักการบัญชีธุรกิจ

หลักการบัญชีธุรกิจกำหนดหลักการของงบกำไรขาดทุนไว้ดังนี้คือ

1. ธุรกิจต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนให้แสดงผลการดำเนินงานอย่างชัดเจนในรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำนั้น โดยต้องแสดงรายได้ทั้งหมดและรายจ่ายที่ก่อให้เกิดราย

²¹ Ibid., p. 4-36.

ได้นั้นอย่างถูกต้อง รวมทั้งแสดงยอดกำไรขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

(ก) ค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับรายได้ในงบกำไรขาดทุนต้องแสดงให้ถูกต้อง

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าและรายได้รับล่วงหน้าไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แต่ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและรายได้ค้างรับต้องนำมารวมคำนวณในงบกำไรขาดทุนด้วย

(ข) การแสดงยอดรายได้และรายจ่ายแต่ละรายการให้แสดงเป็นยอดเบื้องต้น ไม่ให้นำรายจ่ายมาหักรายได้แล้วแสดงเฉพาะยอดสุทธิ

(ค) รายการรายได้และรายจ่ายให้แสดงแยกประเภทตามลักษณะที่เกิดรายการ การจัดรายการในงบกำไรขาดทุนต้องนำรายจ่าย (ต้นทุน) ที่ก่อให้เกิดรายได้ (ค่าขาย) มาเปรียบเทียบดูกัน

2. งบกำไรขาดทุนอย่างน้อยต้องแสดงเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน และส่วนกำไรขาดทุนสุทธิ

กำไรขาดทุนจากการดำเนินงานได้จากการเปรียบเทียบรายได้รายจ่ายจากการประกอบธุรกิจหลัก ถ้าธุรกิจหลักมีมากกว่าหนึ่งอย่างต้องแสดงกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานทุกธุรกิจหลัก

กำไรขาดทุนสุทธิ ได้จากการนำรายได้รายจ่ายอื่น ๆ ที่ไม่เกิดจากการประกอบธุรกิจหลัก เช่น ดอกเบี้ย ส่วนลดจากการซื้อขายตัวเงินและอื่น ๆ มาบวกและหักจากกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน

3. การแสดงรูปแบบของงบกำไรขาดทุนให้แสดงเป็นแบบแสดงรายการเป็นชั้น ๆ กล่าวคือ เริ่มต้นด้วยยอดขายเบื้องต้นหักด้วยส่วนลดจ่ายและสินค้าส่งคืนแสดงยอดกำไรเบื้องต้น แล้วหักด้วยยอดรวมของค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไป แสดงเป็นยอดกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน แล้วบวกด้วยรายได้อื่น ๆ แสดงเป็นยอดรวมรายได้ จึงหักด้วยรายจ่ายอื่น ๆ เป็นกำไรขาดทุนสุทธิประจำปี โดยมีหลักการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนดังนี้คือ

(ก) ถ้ามีรายได้จากการขายและบริการ ต้องแสดงยอดรายได้แยกจากกัน

(ข) รายได้ให้แสดงตามหลักการ รายได้ที่เกิดขึ้นแล้ว รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น การฝากขาย การขายโดยให้ทดลองสินค้าก่อน การขายผ่อนส่ง การขายโดยมอบรับสมาชิก และอื่น ๆ ไม่ตองนำมาแสดงรวมเป็นรายได้

(ค) ค่าขายให้แสดงเป็นยอดเบื้องต้น แล้วจึงหักด้วย ส่วนลดขายและสินค้ารับกันแสดงเป็นยอดขายสุทธิ

(ง) ต้นทุนสินค้าขาย คำนวณได้จากราคาทุน (ต้นทุนสินค้าที่ซื้อหรือต้นทุนการผลิต) ของจำนวนสินค้าที่ขาย (สินค้าคงคลังต้นงวดบวกด้วยจำนวนซื้อหรือผลิตหักด้วยสินค้าคงคลังปลายงวด)

(จ) ถ้ามีกำไรระหว่างแผนก จากการโอนสินค้าให้กัน ให้ตัดยอดขายและต้นทุนสินค้าขายที่โอนให้กันออกก่อน จะห่างบการเงิน

(ฉ) ให้แยกประเภทบัญชีที่แสดงเป็นรายละเอียดของค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายในการบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปให้เหมาะสม

ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายบริหาร ค่าใช้จ่ายทั่วไป จะนำไปแสดงรวมเป็นต้นทุนสินค้าขายหรือสินค้าคงคลังไปได้ แต่ในกรณีศึกษาข้างระยะยาวอาจนำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายของงานระหว่างทำได้ตามอัตราส่วนที่เหมาะสม

(ช) รายได้และรายจ่ายอื่น ๆ ต้องแสดงรายละเอียดเป็นประเภทตามลักษณะของรายการคือ ดอกเบี้ย ส่วนลดจากการซื้อขายตัวเงิน กำไรขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ และอื่น ๆ

4. รายการส่วนเกิน ต้องแยกประเภทเป็นส่วนเกินจากกำไรซึ่งได้จากการสำรองจากกำไรสุทธิแต่ละงวด และส่วนเกินจากทุนที่ได้มาจากแหล่งอื่นนอกจากกำไรสุทธิ เช่น เงินกำไรมูลค่าหุ้น กำไรจากการควบบริษัท เงินอุดหนุนจากรัฐ กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ และอื่น ๆ

ถ้าไม่มีเหตุผลที่ดีพอ จะโอนส่วนเกินจากทุนไปเป็นส่วนเกินจากกำไร

โดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่ได้ กรณีที่ถือว่ามีเหตุผลในการโอน ส่วนเงินจากทุนไปเป็น ส่วนเงินจากกำไร ได้แก่ การนำส่วนเงินจากทุนไปชดเชยส่วนขาดทุน เนื่องจากมีการ ชขาดทุนเกินกว่าส่วนเงินจากกำไร หรือการโอนส่วนเงินจากทุนประเภทเงินอุดหนุนจาก รัฐไปชดเชยส่วนขาดทุน เนื่องจากสินทรัพย์ประจำที่สร้างจากเงินอุดหนุนจากรัฐถูกทำลาย หรือทอนทิ้ง

ถ้าจำนวนขาดทุนสุทธิในงวดบัญชีใดเกินกว่าส่วนเงินกำไร แต่ไม่เงิน ส่วนเงินจากทุน ในกรณีนี้ต้องแสดงลักษณะดังกล่าวให้ชัดเจนในงบส่วนเงินและงบดุล และ การรักษาค่าส่วนเงินจากทุนไปชดเชยส่วนขาดทุนให้เป็นค่ากับดังนี้ คือ ส่วนเงินจากทุน อื่น ๆ ส่วนเงินจากทุน เนื่องจากการตีราคาสินทรัพย์ กำไรจากการควบคุมบริษัท และกำไร จากกำไรลดทุน ส่วนเงินจากทุนจากเงินล้ำมูลค่าหุ้น

5. กำหนดให้แสดงการ เปลี่ยนแปลงจากส่วนเงินกำไรที่งวดไปเป็นส่วน เงินกำไรปลายงวด เป็นงบส่วนเงินต่อท้ายจากงบกำไรขาดทุน และแสดงการ เปลี่ยนแปลงจากส่วนเงินจากทุนต้นงวดไปเป็นส่วนเงินจากทุนปลายงวด ต่อจากส่วนการ เปลี่ยนแปลงส่วนเงินกำไร

การแสดงการ เปลี่ยนแปลงส่วนเงินนี้ให้แสดงแต่ละประเภทของส่วนเงิน กำไรและส่วนเงินทุน

6. กำหนดให้ต้องแสดงงบส่วนเงินที่จัดสรรแล้ว โดยการนำส่วนเงินที่ยัง ไม่จัดสรรงวดก่อนหักด้วยจำนวนที่จัดสรรในงวดปัจจุบัน แสดงเป็นส่วนเงินกำไรยกไปงวด หน้า

หลักการบัญชีธุรกิจกำหนดหลักการของงบดุลไว้ดังนี้ คือ

1. งบดุลต้องแสดงฐานะการเงิน ณ วันใดวันหนึ่งของธุรกิจอย่างชัดเจน เพื่อให้ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้และผู้สนใจอื่น ๆ เข้าใจฐานะของธุรกิจว่ามีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วน ของทุนสุทธิ เป็นเท่าไร โดยมีข้อกำหนดทั่วไปดังนี้

(ก) สินทรัพย์ที่ไม่ได้มีที่กในสมุดบัญชีเนื่องจากได้จัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่าย ทั้งจำนวนตามหลักการบัญชีแล้ว ไม่ต้องแสดงรายการในงบดุล เช่น เครื่องเขียนแบบพิมพ์

วัสดุอื่นเป็ลือ่งอื่น ๆ สินทรัพย์ประจำที่ไม่กำหนดมูลค่าซากและโคหักค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว

(ก) สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของทุนสุทธิทุกรายการให้แสดงเป็นยอดรวมเบื้องต้น ไม่ให้นำบางส่วนหรือทั้งหมดของสินทรัพย์บางรายการไปหักจากรายการที่สินหรือส่วนของทุนสุทธิแล้วแะคงเป็นยอดสุทธิจำนวนเดียว

(ข) สินทรัพย์ที่ธุรกิจนำไปจำหน่ายเพื่อเป็นหลักประกันที่สิน ให้แสดงรายละเอียดสินทรัพย์นั้นเป็นหมายเหตุท้ายงบดุล

(ง) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายในอนาคต และจำนวนขาดทุนที่เป็นรายการพิเศษ เนื่องจากภัยธรรมชาติหรือภัยสงครามที่เกินกว่ากำไรสุทธิในงวดปัจจุบันหรือส่วนเกิน ให้แสดงเป็นรายการสินทรัพย์ถ่วงงบลุดได้ชั่วระยะเวลาหนึ่งเพื่อรอการตัดจำหน่ายในงวดถัด ๆ ไป

(จ) ยอดรวมของสินทรัพย์ทั้งหมดต้องเท่ากับ ยอดรวมของหนี้สินและส่วนของทุนสุทธิ

2. รายการที่แสดงในงบดุลให้แยกแยะเป็น ส่วนของสินทรัพย์ ส่วนของหนี้สิน และส่วนของทุนสุทธิ ส่วนของสินทรัพย์ให้แบ่งเป็นหัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ประจำ และบัญชีค้างพัก ส่วนของหนี้สินให้แยกเป็นหัวข้อ หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาว และส่วนของทุนสุทธิแยกเป็นหัวข้อส่วนของผู้และส่วนเกินทุน

3. รายการที่แสดงในงบดุลให้จัดประเภทตามลักษณะของรายการ และให้จัดตามวิธีการนั้นอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้เปรียบเทียบกันไ้ระหว่างงบดุลตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป การจัดประเภทรายการในงบดุลมีหลักการดังนี้ คือ

3.1 สินทรัพย์

สินทรัพย์ให้แยกประเภทของ สินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์ประจำตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้อย่างแน่นอน มี ชีตังหักค่านเคมิทไม่ให้แสดงรายการในงบดุลเป็นจำนวนเดียว แต่ให้แยกประเภทรายการตามลักษณะของรายจ่ายนั้น ๆ

(ก) สินทรัพย์หมุนเวียน ได้แก่ เงินสดในมือและเงินฝากธนาคาร หลักทรัพย์ชั่วคราว พัสดุ วัสดุคิม งานระหว่างทำ สินค้ากึ่งสำเร็จรูป ลูกหนี้การค้า ทั่ว

เงินรับ และสิทธิการเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ที่มีระยะเวลาไม่เกินหนึ่งปี สิทธิเรียกร้อง
หนี้จากพนักงานให้แยกแสดงรายการต่างหากจากหนี้ที่เกิดจากบริษัทในเครือ

รายการสำรองหนี้สูญของลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับให้นำไปแสดง
เป็นรายการหักของลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ ตามลำดับ

(ข) สินทรัพย์ประจำ ให้แยกเป็น 3 ประเภทคือ สินทรัพย์ประจำ สิน
ทรัพย์ไม่มีตัวตน และเงินลงทุนระยะยาว

สินทรัพย์ประจำได้แก่ ที่ดิน อาคาร สิ่งก่อสร้าง เครื่องจักร และ
อุปกรณ์ ยานพาหนะ เครื่องมือขนส่ง เครื่องตกแต่งและเครื่องมืองานก่อสร้างระหว่างทำ
และอื่น ๆ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ค่านิยม สิทธิพิเศษ สิทธิเหนือพื้นดิน เครื่อง
หมายการค้า และอื่น ๆ

เงินลงทุนระยะยาว ได้แก่ การถือหุ้น การลงทุนหรือให้กู้ยืมเงิน
ระยะยาวกับบริษัทในเครือ

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำให้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุ
ใช้งานของสินทรัพย์ด้วยวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ตั้งที่ ยอดรวมของค่าเสื่อมราคาสะสม
แสดงเป็นรายการหักสินทรัพย์ประจำที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณ

สินทรัพย์ประจำที่ไต่ตัดค่าเสื่อมราคาเท่ากับราคาทุนแล้ว ต้นทุน
และค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์นั้น ไม่ตองนำมาแสดงรวมในส่วนสินทรัพย์ประจำ

สินทรัพย์ประจำไม่มีตัวตน ให้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายด้วยวิธีที่
คงที่ และแสดงรายการในงบดุล ด้วยราคาเริ่มต้นหักด้วยส่วนที่ตัดจำหน่ายแล้ว

(ค) บัญชีตั้งพัก บัญชีตั้งพักเป็นค่าใช้จ่ายล่วงหน้าที่ธุรกิจยังไม่ได้รับผล
ตอบแทน ให้แยกประเภทตามลักษณะรายจ่าย เช่น ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาสินค้า ค่าใช้
จ่ายในการทดลองและวิจัย ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัท ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น เป็นต้น และ
ให้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีที่คงที่และแสดงยอดคงเหลือเป็นรายการตั้งพักในงบดุล
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าที่ธุรกิจได้รับผลประโยชน์ตอบแทนภายในระยะ

เวลาหนึ่งปีนับจากวันที่ในงบดุล ให้แสดงเป็นรายการสินทรัพย์ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียน

3.2 หนี้สิน

หนี้สินต้องแยกประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินระยะยาว โดยหลักเกณฑ์ที่กองบัญชีตั้งפקค่านเกณฑ์ไม่ให้แสดงเป็นจำนวนเดียว แต่ให้แยกประเภทตามลักษณะการรับเงินนั้น

(ก) หนี้สินหมุนเวียน ได้แก่ เจ้าหนี้ ทั่วไปเงินจ่าย ค่าภาษีค้างจ่าย เงินปันผลค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายอื่น ๆ รายได้รับล่วงหน้า และสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ ที่มีกำหนดระยะเวลาหนึ่งปีจากวันที่ในงบดุล

เจ้าหนี้ ทั่วไปเงินจ่าย และสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ ให้แยกแสดงเป็นการค้า และอื่น ๆ หนี้สินระยะสั้นของพนักงานให้แยกแสดงจากหนี้สินของบริษัทในเครือ หนี้สินของบริษัทในเครือให้แยกแสดงเป็นการค้าและอื่น ๆ

(ข) หนี้สินระยะยาว ให้แยกประเภทเป็น หนี้สินจากการจำนอง การออกหุ้นกู้ หนี้สินจากธนาคาร และอื่น ๆ เงินสำรองค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปลดเกษียณพนักงาน เงินสำรองค่าชดเชย

หุ้นกู้และหุ้นจำนองที่ออกจำหน่าย ให้แสดงราคาตามมูลค่าหุ้นและแสดงรายการส่วนค่าความมูลค่าหุ้นหรือส่วนล้ามูลค่าหุ้นแยกจากรายการหุ้นนั้น

กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ทำงบการเงิน แยกภาระค่าใช้จ่ายที่ต้องเพิ่มขึ้น เนื่องจากหนี้สินระยะยาวที่เกินกำหนดชำระ เป็นหมายเหตุท้ายงบดุล

3.3 ส่วนของผู้ถือหุ้นสุทธิ

ส่วนของผู้ถือหุ้นสุทธิให้แยกแสดงรายการเป็นทุนและส่วนเกินจากทุน โดยมีหลักการดังนี้

(ก) ทุน ให้แยกประเภทตามชนิดของทุน คือ ทุนสามัญ ทุนบุริมสิทธิ และระบุว่า เป็นทุนที่กำหนดมูลค่าหุ้นหรือไม่กำหนดมูลค่าหุ้น พร้อมทั้งแยกประเภทเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว และหุ้นที่ยังไม่ออกจำหน่าย

(ข) ส่วนเกินทุนให้แยกประเภทเป็นส่วนเกินกำไรและส่วนเกินทุน ส่วนเกินทุนให้แบ่งเป็น ส่วนล้มมูลค่าหุ้น กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ประจำ กำไรจากการลดทุน กำไรจากการควมริบัต เงินอุดหนุนจากรัฐในการก่อสร้างอาคาร กำไรจากการเรียกร้องค่าเสียหายจากประกันภัยส่วนเกินจากราคาในบัญชี

ส่วนเกินกำไร ให้แยกประเภทเป็น การสำรองรายได้ การสำรองตามสมัครใจ และส่วนเกินจากกำไรยังไม่จัดสรรปลายงวด

ส่วนเกินกำไรยังไม่จัดสรรปลายงวดให้แยกแสดงเป็นส่วนเกินกำไร ยังไม่จัดสรรงวดที่แล้ว และกำไรสุทธิงวดปัจจุบัน

(ค) ขาดทุนสุทธิงวดบัญชีปัจจุบัน ให้แยกแสดงเป็นรายการหักส่วนเกินกำไรในกรณีที่ขาดทุนสุทธิเกินกว่าส่วนเกินกำไร ให้แสดงยอดขาดทุนนั้น หักจากรายการทุน

4. การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ในงบดุล

ราคาสินทรัพย์ในงบดุลปกติเป็นราคาทุน ในกรณีที่มีการตีราคาสินทรัพย์ด้วยวิธีใหม่ ให้แสดงวิธีการนั้นเป็นหมายเหตุท้ายงบดุล

การตัดจำหน่ายราคาของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดต้องใช้วิธีการที่เหมาะสมกับชนิดของสินทรัพย์และใช้วิธีการนั้นอย่างสม่ำเสมอ ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำให้คำนวณตามอายุใช้งาน การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ประจำไม่มีตัวตนเป็นรายจ่ายให้พิจารณาระยะเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์ บัญชีตั้งหักได้ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีการที่เหมาะสม

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ให้ถือหลักการดังนี้

(ก) วัตถุดิบ วัสดุ สินค้าระหว่างทำ สินค้าสำเร็จรูป สินค้าสำเร็จรูป ให้ใช้ราคาทุนที่ซื้อหรือต้นทุนการผลิต ในกรณีที่ราคาทุนไม่สามารถคำนวณตามวิธีใดก่อนจ่ายก่อน ได้ที่นั้งจ่ายก่อน หรือราคาเฉลี่ยอาจใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงคลังด้วยวิธีอื่น เช่น การตีราคาจากราคาขายปลีก การตีราคาตามของคงคลังมาตรฐาน

ในกรณีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน ก็ให้ใช้ราคาตลาดได้

- (ข) เงินลงทุนในหลักทรัพย์ชั่วคราว ให้ใช้ราคาตามราคาตลาด แต่อาจใช้ตามราคาตลาดหักด้วยจำนวนที่อาจเกิดการผันแปรราคา เนื่องจากภาวะตลาดได้
- (ค) ลูกหนี้การค้า ตัวเงินรับ ให้ใช้ราคาคงค้างในบัญชีหักด้วยการประมาณหนี้สูญตามปกติ

(ง) ราคาหุ้นสินทรัพย์ประจำคือราคาที่ซื้อมาหรือต้นทุนการผลิต แต่ในกรณีที่เป็นสินทรัพย์ที่ได้จากการออกหุ้นหรือหุ้นกู้หรือแลกกับหุ้นหรือหุ้นกู้ที่บริษัทถืออยู่ ราคาสินทรัพย์คือ มูลค่าของหุ้นจริงหรือราคาหุ้นที่ออกหุ้นนั้น สินทรัพย์ประจำที่ได้จากการบริจาคมให้ใช้ราคาสินทรัพย์ตามความเหมาะสม และสินทรัพย์ประจำที่ตัดค่าเสื่อมราคาหมดแล้วให้แสดงเป็นราคาซากจนกว่าสินทรัพย์จะหมดประโยชน์ในการใช้งาน

(จ) สินทรัพย์ประจำไม่มีตัวตน ให้ใช้ราคาที่เกิดขึ้นจริง จะใช้ราคาใหม่ไม่ได้

(ฉ) เงินลงทุนในหุ้นหรือหุ้นกู้ ให้ใช้ราคาทุนหรือมูลค่าที่ลงทุนโดยไม่คำนึงถึงการผันแปรของราคาตลาด

จะเห็นได้ว่าข้อกำหนดหลักการบัญชีของกฎหมายบัญชีนี้ได้นำหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปมาเป็นแนวทางปฏิบัติของธุรกิจ ซึ่งเป็นผลดีในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ทำบัญชีมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการทำบัญชี และปฏิบัติเหมือนกันหมดทุกธุรกิจ

กฎของการทำงบการเงิน

กฎของการทำงบการเงินนี้ใช้เพื่ออธิบายวิธีการทำงบการเงินตามแบบที่เป็นมาตรฐานของงบกำไรขาดทุน งบต้นทุนการผลิต งบส่วนเกิน งบขาด ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบัญชีธุรกิจ โดยการกำหนดหัวข้อ การลำดับรายการและประเภทของรายการพร้อมทั้งคำอธิบายความหมายของรายการที่แสดงในงบการเงินอย่างละเอียด แต่รายละเอียดข้อกำหนดของกฎของการทำงบการเงินไม่ได้นำมาแสดงในที่นี้ เพราะส่วนใหญ่ของข้อกำหนดนั้นสามารถแสดงเป็นรูปแบบของงบการเงินตามที่แสดงในตารางที่ 1 ถึง 5 ที่นำมาเป็นตัวอย่างนี้ได้ นอกจากคำอธิบายความหมายของรายการที่แสดงในงบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบัญชีธุรกิจที่นำมากล่าวข้างต้นแล้ว

แบบของงบการเงินที่กำหนดไว้ในกฎของการทำงบการเงิน²²

ตารางที่ 1

ชื่อบริษัท (ธุรกิจการขายสินค้า)

งบกำไรขาดทุน

ระยะเวลา.....	19	ถึง.....	19
1. รายได้สุทธิจากการขาย			
1.1 รายได้เบื้องต้นจากการขายสินค้า	.....	
1.2 หัก ส่วนลดจากการขายและสินค้า-			
รับคืน	.....	.....
2. ต้นทุนสินค้าขาย			
2.1 สินค้าคงคลังต้นงวด	.....	
2.2 ยอดซื้อสินค้าสุทธิระหว่างงวด			
2.2.1 ยอดซื้อสินค้าเบื้องต้น	.....	
2.2.2 หัก ส่วนลดจากการซื้อและ-			
สินค้าสงคืน	.....	.....
2.3 หัก สินค้าคงคลังปลายงวด		.....	.....
กำไรเบื้องต้นจากการขาย			.....
3. ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหารทั่วไป			
3.1 เงินเดือนและเงินเพิ่มของพนักงาน-			
ขาย	.....	
3.2 ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	.....	
3.3 ค่าโฆษณา	.....	
3.4 ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	.....	
3.5 เงินเดือนและเงินเพิ่มเจ้าหน้าที่บริหาร	.....	
3.6 เงินเดือนและเงินเพิ่มพนักงาน	.....	
3.7 ค่าเสื่อมราคา	.....	
3.8 ค่าเช่า	.....	
3.9 ค่าซ่อม	.....	

²² เรื่องเดียวกัน, 29 - 36.

3.10	ผู้ถือหุ้นงาน	.....
3.11	ค่าเสื่อมค่าไปรษณีย์และกาพาหนะ	.....
3.12	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	.....
3.13	.....	<u>.....</u>	<u>.....</u>
	กำไรจากการดำเนินงาน		.....
4.	รายได้อื่น ๆ		
4.1	ดอกเบี้ยรับและส่วนลดรับ	.....
4.2	ดอกเบี้ยรับจากหักทรัพย์สิน	.....
4.3	เงินปันผลรับ	.....
4.4	กำไรจากการขายหลักทรัพย์	.....
4.5	กำไรจากการที่ราคาขึ้นทรัพย์สิน	.....
4.6	ส่วนลดจากการซื้อ	.....
4.7	รายได้เบ็ดเตล็ด	<u>.....</u>	<u>.....</u>
	กำไรเมืองต้นสุทธิ		.....
5.	ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ		
5.1	ดอกเบี้ยจ่ายและส่วนลดจ่าย	.....
5.2	ดอกเบี้ยทุนและทุนจ่าย	.....
5.3	ค่าใช้จ่ายจากเงินค่าความคุ้มครอง	.....
5.4	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่ายที่สูญ	.....
5.5	ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท	.....
5.6	ขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์	.....
5.7	ขาดทุนจากการที่ราคาหลักทรัพย์	.....
5.8	ส่วนลดจากการขาย	.....
5.9	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>.....</u>	<u>.....</u>
	กำไรสุทธิ		<u>.....</u>

ตารางที่ 2

ชื่อบริษัท (ธุรกิจการยลิต)

งบกำไรขาดทุน

	ระยะเวลาจาก.....	19	ถึง.....	19
1.	รายได้จากการขาย			
1.1	รายได้จากการขายสินค้าสำเร็จรูป	.....	
1.2	หัก ส่วนลดขายและสินค้ารับคืน	.....	.....
2.	ต้นทุนสินค้าขาย			
2.1	สินค้าสำเร็จรูปคงคลังต้นงวด	.....	
2.2	ต้นทุนการยลิตของสินค้าสำเร็จรูประหว่างงวดบัญชี	.....	
	รวม	.....	
2.3	หัก สินค้าสำเร็จรูปคงคลังปลายงวด	.....	.....
	กำไรเบื้องต้นจากการขาย		.....
3.	ค่าใช้จ่ายในการขาย บริหารและทั่วไป			
3.1	เงินเคื่อนและเงินเพิ่มของพนักงานขาย	.....	
3.2	ค่าใช้จ่ายในการเดินทางพนักงานขาย	.....	
3.3	ค่าโฆษณา	.....	
3.4	ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	.....	
3.5	เงินเคื่อนและเงินเพิ่มพนักงานบริหาร	.....	
3.6	เงินเคื่อนและเงินเพิ่มพนักงาน	.....	
3.7	ค่าเสื่อมราคา	.....	
3.8	ค่าเช่า	.....	
3.9	ค่าโฆษณา	.....	
3.10	ค่าวัสดุสำนักงาน	.....	
3.11	ค่าเสื่อมปรนและค่าพาหนะ	.....	
3.12	รายจ่ายเบ็ดเตล็ด	.....	
3.13	.....	.....	.....
	กำไรจากการดำเนินงาน		.....

4.	รายได้อื่น ๆ		
4.1	ดอกเบี้ยรับและส่วนลดรับ	.....
4.2	ดอกเบี้ยรับจากหลักทรัพย์	.....
4.3	เงินปันผล	.....
4.4	กำไรจากการขายหลักทรัพย์	.....
4.5	กำไรจากการที่ราคาหลักทรัพย์	.....
4.6	ส่วนลดจากการซื้อ	.....
4.7	.....	.....	.....

รายได้เบื้องต้นสุทธิ

5.	รายจ่ายอื่น ๆ		
5.1	ดอกเบี้ยจ่ายและส่วนลดจ่าย	.....
5.2	ดอกเบี้ยจ่าย พันธบัตรและหุ้นกู้จ่าย	.....
5.3	ค่าใช้จ่ายในการตัดจำหน่ายหนี้สูญ	.....
5.4	ค่าใช้จ่ายในการตัดจำหน่ายหนี้สูญ	.....
5.5	ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท	.....
5.6	ขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์	.....
5.7	ขาดทุนจากการที่ราคาหลักทรัพย์	.....
5.8	ส่วนลดจากการขาย	.....
5.9	.....	.....	.....

กำไรสุทธิ

ชื่อบริษัท (ธุรกิจการผลิต)

งบต้นทุนการผลิต

ระยะเวลา....., 19

1.	ต้นทุนวัตถุดิบ		
1.1	วัตถุดิบคงคลังต้นงวด	.....
1.2	ยอดซื้อวัตถุดิบระหว่างงวด	<u>.....</u>	
	รวม	.....
1.3	หัก: วัตถุดิบปลายงวด	<u>.....</u>	
	ต้นทุนวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต		.....
2.	ค่าแรงโดยตรง		
2.1	ค่าแรง	.....
2.2	เงินเพิ่มและเงินสวัสดิการ	<u>.....</u>	
2.3	ค่าแรงโดยตรงรวม		.....
3.	ค่าใช้จ่ายโรงงาน		
3.1	ค่าไฟฟ้า	.....
3.2	ค่าแก๊สและน้ำ	.....
3.3	ค่าขนส่ง	.....
3.4	ค่าเสื่อมราคา	.....
3.5	ค่าซ่อม	.....
3.6	ค่าภาษีและค่าธรรมเนียม	.....
3.7	ค่าเช่าที่ดิน	.....
3.8	ค่าประกันภัย	.....
3.9	ค่าขาดและและแสตมป์	.....
3.10	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	<u>.....</u>	
	ค่าใช้จ่ายโรงงานรวม		<u>.....</u>
	ค่าใช้จ่ายในการผลิตระหว่างงวด		.....
	บวก งานระหว่างทำต้นงวด		<u>.....</u>
	รวม		.....
	หัก งานระหว่างทำปลายงวด		<u>.....</u>
	ต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูป		<u>.....</u>

ตารางที่ 3

ชื่อบริษัท.....

งบส่วนเกิน

ระยะเวลาจาก....., 19..... ถึง....., 19..

ส่วนเกินจากกำไร

1. ส่วนเกินจากกำไรที่ยังไม่จัดสรรยกมาจากงวดก่อน

2. จำนวนที่ตัดจำหน่าย

2.1 สำรองรายได้

2.2 สำรองค่าภาษี

2.3 เงินปันผลจ่าย

2.4 สำรองเงินโบนัส

2.5 สำรองอื่น ๆ

ยอดคงเหลือส่วนเกินจากกำไร

3. จำนวนที่เพิ่มส่วนเกินจากกำไร

3.1 กำไรจากการขายสินทรัพย์ประจำ

3.2 เงินสำรองหนี้สูญยกเลิก

3.3

4. จำนวนที่ลดลงจากส่วนเกินกำไร

4.1 ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ประจำ

4.2 ขาดทุนเนื่องจากรายการพิเศษ

4.3 เงินเพิ่มค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกประเมินเพิ่ม

4.4

ยอดคงเหลือส่วนเกินจากกำไรปลายงวด

กำไรสุทธิประจำงวด

ยอดคงเหลือส่วนเกินจากกำไรที่ยังไม่จัดสรรปลายงวด

ส่วนเกินจากทุน

1. สำรองส่วนเกินจากทุน

1.1 ยอดยกมาจากงวดก่อน

1.2 หัก จำนวนที่จัดสรรในงวดก่อน

1.3 จำนวนที่เพิ่มขึ้นในรายการปัจจุบัน

(1) ส่วนเกินมูลค่าหุ้น

(2) ส่วนเกินทุน	.....
(3) กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์- ประจำไหม	.....
(4) กำไรจากเงินทุนลดลง	.....
(5) กำไรจากการควบบริษัท	<u>.....</u>
1.4 หัก จำนวนเงินทุนที่ลดลง นอกคงเหลือปลายงวด	<u>.....</u>
2. สำรองสำหรับกำไรจากการตีราคา	
(1) ยอดคงเหลือยกมาจากงวดก่อน	.....
(2) หัก จำนวนที่จัดสรรในงวดก่อน	.....
(3) จำนวนที่เพิ่มขึ้นในงวดปัจจุบัน	.....
(4) หัก จำนวนที่ลดลงในงวดปัจจุบัน ยอดคงเหลือปลายงวด	<u>.....</u>
3. ส่วนเกินจากทุนอื่น ๆ	
3.1 เงินอุดหนุนจากการคลังของรัฐช่วย- เหลือการก่อสร้าง	.....
(1) ยอดคงเหลือยกมาจากงวดก่อน	.....
(2) หัก จำนวนจัดสรรในงวดก่อน	.....
(3) จำนวนเพิ่มขึ้นในงวดปัจจุบัน	.....
(4) หัก จำนวนที่ลดลงในงวดปัจจุบัน ยอดคงเหลือปลายงวด	<u>.....</u>
3.2 เงินชดเชยให้แก่งานก่อสร้างจากกิจ- การสาธารณูปโภค	
(1) ยอดคงเหลือยกมาจากงวดก่อน	.....
(2) หัก จำนวนที่จัดสรรในงวดก่อน	.....
(3) จำนวนที่เพิ่มขึ้นในงวดปัจจุบัน	.....
(4) หัก จำนวนที่ลดลงในงวดปัจจุบัน ยอดคงเหลือปลายงวด	<u>.....</u>
3.3	
(1) .....	.....
(2) .....	.....
(3) .....	.....
(4)	<u>.....</u>
ยอดคงเหลือปลายงวด	<u>.....</u>
ยอดรวมส่วนเกินจากทุนยกไปงวดหน้า	<u>.....</u>

ตารางที่ 4

ชื่อบริษัท.....

งบส่วนเกินจัดสรร

ณ วันที่....., 19.....

1.	ส่วนเกินจากกำไรยังไม่แบ่ง	.....
2.	ส่วนเกินกำไรที่ตัดจำหน่าย	
2.1	สำรองรายได้	.....
2.2	สำรองค่าภาษี	.....
2.3	เงินปันผลจ่าย	.....
2.4	สำรองเงินโบนัส	.....
2.5	สำรองอื่น ๆ	.....
3.	ส่วนเกินจากกำไรที่ยังไม่แบ่ง ยกไปงวคหน้า	.....

ตารางที่ 5

ชื่อบริษัท.....

งบดุล

ณ วันที่....., 19.....

สินทรัพย์

1.	สินทรัพย์หมุนเวียน	
1.1	เงินสดในมือและเงินฝากธนาคาร	.....
1.2	ตัวเงินรับ	.....
	หักสำรองส่วนที่เรียกเก็บไม่ได้	.....
1.3	ลูกหนี้	.....
	หัก สำรองหนี้	.....
1.4	หลักทรัพย์	.....
1.5	สินค้า	.....
1.6	สินค้าสำเร็จรูป	.....
1.7	สินค้ากึ่งสำเร็จรูป	.....

1.8	วัตถุดิบ	.....
1.9	งานระหว่างทำ	.....
1.10	พัสดุคงเหลือ	.....
1.11	สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ระยะสั้นจาก- เจ้าหน้าที่และพนักงาน	.....
1.12	สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ระยะสั้นจาก- บริษัทในเครือ	.....
1.13	.....	.....
	รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		.....
2.	สินทรัพย์ประจำ		
	(ก) สินทรัพย์ประจำที่มีตัวตน		
1.	อาคาร	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
2.	สิ่งก่อสร้าง	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
3.	เครื่องจักรและอุปกรณ์	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
4.	ยานขนส่งทางน้ำ	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
5.	เครื่องขนส่ง	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
6.	เครื่องตกแต่งและเครื่องใช้	.....
	หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	.....	.....
7.	ที่ดิน	.....
8.	งานระหว่างก่อสร้าง	.....
	รวมสินทรัพย์ประจำที่มีตัวตน		.....
(ข)	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		
1.	ค่านิยม	.....
2.	ลิขสิทธิ์	.....
3.	สิทธิเหนือพื้นดิน	.....
4.	สิทธิบัตร เครื่องมือ	.....
	รวมสินทรัพย์ประจำไม่มีตัวตน		.....

(ค) เงินลงทุน

- | | |
|---------------------------------|-------|
| 1. หลักทรัพย์บริษัทในเครือ | ..... |
| 2. หลักทรัพย์อื่น | ..... |
| 3. เงินลงทุนในหุ้นของกิจการอื่น | ..... |
| 4. เงินกูระยะยาว | ..... |
| 5. .... | ..... |

รวมเงินลงทุน

.....

รวมสินทรัพย์ประจำ

.....

3. บัญชีตั้งพัก

- | | |
|---|-------|
| 3.1 ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า | ..... |
| 3.2 ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทยังไม่-
เสร็จจำหน่าย | |
| 3.3 ส่วนต่างมูลค่าหุ้น | ..... |
| 3.4 ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น | ..... |
| 3.5 ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา | ..... |
| 3.6 ค่าใช้จ่ายในการทดสอบและวิจัย | ..... |
| 3.7 คอกเบี้ยจากระหว่างก่อสร้าง | ..... |

รวมบัญชีตั้งพัก

.....

รวมสินทรัพย์

.....

หนี้สิน

4. หนี้สินเดินสะพัด

- | | |
|---|-------|
| 4.1 ทั่วไปเงินจ่าย | ..... |
| 4.2 เจ้าหนี้ | ..... |
| 4.3 เจ้าหนี้เงินยืมระยะสั้น | ..... |
| 4.4 เจ้าหนี้เบ็ดเตล็ด | ..... |
| 4.5 สุราของค้างภาษี | ..... |
| 4.6 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย | ..... |
| 4.7 เงินรับล่วงหน้าจากลูกค้า | ..... |
| 4.8 เงินมัดจำรับ | ..... |
| 4.9 รายได้รับล่วงหน้า | ..... |
| 4.10 เงินยืมระยะสั้นจากผู้ถือหุ้น, เจ้าหน้า-
ที่เป็นหนี้ | |
| 4.11 เงินมัดจำรับจากพนักงาน | ..... |



7. ส่วนเกิน

(1) ส่วนเกินจากทุน

7.1 สำหรับส่วนเกินจากทุน

- (1) ส่วนเกินมูลค่าทุน
- (2) ส่วนเกินเงินทุน
- (3) กำไรจากการตีราคา
- (4) กำไรจากเงินทุนลดลง
- (5) กำไรจากการควบบริษัท

7.2 สำหรับกำไรจากการตีราคา

7.3 ส่วนเกินทุนอื่น ๆ

- (1) เงินอุดหนุนจากรัฐ
 - (2)
- รวมส่วนเกินจากทุน

2. ส่วนเกินจากกำไร

- (1) สำรองรายได้
- (2) สำรองอื่น ๆ
- (3) ส่วนเกินจากกำไรยังไม่จัด

สรรพวงค์ปัจจุบัน

(3.1) ยกคงเหลือส่วนเกินจาก
กำไรไปปลายงวด

(3.2) กำไรสุทธิประจำงวด

ยอดรวมส่วนเกินจาก
กำไร

ยอดรวมส่วนเกิน

ยอดรวมส่วนของผู้ถือหุ้น

ยอดรวมหนี้สินและส่วน
ของผู้ถือหุ้น

ข้อกำหนดเกี่ยวกับกาเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

งบการเงินของประเทศผู้ปกครองกำหนดให้มีการแสดงรายละเอียดของทุกรายการบัญชี ซึ่งเป็นการเปิดเผยในรูปของงบการเงินวิธีหนึ่ง และนอกจากนี้ยังมีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลซึ่งไม่สามารถแสดงในรูปของงบการเงินเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงินดังนี้คือ

- หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึกราคาสินทรัพย์
- วิธีการและอัตราที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา
- จำนวนและรายละเอียดของหนี้สินไม่แน่นอน
- จำนวนหนี้สินระยะยาวที่เกินกำหนดชำระ พร้อมทั้งการใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้น
- จำนวนและรายละเอียดสินทรัพย์ที่ไม่ได้บันทึกในบัญชี
- หลักเกณฑ์ในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- จำนวนและรายละเอียดสินทรัพย์ที่นำไปค้าประกัน
- การเปลี่ยนแปลงหลักการและวิธีการบัญชี และผลที่กระทบกระเทือนงบการเงิน

ดังนั้นเมื่อผู้ใช้งบการเงินทราบหลักการบัญชีธุรกิจและกฎแห่งการทางงบการเงินแล้ว เมื่อใช้งบการเงินจะเข้าใจข้อมูลในงบการเงินเป็นอย่างดี และสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ ลงทุน ขยายงาน หรือการให้กู้ยืมเงินได้