

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 เนื่องจากรายการธุรกิจประเภทนี้จะมีไม่มากนัก จากการตรวจสอบงบการเงิน 307 ราย พบว่ามีรายการพิเศษเพียง 6 ราย มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีรายการธุรกิจประเภทนี้จะมีไม่มากเช่นกัน 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 ที่จำเป็นที่ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลอย่างเพียงพอ (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 ข้อสมมติฐานทางการบัญชี)

คณะผู้วิจัยมีความเห็นว่าการพิจารณาจากงบการเงินเพียงประการเดียวคงไม่สามารถสรุปความเห็นเกี่ยวกับกิจการบันทึกบัญชีตามข้อสมมติฐานทางการบัญชีมากนัก เพียงใด เนื่องจากงบการเงินผ่านการตรวจสอบและรับรองจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น งบการเงินจะต้องผ่านการดำเนินการตามมาตรฐานบัญชีฉบับดังกล่าว ทางด้านการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอในภาพรวมพบว่า งบการเงินทุกฉบับมีการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะรูปแบบ การจัดรายการและข้อมูลในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน ศัพท์ที่ใช้

นโยบายการบัญชี

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

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีจะเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้ มาตรฐาน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 สรุปแนวทางดังนี้

- ก. การเลือกมาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้อย่างหนึ่งอย่างใดจากทางเลือกที่ยอมรับกัน ซึ่งมีอยู่หลายทาง
- ข. มาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้ ซึ่งมีลักษณะพิเศษกับอุตสาหกรรมซึ่ง กิจการดำเนินการอยู่ แม้มาตรฐานและวิธีการใช้นั้นๆ 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