

บทที่ 4

บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

4.1 บทสรุป

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือจังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร มีแนวคิดมาจากการที่ประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับเกษตรกรรมมีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะการนำสินค้าเกษตรไปแปรรูปเพื่อเพิ่มมูลค่าและส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศ ในการแปรรูปสินค้าเกษตรต้องอาศัยเครื่องจักรและเทคโนโลยีที่ทันสมัย ซึ่งก็หมายถึงเงินลงทุน สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันที่ประสบกับภาวะวิกฤติขาดเงินทุนเพื่อช่วยฟื้นฟูเศรษฐกิจให้กลับมาอยู่ในภาวะปกติและสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ ดังนั้นข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินที่ถูกต้องครบถ้วนและสะท้อนสถานะที่แท้จริงของธุรกิจแปรรูปการเกษตรจึงเป็นที่ต้องการของฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ทั้งเจ้าของกิจการ ฝ่ายบริหาร เจ้าหน้าที่และรัฐบาล

ในการศึกษารุ่นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะศึกษาถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในนิคมอุตสาหกรรม จังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร จากงบการเงินของบริษัทในปี พ.ศ. 2543 และปี พ.ศ. 2544 ตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้ทราบถึงการเปิดเผยข้อมูลและระดับของการเปิดเผยข้อมูล โดยใช้มีมาตรฐานการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการศึกษา ในตัวมาตรฐานได้มีแนวทางในการปฏิบัติที่ได้กล่าวถึงวิธีการเปิดเผยข้อมูลไว้เป็นการเฉพาะเรื่อง และมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การนำเสนองบการเงิน เป็นข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับข้อมูลที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงิน นอกจากนี้แม้บทการบัญชีได้กำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลว่า ถ้าข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินแล้วควรจะแสดงไว้ในงบการเงิน กล่าวคือข้อมูลใดที่ถึงแม้ว่าจะไม่มีข้อกำหนดให้ทำการเปิดเผย แต่หากมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน บริษัทจะต้องเปิดเผยข้อมูลนั้นในงบการเงิน

ผลการศึกษารุ่นนี้ได้ว่า บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินน้อยกว่าที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดเป็นแนวทางไว้ โดยบริษัทที่ศึกษาทั้งหมดไม่มีการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปี ไม่มีการแสดงหมายเหตุประกอบในงบการเงินทั้ง 2 ปีอยู่ 1 บริษัท ไม่มีการแสดงหมายเหตุประกอบในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 อยู่ 2 บริษัท ไม่มีการแสดงหมายเหตุประกอบในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 อยู่ 1 บริษัท ไม่อธิบายถึงลักษณะการดำเนินงานของบริษัทในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และในปี พ.ศ. 2544 มี 1 บริษัทที่มีการอธิบายลักษณะการดำเนินการ สำหรับรายการในงบดุลและงบกำไรขาดทุน บริษัทได้แสดงรายการ

ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดแต่มีบางรายการที่แสดงไว้ผิดประเภท เช่น รายการเงินลงทุนระยะสั้นแสดงไว้เป็นรายการสินทรัพย์อื่น ๆ รวมถึงการไม่แสดงรายการที่จำเป็น เช่น การไม่แสดงส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี หรือการไม่แยกแสดงรายการที่มีนัยสำคัญออกจากรายการอื่น เช่น รายการสินค้าคงเหลือที่บริษัทไม่ได้แยกรายการสินค้าสำเร็จรูปออกจากวัตถุดิบ เป็นต้น สำหรับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของ 5 บริษัทที่นำมาศึกษา พบว่ามี 2 บริษัทได้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ ปี พ.ศ. 2544 และมี 2 บริษัทที่ไม่มีการแสดงหมายเหตุประกอบในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 แต่งบการเงินปี พ.ศ. 2544 ได้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และมีเพียง 1 บริษัทที่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบในงบการเงินทั้ง 2 ปี เมื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทกับมาตรฐานบัญชีแล้วถือว่ายังไม่ครบถ้วนตามที่มาตรฐานได้กำหนดเป็นแนวทางไว้

นอกจากแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ยังมีข้อกำหนดตามกฎหมายในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยงบการเงินที่ศึกษานี้อยู่ภายใต้ข้อกำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ที่มีผลบังคับใช้กับงบการเงิน สิ้นสุด ณ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 เมื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่ศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีกับข้อกำหนดของกระทรวง พบว่าบริษัทมีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูลตามกฎกระทรวงมากกว่ามาตรฐาน ซึ่งถือว่าบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนตามกฎหมายกำหนด และสำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 นั้นให้ปฏิบัติตามประกาศของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ออกตามความใน พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กฎหมายฉบับใหม่มีความแตกต่างจากฉบับเก่าในเรื่องของ ชื่อรายการบัญชี ลำดับของรายการ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีและข้อมูลอื่นเพิ่มเติมอื่น ที่มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีมากขึ้น

จากการศึกษาคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัท ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ พบว่าบริษัทมักจะไม่ได้แสดงข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะการดำเนินงาน กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปไม่สามารถเข้าใจงบได้ทันทีที่ใช้งบการเงินดังกล่าว การที่บริษัทแสดงข้อมูลไม่ครบถ้วนตามที่มาตรฐานกำหนดและไม่แสดงรายละเอียดหรือรายการที่มีนัยสำคัญแตกต่างหากจากรายการอื่น แสดงว่าบริษัทขาดลักษณะคุณภาพในข้อนี้ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจที่ไม่ครบถ้วนสำหรับความเชื่อถือได้ในการศึกษาใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทเป็นผู้ตรวจสอบคุณลักษณะในข้อนี้ พบว่าส่วนใหญ่แล้วผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และมีการเน้นข้อความสำคัญให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินที่มีปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และมีการแสดงเงื่อนไขในงบการเงินในงบการเงินที่ผู้ตรวจสอบบัญชีไม่สามารถทำการตรวจสอบจนเป็นที่พอใจได้หรือหลักฐานไม่เพียงพอแก่การตรวจสอบ และในการศึกษา

นี้มีเพียงบริษัทเดียวที่มีปัญหาในการจัดหาผู้สอบบัญชีสำหรับรับรองงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ทำให้งบการเงินที่บริษัทนำเสนอต่อพาณิชย์จังหวัดในครั้งแรกไม่สมบูรณ์คือไม่มีผู้สอบบัญชีรับรอง ซึ่งต่อมาภายหลังเมื่อบริษัทสามารถจัดหาผู้สอบบัญชีได้แล้ว ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงในรายงานว่างบการเงินปีก่อนไม่ได้ถูกตรวจสอบโดยตน และคุณลักษณะในข้อสุดท้ายคือการเปรียบเทียบกันได้ บริษัทต้องแสดงงบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี และต้องมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ จากการศึกษาบริษัททั้งหมดไม่มีการแสดงงบการเงินเปรียบเทียบไว้ การเปรียบเทียบกันได้จะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเพราะจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคาดคะเนถึงแนวโน้ม ในส่วนของรัฐบาลได้ส่งเสริมให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใสโดยกำหนดให้ในปี พ.ศ. 2545 เป็นปีแห่งการส่งเสริมบรรษัทภิบาลแห่งชาติ เพื่อให้นักลงทุนมีความมั่นใจและกลับมาลงทุนในประเทศไทยเพิ่มขึ้น หากบริษัทสามารถเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามกฎเกณฑ์ข้อกำหนด ย่อมแสดงให้เห็นว่าบริษัทมีพื้นฐานของการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีความโปร่งใส ซึ่งในอนาคตการติดต่อค้าขายสินค้ากับต่างประเทศเรื่องความโปร่งใสของกิจการจะเป็นเงื่อนไขหนึ่งที่จะใช้ประกอบการพิจารณาของนักลงทุน ทั้งนี้หากประเทศไทยไม่เร่งพัฒนาในเรื่องนี้อย่างจริงจังแล้วก็จะอาจจะถูกนำมาใช้เป็นข้ออ้างในการกีดกันทางการค้าระหว่างประเทศได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน กลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตผลเกษตรพบว่าข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ส่งเสริมให้เกิดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีของบริษัทตามกฎหมาย จะต้องมีการส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีของบริษัทให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี หลักเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี การวัดมูลค่า รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่มีการประกาศออกมามากในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2541 – 2543 บางครั้งประกาศใช้มีผลย้อนหลัง ทำให้ผู้ปฏิบัติไม่เข้าใจในมาตรฐานตีพอที่จะนำไปใช้ได้ถูกต้อง และตัวมาตรฐานเองค่อนข้างยากต่อการทำความเข้าใจ อันนำมาซึ่งปัญหามากมายในทางปฏิบัติ มีผลต่อเนื่องทำให้บริษัทมีการปฏิบัติไม่ถูกต้อง ดังนั้นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีควรจะส่งเสริมให้พนักงานของกิจการเข้ารับการฝึกอบรม ได้รับความรู้ใหม่มาพัฒนางาน รวมทั้งตัวของนักบัญชีเองก็ควรที่จะให้ความสนใจพัฒนาความรู้ในวิชาชีพบัญชี และทางสมาคมวิชาชีพควรร่วมมือกับสถานศึกษาในการปรับปรุงตำราเรียน การจัดทำคำอธิบายการใช้มาตรฐานการบัญชีเพื่อส่งเสริมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการปรับปรุงและออกมาใหม่ให้แพร่หลายทั้งในหมู่ของผู้ประกอบวิชาชีพและในสถานศึกษา

2. ส่งเสริมให้มีการเสริมสร้างจรรยาบรรณในวิชาชีพทั้งทางด้านผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี นักบัญชี ผู้สอบบัญชี และจริยธรรมของผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยจะต้องไม่รู้เห็นเป็นใจกับผู้บริหารกิจการในการปกปิดตัวเลขทางบัญชี และต้องปฏิบัติตามที่มาตรฐานกำหนดทั้งมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากมีผลต่อการยกระดับมาตรฐานการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล ดังนั้นควรจะมีการดำเนินการอย่างจริงจังตั้งแต่ระดับการเรียนการสอนในสถาบันการศึกษาที่มีการสอนวิชาการบัญชี

3. การตรวจติดตามผลการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี โดยผู้รับผิดชอบ เช่น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี กระทรวงพาณิชย์ เป็นต้น อาจจะทำการสุ่มตรวจสอบการปฏิบัติตามมาตรฐาน ซึ่งถ้าไม่ปฏิบัติตามอาจจะต้องมีบทลงโทษ หรือส่งบันทึกให้บริษัทนำไปแก้ไขใหม่รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเพิ่ม และในส่วนของมาตรฐานเอง ควรจะมีผู้รับผิดชอบคอยติดตามปัญหาในทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และข้อบกพร่องอื่น ๆ เพื่อปรับปรุงกฎหมาย ระเบียบกฎเกณฑ์ และมาตรฐานต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง ตลอดจนสร้างแรงจูงใจให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น เช่น การให้ใบรับรององค์กรในด้านจรรยาบรรณการดำเนินงานที่โปร่งใส การประทับตราให้กับสินค้าที่ขาย

4. ความร่วมมือจากหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลอย่างเดียวกันกับมาตรฐานการบัญชี หน่วยงานที่กำกับดูแลควรดำเนินงานร่วมกันในการกำหนดมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลก่อนที่จะเผยแพร่ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องถือปฏิบัติ จากการศึกษาพบว่ามีความแตกต่างในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ที่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป ได้กำหนดกฎเกณฑ์ในการนำเสนองบการเงิน และข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับข้อมูลที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงิน กับประกาศกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องดำเนินการจัดทำและส่งงบการเงินตามข้อกำหนดในการนำเสนองบการเงินของกรมทะเบียนการค้า และได้กำหนดรูปแบบรายการย่อของงบการเงินสำหรับธุรกิจแต่ละประเภท ซึ่งเป็นรายการอย่างน้อยที่ต้องมีอยู่ในงบการเงิน โดยงบการเงินที่ศึกษานี้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดทำงบการเงินให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 สำหรับธุรกิจประเภท ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด และนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งข้อกำหนดของกฎกระทรวงฉบับนี้มีได้กำหนดให้แสดงข้อมูลในเรื่องของการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบซึ่งเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินงวดก่อนกับงบการเงินงวดปัจจุบัน นโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลเพิ่มเติมอื่น ในการศึกษาจึงพบว่าบริษัทมักจะเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของกระทรวงพาณิชย์ สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ก็จะต้องปฏิบัติตามประกาศกรมทะเบียนการค้า ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เรื่อง การกำหนดรายการที่ต้องมีในงบการเงิน ได้มีการกำหนดเพิ่มเติมในเรื่องของการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ นโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลเพิ่มเติมอื่น เพื่อให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี

5.3 ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมต่อไป คือ

1. ศึกษาผลของการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท

หลังจากประกาศกรมทะเบียนการค้า มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชี เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ที่ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เรื่อง การกำหนดรายการที่ต้องมีในงบการเงิน ที่ได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดเพื่อให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ในเรื่องของการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ นโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลเพิ่มเติมอื่น ซึ่งข้อกำหนดของกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน (สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ที่ใช้ในการศึกษา เป็นข้อกำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285) ยังไม่ครอบคลุมถึงเรื่องดังกล่าว

2. การศึกษาปัญหาและอุปสรรคของผู้ประกอบการ นักบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้อง ในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ปัญหาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ เงื่อนไขต่าง ๆ และการนำการเปิดเผยข้อมูลไปปฏิบัติ จากการที่มาตรฐานการบัญชีได้มีการปรับปรุงแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยอ้างอิงกับมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ โดยใช้ระยะเวลาในการออกมาตรฐานการบัญชีเกือบ 20 ฉบับ เพียง 2 ปี ซึ่งทำให้ผู้ปฏิบัติงานอาจจะยังไม่มี ความเข้าใจอย่างถูกต้องเกี่ยวกับความหมาย ข้อกำหนด การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลของมาตรฐานทั้งหมด และตัวมาตรฐานเองไม่มีการทดลองใช้หรือการพิจารณาจากผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่จะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ประเด็นที่ควรจะทำการศึกษาต่อไป คือ ปัญหาต่าง ๆ ในทางปฏิบัติ กรณีที่มาตรฐานยังไม่ครอบคลุมถึงหรืออาจไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการ รวมถึงกรณีที่เป็นไปได้ยากในการปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนด เพื่อให้องค์กรที่เกี่ยวข้องให้ในการประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่มีอยู่ หรือใช้เป็นแนวทางกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ ๆ ที่มีความสอดคล้องกันมากขึ้น โดยผู้ปฏิบัติงานสามารถเข้าใจได้ง่ายและนำไปปฏิบัติได้จริงซึ่งจะเกิดประโยชน์ต่อทั้งผู้ประกอบการทั่วไป และนักลงทุน แต่ทั้งนี้ต้องไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย หรือต่อกิจการ