

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวคิด และทบทวนวรรณกรรม

เนื่องจาก สภาพแวดล้อมของการทำธุรกิจเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว บริษัทจำนวนมากขยายขอบเขตการทำธุรกิจไปสู่ประเทศและภูมิภาคอื่น ระบบการเงินก็เช่นกัน มีการพัฒนาสู่ระบบที่เป็นสากลมากขึ้น แนวโน้มการลงทุนและแหล่งเงินทุนไม่ได้จำกัดเพียงภายในประเทศเท่านั้น (อังครัตน์ เจริญจิรายวัฒน์, 2545 : 1-2) ส่งผลให้มีการลงทุนทั้งในและต่างประเทศมากขึ้น ผู้ใช้บการเงินมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น ผู้ที่เกี่ยวข้องมากขึ้นตามไปด้วย การเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้บุคคลเหล่านี้ทราบถึงข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับบริษัท แนวปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งจะทำให้เกิดความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และเพื่อประโยชน์ในการระดมทุน การเปิดเผยข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้มีประเด็นที่น่าสนใจดังต่อไปนี้

#### 2.1 ลักษณะการเปิดเผยข้อมูล

#### 2.2 การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี

##### 2.2.1 องค์ประกอบของข้อมูลในรายงานประจำปี

##### 2.2.2 ความสำคัญที่ต้องจัดทำรายงานประจำปีที่มีคุณภาพ

##### 2.2.3 กฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี

ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### 2.3 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

##### 2.3.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

2.3.2 กฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### 2.4 ทบทวนวรรณกรรม

#### 2.1 ลักษณะการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลมี 2 ลักษณะ(มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชาวิทยาการจัดการ, 2544 : 214) ดังต่อไปนี้

**1.ข้อกำหนด (Requirement)** เป็นลักษณะการเปิดเผยข้อมูลตามกฎระเบียบข้อบังคับของภาครัฐ

**2.ความสมัครใจ (Voluntary)** จะเปิดเผยมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่า ข้อมูลนั้นมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ และขึ้นอยู่กับต้นทุนการเปิดเผยข้อมูล ถ้าเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากเกินไปจะทำให้กิจการต้องเสียต้นทุนสูง เช่น ต้นทุนในการเก็บรวบรวม , ต้นทุนการจัดทำรายงานประจำปี ซึ่งเป็นเอกสารที่เผยแพร่สู่สาธารณชน โดยทั้งหมดนี้ต้องนำมาเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับในแง่ภาพลักษณ์ที่ปรากฏต่อบุคคลภายนอก และการที่บริษัทไม่ต้องเสียค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านการเปิดเผยข้อมูลที่บังคับใช้โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงประโยชน์ในแง่ความสะดวกต่อการเข้าถึงแหล่งเงินทุนจำนวนมาก ถ้าหากกิจการต้องระดมเงินทุนในตลาดทุนต่างประเทศ

## 2.2 การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี

กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในรายงานประจำปี ซึ่งจัดพิมพ์เป็นรูปเล่ม และให้ข้อมูลที่สำคัญต่างๆ รายงานประจำปีเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญที่ช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลได้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ทิศทางและนโยบายการดำเนินงานในอนาคต และยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการสื่อสารระหว่างบริษัทกับผู้ถือหุ้นอีกด้วย (เมธากุล เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547: 20-32 – 20-33)

### 2.2.1 องค์ประกอบของข้อมูลในรายงานประจำปี

อาจประกอบด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพ และเชิงปริมาณในรูปของตัวเลขต่างๆที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ดังนี้

- ข้อมูลที่สำคัญโดยสรุปของกิจการ ได้แก่ ชื่อกิจการ ประเภทธุรกิจ สถานที่ตั้ง ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหารและผู้บริหารของกิจการ

- รายงานของผู้บริหาร ได้แก่ สารจากประธานกรรมการ ซึ่งกล่าวถึงผลการดำเนินงานและพัฒนาการที่สำคัญในรอบปีที่ผ่านมาของกิจการ การวางแผนเกี่ยวกับการขยายงานของกิจการในงวดหน้าหรืองวดต่อไป การประมาณผลตอบแทนจากรายจ่ายประเภททุนและการวิจัย รวมถึงทิศทางและแผนงานในอนาคตของกิจการโดยสรุป

- การกำกับดูแลกิจการ ได้แก่ ข้อมูลที่แสดงถึงบทบาทและหน้าที่ของคณะกรรมการของบริษัทรายงานจากคณะกรรมการตรวจสอบ ข้อมูลที่แสดงถึงภารกิจและหน้าที่ของคณะกรรมการ รวมถึงกิจกรรมที่ทำในรอบปี เพื่อส่งเสริมให้บริษัทมีการกำกับดูแลและระบบการควบคุมภายใน ที่มีประสิทธิภาพและมีรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้

- รายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ

- งบการเงิน เป็นข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินในรอบบัญชี เช่น งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงิน และนโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

- บทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ได้แก่ การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ เช่น การวิเคราะห์ผลกระทบและแนวโน้มของเศรษฐกิจ ภาพรวมของอุตสาหกรรม การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานในงวดบัญชีนั้นๆ บทรายงานและการวิเคราะห์ฐานะการเงิน เพื่ออธิบายโครงสร้างทางการเงิน นโยบายด้านการเงินและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของกิจการ

- รายงานความรับผิดชอบต่อสังคม ได้แก่ นโยบายหรือกิจกรรมที่กิจการได้ดำเนินการซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม เช่น การรักษาสภาพแวดล้อม การประหยัดพลังงานและการสร้างความเป็นธรรมในการดำเนินธุรกิจ เป็นต้น

**2.2.2 ความสำคัญที่ต้องจัดทำรายงานประจำปีที่มีคุณภาพ (กองบรรณาธิการ, 2544:64) ดังนี้**

1. เป็นเครื่องมือสำคัญในการติดต่อกับผู้ลงทุนและแสดงผลการดำเนินงานและสถานภาพของกิจการ รวมทั้งสร้างความน่าเชื่อถือในการประกอบกิจการในอนาคต ให้กับนักลงทุน ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ทำให้สามารถสร้างหลักประกันในการจัดหาเงินทุน และการสนับสนุนของทุกๆ ฝ่ายได้อย่างมั่นคงตลอดไป

2. รายงานประจำปีที่มีคุณภาพ ต้องเป็นการแสดงข้อมูลที่สำคัญอย่างครบถ้วนตามข้อกำหนด ของกต.และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (แบบ 56-2) ซึ่งได้ปรับปรุงให้มีมาตรฐานสากล ทำให้เกิดผลตอบแทนในด้านการสร้างความยอมรับในการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่ดีต่อหน่วยงานกำกับดูแล

3. ช่วยให้บริษัทได้รับข้อมูลที่ออกไปและมีผลย้อนกลับ สามารถนำมาปรับปรุงต่อไป

**2.2.3 กฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**

รายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะถูกควบคุมดูแลภายใต้คณะกรรมการกำกับดูแลตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยสารสนเทศของบริษัทจดทะเบียน (ภาคผนวก ก) (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2546:107) และหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผย

ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ภาคผนวก ข) (การเปิดเผยสารสนเทศที่สำคัญ, 2547: ออนไลน์) ซึ่งภายในมีการกำหนดรายละเอียดการจัดทำและนำส่งรายงานประจำปี โดยบริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำและนำส่งรายงานประจำปี (แบบ 56-2) ต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยนำส่ง

- ผู้ถือหุ้นพร้อมกับหนังสือเรียกประชุมสามัญประจำปีผู้ถือหุ้น
- ตลาดหลักทรัพย์จำนวน 5 ฉบับและส่งบริษัทหลักทรัพย์ที่เป็นสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์ทุกราย ๆ ละ 1 เล่ม โดยผ่านนายทะเบียนหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน

นอกจากนี้จะต้องนำส่งในเวลาตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนด คือ ภายใน 4 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

**แบบ 56-2 (รายงานประจำปี)** เป็นรูปแบบของการแสดงรายการในรายงานประจำปีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม โดยการแสดงรายการในรายงานประจำปีอย่างน้อยต้องมีข้อมูลตามรายการที่กำหนดดังต่อไปนี้

### 1. ข้อมูลทั่วไป

1.1 ชื่อ สถานที่ตั้งสำนักงานใหญ่ ประเภทธุรกิจ เลขทะเบียนบริษัท โทรศัพท์ โทรสาร Home Page (ถ้ามี) จำนวนและชนิดของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดของบริษัท

1.2 ชื่อ สถานที่ตั้งสำนักงานใหญ่ ประเภทธุรกิจ โทรศัพท์ โทรสาร จำนวนและชนิดของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดของนิติบุคคลที่บริษัทถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของจำนวนหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น

1.3 ชื่อ สถานที่ตั้ง โทรศัพท์ โทรสารของบุคคลอ้างอิงอื่น ๆ เช่น นายทะเบียนหลักทรัพย์ ผู้แทนผู้ถือหุ้นกู้ ผู้สอบบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ที่ปรึกษาหรือผู้จัดการภายใต้สัญญาการจัดการ

### 2. ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัท

ให้แสดงข้อมูลจากงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญที่สะท้อนถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในธุรกิจหลักของบริษัทและบริษัทย่อย โดยอย่างน้อยต้องมีข้อมูลเปรียบเทียบ 3 ปี ที่ผ่านมา (ประมาณ 1/2 หน้า)

### 3. ลักษณะการประกอบธุรกิจ

3.1 ให้สรุปสาระสำคัญโดยสังเขปของลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทและบริษัทย่อย และนโยบายการแบ่งการดำเนินงานของบริษัทในกลุ่ม (ประมาณ 1/2 หน้า)

3.2 ในกรณีที่บริษัทมีสายผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มธุรกิจมากกว่า 1 สายหรือ 1 กลุ่ม ให้ระบุสัดส่วนรายได้จากแต่ละสายผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มธุรกิจ โดยอย่างน้อยให้แสดงสัดส่วนรายได้ของสายผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มธุรกิจที่มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละ 10 ของรายได้รวมตามงบกำไรขาดทุนรวมของปีบัญชีล่าสุด ตามตาราง ดังนี้ ในกรณีที่หมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทได้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละสายผลิตภัณฑ์ไว้ครบถ้วนตามมาตรฐานการบัญชีว่าด้วยการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน แล้ว อาจอธิบายโครงสร้างรายได้เฉพาะปีล่าสุดก็ได้ (เช่น บริษัทมีรายได้จากการประกอบธุรกิจ A ร้อยละ 65 และธุรกิจ B ร้อยละ 35 พร้อมทั้งอธิบายอ้างอิงถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง)

#### โครงสร้างรายได้<sup>1</sup>

สายผลิตภัณฑ์/กลุ่มธุรกิจ	ดำเนินการโดย	% การถือหุ้น ของบริษัท	ปี 25..		ปี 25..		ปี 25..	
			รายได้ <sup>2</sup>	%	รายได้ <sup>2</sup>	%	รายได้ <sup>2</sup>	%
สายผลิตภัณฑ์/กลุ่มธุรกิจที่ 1								
สายผลิตภัณฑ์/กลุ่มธุรกิจที่ 2								
สายผลิตภัณฑ์/กลุ่มธุรกิจที่ 3								
รวม				100		100		100

<sup>1</sup> กรณีที่บริษัทเพิ่งเคยกระจายหลักทรัพย์ต่อประชาชนในช่วง 1 หรือ 2 ปีที่ผ่านมา ให้แสดงตารางโครงสร้างรายได้เฉพาะในช่วง 1 หรือ 2 ปีที่ผ่านมาแล้วแต่กรณี

<sup>2</sup> รายได้ ให้รวมถึงส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทรวมตามวิธีส่วนได้เสียจากการลงทุนด้วย

3.3 ให้สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในปีที่ผ่านมาของลักษณะการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับลักษณะผลิตภัณฑ์หรือบริการ การตลาด และภาวะการแข่งขันและการจัดหาผลิตภัณฑ์ของบริการของบริษัท บริษัทย่อย และบริษัทร่วม โดยแบ่งตามสายผลิตภัณฑ์หรือกลุ่มธุรกิจ (ตามโครงสร้างรายได้)รวมทั้งแนวโน้มภาวะอุตสาหกรรมและสภาพการแข่งขันในอนาคต

#### 4. ปัจจัยความเสี่ยง

ให้ระบุปัจจัยที่บริษัทเห็นว่า อาจทำให้เกิดความเสี่ยงต่อการลงทุนของผู้ลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ โดยความเสี่ยงดังกล่าวอาจทำให้ผู้ลงทุนสูญเสียเงินลงทุนทั้งจำนวนหรือบางส่วน หรือไม่ได้รับผลตอบแทนในอัตราที่ควรจะได้รับ และให้ระบุเฉพาะความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่อผู้ออกหลักทรัพย์หรือผู้ถือหลักทรัพย์โดยตรง ไม่ใช่ความเสี่ยงสำหรับการประกอบธุรกิจทั่วไป ทั้งนี้ ให้อธิบายถึงลักษณะความเสี่ยง เหตุการณ์ที่เป็นสาเหตุของความเสี่ยง ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น (ถ้าประเมินผลกระทบเป็นตัวเลขได้ให้ระบุด้วย) แนวโน้มหรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสี่ยง

ดังกล่าว นอกจากนี้ หากบริษัทมีมาตรการรองรับไว้เป็นการเฉพาะและสามารถลดความเสี่ยงได้อย่างมีนัยสำคัญแล้ว บริษัทอาจอธิบายเพิ่มเติมไว้ด้วยก็ได้

## 5. โครงสร้างการถือหุ้นและการจัดการ

### 5.1 ผู้ถือหุ้น

ให้ระบุรายชื่อกลุ่มผู้ถือหุ้นดังต่อไปนี้ พร้อมทั้งจำนวนหุ้นที่ถือและสัดส่วนการถือหุ้นล่าสุด ทั้งนี้ ให้นับผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรา 258 และผู้ถือหุ้นที่อยู่ภายใต้ผู้มีอำนาจควบคุมเดียวกันเป็นกลุ่มเดียวกัน

(ก) กลุ่มผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรก

(ข) กลุ่มผู้ถือหุ้นรายใหญ่ที่โดยพฤติการณ์มีอิทธิพลต่อการกำหนดนโยบาย การจัดการ หรือการดำเนินงานของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ (เช่น มีการส่งบุคคลเข้าเป็นกรรมการที่มีอำนาจจัดการ (authorized director))

ในกรณีที่รายชื่อกลุ่มผู้ถือหุ้นที่ปรากฏดังกล่าวข้างต้น ยังไม่แสดงถึงบุคคลที่เป็นผู้ถือหุ้นที่แท้จริง เช่น รายชื่อผู้ถือหุ้นที่แสดงไว้เป็น Holding company หรือ nominee account ให้ระบุชื่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลหลักที่เป็นผู้ถือหุ้นที่แท้จริง รวมทั้งธุรกิจหลักของบุคคลดังกล่าวด้วย เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควรที่ทำให้ไม่อาจทราบผู้ถือหุ้นที่แท้จริงได้

### 5.2 การจัดการ

(1) โครงสร้างการจัดการ :ให้อธิบายโครงสร้างกรรมการบริษัทว่าประกอบด้วย คณะกรรมการทั้งหมดกี่ชุด เช่น คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการกำหนดค่าจ้างผู้บริหาร เป็นต้น โดยให้อธิบายขอบเขตอำนาจหน้าที่และรายชื่อของคณะกรรมการแต่ละชุด รายชื่อและตำแหน่งของผู้บริหาร ผู้มีอำนาจควบคุม (ถ้ามี) และรายชื่อของเลขานุการบริษัท โดยให้สรุปข้อมูลของกรรมการของบริษัท ผู้บริหาร และผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทเกี่ยวกับวุฒิการศึกษาล่าสุด ประวัติการอบรมเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่และทักษะของการเป็นกรรมการ (เช่น การอบรมจากสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย (IOD)) ประสบการณ์หลักที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

(2) การสรรหากรรมการและผู้บริหาร :ให้ระบุว่าวิธีการคัดเลือกบุคคลที่จะแต่งตั้งเป็นกรรมการผ่านคณะกรรมการสรรหา (Nominating committee) หรือไม่ จำนวนกรรมการที่มาจากผู้ถือหุ้นรายใหญ่แต่ละกลุ่ม (ถ้ามี) และให้อธิบายสิทธิของผู้ลงทุนรายย่อยในการแต่งตั้งกรรมการ (ให้ระบุว่ากรรมการแต่งตั้งกรรมการใช้วิธีที่ผู้ถือหุ้นสามารถแบ่งคะแนนเสียงของตนในการเลือกตั้งกรรมการเพื่อให้ผู้ใดมากที่สุดตามมาตรา 70 วรรคหนึ่ง แห่ง พรบ. มหาชนฯ (cumulative

voting) หรือวิธีการแต่งตั้งกรรมการแต่ละรายต้องได้รับคะแนนเสียงเห็นชอบเกินกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นซึ่งมาประชุมและมีสิทธิออกเสียง)

(3) คำตอบแทนผู้บริหาร : ให้อธิบายในประเด็นดังนี้

(3.1) คำตอบแทนที่เป็นตัวเงิน

(ก) ให้แสดงคำตอบแทนรวมและจำนวนรายของกรรมการบริษัททุกคนในปีที่ผ่านมา โดยให้ระบุเฉพาะคำตอบแทนในฐานะกรรมการ ในกรณีที่กรรมการได้รับคำตอบแทนในฐานะผู้บริหารตาม (ข) ด้วย ให้แยกระบุคำตอบแทนไว้ใน (ข) และให้อธิบายลักษณะคำตอบแทนด้วย (เช่น คำตอบแทนกรรมการรวม 14 ราย เท่ากับ xx ล้านบาทในปี 25xx โดยเป็นคำตอบแทนในรูปเบี้ยประชุมและบำเหน็จกรรมการ ซึ่งแปรตามผลการดำเนินงานของบริษัท เป็นต้น)

(ข) ให้แสดงคำตอบแทนรวมและจำนวนรายของกรรมการบริหารและผู้บริหารของบริษัททุกคนในปีที่ผ่านมา (ในข้อนี้คำว่า "ผู้บริหาร" ให้ความหมายว่า ผู้จัดการผู้บริหารที่รายแรกต่อจากผู้จัดการลงมา และผู้บริหารรายที่สี่ทุกราย โดยไม่รวมถึงผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือการเงิน)

ในกรณีที่คำตอบแทนในปีที่ผ่านมาไม่สะท้อนคำตอบแทนที่แท้จริง (เช่น มีการตั้งผู้บริหารใหม่จำนวนมากในปีปัจจุบัน) ให้ประมาณคำตอบแทนดังกล่าวสำหรับปีปัจจุบันด้วย ทั้งนี้ สำหรับบริษัทที่ประกอบธุรกิจหลักโดยการถือหุ้นในบริษัทอื่น (Holding company) ให้แสดงคำตอบแทนรวมและจำนวนรายของผู้บริหารทุกคนของบริษัทย่อยที่เป็นธุรกิจหลักในปีที่ผ่านมาตามแนวทางข้างต้นด้วย

(3.2) คำตอบแทนอื่น (ถ้ามี)

ให้แสดงคำตอบแทนอื่นและอธิบายลักษณะคำตอบแทนนั้น เช่น โครงการให้สิทธิซื้อหุ้น หลักทรัพย์แปลงสภาพ หุ้นกู้ หรือสิทธิประโยชน์อื่นที่ผู้บริหารได้รับจากบริษัท พร้อมกับระบุชื่อผู้บริหารซึ่งเป็นผู้ได้รับนั้น นอกจากนี้ให้ระบุจำนวนหุ้นหรือหุ้นกู้ทั้งหมดของผู้บริหารที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในปีที่ผ่านมา รวมทั้งเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

(4) ให้อธิบายว่าที่ผ่านมาบริษัทมีการปฏิบัติตามหลักการของการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อ ตามแนวทางที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดหรือไม่ หากมีเรื่องใดที่บริษัทมิได้มีการปฏิบัติตามหลักการดังกล่าว ให้ระบุเรื่องที่ไม่ปฏิบัติตามนั้น พร้อมทั้งแสดงผลประกอบทั้งนี้ ในการแสดงผลประกอบดังกล่าว บริษัทอาจเลือกใช้วิธีอ้างอิงไปยังคำอธิบายที่เกี่ยวข้องในหัวข้ออื่นก็ได้

(5) การดูแลเรื่องการใช้ข้อมูลภายใน : ให้อธิบายว่าบริษัทมีนโยบายและวิธีการดูแลผู้บริหารในการนำข้อมูลภายในของบริษัทไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน รวมทั้งเพื่อการซื้อขายหลักทรัพย์โดยเฉพาะในช่วง 1 เดือนก่อนที่งบการเงินเผยแพร่ต่อสาธารณชนหรือไม่อย่างไร (เช่น การกำหนดให้ผู้บริหารรายงานการซื้อขายหลักทรัพย์ และมาตรการลงโทษหากบริษัทพบว่า มีการนำข้อมูลภายในไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน เป็นต้น) เพื่อให้ผู้ลงทุนเห็นภาพว่าบริษัทมีมาตรการป้องกันการที่กรรมการและผู้บริหารใช้ประโยชน์จากข้อมูลภายในอย่างไร

(6) การควบคุมภายใน : ให้สรุปความเห็นของคณะกรรมการบริษัทเกี่ยวกับความเพียงพอและความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในของบริษัทและการติดตามควบคุมดูแลการดำเนินงานของบริษัทย่อยว่า สามารถป้องกันทรัพย์สินของบริษัทและบริษัทย่อยจากการที่ผู้บริหารนำไปใช้โดยมิชอบหรือโดยไม่มีอำนาจหรือไม่ และที่ผ่านมามีบริษัทที่มีข้อบกพร่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในในเรื่องใดบ้าง ถ้ามี บริษัทได้แก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวเสร็จสิ้นแล้วหรือไม่ เพราะเหตุใด ทั้งนี้ หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความเห็นที่ต่างไปจากความเห็นของคณะกรรมการบริษัท หรือผู้สอบบัญชีมีข้อสังเกตเกี่ยวกับการควบคุมภายในประการใด ให้ระบุไว้ในที่นี้ด้วย นอกจากนี้ ให้แนบรายงานการกำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นเอกสารแนบท้ายรายงานประจำปีนี้ด้วย

## 6. รายการระหว่างกัน

ให้อธิบายลักษณะของรายการระหว่างกันที่ผ่านมา และนโยบายในการทำรายการระหว่างกันกับบุคคลที่อาจมีความขัดแย้งในอนาคต

(1) เปิดเผยรายการระหว่างกันกับบุคคลที่อาจมีความขัดแย้งในปีที่ผ่านมา โดยให้ระบุชื่อกลุ่มบุคคลที่อาจมีความขัดแย้ง ลักษณะความสัมพันธ์ (เช่น เป็นบิดาของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ เป็นบริษัทที่ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ถือหุ้นร้อยละสามสิบ) และเปิดเผยข้อมูลรายการระหว่างกัน เช่น ลักษณะ ปริมาณ เงื่อนไขของรายการระหว่างกัน อัตราดอกเบี้ย ราคาซื้อ ราคาขาย มูลค่าของรายการระหว่างกัน หรือค่าเช่าที่เกิดขึ้นจริง พร้อมทั้งแสดงราคาประเมิน หรืออัตราค่าเช่า ที่ประเมินโดยบุคคลที่สาม หรือแสดงได้ว่าเป็นราคาที่เป็นธรรม ทั้งนี้ หากเป็นรายการระหว่างกันกับบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อยที่มี ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ถือหุ้นร่วมกัน ไม่เกินร้อยละสิบ จะไม่เปิดเผยข้อมูลนั้นก็ได้

(2) อธิบายความจำเป็นและความสมเหตุสมผลของรายการดังกล่าวว่าเป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดของบริษัทแล้วหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ ถ้ามีความเห็นของกรรมการอิสระในเรื่องดังกล่าวที่แตกต่างจากมติคณะกรรมการให้เปิดเผยความเห็นนั้นด้วย



(3) อธิบายมาตรการหรือขั้นตอนการอนุมัติการทำรายการระหว่างกัน และให้ระบุว่าผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นที่มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้น มีส่วนในการอนุมัติหรือไม่ และมีการดูแลเรื่องดังกล่าวอย่างไร

(4) อธิบายนโยบายหรือแนวโน้มนำการทำรายการระหว่างกันในอนาคต  
หมายเหตุ

(1) หากหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทได้เปิดเผยรายการระหว่างกันตาม(1) ครบถ้วนแล้ว ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลใน (1) ซ้ำในส่วนนี้ แต่ให้อ้างอิงไปถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง

(2) หากบุคคลที่อาจมีความขัดแย้งถือหุ้นในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมรวมกันเกินกว่าร้อยละ 5 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทดังกล่าว ให้อธิบายเหตุผลประกอบที่ทำให้บุคคลที่อาจมีความขัดแย้งถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวแทนการถือหุ้นของบริษัทโดยตรงด้วย

#### 7. คำอธิบายและการวิเคราะห์ฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน

ให้อธิบายเชิงวิเคราะห์เกี่ยวกับ ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ปัจจัยที่เป็นสาเหตุหรือมีผลต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว หากบริษัทเคยแจ้งแผนการดำเนินงานหรือประมาณการงบการเงินไว้ในแบบแสดงรายการข้อมูลรายงานประจำปี หรือแบบ 56-1 ให้อธิบายผลการปฏิบัติตามแผนดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ หากมีแนวโน้มหรือความเปลี่ยนแปลงที่อาจมีผลต่อฐานะการเงินหรือผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญในอนาคตให้อธิบายด้วย

#### 8. งบการเงิน

ให้แนบงบการเงินเปรียบเทียบของบริษัทและงบการเงินรวมเปรียบเทียบ(ในกรณีที่บริษัทมีบริษัทย่อย) ในช่วง 2 ปีที่ผ่านมา ที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้วโดยไม่ตัดทอน

#### 2.3 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การบัญชีโดยความหมายทั่วไป หมายถึง การเก็บรวบรวม การบันทึก การจำแนกและสรุปข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปของตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีคือ รายงานการเงิน ซึ่งประกอบด้วย งบการเงิน และข้อมูลทางการบัญชี

งบการเงิน หมายถึง งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน (เมฆากุล เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันทร์เพชร,2547: 18-1)

**2.3.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน** (เมธากุล เกียรติกระจายและศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2547: 18-1-18-2)

งบการเงินควรให้ประโยชน์แก่ทุกฝ่ายที่สนใจในกิจการ ข้อมูลทางการเงินที่ปรากฏในงบการเงินจึงควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน กระแสเงินสด สภาพคล่อง ผลตอบแทนจากการลงทุน ความสามารถในการชำระหนี้ และทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ เป็นต้น วัตถุประสงค์ที่สำคัญของงบการเงิน มีดังนี้

1. เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนและให้สินเชื่อ งบการเงินควรเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผลในการลงทุนและการให้สินเชื่อ ผู้ใช้งบการเงินในกลุ่มนี้ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้สถาบันการเงิน นักวิเคราะห์ ที่ปรึกษาการลงทุน ผู้ลงทุน เป็นต้น

2. เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินกระแสเงินสด งบการเงินควรเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนในปัจจุบันและอนาคต เพื่อช่วยประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดที่พึงได้รับในอนาคต (เช่น ดอกเบี้ยรับ เงินปันผล) รวมถึง จังหวะเวลาและความแน่นอนที่กิจการจะได้รับเงินสดนั้น

3. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่น่าเสนอในงบการเงินจะช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความมั่นคง สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ โครงสร้างทางการเงิน และความสามารถของกิจการในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม

4. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน ผู้ลงทุนและเจ้าหนี้จะใช้ข้อมูลทางการเงินในการประเมินสภาพการณ์ในอนาคต หรือประเมินผลกำไรในอนาคต ข้อมูลที่สำคัญได้แก่ ข้อมูลที่แสดงผลการดำเนินงานและคุณภาพของกำไร เป็นต้น

5. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข้อมูลที่สำคัญดังกล่าวได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ผู้ใช้งบการเงินจะทราบว่ากิจการมีฐานะการเงินเป็นอย่างไร ณ วันที่เสนอรายงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นระหว่างต้นงวดกับสิ้นงวด ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิ

6. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ผู้ใช้สามารถประเมินผลการบริหารงาน หรือความรับผิดชอบของผู้บริหาร โดยใช้ข้อมูลทางการเงิน ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึง การจัดการดูแล การใช้สินทรัพย์ให้เป็นไปตามความ

รับผิดชอบของเจ้าของ และการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลในงบการเงินอาจมีผลต่อการตัดสินใจในการเลื่อนตำแหน่ง โยกย้ายหรือ เปลี่ยนผู้บริหาร

7. เพื่อให้ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งข้อมูลอื่น ๆ เช่น นโยบายการบัญชี ซึ่งถือเป็นส่วนสำคัญ ส่วนหนึ่งของงบการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้เป็นข้อมูลที่สำคัญสำหรับผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากนโยบายบัญชีเป็นกฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ซึ่งผู้บริหารของกิจการได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าเหมาะสมที่สุดสำหรับสถานการณ์นั้น ๆ

### 2.3.2 กฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินถูกจัดทำขึ้น เพื่อบังคับให้กิจการปฏิบัติตาม และกำหนดบทลงโทษในกรณีที่ฝ่าฝืนกฎเกณฑ์ และข้อบังคับดังกล่าว เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายยึดเป็นแนวทางในการปฏิบัติให้มีมาตรฐานเดียวกัน ในปัจจุบันมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการออกกฎเกณฑ์และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหลายหน่วยงานเช่น สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้นในปัจจุบันข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่กิจการต้องยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดทำงบการเงิน มีดังนี้

**2.3.2.1 มาตรฐานการบัญชี** เป็นแนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ข้อบังคับของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีในปัจจุบันที่มีผลบังคับใช้ได้ ออกมาจำนวน 29 ฉบับ (มาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบัน, 2547: ออนไลน์) ซึ่งกำหนดมาตรฐานของรายการบัญชีในแต่ละเรื่อง

การจัดทำบัญชีของธุรกิจ ต้องยึดตามมาตรฐานการบัญชีเป็นแนวทางในการปฏิบัติ การบันทึกรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เป็นหน้าที่ของนักบัญชีที่จะต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีที่เหมาะสมกับกิจการ เพื่อประโยชน์ในการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ และเพียงพอต่อการนำไปใช้ของผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลนำมาใช้สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ มีดังนี้

#### 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดแนวทางการพิจารณาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน โครงสร้างของงบการเงินข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับ

ข้อมูลที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงิน และตัวอย่างรายการที่จะต้องมีในงบการเงินที่ได้แสดงไว้แนบท้ายมาตรฐาน (ภาคผนวก ก) เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป สำหรับข้อควรพิจารณาในการนำเสนองบการเงินที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องพึงยึดถือปฏิบัติ คือ

(1) การแสดงงบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสม ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเมื่อจำเป็น

(2) นโยบายการบัญชี กิจการต้องเลือกวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมที่ทำให้งบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อ ในมาตรฐานการบัญชีและการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้ผู้ซึ่งงบการเงินเข้าใจลักษณะของรายการเหตุการณ์ทางบัญชี

(3) การดำเนินงานต่อเนื่อง ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล ซึ่งถ้ากิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ต่อไป ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความไม่แน่นอนและเงื่อนไขที่เป็นสาเหตุทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

(4) เกณฑ์คงค้าง กิจการต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง โดยถือหลักการรับรู้รายการเมื่อเกิดขึ้น เพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ซึ่งงบการเงินอย่างถูกต้อง โดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์กันระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่เกิดจากต้นทุนนั้น

(5) ความสม่ำเสมอ งบการเงินต้องแสดงรายการและจัดประเภทรายการให้เป็นแบบเดียวกันในทุกงวดบัญชี เพื่อให้การเปรียบเทียบงบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันมีความหมาย ซึ่งเมื่อกิจการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีใดแล้วควรใช้วิธีการนั้นโดยตลอด

(6) ความมีนัยสำคัญและการรวมยอด มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้รายการที่มีนัยสำคัญแต่ละรายการต้องแยกแสดงในงบการเงิน ส่วนรายการที่ไม่มีนัยสำคัญไม่ต้องแยกแสดงต่างหาก แต่ให้นำไปแสดงรวมไว้กับรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของรายการ

(7) การหักกลบ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้รายการที่มีนัยสำคัญที่เป็นสินทรัพย์และหนี้สินต้องไม่นำมาหักกลบลบกัน เว้นแต่จะมีมาตรฐานการบัญชีอนุญาต ส่วนรายการรายได้และค่าใช้จ่ายสามารถหักกลบลบกันได้เฉพาะที่มาตรฐานกำหนดและรายการกำไร ขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องซึ่งไม่มีนัยสำคัญ อันเกิดจากรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน สามารถนำมารวมกันได้

(8) ข้อมูลเปรียบเทียบ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ มีการเปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินงวดก่อนกับงบการเงินงวดปัจจุบัน กรณีที่มีการแก้ไขการแสดงผลหรือการจัดประเภทรายการในงบการเงินในงวดปัจจุบัน ให้จัดประเภทในงวดบัญชีก่อนเพื่อให้ข้อมูลเปรียบเทียบได้กับงวดปัจจุบัน โดยควรเปิดเผย ลักษณะ จำนวน และเหตุผลของการจัดประเภทใหม่

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เป็นมาตรฐานที่ออกมาแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน และฉบับที่ 23 เรื่อง ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2547:242) ดังนั้นในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในการศึกษาคำนี้ จึงได้ศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:433) ได้กำหนดแนวทางในการแสดงหรือเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในงบการเงินซึ่งเป็นข้อกำหนดขั้นต่ำ สำหรับข้อมูลที่ต้องมีอยู่ในงบการเงินที่กิจการจะต้องจัดทำ ดังนี้

**การแสดงผลข้อมูลทั่วไป** ส่วนประกอบแต่ละส่วนของงบการเงินต้องมีเอกลักษณ์เฉพาะ และต้องแสดงผลต่อไปนี้อย่างเด่นชัด เพื่อให้งบการเงินมีความชัดเจนและเข้าใจ ได้ดียิ่งขึ้น

- (1) ชื่อของกิจการที่เสนอรายงานหรือลักษณะของกิจการ
- (2) การระบุนว้างการเงินนั้นเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวม
- (3) วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบการเงิน
- (4) สกุลเงินตราที่ใช้ในรายงาน
- (5) จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงตัวเลขในงบการเงิน เช่นแสดงหลักพันหรือหลักล้าน

ข้อมูลดังกล่าวต้องแสดงไว้ให้ชัดเจน โดยการแสดงเป็นหัวข้อเรื่องที่หัวกระดาษและหัวเรื่องย่อในและช่องของรายการและควรแสดงไว้ทุกหน้าของงบการเงิน

**งบดุล** ในการแสดงรายการกิจการต้องแยกแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัดหัวข้อเรื่องและขอครมย่อเพิ่มเติม เพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรเป็น โดยใช้สภาพคล่องเป็นเกณฑ์ตามลำดับรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบดุล รายการที่มีสภาพคล่องสูงสุดถึงต่ำสุด หมายความว่า จำนวนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายใน 12 เดือน ต้องแยกแสดงออกจากจำนวนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์เกินกว่า 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล และจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนภายใน 12 เดือนต้องแยกแสดงออกจำนวนที่คาดว่าจะชำระคืนเกินกว่า 12 เดือน นับจากวันที่ในงบดุล

รายการที่ควรแสดงในงบดุล กำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ ตามลักษณะการดำเนินงานของกิจการการพิจารณารายการที่ควรแสดงเพิ่มเติม โดยดูจากปัจจัยต่อไปนี้

(1) ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์รวมถึงความมีนัยสำคัญของรายการ ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน และแยกแสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

(2) หน้าที่ของรายการที่มีต่อกิจการ ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ดำเนินงานและสินทรัพย์ทางการเงิน

(3) จำนวน ลักษณะและวันครบกำหนดของหนี้สิน ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแสดงรายการหนี้สินที่ระบุและที่ไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยจากประมาณการหนี้สิน รวมทั้งการแยกประเภทหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบดุล กิจการจะต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน โดยเรียงลำดับตามสภาพคล่อง โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดไว้เป็นอย่างน้อย ดังรายการต่อไปนี้

1. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
2. ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
3. สินค้าคงเหลือ
4. เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย
5. สินทรัพย์ทางการเงิน
6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
7. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
8. เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
9. หนี้สินหรือสินทรัพย์ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
10. ประมาณการหนี้สิน
11. หนี้สินไม่หมุนเวียนที่มีภาระดอกเบี้ย
12. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
13. ทุนที่ออกและสำรองต่างๆ

**งบกำไรขาดทุน** งบกำไรขาดทุนต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติมหากการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการและการประเมินถึงผลในอนาคต ข้อมูลแต่ละบรรทัดที่แสดงเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุน คำอธิบายที่ใช้และการจัดเรียงลำดับของรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงตามลักษณะ หน้าที่ของส่วนประกอบต่าง ๆ ของรายได้และค่าใช้จ่าย และความมีนัยสำคัญ รายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการควรมีการจัดประเภทย่อย เพื่อเน้นให้เห็นถึงส่วนประกอบต่าง ๆ ของผลการดำเนินงานซึ่งอาจแตกต่างกันทางด้านความมีเสถียรภาพศักยภาพในการทำกำไร และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้าการแสดงผลรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทำได้ใน 2 ลักษณะ ดังนี้

1. **งบกำไรขาดทุนแสดงแบบขั้นเดียว** เป็นการแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติกับที่มีได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติออกจากกัน โดยพิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก

2. **งบกำไรขาดทุนแสดงแบบหลายขั้น** โดยแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากรายการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในลักษณะที่ทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในแง่มุมที่ต่างกันและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ เช่น แสดงกำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลักภาษี และกำไรสุทธิ

การเปิดเผยรายการที่แสดงในงบกำไรขาดทุน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1) **รายได้จากการขาย (Revenues From The Sale Of Goods)** หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า สิทธิ หรือบริการ ซึ่งเป็นธุรกิจหลักของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสด สิทธิ เรียกรอ้งให้ชำระเงิน หรือสิ่งอื่นที่มีมูลค่าคิดเป็นเงินได้ ทั้งนี้ให้แสดงเป็นยอดสุทธิหลังหักรายการรับคืนและส่วนลดแล้ว โดยแยกแสดงเป็นรายได้แต่ละประเภท เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ

2) **รายได้จากการดำเนินงานอื่น (Other Operating Incomes)** หมายถึง รายได้จากการดำเนินงานนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการรายได้จากการขาย ทั้งนี้ให้รวมกำไรอื่นที่ไม่จัดเป็นรายการพิเศษ เช่น กำไรจากการขายเงินลงทุน ที่ดิน อาคารอุปกรณ์ และสินทรัพย์อื่น ในกรณีที่มิใช่ค่าใช้จ่ายในการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้นำมาหักจากรายการที่เพื่อแสดงยอดสุทธิ กรณีที่ยอดสุทธิเป็นผลขาดทุนให้แสดงไว้ในรายการค่าใช้จ่ายอื่น

3) **รายได้อื่น (Other Income)** หมายถึง รายได้อื่น ๆ ที่มีใช้รายได้จากการขายและรายได้จากการดำเนินงานอื่น

4) ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (Share Of Profits From Investments For Using The Equity Method) หมายถึง ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวม และการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย และ ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยการบันทึกส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยตามสัดส่วนที่มีส่วนได้เสียอยู่ โดยต้องปรับปรุงรายการตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามทุนและราคาตามบัญชีของเงินลงทุน เช่น ตัดกำไรในสินค้าหรือสินทรัพย์ถาวรหรือสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกัน รวมทั้งกำไรระหว่างบริษัท

5) ต้นทุนขาย (Costs Of The Goods) หมายถึง ต้นทุนของสินค้า สิทธิ หรือบริการที่ขาย รวมถึงราคาซื้อ ต้นทุนการผลิต และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จ่ายไปเพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย โดยแยกแสดงเป็นต้นทุนตามประเภทของธุรกิจหลักของกิจการตามที่ได้แสดงไว้ในรายการรายได้จากการขาย เช่น ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ต้นทุนของการให้บริการ

6) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขาย และค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานที่เป็นส่วนรวม ไม่รวมค่าใช้จ่ายอื่นและดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งกำหนดให้แสดงไว้ในรายการค่าใช้จ่ายอื่น

7) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น (Other Operating Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการต้นทุนขาย และรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ ทั้งนี้ให้รวมถึงขาดทุนอื่นที่ไม่จัดเป็นรายการพิเศษ เช่น ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนที่คืนอาคาร อุปกรณ์และสินทรัพย์อื่น และขาดทุนจากการหยุดงานของพนักงาน ในกรณีที่มีรายได้จากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้นำมาหักจากรายการนี้เพื่อแสดงยอดสุทธิ

8) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับขาดทุนจากการด้อยค่าทุกรายการแยกต่างหาก ในงบการเงินกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภท ดังต่อไปนี้

- (1) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวด
- (2) จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการและรับรู้ในงบกำไรขาดทุน
- (3) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ
- (4) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงในส่วนส่วนของเจ้าของ

9) ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expenses) หมายถึง ดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทนเนื่องจากการใช้ประโยชน์จากเงินหรือเงินทุน



**10) ภาษีเงินได้ (Income Tax Expenses)** หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณขึ้นตามวิธีการบัญชีหรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

**11) กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ (Profit (Loss) From Ordinary Activities)** หมายถึง กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจของบริษัท หรือเกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติของบริษัท รวมทั้งกิจกรรมอื่นซึ่งเกี่ยวข้องเนื่องกับการประกอบธุรกิจหรือการดำเนินงานดังกล่าว

**12) รายการพิเศษ – สุทธิ (Extraordinary Items, Net)** หมายถึง รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการ หรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำหรือเกิดขึ้นไม่บ่อย เช่น ค่าเสียหายที่เกิดจากไฟไหม้ น้ำท่วม หรือภัยธรรมชาติอย่างอื่น รายการพิเศษนี้ให้แสดงเป็นยอดสุทธิจากภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง และแสดงจำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องด้วยในกรณีที่รายการพิเศษเป็นผลขาดทุน ให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ

**13) กำไร (ขาดทุน) สุทธิ (Net Profit (Loss))** หมายถึง กำไรหรือขาดทุนหลังจากหักหรือรวมรายการพิเศษแล้วพิเศษเป็นผลขาดทุน ให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ

สำหรับรายการกำไรต่อหุ้น (Earnings Per Share) วิธีการคำนวณให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่องกำไรต่อหุ้น คำนวณโดยการนำกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่เป็นของหุ้นสามัญหารด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอก หากมีผลขาดทุนให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บ โดยแสดงแยกเป็น

- (1) กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมตามปกติ (Profit (loss) from ordinary activities)
- (2) รายการพิเศษ – สุทธิ (Extraordinary items, net)
- (3) กำไร (ขาดทุน) สุทธิ (Net profit (loss))

**หมายเหตุประกอบงบการเงิน** การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คือ ให้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง และให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร ในหมายเหตุประกอบงบการเงินต้องแสดงอย่างเป็นระบบ รายการแต่ละรายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้ และต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับต่อไปนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ และสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

1. ข้อมูลที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำตามมาตรฐานการบัญชี
2. เกณฑ์ในการวัดค่าและนโยบายการบัญชี

3. รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงินและตามลำดับของงบการเงิน

4. การเปิดเผยข้อมูลอื่น รวมทั้ง

1. ข้อจำกัดต่างๆในสิทธิที่มีอยู่เหนือทรัพย์สิน
2. หลักประกันหนี้สิน
3. วิธีการที่ใช้ปฏิบัติสำหรับโครงการเงินบำเหน็จบำนาญ และเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
4. สิทธิทรัพย์สินหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นและให้ระบุจำนวนเงินถ้าสามารถทำได้
5. จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต
6. ภาระผูกพันและข้อมูลทางการเงินอื่น
7. ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (หากจำเป็น)

ภายในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1) การเปิดเผยนโยบายการบัญชี กิจการจะต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญไว้อย่างชัดเจนและครบถ้วน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินใช้ดุลพินิจในการวิเคราะห์และตีความงบการเงิน โดยคำนึงถึงผลการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่มีต่อผลการเงิน ในกรณีถ้าไม่เปิดเผยข้อมูลใดแล้วจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด กิจการควรเปิดเผยข้อมูลนั้น ซึ่งกิจการควรยึดหลัก “เมื่อสงสัยให้เปิดเผย” ในการใช้ถ้อยคำในนโยบายการบัญชีไม่มีรูปแบบที่แน่นอน แต่มีหลักสำคัญ 2 ประการ คือ มีความชัดเจนถูกต้องกะทัดรัด และไม่ซ้ำซ้อนกับรายละเอียด ที่แสดงไว้ในส่วนอื่นของงบการเงิน แต่อาจอ้างอิงถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง กิจการจะต้องเปิดเผยเกณฑ์ในการวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน สิทธิทรัพย์สินและหนี้สินแต่ละประเภทให้เปิดเผยทุกเกณฑ์ในการวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน สิทธิทรัพย์สินและหนี้สินแต่ละประเภทให้เปิดเผยทุกเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่า ในนโยบายการบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนอของงบการเงิน ได้กำหนดเรื่องอย่างน้อยที่จำเป็นจะต้องเปิดเผยในนโยบายการบัญชี ดังต่อไปนี้

- (1) การรับรู้รายได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- (2) เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
- (3) การรวมกิจการ
- (4) การร่วมค้า
- (5) การรับรู้รายการ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา การตัดจำหน่ายของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน
- (6) การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายอื่น ๆ เป็นสิทธิทรัพย์สิน
- (7) สัญญาก่อสร้าง

- (8) เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
- (9) เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน (เฉพาะบริษัทจดทะเบียน)
- (10) สัญญาเช่า
- (11) ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา
- (12) สินค้าคงเหลือ
- (13) ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- (14) ประมาณการหนี้สิน
- (15) ผลประโยชน์ของพนักงาน
- (16) การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศและการป้องกันความเสี่ยง
- (17) คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจ และทางภูมิศาสตร์ และเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน
- (18) คำจำกัดความของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
- (19) การบัญชีในภาวะเงินเฟ้อ
- (20) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

รายละเอียดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของนโยบายการบัญชีตามที่กล่าวไว้ข้างต้นได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่เกี่ยวข้อง

2) การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ กิจการอาจแสดงข้อมูลอื่นเพิ่มเติม หากเรื่องนั้นไม่ได้เปิดเผยในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) ภูมิสำเนาและสถานทางกฎหมายของกิจการรวมทั้งประเทศที่กิจการจัดตั้งขึ้นและที่อยู่ตามที่จดทะเบียน หรือสถานที่หลักในการประกอบกิจการหากแตกต่างไปจากที่อยู่ตามที่จดทะเบียน

(2) คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานของกิจกรรมหลักของกิจการ

(3) ชื่อของบริษัทใหญ่ และชื่อของบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัท

(4) จำนวนพนักงาน ณ สิ้นงวดบัญชี หรือ จำนวนพนักงานเฉลี่ยสำหรับงวดบัญชี

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเข้าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เข้าซื้อ (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:59)

การเปิดเผยข้อมูล กิจการควรเปิดเผยข้อมูลและแสดงรายการ ดังนี้

1) นโยบายบัญชีสำหรับลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระหนี้ สินทรัพย์รอการขาย และการรับรู้รายได้จากดอกผลเช่าซื้อ

2) การแสดงยอดลูกหนี้เข้าซื้อในงบดุล ให้แสดงยอดตามจำนวนเงินเข้าซื้อคงค้างเป็นยอดสุทธิหักยอดคงเหลือของดอกผลเข้าซื้อรอการตัดบัญชี และแสดงรายละเอียดของรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

**3. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:79)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการควรเปิดเผยข้อมูลและแสดงรายการ ดังนี้

1) การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ให้แสดงบัญชีค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าเป็นรายการหักจากลูกหนี้การค้า และค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้อื่นก็ให้แสดงเป็นรายการหักจากลูกหนี้อื่นที่เกี่ยวข้อง

2) ในกรณีที่ลูกหนี้ในงบดุลแสดงด้วยยอดสุทธิ ให้เปิดเผยจำนวนค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

**4. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นภายในและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน** (อังครัตน์ เจริญจริยวัฒน์, 2547:36)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการควรเปิดเผยข้อมูลและแสดงรายการ ดังนี้

- 1) ลักษณะเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าที่มีผลกระทบต่องบการเงิน
- 2) ปัจจัยและความไม่แน่นอนต่างๆ ซึ่งอาจกระทบผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
- 3) ประเมินการผลกระทบทางการเงินหรือข้อความที่ระบุว่าไม่สามารถประมาณการผลกระทบที่เกิดขึ้นได้

**5. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสด** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:103-122)

โดยเนื้อหาโดยสรุปของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว มีดังนี้

เงินสด หมายถึง เงินสดในมือ และเงินฝากธนาคารทุกประเภทแต่ไม่รวมเงินฝากประเภทที่ต้องจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลาที่กำหนดไว้

ส่วนรายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญ

กระแสเงินสด หมายถึง การได้มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ดังนั้นงบกระแสเงินสดจึงเป็นงบการเงินที่แสดงการได้มาและใช้ไปของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด โดยทั่วไป การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของกระแสเงินสดมีสาเหตุมาจาก 3 กิจกรรมดังต่อไปนี้

**1. กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน** หมายถึง เงินสดรับและจ่ายจากการดำเนินงาน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการดำเนินงานของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพียงพอเพื่อชำระหนี้ผูกมัด เพื่อการดำเนินงานของกิจกรรม เพื่อจ่ายเงินปันผลและเพื่อการลงทุนใหม่ ๆ โดยไม่ต้องพึ่งพาการจัดหาเงินจากแหล่งเงินภายนอก

**2. กระแสเงินสดจากกิจกรรมการลงทุน** หมายถึง เงินสดรับและจ่ายจากการซื้อสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่สินค้า ซึ่งแสดงให้เห็นถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไป เพื่อซื้อทรัพยากรต่างๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้และกระแสเงินสดรับในอนาคต

**3. กระแสเงินสดจากกิจกรรมการจัดหาเงิน** หมายถึง เงินสดรับจากเจ้าหนี้เงินกู้ยืมและจากเจ้าของกิจการ ซึ่งแสดงให้เห็นถึง ประโยชน์ในการคาดคะเนสิทธิเรียกร้องในกระแสเงินสดในอนาคตจากผู้ให้เงินทุนแก่กิจการ

วิธีการแสดงงบกระแสเงินสด มี 2 วิธีคือ

**1. วิธีทางตรง** แสดงกระแสเงินสดรับและจ่ายตามรายการหลักที่สำคัญ วิธีนี้เป็นวิธีที่มีประโยชน์ในการประมาณกระแสเงินสดรับ และกระแสเงินสดจ่ายในอนาคต

**2. วิธีทางอ้อม** แสดงถึงกำไรจากการดำเนินงานที่เป็นเงินสด โดยปรับกำไรสุทธิตามเกณฑ์เงินค้าง ให้เป็นกำไรตามเกณฑ์เงินสด ดังนั้น การแสดงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานจึงแสดงยอดกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากงบกำไรขาดทุน แล้วปรับปรุงด้วยผลกระทบของรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย เป็นต้น และรายการค้างรับ ค้างจ่าย และจ่ายล่วงหน้า และรายการของรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดซึ่งเกิดจากการลงทุนหรือการจัดหาเงิน

**ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูล** มีดังนี้ (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2547:51)

1) องค์กรประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และการกระทบยอดจำนวนที่รายงานในงบกระแสเงินสดกับรายการเดียวกันที่รายงานในงบดุล

2) จำนวนของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีนัยสำคัญซึ่งไม่สามารถใช้ได้ ควรมีการเปิดเผยไว้พร้อมกับความเห็นของฝ่ายบริหาร

6. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:255-257)

#### การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า

1) ควรแยกแสดงจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าทางการเงินแสดงไว้ต่างหากในงบการเงินทางด้านการเช่า และจะเป็นประโยชน์ถ้าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวกระทำโดยจำแนกตามแต่ละประเภทของทรัพย์สิน จำนวนรวมของหนี้สินที่เกี่ยวข้องอาจแสดงด้วยยอดรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า หักด้วยดอกเบี้ยจ่ายในอนาคต โดยนำดอกเบี้ยดังกล่าวมาหักออกเป็นรายการแยกต่างหาก หรืออาจแสดงในราคาปัจจุบันสุทธิของหนี้สินนั้น โดยเปิดเผยให้ทราบในแบบสรุปเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันนั้น

2) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 23 เรื่อง ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน กำหนดให้เปิดเผยกำหนดเวลาการชำระหนี้ อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่ถึงกำหนดเกินกว่า 1 ปีสำหรับสัญญาเช่าทางการเงินและจะเป็นการสะดวกกว่าถ้าจะเปิดเผยข้อมูลในแบบสรุปโดยแสดงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตและงวดเวลาที่ถึงกำหนดชำระ ในทำนองเดียวกัน เพื่อแสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันของกิจการก็ควรเปิดเผยจำนวนเงินค่าเช่าที่ต้องจ่ายในอนาคตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกสัญญาไม่ได้ที่มีอายุเกินกว่า 1 ปี ตลอดจนงวดเวลาที่ถึงกำหนดชำระในรูปแบบสรุปด้วย

#### 3) ข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผย ดังนี้

(1) สิทธิในการที่จะต่ออายุสัญญาเช่าออกไปอีก สิทธิที่จะเลือกซื้อ หรือส่วนของข้อสัญญาต่างๆ

(2) ข้อจำกัดทางการเงินที่ระบุเป็นเงื่อนไขในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดในการกู้ยืมเงินเพิ่มเติมหรือการเช่าทรัพย์สินเพิ่มอีก

(3) ลักษณะของค่าเช่าที่ไม่มีกำหนดแน่นอน

(4) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ณ วันสิ้นสุดแห่งสัญญาเช่า

#### การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้ให้เช่า

1) ควรเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าทางการเงิน และรายได้ทางการเงินที่ยังไม่ได้รับและเพื่อเป็นการบ่งชี้ถึงความเติบโต จึงมักจะเป็นประโยชน์ที่จะเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ที่ยังไม่ได้รับของการให้เช่าที่เพิ่มเข้ามาใหม่ในระหว่างงวด โดยให้หักจำนวนเงินที่

เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่บอกเลิกไปแล้วออกก่อน ในบางครั้งจะเปิดเผยข้อตกลงตามสัญญาเช่า โดยทั่วไปของผู้ให้เช่า และจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่จะได้รับในอนาคตสำหรับช่วงเวลาหนึ่ง

2) ททรัพย์สินตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มักแสดงรวมในบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบดุลและมักเปิดเผยจำนวนเงินของทรัพย์สินที่ให้เช่า โดยแสดงจำแนกตามแต่ละประเภทหลักของทรัพย์สิน ณ แต่ละวันที่ของงบดุล และในบางครั้งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงตามสัญญาเช่า โดยทั่วไปของผู้ให้เช่า รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงาน และค่าเช่าขั้นต่ำของสัญญาเช่าที่บอกเลิกสัญญาไม่ได้ที่จะได้รับในอนาคตทั้งในจำนวนรวมและในจำนวนแต่ละปีที่ระบุไว้ของช่วงเวลาหนึ่ง

7. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:289-290)

การเปิดเผยข้อมูล กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชีนั้น
- 2) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่จัดเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นและกระทบยอดของจำนวนเงินของผลต่างดังกล่าว ณ วันต้นงวดบัญชีและวันสิ้นงวดบัญชี และ
- 3) จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีที่รวมอยู่ในราคาตามบัญชี
- 4) เมื่อสกุลเงินที่ใช้รายงานต่างจากสกุลเงินของประเทศที่ตั้งสถานที่ประกอบกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน ต้องเปิดเผยเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่แตกต่างออกไป และ หากมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ต้องใช้รายงาน ก็ให้เปิดเผยเหตุผลด้วย

5) เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทของกิจการในต่างประเทศที่มีสาระสำคัญใหม่ ควรเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- (1) ลักษณะของการเปลี่ยนแปลง
- (2) เหตุผลของการเปลี่ยนแปลง
- (3) ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อส่วนของผู้ถือหุ้น
- (4) ผลกระทบต่อกำไรขาดทุนสุทธิในทุกงวดบัญชีที่นำเสนอ โดยเสมือนว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดแรกสุดที่นำเสนอ

6) ควรเปิดเผยวิธีการที่เลือกใช้ในการแปลงค่า ค่าความนิยม และการปรับปรุงมูลค่า ยุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ

7) ควรเปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงินของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและที่มีต้องบการเงินของกิจการต่างประเทศถ้าหากผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญที่จะกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

8) ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบริหารความเสี่ยงในเรื่องเงินตราต่างประเทศเพิ่มเติมด้วย

**8. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:325)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1) กิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ในงบการเงิน

(1) นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือ และวิธีการที่ใช้คำนวณราคาทุน

(2) ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการและราคาตามบัญชีรวม

(3) ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

(4) มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลง

(5) เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น

(6) ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

2) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาตามบัญชีของสินค้าจำแนกตามประเภทของสินค้า

ตลอดจนเกณฑ์ในการเปลี่ยนประเภทของสินค้าคงเหลือ จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็น สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบ และวัสดุ

การผลิต สินค้าคงเหลือของกิจการที่ให้บริการ เพื่อความสะดวก อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำก็ได้



9. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:353)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1) เกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

3) อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา

4) ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

5) รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างต้นงวดถึงสิ้นงวด ที่แสดงถึง

(1) จำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

(2) จำนวนของสินทรัพย์ที่จำหน่าย

(3) จำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการควบกิจการ

(4) การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่

จากการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

(5) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน

ระหว่างงวด

(6) รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับบัญชีในงบกำไร

ขาดทุนระหว่างงวด

(7) ค่าเสื่อมราคา

(8) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าบการเงินของ

หน่วยงานในต่างประเทศ

10. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:402-407)

#### การเปิดเผยข้อมูลด้านลูกหนี้

1) ลูกหนี้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการปรับ โครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีที่มีการปรับ โครงสร้างหนี้ไว้ในงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) รายละเอียดของการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ หรือลักษณะสำคัญของข้อตกลงในการชำระหนี้สำหรับการปรับโครงสร้างหนี้แต่ละประเภท

(2) ยอดรวมและจำนวนต่อหุ้นของกำไรที่เกิดจากการปรับโครงสร้างหนี้ และผลกระทบของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง

(3) ยอดรวมของรายการกำไรและขาดทุนที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งเกิดจากการโอนสินทรัพย์

2) ภายหลังจากปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา ลูกหนี้ต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของงวดต่อไปถึงจำนวนหนี้ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าซึ่งรวมอยู่ในราคาตามบัญชีของหนี้ที่มีการปรับโครงสร้าง

#### การเปิดเผยข้อมูลด้านเจ้าหนี้

1) เจ้าหนี้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการปรับ โครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีที่มีการปรับ โครงสร้างหนี้ไว้ในงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่การปรับโครงสร้างหนี้ เป็นการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ในแต่ละงวดที่มีการปรับ โครงสร้างหนี้ เจ้าหนี้ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และข้อมูลดังต่อไปนี้จำแนกตามวิธีที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

1. มูลค่าหนี้ที่มีการปรับ โครงสร้างก่อนและหลังการปรับ โครงสร้างหนี้

2. ช่วงเวลาหรืออายุถัวเฉลี่ยของหนี้ที่มีการปรับ โครงสร้าง

(2) จำนวนรายและยอดรวมของเงินลงทุนในลูกหนี้ที่มีการปรับ โครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาเฉพาะของงวดบัญชีนั้นแยกตามประเภทของวิธีปรับ โครงสร้างหนี้ โดยแสดงเปรียบเทียบกับ

จำนวนรายและยอดรวมเงินลงทุนในลูกหนี้ที่มีอยู่ทั้งสิ้น โดยใช้ข้อมูลตามบัญชีก่อนกสนปรับโครงสร้างหนี้

(3) สำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่เป็นการรับโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียใน ส่วนของเจ้าของให้เจ้าหนี้เปิดเผยถึงประเภทและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และส่วนได้เสียใน ส่วนของเจ้าของที่ได้รับโอนมาเพิ่มเติมด้วย

(4) ยอดรวมของเงินลงทุนในลูกหนี้ภายหลังการปรับโครงสร้างหนี้ที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดพร้อมกับกำไรขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นในระหว่างงวด

(5) ยอดรวมของภาวะผูกพันคงเหลือที่เจ้าหนี้ตกลงให้ลูกหนี้ผู้เพิ่มเติมภายหลังการ ปรับโครงสร้างหนี้

2) ในกรณีที่การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาเป็นการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ เจ้าหนี้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ดอกเบี้ยจากลูกหนี้ที่มีการปรับโครงสร้างที่รวมอยู่ในงบ กำไรขาดทุนในทุกงวดบัญชี

3) ในกรณีที่เจ้าหนี้ใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับคืนคิดลดด้วย อัตราต้นทุนทางการเงินของเจ้าหนี้ ให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

(1) เหตุผลของการเลือกใช้อัตราต้นทุนทางการเงิน

(2) องค์กรประกอบและอัตราต้นทุนทางการเงิน(เป็นช่วงของอัตราร้อยละ)

**11. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:506)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

1) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการ แต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่

2) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่าง กงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชี รวมอยู่

3) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนเจ้าของในระหว่าง กงวด

4) จำนวนรายการขาดทุนจากการค้ำค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น  
ในระหว่างงวด

**12. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:550)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1) นโยบายบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

2) จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภทต่อไปนี้

(1) การขายสินค้า

(2) การให้บริการ

(3) ดอกเบี้ย

(4) ค่าสิทธิ

(5) เงินปันผล

3) จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทตามที่ระบุในข้อ 2)

**13. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง กำไรต่อหุ้น** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:577)

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1) จำนวนกำไรที่ใช้เป็นตัวตั้งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดและการกระทบยอดจำนวนกำไรดังกล่าวให้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดในกรณีที่กิจการมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมและยังไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับงวดนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่าจำนวนกำไรที่ใช้เป็นตัวตั้งดังกล่าวมิให้รวมจำนวนเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมสำหรับงวด เนื่องจากยังไม่ได้ประกาศจ่าย

2) จำนวนหุ้นสามัญถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดของจำนวนหุ้นสามัญดังกล่าว

#### 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

##### การเปิดเผยข้อมูล

1) รายการพิเศษ (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:593-594)

(1) กิจการต้องแสดงรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุนเป็นรายการแยกต่างหากถัดจากกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ รายการพิเศษต้องแสดงสุทธิจากภาษีเงินได้

(2) กิจการอาจเปิดเผยลักษณะและจำนวนเงินของรายการพิเศษแต่ละรายการโดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน หรืออาจแสดงยอดรวมของรายการพิเศษทุกรายการไว้ในงบกำไรขาดทุนพร้อมกับเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับรายการพิเศษไม่ว่ากิจการจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการพิเศษในลักษณะใด

2) การปรับย้อนหลัง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้ (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546: 600)

(1) ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น

(2) จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่นำเสนอ

(3) จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ

(4) ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

3) วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ หากเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินงวดใดงวดหนึ่งที่นำเสนอหรืออาจมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญในงวดต่อไป (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:601)

(1) ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น

(2) ในกรณีที่ต้องใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแทนวิธีการปรับย้อนหลัง เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีการปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีการปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

15. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:627-628)

การเปิดเผยข้อมูล กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1) นโยบายบัญชีสำหรับ

(1) การกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน

(2) ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการใช้วิธีถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย

(3) การบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว

2) รายการที่มีนัยสำคัญที่มีรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้

(1) รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากการลงทุนชั่วคราวและเงินทุนระยะยาว

(2) จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท

(3) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

(4) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

(5) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

3) การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

4) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด โดยแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้

(1) มูลค่ายุติธรรม

(2) จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า

- (3) จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนด
- (4) ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนดเช่น ภายใน 1 ปี ภายใน 2-5 ปี หรือภายใน 6-10 ปี
- 5) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทตราสารหนี้ที่จะถึงจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้
  - (1) จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยนแปลง
  - (2) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น
  - (3) จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น
  - (4) สถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องขายหรือโอนเปลี่ยนแปลงตราสารนั้น
- 6) กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินใช้งบการเงินได้ดียิ่งขึ้น
  - (1) การวิเคราะห์เงินลงทุนระยะยาวตามประเภทของเงินลงทุน
  - (2) การประมาณมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดโดยผู้บริหาร
  - (3) วิธีที่ใช้ประมาณมูลค่าของเงินลงทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดที่นำมาเปรียบเทียบกับราคาทุน
  - (4) รายละเอียดเกี่ยวกับเงินลงทุนที่มีสัดส่วนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อสินทรัพย์ของกิจการ

**16. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:758-760)

#### การเปิดเผยข้อมูล

- 1) ในการรวมธุรกิจทุกประเภท กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น
  - (1) รายชื่อและคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน
  - (2) วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
  - (3) วันที่การรวมธุรกิจที่มีผลต่อการปฏิบัติทางการบัญชี

(4) การดำเนินงานบางส่วนที่ตัดสินใจจะยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

2) ในรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินงวดที่เกิดการซื้อธุรกิจขึ้นเพิ่มเติมจากข้อ 1) ดังต่อไปนี้

(1) สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

(2) ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจที่ได้จ่ายไปหรืออาจจะเกิดขึ้นภายหน้า

3) ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมดังต่อไปนี้

(1) ระยะเวลาที่ใช้ในการตัดจำหน่าย

(2) เหตุผลที่ใช้ได้แย้งกับข้อสันนิษฐานที่ว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมจะไม่เกินกว่า 20 ปี นับจากวันที่เริ่มรับรู้ค่าความนิยมดังกล่าว หากผู้ซื้อประมาณอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี ผู้ซื้อต้องเปิดเผยและอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น

(3) หากผู้ซื้อไม่ได้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมโดยวิธีเส้นตรง ผู้ซื้อต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้และเหตุผลสนับสนุนความเหมาะสมของวิธีที่ใช้

(4) รายการแต่ละบรรทัดทุกรายการในงบกำไรขาดทุน ที่รวมค่าตัดจำหน่ายของค่าความนิยม

(5) รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างต้นงวดกับปลายงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

1. จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ ต้นงวด

2. ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างงวด

3. การปรับปรุงซึ่งเกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งสามารถแยกรับรู้ได้ในภายหลังหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

4. ค่าความนิยมที่ตัดบัญชีในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากการยกเลิกธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน

5. ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ระหว่างงวด



6.รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างงวดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

7.รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีในระหว่างงวดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

8.การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

9.จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันสิ้นงวด

**17. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:796)**

**การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม
- 2) รายละเอียดเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่สำคัญ ได้แก่ รายชื่อของบริษัทย่อย ประเทศที่จัดทำเป็นจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 3) เหตุผลในการไม่นำบริษัทย่อยมารวมในงบการเงินรวม
- 4) ลักษณะที่บริษัทใหญ่สัมพันธ์กับบริษัทย่อย ในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบุคคลหรือกิจการอื่น
- 5) ชื่อของบริษัทที่ไม่ถือเป็นบริษัทย่อย ทั้งที่กิจการมีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น เนื่องจากสิทธิออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้นไม่ทำให้กิจการสามารถควบคุมบริษัทนั้นได้
- 6) ผลกระทบจากการได้มาหรือจำหน่ายบริษัทย่อยที่มีต่อฐานะทางการเงิน ณ วันที่ในงบดุลและที่มีผลต่อการดำเนินงาน สำหรับงวดที่เสนอรายงานเปรียบเทียบกับจำนวนที่เกิดขึ้นในงวดก่อน

**18. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:822)**

**การเปิดเผยข้อมูล**

- 1) ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

(1) รายชื่อและข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทร่วมที่สำคัญรวมถึงสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่แตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

(2) วิธีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน

2) เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาวและแยกแยะแสดงเป็นรายการต่างหากในงบดุล ส่วนกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนที่เป็นของผู้ลงทุนต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน โดยแยกแยะกำไรหรือขาดทุนที่เป็นรายการพิเศษออกจากส่วนที่เป็นรายการตามปกติ

**19. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือรายการที่เกี่ยวข้องกัน** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:868)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1) กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่ารายการบัญชีระหว่างกันจะเกิดขึ้นหรือไม่

2) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกันบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่นำเสนอ

3) ตามปกติ องค์ประกอบของรายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่นำเสนอประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

(1) ปริมาณของรายการค้า ไม่ว่าจะ เป็นจำนวนเงินหรือเป็นอัตราร้อยละ

(2) จำนวนเงินหรืออัตราร้อยละของยอดคงค้าง

(3) นโยบายการกำหนดราคา

**20. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน** (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:893-911)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1) กิจการต้องอธิบายถึงวัตถุประสงค์และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน ซึ่งรวมถึงนโยบายในการป้องกันความเสี่ยงของรายการบัญชีที่สำคัญที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้นและได้นำการบัญชีป้องกันความเสี่ยงมาใช้

2) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับสินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน และตราสารทุนแต่ละประเภทไม่ว่าจะมีการรับรู้หรือไม่ได้รับรู้ในงบดุล

(1) ลักษณะและเนื้อหาของเครื่องมือทางการเงิน รวมถึงเงื่อนไขและข้อตกลงที่เป็นสาระสำคัญซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต

(2) นโยบายบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

3) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยของสินทรัพย์ทางการเงิน และหนี้สินทางการเงินแต่ละประเภทไม่ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะรับรู้หรือไม่ได้รับรู้ในงบดุล โดยต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) วันที่มีการกำหนดอัตราใหม่ตามสัญญาหรือวันที่ครบกำหนด แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน

(2) อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หากสามารถคำนวณได้

4) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการให้สินเชื่อของสินทรัพย์ทางการเงินแต่ละประเภทไม่ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะรับรู้หรือไม่ได้รับรู้ในงบดุล โดยต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) จำนวนเงินสูงสุด ณ วันที่ในงบดุลที่กิจการอาจต้องสูญเสียจากการให้สินเชื่อ จำนวนเงินดังกล่าวต้องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุด ซึ่งแสดงให้เห็นความเสี่ยงที่กิจการมีอยู่ในกรณีที่คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ในเครื่องมือทางการเงินได้ โดยไม่คำนึงถึงมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน

(2) การกระจุกตัวของความเสี่ยงด้านการให้สินเชื่อที่เป็นสาระสำคัญ

5) กิจการต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินแต่ละประเภทในงบดุล และไม่ได้รับรู้ในงบดุล

6) เมื่อกิจการแสดงสินทรัพย์ทางการเงินด้วยจำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการหรือแต่ละกลุ่ม

(2) เหตุผลที่ไม่ปรับลดราคาตามบัญชี และหลักฐานที่ทำให้ฝ่ายบริหารเชื่อว่า จะได้รับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นคืน

7) เมื่อกิจการบันทึกเครื่องมือทางการเงินที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงของรายการบัญชีในอนาคตที่คาดว่าจะเกิด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) คำอธิบายเกี่ยวกับรายการบัญชีที่คาดว่าจะเกิด และช่วงเวลาที่คาดว่ารายการบัญชีนั้นจะเกิดขึ้น

(2) คำอธิบายถึงเครื่องมือทางการเงินที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง

(3) จำนวนเงินของรายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่รอการตัดบัญชีหรือที่ยังไม่ได้รับรู้และกำหนดเวลาที่คาดว่ารายการดังกล่าวจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

**21. ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน**  
(เมธากลุส เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547: 20-17-20-18)

**การเปิดเผยข้อมูล** มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1) รายได้ตามส่วนงาน สำหรับทุกส่วนงานที่เสนอรายงาน โดยแสดงรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกแยกจากรายได้ที่เกิดจากรายการระหว่างส่วนงาน

2) ผลได้(เสีย) ตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

3) ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

4) หนี้สินตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

5) ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นระหว่างงวด ซึ่งเป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งาน หรือใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชีหรือที่เรียกว่ารายจ่ายฝ่ายทุน เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องวัดมูลค่ารายจ่ายฝ่ายทุนดังกล่าว โดยใช้เกณฑ์คงค้างไม่ใช่เกณฑ์เงินสด

6) จำนวนค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายทั้งสิ้นสำหรับงวดของสินทรัพย์ตามส่วนงานที่รวมอยู่ในผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน

7) ลักษณะและจำนวนของรายการที่เป็นส่วนประกอบของรายได้ตามส่วนงานหรือค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน หากการเปิดเผยข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลการดำเนินงานของส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงานได้ดียิ่งขึ้น

8) ผลรวมของค่าใช้จ่ายที่มีใช้เงินสดที่เป็นสาระสำคัญ นอกเหนือจากค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่ายทั้งสิ้นสำหรับงวดของสินทรัพย์ตามส่วนงานที่รวมอยู่ในผลได้(เสีย)ตามส่วนงาน

9) ผลรวมของส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หากการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของบริษัทร่วมแต่ละแห่งอยู่ภายใต้ส่วนงานที่เสนอรายงานเดียวกัน

10) กิจการต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างข้อมูลที่เปิดเผย สำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานกับข้อมูลในงบการเงินหรืองบการเงินรวม ดังต่อไปนี้

ก) รายได้ตามส่วนงานกระทบยอดกับรายได้รวมของกิจการที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก พร้อมทั้งเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก ซึ่งไม่ถือเป็นรายได้ของส่วนงานใดส่วนงานหนึ่ง

ข) ผลได้ (เสีย) จากการดำเนินงานกระทบยอดกับกำไรหรือขาดทุนของกิจการ โดยกระทบยอดตามลำดับเริ่มจากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน กำไรขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ และสิ้นสุดที่กำไรหรือขาดทุนสุทธิ

ค) สินทรัพย์ตามส่วนงานกระทบกับสินทรัพย์ของกิจการ

ง) หนี้สินตามส่วนงานกระทบกับหนี้สินของกิจการ

11) หากกิจการไม่สามารถกำหนดส่วนงานธุรกิจ หรือส่วนงานภูมิศาสตร์ที่ใช้รายงานเป็นการภายในต่อคณะกรรมการและผู้บริหารสูงสุดให้เป็นส่วนงานที่เสนอรายงานเนื่องจากรายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานดังกล่าวเป็นรายได้จากการขายให้กับส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอก กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวรวมทั้งเปิดเผยจำนวนรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกและรายได้อื่นที่เกิดจากการขายให้กับส่วนงานอื่น

12) กิจการต้องเปิดเผยถึงประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการซึ่งรวมอยู่ในส่วนงานธุรกิจที่นำเสนอรายงานแต่ละส่วนงาน และเปิดเผยถึงส่วนประกอบของส่วนงานภูมิศาสตร์ที่เสนอรายงานทั้งที่เป็นส่วนงานหลักและส่วนงานรอง หากกิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ในส่วนอื่นของงบการเงิน

22. ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546:37-38)

#### การเปิดเผยข้อมูล

1) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท โดยแยกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น

- (1) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราการค้าจำนำ
- (2) วิธีการตัดจำนำ
- (3) ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำนำสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ ต้นงวดและสิ้นงวด
- (4) รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งได้รวมค่าตัดจำนำของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- (5) การกระทบยอดระหว่างราคาตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับราคาตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

1. จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในแยกต่างหากจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

2. จำนวนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เลิกใช้หรือจำหน่าย

3. จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดอันเกิดจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งรับรู้หรือกลับบัญชีโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

4. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

5. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับบัญชีไปยังงบกำไรขาดทุนในระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

6. ค่าตัดจำนำที่รับรู้ระหว่างงวด

7. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ

8. การเปลี่ยนแปลงอื่นที่เกิดขึ้นกับราคาตามบัญชีในระหว่างงวด

2) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

(1) เหตุผลที่ใช้ได้แย้งข้อสันนิษฐานที่ว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่กิจการสามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ ในการให้เหตุผล

กิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากสินทรัพย์นั้นตั้งจำหน่ายเกินกว่า 20 ปี

(2) ค่าอธิบายโดยสังเขป ราคาตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่ สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวมของกิจการ

(3) ข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้หากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการอุดหนุนจากรัฐบาลและรับรู้สินทรัพย์นั้นเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม

1. มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์เหล่านั้น
2. ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น
3. สินทรัพย์เหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติหรือแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

(4) ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการนำมาใช้ประโยชน์ และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

(5) จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### 2.3.2.2 ประกาศของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงิน ซึ่งธุรกิจจะต้องจัดทำ โดยกรมทะเบียนการค้าเป็นผู้ประกาศตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดทำและนำส่งงบการเงินต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงิน สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2545 เป็นต้นไป (กรมทะเบียนการค้า, 2544:6)

สำหรับบริษัทมหาชน เนื่องจากต้องจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบกับกฎหมายเดิม คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 7 (พ.ศ.2539) ออกตามความในพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ.2535 อยู่แล้ว ก็ให้ใช้รายการย่อตามประกาศเรื่อง กำหนดรายการย่อที่จะต้องมีในงบการเงิน สำหรับบริษัทมหาชนจำกัด (ภาคผนวก ง) และจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบกับปีอย่างต่อเนื่อง ยกเว้นงบการเงินรวมเปรียบเทียบกับปีก่อน หากไม่ใช่ธุรกิจที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในระยะเริ่มแรกที่ประกาศฉบับนี้มีผลบังคับใช้ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องแสดงรายการในงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน แต่ให้เริ่มจัดทำสำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2546 เป็นต้นไป

### 2.3.2.3 ข้อกำหนดจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดระยะเวลาจัดส่งงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนไว้ ซึ่งมีรายละเอียดของการจัดส่งงบการเงินเป็นดังนี้ (การเปิดเผยสารสนเทศที่สำคัญ, 2547: ออนไลน์)

กำหนดระยะเวลาดำเนินการ  
แต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

- |   |         |
|---|---------|
| 1. งบการเงินประจำปีซึ่งผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี   | 3 เดือน |
| 2. งบการเงินรายไตรมาส ซึ่งผ่านการสอบทานจากผู้สอบบัญชี | 45 วัน  |

ในการนำส่งงบการเงินใด ๆ ให้บริษัทจดทะเบียนนำส่งให้กับตลาดหลักทรัพย์โดยผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ของตลาดหลักทรัพย์ในระบบ ELCID ทั้งภาษาไทยและอังกฤษ และให้บริษัทจดทะเบียนนำส่งงบการเงินให้กับตลาดหลักทรัพย์โดยทางโทรสารในคราวเดียวกัน ในกรณีที่บริษัทจดทะเบียนไม่สามารถนำส่งงบการเงินภายในกำหนดเวลาตลาดหลักทรัพย์จะดำเนินการดังนี้

1. ขึ้นเครื่องหมาย NP (Notice Pending) ตั้งแต่วันพ้นระยะเวลาการนำส่งงบการเงิน จนกว่าบริษัทจะนำส่งงบการเงินที่ถูกต้องครบถ้วนไปยังตลาดหลักทรัพย์ แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินกว่า 5 วันทำการ
2. ในวันทำการที่ 6 หากบริษัทจดทะเบียนไม่สามารถนำส่งงบการเงินได้ตลาดหลักทรัพย์จะสั่งห้ามการซื้อขายหุ้น (SP) เป็นการชั่วคราวจนกว่าจะได้รับงบการเงินจากบริษัท
3. ในกรณีที่บริษัทนำส่งงบการเงินล่าช้า 3 ครั้งติดต่อกัน ตลาดหลักทรัพย์จะสั่งห้ามการซื้อขายหุ้นในวันทำการแรกของการนำส่งล่าช้าครั้งที่ 3
4. สำหรับบริษัทจดทะเบียนที่ส่งงบการเงินล่าช้าเป็นเวลานานติดต่อกันมากกว่า 180 วัน ตลาดหลักทรัพย์จะประกาศชื่อบริษัทจดทะเบียนนั้นให้เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนจากการเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน

### 2.4 ทบทวนวรรณกรรม

เกียรติศักดิ์ จิระเชียรนาถ (2518) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยทำการศึกษาและวิจัยเพื่อเสนอรูปแบบและข้อมูลขั้นต่ำที่ผู้เสนองบการเงินควรจะเสนอต่อสาธารณชน โดยทำการศึกษาหลักการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอจากแนวความคิด หรือข้อเสนอแนะของนักบัญชีที่มีชื่อเสียง ตลอดจนกฎข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์ หรือข้อเสนอแนะของสมาคมวิชาชีพ ทั้งของต่างประเทศ คือประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา ทำการศึกษากฎหมายทั้ง



ของต่างประเทศของประเทศไทย หลังจากทำการศึกษาและวิเคราะห์แนวทางจากนักบัญชี สมาคมวิชาชีพ และกฎหมาย แล้วจึงเสนอรูปแบบและข้อมูลขั้นต่ำให้ผู้เสนองบการเงินยึดเป็นมาตรฐานในการเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอ และแนวทางให้รัฐบาลหรือผู้มีอำนาจดำเนินการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้มีมาตรฐานที่ดีกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

เพื่อให้ได้มาตรฐานที่เหมาะสมและมีผลบังคับในทางปฏิบัติ ควรที่สมาคมวิชาชีพจะร่วมกันกำหนดมาตรฐานขึ้น แล้วเสนอมาตรฐานนี้ให้รัฐบาลออกเป็นกฎหมาย เพราะกฎหมายมีการกำหนดบทลงโทษ ในขณะที่สมาคมวิชาชีพควรที่จะชักจูงให้สมาชิกกระตือรือร้นถึงศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพด้วย หากมีการประสานงานกันเช่นนี้แล้ว มาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลที่ดีและเหมาะสมจะสามารถนำมาปฏิบัติได้ในประเทศไทยในอนาคตอันใกล้

**ขณัตยา อมวัฒน์ศิลป์ (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร โดยศึกษาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และศึกษาการจัดทำงบการเงิน บัญชีกำไรขาดทุน ตามรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินตามประกาศในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 เกี่ยวกับงบการเงินที่ต้องนำเสนอต่อกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า และสำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด ที่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2544 และประกาศกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2544 เป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงลักษณะการเปิดเผยข้อมูลและเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทปี พ.ศ. 2543 และปี พ.ศ.2544 ที่นำเสนอต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัด

ผลของการศึกษาเมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 พบว่าบริษัทมีการจัดทำงบการเงินที่ไม่สมบูรณ์ โดยบริษัทที่ทำการศึกษาทั้งหมดไม่มีการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปี บางบริษัทไม่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินน้อยกว่ามาตรฐานกำหนด ทำให้หมายเหตุประกอบงบการเงินไม่สมบูรณ์ เช่น ขาดการเปิดเผยหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย เป็นต้น

นอกจากนี้ ในการนำเสนองบการเงินต่อกองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า และสำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับงบการเงินที่บริษัทต้องจัดทำ ที่จะต้องมีรายการตามรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงินตามประกาศในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2544 ซึ่งเป็นข้อบังคับที่มีผลใช้กับงบการเงินที่ทำการศึกษา โดยผลการศึกษาเมื่อ

พิจารณาจากหลักเกณฑ์ในข้อนี้ พบว่าบริษัทมีการปฏิบัติที่สอดคล้องมากกว่าข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งมีความแตกต่างกันในเรื่องของงบการเงินที่ต้องจัดทำ คือ การแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ที่กฎหมายฉบับนี้มิได้กำหนดให้จัดทำ

และประกาศกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป โดยผลการศึกษาเมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในข้อนี้ซึ่งมีข้อบังคับที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 กำหนด พบว่าบริษัทที่ทำการศึกษายังมิได้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมายฉบับนี้เนื่องจากยังไม่มีผลบังคับใช้

สำหรับข้อเสนอแนะเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลมีดังนี้ คือ 1) ส่งเสริมให้นักบัญชีหรือผู้ปฏิบัติงานมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี 2) ส่งเสริมให้มีการสร้างจรรยาบรรณในวิชาชีพและจริยธรรมของผู้ที่เกี่ยวข้อง 3) ส่งเสริมให้มีการติดตามผลทางการปฏิบัติ 4) ส่งเสริมให้มีความร่วมมือจากหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องร่วมกันพิจารณาและปรับปรุงเพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลมีความสอดคล้องกันมากขึ้นและให้ทันกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน

นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา วิไลลักษณ์ แสงอรุณ วรรัตนศิลป์ ทิมแย้มประเสริฐ และวันดี อ้อดปัญญา (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยนโยบายสิ่งแวดล้อมของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม และเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับบริษัทในประเทศออสเตรเลียในเบื้องต้น โดยงานวิจัยนี้เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อม 2 ประเภทคือ นโยบายทั่วไปเกี่ยวกับการรักษาสีงแวดล้อมและนโยบายที่กำหนดชัดเจนเกี่ยวกับการรักษาสีงแวดล้อม ซึ่งแบ่งเป็น 7 นโยบายย่อยคือ 1) ระบบการจัดการสีงแวดล้อม 2) การนำมาใช้ใหม่ การนำกลับมาใช้และความยั่งยืน 3) ขยะและมลภาวะ 4) การตรวจติดตามสีงแวดล้อมและคณะกรรมการสีงแวดล้อม 5) กฎหมายสีงแวดล้อม 6) จัดหาทุน และ 7) การวิจัยและพัฒนา อนึ่งงานวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์สาระเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูล โดยกำหนดหน่วยของสาระเป็นบรรทัดในการเจงนับ เพื่อให้ทราบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสีงแวดล้อมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 203 บริษัท จาก 26 กลุ่มอุตสาหกรรม ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่ากลุ่มอุตสาหกรรมต่างๆ มีการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสีงแวดล้อมที่แตกต่างกันทั้งนโยบายทั่วไปเกี่ยวกับสีงแวดล้อมและนโยบายที่กำหนดชัดเจน สำหรับการเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสีงแวดล้อมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับบริษัทในประเทศออสเตรเลีย

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าบริษัทในประเทศไทยเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมแตกต่างบริษัทในประเทศออสเตรเลีย

**พจน์ วีรศุทธากร(2543)** ทำการศึกษาเรื่อง แนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมในจังหวัด เชียงใหม่และลำพูน พบว่า นักบริหารและนักบัญชีของธุรกิจอุตสาหกรรมในเขตจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูนส่วนมากยังมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อยมาก แต่ทั้งสองฝ่ายรับรู้ถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและทราบว่าธุรกิจอุตสาหกรรมเป็นสาเหตุหนึ่งในการทำลายสภาพแวดล้อม โดยสร้างมลภาวะทางน้ำมากที่สุด รองลงมาคือ ปัญหาขยะ ทั้งนี้เป็นเพราะปัญหาทั้งสองประการเป็นปัญหาที่มองเห็นได้ด้วยตา

ในด้านความสำคัญของบัญชีสิ่งแวดล้อม ทั้งผู้บริหารและนักบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยว่าที่กิจการของตนควรมีการจัดทำการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม โดยวิธีการเผยแพร่แนวคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนให้ได้ผลนั้นควรทำโดยหน่วยงานของรัฐ และประโยชน์จากการใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่มีต่อกิจการนั้น ผู้บริหารและนักบัญชีเห็นว่าจะนำข้อมูลที่ได้มาพิจารณาปรับปรุงกระบวนการผลิตและการดำเนินงาน ส่วนประโยชน์ที่มีต่อบุคคลภายนอกนั้น จะทำให้สังคมรอบข้างจะได้รับประโยชน์ในด้านความมั่นใจว่าสภาพแวดล้อมของโรงงานโดยรอบจะไม่มีมลภาวะเกิดขึ้น

**มนตรี ช่วยชู (2539)** ทำการศึกษาเรื่องการเสนอรูปแบบรายงานการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย การวิจัยครั้งแรก พบว่าในจำนวน 402 บริษัท มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมรวม 339 บริษัท หรือร้อยละ 84.3 มีจำนวนรายงานที่เปิดเผยรวม 753 รายงาน เฉลี่ยบริษัทละ 2.2 รายงาน มีจำนวนบรรทัดที่เปิดเผยรวม 5,853 บรรทัด เฉลี่ยบริษัทละ 17.3 บรรทัด เป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ 433 รายงาน หรือร้อยละ 57.5 เป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่ไม่มีหน่วยวัดเป็นเงินตรา 225 รายงานหรือร้อยละ 29.9 และเป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่มีหน่วยวัดเป็นเงินตรา 95 รายงานหรือร้อยละ 12.6 การวิจัยขั้นที่สอง ได้ออกแบบรูปแบบรายงานรวม 5 รายงาน ประกอบด้วย งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานเกี่ยวกับส่วนของชุมชน รายงานเกี่ยวกับรัฐบาล รายงานเกี่ยวกับพนักงาน และรายงานเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ การวิจัยขั้นที่สาม พบว่า 1) ในประเทศไทย ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉลี่ยน้อยกว่า 5 2)ขนาดของบริษัทไม่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการเปิดเผยข้อมูล 3)บริษัทไม่ได้ใช้ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสร้างภาพลักษณ์ 4) สาเหตุของการเปิดเผยข้อมูลน้อยเกิดจากการไม่มีรูปแบบรายงานที่เป็นมาตรฐานเพื่อใช้เป็นแนวทาง 5) ความคิดเห็น โดยเฉลี่ยของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายต้องการให้มีการพัฒนาระบบการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นมาตรฐานมากกว่า 5 6)

ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทแต่ละขนาดบริษัทเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่อง และบริษัทขนาดใหญ่กว่าเปิดเผยข้อมูลในระดับที่นำไปใช้ประโยชน์ได้มากกว่าบริษัทขนาดเล็กกว่า

**ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย:รูปแบบและแนวทาง โดย การศึกษาในประเด็นแรก ใช้วิธีออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงาน และสำรวจความคิดเห็นจากฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้ใช้ข้อมูลสิ่งแวดล้อม ผลของการสำรวจพบว่าข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ควรมีการเปิดเผยถึงระดับความสูงต่ำของรายการ สิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่ายควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการสนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลสิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่ายสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบทั้งหมดสนับสนุน รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่นำเสนอ ซึ่งแยกจากงบการเงินปกติ

การศึกษาประเด็นที่สอง ใช้การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจและแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง โดยอ้างอิงถึงทฤษฎีกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง ผลของการศึกษานี้พบว่าความสัมพันธ์อยู่ในเกณฑ์ต่ำ สำหรับแรงกดดันจากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้เกี่ยวข้องพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปิดเผยข้อมูล

โดยสรุป รายงานนี้สามารถใช้เป็นพื้นฐานเพื่อพัฒนาให้มีการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่เป็นมาตรฐานต่อไป การเริ่มปฏิบัติในเรื่องนี้ควรก้าวไปที่ละขั้น โดยเริ่มจากการพิจารณาเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะสิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่าย และการปฏิบัติตามกฎหมายให้อยู่ในระดับที่สามารถกำหนดค่าสูงต่ำได้ ขั้นต่อไปควรพยายามปฏิบัติตามรูปแบบที่นำเสนออย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งต้องศึกษาเพิ่มเติมปัญหาการวัดค่า ข้อความและปรับปรุงรูปแบบต่อไป