

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 จำนวนกิจการที่เปิดเผยข้อมูล

ดังกล่าวมี 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) จากการศึกษาคำการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมีเพียง 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 ความชัดเจนของชื่อบัญชี 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
ชื่อบัญชี	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 เนื่องจากเป็นข้อบังคับของกองบัญชีธุรกิจ 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