

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงการปฏิบัติทางการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยทำการศึกษาเนื้อหามาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ประกาศใช้ในปี 2553 เปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ประกาศใช้ในปี 2554 รวมถึงศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้อง หนังสือเชิงวิชาการ วารสารนักบัญชี งานวิจัย บทความที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลออนไลน์ เปรียบเทียบกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในรายงานประจำปี และงบการเงินประจำปี 2553 และรายงานประจำปีและงบการเงินประจำปี ไตรมาสที่ 2 ปี 2554 ของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 21 บริษัท เพื่อรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติทางการบัญชี ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่ามีปฏิบัติอย่างไร

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

5.1.1 จากการศึกษาความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) กับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) พบว่า เนื้อหาที่มีความแตกต่างกันในประเด็นที่สำคัญได้แก่ ประเด็นการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการเพิ่มเติมคำนิยามของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงสามี ภรรยาและบุตรของบุคคลนั้น บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น และบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น เพิ่มเติมคำนิยามของผู้บริหารสำคัญของกิจการ ให้หมายถึง บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการและควบคุมการดำเนินงานของกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมและให้รวมถึงกรรมการของกิจการไม่ว่าจะทำหน้าที่บริหารหรือไม่ และประเด็นการเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการเพิ่มเติมการเปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม

5.1.2 จากการสำรวจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันใน รายงานประจำปีหรืองบการเงินประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สามารถสรุปผลการศึกษาตามประเด็นที่ศึกษา 3 ประเด็นหลัก ดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในช่วง 2 ปี พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทุกบริษัทมีการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันลดลง โดยความสัมพันธ์ที่บริษัทส่วนใหญ่ทำการเปิดเผยลดลง คือ การเปิดเผยรายชื่อที่เป็นบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน ไม่พบบริษัทใดเปิดเผยความสัมพันธ์ของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น ซึ่งเป็นค่านิยมที่เพิ่มขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552)

2. การเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในช่วง 2 ปี พบว่า บริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทุกบริษัทมีการเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพิ่มขึ้น โดยรายการที่บริษัทส่วนใหญ่ทำการเปิดเผยเพิ่มขึ้น คือ รายการบัญชีการให้หรือรับบริการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และในช่วง 2 ปี รายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่พบบริษัทใดทำการเปิดเผย คือ รายการบัญชีการเป็นตัวแทน และรายการบัญชีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้เปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งทางตรงและทางอ้อม

3. การเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในช่วง 2 ปี พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพิ่มขึ้น โดยรายการที่บริษัทส่วนใหญ่ทำการเปิดเผยเพิ่มขึ้น คือ โครงการให้ผลประโยชน์ภายหลังออกจากงาน และผลประโยชน์ตอบแทนโดยการให้ส่วนได้เสียในกิจการ

## 5.2 อภิปรายผล

จากผลการศึกษากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า

5.2.1 การเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) กับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เนื้อหาที่มีความแตกต่างกันในประเด็นที่สำคัญ คือ ประเด็นการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการเพิ่มเติมคำนิยามของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงสามี ภรรยาและบุตรของบุคคลนั้น บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น และบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น เพิ่มเติมคำนิยามของผู้บริหารสำคัญของกิจการ ให้หมายถึง บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการ และควบคุมการดำเนินงานของกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมและให้รวมถึงกรรมการของกิจการ ไม่ว่าจะทำหน้าที่บริหารหรือไม่ และประเด็นการเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการเพิ่มเติมการเปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

5.2.2 การสำรวจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ในช่วง 2 ปี คือ ปี 2553 และไตรมาสที่ 2 ปี 2554 บริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตรส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในประเด็นหลัก 3 ประเด็น ตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) ดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในช่วง 2 ปีนั้นมีการเปิดเผยรายการความสัมพันธ์ระหว่างกันลดลง โดยความสัมพันธ์ที่บริษัทส่วนใหญ่ทำการเปิดเผยลดลงคือ การเปิดเผยรายชื่อบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน และไม่พบบริษัทใดเปิดเผยความสัมพันธ์ของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น ซึ่งเป็นคำนิยามที่เพิ่มขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) ซึ่งแตกต่างจากวลีลักษณะ ชัยชนะกิจการ (2548) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของ

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มการแพทย์ กล่าวไว้โดยสรุปว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยไว้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 และสอดคล้องกับ อนุสัญญา ๒๕๔๘) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มสื่อสาร กล่าวไว้โดยสรุปว่า บริษัท แอ็ดวานซ์อินโฟร์เมชันเทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทเดียวที่ไม่มีการเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

2. การเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน พบว่า ในช่วง 2 ปีทุกบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ไม่พบการเปิดเผยรายการบัญชีการเป็นตัวแทน และรายการบัญชีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้เปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งสอดคล้องกับอนุสัญญา ๒๕๔๘) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มสื่อสาร กล่าวไว้โดยสรุปว่า บริษัท แอ็ดวานซ์อินโฟร์เมชันเทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทเดียวที่ไม่มีการเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการทางบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการจำแนกประเภทการเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แต่แตกต่างจากวลัยลักษณ์ ชัยชนะกิจการ (2548) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มการแพทย์ กล่าวไว้โดยสรุปว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยไว้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47

3. การเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในช่วง 2 ปี พบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนเพิ่มขึ้น โดยจำนวนค่าตอบแทนที่บริษัทส่วนใหญ่ทำการเปิดเผยเพิ่มขึ้น คือ โครงการผลประโยชน์ภายหลังออกจากงาน และผลประโยชน์ตอบแทนโดยการให้ส่วนได้เสียในกิจการ ซึ่งแตกต่างจากรวมที่ศึกษาเนื่องจากเป็นส่วนที่เพิ่มขึ้นมาใหม่ในมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552)

### 5.3 ข้อค้นพบ

จากการศึกษาเนื้อหาระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) กับมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) พบว่ามีความแตกต่างกันในส่วนของคำนิยามของบุคคลที่เกี่ยวข้องของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น และในส่วนผู้บริหารสำคัญของกิจการเพิ่มผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการวางแผน สั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม และเพิ่มเติมการเปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งทางตรงและทางอ้อม แต่พอทำการสำรวจการเปิดเผยข้อมูลของกลุ่มธุรกิจเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วง 2 ปี พบว่า ไม่มีบริษัทใดทำการเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลให้ครอบคลุมถึงบุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น ซึ่งเป็นคำนิยามที่เพิ่มขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) รวมถึงไม่พบบริษัทใดทำการเปิดเผยรายการบัญชีการเป็นตัวแทน และรายการบัญชีการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้เปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชี โดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งทางตรงและทางอ้อม

### 5.4 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พบว่ามีข้อเสนอแนะจากการศึกษา คือ ผู้ที่สนใจจะใช้ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ควรจะหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติม นอกจากข้อมูลในรายการประจำปีของบริษัท เนื่องจากผลการศึกษาพบว่าบริษัทที่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ไม่พบการเปิดเผยข้อมูลการเป็นตัวแทน และการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ โดยทั้งนี้อาจเป็นเพราะไม่มีรายการระหว่างกัน หรืออาจจะไม่มีเอกสารหลักฐานยืนยัน