รูปแบบงบกระแสเงินสดวิธีทางอ้อม

Form of Statement of Cash Flows Indirect Method

วิภา วังศิริกุล บธ.บ.(Wipa Wangsirikul, B.B.A.)[1]

บทคัดย่อ

บทความนี้นำเสนอให้ทราบว่า งบกระแสเงินสดเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบคำตอบเกี่ยวกับสภาพคล่องในการดำเนินงาน การบริหารเงินสด ความสามารถในการชำระหนี้ การเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างทางการเงินของกิจการ โดยนำเสนอแนวทางการจัดทำงบกระแสเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ซึ่งเป็นการนำข้อมูลจากงบกำไรขาดทุน และงบดุล มาจำแนกรายการเป็นกระแสเงินสดรับและกระแสเงินสดจ่าย ซึ่งเกิดจาก กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน ตามรูปแบบวิธีทางอ้อม ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้เน้นให้เห็นว่า กำไรสุทธิกับเงินสดคงเหลือปลายงวดไม่ใช่ยอดเดียวกัน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน เจ้าหนี้และผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคต ความสามารถในการจ่ายชำระหนี้และการกู้ยืมเงินทุนจากภายนอกตลอดจนผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการ

คำสำคัญ: รูปแบบ งบกระแสเงินสด วิธีทางอ้อม

ABSTRACT

This article was presented to acknowledge the cash flow statement users for cash outflow as a significant element to answer the liquidity management cash management debt payment and the changing of financial setting, by presenting the guidelines of cash management at one of accounting period. This is considered as get information of profit and loss statement balance which is divided into cash inflow and cash outflow from operating activities investing activities and financing activities as follow indirect method form. The result focused indicating that net profit and cash remained at end of period is not the same of total amount, this is an advantage for investor. Creditor and the Financial budget users evaluate

[1] อาจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์



capacity that produce cash inflow in the future. Capacity in dept payment and fund loan from external source have effected to credit of the financial setting.

Keywords: form, statement of cash flow, indirect method

บทนำ

มีผู้กล่าวว่ากระแสเงินสดเปรียบเสมือนน้ำมันหล่อลื่นที่ทำให้กิจการสามารถดำเนินงานไปได้ด้วยความราบรื่นหรือเปรียบเสมือนโลหิตที่มาหล่อเลี้ยงร่างกาย ถ้าร่างกายขาดโลหิตหรือมีโลหิตไม่เพียงพอก็จะไม่สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้ การจัดหาโลหิตมาหล่อเลี้ยงร่างกายจึงเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งไม่แตกต่างไปจากการบริหารสภาพคล่องทางการเงินของกิจการ หากกิจการไม่สามารถชำระหนี้หรือมีการผลัดหนี้บ่อยครั้งก็จะเสื่อมเสียชื่อเสียง ธุรกิจที่เป็นคู่ค้าตลอดจนธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินต่าง ๆ ก็จะเข้มงวดในการปล่อยสินเชื่อให้แก่กิจการมากขึ้น จนกลายเป็นสภาพติดขัดหมุนเงินไม่ทันและถูกฟ้องล้มละลายได้ในที่สุด (วิเชียร เธียรวิวรรธน์, 2548)

ในอดีตที่ผ่านมามีหลายบริษัทที่ต้องล้มละลายเพราะไม่มีเงินชำระหนี้ ทั้งๆที่งบกำไรขาดทุนแสดงผลกำไรสุทธิติดต่อกันมาหลายปี เหตุผลที่เป็นเช่นนี้เพราะตัวเลขที่แสดงในงบกำไรขาดทุนไม่ใช่ตัวเลขที่แสดงถึง เงินสดที่กิจการมีอยู่ เงินสดที่กิจการมีอยู่อาจจะมากหรือน้อยกว่ากำไรสุทธิที่แสดงในงบกำไรขาดทุนก็ได้ ทั้งนี้เพราะกิจการใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชี การจัดทำงบกระแสเงินสดจะช่วยไขปริศนาว่าทำไมกิจการต้องประสบปัญหาทางการเงินทั้งๆ ที่มีกำไร

เนื่องจากงบกระแสเงินสด เป็นรายงานทางการเงินที่มีความสำคัญดังกล่าวแล้วข้างต้น สภาวิชาชีพบัญชี จึงได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับงบกระแสเงินสดไว้ถึง 2 ฉบับ คือ

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดไว้ว่า งบการเงินที่สมบูรณ์นั้นต้องประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของซึ่งไม่รวมการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ งบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสด ได้กำหนดให้แสดงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด กระแสเงินสดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีหนึ่งๆ เกิดจากกิจกรรม 3 ด้าน คือ กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน

คำนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับงบกระแสเงินสด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 ได้ให้คำนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับงบกระแสเงินสด ไว้ดังนี้

เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม

รายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงซึ่งพร้อมจะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญ

กระแสเงินสด หมายถึง การได้มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

กิจกรรมดำเนินงาน หมายถึง กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และกิจกรรมอื่นที่มิใช่กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน

กิจกรรมลงทุน หมายถึง การได้มาและจำหน่ายสินทรัพย์ระยะยาวและเงินลงทุนอื่นซึ่งไม่รวมอยู่ในรายการเทียบเท่าเงินสด

กิจกรรมจัดหาเงิน หมายถึง กิจกรรมที่มีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขนาดและองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของและส่วนของการกู้ยืมของกิจการ

ประโยชน์ของการจัดทำงบกระแสเงินสด

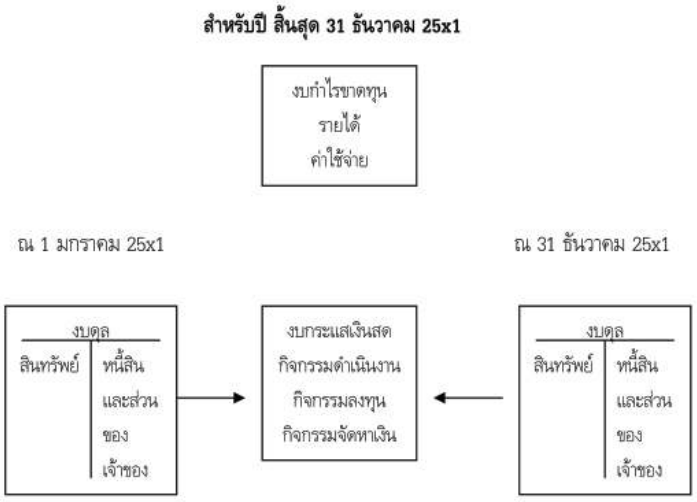
งบกระแสเงินสดเมื่อนำไปใช้ร่วมกับงบการเงินอื่นๆ จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินสิ่งต่อไปนี้ (รัชนีกร ระพนาไพรวรรณ,2545)

1. การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ
2. การเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างทางการเงิน
3. ความสามารถของกิจการในการบริหารเงินสดที่มีอยู่
4. ระยะเวลาการหมุนเวียนของกระแสเงินสดซึ่งจะช่วยให้กิจการสามารถปรับตัวให้เข้ากับโอกาสและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป
5. ความสามารถของกิจการที่จะได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งจะช่วยให้สามารถมองเห็นถึงรูปแบบการบริหารเงินสด การตัดสินใจเกี่ยวกับการเงินการมองการณ์ไกลในการใช้เงินลงทุนเพื่อสร้างความ แข็งแกร่งและการแข่งขันเพื่อความอยู่รอดของกิจการในอนาคต

ข้อมูลกระแสเงินสดในอดีตยังเป็นตัวบ่งชี้จำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนที่กระแสเงินสดจะเกิดขึ้นในอนาคตตลอดจนเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินผลของกระแสเงินสดในอนาคตที่จัดทำขึ้นในอดีต ความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการหากำไรและกระแสเงินสดสุทธิและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา นอกจากนี้ ยังช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่นำเสนอโดยกิจการต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้นเนื่องจากเป็นงบการเงินที่ได้ตัดผลกระทบที่เกิดจากการใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการและเหตุการณ์เดียวกันออกไป (รัชนีกร ระพนาไพรวรรณ,2545)

ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสด

ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสด ประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนปีปัจจุบัน งบดุลเปรียบเทียบของปีที่ผ่านมากับปีปัจจุบัน และข้อมูลเพิ่มเติมอื่น ๆ ซึ่งสามารถแสดงความเชื่อมโยงระหว่างงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด ได้ดังรูปที่1



รูปที่ 1 แสดงความเชื่อมโยงระหว่าง งบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสด

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสด มี 3 กิจกรรม คือ (กัลยาภรณ์ ปานมะเริง เบอร์ค,2551)

1. กิจกรรมดำเนินงาน เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจตามปกติ ธุระของกิจการและนำมาใช้คำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน จำนวนเงินของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมการดำเนินงานจะเป็นสิ่งสำคัญที่แสดงถึงความสามารถในการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อจ่ายปันผลและเพื่อการลงทุนใหม่ๆ โดยไม่ต้องพึ่งพาการจัดหาเงินจากแหล่งภายนอก และทำให้สามารถพยากรณ์กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานในอนาคตได้ กระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน ดังนี้

1.1 กระแสเงินสดรับจากการขายสินค้าหรือบริการ

1.2 กระแสเงินสดรับจากรายได้ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า และรายได้ อื่นๆ

1.3 กระแสเงินสดจ่ายค่าภาษี หรือกระแสเงินสดรับคืนค่าภาษีที่ไม่ได้เกิดจากกิจกรรมการลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน

1.4 กระแสเงินสดจ่ายค่าสินค้า และบริการ

1.5 กระแสเงินสดจ่ายค่าดอกเบี้ย

1.6 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายตามสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2. กิจกรรมลงทุน เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเนื่องจากการซื้อขายหรือขายสินทรัพย์ถาวร การซื้อหรือขายหลักทรัพย์ และการซื้อหรือขายตราสารทางการเงิน ซึ่งต้องอยู่นอกเหนือจากกิจกรรมดำเนินงาน การแยกเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุนมีความสำคัญ เพราะเงินสดดังกล่าวแสดงให้เห็นรายจ่ายที่ได้จ่ายไปซื้อทรัพยากร ที่ก่อให้เกิดรายได้และกระแสเงินสดรับในอนาคต กระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุน ดังนี้

2.1 เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่นๆ ที่อยู่นอกเหนือจากการดำเนินงาน

2.2 เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่นๆ ที่อยู่นอกเหนือจากการดำเนินงาน

2.3 เงินสดจ่ายซื้อหลักทรัพย์หุ้นทุนหรือหลักทรัพย์หนี้

2.4 เงินสดรับจากการขายหลักทรัพย์หุ้นทุนหรือหลักทรัพย์หนี้

2.5 เงินสดจ่ายซื้อทรัพยากรธรรมชาติ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

2.6 เงินสดรับจากการขายทรัพยากรธรรมชาติ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

3. กิจกรรมจัดหาเงิน เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดหาเงินของกิจการที่นอกเหนือจากการดำเนินงานตามปกติ การแยกเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงินมีความสำคัญเพราะจะเป็นประโยชน์ในการคาดคะเนสิทธิเรียกร้องในกระแสเงินสดในอนาคตจากผู้ให้เงินทุนแก่ธุรกิจ กระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน เช่น

3.1 เงินสดที่ได้รับจากการออกหุ้นทุน หรือหลักทรัพย์หุ้นทุนอื่น

3.2 เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อหรือไถ่ถอนหุ้นทุน หรือหลักทรัพย์หุ้นทุนอื่น

3.3 เงินสดที่ได้รับจากการออกพันธบัตร หุ้นกู้ ตั๋วเงิน การจำนอง เงินกู้ยืมระยะสั้นหรือระยะยาว

3.4 เงินสดจ่ายเพื่อชำระเงินกู้

3.5 เงินสดที่ผู้เช่าจ่ายเพื่อลดจำนวนหนี้สิน ซึ่งเกิดจากสัญญาเช่าที่มีลักษณะเป็นสัญญาเช่าทางการเงิน

ขั้นตอนการจัดทำงบกระแสเงินสด

การจัดทำงบกระแสเงินสดมีขั้นตอนดังนี้

1. หาผลต่างทุกรายการในงบดุลระหว่างปีปัจจุบันและปีที่ผ่านมา โดยมีหลักการวิเคราะห์ว่าผลต่างดังกล่าวเป็นแหล่งเงินสดได้มา หรือเงินสดใช้ไป ดังนี้

ผลต่าง	แหล่งได้มา	แหล่งใช้ไป
1. สินทรัพย์เพิ่มขึ้น		√
2. สินทรัพย์ลดลง	√	
3. หนี้สินและส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น	√	
4. หนี้สินและส่วนของเจ้าของลดลง		√

2. พิจารณาว่าผลต่างที่เกิดขึ้นในงบดุลนั้น มีความสัมพันธ์กับรายการในงบกำไรขาดทุนหรือรายการในงบดุล ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะสรุปได้ดังนี้

2.1 ถ้ามีผลต่างที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับรายการในงบกำไรขาดทุน แสดงว่าเป็นกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน

2.2 ถ้าผลต่างที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับรายงานในงบดุลด้านสินทรัพย์ แสดงว่าเป็นกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุน ส่วนใหญ่จะเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวร

2.3 ถ้าผลต่างที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับรายการในงบดุลด้านหนี้สินและส่วนของเจ้าของ แสดงว่าเป็นกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน ส่วนใหญ่จะเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สิน ระยะยาว

3. นำผลที่วิเคราะห์ได้ไปจัดทำงบกระแสเงินสดตามกลุ่มกิจกรรม

รูปแบบการจัดทำงบกระแสเงินสด

การจัดทำงบกระแสเงินสดสามารถทำได้ 2 วิธี คือ วิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม โดยทั้ง 2 วิธี แตกต่างกันเฉพาะกิจกรรมที่ 1 คือกิจกรรมดำเนินงานเท่านั้น ส่วนกิจกรรมที่ 2 และ 3 คือกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน มีวิธีทำเหมือนกันทั้งวิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม

1. วิธีทางตรง เป็นวิธีที่แสดงกระแสเงินสดรับและกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมดำเนินงาน ผลต่างระหว่างเงินสดรับและเงินสดจ่าย จะเป็นกระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานข้อมูลของรายการหลักต่างๆ ของรายได้และการจ่ายเงินสดอาจจะทราบได้จาก (กัลยาภรณ์ ปานมะเริง เบอร์ค, 2551)

1.1 การบันทึกรายการของธุรกิจ หรือ

1.2 โดยการปรับปรุงรายการขาย ต้นทุนขาย (ดอกเบี้ยและรายได้ที่เหมือนกัน และค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายที่เหมือนกันที่จ่ายแก่สถาบันการเงิน) และรายการอื่นในงบกำไรขาดทุนที่เกี่ยวกับ

1.2.1 การเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

1.2.2 รายการอื่นที่ไม่กระทบเงินสด

1.2.3 รายการอื่นซึ่งกระทบเงินสดอันเกิดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน

2. วิธีทางอ้อมหรือวิธีกระทบยอด เป็นวิธีที่แสดงกระแสเงินสดรับและกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมดำเนินงาน โดยการปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนสุทธิกับรายการสินทรัพย์หมุนเวียน และหนี้สินหมุนเวียนที่มีความสัมพันธ์กับรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งจัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้าง ให้กลายเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิตามเกณฑ์เงินสด โดยการกระทบยอดกำไรสุทธิจากงบกำไรขาดทุนด้วยการบวกกลับหรือหักออกด้วยรายการต่างๆ ในงบกำไรขาดทุนที่กระทบกำไรสุทธิแต่ไม่กระทบเงินสด กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานหาได้จากการปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิและผลที่เกิดจากประเด็นต่างๆดังต่อไปนี้(กัลยาภรณ์ปานมะเริงเบอร์ค,2551)

2.1 การเปลี่ยนแปลงในสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

2.2 รายการอื่นที่ไม่กระทบเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา การตั้งสำรอง ภาษีรอการตัดบัญชี กำไร หรือขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่ยังไม่เกิดขึ้น กำไรที่ยังไม่ได้รับจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

2.3 รายการอื่นทั้งหมด ซึ่งกระทบเงินสดอันเกิดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินอีกวิธีหนึ่ง ก็คือกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมการดำเนินงานอาจแสดงโดย วิธีทางอ้อมด้วยการแสดงให้เห็นรายการรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ตามที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

รายการบวกกลับหรือหักออก เพื่อเป็นการกระทบยอดกำไรขาดทุนจากเกณฑ์คงค้างไปเป็นเกณฑ์เงินสดตามประเด็นต่างๆ ทั้งสามกลุ่มข้างต้น พอสรุปได้ดังนี้

รายการบวกกลับ ประกอบด้วย

1. ค่าใช้จ่ายที่ไม่กระทบเงินสด ได้แก่ หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา ขาดทุนจากการขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่นๆ การตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้และขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

2. สินทรัพย์หมุนเวียนที่ลดลง เช่น ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (ยกเว้นเงินสด)

3. หนี้สินหมุนเวียนที่เพิ่มขึ้น เช่น เจ้าหนี้การค้า ตั๋วเงินจ่าย และค่าใช้จ่าย

รายการหักออก ประกอบด้วย

1. ค่าใช้จ่ายที่ไม่กระทบเงินสด ได้แก่ กำไรจากการขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ อื่นๆ การตัดจำหน่ายส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ และกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน

2. สินทรัพย์หมุนเวียนที่เพิ่มขึ้น เช่น ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ และค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า



(ยกเว้นเงินสด)

3. หนี้สินหมุนเวียนที่ลดลง เช่น เจ้าหนี้การค้า ตั๋วเงินจ่าย และค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

ตารางที่ 1 การคำนวณกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมการดำเนินงาน : วิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม

วิธีทางอ้อม			วิธีทางตรง	
กำไรสุทธิ		XXX	เงินสดรับจากลูกค้าหรือค่าขายเป็นเงินสด	XXX
รายการปรับกระทบยอดกำไรสุทธิเป็น			เงินปันผลรับเป็นเงินสด	XXX
กระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงาน			ดอกเบี้ยรับเป็นเงินสด	XXX
บวก ค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นเงินสด	XXX		เงินสดจ่ายชำระค่าสินค้า	(XXX)
ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์	XXX		เงินสดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(XXX)
สินทรัพย์หมุนเวียนเพิ่มขึ้น	XXX		เงินสดจ่ายค่าดอกเบี้ย	(XXX)
หนี้สินหมุนเวียนเพิ่มขึ้น	XXX		เงินสดจ่ายค่าภาษีเงินได้	(XXX)
หัก กำไรจากการขายสินทรัพย์	(XXX)			
สินทรัพย์หมุนเวียนเพิ่มขึ้น	(XXX)			
หนี้สินหมุนเวียนลดลง	(XXX)	XXX		
กระแสเงินสดได้มา (ใช้ไป) จากการดำเนินงาน		XXX	กระแสเงินสดได้มา (ใช้ไป) จากการดำเนินงาน	XXX
หรือกำไรสุทธิตามเกณฑ์เงินสด			หรือกำไรสุทธิตามเกณฑ์เงินสด	

ที่มา : ดวงสมร อรพินท์,(2549)

ในทางปฏิบัติบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นิยมจัดทำงบกระแสเงินสดด้วยวิธีทางอ้อมมากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากทำได้ง่าย สะดวก และรวดเร็วกว่า ประกอบกับนักวิเคราะห์ส่วนใหญ่นิยมใช้วิธีในการวิเคราะห์แหล่งได้มาและใช้ไปของเงินสดในการดำเนินงาน

ปัญหาในการจัดทำงบกระแสเงินสด

ผู้จัดทำงบกระแสเงินสดส่วนใหญ่ประสบความยุ่งยากในการจัดทำเนื่องจากในการจัดทำงบกระแสเงินสดต้องปรับกระทบรายการกำไรสุทธิให้เป็นกระแสเงินสดรับ(จ่าย)สุทธิจากการดำเนินงาน ซึ่งต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจในการจัดทำ ซึ่งปัญหาที่พบบ่อยๆ ในการจัดทำงบกระแสเงินสดมีดังนี้(นุชจรี พิเชฐกุล, 2549)

1. รายการปรับปรุงที่มีลักษณะเหมือนกับค่าเสื่อมราคา เป็นค่าใช้จ่ายที่จะต้องนำไปปรับปรุงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานซึ่งจะต้องนำไปบวกกำไรสุทธิเพื่อจะได้กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

2. ลูกหนี้ (สุทธิ) ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นบัญชีปรับมูลค่าลูกหนี้ทำให้ลูกหนี้แสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะรับชำระเงิน บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญมีผลต่อกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานหรือ

ไม่นั้น ขึ้นอยู่กับวิธีการในการจัดทำงบกระแสเงินสดว่าใช้วิธีทางตรงหรือวิธีทางอ้อม

3. การเปลี่ยนแปลงของรายการสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนบางรายการในการปรับข้อมูลจากกำไรสุทธิตามเกณฑ์คงค้างมาเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน (หรือกำไรสุทธิตามเกณฑ์เงินสด) ส่วนหนึ่งเกิดจากการนำรายการหมุนเวียนมาปรับ กิจการต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของรายการหมุนเวียนบางรายการที่กระทบกระแสเงินสดแต่ไม่กระทบกำไรสุทธิโดยทั่วไปมักจะเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน

4. ขาดทุนสุทธิ ในกรณีที่กิจการมีขาดทุนสุทธิแทนที่จะเป็นกำไรสุทธิ กิจการจะต้องปรับขาดทุนสุทธิด้วยรายการที่ไม่กระทบกระแสเงินสด เช่นเดียวกับกรณีที่กิจการมีกำไรสุทธิ ภายหลังจากการปรับแล้วอาจทำให้กิจการมีกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเป็นยอดบวกหรือลบก็ได้

5. ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นสามัญที่บริษัทออกให้แก่พนักงาน กิจการบางแห่งมีโครงการให้ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นสามัญแก่พนักงานเพื่อเป็นค่าตอบแทน ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่กระทบกระแสเงินสด ในการคำนวณกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต้องนำรายการนี้มาบวกกลับกำไรสุทธิ

6. รายการพิเศษและรายการไม่ปกติ กระแสเงินสดจากรายการพิเศษและรายการไม่ปกติที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจกรรมหลักควรจะแยกแสดงออกเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงินตามลักษณะของรายการ

ตัวอย่างการจัดทำงบกระแสเงินสดวิธีทางอ้อม

บริษัท จัดการดี จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2551

(หน่วย : บาท)

ขายสุทธิ		5,340.-
หัก ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนขาย	2,790.-	
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	1,326.-	
ดอกเบี้ยจ่าย	72.-	
ขาดทุนจากการขายอุปกรณ์	12.-	4,200.-
กำไรก่อนหักภาษี		1,140.-
หัก ภาษีเงินได้		390.-
กำไรสุทธิ		750.-



บริษัท จัดการดี จำกัด

งบดุลเปรียบเทียบ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 และ 2550

(หน่วย:บาท)

	2551	2550	เพิ่ม(ลด)
สินทรัพย์			
เงินสด	324.-	222.-	102.-
ลูกหนี้การค้า (สุทธิ)	408.-	156.-	252.-
สินค้าคงเหลือ	324.-	-	324.-
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	24.-	36.-	(12.-)
ที่ดิน	270.-	420.-	(150.-)
อาคาร (สุทธิ)	1,074.-	1,134.-	(60.-)
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	990.-	348.-	642.-
รวม	3,414.-	2,316.-	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้การค้า	138.-	240.-	(102.-)
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	60.-	-	60.-
หุ้นกู้	660.-	900.-	(240.-)
หุ้นสามัญ	1,320.-	360.-	960.-
กำไรสะสม	1,236.-	816.-	420.-
รวม	3,414.-	2,316.-	

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ค่าใช้จ่ายดำเนินงานประกอบด้วย:-
   ค่าเสื่อมราคา 198.-
   ค่าใช้จ่ายที่ตัดจากบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า 12.-
2. ประกาศและจ่ายปันผลเป็นเงินสด 330.-
3. ขายที่ดินเป็นเงินสดในราคาตามบัญชี
4. ซื้ออุปกรณ์สำนักงานเป็นเงินสด 996.- และขายอุปกรณ์สำนักงานเป็นเงินสด 204.-
   ซึ่งอุปกรณ์ดังกล่าวมีราคาทุน 246.- และราคาตามบัญชี 216.-
5. ออกหุ้นสามัญเพิ่มโดยขายเป็นเงินสด 60.-

6. ระหว่างปีไถ่ถอนหุ้นกู้เป็นเงินสด 60.- และมีการแปลงสภาพหุ้นกู้เป็นหุ้นสามัญ 180.-
7. จ่ายดอกเบี้ยระหว่างปี 72.-

บริษัท จัดการดี จำกัด
งบกระแสเงินสด (วิธีทางอ้อม)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 และ 2550

(หน่วย:บาท)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน			
กำไรสุทธิ			750.-
ปรับปรุงรายการกระทบกำไรสุทธิเป็นเงินสดรับ(เงินสดจ่าย)			
บวก	ค่าเสื่อมราคา	198.-	
	ขาดทุนจากการขายอุปกรณ์	12.-	
	ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าลดลง	12.-	
	ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเพิ่มขึ้น	60.-	
หัก	ลูกหนี้การค้าเพิ่มขึ้น	(252.-)	
	สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	(324.-)	
	เจ้าหนี้การค้าลดลง	(102.-)	(396.-)
กระแสเงินสดรับสุทธิจากการดำเนินงาน			354.-
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน			
บวก	เงินสดรับจากการขายที่ดิน		150.-
	เงินสดรับจากการขายอาคาร		204.-
หัก	เงินสดจ่ายซื้ออุปกรณ์สำนักงาน		(996.-)
กระแสเงินสดจ่ายสุทธิจากการลงทุน			(642.-)
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน			
บวก	กระแสเงินสดรับจากการออกหุ้นสามัญ		780.-
หัก	จ่ายเงินปันผล		(330.-)
	เงินสดจ่ายเพื่อไถ่ถอนหุ้นกู้		(60.-)
กระแสเงินสดรับสุทธิจากการจัดหาเงิน			390.-
กระแสเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ			102.-
เงินสดคงเหลือต้นงวด			222.-
เงินสดคงเหลือปลายงวด			324.-



รายละเอียดประกอบงบ ระหว่างปีมีการแปลงสภาพหุ้นกู้เป็นหุ้นสามัญ 60.-

การวิเคราะห์รายการ

เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจการจัดทำงบกระแสเงินสดตามตัวอย่างข้างต้น จึงขออธิบายการวิเคราะห์รายการต่างๆ ดังนี้

1. กำไรสุทธิเพิ่มขึ้น 750.- เป็นแหล่งได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

2. เงินปันผลจ่าย 330.- เป็นแหล่งใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน

3. ลูกหนี้การค้าต้นงวด 156.- ลูกหนี้การค้าปลายงวด 408.- ลูกหนี้การค้าเพิ่มขึ้น 252.- เป็นแหล่งใช้ไปในกิจกรรมดำเนินงานเนื่องจากการมีลูกหนี้การค้าเพิ่มขึ้น

4. สินค้าคงเหลือต้นงวด 0.- สินค้าคงเหลือปลายงวด 324.- สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น 324.- เป็นแหล่งใช้ไปในกิจกรรมดำเนินงาน

5. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าต้นงวด 36.- ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าปลายงวด 24.- ลดลง 12.- เป็นค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง จึงต้องนำไปบวกกลับเข้าไปในกำไรสุทธิ จัดเป็นแหล่งได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

6. ที่ดินต้นงวด 420.- ที่ดินปลายงวด 270.- ที่ดินลดลง 150.- จากข้อมูลเพิ่มเติมมีการขายที่ดินเป็นเงินสด จึงเป็นแหล่งได้มาจากกิจกรรมลงทุน

7. อาคาร - สุทธิต้นงวด 1,134.- อาคาร - สุทธิปลายงวด 1,074.- ลดลง 60.- ไม่มีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับอาคารจำนวนที่ลดลงจึงเกิดขึ้นเนื่องจากการคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้จ่ายเงินสดออกไปแต่อย่างใด จึงต้องนำไปบวกกลับเข้าไปในกำไรสุทธิ ถือเป็นแหล่งได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

8. อุปกรณ์สำนักงาน - สุทธิ ต้นงวด 348.- อุปกรณ์สำนักงาน - สุทธิ ปลายงวด 990.- เพิ่มเติม 642.- จากข้อมูลเพิ่มเติมพบว่าอุปกรณ์สำนักงานที่เพิ่ม 214.- เกิดจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องดังนี้

การซื้ออุปกรณ์เพิ่มระหว่างปี	-996.-	(เป็นแหล่งใช้ไปจากกิจกรรมลงทุน)
ขายสุทธิ (ราคาตามบัญชี)	+216.-	(เป็นแหล่งใช้ไปจากกิจกรรมลงทุน)
ค่าเสื่อมราคา	+138.-	(เป็นแหล่งใช้ไปจากกิจกรรมดำเนินงาน)
	-642.-	

(ค่าเสื่อมราคา 138.- แม้ไม่มีข้อมูลเพิ่มเติม ก็ทราบได้ว่าเกิดจากการเปลี่ยนแปลงสุทธิของบัญชีนี้ นั่นคือเป็นค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์สำนักงานสำหรับงวดนี้นั่นเอง)

9. เจ้าหนี้การค้าต้นงวด 240.- เจ้าหนี้การค้าปลายงวด 138.- เจ้าหนี้การค้าลดลง 102.- ถือเป็นการจ่ายชำระหนี้ จึงเป็นแหล่งใช้ไปในกิจกรรมดำเนินงาน

10. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายต้นงวด 0.- ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายปลายงวด 60.- ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น 60.- ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง จึงต้องนำไปบวกกลับเข้าไปในกำไรสุทธิจัดเป็นแหล่งได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

จะเห็นได้ว่าในปีบัญชี 2551 งบกำไรขาดทุนแสดงยอดว่า กิจการมีกำไร 750.- แต่ในงบดุลแสดงยอดว่ากิจการมีเงินสดคงเหลือปลายงวดเพียง 324.- การจัดทำงบกระแสเงินสดจะเป็นการเน้นย้ำให้เห็นว่า กำไรสุทธิ กับเงินสดคงเหลือปลายงวด ไม่ใช่ยอดเดียวกัน

บทสรุป

ในปัจจุบันกิจการ ห้างร้านและบริษัท ต่างให้ความสำคัญกับงบกระแสเงินสดกันมากขึ้น เนื่องจากในอดีตที่ผ่านมาหลายบริษัทต้องประสบปัญหาทั้งที่มีกำไร ซึ่งการจัดทำงบกระแสเงินสดสามารถทำได้ 2 วิธี คือวิธีทางตรงและวิธีทางอ้อม ซึ่งจะจำแนกกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดได้ 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน กิจกรรมจัดหาเงิน ซึ่งรูปแบบวิธีทางอ้อมเป็นที่นิยมในการจัดทำงบกระแสเงินสด มากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากทำได้ง่าย สะดวก และรวดเร็วกว่า โดยแสดงกระแสเงินสดรับและกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมดำเนินงาน ผลของการจัดทำงบกระแสเงินสดแสดงให้เห็นว่ากำไรสุทธิกับเงินสดคงเหลือปลายงวดไม่ใช่ยอดเดียวกัน เนื่องจากงบกระแสเงินสดแสดงการเคลื่อนไหวของเงินสดตลอดทั้งปี ว่าได้มาและใช้ไปด้วยสาเหตุใด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน เจ้าหนี้และผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคต ความสามารถในการจ่ายชำระหนี้และการกู้ยืมเงินทุนจากภายนอก ตลอดจนผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการ

รายการอ้างอิง

กัลยาภรณ์ ปานมะเริง เบอร์ค. (2551). **การบัญชีการเงิน.** กรุงเทพฯ : พงษ์วรินทร์.

กุสุมา เวชชบูล. (2531). **การเงินธุรกิจ.** พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

จินดา ขันทอง. (2532). **การวิเคราะห์งบการเงิน.** กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ฐาปนา ฉิ่นไพศาล กัลป์ยานี กิตติจิตต์ และสุวิมล เหลืองประเสริฐ. (2540). **การบัญชีบริหาร.** พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: (มปท.).

ดวงสมร อรพินท์. (2549). **งบกระแสเงินสด ไม่ใช่เรื่องยากอีกต่อไป.** กรุงเทพฯ : ภาพพิมพ์.

นุชจรี พิเชฐกุล. (2549). **รายงานการเงิน.** พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพ : ทีพีเอ็น เพรส.

เพชรี ขุมทรัพย์. (2536). **หลักการบริหารการเงิน.** กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) (2552). **เรื่องงบกระแสเงินสด.** เข้าถึงเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2552 จาก http://www.nukbunchee.com/accounting_tas/tas.php.

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) (2552).**เรื่องการนำเสนองบการเงิน.** เข้าถึงเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2552 จาก http://www.nukbunchee.com/accounting_tas/tas.php.

รัชนีกร ระพนาไพรวรรณ. (2545). **ปัญหาในการจัดทำงบกระแสเงินสด.** การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

วิเชียร เธียรวิวรรธน์. (2548). **การวิเคราะห์สัญญาณเตือนภัยจากงบกระแสเงินสดเพื่อประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกลุ่มธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้าและคอมพิวเตอร์.** การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

อรวรรณ กิจปราชญ์. (2541). **การบัญชีเพื่อการจัดการ.** พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : ศูนย์เทคโนโลยีทางการศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.