

บทที่ 5

วิจารณ์



## สรุปและวิจารณ์การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน

บทวิจารณ์นี้เป็นบทที่เป็นผลสืบเนื่องมาจากการศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินของกิจการประเภทต่าง ๆ ในบทที่ 4 กล่าวคือ ภายหลังจากที่ได้ทำการสำรวจแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีและได้จัดแบ่งประเภทของธุรกิจออกตามความเพียงพอในการเปิดเผย ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ กิจการที่ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี กิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเพียงบางส่วน และกิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ค่อนข้างสมบูรณ์แล้ว ในบทนี้จะเริ่มด้วยการสรุปนโยบายการบัญชีจากงบการเงินในส่วนของกิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีทั้งเปิดเผยเพียงบางส่วนและที่เปิดเผยไว้ค่อนข้างสมบูรณ์ เฉพาะนโยบายการบัญชีที่ยังมีความแตกต่างกันอยู่ในการเลือกใช้จัดทางงบการเงินของธุรกิจประเภทต่าง ๆ เพื่อให้ได้เข้าใจและเห็นลักษณะของความแตกต่างและความเพียงพอในการเปิดเผยได้อย่างชัดเจน ต่อจากนั้นก็จะเป็นการสรุปผลที่ได้บางประการจากการศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในประเทศไทยในปัจจุบัน โดยมุ่งพิจารณาในแง่ของเนื้อหาและรูปแบบของการเปิดเผย แล้วพิจารณาถึงประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ จะได้รับตามกลุ่มของกิจการที่แบ่งไว้ข้างต้น แล้วทำการศึกษาข้อกฎหมายในปัจจุบัน เพื่อให้ทราบว่าหน่วยราชการที่มีอำนาจเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีได้มีการดำเนินการในเรื่องดังกล่าวไปแล้วหรือไม่ ถ้ามีได้ดำเนินการไปแล้วมากน้อยเพียงใด

การสรุปแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในส่วนที่ยังมีความแตกต่างกันอยู่มีดังนี้

## 1. การทางการเงินรวม

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อ วันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงหลักการจัดทางการเงินรวม ดังนี้

### หลักการจัดทางการเงินรวม

งบการเงินรวมนี้ได้รวมบัญชีของบริษัทในเครือซิเมนต์ไทยด้วย ยกเว้นบัญชีของบริษัทไทยสแปร์พาร์ท จำกัด และบริษัทสยามพัฒนาที่ดิน จำกัด ซึ่งได้แสดงไว้ในงบการเงินรวมเป็นเงินทุนตามราคาทุนสุทธิจากผลการดำเนินงานเฉพาะส่วนของเงินลงทุนนั้น (Equity Method) บรรดารายการและบัญชีระหว่างกันที่สำคัญได้หักกลบกันไปหมดไป

ราคาทุนที่ซื้อส่วนที่เกินกว่ามูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ที่มีตัวตนของบริษัทเหล็กสยาม จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือบริษัทหนึ่ง จำนวนเงิน 100,000,000 บาท ซึ่งซื้อเมื่อวันที่ 30 กันยายน 2515 นั้น จะตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายภายในเวลา 5 ปี<sup>1</sup>

โดยปกติในการจัดทางการเงินรวม วิธีการที่มีการทางการเงินรวมจะเปิดเผยว่ากิจการมีนโยบายการบัญชีในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยอย่างไร ซึ่งโดยปกติกระทำได้ 2 วิธี คือ วิธีราคาต้นทุน (Cost Method) และวิธีราคาค้นทุนที่ปรับปรุงแล้ว (Equity Method) จากการศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหลักการจัดทางการเงินรวมในประเทศไทย ได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในต่างประเทศ เช่น การแถลงนโยบายการบัญชีในการจัดทางการเงินรวมของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด นับว่าเป็นการเปิดเผยที่ค่อนข้างสมบูรณ์ซึ่งให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินมาก เพราะบริษัทได้เปิดเผยว่า บริษัทได้รวมบัญชีของบริษัทในเครือบริษัทใด และไม่รวมบริษัทใด และได้ใช้

<sup>1</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

วิธีใดในการบันทึกบัญชีดังกล่าว หากบริษัทใดไม่รวมควรให้เหตุผลไว้ด้วย นอกจากนี้ บริษัทใดกล่าวถึงการตัดจำหน่ายส่วนเกินมูลค่าสุทธิของบริษัทเหล็กสยาม จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือบริษัทหนึ่งว่าได้ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในเวลาห้าปี แต่ไม่ได้เปิดเผยว่าได้ใช้วิธีใดในการตัดบัญชี เช่น อัตราร้อยเป็นต้น เนื่องจากเงินจำนวนดังกล่าวเป็นจำนวนที่สูง ผู้เขียนจึงเห็นว่า หากบริษัทเปิดเผยวิธีการตัดจำหน่ายไว้ด้วย ก็จะทำให้ข้อมูลที่สมบูรณ์ และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างมาก

## 2. การจัดตั้งสำรองเผื่อหนี้สูญ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทค้าวัตถุดิบ จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงนโยบายการตั้งสำรองเผื่อหนี้สูญ ดังนี้

สำรองเผื่อหนี้สูญ

บริษัทได้ตั้งสำรองเผื่อหนี้สูญ ตามจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้จากลูกหนี้ทั้งหมดที่มีอยู่ ซึ่งจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้นี้ ได้ประมาณขึ้นจากประสบการณ์การเรียกเก็บหนี้ในอดีตควบคู่กับการวิเคราะห์ฐานะของลูกหนี้ในปัจจุบัน<sup>2</sup>

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงสำรองเผื่อหนี้สูญไว้ ดังนี้<sup>3</sup>

<sup>2</sup> กระจายละเอียดในนโยบายการบัญชีของบริษัทค้าวัตถุดิบ จำกัด ในตารางที่ 9.

<sup>3</sup> กระจายละเอียดในนโยบายการบัญชีของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

บริษัทได้ตั้งสำรองเมื่อหนี้สูญตามจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้จากลูกหนี้ทั้งหมดที่มีอยู่ ซึ่งจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้นี้ได้ประมาณขึ้นจากประสบการณ์การเรียกเก็บหนี้ในอดีตควบคู่กับการวิเคราะห์ฐานะของลูกหนี้ในปัจจุบัน

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของธนาคาร เซสแมนฮัตตัน เอ็น. เอ สาขาประเทศไทย เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2516 ได้กล่าวถึงหนี้สูญที่บัญชี ดังนี้<sup>4</sup>

#### หนี้สูญที่บัญชี

สาขาถือปฏิบัติในการตัดบัญชีลูกหนี้ที่เรียกเก็บเงินไม่ได้เป็นหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้พิจารณาแล้วว่าลูกหนี้นั้น ๆ สูญจริง

จากการศึกษาแนวปฏิบัติในประเทศไทยเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในการตั้งสำรองหนี้สูญ จะเห็นได้ว่ายังไม่มีบริษัทใดที่เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้อย่างสมบูรณ์ ส่วนใหญ่เป็นการเปิดเผยเพียงบางส่วน ซึ่งมีความเพียงพอในการเปิดเผยมากนัก ยกเว้น การเปิดเผยสำรองหนี้สูญของบริษัท ค้าวตฤกษ์ก่อสร้าง จำกัด และบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ผู้ซึ่งบการเงินทราบข้อมูลจากการเปิดเผยเพียงบางส่วนว่ากิจการมีนโยบายการตั้งสำรองหนี้สูญจากยอดลูกหนี้ก่อนสิ้นงวด แต่มิได้บอกหลักเกณฑ์ในการคำนวณยอดดังกล่าวไว้ว่าคำนวณสำรองหนี้สูญตามอายุของลูกหนี้ หรือบัญชีลูกหนี้รายตัวสำหรับรายที่คาดว่าจะสูญหรือจากการฟ้องคดีแล้วไม่ชำระ จึงยากที่บุคคลภายนอกจะทราบว่า การประมาณหนี้สูญจากประสบการณ์และการเรียกเก็บหนี้ในอดีตเป็นอย่างไร หากกิจการเปิดเผยเพิ่มเติมถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ก็จะทำให้ผู้ซึ่งบการเงินได้ข้อมูลที่สมบูรณ์ขึ้น

---

<sup>4</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของ ธนาคาร เซสแมนฮัตตัน เอ็น.เอ สาขาประเทศไทย ในภาคผนวกที่ 6.

ส่วนการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญของธนาคาร เซส แมนฮัทตัน เอ็น.เอ สาขาประเทศไทย เป็นการเปิดเผยที่ให้ข้อมลน้อยเกินไปจนผู้ใช้งบการเงินไม่ได้ประโยชน์ใด ๆ จากการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้เลย

### 3. การที่ราคาสินค้าคงเหลือ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบรายงานการเงินของบริษัท ฟอรัค บอเคอร์ (ประเทศไทย) จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2517 ได้กล่าวถึงวิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้<sup>5</sup>

#### สินค้าคงคลัง

สินค้าคงคลังที่ราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า และกำหนดราคาทุนโดยวิธีเข้าก่อน - ออกก่อน

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในคำอธิบายบัญชีของ บริษัท บอร์เนียว (ประเทศไทย) จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2517 ได้กล่าวถึงวิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้<sup>6</sup>

การกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ราคาทุนส่วนใหญ่คิดตามวิธี เข้าก่อน ออกก่อน แต่สำหรับผลิตภัณฑ์บางชนิดที่สามารถทราบราคาได้ในขณะที่ซื้อ ราคาทุนจะรวมสำรองค่าใช้จ่ายส่ง เสริมการขายและค่าลิขสิทธิ์ไว้ด้วย

<sup>5</sup>ดูรายละเอียดหมายเหตุประกอบรายงานการเงินของ บริษัท ฟอรัค บอเคอร์ (ประเทศไทย) จำกัด ในภาคผนวกที่ 3.

<sup>6</sup>ดูรายละเอียดคำอธิบายบัญชี ของบริษัทบอร์เนียว (ประเทศไทย) จำกัด ในตารางที่ 6

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุท้ายงบการเงินของ บริษัท-  
อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ จำกัด เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2518 ได้กล่าวถึงวิธีการ  
ที่ราคาสินค้าคงเหลือดังนี้<sup>7</sup>

### สินค้าคงคลัง

บริษัทที่ราคาสินค้าคงคลังตามราคาทุนหรือราคาสุทธิที่คาดว่าจะจำหน่ายได้เสียแล้ว  
แต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยใช้หลักเกณฑ์ราคาที่เกิดขึ้นก่อนถือว่าใช้หมดไปก่อน

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท คำว่าตึก  
ก่อสร้าง จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงนโยบายการที่ราคาสินค้าคง  
เหลือดังนี้<sup>8</sup>

### การที่ราคาสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือที่ราคาโดยถือตามราคาทุน วิธีเข้าก่อน - ออกก่อน หรือราคา  
ตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท  
ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงการที่ราคาสินค้าและ  
วัสดุคงเหลือไว้ ดังนี้<sup>9</sup>

<sup>7</sup> ุบายละเอียดสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ๆ ของบริษัท อุตสาหกรรมท่าเรือ  
กรุงเทพ จำกัด ในภาคผนวกที่ 2.

<sup>8</sup> ุบายละเอียดนโยบายการบัญชีของ บริษัท คำว่าตึกก่อสร้าง จำกัด ในตารางที่ 9.

<sup>9</sup> ุบายละเอียดนโยบายการบัญชีของบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

## การที่ราคาสินค้าและวัสดุคงเหลือ

บริษัทมีนโยบายที่ราคาสินค้าและวัสดุคงเหลือดังนี้

สินค้าผลิตสำเร็จแล้วและสินค้าระหว่างผลิตที่ราคาโดยถือตามต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งใกล้เคียงกับต้นทุนการผลิตในปัจจุบัน หรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

วัตถุดิบ วัสดุ ของใช้สิ้นเปลืองและอื่น ๆ ที่ราคาโดยถือตามต้นทุนตัวเฉลี่ยที่เปลี่ยนแปลงขึ้นลง เว้นแต่วัตถุดิบและวัสดุที่มีอัตราการใช้สูงบางรายการที่ราคาตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

โดยปกตินโยบายการที่ราคาสินค้าคงเหลือตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมักนิยมที่ราคาสินค้าตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยระบุวาระราคาทุนใช้ราคาใด เช่น วิธีเข้าก่อน ออกก่อน, วิธีเข้าหลัง ออกก่อน หรือวิธีต้นทุนตัวเฉลี่ย เป็นต้น แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงเหลือในประเทศไทยปัจจุบันก็นิยมใช้ราคาทุน หรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยเปิดเผยวาระราคาทุนที่ใช้คือราคาใด ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติเกี่ยวกับที่ใช้ในต่างประเทศ หากกิจการใช้วิธีที่ราคาสินค้าคงเหลือที่ต่างจากหลักการดังกล่าวข้างต้น กิจการก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีในการที่ราคาสินค้าคงเหลือให้ทราบด้วย หรือถ้ากิจการใช้วิธีที่ราคาสินค้าคงเหลือเกินกว่าหนึ่งวิธี ก็จำเป็นต้องเปิดเผยไว้ด้วยว่าสินค้าคงเหลือชนิดใดใช้นโยบายการบัญชีใด

จากการศึกษาแนวปฏิบัติที่การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงเหลือในประเทศไทยของกิจการต่าง ๆ ในขณะนี้ จะเห็นได้ว่ากิจการส่วนใหญ่มีการเปิดเผยที่สมบูรณ์ และให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อผู้ซึ่งต้องการเงินมากพอควร เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในการที่ราคาสินค้าคงเหลือของบริษัท ค้าวัตถุดิบก่อสร้าง จำกัด และบริษัท ฟอรั่มมอเตอร์ (ประเทศไทย) จำกัด บางบริษัทเช่น บริษัทบอร์เนียว (ประเทศไทย) จำกัด ที่ราคาสินค้าคงเหลือสูงเกินไป เพราะราคาทุนของสินค้าคงเหลือได้รวมค่าแรงค่าใช้จ่ายส่ง เสริมการขายและค่าลิขสิทธิ์ไว้ด้วย ซึ่งผิดจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นผลให้สินค้าคงเหลือแสดง ราคาสูงไปและกำไรสุทธิประจำปีแสดงสูงเกินไปด้วย และมีบางบริษัทที่ใช้วิธีที่ราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่

ต่ำกว่า แต่ราคาทุนที่ไขมีได้เป็นราคาทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เช่น บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด มีวิธีที่ราคาต้นทุนมาตรฐาน โดยเปิดเผยให้ทราบวาระราคาต้นทุนมาตรฐานที่ใช้ใกล้เคียงกับต้นทุนการผลิตในปัจจุบัน และได้เปิดเผยวิธีที่ราคาสินค้าอื่น ๆ ที่ใช้วิธีที่ราคาที่แตกต่างกันไว้ด้วย เช่น วัตถุดิบ วัสดุของใช้สิ้นเปลือง เป็นต้น การเปิดเผยดังกล่าวนี้ว่าเป็นการเปิดเผยที่สมบูรณ์พอควร ทำให้ผู้ใช้งบการเงินมองเห็นภาพจนการเปิดเผยได้ชัดเจน

#### 4. การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของธนาคารศรีนคร จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 และ 2517 ได้กล่าวถึงการตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไว้ ดังนี้<sup>10</sup>

##### นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคา

ธนาคารได้ตัดค่าเสื่อมราคาที่ทำ การ เครื่องตกแต่งและเครื่องใช้สำนักงานโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งานโดยประมาณ ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรสำหรับงวดมีจำนวน 4,242,600.00 บาท ในปี 2518 และ 3,829,122.00 บาท ในปี 2517

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทห้างหุ้นส่วนจำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2517 ได้กล่าวถึงการตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไว้ดังนี้<sup>11</sup>

<sup>10</sup> นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคาของ ธนาคารศรีนคร จำกัด ในภาคผนวกที่ 1.

<sup>11</sup> นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคาในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทห้างหุ้นส่วนจำกัด ในภาคผนวกที่ 5.



## นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคา

บริษัทตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรตามวิธี Declining balance ในอัตรา 20 % ต่อปี ตามวิธีดังกล่าว ค่าเสื่อมราคาคำนวณจากราคาสู่หักตามบัญชีของทรัพย์สิน ณ วันต้นปี

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทค้า-  
วัตถุก่อสร้าง จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงการตัดค่าเสื่อมราคาสิน  
ทรัพย์ไว้ดังนี้<sup>12</sup>

### การตัดค่าเสื่อมราคา

บริษัทตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรโดยทั่วไปตามวิธีเส้นตรง ในอัตราสูงสุดที่  
กฎหมายอนุญาตให้หักได้ การตัดค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้  
เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในประเทศไทย ทั้งในด้านการรายงานทางการเงินและการคำนวณ  
ภาษี ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี เป็นจำนวนเงินประมาณ 5,100,000 บาท ในปี 2518  
และ 5,000,000 บาท ในปี 2517

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุท้ายงบการเงินของ บริษัท -  
อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ จำกัด เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2518 ได้กล่าวถึงการตัด  
ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไว้ดังนี้<sup>13</sup>

<sup>12</sup> ฎรายละเอียคนโยบายการบัญชีของ บริษัท ค้าวัตถุก่อสร้าง จำกัด ในตารางที่ 9.

<sup>13</sup> ฎรายละเอียคนโยบายการบัญชีของ บริษัท อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ  
จำกัด ในภาคผนวกที่ 2.

## ทรัพย์สินถาวรและค่าเสื่อมราคา

ราคาทรัพย์สินที่ปรากฏในงบดุลเป็นราคาทุนของทรัพย์สินนั้น ๆ บริษัทคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยคำนึงถึงอายุใช้งานของทรัพย์สินแต่ละชนิด ทั้งนี้ยกเว้นที่ดินซึ่งบริษัทมิได้คิดค่าเสื่อมราคา

เมื่อทรัพย์สินหมดอายุใช้งานหรือมีการจำหน่ายทรัพย์สิน ราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินนั้น ๆ จะถูกโอนออกไปจากบัญชี กำไรหรือขาดทุนในการจำหน่ายจะปรากฏในบัญชีกำไรขาดทุนประจำปีที่จำหน่ายทรัพย์สินนั้น ๆ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท ฟอรัมอเตอร์ (ประเทศไทย) จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2517 ได้กล่าวถึงการตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไว้ดังนี้<sup>14</sup>

### ทรัพย์สิน โรงงาน และอุปกรณ์

ค่าเสื่อมราคา (รวมทั้งค่าปรับปรุงอาคารที่ตัดจำหน่าย) ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดเพียงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2517 จำนวน 8,001,667 บาท

ใช้วิธีขอยกผลลงในการคำนวณสำรองค่าเสื่อมราคา โดยคิดเป็นค่าใช้จ่ายเพียงพอที่จะตัดจำหน่ายราคาทุนของทรัพย์สินตลอดอายุการใช้งานโดยประมาณ

หากการตัดจำหน่ายราคาทุนของเครื่องมือพิเศษตามระยะเวลาซึ่งประมาณว่า เครื่องมือนั้น ๆ จะมีอายุการใช้งาน

<sup>14</sup>ดูรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท ฟอรัมอเตอร์ (ประเทศไทย) จำกัด ในภาคผนวกที่ 3.

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ ธนาคาร  
เชสแมนฮัทคัน เอ็น.เอ สาขาประเทศไทย เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2516 ได้กล่าวถึง  
การตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไว้ดังนี้<sup>15</sup>

นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคาและรายจ่ายรอดักบัญชี

สาขาตัดค่าเสื่อมราคาเครื่องตกแต่งและเครื่องใช้สำนักงานโดยวิธีเส้นตรงตาม  
อายุการใช้งานโดยประมาณของทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคาสำหรับปีที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย  
ในการดำเนินงาน มีจำนวนเงิน 1,152,365 บาท

ส่วนปรับปรุงอาคารเช่า จำนวน 5,877,382 บาท ได้ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย  
ด้วยวิธีเดียวกัน ซึ่งในปีนี้รายจ่ายดังกล่าวที่ตัดบัญชีมีจำนวนเงิน 982,536 บาท

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทปูน-  
ซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงการตัดค่าเสื่อมราคา-  
ทรัพย์สินไว้ดังนี้<sup>16</sup>

นโยบายการตัดค่าเสื่อมและค่าสูญสิ้น

บริษัทตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร รวมทั้งเครื่องจักรและอุปกรณ์ในระหว่าง  
ก่อสร้าง ทึกตั้ง หรือขนส่ง และค่าสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติโดยทั่วไปตามวิธีเส้น  
ตรงในอัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ แต่มีบางรายการใช้อัตราที่ใกล้เคียงกับอายุ  
การใช้งานของทรัพย์สิน การตัดค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้

<sup>15</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของธนาคารเชสแมนฮัทคัน เอ็น.เอ สาขา  
ประเทศไทย ในภาคผนวกที่ 6.

<sup>16</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในประเทศไทย ทั้งด้านการรายงานทางการเงินและการคำนวณภาษี ค่าเสื่อมราคาสำหรับปีเป็นจำนวนเงินประมาณ 261,000,000 บาท ในปี 2518 และ 223,000,000 บาท ในปี 2517

โดยทั่วไปการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรจะแสดงราคาต้นทุนที่จ่ายไปจริงหากกิจการเลือกใช้วิธีอื่นในการกำหนดราคาสินทรัพย์ถาวร เช่น ใช้ราคาทดแทน เป็นต้น ก็จำเป็นต้องแถลงไว้ให้ชัด เจนถึงวิธีที่เลือกใช้และเหตุผล

เนื่องจากราคาสินทรัพย์ถาวรมีอายุการใช้งานจำกัด นอกจากที่ดิน ดังนั้นจึงควรเปิดเผยถึงวิธีที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยปกติวิธีที่นิยมใช้กัน ได้แก่ วิธีคิดโดยอัตราเส้นตรง และวิธีอัตราที่ลดลง

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาในประเทศไทยขณะนี้ ส่วนใหญ่ก็เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในต่างประเทศ พอจะสรุปได้ว่าการเปิดเผยยังมีความแตกต่างกันในความเพียงพอในการเปิดเผยของกิจการประเภทต่าง ๆ อยู่บ้าง บางกิจการมีการเปิดเผยซึ่งนับได้ว่าสมบูรณ์และให้ข้อมูลที่เพียงพอจนต่อผู้ใช้งบการเงินมากทีเดียว เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของ ธนาคารพาณิชย์ จำกัด บางกิจการมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้เพียงบางส่วน เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัทฟอร์คมอเตอร์ (ประเทศไทย) จำกัด สินทรัพย์ประเภทเครื่องมือพิเศษ บริษัทไม่ได้เปิดเผยไว้เลยว่าบริษัทใช้วิธีใด และตัดค่าเสื่อมราคาจำนวนเท่าใด จึงเป็นการเปิดเผยที่ไม่ให้ข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินละเอียดเท่าที่ควร ส่วนการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตัดค่าเสื่อมราคาของบริษัท ค้าวตถุกก่อสร้าง จำกัด และบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เปิดเผยว่าบริษัทได้ตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรตามวิธีเส้นตรง ในอัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในประเทศไทย ทั้งในด้านการรายงานทางการเงินและการคำนวณภาษี เป็นการเปิดเผยที่ใช้ข้อความไม่เหมาะสม เพราะอัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้นี้ยังไม่มีผลบังคับ และสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังไม่ได้ออกความเห็นรับรอง เพราะโดยสถานการณ์แล้ว บางบริษัทไม่อาจใช้อัตราสูงสุดที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ เช่นบริษัทที่มี-

สินทรัพย์ประจำที่มีมูลค่าสูงมาก ส่วนครบเปิดเผยของบริษัททั้งสองนับได้ว่าให้มูลค่าที่เป็นประโยชน์มากพอควร เพราะได้บอกจำนวนค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีไว้ นอกจากนี้การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการสินทรัพย์ที่หมดอายุ การใช้งานหรือในกรณีที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ก็จำเป็นด้วย เช่นในการจำหน่ายสินทรัพย์อาจใช้วิธีโอนราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์นั้น ๆ ออกจากบัญชี ส่วนกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์จะปรากฏอยู่ในบัญชีกำไรขาดทุน เช่นการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรของบริษัท อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ จำกัด หรือกิจการอาจใช้วิธีถือว่าสินทรัพย์ที่จำหน่ายไปเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ไถ่มาใหม่ ในกรณีนี้จะไม่มีการหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ด้วยเหตุที่มีหลักการบัญชีที่อาจเลือกได้ในกรณีที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการจึงจำเป็นต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ด้วย

##### 5. การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุท้ายงบการเงินของบริษัท - อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ จำกัด เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2518 ได้กล่าวถึงการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้<sup>17</sup>

##### ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

ทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนในงบดุล คือราคาตามราคาหุ้นหักจำนวนตัดจำหน่าย ค่านิยมตัดจำหน่ายภายใน 10 ปี ในจำนวนปีละ 2,500,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการริเริ่ม และจัดตั้งบริษัทตัดจำหน่ายปีละ 500,000 บาท

<sup>17</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของ บริษัท อุตสาหกรรมท่าเรือกรุงเทพ จำกัด ในภาคผนวกที่ 2.

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท เฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2518 ได้กล่าวถึง รายจ่ายจัดตั้งบริษัท และก่อนดำเนินงาน รายจ่ายรอกการตัดบัญชี ดังนี้<sup>18</sup>

รายจ่ายจัดตั้งบริษัทและก่อนดำเนินงาน รายจ่ายรอกการตัดบัญชี ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายภายในระยะเวลา 3 ถึง 5 ปี

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ ธนาคาร เซสแมนฮัทตัน เอ็น.เอ สาขาประเทศไทย เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2516 ได้กล่าวถึง สัญญาเช่าระยะยาว ดังนี้<sup>19</sup>

#### สัญญาเช่าระยะยาว

สาขาได้เช่าที่ทำการในราคา 4,573,545 บาท ซึ่งได้ชำระค่าเช่าล่วงหน้า เป็นเวลา 3 ปี นับตั้งแต่วันที่ 9 กันยายน 2515 เป็นต้นไป และมีสิทธิต่ออายุการเช่า ได้อีก 3 ปี สาขาได้จ่ายเงินประกันให้กับผู้ให้เช่าตามข้อตกลงในสัญญาเช่า เป็นเงิน 4,573,545 บาท โดยจะถือเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าในกรณีที่มีการต่ออายุการเช่า เมื่อสัญญาเช่าได้หมดอายุลง

ในทางปฏิบัติสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จำกัดอายุการใช้ โดยปกติมักตัดจำหน่ายออกตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ซึ่งแตกต่างออกไป

<sup>18</sup>ดูรายละเอียดนโยบายการบัญชีของ บริษัท เฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด ในภาคผนวกที่ 7.

<sup>19</sup>ดูรายละเอียดหมายเหตุประกอบงบการเงินของ ธนาคาร เซสแมนฮัทตัน เอ็น.เอ สาขาประเทศไทย ในภาคผนวกที่ 6.

ในแต่ละกิจการ จึงมีความจำเป็นที่กิจการจะต้องแถลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ นอก  
จากนี้ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายยังขึ้นอยู่กับข้อกำหนดทางกฎหมายซึ่งแตกต่างกันออกไป  
ในแต่ละประเทศ เช่นในอเมริกาสิทธิบัตรมีกำหนดเวลา 17 ปี ในประเทศไทยร่างพระ  
ราชบัญญัติสิทธิบัตรให้ความคุ้มครองเป็นเวลา 15 ปี เป็นต้น

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์  
ไม่มีตัวคนในประเทศไทยขณะนี้ ยังมีบางบริษัทที่ยังไม่ให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าที่  
ควร เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของ บริษัท เฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด แม้จะได้  
บอกระยะเวลาในการตัดจำหน่ายไว้ แต่ไม่ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายว่าใช้  
วิธีใด เช่น วิธีอัตราเส้นตรง เป็นต้น

#### 6. การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงาน

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมของ บริษัท  
ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยว  
กับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ดังนี้<sup>20</sup>

#### กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ตั้งแต่ปี 2517 เป็นต้นมา บริษัทได้จัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อจ่ายแก่  
พนักงานทุกคนเมื่อออกจากงาน การจ่ายสมทบเข้ากองทุนนี้กระทำโดยการหักจากค่าจ้าง  
ของพนักงานในอัตราร้อยละ 5 ของอัตราค่าจ้าง และบริษัทจ่ายสมทบในอัตราคั้งแต่ร้อย  
ละ 5 ถึง 10 ของอัตราค่าจ้าง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอายุการทำงานของพนักงาน

<sup>20</sup> ฎรายละเอียดยกหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด  
ในตารางที่ 3.

ในปี 2518 บริษัทได้จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพทั้งตามระเบียบเก่าและระเบียบใหม่เป็นจำนวนเงิน 37,730,349 บาท โดยบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงานทั่วไป และต้นทุนในการผลิตสินค้า

บริษัทได้ตกลงที่จะจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามระเบียบเก่าต่อไปอีก 7 ปี เป็นเงินประมาณ 83.6 ล้านบาท พนักงานมีสิทธิยืมเงินได้ไม่เกินส่วนของตนในกองทุนตามระเบียบเก่า ทั้งนี้ บริษัทตกลงที่จะทบทวนจ่ายเงินยืมดังกล่าวให้พนักงานในกรณีเงินที่มีอยู่ในกองทุนไม่เพียงพอ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทค้า-วัตถุก่อสร้าง จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงนโยบายเกี่ยวกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ดังนี้<sup>21</sup>

#### กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

ตั้งแต่ปี 2517 เป็นต้นมา บริษัทได้จัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อจ่ายแก่พนักงานทุกคนเมื่อออกจากงาน การจ่ายสมทบเข้ากองทุนนี้กระทำโดยการหักจากค่าจ้างของพนักงานในอัตราร้อยละ 5 ของอัตราค่าจ้าง และบริษัทจ่ายสมทบในอัตราร้อยละ 5 ถึง 10 ของอัตราค่าจ้าง ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับอายุการทำงานของพนักงาน

ในปี 2518 บริษัทได้จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพทั้งตามระเบียบเก่าและระเบียบใหม่ เป็นจำนวนเงิน 2,767,700 บาท โดยบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารทั่วไป

บริษัทได้ตกลงที่จะจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามระเบียบเก่าต่อไปอีก 7 ปี เป็นเงินประมาณ 5.5 ล้าน พนักงานมีสิทธิยืมเงินได้ไม่เกินส่วนของตนในกองทุน

---

<sup>21</sup> คุรายละเอียดหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท ค้าวัตถุก่อสร้าง จำกัด ในตารางที่ 9.



ตามระเบียบเก่า ทั้งนี้บริษัทตกลงที่จะทดลองจ่ายเงินยืมดังกล่าวให้พนักงานในกรณีเงินที่มีอยู่ในกองทุนไม่เพียงพอ

นโยบายการตั้ง เงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงานของแต่ละบริษัทจะแตกต่างกันออกไป บางบริษัทจะถือปฏิบัติโดยจะหักเงินก้อนของพนักงานไว้ส่วนหนึ่ง โดยบริษัทจะจ่ายสมทบให้อีกส่วนหนึ่ง บางบริษัทจะจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพให้แก่พนักงานโดยไม่หักจากเงินก้อนของพนักงานเลย ดังนั้นบริษัทจึงต้องเปิดเผยวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตั้ง เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพและเกษียณอายุของพนักงานอย่างชัดเจน

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้ง เงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงานในประเทศไทยได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับที่ไชปฏิบัติในต่างประเทศ จะแตกต่างกันบ้างก็แต่หลักเกณฑ์ในการคำนวณเพื่อจ่ายสมทบเข้ากองทุนดังกล่าวเท่านั้น ในสาระส่วนใหญ่แล้วมักจะคล้ายคลึงกัน และกล่าวได้ว่าการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของกิจการในประเทศไทยเกี่ยวกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพมีอยู่บ้างที่ให้ออมลอยู่ในระดับที่ค่อนข้างสมบูรณ์ เพราะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้อย่างชัดเจนและให้ออมลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ซึ่งบการเงินมากพอควรเกี่ยวกับความเป็นไปของเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพดังกล่าว

## 7. การยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของธนาคารศรีนคร จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 และ 2517 ได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีในการยอมรับรายได้ ดังนี้<sup>22</sup>

<sup>22</sup> ทรายละเอียดหมายเหตุประกอบงบการเงินของ ธนาคารศรีนคร จำกัด ในภาคผนวกที่ 1.

### วิธีคิดรายได้ดอกเบี้ย

ธนาคารบันทึกรายได้ดอกเบี้ยเมื่อรับจริง ยกเว้นดอกเบี้ยรับจากหลักทรัพย์รัฐบาลและหลักทรัพย์อื่น โดยธนาคารคำนวณและบันทึกดอกเบี้ยค้างรับจากเงินกู้ยืมและลูกหนี้อื่น ๆ ไว้ในสมุดบันทึก งบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม ไม่ได้รวบรวมรายได้ดอกเบี้ยดังกล่าวที่ยังไม่ได้เรียกเก็บเงินจำนวนเงินประมาณ 61,881,396 บาท ในปี 2518 และ 47,362,345 บาท ในปี 2517

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทเฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2518 ได้กล่าวถึงการบันทึกรายได้ ดังนี้<sup>23</sup>

### การบันทึกรายได้

บริษัทบันทึกรายได้จากการขายที่ดินตามขั้นของงานการก่อสร้างบ้านที่เสร็จ ทั้งนี้ เพราะกรรมสิทธิ์ในที่ดินยังไม่โอนจนกว่าการก่อสร้างจะแล้วเสร็จ บริษัทคิดค่าควบคุมการก่อสร้างบ้านในอัตราค่า ๆ กัน โดยจะบันทึกบัญชีเป็นรายได้เมื่อกรรมสิทธิ์ในบ้านและที่ดินได้โอนไปให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

โดยปกติรายได้จะเกิดขึ้นเมื่อมีการขาย แต่ในสถานการณ์บางอย่างหรือในกิจการบางประเภทอาจถือว่ารายได้ได้เกิดขึ้นก่อนหรือหลังการขายเป็นเวลานาน เช่น งานก่อสร้างระยะยาว อาจถือว่ารายได้เกิดขึ้นตามส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ หากมีการใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับรายได้ที่แตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงนโยบายที่ใช้พร้อมด้วยเหตุผล

<sup>23</sup> ภายละเอียดเกี่ยวกับหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทเฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด ในภาคผนวกที่ 7.

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทยยังมีความแตกต่างกันอยู่ และยังไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของ ธนาคารศรีนคร จำกัด มีวิธีการบันทึกรายได้ที่ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพราะบันทึกรายได้ตามเกณฑ์เงินสด ส่วนการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้นของบริษัท เฟเบอร์เมอร์ลิน จำกัด แม้จะได้เปิดเผยถึงหลักเกณฑ์ในการยอมรับการเกิดขึ้นของรายได้ให้ทราบก็ตาม แต่หลักการยอมรับรายได้เกี่ยวกับการขายที่ดินและค่าควบคุมการก่อสร้างไม่ได้เป็นหลักเกณฑ์เดียวกันและไม่เป็นการเปรียบเทียบการเกิดขึ้นของรายได้ และรายจ่ายที่เหมาะสม

๘. การบัญชีเกี่ยวกับเงินสำรองต่าง ๆ ทั้งที่เป็นเงินสำรองตามกฎหมายและเงินสำรองอื่น ๆ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของธนาคารศรีนคร จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 และ 2517 ได้กล่าวถึงนโยบายการตั้งสำรองทั่วไป ดังนี้<sup>24</sup>

สำรองทั่วไป

ธนาคารได้ถือปฏิบัติในการจัดสรรกำไรที่ยังมิได้แบ่งไว้สำหรับขาดทุนอันอาจเกิดขึ้นในภายหน้า

<sup>24</sup> ทรายละเอียดหมายเหตุประกอบงบการเงินของ ธนาคารศรีนคร จำกัด ในภาคผนวกที่ 1.

### สำรวจการก่อสร้างอาคาร

ธนาคารได้จัดสรรกำไรที่ยังมิได้แบ่งจำนวนเงิน 80,000,000.00 บาท ในปี 2518 และ 60,000,000.00 บาท ในปี 2517 เพื่อการก่อสร้างอาคารใหม่ของสำนักงานใหญ่

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงสำรวจตามกฎหมาย ดังนี้<sup>25</sup>

### สำรวจตามกฎหมาย

	บาท	
	2518	2517
สำรวจจากกำไร	137,767,632	137,767,632
ค่าหุ้นล้มมูลค่า	17,804,282	17,782,346
รวม	155,571,914	155,549,978

ในทางปฏิบัติ เมื่อบริษัทได้จัดสรรกำไรสะสมตามนโยบายของคณะกรรมการบริหารเพื่อกันกำไรไว้เพื่อจุดประสงค์ใดจุดประสงค์หนึ่ง เป็นเหตุให้ไม่สามารถจ่ายกำไรสะสมจำนวนดังกล่าวเป็นเงินปันผลได้ บริษัทควรเปิดเผยถึงสาเหตุและวิธีในการตั้งสำรองไว้ตั้งขึ้นเพื่อจุดประสงค์ใด หรือเพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้

<sup>25</sup> ฎรายละเอียดหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินสำรองในประเทศ ไทยบางกิจการยังไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอที่ผู้ใช้งบการเงินจะนำไปใช้ประโยชน์ได้ เช่น การเปิดเผยเงินสำรองทั่วไปของธนาคารศรีนคร จำกัด มิได้มีการเปิดเผยถึงจำนวนสำรอง หรือหลักเกณฑ์ในการตั้งสำรองดังกล่าว สำรองการก่อสร้างอาคารก็ได้ให้รายละเอียด ว่าการก่อสร้างอาคารใหม่จะอยู่ในวงเงินเท่าใด และโครงการก่อสร้างอาคารใหม่จะเริ่มเมื่อใด

### 9. กำไรหรือขาดทุนต่อหุ้น

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงกำไรหรือขาดทุนต่อหุ้นไว้ดังนี้<sup>26</sup>

#### กำไรหรือขาดทุนต่อหุ้น

กำไรหรือขาดทุนต่อหุ้นคำนวณโดยการหารกำไรหรือขาดทุนสุทธิด้วยจำนวนหุ้นที่ ออกแล้ว ณ วันสิ้นปี กำไรหรือขาดทุนต่อหุ้นนี้จะไม่เปลี่ยนแปลงไปมากนัก แม้ว่าสิทธิ ในการซื้อหุ้นซึ่งมีอยู่ 13,125 หุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2518 จะหมดไปก็ตาม

กำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม

2518 - (9.77) บาท

2517 - 30.59 บาท

ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนต่อหุ้น โดยปกติบริษัทจะเปิดเผยหลักเกณฑ์ในการ คำนวณกำไรหรือขาดทุนต่อหุ้นไว้ การปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ การคำนวณกำไรหรือขาดทุนต่อหุ้นของบางบริษัทในประเทศไทย มีอยู่บ้างที่ให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากพอควร กล่าวคือ ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ใน

<sup>26</sup> ดูรายละเอียดในนโยบายการบัญชีของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ใน ตารางที่ 8.

การคำนวณ และตัวเลขกำไรขาดทุนต่อหุ้นไว้ เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด

#### 10. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ได้กล่าวถึงการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ดังนี้<sup>27</sup>

#### รายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศได้คำนวณค่าเป็นเงินบาท ตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี

โดยปกติเมื่อบริษัทมีการติดต่อกับต่างประเทศ เช่น มีบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ เป็นต้น เมื่อต้องการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศจากสกุลหนึ่งเป็นอีกสกุลหนึ่ง ควรจะต้องแถลงนโยบายในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ด้วยว่าใช้อัตราแลกเปลี่ยนใดในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งในงบดุลและรายการในบัญชีกำไรและขาดทุน เช่น อัตราแลกเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน หรืออัตราแลกเปลี่ยนในอดีต เป็นต้น

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ได้กล่าวถึงอัตราที่ใช้ว่าเป็นอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี และไม่ได้อธิบายว่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ทำให้ยากที่จะวินิจฉัยได้ว่ามีรายการใดบ้างที่อยู่ในรูปของเงินตราต่างประเทศ เช่น มีลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

<sup>27</sup>ดูรายละเอียดในนโยบายการบัญชีของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ในตารางที่ 8.

เป็นต้น นอกจากนี้ในประเทศไทย บริษัทที่มีการติดต่อกับต่างประเทศหรือมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ก็มักจะมีการเปิดเผยวิธีการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ในหมายเหตุของงบการเงินอยู่แล้ว

### ข้อสรุปบางประการ เกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

จากตัวอย่างที่นำมาแสดงไว้ ๓ นั้น พอจะกล่าวได้ว่าเนื้อหาในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของกิจการประเภทต่าง ๆ ส่วนใหญ่มีความคล้ายคลึงกับแนวปฏิบัติในต่างประเทศ จะแตกต่างกันไปบ้างก็แต่ในบางเรื่องเท่านั้น เช่น ข้อกำหนดทางกฎหมาย ซึ่งย่อมต้องแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศ ส่วนนโยบายการบัญชีที่กิจการต่าง ๆ ยึดเป็นแนวปฏิบัติ อาจกล่าวได้ว่าได้ยึดหลักตามหลักการบัญชีที่เป็นที่รับรองทั่วไป ส่วนความเพียงพอในการเปิดเผยของกิจการในประเทศไทยและในต่างประเทศอาจกล่าวได้ว่า การเปิดเผยมีมากน้อยต่าง ๆ กัน

รูปแบบในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของกิจการในประเทศไทย ส่วนใหญ่คงเป็นไปตามความสะดวก ประสบการณ์ พื้นความรู้ และความเห็นของผู้เสนองบการเงิน ซึ่งมีมากน้อยแตกต่างกันออกไป และขณะนี้ยังไม่มีรูปแบบที่แน่นอนที่จะใช้เป็นแนวปฏิบัติ แต่พอจะสรุปรูปแบบในการเปิดเผยได้ดังนี้

1. เปิดเผยนโยบายการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายบัญชี เช่น คำอธิบายบัญชีเกี่ยวกับนโยบายการกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือของบริษัท บอร์เนียว (ประเทศไทย) จำกัด กระจายละเอียดตามตารางที่ 6.

2. เปิดเผยนโยบายการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยแสดงรวมอยู่กับหมายเหตุอื่น ๆ เช่น หมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทฟอร์คมอเตอร์ (ประเทศไทย) จำกัด กระจายละเอียดในภาคผนวกที่ 3

3. เปิดเผยนโยบายการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยแสดงไว้ก่อนหมายเหตุอื่น ๆ ภายใต้หัวข้อ "สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ" เช่น หมายเหตุประกอบงบการเงินของ บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด กระจายละเอียดในตารางที่ 8

ประโยชน์ที่ผู้ให้บริการเงินกลุ่มต่าง ๆ ได้รับความจากการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

โดยทั่ว ๆ ไปผู้ให้บริการเงินอาจจำแนกเป็นกลุ่มต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. กลุ่มผู้ถือหุ้น
2. กลุ่มเจ้าหนี้
3. กลุ่มผู้ลงทุน
4. กลุ่มอื่น ๆ

ผู้ให้บริการเงินกลุ่มต่าง ๆ ย่อมต้องการทราบฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่ตนมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย บุคคลกลุ่มดังกล่าวย่อมต้องการอาศัยข้อมูลจากงบการเงินเพื่อนำไปใช้ในการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ ด้วยวัตถุประสงค์ต่าง ๆ กัน ดังนี้

1. กลุ่มผู้ถือหุ้น

ผู้ถือหุ้นย่อมต้องการทราบข้อมูลเกี่ยวกับกำไรต่อหุ้น เงินปันผลต่อหุ้น และสมรรถภาพในการหากำไรของกิจการ กิจการที่ไม่เปิดเผยนโยบายการบัญชีเลย ย่อมไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอเป็นประโยชน์ต่อผู้ให้บริการเงินเลย ส่วนกิจการที่เปิดเผยนโยบายการบัญชีเพียงบางส่วน ก็ยังไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้ให้บริการเงินเท่าที่ควร สำหรับกิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ให้บริการเงินอย่างมาก เช่น งบการเงินของบริษัท ปณิเมนต์ไทย จำกัด มีการแถลงให้ทราบถึงกำไรขาดทุนต่อหุ้น และนโยบายการบัญชีอื่นที่สำคัญ ซึ่งเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบับกิจการอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เพื่อประกอบการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุน

2. กลุ่มเจ้าหนี้

กลุ่มเจ้าหนี้ ได้แก่ เจ้าหนี้การค้า ธนาคาร สถาบันการเงิน ฯลฯ ในการพิจารณาเพื่อจุดประสงค์ในการให้เครดิตแก่ลูกค้า เจ้าหนี้ย่อมต้องการทราบฐานะการเงินของลูกค้าเกี่ยวกับความสามารถในการชำระหนี้ทั้งในระยะยาวและระยะสั้น โดยอาศัยข้อ



มูลจากงบการเงินเพื่อนำไปวิเคราะห์อัตราส่วนต่าง ๆ เช่น อัตราส่วนหมุนเวียน  
 ระยะเวลาในการเก็บหนี้ อัตราส่วนของเจ้าของ เป็นต้น หากกิจการใช้นโยบายการ  
 บัญชีที่ต่างกันย่อมจะให้ผลการวิเคราะห์ที่แตกต่างกันไปด้วย ดังนั้น การเปิดเผยนโยบาย  
 การบัญชีเพียงบางส่วนย่อมไม่เพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร ส่วนกิจการที่มี  
 การเปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ ย่อมให้ประโยชน์มากในการเปรียบเทียบกับ  
 กิจการประเภทเดียวกัน ทำให้ง่ายต่อการวิเคราะห์และตัดสินใจให้สินเชื่อ เช่น  
 การพิจารณาให้สินเชื่อของธนาคาร เป็นต้น

### 3. กลุ่มผู้ลงทุน

ผู้ลงทุนย่อมสนใจในผลตอบแทนจากการลงทุน ถ้าไรต่อหุ้น เงินปันผลต่อหุ้น  
 ตลอดจนสมรรถภาพในการหากำไรในอนาคตของกิจการ กิจการที่เปิดเผยนโยบายการ  
 บัญชีเพียงบางส่วนย่อมไม่ให้ออมลแก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร สำหรับกิจการที่มีการ  
 เปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนในการประกอบการ  
 ตัดสินใจได้ถูกต้อง เพราะกิจการใดแถลงนโยบายการบัญชีที่สำคัญไว้อย่างเพียงพอ และ  
 เป็นที่น่าเชื่อถือได้มากกว่ากิจการที่มีได้แถลงนโยบายการบัญชีที่เข้าใจได้เพียง  
 เพียงบางส่วน

### 4. กลุ่มอื่น ๆ

ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น ๆ ได้แก่ นักวิเคราะห์การเงิน กรมสรรพากร นัก  
 สถิติ ฯลฯ นักวิเคราะห์การเงิน นักสถิติ ย่อมต้องการทราบฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลง  
 ฐานะการเงิน เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบกับกิจการประเภทเดียวกันเพื่อ  
 ใช้ในการวิเคราะห์ กรมสรรพากรต้องการตัวเลขเพื่อใช้ในการประเมินภาษีของกิจการ  
 ประเภทเดียวกัน เช่น รายได้ย่อมสามารถทำการเปรียบเทียบได้ทันทีสำหรับกิจการ  
 ประเภทเดียวกัน และใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันว่าได้เสียภาษีครบถ้วนแล้วหรือไม่  
 กิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ เช่น บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด

ยอมเป็นประโยชน์ในการพิจารณาฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานเป็นอย่างมาก

ในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยมีลักษณะเป็นระบบครอบครัว ส่วนใหญ่มักไม่พยายามที่จะเปิดเผยข้อมูลใด ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเลย มีกิจการส่วนน้อยเพียงบางแห่งเท่านั้นที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้เพียงบางส่วนจนไม่เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อนำไปใช้ในการวิเคราะห์ ส่วนกิจการที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ยอมให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้เป็นอย่างมาก แต่เป็นที่น่าเสียดายที่กิจการประเภทดังกล่าวมีเป็นส่วนน้อยเมื่อเทียบกับกิจการทั้งหมด นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจมีบทบาทอย่างสำคัญในการแนะนำให้ผู้บริหารเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ด้วย หากทุกกิจการมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้อย่างเพียงพอจะเกิดประโยชน์ไม่แต่ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ เท่านั้น ยังเป็นประโยชน์ในการพัฒนาตลาดหุ้นและส่งเสริมให้มีผู้สนใจลงทุนมากขึ้น อันเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม

### ปัญหาข้อกฎหมาย

ข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้เปิดโอกาสให้กิจการประเภทต่าง ๆ มีอิสระในการจัดทำงบการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอก และไม่มีข้อกำหนดหรือข้อบังคับใด ๆ เป็นหลักเกณฑ์ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี กิจการต่าง ๆ จึงมักจะจัดทำงบการเงินตามที่กฎหมายมีบทบัญญัติไว้เท่านั้น โดยยึดถือบทบัญญัติทางกฎหมายเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่คงปฏิบัติ งบการเงินของกิจการประเภทต่าง ๆ จึงปรากฏออกมาในรูปแบบที่แตกต่างกันมาก ทั้งในรูปแบบและเนื้อหาของข้อมูลที่เปิดเผยออกมา เมื่อวันที่ 7 ธันวาคม 2519 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ได้ประกาศกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2515 ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 93 ตอนที่ 158 ฉบับพิเศษ หน้า 1 วันที่ 29 ธันวาคม 2519 กำหนดให้บังคับและบัญชีกำไร

ขาดทุนของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทย และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต้องมีรายการยอดตามที่กำหนดในบัญชีท้ายกฎกระทรวงนี้ กฎกระทรวงฉบับนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการจัดทำบัญชีและบัญชีกำไรขาดทุน ตั้งแต่รอบปีบัญชีซึ่งสิ้นสุดลงภายหลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2519 เป็นต้นไป การออกกฎกระทรวงฉบับนี้เป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพการบัญชีมากพอสมควร ทำให้งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดตามกฎหมายไทย และของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีมาตรฐานในแนวเดียวกัน ซึ่งเป็นประโยชน์ในการยกระดับมาตรฐานการบัญชีให้สูงขึ้น และเป็นประโยชน์ในการพัฒนาตลาดหลักทรัพย์และการจัดเก็บภาษีอากร

แม้ว่ากฎกระทรวงฉบับที่ 2 นี้ จะไม่มีข้อความตอนใดเลยที่กล่าวถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ก็ยังนับว่าเป็นนิมิตที่ดีที่ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องได้เริ่มเล็งเห็นความสำคัญของการมีมาตรฐานทางการบัญชีที่สูงขึ้น เพื่อให้เป็นแนวปฏิบัติที่เหมือนกันสำหรับกิจการประเภทเดียวกัน ขณะนี้ทางสำนักงาน ก.บช. ได้ร่างประกาศ ก.บช. เรื่องการรับรองการสอบบัญชี<sup>28</sup> เพื่อเสนอกรมทะเบียนการค้าพิจารณาต่อไป ข้อ 3 (1) ของร่างประกาศ ก.บช. ฉบับที่กล่าวนี้ "การจัดทำบัญชีและบัญชีกำไรขาดทุนจะต้องมีข้อความรายละเอียดเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้โดยชัดแจ้ง คือ นโยบายการบัญชีที่สำคัญ" หากเสนอร่างฉบับนี้ผ่านการพิจารณาออกมาเป็นกฎหมายได้ก็จะเป็นประโยชน์อย่างมากต่อผู้ใช้งบการเงิน และเป็นประโยชน์อย่างมากต่อการพัฒนายกระดับมาตรฐานทางการบัญชี และนับได้ว่าจะเป็นกฎหมายฉบับแรกที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีอย่างแท้จริง

<sup>28</sup> ดูรายละเอียดในร่างประกาศ ก.บช. เรื่องการรับรองการสอบบัญชี ในภาคผนวก

ปัญหาข้อกฎหมายอีกประการหนึ่ง คือ ในปัจจุบันบริษัทจำกัดที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยเกือบทั้งหมดเป็นบริษัทในระบบครอบครัว หรือบริษัทเอกชน และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัทที่ใช้อยู่ขณะนี้ก็มี การแบ่งบริษัทจำกัดออกเป็น 2 ประเภท โดยกำหนดไว้ในกฎหมายว่า บริษัทจำกัดที่มี ลักษณะใด จึงจะถือเป็นบริษัทเอกชนหรือบริษัทมหาชน กฎหมายยังเปิดโอกาสให้ตั้งได้ ทั้งบริษัทเอกชนและบริษัทมหาชน และกฎหมายที่มีอยู่ในขณะนี้ก็ไม่สามารถคุ้มครองผลประโยชน์ของประชาชนผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทดังกล่าวได้อย่างเพียงพอ และไม่ให้อำนาจ ผู้ถือหุ้นควบคุมการบริหารงานของบริษัทอย่างใกล้ชิด ในปัจจุบันเศรษฐกิจและการลงทุน มีการขยายตัวและเพิ่มความสำคัญขึ้นเรื่อย ๆ ดังนั้นความจำเป็นในการระดมทุนจากแหล่ง ต่าง ๆ ก็มากขึ้น หากมีการตรากฎหมายบริษัทมหาชนขึ้นใช้ ก็จะเปิดโอกาสให้ ประชาชนผู้มีรายได้น้อยมีโอกาสลงทุน อันเป็นการกระจายผลประโยชน์และความมั่นคง ของบริษัทเอกชนไปสู่ประชาชนทั่วไป เป็นที่น่ายินดีที่ว่า ขณะนี้กฎหมายบริษัทมหาชนได้ผ่าน สภาปฏิรูปการปกครองแผ่นดินแล้ว จึงหวังได้ว่าในอนาคตอันใกล้ ประเทศไทยจะมี กฎหมายบริษัทมหาชนที่เหมาะสมออกใช้บังคับ

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย