บทที่ 6

สรุปและเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษาวิจัย

นโยบายการบัญชีมีส่วนอย่างสำคัญต่อการกำหนดฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการจัดทำงบการเงินจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจอย่างถูกต้อง เพราะผู้ใช้งบการเงินมีหลายกลุ่มด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มผู้ถือหุ้นเจ้าหนี้ (ที่เป็นอยู่แล้วในปัจจุบันและที่จะเป็นในอนาคต) ผู้ลงทุน และผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น ๆ ได้แก่ ลูกค้า นักวิเคราะห์ การเงิน นักสถิติ เศรษฐกร นักวิชาการ กรมสรรพากร และส่วนราชการอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ใช้งบการเงินดังกล่าวต่างต้องอาศัยงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ กัน ที่สำคัญได้แก่ การวิเคราะห์เพื่อประเมินผลและตัดสินใจทางการเงิน งบการเงินจะเป็นที่น่าเชื่อถือและสร้างความมั่นใจแก่ผู้ใช้มากขึ้น หากงบการเงินได้แถลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ เพราะการใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างกันย่อมให้ผลต่อฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ต่างกันด้วย ในปัจจุบันเศรษฐกิจและการเงินระหว่างประเทศมีความสำคัญเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ทำให้ประเทศต่าง ๆ จำเป็นต้องอาศัยงบการเงินที่จัดทำขึ้นในลักษณะที่เหมือนกันมากขึ้น และขณะนี้ประเทศไทยยังไม่มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน ดังนั้นวัตถุประสงค์ในการทำการศึกษาวิจัยครั้งนี้ จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอรูปแบบและแนวปฏิบัติ ซึ่งถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำสำหรับผู้เสนองบการเงิน แล้วทำการศึกษาวิจัยเพื่อให้ได้มาตรฐานระดับสูงต่อไป

จากการศึกษาแนวความคิดหรือมาตรฐาน หลักการ ข้อบังคับ ข้อกำหนด แถลงการณ์ ตลอดจนแนวปฏิบัติในต่างประเทศและในประเทศไทย ตลอดจนบทบัญญัติทางกฎหมายที่มีอยู่ในขณะนี้ กล่าวได้ว่า แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน

ในประเทศไทยยังล้าสมัยต่างประเทศอยู่มาก จากการศึกษาวิจัยพอจะสรุปปัญหาได้ดังนี้ คือ ประการแรกกฎหมายไม่มีบทบัญญัติให้กิจการประเภทต่าง ๆ ต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ ประการที่สอง ผู้เสนองบการเงินของกิจการประเภทต่าง ๆ ยังขาดแนวปฏิบัติซึ่งเป็นมาตรฐานขั้นต่ำในเรื่องนี้ ขณะนี้แม้ทางสมาคมวิชาชีพ คือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย จะได้เริ่มตื่นตัวเล็งเห็นความจำเป็นและความสำคัญในด้านการเปิดเผยนโยบายการบัญชี เพื่อปรับมาตรฐานทางการบัญชีให้ทันต่อสภาพความเจริญของธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปก็ตาม ก็ยังอยู่ระหว่างการศึกษาและส่งเสริมให้มีขึ้น ประการที่สาม ผู้สอบบัญชีก็ไม่สนใจที่จะเสนอแนะให้ฝ่ายบริการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้

ผลจากการศึกษาวิจัย ในปัจจุบันกิจการต่าง ๆ ยังไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินโดยสม่ำเสมอและอย่างเต็มที่ มีกิจการน้อยแห่งที่เล็งเห็นความสำคัญของการเปิดเผยนโยบายการบัญชี และได้ทำการเปิดเผยไว้ในงบการเงินของตน การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของกิจการประเภทต่าง ๆ เท่าที่ปรากฏอยู่ในปัจจุบัน ก็ปรากฏอยู่ในรูปแบบ ความชัดเจน และความสมบูรณ์ที่แตกต่างกันอย่างมาก

เมื่อพิจารณาจากสภาพแวดล้อม สภาพเศรษฐกิจ ตลอดจนระบบสังคมในประเทศไทย การเสนองบการเงิน มักเป็นไปในรูปแบบที่กฎหมายมีบทบัญญัติไว้เท่านั้น และถือเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่กิจการประเภทต่าง ๆ ต้องปฏิบัติตาม และในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายหรือข้อกำหนดของสมาคมวิชาชีพใดที่กำหนดให้ผู้จัดทำงบการเงินต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ไว้ในงบการเงิน ตลอดจนมิได้กำหนดรูปแบบ หรือมาตรฐานขั้นต่ำในการเปิดเผยไว้เท่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินมักขึ้นอยู่กับความเห็น พื้นความรู้ ประสบการณ์ และดุลยพินิจของผู้จัดทำงบการเงินมากกว่า ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น เท่าที่ปรากฏให้เห็นจากการสำรวจแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในประเทศไทย อาจกล่าวได้ว่า มีผู้สอบบัญชีน้อยรายที่ได้เล็งเห็นความสำคัญของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน และได้แถลงนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ไว้ในหมายเหตุต่อท้ายงบการเงิน

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน

แบบของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินที่จะเสนอในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีจุดมุ่งหมายที่จะให้ผู้เสนองบการเงินใช้เป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่จะต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ เมื่อพิจารณาจากผู้ใช้งบการเงินซึ่งมีหลายกลุ่มด้วยกัน จึงเห็นควรที่จะกำหนดมาตรฐานในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้ในระดับกลางเพื่อให้กิจการประเภทต่าง ๆ ได้ยึดถือเป็นแนวทางในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน หากกิจการใดเปิดเผยนโยบายการบัญชีน้อยกว่ามาตรฐานที่กำหนด จะถือว่าไม่ได้มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินอย่างเพียงพอ

ส่วนประกอบของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน ผู้เขียนเห็นว่าควรประกอบด้วยส่วนประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน ดังนี้คือ

1. หลักที่ควรคำนึงถึงในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี
2. มาตรฐานในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

หลักที่ควรคำนึงถึงในการเลือกใช้และเปิดเผยนโยบายการบัญชี

ในการเลือกใช้และเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับแต่ละกิจการและในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารมีหลักที่ควรคำนึงถึงอยู่ 3 ประการ คือ

ก. <u>หลักความระมัดระวัง</u> (Prudence)

ในการเลือกหลักการบัญชีจากหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป เพื่อยึดถือเป็นนโยบายการบัญชีในการจัดทำงบการเงินของกิจการ ผู้บริหารควรคำนึงถึงหลักความระมัดระวังด้วย เช่น ในกรณีที่สงสัยหรือไม่แน่ใจในมูลค่าของสินทรัพย์ เช่น สงสัยว่าลูกหนี้บางรายจะสูญและได้ใช้นโยบายในการตั้งสำรองเพื่อหนี้สูญไว้ นอกจากนี้ในการเลือกหลักการบัญชีใดบัญชีหนึ่งเป็นนโยบายการบัญชีของกิจการแล้ว จำเป็นที่กิจการจะต้องใช้และยึดหลักการบัญชีนั้นโดยไม่ว่าเสมอ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้บ่อย ๆ จะทำให้งบการเงินไม่เป็นที่เชื่อถือของบุคคลภายนอก เพราะกิจการไม่มีนโยบายการบัญชี

ที่แน่นอนในการจัดทำงบการเงิน นอกจากนี้ยังทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องด้วย

ข. <u>หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ</u> (Substance Over Form)

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ ผู้บริหารควรคำนึงถึงหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบด้วย กล่าวคือ แม้กฎหมายจะมิได้บัญญัติให้ต้องมีการเปิดเผยกิจการก็จำเป็นต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ด้วย เมื่อเห็นว่าการเปิดเผยดังกล่าวจะกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

ค. <u>หลักการมีนัยสำคัญ</u> (Materiality)

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีมีสิ่งที่ผู้บริหารต้องคำนึงถึงอีกอย่างหนึ่งคือหลักการมีนัยสำคัญ กล่าวคือ กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีสำหรับรายการทุกรายการที่มีความสำคัญจนกระทบกระเทือนต่อการวิเคราะห์ หรือการประเมินผลเพื่อการตัดสินใจ หากกิจการไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ก็อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินวิเคราะห์ทำการตัดสินใจไปในทางที่ผิดได้

<u>มาตรฐานในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี</u>

เนื่องจากการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของกิจการต่าง ๆ ในประเทศไทยในขณะนี้ยังไม่มีมาตรฐานที่แน่นอน และกิจการต่าง ๆ ก็ยังไม่มีแนวทางที่จะยึดปฏิบัติได้ และผู้ใช้งบการเงินก็ไม่ได้ข้อมูลที่เพียงพอในการตัดสินใจ และปัจจุบันการขยายตัวของเศรษฐกิจและการเงินก็มีมากขึ้นและเพิ่มความสำคัญขึ้น ดังนั้นความจำเป็นที่ต้องมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกันก็มีมากขึ้น ผู้เขียนเห็นว่ามาตรฐานในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน ควรเป็นมาตรฐานที่กิจการต่าง ๆ จะยึดเป็นแนวทางในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีได้ และขณะเดียวกันก็ต้องเป็นมาตรฐานที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการวิเคราะห์เพื่อ

การตัดสินใจด้วย ผู้เขียนมีความเห็นว่ามาตรฐานในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีควรแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

1. เนื้อหาในการเปิดเผย
2. รูปแบบหรือวิธีการเปิดเผย

<u>เนื้อหาในการเปิดเผย</u>

เนื้อหาในการเปิดเผย ควรคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้คือ

1. ในการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องยึดหลักข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชี กล่าวคือ ยึดหลักการดำรงอยู่ของกิจการ (Going Concern) การปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Consistency) และเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual) หากกิจการจัดทำงบการเงินตามข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชีดังกล่าวข้างต้น กิจการก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อสมมุติดังกล่าวซ้ำอีก ถ้าหากกิจการไม่ได้จัดทำการเงินตามข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชี กิจการก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงที่ใช้พร้อมด้วยเหตุผล

2. หากมีหลักการบัญชีที่อาจเลือกได้ ถ้าได้เลือกใช้หลักการบัญชีใดก็ควรเปิดเผยถึงหลักที่เลือกใช้ไว้

3. หากหลักการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ไม่ได้เป็นหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป กิจการจำเป็นต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่พร้อมด้วยเหตุผล การใช้วิธีที่ผิดหรือไม่เหมาะสมสำหรับรายการต่าง ๆ ในงบดุล และงบกำไรขาดทุนหรือบัญชีกำไรขาดทุน ไม่สามารถทำให้วิธีที่ผิดหรือไม่เหมาะสมดังกล่าวกลายเป็นสิ่งที่ถูกได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ เช่น ทำเป็นหมายเหตุหรือคำอธิบายที่สำคัญ

4. หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ซึ่งมีผลสำคัญต่อการกำหนดฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน ในงวดปัจจุบัน หรือในงวดต่อมา กิจการก็ควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนใหม่พร้อมด้วยเหตุผล และควรเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงจากการใช้หลักการบัญชีใหม่เปรียบเทียบกับหลักการบัญชีเดิม ถ้าเห็นว่ามีนัยสำคัญและควรแสดงจำนวนเงินไว้ด้วย

รูปแบบหรือวิธีการเปิดเผย

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่กิจการใช้อยู่ ควรเปิดเผยเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน และควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่กิจการใช้อยู่ทั้งหมดอย่างชัดเจนและกระทัดรัดไว้ในที่เดียวกันภายใต้หัวข้อ "สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ" ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับความสะดวกและง่ายต่อการศึกษาวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ

มาตรฐานการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ควรนำออกบังคับใช้โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

ข้อสรุปปัญหาบางประการในการไม่บรรลุผลสำเร็จในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

สภาพเศรษฐกิจและระบบสังคมไทยในปัจจุบัน การประกอบธุรกิจเป็นไปในระบบครอบครัวมากกว่าการประกอบธุรกิจในรูปของบริษัทมหาชนเหมือนเช่นในต่างประเทศ ฝ่ายบริหารส่วนใหญ่ยังคงมุ่งยึดถืออุดมคติและแนวความคิดดั้งเดิม พยายามเปิดเผยข้อมูลและรูปแบบของงบการเงินอย่างย่นย่อที่สุดตราบเท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ และไม่เห็นความจำเป็นและประโยชน์ของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ให้บุคคลภายนอกทราบ นอกจากนี้ยังเป็นที่เข้าใจว่า การเปิดเผยข้อมูลมาก ๆ อาจเป็นการเปิดเผยความลับของกิจการและเป็นประโยชน์ต่อคู่แข่งขัน เช่น นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ จึงมีกิจการน้อยแห่งที่ฝ่ายบริหารมีนโยบายให้แถลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ในงบการเงิน

บทบัญญัติทางกฎหมายเท่าที่ปรากฏอยู่ในขณะนี้ ได้ให้อิสระแก่กิจการประเภทต่าง ๆ ในเรื่องการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่จะเลือกเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่หรือไม่ก็ได้ตราบเท่าที่รูปแบบของงบการเงินไม่ขัดต่อข้อบังคับที่กฎหมายมีบทบัญญัติไว้

ปัจจุบันสมาคมนักบัญชีเป็นสมาคมวิชาชีพที่มีบทบาทอย่างสำคัญยิ่งในการให้คำแนะนำและออกแถลงการณ์ ตลอดจนข้อกำหนดที่เป็นประโยชน์ต่อมวลสมาชิก โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้มาตรฐานที่สูงขึ้น ส่วนการปฏิบัติตามคงเป็นไปตามความสมัครใจของ

สมาชิกแต่ละราย หากเห็นด้วยก็ปฏิบัติตาม หากไม่เห็นด้วยก็ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม ทางสมาคมไม่มีบทลงโทษแต่อย่างใด และนักบัญชีตลอดจนกิจการต่าง ๆ ก็มิได้เป็นสมาชิกของสมาคมทั้งหมด ส่วนทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช) ซึ่งมีบทบาทสำคัญต่อการกำหนดและยกมาตรฐานด้านวิชาชีพการบัญชี แม้จะได้ออกประกาศที่เป็นประโยชน์ต่อการยกระดับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี ก็ควบคุมได้เฉพาะผู้ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

ข้อเสนอแนะ

เมื่อพิจารณาตามสภาพความเจริญของธุรกิจและเศรษฐกิจในปัจจุบัน สมควรที่ประเทศไทยจะตรากฎหมายบริษัทมหาชนขึ้นใช้ เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนผู้ถือหุ้น และให้ประชาชนมีส่วนร่วมเป็นเจ้าของกิจการมากขึ้น อันเป็นช่องทางช่วยระดมเงินทุนเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ และพัฒนาตลาดหลักทรัพย์ให้สอดคล้องกับนโยบายในอันที่จะกระจายผลประโยชน์และความมั่นคงของเอกชนไปสู่ประชาชน การตราเป็นกฎหมายทำได้โดยการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท ซึ่งอาจออกมาในรูปพระราชบัญญัติ กำหนดลักษณะ ขอบเขต อำนาจ และสิทธิของบริษัทมหาชนให้ชัดเจน ตลอดจนการกำหนดการเปลี่ยนสภาพของบริษัทเอกชนเป็นบริษัทมหาชน เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินควรกำหนดเพิ่มเติม ดังนี้

1. กำหนดให้กิจการค้าขายอันกระทบกระเทือนต่อความปลอดภัยหรือความผาสุขแห่งสาธารณะชน เช่น กิจการธนาคาร เครดิตฟองซิเอร์ กิจการเดินอากาศ การไฟฟ้า การประปา การประกันภัย และการคลังสินค้า เป็นต้น ต้องตั้งขึ้นเป็นบริษัทมหาชน และจดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชนภายใน 3 ปี (นับแต่ พ.ร.บ. หรือพระราชกฤษฎีกาประกาศใช้บังคับ)

2. กำหนดให้มีการเปลี่ยนสภาพบริษัทเอกชนเป็นบริษัทมหาชนได้ หากมีลักษณะครบถ้วนตามที่กำหนดไว้

3. กำหนดไว้ด้วยว่า บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นก่อนการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายครั้งนี้ ให้ถือเป็นบริษัทเอกชนเว้นแต่จะเข้าหลักเกณฑ์ และจดทะเบียนเปลี่ยนสภาพเป็นบริษัทมหาชน

รูปแบบในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เสนอในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ควรใช้บังคับแก่

1. กิจการค้าขายอันกระทบกระเทือนถึงความปลอดภัยหรือความผาสุขแห่งสาธารณะชน

2. กิจการทั่วไปที่มีลักษณะเป็นบริษัทมหาชนและได้จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชน

ส่วนกิจการที่ไม่มีลักษณะดังกล่าวข้างต้น ก็มิได้บังคับให้ต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ หากกิจการใดจะเปิดเผยก็เป็นการดี เหตุที่การเปิดเผยไม่ใช้บังคับกับกิจการประเภทอื่น เพราะในกิจการประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญ ในกิจการผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน ต้องรับผิดชอบในหนี้สินและความเสียหายของห้างหุ้นส่วนโดยไม่จำกัดอยู่แล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนก็มีไม่มากนักและมักมีข้อจำกัดของการเข้าเป็นหุ้นส่วนอยู่แล้ว บุคคลทั่วไปจะเข้าไปเป็นหุ้นส่วนได้ยาก ดังนั้น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ห้างหุ้นส่วนประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญจึงเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็น เพราะผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนมีความรับผิดชอบไม่จำกัดอยู่แล้ว ส่วนห้างหุ้นส่วนจำกัดผู้เขียนก็เห็นว่าไม่จำเป็นต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้อยู่เช่นเดียวกัน เพราะในห้างหุ้นส่วนจำกัดอย่างน้อยก็มีผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบในหนี้สินและความเสียหายที่จะเกิดขึ้นของห้างหุ้นส่วนจำกัดรวมอยู่ด้วย

นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีความเห็นว่าการเปิดเผยควรบังคับใช้กับบริษัทมหาชนเท่านั้น ส่วนบริษัทเอกชนไม่จำเป็นต้องบังคับให้ทำการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ทั้งนี้ เพราะบริษัทเอกชนมักจะมีทุนดำเนินงานเป็นของตนเองไม่ต้องอาศัยสินเชื่อจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงิน และผู้ถือหุ้นก็อยู่ในวงจำกัด มีผู้ถือหุ้นไม่มากนักและผู้ถือหุ้นมักจะเป็นกรรมการในบริษัทอยู่แล้ว นอกจากนี้การขายหรือโอนหุ้นยังต้องได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมกรรมการในบริษัทเสียก่อน ดังนั้น จึงไม่บังคับให้บริษัทเอกชนต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่ แต่ถ้าบริษัทเอกชนจะเปิดเผยก็เป็นการดี เช่น ในบางขณะอาจปรากฏว่าบริษัทต้องพบ

กับวิกฤตการณ์ทางการเงินและจำเป็นต้องใช้เงินจากภายนอกกิจการ ซึ่งบริษัทอาจทำได้ทางที่ง่ายที่สุดคือการขอสินเชื่อจากธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันทางการเงิน และอาจพบว่าประสบกับความยุ่งยากในการพิจารณาสินเชื่อของธนาคารหรือสถาบันทางการเงิน เพราะบริษัทไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ ทำให้ยากต่อการพิจารณาฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน เมื่อเปรียบเทียบกับกิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ก็อาจเป็นสาเหตุที่ทำให้บริษัทเอกชนเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่บริษัทใช้อยู่ ทั้งที่กฎหมายไม่มีบทบัญญัติโดยตรงบังคับให้ต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชี บริษัทเหล่านั้นก็จะเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้เองเพื่อความสะดวกในการดำเนินงาน และแนวความคิดดั้งเดิมที่ว่า การเปิดเผยข้อมูลมาก ๆ รวมทั้งข้อมูลด้านนโยบายการบัญชี จะเป็นการเปิดเผยความลับของกิจการที่จะค่อย ๆ เลือนหายไป เพราะธุรกิจอื่น ๆ ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ และการเล็งเห็นความจำเป็นความสำคัญและประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยนโยบายการบัญชีก็จะมีมากขึ้น

เนื่องจากสมาคมวิชาชีพที่มีอยู่ขณะนี้ยังไม่มีกำลังเข้มแข็งพอที่จะกำหนดทฤษฎี หรือมาตรฐานให้สมาชิกปฏิบัติตามในทุกกรณี และไม่มีบทลงโทษสำหรับสมาชิกที่ฝ่าฝืน ดังนั้นในการบรรลุผลในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน เมื่อพิจารณาจากสภาพเศรษฐกิจและระบบสังคมในปัจจุบัน ควรตราออกมาในรูปกฎหมาย แม้ว่าการตราออกมาเป็นกฎหมายต้องใช้เวลามาก เพราะต้องผ่านกระบวนการทางกฎหมายหลายอย่าง ก็ยังนับว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุดในขณะนี้ แต่ก่อนการตราออกมาเป็นกฎหมายซึ่งมีผลบังคับใช้ ควรจะได้ขอความร่วมมือจากบุคคลหลาย ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น สมาคานักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย สถาบันการศึกษา นักวิชาการ หน่วยธุรกิจ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ อันเป็นช่องทางในการขจัดปัญหาช่องโหว่ และข้อขัดแย้งในทางปฏิบัติให้ลดน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และให้ถือกฎหมายที่ตราขึ้นเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่ผู้เสนองบการเงินต้องยึดเป็นแนวทางในการปฏิบัติ และกฎหมายดังกล่าวควรมีบทลงโทษที่เหมาะสมในกรณีฝ่าฝืนไว้ด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติตามกฎหมายได้ผลยิ่งขึ้น

ขณะนี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย ได้เล็งเห็นความจำเป็นและความสำคัญในการเร่งให้มีมาตรฐานเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินมากขึ้น เพื่อให้ทันกับความเจริญของธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป และสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินซึ่งมีหลายกลุ่มด้วยกันเพื่อการวิเคราะห์และตัดสินใจ ทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทยได้ออกแถลงการณ์ใหม่ ๆ ซึ่งขณะนี้ยังอยู่ในรูปของเสนอร่างเพื่อการอภิปราย และได้จัดให้มีการสัมมนาในเรื่องนี้ เมื่อวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2520 ณ โรงแรมนารายณ์ ซึ่งขณะนี้ยังอยู่ระหว่างศึกษาเพื่อหาข้อยุติอยู่ ส่วนผลแห่งข้อยุติซึ่งออกมาจะสามารถยกระดับมาตรฐานทางบัญชีได้เพียงใด และเหมาะสมต่อความเจริญของธุรกิจหรือไม่ และผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์มากน้อยเพียงใด เป็นเรื่องที่จะต้องศึกษาต่อไปในอนาคต

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย