

ขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูล

ปัจจุบันนี้ยังเป็นที่ยกเถียงกันอยู่ทั่วไประหว่างผู้ใช้กับผู้ทางการเงิน เกี่ยวกับขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ยังไม่มีข้อยุติว่า ขอบเขตเพียงใดถึงจะเหมาะสม เหตุที่ยังไม่สามารถหาข้อยุติได้ เนื่องจากว่าผู้ใช้งบการเงินมีหลายกลุ่ม แต่ละกลุ่มก็มีจุดหมายหรือวัตถุประสงค์ที่ต่างกันไม่มากนักน้อย วัตถุประสงค์ของกลุ่มต่าง ๆ กันเหล่านี้มักจะขัดกัน

เมื่อมีความขัดแย้งกันดังกล่าวข้างต้น ถ้าต้องการให้งบการเงินสนองความต้องการของทุกกลุ่มพร้อม ๆ กัน โดยทุกกลุ่มได้รับผลประโยชน์สูงสุด ก็เป็นสิ่งที่เป็นไปไม่ได้ ทางที่จะทำได้ดีที่สุดก็คือ ต้องสนองงบการเงินหลายแบบ และแต่ละแบบก็สนองความต้องการของแต่ละกลุ่ม ทั้งนี้ผู้สนองงบการเงินจะต้องรู้ล่วงหน้าว่า ผู้จะใช้งบการเงินคือใคร มีวัตถุประสงค์อย่างไร แต่ในทางปฏิบัติ การสนองงบการเงินเช่นนี้ทำให้มีการยุ่งยากหลายประการด้วยกัน เช่น ในบางครั้งแม้จะรู้ว่ากลุ่มไหนเป็นผู้ใช้งบการเงิน แต่ไม่รู้ว่าเป็นใครใช้ เพราะภายในกลุ่มเดียวกันอาจจะมีความต้องการต่างกัน เพื่อลดข้อยุ่งยากเกี่ยวกับการออกงบการเงินมากแบบ จึงมีการวางหลักเกณฑ์ต่าง ๆ โดยนักบัญชี สถาบันวิชาชีพทางการบัญชี ตลอดจนมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับการเปิดเผยงบการเงิน

หลักเกณฑ์ต่าง ๆ เหล่านี้ยังไม่ค่อยกระจ่างชัดสำหรับผู้สนองงบการเงิน ยังไม่มีกฎเกณฑ์ที่แน่นอนว่าจะทำการเปิดเผยข้อมูลมากน้อยเพียงใด หลักเกณฑ์ต่าง ๆ มักจะระบุเพียงกว้าง ๆ ให้ยึดเป็นแนวทางปฏิบัติเท่านั้น การเปิดเผยข้อมูลตามหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ในปัจจุบันนี้จะได้งบการเงินที่ให้ประโยชน์เป็นส่วนรวม คือ กลุ่มผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มจะไม่ได้รับประโยชน์สูงสุดตามจุดมุ่งหมาย

การตัดสินใจในทางธุรกิจ เป็นการตัดสินใจภายใต้ความไม่แน่นอน การคาดคะเนเหตุการณ์ย่อมมีข้อผิดพลาดได้ง่าย แต่ผู้ตัดสินใจมักจะยอมรับความเสี่ยงนั้นหากว่าได้ทำการตัดสินใจภายใต้เหตุผล ยิ่งความไม่แน่นอนมีมากขึ้นเท่าใดก็มีความต้องการข้อมูลเพื่อการพิจารณามากขึ้น หมายความว่า "การเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีที่จำเป็นสำหรับผู้ใช้งบการเงินจะมากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับชนิดของ

ความไม่แน่นอนในสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งผู้ใช้งบการเงินจะต้องคาดคะเน"¹⁰

ในปัจจุบัน มีการเรียกร้องจากผู้เกี่ยวข้องกับงบการเงินหลายฝ่ายให้ผู้เสนองบการเงินเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้ธุรกิจมีความรับผิดชอบต่อสังคมในการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น การเรียกร้องให้เปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม ขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้น นักบัญชีก็พยายามที่จะเสนอความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมให้มากที่สุด ความคิดเห็นของนักบัญชีมักมีความคิดก้าวหน้ากว่าสถาบันวิชาชีพอื่น สมาคมวิชาชีพทางการบัญชีมักจะถูกออกเป็นข้อบังคับหรือกฎให้สมาชิกปฏิบัติตาม นอกจากนี้ยังมีกฎหมายจากรัฐกำหนดการเปิดเผยข้อมูลขั้นมูลฐานไว้บ้างเช่นกัน

ความเห็นของนักบัญชี

นักบัญชีพยายามที่จะพัฒนาหลักการบัญชีให้ได้รับความเชื่อถือจากมหาชน หลักการบัญชีที่นักบัญชีพยายามปรับปรุงอยู่ตลอดเวลานี้จะมุ่งหนักให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวมเป็นสำคัญ ส่วนรวมในที่นี้คือ กลุ่มผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มต่างก็ได้รับประโยชน์ร่วมกัน แต่ขอบเขตการเปิดเผยงบการเงินต้องไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการนั้น

แนวความคิดเห็นของนักบัญชีในระยะก่อนนี้มีมักจะคำนึงผลประโยชน์ที่จะเกิดแก่สาธารณชนน้อยกว่าในปัจจุบัน แม้ว่าในปัจจุบันจะมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในการที่จะเรียกร้องให้เปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีมากขึ้น แต่ถ้าพิจารณาในแง่ของสังคมซึ่งได้รับผลจากการกระทำของบริษัท ยังไม่ถือว่ามีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เช่น นักบัญชีบางคนมีความเห็นว่า "ควรจะแสดงรายละเอียดของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการอนุรักษ์ธรรมชาติ"¹¹ (ในประเทศไทยทางการกำหนดให้กิจการอุตสาหกรรมต้องสร้างบ่อเก็บน้ำเสีย ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้ถ้าแสดงให้เห็นผู้ใช้งบการเงินทราบจะถือว่าเป็นการ

¹⁰ Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1973) p. 18

¹¹ John Topper Marlin, "Accounting for Pollution," The Journal of Accountancy (February, 1973) p. 46

เปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้น) ซึ่งการแสดงรายละเอียดเช่นนี้ บริษัทยังจะได้รับประโยชน์ที่ไม่สามารถประมาณได้ เช่น เป็นการสร้างทัศนภาพที่ดีของกิจการ ลดความเสี่ยงจากกรณีที่อาจถูกฟ้อง¹²

ขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลตามความเห็นของนักบัญชีต่าง ๆ นับวันก็จะพยายามเรียกร้องให้ขยายวงกว้างออกไป ตัวอย่างเช่น

✓ Stephen L. Bizby มีความเห็นว่า ผู้สอบบัญชีควรจะกำหนดให้เป็นรายละเอียดประกอบการเงิน คือ

1. งบที่แสดงการปรับปรุงระดับราคาแล้ว
2. มูลค่าปัจจุบัน (รวมถึงรายได้อื่นที่เกิดจากมูลค่าที่เปลี่ยนแปลง)
3. ขอบเขตของความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ และความไม่แน่นอนของข้อมูลเพิ่มเติม เช่น บัญชีลูกหนี้ และค่าเสื่อมราคา
4. การคาดคะเนของฝ่ายจัดการที่สมเหตุผล ซึ่งจะช่วยให้การพยากรณ์ของผู้ใช้งบการเงินดีขึ้น
5. ความรับผิดชอบของกิจการที่มีต่อสังคมในแง่ต่าง ๆ ต้องกำหนดหรืออธิบายได้อย่างชัดเจนพอสมควร

✓ นอกจากนี้ยังเห็นว่า มีข้อมูลอื่นที่กิจการควรทำการเปิดเผย แต่ในปัจจุบันนี้ไม่มีการเปิดเผยเลย เช่น

1. ค่าใช้จ่ายของการวิจัยและพัฒนา
2. ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษา
3. ค่าใช้จ่ายลงทุนตามโครงการ
4. การวิเคราะห์กระแสเงินสดของกิจการ งบแสดงแหล่งเงินทุน ซึ่งแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน¹³

✓ Robert A. Kleckner มีความเห็นว่า งบการเงินจะมีประโยชน์ต่อผู้อ่านมากขึ้น ถ้ารายงานอย่างระมัดระวังและเปิดเผยรายการต่อไปนี้

¹²Azmi D. Mikhail, "Capital Budgeting for Pollution Control," Journal of General Management Vol. 1 (No. 1, 1973) 43

¹³Stephen L. Buzby, "The Nature of Adequate Disclosure," Journal of Accountancy (April, 1974) 47

- แสดงรายการสินค้าคงคลังแยกตามกลุ่มของลูกค้าที่คาดว่าจะขายได้ เช่น ขายตามสัญญาซื้อขาย, สัญญาที่ทำกันกับรัฐบาล, สัญญารายย่อย ขายปลีก, ขายส่ง
- สรุปการโตมาและการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประจำตามปีที่ได้สินทรัพย์มา เพื่อให้ผู้วิเคราะห์งบประมาณหาข้อแตกต่างไปเทียบกับระดับราคาสินค้า
- จำนวนเงินลงทุนในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ฝ่ายจัดการเห็นชอบแล้ว เช่น การวิจัยและพัฒนาการ ควรอธิบายว่า เริ่มตั้งแต่งวดใด สิ้นสุดงวดใด
- สรุปงบแยกอายุหนี้ของลูกหนี้ที่ปรากฏในงบดุล
- ข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการบัญชี แต่คาดว่าจะมีผลกระทบกระเทือนต่อภาระดำเนินงานในอนาคต เช่น วันหมดสัญญาและวันเริ่มสัญญาใหม่กับสหพันธกรรม การคาดคะเนตลาด เป้าหมายทางการตลาดของปีต่อไป และข่าวเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ใหม่
- สถิติเกี่ยวกับการเปรียบเทียบระหว่างอุตสาหกรรม และความเห็นของฝ่ายจัดการเกี่ยวกับกรณีนี้
- ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับส่วนการตลาดของธุรกิจ¹⁴

John M. Myers มีความเห็นว่า ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาโครงร่าง (Frame work)

ในการเปิดเผยข้อมูลต่อผู้ใช้งบการเงินดังนี้

1. รายงานสรุปการเปิดเผยทางการบัญชี

1.1 ข้อมูลภายนอก

- ภาวะทางเศรษฐกิจทั่วไป
- ทาที่ของรัฐบาล
- การพัฒนาในอุตสาหกรรม
- การดำเนินการของคู่แข่ง

1.2 ข้อมูลภายใน

- งบแสดงแผนงาน (งบประมาณ)
 - เกี่ยวกับเศรษฐกิจ
 - เกี่ยวกับสังคม
- งบแสดงฐานะ (งบดุล)
 - เกี่ยวกับเศรษฐกิจ
 - เกี่ยวกับสังคม

¹⁴Robert A. Kleckner, "Disclosure is the Weak Spot in Audits,"
Business Week (June 30, 1973) P. 45

- งบเกี่ยวกับการดำเนินการ (งบกำไรขาดทุนและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงทางการเงิน)

- เกี่ยวกับการเศรษฐกิจ
- เกี่ยวกับการสังคม

2. รายงานที่เปิดเผยข้อมูลเฉพาะอย่าง

2.1 รายงานตามข้อบังคับของกฎหมาย

2.2 รายงานการวางแผน

- งบกระแสเงินสดสำหรับเจ้าหน้าที่ระยะสั้น
- การวางแผนระยะยาวสำหรับผู้ลงทุน
- การวิเคราะห์รายละเอียดของโครงการสำหรับฝ่ายจัดการ
- เสนอนโยบายและแผนงานที่กิจการมีบทบาทต่อสังคมสำหรับสาธารณชน

2.3 รายงานการควบคุม

- เปรียบเทียบกระแสเงินสดที่จ่ายจริงกับงบประมาณ มีงบการดีราคาสินทรัพย์อื่น สำหรับเจ้าหน้าที่ระยะสั้น
- ตัวเลขเปรียบเทียบ 5 ปี ของแผนงานกับผลปฏิบัติจริงสำหรับผู้ลงทุน
- วิเคราะห์สถิติของผลต่างจากงบประมาณ ผลการดำเนินงานในอดีต และบรรทัดฐานของอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน เพื่อประโยชน์ของฝ่ายจัดการ
- เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของกิจการที่จะช่วยเหลือสังคม (การปฏิบัติต่อลูกค้า, ทำการผลิตแบบประหยัด, การอนุรักษ์ธรรมชาติ, วิถีชีวิต) สำหรับมหาชน

2.4 การเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลเพื่อการพิจารณาแผนการดำเนินงานในอนาคต

- รายงานการใช้และแหล่งของสินทรัพย์เหลวที่ใช้ในปัจจุบัน เพื่อประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ระยะสั้น
- แหล่งที่มาและการใช้ทรัพยากรที่มีอายุใช้งานนาน และรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินเพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน สำหรับเจ้าหน้าที่ระยะสั้น
- เปรียบเทียบรายงานที่กำหนดโดยกฎหมาย กับรายงานที่สร้างขึ้นตามปกติ เกี่ยวกับทรัพย์สินและหนี้สินไม่แน่นอน เพื่อประโยชน์ของฝ่ายจัดการ
- รายงานฐานะการเงินและการปฏิบัติการที่ทำให้บรรลุเป้าหมายทั้งทางเศรษฐกิจและสังคม ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ของมหาชน¹⁵

003618

¹⁵ Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure (Englewood Cliff, New Jersey : Prentice-Hall, Inc. 1973) PP.126-127

Norton M. Bedford คาดว่าการเปิดเผยข้อมูลจะมีความสำคัญยิ่ง ๆ ขึ้นไป และในอนาคตต้องมีการเปิดเผยรายละเอียดเหล่านี้ คือ

1. ถ้าแนวโน้มยังเป็นเช่นปัจจุบัน ภายใน 10 ปีข้างหน้าอาจต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนที่จะใช้จ่ายทางสังคม กับต้นทุนการดำเนินงานของกิจการ
2. การเปิดเผยเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ (human assets) และค่านิยมของกิจการ จะมีแนวโน้มที่จะเปิดเผยในอนาคตมากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
3. เปิดเผยแผนการจัดการและการคาดคะเนประจำปี และหากเป็นไปได้ควรทำสำหรับระยะ 5 ปีด้วย
4. หากระดับราคาของสินค้าทั่วไปและเฉพาะอย่างมีแนวโน้มเปลี่ยนแปลงเหมือนกับระยะที่ผ่านมา การเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาโดยแสดงงบการเงินหลังจากปรับค่าตามดัชนีราคาแล้ว คงจะเป็นที่ยอมรับในทางปฏิบัติต่อไป
5. แนวโน้มการใช้ทรัพยากรที่คาดคะเนไว้ ต้องทำการเปิดเผยในรายงานทางบัญชี
6. การเปิดเผยความเสี่ยงของการดำเนินธุรกิจ โดยกำหนดความเสี่ยงจากการวิเคราะห์ที่มีเหตุผล หรือกำหนดจากความเห็นที่พิจารณาแล้ว¹⁶

นอกจากนี้ยังมีนักบัญชีทำการสำรวจทัศนคติของกลุ่มบุคคลในสาขาต่าง ๆ ถึงแนวความคิดที่ว่า "ควรจะมีการเปิดเผยการคาดคะเนรายได้ของกิจการให้ผู้ลงทุนทั่วไปทราบหรือไม่" ผลการสำรวจนี้ต่างก็มีความเห็นว่า ควรที่จะเปิดเผยข้อมูลนี้ แต่ในแต่ละกลุ่มให้ความสำคัญมากน้อยต่างกัน ในการสำรวจนี้จะให้น้ำหนักของความสำเร็จตั้งแต่ 0 ถึง 6

สถาบันนักวิเคราะห์การเงินของอังกฤษ (Institute of Chartered Finance Analysts) ให้ความสำคัญ 3.44 ใน 6 หรือ 57.3 %

สถาบันนักบริหารทางการเงิน (Financial Executive Institute) ให้ความสำคัญ 1.97 ใน 6 หรือ 32.8 %

สถาบันผู้สอบบัญชีอิสระแห่งอเมริกา (AICPA) ให้ความสำคัญ 1.84 ใน 6 หรือ 30.7 %¹⁷

¹⁶ Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure (Englewood Cliff, New Jersey, Prentice-Hall, Inc., 1973) p.200

¹⁷ Richard J. Asebrook and D. R. Carmichael, "Reporting on Forecasts : A Survey of Attitudes", Journal of Accountancy (August, 1973) 38-48

เมื่อประมวลแนวความคิดของนักบัญชีต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้วจะเห็นแนวโน้มว่านักบัญชีพยายามที่จะเรียกร้องให้ขอบเขตการเปิดเผยข้อมูลขยายวงกว้างขึ้น เพื่อให้เป็นประโยชน์แก่ผู้ลงทุนมากที่สุด ส่วนผู้ใช้งบการเงินทางอื่นจะมีความสำคัญรองลงมา เช่น เจ้าหนี้ซึ่งในสายตาของนักบัญชีแล้ว ให้ความสำคัญน้อยกว่าผู้ลงทุน อย่างไรก็ตาม หมายความว่านักบัญชีไม่เห็นความสำคัญของกลุ่มผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น ๆ เลย จะเห็นว่านักบัญชีเองก็พยายามที่จะให้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมเช่นกัน

หากจะสรุปแนวความคิดของนักบัญชีต่าง ๆ เกี่ยวกับโครงสร้าง (Framework) ของการเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือจากข้อมูลทางด้านบัญชีการเงิน ซึ่งต้องทำการเปิดเผยมากเพียงพอที่จะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดแล้ว พอดีสรุปได้ดังนี้

1. ข้อมูลเกี่ยวกับภาวะแวดล้อมทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ภาวะเงินเฟ้อ การเปลี่ยนแปลงของระดับราคา ภาวะการแข่งขันในตลาด ตลอดจนการคาดคะเนเกี่ยวกับภาวะการแข่งขัน และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกิดจากสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่จะส่งผลกระทบต่อกิจการ
2. ข้อมูลที่เกี่ยวกับทรัพยากร อันได้แก่แหล่งวัตถุดิบ หรือสิทธิอื่นใดที่ทำให้เป็นข้อได้เปรียบกิจการอื่นในแง่ของทรัพยากร
3. ข้อมูลที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม อันได้แก่การเปิดเผยถึงการตั้งค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของสังคม เช่น ตั้งงบเกี่ยวกับการอนุรักษ์ธรรมชาติ
4. ข้อมูลทางการตลาด อันได้แก่การเปิดเผยค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ การแสดงการคาดคะเนยอดขายและกำไรในอนาคต หรือการแสดงยอดขายแยกตามผลิตภัณฑ์
5. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงิน อันได้แก่ การลงทุนในโครงการระยะยาวที่สมบูรณ์ แสดงการหมุนเวียนของเงินสด การเปลี่ยนแปลงของเงิน

แถลงการณ์และความเห็นของสมาคมนักบัญชีในต่างประเทศ

ข้อบังคับมาตรฐานเกี่ยวกับการบัญชีของสมาคมนักบัญชีในสหรัฐอเมริกา และประเทศอังกฤษ มีอิทธิพลต่อแนวความคิดของนักบัญชีทั่วโลก ปัจจุบันนี้จะเห็นว่าแถลงการณ์หรือระเบียบข้อบังคับของสมาคมนักบัญชีทางการบัญชีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกมักจะอ้างอิงหรือดัดแปลงมาจากสหรัฐอเมริกา และประเทศอังกฤษแทบทั้งสิ้น ซึ่งบางครั้งอาจจะนำมาดัดแปลงเพียงเล็กน้อยเพื่อให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมในแต่ละประเทศ

ในประเทศไทยเราเองก็ได้รับอิทธิพลแนวความคิดจากสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ ทั้งเกี่ยวกับหลักการบัญชีการจัดตั้งสมาคมนักบัญชี ตลอดจนระเบียบข้อบังคับเพื่อให้สมาชิกปฏิบัติ รวมทั้งแนวความคิดพื้นฐานในการออกกฎหมายมาเป็นข้อบังคับทางด้านธุรกิจและการบัญชี

การวิจัยครั้งนี้จะนำข้อบังคับ หลักการ ตลอดจนจริยธรรม (Ethics) ของ SEC, AICPA, และ Institute of Chartered Accountants in England and Wales. มาพิจารณาเป็นส่วนใหญ่

SEC มักจะกำหนดมาตรการใหม่ ๆ ให้ทันสมัยอยู่เสมอในการที่จะทำให้ผู้ลงทุนได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่ในการพิจารณาวิเคราะห์งบการเงิน เพื่อเป็นข้อมูลชั้นมูลฐานในการตัดสินใจ SEC จึงเข้มงวดต่อบริษัทที่จะมาจดทะเบียนเพื่อขอซื้อขายหุ้นต่อมหาชน อันเป็นมูลเหตุให้ SEC กำหนดรายการขั้นต่ำที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนและงบดุล (ผนวก ก.) ดังจะเห็นได้จากเหตุผลที่ SEC ประกาศไว้ตอนออกข้อบังคับ S-X (Regulation S-X) ว่า "ข้อมูลที่จำเป็นสำหรับงบการเงินต้องสนองความต้องการขั้นต่ำสุดของผู้ใช้งบการเงิน เพื่อจะไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดแก่ผู้ใช้งบการเงินนั้นด้วย"¹⁸



¹⁸ Joseph A. Silvoso and Royel M. M. Baner, Auditing, (Sed. Ed. Chicago : South-Western Publishing Company, 1965) p. 518.

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากคำวินิจฉัยของ SEC เกี่ยวกับปัญหาการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ประมาณ 100 เรื่องด้วยกัน แล้วจะได้แนวความคิดที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องนี้สรุปได้ 5 ประการคือ

1. ผลประโยชน์ของส่วนรวมเป็นส่วนสำคัญ
2. ในกรณีที่ผลประโยชน์ของกลุ่มต่าง ๆ ชัดกัน การปกปิดข้อความที่มีประโยชน์ควรจะทำก็ต่อเมื่อขอบเขตความเสียหายจากการเปิดเผยข้อมูลที่มีต่อกิจการมีมากกว่าผลประโยชน์ที่จะเกิดแก่ส่วนรวม
3. สืบเนื่องจากการถือเอาประโยชน์ของส่วนรวมเป็นความสำคัญเบื้องต้น จึงต้องยึดถือแนวความคิดเกี่ยวกับความสำคัญของรายการ (Materiality) เป็นแนวทางพิจารณาที่สำคัญ
4. งบการเงินที่สร้างขึ้นตามแบบฟอร์มที่ยอมรับกันมาจนเป็นที่คุ้นเคย อาจจะไม่เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ได้อย่างเพียงพอ เช่น สภาวะการณที่สำคัญ เงื่อนไขต่าง ๆ ตลอดจนการคาดคะเนซึ่งเป็นข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการตัดสินใจ
5. เนื้อหาของงบการเงินที่ชัดเจน สมบูรณ์ และไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องเปิดเผยให้แก่ผู้ลงทุนที่รอบรู้เยี่ยงวิญญูชน (prudent investors)¹⁹

ในเดือนเมษายน 2516 SEC กำหนดให้บริษัทที่ขึ้นทะเบียนซื้อขายหุ้นกับ SEC ให้เปิดเผยเกี่ยวกับสภาพคล่อง (Liquidity) และต้นทุนของสินเชื่อ (Credit Costs) โดยมีจุดมุ่งหมายให้ผู้สนใจจะลงทุน หรือผู้สนใจในกิจการบริษัทนั้น ๆ ได้รับข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญในการวิเคราะห์กิจการนั้นมากยิ่งขึ้น

ข้อกำหนดที่ SEC ประกาศใช้เป็นข้อบังคับได้แก่ ข้อกำหนดต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- กำหนดให้กิจการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับยอดคงเหลือของเงินชดเชย (Compensating Balances) หรือเงินสดที่ต้องฝากไว้กับธนาคารภายใต้เงื่อนไขของสัญญาถ่วง
- วงสินเชื่อที่ได้รับการอนุมัติจากธนาคารหรือบริษัทประกันภัย แต่กิจการยังไม่ได้ใช้สินเชื่อนั้น
- ต้นทุนของการถ่วงระยะสั้น รวมทั้งการเปิดเผยอัตราดอกเบี้ยต่อปีด้วย²⁰

¹⁹ J. C. Ray, (Editor) Independent Auditing Standard (Holt, Rinchart and Winsen, Inc. New York 1964) p. 387.

²⁰ The Wall Street Journal, April 13, 1973, p.7

ต่อมา SEC ประกาศข้อบังคับกำหนดให้บริษัทที่ต้องจดทะเบียนขายหุ้นกับ SEC ต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพิ่มขึ้น ซึ่งคำประกาศนี้จะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 สิงหาคม 2516 รายการที่กำหนดให้เปิดเผยเพิ่มเติมมีดังนี้

- ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการแข่งขันในอุตสาหกรรม หรือในผลิตภัณฑ์หลัก ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับราคา การให้บริการ การประกัน และคุณค่าของผลิตภัณฑ์
- ความจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบ ประสิทธิภาพ และภูมิหลังของฝ่ายจัดการ หรือบุคคลสำคัญอื่น ๆ เช่น นักวิจัย หรือผู้จัดการผลิตภัณฑ์ และผู้จัดการขาย นอกจากนี้ยังให้เปิดเผยถึงความผูกพันทางกฎหมาย เช่น การล้มละลาย ถูกพิพากษาทางคดีอาญาของผู้บริหารหรือประธาน ตลอดจนเครือญาติด้วย
- เปิดเผยโดยเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับแผนการประกาศผลิตภัณฑ์ใหม่สู่สาธารณชน หรือการเข้าสู่ธุรกิจประเภทใหม่ พร้อมทั้งรายละเอียดการเพิ่มของวิศวกร หรือการวิจัยที่จำเป็นในการนำสินค้าออกสู่ตลาด

นอกจากนี้ในเวลาต่อมา SEC ก็ยังกำหนดข้อบังคับใหม่ให้บริษัทสมาชิกต้องทำการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินตั้งแต่ 31 ธันวาคม 2516 เป็นต้นไปดังนี้

- กำหนดให้บริษัทน้ำมัน, เหมืองแร่ และอุตสาหกรรมถลุง (Extractive Industries) ต้องแสดงตัวเลขสำรองค่าใช้จ่ายของการสูญเสีย (Depletion) เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความล้มเหลวในการแสวงหาทรัพยากร ("Dry hole" Costs)
- กำหนดให้บริษัทแสดงกำไรจากการเก็บสินค้าคงคลัง เมื่อมีการนำเอาสินค้านั้นออกขาย หากว่าต้นทุนสินค้าขายนั้นต่ำกว่าราคาทดแทน ซึ่งอาจเกิดขึ้นเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อ โดยแสดงผลแตกต่างที่เกิดจากราคาทดแทนและราคาตามบัญชี ซึ่งจะกระทบกระเทือนกำไรเบื้องต้น ในกรณีที่จะใช้ราคาทดแทนของสินค้ามาคำนวณเป็นต้นทุนสินค้าขาย
- กำหนดให้บริษัทเปิดเผย "สรุปนโยบายทางการบัญชีที่สำคัญ" และแสดงผลกระทบกระเทือนกำไรเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชี และต้องแสดงรายการที่ผิดปกติ (Nonrecurring) ทั้งที่เป็นค่าใช้จ่าย และรายได้ในปัจจุบัน
- กำหนดให้บริษัทแสดงข้อมูลแยกตามประเภทของธุรกิจ (Line-of-business) ทั้งยอดขายและกำไร ในรายงานประจำปีที่เสนอผู้ถือหุ้น ซึ่งในปัจจุบันนี้ต้องรายงานต่อ SEC ด้วย
- กำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าเข้าทำปีข้างหน้า และสัญญาเข้าที่ยังคงเหลืออยู่ แต่ที่สำคัญที่สุดต้องแสดงมูลค่าปัจจุบันของสัญญา โดยนำอัตราดอกเบี้ยมาเป็นตัวลด (Discount)

²¹The Wall Street Journal, June 4, 1973, p.7

²²"New Rules to Keep Investors in the Know," Business Week (January 5, 1974) p. 47

จากข้อกำหนดของ SEC ดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่าเป็นการกำหนดข้อบังคับให้กิจการทั่ว ๆ ไป ที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนเพื่อขายหุ้นกับ SEC ต้องปฏิบัติตาม นอกจากนี้ SEC ยังมีข้อกำหนดเฉพาะสำหรับให้บริษัทในอุตสาหกรรมบางประเภทต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดบางประการโดยเฉพาะก็มี เช่น กำหนดให้บริษัทที่สร้างอาวุธ และบริษัทที่มีสัญญาระยะยาวต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

- ต้นทุนของสินค้าคงคลังที่จะใช้ในสัญญาระยะยาว และอธิบายถึงวิธีการที่จะใช้ หากว่าต้นทุนของสินค้าคงคลังยังคงที่
- ค่าเสียหายตามสัญญาที่แน่นอน (Certain contract claims) และสภาพเกี่ยวกับการจ่ายเงินเมื่อครบสัญญา²³

เมื่อพิจารณาจากข้อกำหนดของ SEC ดังกล่าวมาข้างต้นทั้งหมด จะเห็นแนวโน้มการทำงานของ SEC ได้เป็นอย่างดีว่า มีอิทธิพลเหนือบริษัทที่ต้องการจดทะเบียนเพื่อซื้อขายหุ้นในตลาดหุ้น SEC จะทำการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับผู้สนใจจะลงทุนในการวิเคราะห์ฐานะของกิจการต่าง ๆ ทั้งนี้ SEC มีแนวความคิดหลักว่า ต้องทำการเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอที่จะไม่ทำให้ผู้สนใจจะลงทุนเข้าใจผิดในสาระสำคัญ ดังนั้น SEC จึงมีการปรับปรุงพัฒนาหลักการใหม่ ๆ ออกมาเพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ตั้งไว้ หลักการหรือกฎข้อบังคับเหล่านี้จะถือว่าสมบูรณ์แบบ (Perfect) ยังไม่ได้ ทั้งนี้เพราะสภาวะแวดล้อมและวิวัฒนาการทางธุรกิจซึ่งก้าวหน้าอยู่เสมอ

ส่วนการยกเลิกกฎหรือระเบียบใด ๆ ก็คงจะเหมือนกับหลักการยกเลิกกฎหมายทั่วไป คือว่าวิธีแรกก็คือ ประกาศยกเลิกอย่างเป็นทางการ วิธีที่สองคือว่า กฎหรือหลักการใหม่ถ้าขัดแย้งกับของเดิม ก็ถือว่ากฎหรือหลักการเดิมยกเลิกไปโดยปริยาย ส่วนใดที่ยังไม่มีกฎหรือหลักการใหม่มาทดแทน ก็ถือว่ายังมีผลใช้บังคับอยู่

กฎหรือระเบียบที่ SEC กำหนดขึ้นทั้งหมดมักจะมีจุดมุ่งหมายให้ผู้สนใจลงทุนได้รับประโยชน์เป็นอันดับแรก ทั้งนี้เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ตลาดหุ้นเจริญก้าวหน้ายิ่งขึ้น เพราะถ้าผู้สนใจจะลงทุนได้ใช้ข้อมูลเพื่อทำการตัดสินใจได้ใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด ก็จะทำให้ผู้สนใจลงทุนเกิดความเชื่อมั่นว่าตนได้ตัดสินใจโดยทำการไตร่ตรองอย่างรอบคอบแล้ว

²³The Wall Street Journal, May 8, 1974, p. 12

ส่วนสมาคม AICPA จะมีจุดมุ่งหมายในการออกกฎหรือระเบียบปฏิบัติให้สมาชิกซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีอิสระปฏิบัติตาม เพื่อเป็นการยกมาตรฐานของวิชาชีพสอบบัญชีให้สูงขึ้นเป็นอันดับแรก โดยมีวัตถุประสงค์รองลงไปคือ การให้ข้อมูลทางการเงินอย่างเพียงพอแก่ผู้สนใจในงบการเงิน เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ฐานะหรือวิเคราะห์สมรรถภาพในการหากำไรของกิจการนั้น ๆ

สมาคม AICPA ก็มีข้อบังคับของสมาคมให้สมาชิกยึดปฏิบัติคือ ข้อกำหนดแห่งจริยธรรมของวิชาชีพ (The Code of Professional Ethics) ข้อ 2.02 ระบุว่า

จะถือว่าสมาชิกของสมาคมบกพร่องต่อข้อกำหนดแห่งจริยธรรมของวิชาชีพ และต้องรับผิดชอบในการผิดต่อไปนี้

ก. ละเลยการเปิดเผยความจริงที่ผู้สอบบัญชีรู้ และการเปิดเผยข้อมูลนี้เป็นสิ่งจำเป็นที่จะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด

ข. ละเลยที่จะรายงานรายการที่มีนัยสำคัญที่ควรจะปรากฏในงบการเงิน ซึ่งรายการที่ละเลยนี้ผู้สอบบัญชีรู้ถึงข้อเท็จจริงอยู่แล้ว

ค. ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ง. ละเลยที่จะหาข้อมูลให้เพียงพอ

จ. ละเลยหรือมองข้ามรายการที่ปฏิบัติผิดจากหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป หรือขบวนการเปิดเผยข้อมูลตามหลักปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับทั่วไป

สมาคม AICPA ยังได้ตั้งคณะกรรมการศึกษาริชัยทางการบัญชี (Accounting Research Study) เพื่อทำการศึกษาริชัยเสนอให้คณะกรรมการหลักการบัญชี (The Accounting Principles Board) หาก APB เห็นชอบก็จะประกาศให้ใช้เป็นข้อบังคับต่อไป ปัจจุบันนี้คณะกรรมการศึกษาริชัยทางการบัญชีได้ทำการวิจัยและพิมพ์เอกสารเผยแพร่ ซึ่งแต่ละเรื่องที่ทำการศึกษาวิจัยแล้ว หากเห็นว่ามีควมจำเป็นต้องทำการเปิดเผยมากขึ้นเพียงใดก็เสนอแนะไว้ให้เป็นแนวความคิดพื้นฐาน ซึ่งก็มีอิทธิพลต่อสมาชิกของสมาคม และมีอิทธิพลต่อแนวความคิดทางการบัญชีของนักบัญชีทั่วโลก เช่นรายงาน ARS เล่มที่ 4 กล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าในงบการเงินว่า "ควรแสดงมูลค่าของสัญญาเช่าที่จ่ายเงินไปแล้วไว้ระหว่างสินทรัพย์และหนี้สิน เพื่อแสดงให้เห็นถึงสิทธิที่จะใช้บริการจาก

ทรัพย์สินนั้น²⁵

ในปี 2515 คณะกรรมการหลักการบัญชี (APB) ของสมาคม AICPA ออกความเห็นของคณะกรรมการ ฉบับที่ 22 ว่าด้วย "การเปิดเผยนโยบายการบัญชี" ทั้งนี้เพราะมีความเห็นและข้อปฏิบัติแตกต่างกันระหว่างบริษัทต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกา บางแห่งถือข้อสรุปนโยบายการบัญชีเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของงบการเงิน แต่บางแห่งถือ เป็นเพียงข้อมูลส่วนประกอบที่จะให้การพิจารณาข้อมูลนำได้ดีขึ้น เมื่อมีข้อปฏิบัติที่แตกต่างกันเช่นนี้ คณะกรรมการหลักการบัญชีจึงออกแถลงการณ์ฉบับนี้มาเพื่อให้ยึดถือปฏิบัติตั้งแต่ต้นปี 2515 สารสำคัญที่พอจะสรุปได้คือ

นโยบายการบัญชีมีส่วนกำหนดผลงานทางบัญชี เป็นอย่างมากจนกล่าวได้ว่า งบการเงินทั้งหลายจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ก็ต่อ เมื่อผู้ใช้เข้าใจนโยบายการบัญชีเป็นอย่างดีเท่านั้น ควรเปิดเผยหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องซึ่งจะมีผลกระทบต่อฐานะทางการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน และรายงานผลการดำเนินงานของกิจการ โดยทั่วไปแล้วควรจะอธิบายเหตุผลในการเลือกหลักการบัญชีเกี่ยวกับ เวลาที่จะลงบัญชีรายรับ (recognition of revenue) และวิธีจัดแบ่งต้นทุนของทรัพย์สิน (allocation of asset costs) ในงวดปัจจุบันและงวดอนาคต

นอกจากนี้ควรจะอธิบายหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติซึ่งมีลักษณะต่อไปนี้คือ

ก. เป็นหลักการบัญชีและวิธีเลือกใช้จากทางเลือกหลายทางที่เป็นไปได้

ข. เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่ใช้เฉพาะในอุตสาหกรรมนั้น ๆ ถึงแม้ว่าจะนิยมใช้กันแพร่หลายก็ยังคงควรจะอธิบายไว้

ค. เป็นหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับทั่วไป ซึ่งได้นำมาใช้ในแนวที่ผิดปกติ หรือแปลกกว่าธรรมดา

การเปิดเผยควรแสดงต่อทำงบการเงิน โดยใช้หัวข้อว่า "สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ" (Summary of Significant Accounting Policies)

²⁵ John H. Myers, Reporting of Leases in Financial Statements (Accounting Research Study No. 4, AICPA, 666 fifth Ave., New York 19, N.Y., 1962) p. 38

²⁶ APB ฉบับที่ 22 Disclosure of Accounting Policies April 1972
ผู้แปล กลุ่มสรุปความเห็นหลักการบัญชี, วารสารนักบัญชี ปีที่ 24 เล่ม 1 กันยายน 2515 หน้า 63

The American Accounting Association (AAA) เห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นสิ่งจำเป็นและเป็นมาตรฐานที่สำคัญ จึงให้ข้อเสนอแนะว่า ควรจะคำนึงเป็นพิเศษถึงเรื่องต่าง ๆ เช่น ขอบเขตของการเปิดเผยที่สมควร และสามารถทำได้ วิธีการต่าง ๆ ที่ให้บรรลุถึงการเปิดเผยอย่างเพียงพอ สามารถให้เกิดการเปรียบเทียบในงวดเวลาที่ต่างกัน และสามารถเปรียบเทียบระหว่างบริษัทต่าง ๆ ได้

แถลงการณ์และความเห็นของสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย

ในประเทศไทยมีผู้เริ่มเห็นความสำคัญเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับตลาดเงินทุนที่ขยายตัวขึ้นอย่างรวดเร็ว ข้อมูลที่ถูกต้องตามมาตรฐานทางการบัญชีย่อมเป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากรายละเอียดของข้อมูลมีมาก การเปิดเผยข้อมูลจึงควรมีหลักเกณฑ์ให้ถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน แม้แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ไม่มีบัญญัติไว้ ในปี 2511 สมาคมนักบัญชีจึงออกแถลงการณ์ว่าด้วยการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อให้สมาชิกของสมาคมยึดถือปฏิบัติตาม แต่ก็มีปัญหายุ่งยากเกิดขึ้น เพราะว่าผู้ที่มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน ตลอดจนผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นสมาชิกของสมาคมทั้งหมด และทางสมาคมไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะบังคับให้งบการเงินเป็นไปตามวัตถุประสงค์นี้ได้

✓ แถลงการณ์ของสมาคมนักบัญชีว่าด้วยการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ มี 6 ข้อ ดังนี้

1. งบการเงินเป็นประโยชน์แก่ผู้ลงทุน ผู้ให้เครดิต ผู้เก็บภาษีอากร และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องในด้านการตัดสินใจซื้อขายหุ้น การควบคุมผู้บริหารงานของบริษัท การพิจารณาเครดิต และการเก็บภาษีอากรให้เป็นธรรม เพื่อให้เกิดประโยชน์ดังกล่าว ผู้บริหารงานของบริษัทเป็นผู้รับผิดชอบเปิดเผยรายการและข้อมูลต่าง ๆ ในงบการเงินอย่างเพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงิน ที่มีความรู้ทางด้านธุรกิจและการเงินตามสมควร
2. ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบเกี่ยวกับการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ เนื่องจากมาตรฐานการรายงานข้อ 3 กำหนดว่า "รายการและข้อมูลต่าง ๆ ที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอ เว้นแต่จะโต้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี" ในด้านของผู้สอบบัญชีนั้น งบการเงินที่ถูกต้องตามที่ควรนั้น นอกจากต้องทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องแสดงรายการและข้อมูลต่าง ๆ อย่างเพียงพอด้วย มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีมีหน้าที่แจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี
3. รายการและข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอ ได้แก่ เรื่อง

สำคัญที่อาจจะกระทบกระเทือนการตัดสินใจของผู้ใช้บการเงิน รวมทั้งเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันสิ้นปี ภาวะความรับผิดชอบของบริษัทที่ไม่บันทึกไว้ในบัญชีกับรายการและข้อมูลต่าง ๆ ที่กฎหมายบัญชีให้แสดงไว้โดยเฉพาะ

4. การเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินได้แก่แบบของงบการเงิน ศัพท์ที่ใช้ การแสดงรายการในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน และรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็น

5. ประโยชน์อย่างหนึ่งของการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินได้แก่การที่ผู้ใช้บการเงินเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปี และระหว่างบริษัท เพื่อให้ทราบการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทางธุรกิจและการเงิน ดังนั้นไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีโดยไม่จำเป็น ซึ่งอาจเป็นผลทำให้เปรียบเทียบงบการเงินไม่ได้ ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีระหว่างปี ควรให้ข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้บการเงินสามารถพิจารณารายการและข้อมูลในงบการเงินของปีปัจจุบัน โดยเทียบเคียงกับรายการและข้อมูลในงบการเงินของปีก่อนตามหลักเกณฑ์เดิมได้ นอกจากนี้ ในกรณีที่ค่าของเงินตราเปลี่ยนแปลงมากอาจจำเป็นต้องใช้ข้อมูลเพื่อการปรับปรุงค่าของเงินตราของรายการและข้อมูลในงบการเงินด้วย

6. การเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอนี้ไม่หมายความว่าถึงการเปิดเผยรายการและข้อมูลบางอย่างที่อาจเกิดความเสียหายแก่บริษัท และการเปิดเผยความลับของลูกค้า ซึ่งแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพ²⁷

หลังจากที่สมาคมนักบัญชีออกแถลงการณ์ฉบับนี้ออกมาแล้ว ก็ไม่มีแถลงการณ์หรือระเบียบออกมาอีกเลย จนกระทั่งในวันที่ 17 มีนาคม 2514 สมาคมฯ ร่วมกับคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บ.ช.) จัดให้มีสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตครั้งที่ 1 ขึ้น การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นหัวข้อหนึ่งที่หยิบขึ้นมาสนทนากันเพื่อหาข้อยุติ แต่เมื่อเสร็จสิ้นการสัมมนาครั้งนี้ก็ยังไม่สามารถหาข้อยุติได้ และเห็นควรตั้งคณะทำงานขึ้นทำการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับ "การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน" เพื่อนำมาพิจารณาเป็นแนวทางเพื่อหาข้อยุติ ต่อมาคณะทำงานฯ ได้นำผลการศึกษาเสนอต่อสมาคมนักบัญชีเมื่อวันที่ 29 มิถุนายน 2515 มีสาระโดยสรุปว่า

รายงานงบการเงินของธุรกิจที่เป็นของบริษัทจำกัด ควรจะได้กระทำเป็นแบบรายงาน (Report Form) และอย่างน้อยจะต้องมีประเภท และหรือรายการตามแบบที่คณะทำงานฯ กำหนด จึงจะถือว่าเป็นรายการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ (Adequate Disclosure)



²⁷ สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย แถลงการณ์การเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอ พ.ศ. 2511

²⁸ วิจารณ์ เล่าหะพันธ์, "ความเห็นของคณะกรรมการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน" วารสารนักบัญชี ปีที่ 23 เล่มที่ 3 มีนาคม 2515 หน้า 399

หลังจากคณะกรรมการฯ เสนอรายงานต่อสมาคมนักบัญชีแล้ว ในการชุมนุมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ครั้งที่ 2 เมื่อวันที่ 23 ธันวาคม 2515 สมาคมฯ ได้เสนอ "การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน" ให้สมาชิกของสมาคมนำไปยึดเป็นแนวปฏิบัติ ใจความโดยสรุปคือ แบบของงบดุลที่กำหนดเป็นแบบมาตรฐาน (Standard Form) เปรียบเทียบรายการระหว่างปีปัจจุบันและปีก่อน ตอนท้ายเป็นรายงานของผู้สอบบัญชี งบกำไรขาดทุนเป็นแบบรายงาน (Report Form) เปรียบเทียบตัวเลขสองปีเช่นกัน นอกจากนี้ยังมีงบกำไรสะสมแสดงเป็นแบบรายงานมีตัวเลขสองปีเปรียบเทียบกัน การจัดเรียงรายการต้องเป็นไปตามที่กำหนด และมีคำอธิบายเกี่ยวกับรายการที่เสนอในงบการเงินว่า แต่ละรายการหมายถึงอะไรบ้าง อย่างน้อยที่สุดในแต่ละกลุ่มที่ปรากฏในงบการเงินนั้น ควรจะเป็นลักษณะรายการเช่นใด ซึ่งมีรายละเอียดตามผนวก ข.

เหตุการณ์ภายหลังวันในงบดุล

สืบเนื่องจากข้อสมมุติฐาน (Postulate) ทางการบัญชีที่ว่า ธุรกิจต้องดำเนินการต่อเนื่อง (Going Concern or Continuity) ทำให้มีการแบ่งระยะวัดผลการดำเนินงานออกเป็นระยะ ๆ ตามความเหมาะสม แทนที่จะวัดผลการดำเนินงานเมื่อเลิกกิจการ เมื่อถึงกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้ในงวดบัญชีหนึ่งก็จะมีการสรุปผลการดำเนินงานและแสดงฐานะการเงินของกิจการ ทำให้ผู้สนใจในกิจการนั้นสามารถใช้ตัวเลขเหล่านี้เป็นเครื่องตัดสินใจ แม้ว่าตัวเลขเหล่านี้จะมีความถูกต้องตามควร (Fairly) ก็ตาม

แม้ว่าจะมีการแบ่งระยะเวลาเพื่อวัดผลเป็นงวด ๆ ก็ตาม แต่มิได้หมายความว่าธุรกิจจะหยุดเด็ดขาดตามวันที่ในงบการเงินนั้น จึงทำให้มีเหตุการณ์ภายหลังวันในงบดุลเกิดขึ้นตลอดเวลา ซึ่งบางเหตุการณ์ก็ไม่มีสาระเกี่ยวข้องกับงบการเงินในงวดนั้น บางเหตุการณ์ก็กระทบกระเทือนงบการเงินเป็นอย่างมาก หากผู้ใช้งบการเงินได้ทราบเหตุการณ์เหล่านี้แล้วอาจจะตัดสินใจเป็นอย่างอื่น ในกรณีเช่นนี้ก็ควรที่จะมีการแถลงให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

ตามปกติผู้ใช้งบการเงินจะไม่มีโอกาสรู้ถึงความเสี่ยงบางของกิจการนอกเหนือจากที่แสดงไว้ในงบการเงินและรายงานประจำปี หรือ เอกสารอื่นของกิจการที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

(Public Documents) ผู้เสนองบการเงินบางครั้งก็พยายามหลีกเลี่ยงที่จะให้รายละเอียด ทั้งนี้ อาจจะเป็นเพราะว่าเกรงจะนำความเสียหายมาสู่กิจการเอง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงเป็นบุคคลที่เหมาะสมที่สุดในการที่จะพิจารณาว่าเหตุการณ์ใดควรจะแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ จึงจะไม่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิดจากการใช้งบการเงิน และไม่ให้เกิดความเสียหายแก่กิจการด้วย

เหตุการณ์ภายหลังวันในงบดุลที่สำคัญน่าจะแบ่งได้เป็น 3 ประเภทคือ

1. เหตุการณ์ที่กระทบกระเทือนงบการเงินในงวดที่ปิดบัญชีโดยตรง กล่าวคือ หากว่าเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ในงบการเงินแล้ว จะต้องนำมาพิจารณาปรับปรุงตามประเภทรายการที่เกิดขึ้น แม้ว่าจะเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินก็ควรจะต้องนำมาปรับปรุงรายการ โดยถือเสมือนหนึ่งเกิดขึ้นภายในวันที่ในงบการเงินงวดนั้น ๆ หากว่ากิจการไม่นำมาปรับปรุงรายการ ผู้สอบบัญชีต้องระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย ตัวอย่างเหตุการณ์เหล่านี้ เช่น สำรองหนี้สูญ ไม่เพียงพอ อาจจะเป็นเนื่องจากว่าลูกหนี้รายใหญ่ล้มละลาย จะสังเกตเห็นว่ารายการประเภทนี้มีลักษณะเป็นรายการที่เกิดจากความรู้เท่าไม่ถึงการในระหว่างงวด และมีผลสะท้อนในการประเมินค่าของรายการในงบดุล

2. เหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน แต่ทว่าไม่มีผลกระทบต่องบการเงินในงวดที่ปิดบัญชี แต่อาจจะมีผลกระทบต่ออื่นอย่างมากต่อการประเมินค่าของรายการในงบดุล หรือความสัมพันธ์ระหว่างผู้เป็นเจ้าของ หรือมีผลกระทบต่ออื่นอย่างมากจนไม่สามารถนำกำไรในปีก่อนมาเป็นพื้นฐานในการคำนวณกำไรในปีนี้ ตัวอย่างเหตุการณ์เหล่านี้ เช่น การซื้อกิจการเพิ่มเติม ขยายกิจการบางส่วน สูญเสียสินทรัพย์เป็นจำนวนมากเนื่องจากเหตุการณ์ที่ไม่คาดหมาย และไม่มีประกันภัย หรือประกันไม่คุ้มกับมูลค่าสินทรัพย์นั้น เป็นต้น มีนักบัญชีพยายามที่จะจำแนกเหตุการณ์นี้ออกเป็นประเภทดังนี้

2.1 เหตุการณ์ที่กระทบกระเทือนอย่างมากต่อโครงสร้างทางการเงินของกิจการในปัจจุบัน หรือกระทบกระเทือนความสัมพันธ์ระหว่างผู้ถือหุ้น ไม่ว่าจะในปัจจุบันหรือในอนาคต

2.2 เหตุการณ์ที่กระทบกระเทือนกำไรหรือเงินปันผลที่คาดว่าจะจ่ายในงวดต่อ ๆ ไป เช่น การประกาศขายหุ้นกู้ หรือซื้อขายสินทรัพย์เป็น

จำนวนมาก เป็นต้น²⁹

เหตุการณ์นี้ไม่ต้องนำไปปรับปรุงวงที่ปิดบัญชี แต่ควรรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงข้อเท็จจริงเหล่านี้ โดยแสดงเป็นหมายเหตุท้ายงบการเงิน

3. เหตุการณ์ที่ไม่เกี่ยวกับงบการเงินโดยตรง ไม่ว่าจะ เป็นวงบัญชีใดก็ตาม แต่ที่ว่า เหตุการณ์นี้จะเกี่ยวพันกับกิจการนั้นโดยตรง ซึ่งผู้ใช้งบการเงินควรจะรู้เป็นส่วนเพิ่มเติม ดังนั้น เหตุการณ์นี้จะเปิดเผยหรือไม่เปิดเผยก็ได้ หากเปิดเผยก็ถือว่าเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อให้เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น ตัวอย่างเหตุการณ์เหล่านี้ เช่น การเปลี่ยนแปลงคณะกรรมการบริหาร การค้นพบทรัพยากรที่สำคัญต่อการผลิตของกิจการ ทำสัญญาขายให้ลูกค้ารายใหญ่ การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขทางการตลาด เช่นนี้เป็นต้น

"ในสหรัฐอเมริกาต้องทำการเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันในงบดุลตามกฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ.1933 (Security Act of 1933) และกฎหมายเกี่ยวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ ค.ศ.1934 (Security Exchange Act of 1934)"³⁰ นอกจากนี้ Securities and Exchange Commission ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของกิจการที่จะไปจดทะเบียนเพื่อซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ต้องรับผิดชอบในงบการเงินที่รับรอง จนกระทั่งถึงวันที่ไปจดทะเบียนเพื่อขายหลักทรัพย์ (Effective Date of Registration) กับ SEC แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่า ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบในช่วงระยะเวลาดังกล่าวใหม่ เพียงแต่ว่าผู้สอบบัญชีต้องติดตามดูว่า ตั้งแต่วันที่ในงบดุลที่ตนออกความเห็น จนกระทั่งถึงวันที่กิจการไปจดทะเบียนกับ SEC นั้น มีเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงินใดบ้างที่จะกระทบกระเทือนงบการเงินนั้น หากพบว่ามีก็ต้องรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

²⁹ Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, (Homewood, Illinois : Richard D. Irwin Inc., 1970) p. 575

³⁰ Arthur W. Holmes, Auditing : Principles and Procedure, (Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1959) p. 746

จากการสำรวจทัศนคติเกี่ยวกับการเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงินของบุคคล
กลุ่มต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกา โดยให้ตอบคำถามที่เตรียมไว้ 87 ราย ตอบกลับมา 82 ราย ใน
จำนวน 82 ราย มีบุคคลกลุ่มต่าง ๆ ดังนี้

กลุ่มบุคคล	จำนวนที่ตอบ	คิดเป็น %
1. ผู้ถือหุ้น	39	47.6
2. เจ้าหนี้	24	29.2
3. คนกลาง (All equally important)	10	12.2
4. ผู้ที่สนใจจะลงทุน	6	7.3
5. สาธารณชน	3	3.7
รวม	82	100.0

31

คำถามที่ส่งไปให้ตอบมีเหตุการณ์ที่เกิดภายหลังวันในงบการเงิน 37 รายการ กำหนดให้
ตอบว่า ควรจะเปิดเผยเหตุการณ์เหล่านี้หรือไม่ ซึ่งรายละเอียดตามผนวก ฎ ตัวอย่างบาง
รายการสรุปผลดังนี้

เหตุการณ์	จำนวนที่ตอบ	ควรเปิดเผย		ไม่ควรเปิดเผย	
		จำนวน	เปอร์เซ็นต์	จำนวน	เปอร์เซ็นต์
1. ขยายทรัพย์สิน ส่วนใหญ่ของกิจการ	81	81	100.0	0	0.0
2. กิจการตกเป็น จำเลยในคดีแพ่ง ซึ่งคาดว่าจะแพคดี	82	81	98.8	1	1.2
5. ไฟไหม้หรือ เครื่องจักรเสียหาย บางส่วนซึ่งมีประกัน คุ้มครอง	83	79	95.2	4	4.8
22. ตัวเงินรับที่อยู่ ปรากฏในงบการเงิน ได้นำไปขายลด	81	49	60.5	32	39.5
25. ประกาศจ่าย หุ้นปันผล	82	47	57.3	35	42.7
37 ผู้บริหารคน สำคัญถึงแก่กรรม และมีผู้บริหาร ที่ สามารถดำรง ตำแหน่งแทน	83	9	10.8	74	89.2

32

³¹ J. C. Ray, (Editor) Independent Auditing Standard (New York :
Holt, Rinchart and Winsen, Inc., 1964) p. 436

³² Ibid., p. 440-442

Arthur W. Homes เสนอสรุปเหตุการณ์ที่กระทบกระเทือนงบการเงิน และควรจะนำไปเปิดเผยตามรายละเอียดต่อไปนี้

<u>บัญชีที่กระทบกระเทือน</u>	<u>เหตุการณ์หลังวันในงบดุล</u>
เงินสด	<ul style="list-style-type: none">- ธนาคารเลิกกิจการ- ศาลสั่งอายัดเงินสดไว้- เงินสดถูกโจรกรรม ซึ่งสูงกว่าจำนวนที่เอาประกันไว้
ลูกหนี้	<ul style="list-style-type: none">- ธนาคารประกาศชำระบัญชี- หนี้รายใหญ่สูญ- หนี้สูญจากตัวเงินหรือลูกหนี้รายใหญ่ที่ไม่คาดหมายมาก่อน
เงินลงทุน	<ul style="list-style-type: none">- ราคาตลาดลดลงอย่างมาก- ความยุ่งยากทางการเงินของบริษัทผู้ออกตราสาร- การผิดสัญญาในการจ่ายดอกเบี้ยหรือเงินต้น- การขายหลักทรัพย์ราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาทุน
สินค้าคงคลัง	<ul style="list-style-type: none">- ความเสียหายเนื่องจากไม่ประกันอัคคีภัย และการเสียหายโดยบังเอิญเพราะสาเหตุต่าง ๆ- การเพิ่มขึ้นหรือลดลงเป็นอย่างมากของราคาตลาด- การเปลี่ยนวิธีการที่ราคาสินค้าคงคลัง- การใช้สินค้าไปประกันเงินกู้
สินทรัพย์ประจำ	<ul style="list-style-type: none">- ความเสียหายเนื่องจากการไม่ประกันอัคคีภัย และการเสียหายโดยบังเอิญ เพราะสาเหตุต่าง ๆ- แผนการเสนอให้ขาย หรือทำสัญญา- การที่ราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลง- การจำหน่ายสินทรัพย์เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของผลิตภัณฑ์ หรืออุปสงค์เปลี่ยนอย่างกะทันหัน
หนี้สินเดินสะพัด	<ul style="list-style-type: none">- การทำสัญญาซื้อผิดปกติ เนื่องจากการลดราคา- การยกเลิกสัญญาซื้อ- การผิดสัญญาในการชำระเงินตามตัวเงิน
หนี้สินประจำ	<ul style="list-style-type: none">- การเพิ่มขึ้นอย่างมากของหนี้ที่ต้องมีการกันเงินไว้เพื่อชำระตามกำหนด- การผิดสัญญาในการชำระดอกเบี้ยหรือเงินต้น
ทุน	<ul style="list-style-type: none">- การจัดหาทุนดำเนินงานเพิ่มเติม- การเพิ่มหรือลดจำนวนหุ้น- รายการที่ผิดปกติเกี่ยวกับหุ้น- การจัดโครงสร้างของหุ้นให้เปลี่ยนไปจากเดิม
เงินล้ำมูลค่า	<ul style="list-style-type: none">- การเปลี่ยนแปลงแบบแผนการจัดสายงานใหม่- การโอนเงินล้ำมูลค่าเป็นหุ้นสามัญ โดยเปลี่ยนเป็นราคาตามหุ้น
กำไรสะสม	<ul style="list-style-type: none">- การเปลี่ยนแปลงเงินล้ำมูลค่าที่ผิดปกติ- การจ่ายเงินปันผลที่ผิดปกติ อันมีผลกระทบต่อกระเทือนเงินทุนหมุนเวียน- รายการจัดสรรกำไรอย่างผิดปกติ (Unusual appropriation)- รายการขาดทุนหรือกำไรที่เกี่ยวข้องกับบัญชีกำไรสะสมโดยตรง

บัญชีที่กระทบกระเทือน

เหตุการณ์หลังวันในงบดุล

รายการอื่น ๆ

- การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารที่สำคัญ
- การเปลี่ยนแปลงนโยบายการจัดการ
- การเปลี่ยนแปลงในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- การเสียภาษีเพิ่มหรือได้รับภาษีคืน
- ข้อกำหนดของ Securities and Exchange Commission
- คำสั่งศาลที่กิจการต้องปฏิบัติตาม³³

W. Baker Homers มีความเห็นเกี่ยวกับทางเลือกที่จะเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันใน

งบดุลดังนี้

เหตุการณ์

หลักเกณฑ์ที่ต้องเปิดเผย

ประเภทที่ 1

เหตุการณ์เกิดขึ้นภายในวันที่
ในงบการเงิน แต่จะทราบ
ในงวดถัดมา

1. เจื่อนใจ เกิดขึ้นภายในวันที่ในงบการเงิน แต่ทราบในงวดถัดไป
2. เป็นจำนวนที่มีความสำคัญ

ประเภทที่ 2.

กลุ่ม ก.

เหตุการณ์ไม่เกิดขึ้นภายใน
วันที่ในงบการเงิน แต่
สามารถประมาณค่าเป็น
ตัวเงินได้

1. เป็นจำนวนที่มีความสำคัญ
2. เหตุการณ์หรือเจื่อนใจที่เกิดเป็นรายการผิดปกติ
3. เหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงิน มีความสัมพันธ์กับรายการในงบการเงินนั้น
4. สัญญาหรือข้อตกลงเสร็จสมบูรณ์

กลุ่ม ข.

เหตุการณ์ไม่เกิดขึ้นภายใน
วันที่ในงบการเงิน แต่ไม่
สามารถประมาณค่าเป็น
ตัวเงินได้

1. เหตุการณ์หรือเจื่อนใจที่เกิดขึ้นเป็นรายการผิดปกติ
2. ผลขึ้นอยู่กับการประมาณจากผู้เชี่ยวชาญ นอกจากผู้สอบบัญชี
3. จำนวนประมาณเป็นจำนวนที่มีความสำคัญ หรือเป็นเหตุการณ์สำคัญ
4. เหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงิน มีความสัมพันธ์กับรายการในงบการเงินนั้น³⁴

³³ Arthur W. Homes, Auditing : Principles and Procedure,

(Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1959) p. 747

³⁴ J. C. Ray, (Editor), Independent Auditing Standard

(New York : Holt, Rinchart and Winsen, Inc., 1964) p. 446

The Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales ออกข้อเสนอให้สมาชิกของสมาคมยึดถือ เป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันในงบดุลว่า

เหตุการณ์ที่ทราบในวันที่เตรียมงบการเงินว่า เกิดภายหลังวันในงบดุล โดยปกติจะไม่นำมาพิจารณาในวันทำงบการเงิน เว้นแต่
ก. ควรแถลงถึงเหตุการณ์นั้นจะช่วยให้ใช้งบประมาณค่าสำหรับบางรายการที่ยังไม่ทราบค่าแน่นอนในวันสิ้นงวดทำได้ดียิ่งขึ้น
ข. เหตุการณ์ที่เกิดจากข้อบังคับทางกฎหมาย เช่นการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี หรือกฎหมายกำหนดให้แสดงบัญชีต่าง ๆ เช่น กำไรจัดสรรและยังไม่จัดสรร³⁵

หากพิจารณากันอย่างผิวเผินแล้วก็ไม่ควรที่จะนำเอาเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันทำงบการเงินมาเกี่ยวข้องกับการรายงาน ทั้งนี้เพราะเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การแบ่งระยะเวลาเป็นงวด ๆ เพื่อวัดผลการดำเนินงานเป็นสิ่งที่เหมาะสม เหตุผล แต่ทว่าหากพิจารณากันอย่างถ่องแท้จะเห็นว่า การเปิดเผยรายการต่าง ๆ ตลอดจนเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงิน ก็ด้วยเหตุผลที่ต้องการจะให้ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่ายได้ทราบ "ข้อเท็จจริง" ให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

การเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงินเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องเปิดเผยให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ เพื่อที่จะตัดสินใจจากข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด เหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงินที่ควรเปิดเผย อาจแบ่งเป็น 2 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ

1. เหตุการณ์ที่กระทบกระเทือนงบการเงินงวดนั้นโดยตรง หมายความว่า หากว่าเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นภายในระยะเวลาของงวดบัญชีนั้นจะต้องนำไปปรับปรุงเพื่อแก้ไขให้งบการเงินนั้นถูกต้องยิ่งขึ้น วิธีการเปิดเผยรายการเหล่านี้ควรที่จะแสดงเป็นหมายเหตุต่อท้ายงบการเงิน และแสดงถึงผลที่กระทบกระเทือนงบการเงินนั้นว่า เป็นจำนวนเงินเท่าใด ทำให้บัญชีใดเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมมากน้อยเพียงใด ผู้ใช้งบการเงินที่ศึกษาหมายเหตุต่อท้ายงบการเงินจะเข้าใจในสถานะที่ใกล้เคียงความเป็นจริง เช่นเดียวกับการนำรายการเหล่านี้ไปปรับปรุงเพื่อแก้ไขงบการเงินในงวดนั้น ๆ ข้อมูลที่แสดงเช่นนี้

³⁵The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Recommendation on Accounting Principle No. 17, 1957. p. 4

ควรที่จะถือว่าเป็นการเพียงพอแก่ผู้ใช้งบการเงินแล้ว และไม่เห็นด้วยกับข้อ เสนอของนักบัญชีบางท่าน ที่ให้นำรายการที่กระทบกระเทือนงบการเงินโดยตรงไปปรับปรุงรายการ เพื่อแก้ไขงบการเงินให้ ถูกต้อง ทั้งนี้เพราะเหตุการณ์นั้นนอกเหนือจากวันในงบการเงินแล้ว และก็ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้วว่า การแบ่งงวดระยะเวลาเพื่อวัดผลการดำเนินงานเหมาะสมด้วยเหตุผล

2. เหตุการณ์ที่ไม่กระทบกระเทือนงบการเงินในงวดนั้นโดยตรง ทั้งนี้รวมถึงรายการที่ก กระทบกระเทือนงบการเงินในงวดใหม่ หรือ เป็นเหตุการณ์ที่ไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในงวดใด ๆ เลย แต่ทว่าหากผู้ใช้งบการเงิน ทราบข้อเท็จจริงเหล่านี้อาจจะ เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจไม่มาก ก็น้อย เช่น การทำสัญญาขายรายใหญ่ เกิดการสูญเสียจากอัคคีภัย อุทกภัย เช่นนี้เป็นต้น รายการ เหล่านี้ควรที่จะให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบไว้เพื่อใช้ประกอบการพิจารณางบการเงินในงวดที่จะทำ การวิเคราะห์งบการเงินนั้น ๆ วิธีการเปิดเผยรายการเหล่านี้ควรทำเป็นเอกสารประกอบงบการเงิน เพื่อทำให้ข้อมูลสมบูรณ์ขึ้น และควรที่จะกำหนด เป็นมาตรฐานที่จะต้องยึดถือปฏิบัติ

ในประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานเกี่ยวกับการเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงิน แต่ประการใด บัดนี้ถึงเวลาแล้วที่สมาคมนักบัญชีหรือรัฐบาลจะต้องกำหนด เป็นมาตรฐานให้ยึดถือปฏิบัติ เพื่อ เป็นการสนับสนุนตลาดทุนให้เจริญขึ้นอีกทางหนึ่งด้วย โดยอาจจะนำเอามาตรฐานของต่างประเทศ มาดัดแปลงแก้ไขให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทาง เศรษฐกิจของสังคมของไทย

ผู้ที่ จะเปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังวันในงบการเงินที่เหมาะสมที่สุดควร เป็นผู้สอบบัญชีอิสระ ทั้งนี้ เพราะเป็นผู้ที่มีความเป็นอิสระมากที่สุดในการออกความเห็นในงบการเงินนั้น และเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบ ต่อผู้ใช้งบการเงินตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังมีจริยธรรมการปฏิบัติงาน (Ethics)

จากประสบการณ์ที่ผ่านมาจะเห็นว่า มาตรฐานหรือข้อบังคับใดก็ตามที่ได้บัญญัติออกมาเป็น ตัวบทกฎหมายมักจะไม่มีผลทางปฏิบัติเท่าใดนักเช่น สมาคมนักบัญชีกำหนดแบบรายงานมาตรฐานให้สมาชิก ยึดเป็นแนวปฏิบัติ แต่มีผู้ไม่ปฏิบัติตามเป็นจำนวนมาก จึงเห็นว่าควรจะมีการกำหนดการเปิดเผยเหตุการณ์ ภายหลังวันในงบการเงินให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยข้อบังคับของกฎหมาย ซึ่งในกฎหมายที่จะบัญญัติ ขึ้นมา ควรที่จะกำหนดบทลงโทษไว้มากพอที่จะทำให้ผู้ปฏิบัติไม่อยากเสี่ยงภัยโดยการหลีกเลี่ยงกฎหมาย นั้น นอกจากมีบทบัญญัติตามกฎหมายแล้ว ก็ควรที่จะมีหน่วยงานที่เป็นกลางคอยติดตามผลว่ามีผู้หลีกเลี่ยง หรือไม่ หน่วยงานนี้อาจจะเป็นคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีก็ได้ หรือตั้งหน่วยงานใหม่ให้มีหน้าที่ รับผิดชอบคล้ายกับ Securities and Exchange Commission ก็ได้