

บทที่ 3

การเปิดเผยข้อมูล

บทนี้นำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล สรุปผลการศึกษา การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจใน 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้ โดยยึดหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลจากมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นแนวทางวิเคราะห์

แนวคิดการเปิดเผยข้อมูล

งบการเงินเป็นผลมาจากการจัดทำบัญชี ซึ่งจะเป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญของกิจการ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินมีมากมายหลายกลุ่ม เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือคู่แข่ง เป็นต้น จึงต้องมีการกำหนดมาตรฐานการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล

งบบุค เป็นงบการเงินที่รายงานเกี่ยวกับการจัดแบ่งหมวดหมู่และจำนวนเงินของสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน การนำเสนอข้อมูลจะแสดง ณ วันใดวันหนึ่ง รูปแบบการแสดงงบบุคจะแยกเป็นหมวดสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน การเรียงลำดับเน้นสภาพคล่อง (While, Sondhi and Fried, 1994:13)

งบกำไรขาดทุน เป็นงบการเงินที่รายงานเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ งบกำไร

ซึ่งควบคุมเกี่ยวกับหลักทรัพย์ที่ซื้อขายผ่านตลาดหลักทรัพย์ (While, Sondhi and Fried, 1994:20-21)

การศึกษาบัญชีของประเทศไทยนั้น นักศึกษาจะเรียนรู้แนวคิดและหลักการบัญชีตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกา ปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดตั้งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เมื่อ 24 พฤษภาคม 2518 สมาคมนี้อได้เปลี่ยนมาจากสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย ซึ่งได้จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2491 (สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย, 2534:40) สมาคมดังกล่าวมีหน้าที่จัดทำมาตรฐานการบัญชี ซึ่งในช่วงแรกของการจัดทำมาตรฐานการบัญชีได้ปรับปรุงและดัดแปลงมาจาก GAAP (General Accepted Accounting Principles) แต่ในช่วงหลังสมาคมยึดแนวทางของ IAS (International Accounting Standard) มาตรฐานการบัญชีมีทั้งหมด 31 ฉบับ

ตารางที่ 3-1 : มาตรฐานการบัญชีที่จัดทำโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ชื่อมาตรฐานการบัญชี	วันที่ปฏิบัติ
ฉบับที่ 1 ข้อสมมติขั้นพื้นฐานของการบัญชี	1 กันยายน 2522
2 นโยบายการบัญชี	1 กันยายน 2522
3 รายการพิเศษ	1 กันยายน 2522
4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	1 กันยายน 2522
5 กำไรต่อหุ้น	1 กันยายน 2522
6 การรับรู้รายได้	1 มกราคม 2529
7 การบัญชีเกี่ยวกับการเข้าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เข้าซื้อ	28 กุมภาพันธ์ 2530
8 การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา	1 มกราคม 2531
9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	1 มกราคม 2532
10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา	1 กรกฎาคม 2531
11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ	1 กรกฎาคม 2532
12 การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	1 กรกฎาคม 2532
13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	1 กรกฎาคม 2532
14 การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา	1 มกราคม 2533
15 การตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน	1 มกราคม 2533

ตารางที่ 3-1 (ต่อ)

ชื่อมาตรฐานการบัญชี	วันที่ปฏิบัติ
ฉบับที่ 16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน	1 มกราคม 2533
17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน	31 ธันวาคม 2534
18 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	31 ธันวาคม 2534
19 งบการเงินรวม	31 ธันวาคม 2534
20 การบัญชีสำหรับการรวมกิจการ	31 ธันวาคม 2534
21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ ในงบการเงิน	31 ธันวาคม 2534
22 สินค้าคงเหลือ	31 ธันวาคม 2534
23 ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน	1 มกราคม 2535
24 การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน	1 มกราคม 2537
25 งบกระแสเงินสด	1 มกราคม 2537
26 การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจสังหาริมทรัพย์	1 เมษายน 2537
27 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่ คล้ายคลึงกัน	1 มกราคม 2538
28 การบัญชีสำหรับหนี้แปลงสภาพและหนี้ที่ออกพร้อมใบสำคัญ แสดงสิทธิซื้อหุ้น	29 สิงหาคม 2537
29 การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว	1 มกราคม 2539 (บริษัทมหาชน)
	1 มกราคม 2542 (กิจการอื่น)
30 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ	1 มกราคม 2540
31 สินค้าคงเหลือฉบับปรับปรุงใหม่	1 มกราคม 2540

มาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับจะกล่าวถึงแนวทางการเปิดเผยข้อมูล คณะผู้วิจัยนำ
แนวทางดังกล่าวมาเป็นหลักเกณฑ์การวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินของธุรกิจ
ใน 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้

แนวทางการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

คณะผู้วิจัยเลือกมาตรฐานการบัญชีบางฉบับมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นๆ มีความสอดคล้องกับธุรกิจที่สัมพันธ์อย่าง ส่วนมาตรฐานการบัญชีที่ไม่สอดคล้องจะไม่นำมาวิเคราะห์ มาตรฐานดังกล่าวคือ

ฉบับที่ 7 การบัญชีเกี่ยวกับการเข้าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เข้าซื้อ

8 การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา

13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

14 การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา

15 การตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน

18 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

19 งบการเงินรวม

20 การบัญชีสำหรับการรวมกิจการ

24 การเสนอข้อมูลทางการเงิน จำแนกตามส่วนงาน

25 งบกระแสเงินสด

26 การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

27 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่

คล้ายคลึงกัน

28 การบัญชีสำหรับหนี้แปลงสภาพ และหนี้ที่ออกพร้อมใบสำคัญแสดงสิทธิ
ซื้อหุ้น

มาตรฐานการบัญชีทั้งหมด 31 ฉบับ คณะผู้วิจัยจะให้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ 16 ฉบับ เนื่องจากสามารถนำมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมาปรับใช้ได้ ส่วนอีก 15 ฉบับที่กล่าวมาแล้วข้างต้นเป็นมาตรฐานการบัญชีที่เฉพาะเจาะจงกับธุรกิจบางประเภทจึงไม่นำมาใช้ การนำเสนอผลการวิจัยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลงบการเงินของธุรกิจ ใน 5 จังหวัดชายแดนภาคใต้

จำนวนตัวอย่างงบการเงินที่ใช้ในการวิเคราะห์

การวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ใช้กลุ่มข้อมูลงบการเงิน 307 ตัวอย่าง โดยเน้นอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม รายการที่ปรากฏในงบการเงิน 307 ตัวอย่าง ยังคงมีความแตกต่างกันในรายละเอียดบางประการ มีผลทำให้กลุ่มตัวอย่างในแต่ละเรื่องมีจำนวนไม่เท่ากัน คณะผู้วิจัยสรุปจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ตามตารางที่ 3-2

ตารางที่ 3-2 : จำนวนตัวอย่างงบการเงินที่ใช้วิเคราะห์ (หน่วย : ราย)

มาตรฐานการบัญชี	จำนวนงบการเงินที่ใช้
ฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชี	307
2 นโยบายการบัญชี	307
3 รายการพิเศษ	6
4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	2
5 กำไรต่อหุ้น	161
6 การรับรู้รายได้	74
9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	307
10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา	307
11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ	307
12 การบัญชีหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด	3
13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้อง	30
16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน	307
17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน	24
21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	13
22 สินค้าคงเหลือ	307

ผลการศึกษาการเปิดเผยข้อมูล

จากการศึกษาพบว่า การเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับในภาพรวมสามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 3-3 : การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี (ภาพรวม)

มาตรฐานการบัญชี	จำนวนตัวอย่าง	จำนวนที่เปิดเผยข้อมูล	ร้อยละ
ฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชี	307	-	-
2 นโยบายการบัญชี	307	155	50.5
3 รายการพิเศษ	6	6	100.0
4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	2	2	100.0
5 กำไรต่อหุ้น	161	70	43.5
6 การรับรู้รายได้	307	297	96.7
9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	307	307	100.0
10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา	307	307	100.0
11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ	307	5	1.6
12 การบัญชีหลักทรัพย์ในความต้องการการของตลาด	3	3	100.0
13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้อง	30	30	100.0
16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน	307	307	100.0
17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน	24	24	100.0
21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน	13	13	100.0
22 สินค้าคงเหลือ	307	307	100.0

จากมาตรฐานการบัญชีจำนวน 15 ฉบับที่นำมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน คณะผู้วิจัยสรุปกลุ่มตัวอย่างได้ 2 ประเภทคือ

1. กลุ่มตัวอย่างจำนวน 307 ตัวอย่างที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 ฉบับที่ 6 ฉบับที่ 9 ฉบับที่ 10 ฉบับที่ 11 ฉบับที่ 16 และฉบับที่

2. กลุ่มตัวอย่างเฉพาะที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม เนื่องจากมีลักษณะรายการธุรกิจที่แตกต่างออกไป ซึ่งจะเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 ฉบับที่ 4 ฉบับที่ 5 ฉบับที่ 12 ฉบับที่ 13 ฉบับที่ 17 และฉบับที่ 21

จากตารางที่ 3-3 พบว่าการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละมาตรฐานการบัญชีมีความแตกต่างกัน ดังนี้

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชีมิได้กำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูล แต่เน้นแนวทางการปฏิบัติตามหลักการทางบัญชีให้ถูกต้อง และถ้ามีเหตุการณ์ที่สำคัญและผลต่องบการเงินควรเปิดเผยข้อมูล
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชี จากการศึกษาพบว่ามีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อนี้เพียงร้อยละ 50.5
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 รายการพิเศษ เนื่องจากรายการธุรกิจประเภทนี้จะไม่มีมากนัก จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย พบว่ามีรายการพิเศษเพียง 6 ราย มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีรายการธุรกิจประเภทนี้จะไม่มีมากเช่นกัน จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเพียง 2 ราย มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น บริษัทจำกัดจะต้องเปิดเผยกำไรต่อหุ้นในงบการเงิน จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย มีบริษัทจำกัด 161 ราย แต่มีการเปิดเผยข้อมูลเพียง 70 ราย คิดเป็นร้อยละ 43.5
6. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้ จากการศึกษาพบว่า มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อนี้ ร้อยละ 96.7
7. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในหัวข้อนี้มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด
8. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา ในหัวข้อนี้มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย มีบัญชีลูกหนี้ทั้งหมด แต่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญเพียง 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 1.6

10. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 การบัญชีหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย มีการลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เพียง 2 ราย ซึ่งมีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด

11. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องจากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย พบว่ามีรายการนี้เพียง 30 ราย ซึ่งเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด

12. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน จากการศึกษพบว่า มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด

13. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน จากการตรวจสอบงบการเงินมีเพียง 24 ราย ที่มีรายการธุรกิจเรื่องนี้และมีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด

14. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน จากการตรวจสอบงบการเงินมีเพียง 13 รายที่มีรายการธุรกิจเรื่องนี้ และเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด

15. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 22 สินค้าคงเหลือ เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้ มีการออกมาตรฐานฉบับใหม่คือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 มาแทน การวิเคราะห์ชี้แจงแนวทาง มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย พบว่ามีรายการสินค้าคงเหลือทั้งหมด แต่มีการเปิดเผยข้อมูล 250 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.4

ผลการศึกษาดังกล่าวข้างต้น คณะผู้วิจัยได้พิจารณาในรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับอีกครั้งหนึ่ง เพื่อวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลใน มาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับมีรายละเอียดมากน้อยเพียงใด การนำเสนอผลการศึกษาของ มาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับเป็นดังนี้

ข้อสมมติฐานทางการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชีเป็นมาตรฐานที่กำหนด กฎเกณฑ์ต่างๆ เกี่ยวกับการบันทึกบัญชีเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีหลักการเปิดเผย ข้อมูลอย่างเพียงพอ เป็นข้อสมมติฐานทางการบัญชีข้อหนึ่ง ซึ่งกำหนดให้นักบัญชีตัดสินใจ โดยยึดหลักว่า ถ้าไม่เปิดเผยรายการใดแล้วจะเป็นสาเหตุให้ผู้อ่านงบการเงินเข้าใจผิดหรือไม่ นักบัญชีจะยึดแนวทางว่าเมื่อสงสัยจะเปิดเผย

นอกจากนี้ การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ หมายถึง รูปแบบการจัดรายการและข้อมูลในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน คำศัพท์ที่ใช้ การแยกประเภทรายการ เกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณ ฯลฯ ทั้งหมดนั้นเน้นถึงลักษณะและชนิดของการเปิดเผยต่างๆ ที่จำเป็นที่ทำได้ให้งบการเงินให้ข้อมูลอย่างเพียงพอ (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชี)

คณะผู้วิจัยมีความเห็นว่าการพิจารณาจากงบการเงินเพียงประการเดียวคงไม่สามารถสรุปความเห็นเกี่ยวกับกิจการบันทึกบัญชีตามข้อสมมติฐานทางการบัญชีมากนัก เพียงใด เนื่องจากงบการเงินผ่านการตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น งบการเงินจะต้องผ่านการดำเนินการตามมาตรฐานบัญชีฉบับดังกล่าว ทางด้านการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในภาพรวมพบว่า งบการเงินทุกฉบับมีการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะรูปแบบ การจัดรายการและข้อมูลในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน ศัพท์ที่ใช้

นโยบายการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 นโยบายบัญชี เป็นมาตรฐานที่ช่วยฝ่ายจัดการพิสูจน์ความรับผิดชอบทางการบัญชีโดยการเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ ความหมายของนโยบายการบัญชีคือ มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องและวิธีการใช้ มาตรฐานการบัญชีนั้น ฝ่ายจัดการของกิจการได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่สุดสำหรับภาวะการณ่นั้น เพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ด้วยเหตุผลดังกล่าว ฝ่ายจัดการจึงนำมาตรฐานการบัญชีนั้น มาใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการของตน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชี)

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีจะเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้ มาตรฐาน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สรุปแนวทางดังนี้

- ก. การเลือกมาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้อย่างหนึ่งอย่างใดจากทางเลือกที่ยอมรับกัน ซึ่งมีอยู่หลายทาง
- ข. มาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้ ซึ่งมีลักษณะพิเศษกับอุตสาหกรรมซึ่ง กิจการดำเนินการอยู่ แม้มาตรฐานและวิธีการใช้นั้น ๆ จะใช้กันอยู่โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมนั้นก็ตาม

ค. การใช้มาตรฐานการบัญชีตาม (ก) และ (ข) ข้างต้นในลักษณะพิเศษหรือ
ในเชิงริเริ่มใหม่ (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชี)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชีได้ยกตัวอย่างแนวทางการเปิดเผย
ข้อมูล ซึ่งคณะผู้วิจัยได้นำตัวอย่างดังกล่าวกำหนดเป็นกรอบในการศึกษา เนื่องจากตัวอย่าง
นั้นมีลักษณะสากลและเกี่ยวข้องกับธุรกิจโดยทั่วไป นโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผยประกอบ
ด้วย

1. วิธีการรับรู้รายได้
2. การตีราคาสินค้าคงเหลือ
3. การตีราคาเงินลงทุน
4. ค่าเผื่อนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญ
5. การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เสื่อมราคาได้และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
6. ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนรวมทั้งวิธีการบัญชี หรือการตัดจ่ายที่เกี่ยวข้อง
7. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ รวมทั้งวิธีการบัญชีที่ใช้เกี่ยวกับกำไรและ
ขาดทุนจากการแปลงค่าดังกล่าว
8. นโยบายเกี่ยวกับเงินเลี้ยงชีพและเกษียณอายุ
9. การบัญชีเกี่ยวกับกำไรสะสม การจัดสรรกำไรพร้อมทั้งการเพิ่มและการลดของ
สำรองต่างๆ

จากการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับนโยบายบัญชีพบว่า
จากตัวอย่าง 307 ราย มีเพียง 155 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.5 ที่เปิดเผยข้อมูลภายใต้
หัวข้อนโยบายบัญชี และจากจำนวน 155 รายแสดงรายละเอียดของนโยบายบัญชีในเรื่อง
ต่างๆ ดังนี้

ตารางที่ 3-4 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
1. วิธีการรับรู้รายได้	47.7	52.3	100.0
2. การตีราคาสินค้าคงเหลือ	58.7	41.3	100.0
3. การตีราคาเงินลงทุน	7.1	92.9	100.0
4. ค่าเผื่อนี้สูญ	3.2	96.8	100.0
5. ค่าเสื่อมราคา	76.1	23.9	100.0
6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	0.6	99.4	100.0
7. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ	9.0	91.0	100.0
8. กำไรสะสม	23.2	76.8	100.0

จากตารางที่ 3-4 พบว่าภายใต้หัวข้อนโยบายการบัญชีจะเน้นเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคามากที่สุด ร้อยละ 76.1 สินค้าคงเหลือ ร้อยละ 58.7 และวิธีการรับรู้รายได้ ร้อยละ 47.7 ในแต่ละหัวข้อจะเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. วิธีการรับรู้รายได้ จะเน้นให้เห็นว่ากิจการมีเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ
 2. การตีราคาสินค้าคงเหลือ จะระบุวิธีประเมินราคาสินค้าคงเหลือในราคาทุน ซึ่งระบุวิธีการว่าเป็นราคาถัวเฉลี่ย วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน เป็นต้น

3. การตีราคาเงินลงทุน จากการตรวจสอบงบการเงินพบว่า มีกิจการเพียง 26 ราย เท่านั้นที่มีรายการธุรกิจเกี่ยวกับเงินลงทุนประกอบด้วย เงินลงทุนในหลักทรัพย์ตามความต้องการของตลาดและเงินลงทุนทั่วไป จากจำนวน 27 ราย มีเพียง 11 ราย ที่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนในหัวข้อนโยบายบัญชี ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลสรุปได้ดังนี้

3.1 เปิดเผยประเภทกิจการที่ลงทุน วิธีการประเมินราคาเงินลงทุน เช่น แบบราคาทุน แบบวิธีส่วนได้เสีย เป็นต้น จำนวนกิจการที่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมี 7 ราย จาก 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 63.6

3.2 เปิดเผยเฉพาะวิธีการประเมินราคาเงินลงทุนเท่านั้น จำนวนกิจการที่เปิดเผยข้อมูลในลักษณะนี้มี 4 รายจาก 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 36.4

4. ค่าเผื่อนี้สูญ จะระบุวิธีการประมาณค่าเผื่อนี้สูญ เช่น จากยอดขาย ยอดลูกหนี้สิ้นปี การเรียงอายุลูกหนี้ เป็นต้น และระบุจำนวนค่าเผื่อนี้สูญ

5. ค่าเสื่อมราคา จะระบุวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา ซึ่งจะเป็นแบบเส้นตรง คิดเป็นร้อยละของยอดคงเหลือต้นงวด นอกจากนี้ยังระบุอัตราค่าเสื่อมราคา ซึ่งมักเป็นไปตามเกณฑ์ของกรมสรรพากรกำหนด คือ อาคาร อัตราร้อยละ 5 ส่วนสินทรัพย์ถาวรอื่น อัตรา ร้อยละ 20

6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน จะระบุวิธีการตัดบัญชีซึ่งจะเป็นการตัดบัญชีแบบเส้นตรง ในระยะเวลา 5 ปี จากการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จะเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งองค์การ

7. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ จากการตรวจสอบงบการเงินพบว่า มีกิจการเพียง 14 ราย ที่มีรายการธุรกิจเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งกิจการทั้งหมดจะแสดงนโยบายการบัญชี โดยระบุอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของการบันทึกรายการ และการคำนวณมูลค่าในตอนปลายงวด

8. กำไรสะสม จากการตรวจสอบงบการเงินพบว่า มีกิจการที่จัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด จำนวน 161 ราย มีจำนวน 36 ราย ที่เปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับการจัดสรรกำไรสะสม

รายการพิเศษ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 รายการพิเศษเป็นมาตรฐานที่กำหนดการแสดงรายการพิเศษว่า ควรแสดงในงบการเงินฉบับใด แนวคิดในการนำเสนอข้อมูลมี 2 แบบ คือ แนวความคิด “ผลการดำเนินงานในปัจจุบัน” และแนวความคิด “รวมหมดทุกอย่าง” ซึ่งทั้ง แนวความคิดมีทั้งความเห็นสนับสนุนและข้อขัดแย้ง ในช่วงหลังข้อถกเถียงเกี่ยวกับแนวความคิดดังกล่าวมีมากขึ้น อย่างไรก็ตาม กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2515 ได้มีการยอมรับแนวคิดรวมหมดทุกอย่างเป็นแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลในงบกำไรขาดทุน

รายการพิเศษได้แก่ เหตุการณ์หรือรายการธุรกิจ ซึ่งมีลักษณะ 2 ประการคือ ลักษณะไม่ปกติ และเกิดขึ้นไม่บ่อยนัก และจะต้องครบหลักเกณฑ์ทั้ง 2 อย่าง จึงจะจัดหาว่าเหตุการณ์หรือรายการธุรกิจนั้นเป็นรายการพิเศษ

ก. ลักษณะไม่ปกติ หมายถึงเหตุการณ์ หรือรายการธุรกิจควรมีขึ้นความไม่ปกติสุข และเป็นประเภทที่ไม่เกี่ยวข้องกันอย่างเห็นได้ชัดหรือเกี่ยวข้องกันโดยผ่านๆ กัน กิจกรรมปกติธรรมดาของกิจการ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินอยู่

ข. เกิดขึ้นไม่บ่อยนัก หมายถึง เหตุการณ์หรือรายการธุรกิจควรเป็นสิ่งที่ไม่อาจคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นอีกในอนาคตอันใกล้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินอยู่ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 รายการพิเศษ)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 รายการพิเศษกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลให้ทราบถึงลักษณะของรายการ จำนวนเงิน และผลกระทบทางด้านภาษีอากร การแสดงรายการในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบการเงิน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 รายการพิเศษ) จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องดังกล่าวพบว่า งบการเงินที่เปิดเผยเกี่ยวกับรายการพิเศษมีเพียง 6 ราย จากจำนวน 307 ราย คิดเป็นร้อยละ 2.0 ซึ่งมีจำนวนไม่มาก ซึ่งเป็นไปตามลักษณะของรายการพิเศษคือ มีลักษณะไม่ปกติและเกิดขึ้นไม่บ่อยนัก การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการพิเศษเป็นดังนี้

ตารางที่ 3-3 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการพิเศษ (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ลักษณะรายการ	100.0	-	100.0
จำนวนเงิน	100.0	-	100.0
ผลทางภาษีที่เกี่ยวข้อง	33.3	66.7	100.0

จากตารางที่ 3-3 แสดงให้เห็นว่ากิจการ 6 รายที่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการพิเศษ จะเน้นการเปิดเผยทางด้านลักษณะรายการและจำนวนเงิน ส่วนผลทางภาษีที่เกี่ยวข้องไม่มีการเปิดเผยข้อมูล อนึ่ง ลักษณะรายการที่ถือว่าเป็นรายการพิเศษคือไฟไหม้

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเป็นมาตรฐานที่กำหนดให้นักบัญชีบันทึกการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์และเข้าใจงบการเงินได้ดีขึ้น การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หมายถึง (ก) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ค) การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน และ (ง) การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ออกไปแล้ว (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี)

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีคือ ลักษณะเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี และผลที่มีต่อกำไร การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนในงวดก่อน ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะต้องมีการเปรียบเทียบผลกระทบให้ชัดเจน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี) จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีเพียง 2 ราย จาก 307 ราย คิดเป็นร้อยละ 0.7 ซึ่งมีจำนวนไม่มากนัก อาจเนื่องมาจากกิจการมีขนาดไม่ใหญ่มากนักและรายการทางบัญชีไม่มีรายการที่ไม่ชัดเจน ซึ่งทำให้ไม่เกิดการเปลี่ยนแปลงหลังจากการตัดสินใจทางบัญชีไปแล้ว การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเป็นดังนี้

ตารางที่ 3-4 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ลักษณะการเปลี่ยนแปลง	100.0	-	100.0
เหตุผลการเปลี่ยนแปลง	100.0	-	100.0
ผลต่อกำไรขาดทุน	50.0	50.0	100.0

จากตารางที่ 3-4 ลักษณะการเปลี่ยนแปลงคือ มีการจัดประเภทบัญชีใหม่ และวิธีการบันทึกบัญชีใหม่ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีเหตุผลคือ ให้สอดคล้องกับสภาพการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน มีกิจการเพียงรายเดียวที่แสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่ต้องบอกกำไรขาดทุน

กำไรต่อหุ้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้บริษัทจำกัดแสดงกำไรต่อหุ้น นักลงทุนให้ความสนใจต่อกำไรต่อหุ้นอย่างมาก ซึ่งจะใช้เป็นข้อมูลส่วนหนึ่งของการตัดสินใจลงทุน ดังนั้น การกำหนดแนวทางในการคำนวณกำไรต่อหุ้นจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อป้องกันการเข้าใจผิดในข้อมูล

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน หมายถึง จำนวนกำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญต่อหุ้น ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ว่ากำไรหมายถึง กำไรสุทธิก่อนรายการพิเศษ ส่วนจำนวนหุ้นสามัญ หมายถึง หุ้นสามัญที่ออกอยู่ระหว่างงวดนั้น (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น) โครงสร้างทุนเป็นปัจจัยหนึ่งในการคำนวณกำไรต่อหุ้น

โครงสร้างทุนแบบง่าย เป็นโครงสร้างที่อาจประกอบด้วยหุ้นสามัญเพียงอย่างเดียว หรือเป็นโครงสร้างที่ไม่มีหลักทรัพย์แปลงสภาพได้ ไม่มีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น) การคำนวณกำไรต่อหุ้นได้โครงสร้างทุนแบบง่าย จะไม่ยุ่งยากมากนัก

โครงสร้างทุนแบบซับซ้อน เป็นโครงสร้างที่มีหลักทรัพย์หลายประเภทนอกเหนือจาก หุ้นสามัญ ซึ่งการคำนวณจำนวนหุ้นเป็นไปตามเงื่อนไขและภาวะการณที่ออกหุ้นแต่ละ ประเภท (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น) การคำนวณกำไรต่อหุ้นภายใต้โครงสร้าง ทุนแบบซับซ้อนจะยุ่งยาก

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นคือ ความชัดเจนของข้อบัญญัติ จำนวนเงิน ต่อหุ้น และการเปิดเผยโครงสร้างเงินทุน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 กำไรต่อหุ้น) จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นของบริษัทจำกัดจำนวน 161 ราย มีเพียง 70 ราย คิดเป็นร้อยละ 43.5 ที่เปิดเผยข้อมูล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นเป็นดังนี้

ตารางที่ 3-5 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้น (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ข้อบัญญัติ	43.5	56.5	100.0
จำนวนเงินต่อหุ้น	43.5	56.5	100.0
โครงสร้างทุน	100.0	-	100.0

จากตารางที่ 3-5 แสดงให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นของบริษัท จำกัด ยังมีไม่มาก เพียงร้อยละ 43.5 แต่ในเรื่องโครงสร้างทุน จะเปิดเผยข้อมูลร้อยละ 100 เนื่องจากเป็นข้อบังคับของกบงบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ที่ขอให้บริษัทจำกัดแจ้ง รายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างทุน นอกจากนี้ คณะผู้วิจัยพบว่า โครงสร้างทุนจะเป็น แบบโครงสร้างแบบง่าย คือออกหุ้นสามัญเพียงประเภทเดียว

การรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ เพื่อสามารถแสดงรายได้ในงบกำไรขาดทุน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นรายได้จากการดำเนินงานตามปกติธุรกิจจากการขายสินค้า ให้บริการ และให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ โดยก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบีย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

รายได้ หมายถึง การไหลเข้าเบื้องต้นของผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจทั้งหมดที่เกิดจากการประกอบการโดยปกติของกิจการในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งการไหลเข้านั้น เป็นผลจากการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้น ไม่ใช่เกิดจากการเพิ่มจากส่วนที่เรียกเก็บจากผู้ถือหุ้น (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้ (ปรับปรุงใหม่))

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ประกอบด้วย (ก) นโยบายบัญชีที่ใช้ในการรับรู้รายได้ รวมถึงวิธีที่ใช้ในการกำหนดขั้นตอนที่เสร็จสมบูรณ์ของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ (ข) จำนวนเงินของแต่ละประเภทสำคัญของการรับรู้รายได้ในระหว่างงวดคือรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบีย ค่าสิทธิและเงินปันผล และ (ค) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการที่รวมอยู่ในแต่ละประเภทสำคัญของรายได้ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้ (ปรับปรุงใหม่)) จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องดังกล่าวเป็นดังนี้

ตารางที่ 3-6 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ข้อบัญญัติและจำนวนเงิน (ภาพรวม)	100.0	-	100.0
รายละเอียด	55.7	44.3	100.0

จากตารางที่ 3-6 แสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้มีการอธิบายเกี่ยวกับวิธีการรับรู้รายได้ภายใต้นโยบายบัญชีน้อยมากเพียงร้อยละ 24.1 แต่กิจการทุกรายจะเปิดเผยจำนวนเงินและข้อบัญญัติของรายได้ในลักษณะภาพรวม ส่วนรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายได้มีการเปิดเผยเพียงร้อยละ 55.7

การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาการจัดรายการต่างๆ เข้ากลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การประเมินราคา การได้มา การเลิกใช้ และจำหน่ายทรัพย์สิน การประเมินราคาทรัพย์สินใหม่และการคิดค่าเสื่อมราคา (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีตัวตน ซึ่งกิจการ

ก. มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า ไว้ใช้ในการบริหารงาน และอาจรวมถึงสิ่งที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว

ข. ได้มาหรือสร้างขึ้นเอง โดยมีความตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อเนื่องตลอดไป

ค. ไม่ตั้งใจที่จะขายในการดำเนินงานตามปกติ

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชี และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคาแล้ว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 ยังระบุเพิ่มเติม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ดังนี้

- (1) ให้เปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึกราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และในกรณีที่กิจการใช้เกณฑ์มากกว่าหนึ่งวิธี ก็ให้แสดงราคาขั้นต้นก่อนหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทของแต่ละวิธีด้วย
- (2) กรณีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงราคาที่ตีใหม่ ก็ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาที่ตีใหม่ รวมถึงนโยบายเกี่ยวกับเงื่อนไขและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกรณีที่ราคาใหม่ วิธีหรือดัชนีที่ใช้ ปีที่มีการตีราคาใหม่ และในกรณีที่ให้ผู้ประเมินราคาอิสระเป็นผู้ประเมินราคาก็ให้เปิดเผยให้ทราบด้วย

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พบว่าจะมีการนำเสนอราคาทุนและวิธีคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งผลการศึกษารูปได้ดังนี้

ตารางที่ 3-7 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ชื่อบัญชีและจำนวนเงิน (ภาพรวม)	100.0	-	100.0
รายละเอียด	81.4	18.6	100.0
การเปรียบเทียบระหว่างงวด	7.5	92.5	100.0
เงื่อนไขการค้ำประกัน	3.6	96.4	100.0
เกณฑ์การประเมินราคา	-	100.0	100.0

จากตารางที่ 3-7 แสดงให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น จะเน้นการแสดงผลภาพรวมของหมวดดังกล่าว พร้อมทั้งมีการเปิดเผยรายละเอียดหมวดหมู่ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ร้อยละ 81.4 การเปรียบเทียบระหว่างงวดบัญชีมีการนำเสนออย่างน้อยเพียงร้อยละ 7.5 การเปิดเผยเงื่อนไขการค้ำประกันมีเพียงร้อยละ 3.6 ซึ่งคณะผู้วิจัยไม่แน่ใจว่างบการเงินมีการกู้ยืมเพียงร้อยละ 3.6 หรือมีการกู้ยืมมากกว่านี้แต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลซึ่งควรมีการทำวิจัยในประเด็นนี้เพิ่มเติม เกณฑ์การประเมินราคาไม่มีการเปิดเผยอย่างชัดเจน ทางด้านนโยบายบัญชีที่เกี่ยวข้องจะเปิดเผยเพียงร้อยละ 38.4 ซึ่งจะเปิดเผยวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาเท่านั้น

การบัญชีค่าเสื่อมราคา

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดแนวทางการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้กับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพทุกชนิด ยกเว้นรายการดังต่อไปนี้

1. ป่าไม้และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งสามารถสร้างขึ้นทดแทนได้
2. แหล่งแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นทดแทนได้ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการสำรวจต่างๆ
3. ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้า วิจัย และพัฒนา
4. ค่าความนิยม และค่าสิทธิต่างๆ

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ ส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้ การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องทราบถึงอายุการใช้งาน มูลค่าของทรัพย์สิน และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา)

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคามีระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชีแล้ว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา กล่าวถึงข้อมูลที่ต้องเปิดเผยดังนี้

1. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
2. อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
3. ค่าเสื่อมราคาทั้งหมดในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
4. ราคาทุนเดิมของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ และค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 3-8 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
วิธีคิดค่าเสื่อมราคา	44.3	55.7	100.0
อัตราค่าเสื่อมราคา	50.5	49.5	100.0
อายุการใช้งาน	31.9	68.1	100.0
จำนวนค่าเสื่อมราคา (บาท)	70.4	29.6	100.0
ค่าเสื่อมราคาสะสม (บาท)	26.4	73.6	100.0
ราคาทุน	34.9	65.1	100.0

จากตารางที่ 3-8 พบว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา แสดงรายละเอียดใน 2 ส่วนคือ มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อนโยบายบัญชี และเปิดเผยข้อมูลอีกครั้งในหัวข้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การแสดงรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลมีตั้งแต่วิธีคิดค่าเสื่อมราคา อัตราค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งาน มูลค่าค่าเสื่อมราคา มูลค่าค่าเสื่อมราคาสะสม และราคาทุน ซึ่งมีระดับการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกัน

เนื่องจากการยื่นงบการเงินเพื่อเสียภาษีอากร มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างมาก ตามแบบ ภงด. 50 กำหนดรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา คือ รายการทรัพย์สิน วัน เดือน ปี ที่ซื้อหรือได้มา ราคาทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มา อัตราร้อยละ มูลค่าต้นทุนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาหักในรอบบัญชีนี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมถึงปัจจุบัน และมูลค่าต้นทุนหลังจากหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาแล้วจนถึงปัจจุบัน ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคาจึงเป็นที่แพร่หลายอย่างมาก

หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ เป็นมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และลูกหนี้ที่เรียกเก็บไม่ได้ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดค่านิยาม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ) ดังนี้

ลูกหนี้การค้า หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าปกติของธุรกิจ และจะมีชื่อบัญชีที่แตกต่างกันได้ตามประเภทของธุรกิจ

ลูกหนี้อื่น หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าปกติของธุรกิจ

หนี้สูญ หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี

หนี้สงสัยจะสูญ หมายถึง ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ แต่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ค่าเผื่อหนี้สูญ หรือค่าเผื่อหนี้สูญสงสัยจะสูญ หมายถึง จำนวนที่กันไว้สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ และถือเป็นบัญชีปรับมูลค่าที่ตั้งขึ้นเพื่อแสดงเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ในงบการเงิน เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บได้

การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ ควรมีการเปิดเผยในส่วนของนโยบายบัญชีเกี่ยวกับวิธีประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูลดังนี้ ให้แสดงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าเป็นรายการหักจากลูกหนี้การค้า และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้อื่นก็ให้แสดงเป็นรายการหักจากลูกหนี้อื่นที่เกี่ยวข้อง ถ้าหากมีการแสดงลูกหนี้ในงบดุลด้วยมูลค่าสุทธิ ให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ สามารถสรุปผลได้
ดังนี้

ตารางที่ 3-9 : การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ข้อบัญญัติและจำนวนเงิน	1.6	98.4	100.0
วิธีประมาณค่าเพื่อหนี้สูญ	0.3	99.7	100.0

การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีอยู่ 2 แห่งคือ หัวข้อนโยบายบัญชีและหัวข้อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ จากตารางที่ 3-9 แสดงการเปิดเผยภายใต้หัวข้อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญพบว่า มีการเปิดเผยข้อมูลน้อยมาก มีเพียง 5 รายที่เปิดเผยเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญ การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะกล่าวถึงข้อบัญญัติ จำนวนเงิน และวิธีประมาณค่าเพื่อหนี้สูญ

สาเหตุที่ทำให้การเปิดเผยข้อมูลหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญค่อนข้างน้อย เนื่องจากจากปัญหาทางด้านภาษีอากรที่มีขั้นตอนในการยินยอมให้หักเป็นหนี้สูญค่อนข้างยาก ทำให้ธุรกิจไม่เห็นความสำคัญในการสะท้อนภาพที่แท้จริงของบัญชีลูกหนี้

การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เป็นมาตรฐานที่กำหนดแนวทางปฏิบัติโดยเน้นปัญหาในเรื่องต่อไปนี้

1. ภายใต้สถานการณ์ใดบ้างที่หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่แสดงไว้ในราคาทุน ควรลดลงต่ำกว่าราคาทุน
2. หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ซึ่งได้ลดราคาลงมาต่ำกว่าทุนแล้ว ควรเพิ่มราคาขึ้นใหม่หรือไม่หากราคาตลาดนั้นต่ำ หรือด้วยสาเหตุอื่นที่ทำให้ราคาหลักทรัพย์นั้นสูงขึ้น
3. ควรรับรู้และรายงานงบกำไรขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ และจากการเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดอย่างไร ทั้งหลักทรัพย์ประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดเป็นการชั่วคราวและเป็นการถาวร

หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด หมายถึง หลักทรัพย์มีราคาขายหรือราคาเสนอซื้อ หรือเสนอขายที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ต่างประเทศจะถือว่าเป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดตามความหมายนี้ หากว่าตลาดดังกล่าวมีลักษณะและขอบเขตเปรียบเทียบกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด)

การเปิดเผยข้อมูลหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดนั้น ควรมีการเปิดเผยภายใต้หัวข้อนโยบายบัญชี ควรเปิดเผยการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ส่วนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 กำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูลไว้ดังนี้

1. สำหรับงบการเงินทุกรอบระยะเวลาบัญชี ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

1.1 ราคาทุนรวมและราคาตลาดรวมของหลักทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยแยกระหว่างประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน และให้ระบุว่าราคาใดเป็นราคาที่แสดงในงบการเงิน

1.2 จำนวนกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนำไปรวมในการคำนวณกำไรสุทธิ

1.3 เกณฑ์ของราคาทุนที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว

1.4 จำนวนเปลี่ยนแปลงในบัญชีค่าเผื่อการลดราคาหลักทรัพย์ที่นำไปแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น และที่นำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิ

2. เฉพาะงบการเงินปีปัจจุบันให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

2.1 จำนวนกำไรขั้นต้นที่ยังไม่เกิดขึ้นรวมของหลักทรัพย์ประเภทหมุนเวียน

2.2 จำนวนกำไรขั้นต้นที่ยังไม่เกิดขึ้นรวมของหลักทรัพย์ประเภทไม่หมุนเวียน

2.3 จำนวนขาดทุนขั้นต้นที่ยังไม่เกิดขึ้นรวมของหลักทรัพย์ประเภทหมุนเวียน

2.4 จำนวนขาดทุนขั้นต้นที่ยังไม่เกิดขึ้นรวมของหลักทรัพย์ประเภทไม่หมุนเวียน

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดสามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 3-10 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

(หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ข้อบัญญัติและจำนวนเงิน	100.0	-	100.0
วิธีประเมินราคา	100.0	-	100.0
การแบ่งประเภทหลักทรัพย์	50.0	50.0	100.0
เกณฑ์กำไรขาดทุนจากการขาย			
หลักทรัพย์	50.0	50.0	100.0

จากตารางที่ 3-10 พบว่ามีกิจการเพียง 3 รายที่มีการลงทุนเกี่ยวกับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับวิธีการประเมินราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดว่าอยู่ในราคาทุนหรือราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า แสดงผลเกี่ยวกับการแยกกลุ่มหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดออกเป็นประเภทหมุนเวียน และประเภทไม่หมุนเวียน แสดงการคำนวณกำไรขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นมาตรฐานที่กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนรายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เสนองบการเงินกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

กิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง กิจการหนึ่งมีอำนาจในการควบคุมอีกกิจการหนึ่ง หรือมีอิทธิพลเหนืออีกกิจการหนึ่งเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจทางการเงินและการดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อช่วยให้ผู้อ่านงบการเงินเห็นภาพผลกระทบที่เกิดจากความสัมพันธ์ของกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่อกิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลเน้นความมีสาระสำคัญ

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูล เรื่องการเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกันพบว่า งบการเงินที่สุ่มตัวอย่างมีจำนวน 30 กิจการที่กล่าวถึงรายการดังกล่าว จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 3-11 : การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
รายละเอียด	100.0	-	100.0
จำนวนเงิน	96.7	3.3	100.0
การเปิดเผยความสัมพันธ์	16.7	83.3	100.0

จากตารางที่ 3-11 มีกิจการเพียง 30 รายที่มีรายการเกี่ยวข้องกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการจะเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับบัญชีที่เกี่ยวข้องกัน พร้อมจำนวนเงิน แต่ไม่ระบุความสัมพันธ์ว่ามีความสัมพันธ์ในลักษณะใดมากนัก มีการระบุถึงความสัมพันธ์เพียงร้อยละ 16.7

สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน เป็นมาตรฐานการบัญชีที่ระบุการจัดประเภท และการแสดงสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนในงบการเงินเท่านั้น โดยไม่ครอบคลุมกิจการประเมินค่าของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว

สินทรัพย์หมุนเวียน หมายถึง เงินสดและสินทรัพย์ที่อาจขายหรือแปลงสภาพเป็นเงินสดหรือใช้บริโภคให้หมดไปภายในวัฏจักรการดำเนินงานตามปกติของธุรกิจ ส่วนหนี้สินหมุนเวียน หมายถึง พันธะผูกพันที่จะต้องชำระด้วยสินทรัพย์หมุนเวียนหรือโดยการก่อหนี้สินหมุนเวียนขึ้นใหม่ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน)

การเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนไม่ได้ระบุในมาตรฐานฉบับนี้ แต่กำหนดแนวทางการแสดงรายการในงบการเงินแทน ซึ่งการจัดเรียงลำดับรายการสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล มักเรียงตามลำดับของความคล่องตัวที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสด และมักแสดงในราคาที่จะได้รับเป็นเงินสดโดยประมาณ ส่วนหนี้สินหมุนเวียนจะเรียงตามลำดับกำหนดการชำระหนี้

จากผลการศึกษาการแสดงผลการในงบการเงินของสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียนพบว่า การแสดงผลการเป็นไปอย่างถูกต้องตามแนวทางของมาตรฐานฉบับนี้

การบัญชีเกี่ยวกับการเงินลงทุน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนเป็นมาตรฐานการบัญชีที่ระบุเกี่ยวกับวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่ปรากฏในงบการเงินของกิจการ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

เงินลงทุน หมายถึง ทรัพย์สินของกิจการที่ถือไว้เพื่อให้ได้รับประโยชน์ในรูปแบบของรายได้ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผลหรือค่าเช่า) หรือกำไรส่วนทุนหรือประโยชน์อื่นที่เกิดจากความสัมพันธ์ทางการค้า ยกเว้นรายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน

- สินค้าคงเหลือ
- ทรัพย์สินถาวร (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน มีรายละเอียดค่อนข้างมาก เนื่องจากลักษณะการลงทุนมีหลากหลายประเภทตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดแนวทางไว้ดังนี้

1. นโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับ
 - 1.1 การกำหนดราคาตามบัญชีของเงินลงทุน และ
 - 1.2 การปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มเมื่อมีการขายเงินลงทุนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มไว้
2. จำนวนเงินซึ่งมีนัยสำคัญที่แสดงรวมอยู่ในรายได้จากการลงทุน
 - 2.1 ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล และค่าเช่าจากเงินลงทุน
 - 2.2 กำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน
 - 2.3 การเปลี่ยนแปลงในราคาของเงินลงทุน อันได้แก่ กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น
3. ราคาตลาดของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด
4. ข้อจำกัดที่สำคัญเกี่ยวกับการที่จะขายเงินลงทุน หรือเกี่ยวกับการส่งเงินรายได้ และเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนออกนอกประเทศ
5. สำหรับเงินลงทุนระยะยาวที่แสดงไว้ตามราคาที่ตีขึ้นใหม่
 - 5.1 นโยบายเกี่ยวกับความถี่ในการตีราคาใหม่
 - 5.2 วันที่ตีราคาใหม่ครั้งล่าสุด

5.3 หลักเกณฑ์ในการตีราคาใหม่ และการที่ราคานั้นกระทำโดยผู้ประเมินราคา
ภายนอกกิจการหรือไม่

6. การเปลี่ยนแปลงและลักษณะของการเปลี่ยนแปลงในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
7. ในกรณีที่การถือครองเงินลงทุนเป็นธุรกิจหลักของกิจการ ให้แสดงด้วยการ
จำแนกเงินลงทุนต่างๆ ของกลุ่มเงินลงทุนนั้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 ยังแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมว่าเพื่อให้ผู้
ใช้งบการเงินมีความเข้าใจมากขึ้น ควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

1. จำแนกเงินลงทุนระยะยาวแยกตามประเภทของเงินลงทุน
2. ราคายุติธรรมของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดที่ประเมินราคา
โดยกรรมการบริษัท
3. วิธีการประเมินราคาที่ใช้เพื่อเปรียบเทียบกับราคาทุน (ถ้าสามารถทำได้) ของเงิน
ลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด
4. จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มที่เป็นส่วนของเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายไป
ในระหว่างปี หรือส่วนที่ได้แปลงสภาพไปเป็นทุนเรือนหุ้น และ
5. รายละเอียดเกี่ยวกับเงินลงทุนเฉพาะราย ที่มีสัดส่วนเป็นสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์รวมของกิจการ

จากผลการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีเงินลงทุน พบว่ามีกิจการเพียง 24 ราย
ที่มีการลงทุน ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 3-12 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ชื่อบัญชีและจำนวนเงิน	100.0	-	100.0
รายได้จากการลงทุน	100.0	-	100.0
ข้อจำกัด	14.3	85.7	100.0

การเปิดเผยข้อมูลเงินลงทุนแยกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนของนโยบายบัญชี และส่วนรายละเอียดเพิ่มเติมของบัญชีเงินลงทุน มีการเปิดเผยเกี่ยวกับรายได้จากการลงทุนอย่างชัดเจน และมีเพียง ร้อยละ 14.3 เปิดเผยเกี่ยวกับข้อจำกัด ส่วนรายละเอียดอื่นๆ ที่กำหนดในมาตรฐาน ฉบับที่ 17 ไม่มีการแสดงในงบการเงิน

เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

– มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเป็นมาตรฐานที่กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่สำคัญ 2 เหตุการณ์ คือ เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า หมายถึง สภาพหรือสถานการณ์หรือเหตุการณ์บางอย่างอันอาจจะมีผลทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนแก่กิจการ ซึ่งผลสุดท้ายที่จะเกิดขึ้นอยู่กับเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่างในอนาคตว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน หมายถึง เหตุการณ์ทั้งที่ดีและไม่ดี ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล แต่ก่อนวันที่ออกงบการเงิน เหตุการณ์เหล่านี้มี 2 ประเภท คือ

1. เหตุการณ์ที่ให้หลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาวะการณของรายการที่ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันที่ในงบดุล
2. เหตุการณ์ซึ่งแสดงถึงภาวะการณที่มีผลต่อรายการที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้กำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ทั้งสองไว้ดังนี้

1. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหน้า
 - 1.1 ลักษณะของเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า
 - 1.2 ปัจจัยของความไม่แน่นอนต่างๆ ซึ่งอาจกระทบผลที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต
 - 1.3 ประมาณจำนวนผลกระทบทางการเงิน หรือถ้าประมาณไม่ได้ก็ให้ระบุว่าไม่สามารถประมาณจำนวนผลกระทบทางการเงินได้

2. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

2.1 ลักษณะของเหตุการณ์

2.2 ประมาณผลกระทบทางการเงินหรือคำอธิบายว่าไม่สามารถประมาณผลกระทบทางการเงินได้

จากผลการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินมีน้อยมากเพียง 13 ราย จากกลุ่มตัวอย่าง 307 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.2 เมื่อศึกษารายละเอียดเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 3-13 : การเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์

ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

(หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ลักษณะเหตุการณ์	100.0	-	100.0
ปัจจัยความไม่แน่นอน	15.4	84.6	100.0
ประมาณการ	69.2	30.8	100.0

จากตารางที่ 3-13 แสดงให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน จะเน้นการอธิบายลักษณะของเหตุการณ์ บางกิจการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับมูลค่าของเหตุการณ์ในลักษณะประมาณการ แต่ไม่ค่อยระบุถึงปัจจัยความไม่แน่นอน

สินค้าคงเหลือ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 สินค้าคงเหลือเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ที่มาแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 22 เป็นมาตรฐานที่กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือตามระบบวิธีต้นทุนเดิม ซึ่งจะครอบคลุมการพิจารณาต้นทุนและการบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในเวลาต่อมา รวมทั้งรายการลดราคาสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ นอกจากนี้ ยังให้แนวทางวิธีการคำนวณต้นทุนเพื่อใช้ในการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีตัวตน ซึ่ง

(ก) มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรือ

(ข) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ

(ค) มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการเพื่อขาย (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 สินค้าคงเหลือ)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ประกอบด้วย

1. นโยบายการบัญชี เกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
2. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ และราคาตามบัญชีรวม
3. ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
4. มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลง ซึ่งได้รับรู้เป็นรายได้ของงวด
5. เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น
6. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นประกันหนี้สิน

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือ จำนวน 307 ราย พบว่ามีการระบุชื่อบัญชีและจำนวนเงินของสินค้าคงเหลือ ส่วนการเปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือตามแนวมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สามารถสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 3-14 : การเปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือ

(หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ชื่อบัญชีและจำนวนเงิน	100.0	-	100.0
รายละเอียดของสินค้า	42.3	57.7	100.0
หลักเกณฑ์การตีราคาสินค้า	20.5	79.5	100.0

จากตารางที่ 3-14 การเปิดเผยข้อมูลสินค้าคงเหลือในรูปแบบของชื่อบัญชีและจำนวนเงิน นอกจากกิจการร้อยละ 42.3 เปิดเผยรายละเอียดของสินค้าประกอบด้วยสินค้าอะไรบ้าง มูลค่าเท่าใด และกิจการร้อยละ 20.5 เปิดเผยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การตีราคาสินค้า เช่น ราคาถัวเฉลี่ย เข้าก่อนออกก่อน เป็นต้น

สรุป

งบการเงิน เป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญ ซึ่งงบดุลจะแสดงถึงฐานะของกิจการ ณ. วันใดวันหนึ่ง และงบกำไรขาดทุน จะแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวดเวลา ดังนั้น คุณภาพของข้อมูลงบการเงินที่ดีควรมีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงิน อันประกอบด้วยเจ้าของกิจการ นักลงทุน ผู้บริหาร และบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจการเชื่อถือ และใช้ข้อมูลทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

การศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในที่นี้ เป็นการวิเคราะห์ภาพรวมของงบการเงิน มิได้มุ่งเน้นเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้นตัวอย่างในการวิเคราะห์แต่ละเรื่องอาจมีความแตกต่างกัน เนื่องจากมีรายการธุรกิจเฉพาะบางรายการที่จะไม่เกิดขึ้นกับธุรกิจทุกราย

การวิเคราะห์ข้อมูลนำมาตรฐานการบัญชีมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ ปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีมีทั้งหมด 31 ฉบับ แต่คณะผู้วิจัยนำมาตรฐานการบัญชีมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เพียง 15 ฉบับ ประกอบด้วย ข้อสมมติทางบัญชี นโยบายการบัญชี รายการพิเศษ การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี กำไรต่อหุ้น การรับรู้รายได้ การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การบัญชีค่าเสื่อมราคา หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ การบัญชีสำหรับหลักเกณฑ์ในความต้องการของตลาด การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้อง สิทธิประโยชน์เวียนและหนี้สินหมุนเวียน การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน และสินค้าคงเหลือ