

บทที่ 2

การตรวจเอกสาร

การศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แนวคิดและผลการศึกษาที่เกี่ยวข้องในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ

1. แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะการเปิดเผยข้อมูลที่ดี
2. การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน
3. การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี
4. ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
5. การวัดมูลค่าของตัวแปร
6. ระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
7. ทฤษฎีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ
8. ทฤษฎีการทดสอบของครุสคัล-วอลลิส (Kruskal-Wallis H Test)
9. ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง
10. กรอบแนวคิดการศึกษา

แนวคิดเกี่ยวกับลักษณะการเปิดเผยข้อมูลที่ดี

ข้อมูลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการในอดีตที่ผ่านมาและแผนการดำเนินงานในอนาคต เป็นข้อมูลพื้นฐานสำคัญสำหรับผู้ลงทุน ดังนั้นข้อมูลพื้นฐานเหล่านั้นควรมีลักษณะเชิงคุณภาพตามแม่บทการบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, 2547)

ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมี 4 ลักษณะ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, 2547: 26-31) คือ

1. ความเข้าใจได้ ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ดังนั้นจึงต้องมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชีรวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว อย่างไรก็ตามแม้ว่าข้อมูลจะมีความซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจก็ไม่ควรละเว้นที่จะแสดงในงบการเงินเพียงเหตุผลที่ว่า ข้อมูลดังกล่าวยากเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินบางคนจะเข้าใจได้
2. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีนัยสำคัญของข้อมูลนั้น ในบางกรณีลักษณะของข้อมูลเพียงอย่างเดียวก็เพียงพอที่จะใช้ตัดสินใจว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่
3. ความเชื่อถือได้ ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเชื่อถือได้ ข้อมูลจะมีคุณสมบัติของความเชื่อถือได้หากปราศจากความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง ซึ่งทำให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถเชื่อได้ว่าข้อมูลนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลที่ต้องการให้แสดงหรือควรแสดง
4. การเปรียบเทียบกันได้ ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อคาดคะเนถึงแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนั้น นอกจากนี้ผู้ใช้งบการเงินยังต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการเพื่อ

ประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้นการวัดมูลค่า และการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางการเงินการบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงจำเป็นต้องปฏิบัติภายในกิจการเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของกิจการแต่ละกิจการก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน

การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ของบริษัทจดทะเบียนถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญของบริษัทที่จะใช้สื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ลงทุน ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลที่ดีของบริษัทจะต้องมีการรายงานข้อมูลที่เป็นทางการเงินหรือทางบัญชีในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ต้องมีความครบถ้วน ถูกต้อง และชัดเจน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นจะสามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาประกอบการตัดสินใจหรือนำมาพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคตได้อย่างถูกต้องตามที่ควร

การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนทางคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนดให้บริษัทจดทะเบียน ได้มีประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กจ.40/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ซึ่งได้ออกตามมาตรา 14 มาตรา 199 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทที่ออกและเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน นำส่งรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน รายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ที่มีความสำคัญ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1. การเปิดเผยสารสนเทศสำคัญตามเหตุการณ์ (Non-periodic Reports)

1.1 เหตุการณ์ที่บริษัทต้องรายงานหรือเปิดเผยโดยทันที จะเป็นเหตุการณ์ที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ของผู้ถือหลักทรัพย์หรือมีผลกระทบต่อตัดสินใจลงทุนของผู้ลงทุน หรือ มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงในราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งทางบริษัทจดทะเบียนต้องรายงานเป็นหนังสือบริษัทพร้อมด้วยอธิบายเหตุผลในทันทีที่มีเหตุการณ์เกิดขึ้น

หรือในวันทีคณะกรรมการหรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทมีมติให้เปิดเผย โดยต้องจัดส่งก่อน เวลาการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ในแต่ละรอบอย่างน้อย 1 ชั่วโมง หรือหลังเวลา การซื้อขายหลักทรัพย์ ในกรณีที่บริษัทจดทะเบียนมีเหตุสุดวิสัยไม่อาจปฏิบัติได้ก็ให้ส่งก่อนเวลา การซื้อขายในรอบแรกอย่างน้อย 1 ชั่วโมง หรือก่อน 09.00 น. ของวันทำการถัดไป เช่น บริษัทประสบความเสียหายอย่างร้ายแรง บริษัทหยุดประกอบกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน บริษัทเปลี่ยนแปลงลักษณะการประกอบธุรกิจบริษัทมีการเพิ่มทุนหรือลดทุนจดทะเบียน เป็นต้น

1.2 เหตุการณ์ที่บริษัทต้องรายงานหรือเปิดเผยภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่ มี เหตุการณ์เกิดขึ้น เช่นการเปลี่ยนแปลงกรรมการบริษัท ย้ายที่ตั้งสำนักงานใหญ่ บริษัทมี การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีของบริษัท เป็นต้น

1.3 เหตุการณ์ที่บริษัทต้องรายงานหรือเปิดเผยภายใน 14 วัน เช่น สำเนาบัญชีรายชื่อ ผู้ถือหุ้นรายใหญ่หรือรายชื่อผู้ถือหุ้น 10 รายแรก ณ วันที่มีการประชุมสามัญผู้ถือหุ้น หรือ รายงานการประชุมสามัญหรือประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้น เป็นต้น

2. การเปิดเผยข้อมูลที่รายงานตามรอบระยะเวลาบัญชี (Periodic Reports)

การเปิดเผยสารสนเทศที่รายงานตามรอบระยะเวลาบัญชี (Periodic Reports) เป็น การเปิดเผยสารสนเทศตามที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด ซึ่งได้แก่

2.1 งบการเงินประจำปีหรืองบการเงินประจำงวดบัญชี

งบการเงินประจำปีหรืองบการเงินประจำงวดบัญชี บริษัทจะต้องทำการจัดทำ งบการเงินเพื่อแสดงถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทภายใน 3 เดือนนับแต่วัน สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี อนึ่งบริษัทจดทะเบียนอาจนำส่งงบการเงินประจำงวด 6 เดือน หรือ 1 ปี ฉบับตรวจสอบภายใน 60 วัน แทนการนำส่งงบการเงินรายไตรมาส 2 และไตรมาส 4 ได้ โดยบริษัทจดทะเบียนต้องแจ้งตลาดหลักทรัพย์ล่วงหน้าก่อนดำเนินการภายใน 30 วัน นับแต่รอบ ระยะเวลาบัญชีงวด และต้องถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ ซึ่งงบการเงินประจำปีหรืองบการเงิน ประจำงวดบัญชีนี้จะต้องจัดทำงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วย การบัญชี และบริษัทต้องให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐาน

การสอบบัญชี และงบการเงินนั้นจะต้องได้รับการตรวจสอบและรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก่อนที่จะนำงบการเงินนั้นมาเผยแพร่ต่อผู้ใช้งบการเงิน และในกรณีที่การจัดทำหรือการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องใดไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยครอบคลุมถึง และมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัตินั้นเป็นมาตรฐานการบัญชีของ International Accounting Standards Committee หรือ American Institution of Certified Public Accountants หรือ Financial Accounting Standards Board ให้บริษัทจัดทำและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินในรายการที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยครอบคลุมถึงตามมาตราฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติดังกล่าวโดยให้บริษัทระบุรายการนโยบายบัญชีที่ใช้ปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีรายการนั้นและอธิบายว่านโยบายการบัญชีดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีใด เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ลงทุนเข้าใจได้อย่างถูกต้อง

2.2 งบการเงินรายไตรมาส

งบการเงินรายไตรมาสเป็นงบการเงินที่บริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดทำขึ้นทุก 3 เดือน เพื่อแสดงถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทและรายการที่แสดงในงบการเงินรายไตรมาส ต้องมีรายการครบถ้วนในลักษณะเดียวกับงบการเงินประจำงวดการบัญชี ซึ่งงบการเงินรายไตรมาสนี้ไม่จำเป็นต้องรับการรับรองงบการเงินจากผู้สอบบัญชีแต่งบการเงินจะต้องได้รับการสอบทานจากผู้สอบบัญชีก่อน การที่มีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาสเพื่อให้ผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการคาดการณ์เหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างทันเวลาและงบการเงินรายไตรมาสนี้จะต้องทำการจัดส่งภายใน 45 วันนับแต่วันสุดท้ายของแต่ละไตรมาส

2.3 แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1)

บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน และไม่ใช้ทางการเงิน ซึ่งเป็นข้อมูล ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทั้งในอดีตและแผนงานในอนาคต ตามแบบ 56-1 ซึ่งเป็นแบบการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นผลบังคับใช้จาก “พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 56 หมวด 2 การออกหลักทรัพย์ ส่วนที่ 5 เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน” (ก.ล.ต. , 2547) มีรายละเอียดดังนี้

- 2.3.1 ปัจจัยความเสี่ยง
- 2.3.2 ลักษณะการประกอบธุรกิจ
- 2.3.3 การประกอบธุรกิจของแต่ละสายผลิตภัณฑ์
- 2.3.4 การวิจัยและพัฒนา
- 2.3.5 ทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ
- 2.3.6 โครงการในอนาคต
- 2.3.7 ข้อพิพาททางกฎหมาย
- 2.3.8 โครงสร้างเงินทุน
- 2.3.9 การจัดการ
- 2.3.10 การควบคุมภายใน
- 2.3.11 รายการระหว่างกัน (ถ้ามี)
- 2.3.12 ฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน
- 2.3.13 ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
- 2.3.14 การรับรองความถูกต้องของข้อมูล

2.4 รายงานประจำปี (แบบ 56-2)

รายงานประจำปีจะต้องมีข้อมูลครบถ้วนตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์กำหนดว่าด้วยหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท ซึ่งรายงานประจำปี (แบบ 56-2) นี้ ทางบริษัทอาจจะใช้แบบ 56-1 พร้อมแนบงบการเงินประจำงวดบัญชีมาแทนรายงานประจำปีก็ได้ ซึ่งการจัดส่งรายงานประจำปีจะต้องจัดส่งให้ผู้ถือหุ้นพร้อมกับหนังสือเรียกประชุมสามัญประจำปีผู้ถือหุ้นและส่งให้สำนักงาน ก.ล.ต. 1 ชุด และสำเนาให้ตลาดหลักทรัพย์ 1 ชุด โดยจะต้องทำภายใน 110 วันนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในรายงานประจำปีมีดังนี้คือ

- 2.4.1 ข้อมูลทั่วไป ของบริษัทจดทะเบียน
- 2.4.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัท
- 2.4.3 ลักษณะการประกอบธุรกิจ
- 2.4.4 ปัจจัยความเสี่ยง
- 2.4.5 โครงสร้างการถือหุ้นและการจัดการ

2.4.6 รายการระหว่างกัน

2.4.7 คำอธิบายและการวิเคราะห์ฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน

2.4.8 งบการเงิน ในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินนั้นจะประกอบด้วย

ก. งบดุล เป็นงบที่แสดงถึงฐานะทางการเงินของกิจการ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง ซึ่งงบดุลจะแสดง สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อให้ผู้ลงทุนทราบถึงโครงสร้างทางการเงินของกิจการและสามารถประเมินสภาพคล่อง ความเสี่ยง และสามารถตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง

ข. งบกำไรขาดทุน เป็นงบที่แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ข้อมูลในงบการเงินจะประกอบด้วยรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัท ซึ่งจะทำให้ ผู้ลงทุนทราบว่าบริษัทมีผลกำไรหรือขาดทุนในปีที่ผ่านมาเป็นอย่างไร และทำให้ทราบว่า บริษัทได้ดำเนินการตามแผนงานที่เคยวางไว้หรือไม่เพื่อใช้ในการประเมินความสามารถของผู้บริหารและบริษัท

ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

ง. งบกระแสเงินสด จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีว่าบริษัทมีเงินสดเพิ่มขึ้นหรือลดลงมาจากสาเหตุอะไร

จ. นโยบายการบัญชี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นการให้รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด เพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับข้อมูลที่ครบถ้วน และเพียงพอที่จะใช้ในการตัดสินใจ

โดยให้บริษัทแนบงบการเงินเปรียบเทียบกับของบริษัทและงบการเงินรวมเปรียบเทียบ (ในกรณีที่บริษัทมีบริษัทย่อย) ในช่วง 2 ปีที่ผ่านมา ที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้วโดยไม่ตัดทอน

การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการซื้อ – ทางด้านผู้ให้เข้าซื้อ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต, 2548)

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

1. ในงบดุลลูกหนี้ตามสัญญาเข้าซื้อ แสดงด้วยยอดสุทธิของยอดลูกหนี้ตามบัญชีหักด้วยดอกเบี้ยเข้าซื้อหรือการตัดบัญชี
2. ทรัพย์สินรอการขาย (สินค้าที่ยึดคืนจากลูกหนี้เข้าซื้อ) แสดงด้วยราคาตามบัญชีหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

3. เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยเข้าซื้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
4. แสดงการคำนวณยอดสุทธิของลูกหนี้ตามสัญญาเข้าซื้อในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

5. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ให้แสดงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าหักจากลูกหนี้การค้า

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

6. เปิดเผยวิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญไว้ในนโยบายการบัญชี

7. กรณีที่แสดงลูกหนี้ในงบดุลด้วยมูลค่าสุทธิ ให้เปิดเผยค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

8. เปิดเผยจำนวนเงินค่าวิจัยและพัฒนาทั้งหมดที่เกิดขึ้นและที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

9. เปิดเผยจำนวนเงินแสดงการเปลี่ยนแปลงและยอดคงเหลือในบัญชีรายจ่ายค่าวิจัยและพัฒนาการตัดบัญชี

10. เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดบัญชีรายจ่ายค่าวิจัยและพัฒนาการตัดบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 เรื่อง งบกระแสเงินสด

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

11. รายการลงทุนและจัดหาเงินทุนที่ไม่กระทบกระแสเงินสด

12. กระแสเงินสดจากดอกเบี้ยและเงินปันผลรับและจ่าย

13. กระแสเงินสดที่เกิดจากภาษีเงินได้

14. ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนรายงานแยกจากกระแสเงินสด
จากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงินทุน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

15. กิจการควรเปิดเผยจำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีนัยสำคัญที่ถืออยู่ในมือของกิจการแต่ไม่อาจนำไปใช้โดยบริษัทในกลุ่มและให้มีคำชี้แจงของฝ่ายบริหารประกอบ

16. เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมพร้อมคำชี้แจงของฝ่ายบริหาร เช่นจำนวนเงินที่ยังมิได้เบิกใช้ของวงเงินสินเชื่อที่อาจจะนำมาใช้เพื่อกิจกรรมดำเนินงานในอนาคตและใช้คืนภาระผูกพัน พร้อม
ทั้งแจ้งให้ทราบถึงข้อจำกัดใดๆ ที่มีต่อการใช้วงเงินสินเชื่อ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง การทำบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของผู้เช่า

17. เปิดเผยจำนวนเงินของทรัพย์สินตามสัญญาเช่าการเงิน

18. หนี้สินที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่เช่าควรแสดงแยกต่างหากจากหนี้สินอย่างอื่นและ
แบ่งเป็นหนี้สินระยะสั้นกับหนี้สินระยะยาว

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

19. กรณีที่ธุรกิจของผู้ให้เช่าโดยส่วนใหญ่เป็นการให้เช่าลักษณะสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าจะต้องเปิดเผยจำนวนเงินของทรัพย์สินโดยจำแนกเป็นแต่ละประเภทหลัก พร้อมทั้งค่าเสื่อมราคาสะสม

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

20. เปิดเผยภาระผูกพัน จำนวนเงินและงวดต่างๆที่ถึงกำหนดจ่ายชำระ

21. เปิดเผยข้อจำกัดเกี่ยวกับการจัดหาเงิน การต่ออายุสัญญา

การเปิดเผยข้อมูลของผู้ให้เช่า

22. เปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นในสัญญาเช่าการเงิน และรายได้ทางการเงินที่ยังไม่เกิดขึ้น และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันของทรัพย์สินที่ให้เช่า

23. เปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนรายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

24. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิ

25. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่จัดเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น และการกระทบยอดของจำนวนเงินของผลต่าง ดังกล่าว ณ วันต้นงวดบัญชีและวันสิ้นงวดบัญชี

26. จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์กรณีเกิดการลดค่าเงิน

27. เปิดเผยเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่แตกต่างออกไปจากสกุลเงินของประเทศที่กิจการตั้งอยู่

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

28. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทของกิจการในต่างประเทศ ที่มีสาระสำคัญใหม่ ควรเปิดเผยลักษณะ / เหตุผลของการเปลี่ยนแปลงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงต่อส่วนของผู้ถือหุ้นและผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนสุทธิ

29. เปิดเผยวิธีการแปลงค่าความนิยม และการปรับปรุงมูลค่าบัญชีธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ

30. เปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงินของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

31. เปิดเผยนโยบายบริหารความเสี่ยงในเรื่องเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

32. นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

33. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทและราคาตามบัญชีรวม

34. ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

35. มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลง

36. เหตุการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น

37. ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

38. กรณีกำหนดต้นทุนสินค้าคงเหลือตามวิธีเข้าหลังออกก่อนควรเปิดเผยมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งดังต่อไปนี้ มูลค่าตามราคาทุนที่คำนวณโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า หรือมูลค่าตามราคาต้นทุนปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุลหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

39.1 เกณฑ์ในการวัดมูลค่าตามบัญชี

39.2 วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้

39.3 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

39.4 มูลค่าตามบัญชีขั้นต้นและค่าเสื่อมราคา ณ ตอนต้นงวดและปลายงวด

39.5 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีระหว่างต้นงวดและปลายงวด โดยแสดงถึง

39.5.1 การเพิ่มขึ้น

39.5.2 การจำหน่าย

39.5.3 การได้มาจากการรวมกิจการ

39.5.4 การเพิ่มขึ้นหรือการลดลงอันเป็นผลจากการประเมินราคา

39.5.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

39.5.6 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

39.5.7 ค่าเสื่อมราคา

39.5.8 ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของ
หน่วยงานต่างประเทศ

39.5.9 การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ

40 กิจกรรมต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงิน

40.1 ข้อจำกัดของกรรมสิทธิ์ และสินทรัพย์ที่ใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืม

40.2 นโยบายบัญชีสำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้
ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์

40.3 รายจ่ายในการสร้างอาคาร อุปกรณ์

40.4 ภาระผูกพันในการจัดหาที่ดิน อาคาร อุปกรณ์

41 เมื่อมีการแสดงรายการในสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจกรรมเปิดเผยข้อมูล ต่อไปนี้

41.1 เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์

41.2 วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

41.3 มีการใช้ผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่

41.4 มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภทที่ควรจะแสดง
ในงบการเงินหากกิจการเลือกแสดงสินทรัพย์เหล่านั้นแสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม

41.5 ส่วนเกินทุนจากการตีราคา โดยแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด
และข้อจำกัดในการแบ่งปันส่วนเกินทุนนั้นให้กับเจ้าของ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ก. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

- 42 นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
- 43 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
- 44 อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

งบดุล

- 45 รายการขั้นต่ำที่ต้องเปิดเผยไว้ในงบดุล
 - 45.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
 - 45.2 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
 - 45.3 สินค้าคงเหลือ
 - 45.4 เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย
 - 45.5 สินทรัพย์ทางการเงินอื่น
 - 45.6 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 45.7 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 45.8 เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
 - 45.9 หนี้สินและสินทรัพย์ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
 - 45.10 ประมาณการหนี้สิน
 - 45.11 หนี้สินไม่หมุนเวียนที่มีภาระดอกเบี้ย
 - 45.12 ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
 - 45.13 ทุนที่ออกและสำรองต่างๆ

46 กิจการต้องแสดงข้อมูลในงบดุลหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ดังต่อไปนี้

- 46.1 จำนวนหุ้นที่จดทะเบียน
- 46.2 จำนวนหุ้นที่ออกและรับชำระเต็มมูลค่า และจำนวนหุ้นที่ออกและรับชำระ
บางส่วน
- 46.3 ราคาตามมูลค่า
- 46.4 การกระทบบยอดจำนวนหุ้นที่อยู่ในมือผู้ถือหุ้น ณ ต้นงวด และปลายงวด
- 46.5 รายละเอียดของสิทธิ บุริมสิทธิ และข้อจำกัดในการจ่ายปันผลและคืนทุน
- 46.6 หุ้นของกิจการที่ถือโดยบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อย หรือที่ถือโดยกิจการเอง
- 46.7 จำนวนหุ้นที่กั้ไว้เพื่้อออกให้ตามสิทธิซื้อหุ้นและสัญญาซื้อขาย
- 46.8 รายละเอียดลักษณะและวัตถุประสงค์ของสำรองแต่ละประเภทในส่วนของ
เจ้าของ
- 46.9 เงินปันผลเสนอจ่ายหรือประกาศจ่ายหลังจากวันที่ในงบดุล
- 46.10 เงินปันผลสะสมหุ้นบุริมสิทธิที่รอจ่าย

งบกำไรขาดทุน

- 47 รายการขั้นต่ำที่ต้องแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน
- 47.1 รายได้
- 47.2 ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
- 47.3 ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าซึ่งคำนวณโดยวิธี
ส่วนได้เสีย
- 47.4 ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
- 47.5 ค่าใช้จ่ายทางภาษี
- 47.6 กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ
- 47.7 ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- 47.8 รายการพิเศษ
- 47.9 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

48 งบการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นสามารถแสดงได้ใน 2 ลักษณะ กล่าวคือ

48.1 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งต้องแสดงรายการต่อไปนี้

48.1.1 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี

48.1.2 ยอดรวมรายได้ ค่าใช้จ่าย ผลกำไรหรือขาดทุน

48.1.3 ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไข

ข้อผิดพลาด

48.1.4 รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นและการแบ่งปันส่วน

ให้ผู้ถือหุ้น

48.1.5 ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวดและรวมถึง

รายการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด

48.1.6 รายการกระทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น

และสำรองแต่ละชนิดระหว่างต้นงวดและปลายงวด

48.2 ตามข้อ 48.1.1-48.1.3 แสดงรายการดังต่อไปนี้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ 48.1.1 – 48.1.6 เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

49 ข้อมูลที่ระบุว่างบการเงินของกิจการได้ทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี

50 เกณฑ์การวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน

51 นโยบายการบัญชี

52 มีการเปิดเผยอย่างเป็นระบบโดยอ้างอิงข้อมูลหรือรายการทางการเงินที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

53 การเปิดเผยเรื่องอื่นๆ เช่นประเทศที่ตั้งกิจการ รายละเอียดของการดำเนินงาน ชื่อบริษัทใหญ่และบริษัทใหญ่ที่แท้จริงถ้ากิจการเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มธุรกิจ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

54 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่

55 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีรวมอยู่

56 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในระหว่างงวด

57 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในระหว่างงวด

58 กิจการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การจำแนกข้อมูลตามส่วนงาน ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับส่วนงานที่มีการเสนอข้อมูลในงบการเงิน

58.1 จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในระหว่างงวด

58.2 จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนและที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในระหว่างงวด

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

59 หากกิจการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

59.1 เหตุการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

59.2 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชี

59.3 ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยงานที่สินทรัพย์นั้นอยู่

59.4 สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับ

59.4.1 ลักษณะของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

59.4.2 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีโดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภทหรือตามหน่วยงานที่เสนอรายงาน

59.4.3 สินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากที่กิจการได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น กิจการต้องอธิบายถึงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในปัจจุบันและอดีตและเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

59.4.4 แสดงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้

59.4.5 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิ

59.4.6 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีตหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

60 กิจการต้องเปิดเผยรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีในระหว่างงวด ดังนี้

60.1 ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าหรือที่กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในข้อที่ 59

60.2 เหตุการณ์ที่ทำให้กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในข้อที่ 59

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

61 จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภทต่อไปนี้

- 61.1 การขายสินค้า
- 61.2 การให้บริการ
- 61.3 ดอกเบี้ย
- 61.4 ค่าสิทธิ
- 61.5 เงินปันผล

62 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

63 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่อง ค่าไรต่อหุ้น

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

64 จำนวนกำไรที่ใช้เป็นตัวตั้งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดและการกระทบยอดจำนวนกำไรดังกล่าวให้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

65 จำนวนหุ้นสามัญถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดของจำนวนหุ้นสามัญดังกล่าว

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

66 วิธีปรับย้อนหลังกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

66.1 ลักษณะและเหตุผลของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น

66.2 จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่น่าเสนอ

66.3 ผลสะสมของงวดก่อนๆ ที่นำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด

66.4 ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่

กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ

67 วิธีเปลี่ยนทันทีที่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้หากเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการเงินงวดใดงวดหนึ่งที่น่าเสนอหรืออาจมีผลกระทบที่มีนัยสำคัญในงวดต่อไป

67.1 ลักษณะและจำนวนของเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น

67.2 ในกรณีที่กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปแทนวิธีปรับย้อนหลัง เนื่องจากไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติจึงจำเป็นต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

68 เปิดเผยนโยบายการบัญชีสำหรับการกำหนดมูลค่าของเงินลงทุน ข้อเท็จจริงที่ว่า กิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย การบันทึกบัญชี การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว

69 รายการที่มีนัยสำคัญที่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้

69.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราวและเงินลงทุนระยะยาว

69.2 จำนวนรวมของสิ่งตอบแทนจากการขายเงินลงทุนแต่ละประเภท

69.3 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่เกิดจากการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า

69.4 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนจากการ
จำหน่ายเงินลงทุนแต่ละประเภท

69.5 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่
เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อค้าและเงินลงทุนทั่วไป

70 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าและ
ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนั้น

71 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจน
ครบกำหนด โดยแสดงแยกตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการ ดังต่อไปนี้

71.1 มูลค่ายุติธรรม

71.2 จำนวนรวมของรายการกำไรและจำนวนรวมของรายการขาดทุนที่ยังไม่
เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า

71.3 จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

71.4 ตราสารหนี้ที่จะครบกำหนดตามสัญญาโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึง
กำหนด

72 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการขายหรือการโอนเปลี่ยนประเภทตราสารหนี้
ที่จะถือจนครบกำหนดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

72.1 จำนวนต้นทุนตัดจำหน่ายของหลักทรัพย์ที่มีการขายหรือการโอนเปลี่ยน

72.2 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้น

72.3 จำนวนรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้น

72.4 สถานการณ์ความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลง กรณีมีการ
เปลี่ยนแปลงกฎหมายทางภาษีเป็นผลให้ยกเลิกหรือลดข้อลดหย่อนเกี่ยวกับดอกเบี้ย มีการรวมหรือ
จำหน่ายกิจการ มีการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมาย ที่ทำให้กิจการขายหรือโอนเปลี่ยนตราสารนั้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ

ก. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

73 ในการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินงวดที่เกิดการซื้อธุรกิจ ดังต่อไปนี้

73.1 สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

73.2 ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจที่ได้จ่ายไปหรือที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลัง

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

74 รายชื่อและคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน

75 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

76 วันที่การรวมธุรกิจมีผลต่อการปฏิบัติทางบัญชี

77 การดำเนินบางส่วนที่ตัดสินใจยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

78 ระยะเวลาที่ใช้ในการตัดจำหน่ายค่าความนิยม

79 เหตุผลการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี

80 หากผู้ซื้อไม่ได้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมโดยใช้วิธีเส้นตรง ผู้ซื้อต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้และเหตุผลสนับสนุนความเหมาะสมของวิธีที่ใช้

81 รายการทุกรายการในงบกำไรขาดทุนที่รวมค่าตัดจำหน่ายของค่าความนิยม

82 รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างต้นงวดกับปลายงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

82.1 จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันต้นงวด

82.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างงวด

82.3 การปรับปรุงซึ่งเกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

82.4 ค่าความนิยมที่ตัดบัญชีในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากการยกเลิกธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน

82.5 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด

82.6 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างงวด

82.7 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีในระหว่างงวด

82.8 การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

82.9 จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันสิ้นสุดงวด

ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบดังต่อไปนี้

83 คำอธิบายผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตรวมทั้งจำนวนและจังหวะเวลาเฉพาะส่วนที่สัมพันธ์กับค่าความนิยมติดลบ

84 ระยะเวลาตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้

85 รายการทุกรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งรวมรายได้ที่รับรู้จากการตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบ

86 รายการกระทบบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมติดลบระหว่างต้นงวดกับปลายงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

86.1 จำนวนของค่าความนิยมติดลบก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันต้นงวด

86.2 ค่าความนิยมติดลบที่รับรู้เพิ่มในระหว่างงวด

86.3 การปรับปรุงที่เกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งสามารถแยกรับรู้ได้ในภายหลังหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

86.4 ค่าความนิยมติดลบที่รับรู้ในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากการยกเลิกธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน

86.5 ค่าความนิยมติดลบที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด

86.6 การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

86.7 จำนวนของค่าความนิยมติดลบก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันสิ้นงวด

87 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อมา

88 เปิดเผยเหตุการณ์ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณไว้

89 ในการรวมธุรกิจที่เป็นการรวมส่วนได้เสีย กิจกรรมที่รวมแล้วต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

89.1 คำอธิบายเกี่ยวกับการรวมส่วนได้เสีย จำนวนหุ้นที่ออก และสัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งมีการแลกเปลี่ยนกันระหว่างกิจการที่มารวมกัน

89.2 จำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน

89.3 รายได้จากการขาย รายได้จากการดำเนินงานอื่น รายการพิเศษ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการที่มารวมกันก่อนวันรวมธุรกิจ

90 สำหรับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังวันที่ในงบดุล กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในข้อ 74-89 หากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

91 บริษัทใหญ่ที่ไม่ได้จัดทำงบการเงินรวม ควรเปิดเผยเหตุผลที่ไม่จัดทำงบการเงินรวมดังกล่าวและเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะ

92 งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน หากไม่สามารถใช้นโยบายเดียวกันได้ ก็ควรต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับเปิดเผยสัดส่วนของรายการที่ใช้ นโยบายการบัญชีต่างกัน

93 รายละเอียดเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่สำคัญ ได้แก่ รายชื่อของบริษัทย่อย ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

94 เหตุผลในการไม่นำบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม

95 ลักษณะที่บริษัทใหญ่สัมพันธ์กับบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อย

96 ชื่อของบริษัทที่ไม่ถือเป็นบริษัทย่อยทั้งที่กิจการมีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่ง

97 ผลกระทบจากการได้มาหรือจำหน่ายบริษัทย่อยที่มีต่อฐานะการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

98 รายชื่อและคำอธิบายเกี่ยวกับบริษัทร่วมที่สำคัญรวมทั้งสัดส่วนในส่วนได้เสียของเจ้าของและสัดส่วนในการออกเสียงถ้าแตกต่างจากสัดส่วนการเป็นเจ้าของ

99 วิธีที่ใช้บันทึกบัญชีเงินลงทุน

100 เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกด้วยวิธีส่วนได้เสีย ควรจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาวและเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุล

101 สัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วม ควรเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 46 เรื่อง รายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

102 ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยหนี้สินรวมที่อาจเกิดขึ้นต่อไปนี้แยกต่างหากจากหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเว้นแต่กรณีที่โอกาสการขาดทุนมีน้อย

102.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ร่วมค้าที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้า และส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้ารายอื่น

102.2 ส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของการร่วมค้าเอง ซึ่งผู้ร่วมค้าอาจต้องรับภาระ

102.3 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ร่วมค้าอาจต้องรับภาระหนี้สินของผู้ร่วมค้ารายอื่นของการร่วมค้า

102.4 ข้อมูลพันการลงทุนในส่วนได้เสียของการร่วมค้าที่เกิดขึ้นจากส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้า หรือส่วนของตนในข้อมูลพันการลงทุนในส่วนได้เสียของการร่วมค้าที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้ารายอื่น

102.5 ส่วนของผู้ร่วมค้าในข้อผูกพันการลงทุนในส่วนได้เสียของการร่วมค้า

103 รายชื่อและคำอธิบายเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่สำคัญและสัดส่วนของส่วนได้เสียในการเป็นเจ้าของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

104 กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น

105 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

106 กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึง กันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะจำเป็นต่อความเข้าใจในผลกระทบที่รายการนั้นมีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

107 กิจการต้องอธิบายวัตถุประสงค์และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน ซึ่งรวมถึงนโยบายการป้องกันความเสี่ยงของรายการบัญชีที่สำคัญซึ่งกิจการคาดว่าจะเกิดขึ้น

108 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับสินทรัพย์ หนี้สินทางการเงินและตราสารทุนแต่ละประเภท

108.1 ลักษณะและเนื้อหาของตราสารการเงิน รวมทั้งระยะเวลาและเงื่อนไขสำคัญที่อาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต

108.2 นโยบายบัญชีและวิธีการที่ใช้ รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดค่า

109 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยของสินทรัพย์ทางการเงิน และหนี้สินทางการเงินแต่ละประเภท

109.1 วันกำหนดราคาใหม่หรือวันครบกำหนด แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

109.2 อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง หากสามารถคำนวณได้

110 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับความเสี่ยงด้านการให้สินเชื่อสำหรับสินทรัพย์ทางการเงิน

110.1 จำนวนที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของจำนวนสูงสุดที่มีความเสี่ยงด้านสินเชื่อ ณ วันที่ในงบดุล โดยไม่พิจารณาถึงมูลค่ายุติธรรมของหลักประกัน

110.2 การกระจุกตัวที่สำคัญของความเสี่ยงด้านสินเชื่อ

111 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ถ้าหากไม่สามารถทำได้ เนื่องจากข้อจำกัดของความทันต่อเวลาหรือค่าใช้จ่ายในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่เชื่อถือได้

ควรมีการเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมทั้งข้อมูลที่สำคัญของตราสารการเงินที่เป็นพื้นฐานของมูลค่ายุติธรรมนั้น

112 ถ้ากิจการแสดงสินทรัพย์การเงินด้วยจำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

112.1 มูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการหรือกลุ่มของสินทรัพย์แต่ละรายการเหล่านั้น

112.2 เหตุผลของการที่ไม่ได้ลดมูลค่าตามบัญชีลง รวมทั้งลักษณะของหลักฐานที่ทำให้ฝ่ายบริหารเชื่อว่ากิจการจะได้รับคืนเต็มจำนวนมูลค่าตามบัญชี

113 ถ้ากิจการบันทึกเครื่องมือทางการเงินที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงของรายการบัญชีในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

113.1 คำอธิบายเกี่ยวกับรายการที่คาดไว้ รวมทั้งช่วงเวลา que คาดว่ารายการนั้นจะเกิดขึ้น

113.2 คำอธิบายตราสารที่ใช้ประกันความเสี่ยง

113.3 จำนวนรอดัดบัญชี หรือผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่ได้รับรู้ รวมทั้งช่วงเวลา que คาดว่าจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

114 จำนวนรวมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์การเงินและหนี้สินการเงิน que ได้มีการรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายของงวด

115 จำนวนรอดัดบัญชี หรือกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ของ ตราสารที่ใช้ประกันความเสี่ยงนอกเหนือจากตราสารที่เกี่ยวข้องกับการประกันความเสี่ยงของรายการที่คาดการณ์ไว้

116 จำนวนรวมถัวเฉลี่ยในระหว่างปีสำหรับรายการต่อไปนี้มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์การเงินและหนี้สินการเงินที่มีการรับรู้รายการ เงินต้น เงินตามที่จะระบุในสัญญา หรือจำนวนที่คล้ายกันอื่นๆ ของสินทรัพย์การเงินและหนี้สินการเงินที่ยังไม่มีการรับรู้รายการ

117 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์การเงินและหนี้สินการเงินทั้งหมด โดยเฉพาะเมื่อจำนวนที่มี ณ วันที่ในงบดุลไม่ได้เป็นตัวแทนที่ดีของจำนวนที่มีในระหว่างปี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

118 นโยบายการบัญชีที่ใช้

119 กิจการต้องเปิดเผยรายได้ตามส่วนงานสำหรับทุกส่วนงานที่เสนอรายงานโดยแสดงรายได้ที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก แยกจากรายได้ที่เกิดจากการขายระหว่างส่วนงาน

120 กิจการต้องเปิดเผยผลได้ (เสีย) ตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

121 กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

122 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินตามส่วนงานสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

123 กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งเป็นต้นทุน เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งานหรือให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชีหรือที่เรียกว่ารายจ่ายฝ่ายทุน โดยใช้เกณฑ์คงค้าง

124 กิจการต้องเปิดเผยค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายทั้งสิ้นสำหรับงวดของสินทรัพย์ตามส่วนงานที่รวมอยู่ในผลได้ (เสีย) ตามส่วนงาน

125 กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของค่าใช้จ่ายที่มีใช้เงินสดที่เป็นสาระสำคัญสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงาน

126 กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) สุทธิในบริษัทร่วมทุกบริษัทที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย

127 หากกิจการต้องเปิดเผยผลรวมของส่วนแบ่งกำไร (ขาดทุน) สุทธิในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียในส่วนงานที่เสนอรายงานใดกิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนในบริษัทร่วมดังกล่าวในส่วนงานที่เสนอรายงานนั้น

128 กิจการต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงานกับข้อมูลในงบการเงินหรืองบการเงินรวมซึ่งรวมรายการต่อไปนี้

128.1 รายได้ตามส่วนงานกระทบยอดกับรายได้รวมของกิจการที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก พร้อมทั้งเปิดเผยจำนวนรายได้รวมของกิจการที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกซึ่งไม่ถือเป็นรายได้ของส่วนงานใดส่วนงานหนึ่ง

128.2 ผลได้(เสีย)ตามส่วนงานกระทบยอดกับกำไรหรือขาดทุนของกิจการโดยกระทบยอดตามลำดับจากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ และสิ้นสุดที่กำไรหรือขาดทุนสุทธิ

128.3 สินทรัพย์ตามส่วนงานกระทบยอดกับสินทรัพย์ของกิจการ

128.4 หนี้สินตามส่วนงานกระทบยอดกับหนี้สินของกิจการ

ข้อมูลตามรูปแบบรอง

129 หากรูปแบบหลักข้อมูลตามส่วนงานของกิจการคือ ส่วนงานธุรกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

129.1 รายได้ตามส่วนงานที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอกแยกตามเขตภูมิศาสตร์โดยกำหนดจากสถานที่ตั้งของ ลูกค้า เปิดเผยอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอก

129.2 เปิดเผยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ตามภูมิศาสตร์แต่ละส่วนงานซึ่งมีสินทรัพย์อย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของส่วนงานภูมิศาสตร์

129.3 ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งเป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งานหรือใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี เปิดเผยอย่างน้อย ร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของส่วนงานภูมิศาสตร์ทุกส่วนงานรวมกัน

129.4 หากรูปแบบหลักของการรายงานข้อมูลตามส่วนงานของกิจการคือส่วนงานภูมิศาสตร์ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับส่วนงานธุรกิจแต่ละส่วนงานที่มีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกหรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของส่วนงานธุรกิจทุกส่วนงานรวมกัน

129.4.1 รายได้ตามส่วนงานที่เกิดจากการขายให้กับบุคคลภายนอก

129.4.2 ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงาน

129.4.3 ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งเป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งานหรือใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

130 หากรูปแบบหลักข้อมูลตามส่วนงานของกิจการคือ ส่วนงานภูมิศาสตร์กำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ซึ่งแตกต่างไปสถานที่ตั้งของลูกค้า กิจการต้องเปิดเผยรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกสำหรับส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของลูกค้าซึ่งมีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ทั้งสิ้นที่กิจการได้รับจากการขายให้กับบุคคลภายนอก

131 หากรูปแบบหลักข้อมูลตามส่วนงานของกิจการ คือ ส่วนงานภูมิศาสตร์ที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของลูกค้าซึ่งแตกต่างไปจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานทุกข้อต่อไปนี้สำหรับส่วนงานภูมิภาคที่กำหนดจากสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ซึ่งมีรายได้จากการขายให้กับบุคคลภายนอกอย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ หรือมีสินทรัพย์ตามส่วนงานอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินหรืองบการเงินรวมของกิจการ

131.1 ราคาตามบัญชีทั้งสิ้นของสินทรัพย์ตามส่วนงานที่กำหนดจากสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินทรัพย์

131.2 ต้นทุนทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดซึ่งเป็นต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ตามส่วนงานที่คาดว่าจะมีอายุการใช้งานหรือใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

รายการที่ควรเปิดเผยข้อมูล

132 มาตรฐานการบัญชีสนับสนุนให้เปิดเผยลักษณะและรายการที่เป็นส่วนประกอบของรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามส่วนงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 52 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

133 กิจการต้องเปิดเผยวันที่ผู้บริหารอนุมัติให้มีการเผยแพร่งบการเงินและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงในกรณีที่เจ้าของกิจการหรือบุคคลอื่นมีอำนาจที่จะแก้ไขงบการเงินที่ได้ออกเผยแพร่แล้ว

134 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลใหม่ที่ได้รับหลังจากวันที่ในงบดุลซึ่งเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบดุล

135 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ไม่ต้องมีการปรับปรุงงบการเงิน หากการไม่เปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นจะมีผลกระทบต่อการประเมินผลและการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยข้อมูลที่ต้องเปิดเผย ได้แก่

135.1 ลักษณะของเหตุการณ์

135.2 ประมาณการผลกระทบทางการเงินของเหตุการณ์ดังกล่าว หรือข้อความที่ระบุว่าไม่สามารถประมาณการผลกระทบที่เกิดขึ้นได้อย่างมีเหตุผล

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูล

136 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด

137 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่

138 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด

139 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวดเนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป

140 จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลงกิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ

141 คำอธิบายลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่คาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

142 ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

143 ระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับคืน

144 คำอธิบายเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันที่ในงบดุล เว้นแต่เมื่อความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้

145 เมื่อกิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องให้คำอธิบายเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ในงบดุล

146 กรณีที่ยากที่จะสามารถคาดการณ์ได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่กำหนดใน 136-145 จะทำให้สถานะของกิจการเกี่ยวกับข้อพิพาทกับอีกฝ่ายหนึ่งในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เกิดความโอนเอียงอย่างรุนแรงในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทพร้อมกับข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้น

ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการทบทวนผลงานวิจัยในอดีตพบว่า ที่ผ่านมามีการทำโครงการวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก โดยนักวิจัยในโครงการวิจัยต่างๆ ได้กำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาแตกต่างกันไปขึ้นกับประเด็นที่นักวิจัยสนใจและวัตถุประสงค์ในการวิจัย ซึ่งสามารถสรุปได้เป็นตารางสรุปปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลจากผลงานวิจัย ดังตารางที่ 2.1

จากตารางที่ 2.1 จะเห็นว่ามีความแปรหลายตัวที่มักจะถูกนำมาพิจารณา เช่น ขนาดองค์กร ประเภทอุตสาหกรรม โครงสร้างเงินทุน ความสามารถในการทำกำไร และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ทำให้มีความน่าเชื่อถือว่าตัวแปรเหล่านี้จะมีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลจริงๆ และมีความเหมาะสมที่จะนำมาพิจารณาในการวิจัยครั้งนี้ (Cooke, 1992; Meek and Robert, 1995; Camferman and Cooke, 2002; นภวรรณ เชิดชูศิริกุล, 2546; นวพร พงษ์ตันกุล, 2546; อลิศรา ผลาวรรณ, 2547)

นอกจากนี้ โครงสร้างความเป็นเจ้าของที่ใช้ในงานวิจัยของ Singhvi and Desai (1971); นวพร พงษ์ตันกุล (2546) ก็เป็นตัวแปรหนึ่งที่น่าสนใจ เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของไทยมักจะ มีลักษณะเป็นธุรกิจครอบครัว ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล คือ มีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่ต่ำกว่าบริษัทที่ไม่ได้มีโครงสร้างการถือหุ้นซึ่งเสี่ยงส่วนใหญ่ เป็นเครือญาติกัน เนื่องมาจากความเชื่อใจและผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ทราบข้อมูลภายในอยู่แล้วจึงไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลมาก การวิจัยครั้งนี้จึงนำโครงสร้างความเป็นเจ้าของมาพิจารณาในงานวิจัยนี้ด้วย

ส่วนตัวแปรอายุการดำเนินงานที่ใช้ในงานวิจัยของอลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่า อายุการดำเนินงานเปรียบเสมือนประสบการณ์ในการจัดทำรายงานทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ยิ่งบริษัทมีประสบการณ์ในการจัดทำรายงานทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมาก ก็จะสามารถตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสียมากยิ่งขึ้น อีกทั้งจากผลการวิจัย ของอลิศรา ผลาวรรณ (2547) ก็พบว่า อายุการดำเนินงานมีผลกับระดับการเปิดเผยข้อมูล การวิจัยครั้งนี้จึงนำอายุการดำเนินงานมาพิจารณาในงานวิจัยนี้ด้วย

ตารางที่ 2.1 สรุปปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลจากผลงานวิจัย

ลำดับ	ผู้ทำการศึกษา	ปีที่ศึกษา	ชื่องานวิจัย	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	จำนวนตัวแปรอิสระ	ตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติ	วิธีการศึกษา
1	Singhvi and Desai	1971	An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure	155	6	- โครงสร้างความเป็นเจ้าของ - ความสามารถในการทำกำไร	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงเส้น
2	Chow and Wong-Boren	1987	Voluntary Financial Disclosure by Mexican Corporations	52	3	- ขนาดองค์กร	การวิเคราะห์ความถดถอย
3	Cooke	1992	The Impact of Size , Stock Market Listing and Industry Type of Disclosure in the Annual Reports	100	3	- อุตสาหกรรม - การจดทะเบียนในตลาดหุ้น	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงเส้น
4	Hossain and Rahman	1995	Voluntary Disclosure in the Annual Reports of New Zealand Companies	55	5	- ขนาดขององค์กร - โครงสร้างเงินทุน - การจดทะเบียนในต่างประเทศ	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ลำดับ	ผู้ทำการศึกษา	ปีที่ศึกษา	ชื่องานวิจัย	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	จำนวนตัวแปรอิสระ	ตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติ	วิธีการศึกษา
5	Meek and Robert	1995	Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations	226	7	- ขนาดองค์กร - อุตสาหกรรม - การจดทะเบียนในตลาดสากล - ภูมิภาคของประเทศ - แหล่งกำเนิด	การวิเคราะห์ความถดถอย
6	Raffournier	1995	The determinants of Voluntary financial disclosure by Swiss listed Companies	161	8	- ขนาดองค์กร - การดำเนินงาน - ในต่างประเทศ	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ
7	Camfferman and Cooke	2002	An analysis of disclosure in the annual reports of U.K. and Dutch companies	161	6	- ขนาดองค์กร - โครงสร้างเงินทุน - สภาพคล่องของกิจการ - ประเภทผู้สอบบัญชี - อุตสาหกรรม	การวิเคราะห์ความถดถอย

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ลำดับ	ผู้ทำการวิจัย	ปีที่ศึกษา	ชื่องานวิจัย	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	จำนวนตัวแปรอิสระ	ตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติ	วิธีการศึกษา
8	นภวรรณ เชิดชูคุณกุล	2546	การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : กรณีศึกษาของบริษัทในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่ง	52	4	- ขนาดองค์กร - สภาพคล่องของกิจการ - ความสามารถในการทำกำไร	การวิเคราะห์ความถดถอย
9	นวพร พงษ์ต้นทกุล	2546	โครงสร้างการเป็นเจ้าของและคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	80	5	- ขนาดองค์กร - โครงสร้างการเป็นเจ้าของ	การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ลำดับ	ผู้ทำการวิจัย	ปีที่ ศึกษา	ชื่องานวิจัย	จำนวนกลุ่ม ตัวอย่าง	จำนวน ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรอิสระ ที่มีนัยสำคัญทางสถิติ	วิธีการศึกษา
10	อลิศรา ผลาวรรณ	2547	ความสัมพันธ์ระหว่าง คุณลักษณะของบริษัทรักบี้ระดับ การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จด ทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย	198	9	- ขนาดองค์กร - การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ - อายุการดำเนินงาน - สภาพคล่องของกิจการ - ประเภทผู้สอบบัญชี	การวิเคราะห์ความถดถอย และสหสัมพันธ์เชิงซ้อน

นอกจากการพิจารณาโครงสร้างเงินทุน ซึ่งเป็นการศึกษาถึงตัวแปรของบริษัทที่เกี่ยวกับความสามารถในการบริหารเงินทุนหรือการชำระหนี้สินในระยะยาวแล้ว ควรมีการพิจารณาถึงตัวแปรดังกล่าวในระยะสั้นด้วย ซึ่งก็คือ ความสามารถในการบริหารเงินหรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูงของบริษัทอีกทั้งจากผลการวิจัยของ Camfferman and Cooke (2002) ก็พบว่าตัวแปรดังกล่าวมีผลกับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ดังนั้นจึงนำสภาพคล่องของบริษัทมาเป็นตัวแปรหนึ่งในการวิจัยนี้ด้วย

ส่วนตัวแปรอื่นๆ บางตัวที่ถูกนำมาพิจารณาในงานวิจัยของ Cooke (1992); Hossain and Rahman (1995); Meek and Robert (1995); Raffournier (1995) เช่น ภูมิภาคของประเทศ แหล่งกำเนิด (Country Region of Origin) และการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สากล (International Listing Status) นั้น เป็นตัวแปรที่เกิดจากความแตกต่างของแต่ละประเทศ รวมถึงการจดทะเบียนในตลาดหุ้น การวิจัยครั้งนี้ไม่จำเป็นต้องใช้ตัวแปรเหล่านี้ในการวิจัย เนื่องจากงานวิจัยครั้งนี้ทำการศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งกำหนดให้บริษัทต่างๆ ปฏิบัติภายใต้กฎระเบียบข้อบังคับ แม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีเดียวกันอยู่แล้ว

จากการวิเคราะห์ข้างต้นสามารถสรุปตัวแปรที่นำมาใช้ในการวิจัย ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจะแบ่งตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยออกเป็น 3 ประเภทตามวิธีการแบ่งที่ใช้ในงานวิจัยของ Camfferman and Cooke (2002) คือ ตัวแปรที่เกี่ยวกับโครงสร้างของบริษัท (Structure-related Variables) ตัวแปรที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัท (Performance-related Variables) และตัวแปรที่เกี่ยวกับธุรกิจหรือการตลาดของบริษัท (Market-related Variables) ดังนี้

ตัวแปรที่เกี่ยวกับโครงสร้างของบริษัท

ตัวแปรที่เกี่ยวกับโครงสร้างของบริษัท ประกอบด้วย 3 ชนิด ได้แก่ ขนาดองค์กร โครงสร้างเงินทุน โครงสร้างความเป็นเจ้าของ

1. ขนาดองค์กร (Size of organization)

จากผลการศึกษางานวิจัยในอดีตของ Chow and Wong (1987); Cooke (1992); Lang and Lundholm (1993); Meek and Robert (1995); Camfferman and Cooke (2000) เป็นต้น ซึ่งพบว่าบริษัทขนาดใหญ่มีความเป็นไปได้ที่จะเปิดเผยข้อมูลมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลให้มีความครอบคลุมในรายละเอียดนั้นจะมีต้นทุนในการจัดทำที่ค่อนข้างสูง ประกอบกับบริษัทขนาดใหญ่จะมีความพร้อมทางด้านเงินทุนในการจัดทำและรายงานข้อมูลให้แก่บุคคลต่างๆ ได้เป็นอย่างดี (Lang and Lundholm, 1993) รวมทั้งบริษัทที่มีขนาดใหญ่มีรายละเอียดของข้อมูลเกี่ยวกับกระบวนการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ มากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กเนื่องจากการดำเนินธุรกิจที่ค่อนข้างซับซ้อน ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กซึ่งมีเงินทุนที่ค่อนข้างจำกัดมักจะไม่ค่อยให้ความสำคัญกับระบบการรายงานข้อมูลเพราะบริษัทจำเป็นต้องนำทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดนั้นไปใช้ในการดำเนินงานด้านอื่นๆ ที่มีความสำคัญมากกว่าแทน นอกจากนี้สำหรับบริษัทที่มีขนาดเล็ก การให้ข้อมูลที่มีรายละเอียดมากอาจทำให้บริษัทสูญเสียความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ (Chow and Wong, 1987) แต่บริษัทขนาดใหญ่นอกจากจะคำนึงถึงคู่แข่งแล้ว บริษัทอาจต้องคำนึงถึงแรงกดดันจากตลาดและสังคมภายนอกที่คอยเฝ้ามองอยู่ และต้องแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม เพื่อให้เกิดการยอมรับจากสาธารณชน และลดต้นทุนด้านกฎหมายอันเกิดจากมูลค่าความเสียหายจากการฟ้องร้อง บริษัทขนาดใหญ่จึงจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนให้มีคุณภาพมากกว่าบริษัทขนาดเล็กเพื่อรักษาชื่อเสียงและภาพลักษณ์ของบริษัทเอง (Trotman and Bradley, 1981)

2. โครงสร้างเงินทุน (Capital structure)

จากผลการศึกษางานวิจัยในอดีตของ Meek and Robert (1995); Camfferman and Cooke (2002) พบว่าบริษัทที่มีระดับหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากมีความเป็นไปได้ที่จะเปิดเผยข้อมูลมากกว่าบริษัทที่มีระดับหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นต่ำ เนื่องจากบริษัทที่มีระดับหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมากต้องการให้ความเชื่อมั่นกับเจ้าหนี้หรือผู้ให้กู้ถึงผลการดำเนินงานและความสามารถในการชำระหนี้ นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากยังเป็นการลดแรงกดดันจากการเพ่งเล็งของหน่วยงานที่กำกับดูแล และเป็นการสร้างความแข็งแกร่งหรือความสามารถทางการตลาดให้กับหลักทรัพย์ของบริษัท

3. โครงสร้างความเป็นเจ้าของ (Ownership structure)

จากผลการศึกษางานวิจัยในอดีตของ นวพร พงษ์คันทกุล (2546) และ อลิศรา ผลาวรรณ (2548) พบว่าการถือหุ้นโดยกรรมการและผู้บริหารซึ่งเป็นบุคคลภายในบริษัท จำนวนมากจะมีการเปิดเผยข้อมูลน้อยกว่าการถือหุ้นโดยส่วนใหญ่เป็นบุคคลภายนอก เนื่องจาก การถือหุ้นโดยบุคคลภายในบริษัท ผู้ถือหุ้นจะทราบข้อมูลภายในบริษัทอยู่แล้วจึงมีการเปิดเผย ข้อมูลน้อย แต่การถือหุ้นโดยบุคคลภายนอก บุคคลภายนอกไม่ทราบข้อมูลภายในบริษัท จึงต้องการให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก เพื่อใช้ข้อมูลในการตัดสินใจ

นอกจากนี้ผลงานวิจัยของ Singhvi and Desai (1971) พบว่า บริษัทที่มีผู้ถือหุ้น จำนวนมาก รายละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นแต่ละรายจะมีจำนวนน้อย ทำให้บริษัทมีลักษณะ ความเป็นสาธารณะมาก จึงเปิดเผยข้อมูลมากกว่าบริษัทที่มีรายละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นแต่ละราย จำนวนมาก เนื่องจากบริษัทที่มีรายละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นแต่ละรายจำนวนน้อย จะได้รับความ สนใจและแรงกดดันจากความคาดหวังของผู้ถือหุ้นและนักวิเคราะห์ที่บริษัทจะมีการเปิดเผยข้อมูล อย่างละเอียดและครบถ้วน

ตัวแปรที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัท

ตัวแปรที่เกี่ยวกับการดำเนินงานและผลการดำเนินงานของบริษัท ประกอบด้วย 3 ชนิด คือ อายุการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องของกิจการ

1 อายุการดำเนินงาน (age of operation)

จากผลการศึกษางานวิจัยในอดีตของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่า บริษัทที่มี อายุการดำเนินงานสูงจะมีระดับการเปิดเผยข้อมูลสูง ซึ่งทั้งนี้ อาจเนื่องมาจากการที่บริษัทได้ ดำเนินงานมาเป็นเวลานานทำให้ได้เรียนรู้จากประสบการณ์ว่า ควรมีการเปิดเผยข้อมูลอะไรให้แก่ ผู้ใช้ข้อมูลได้อย่างครบถ้วนมากกว่าบริษัทที่เพิ่งเริ่มดำเนินงาน

นอกจากนี้บริษัทที่มีอายุการดำเนินงานในตลาดหลักทรัพย์มายาวนานมักจะเป็นบริษัทที่ มีผลการดำเนินงานดี และได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าหรือนักลงทุนถึงเรื่องความมั่นคงและ

ความสามารถทางธุรกิจของบริษัท รวมถึงได้รับความสนใจจากนักลงทุน จึงต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการประกอบธุรกิจที่ยาวนานของบริษัท

2. ความสามารถในการทำกำไร (Profitability)

จากผลการวิจัยในอดีตของ Singhvi and Desai (1971); Lang and Lundholm (1993); Meek and Robert (1995); Camfferman and Cooke (2002) พบว่าการเปิดเผยข้อมูลมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลการดำเนินงานของบริษัท กล่าวคือ บริษัทที่มีผลการดำเนินงานที่ดีในงวดปัจจุบัน ผู้บริหารก็จะยินดีเพิ่มระดับการเปิดเผยข้อมูลเพื่อเป็นการรักษาคำแหน่งและผลตอบแทนต่างๆ ในทางตรงกันข้ามหากบริษัทมีผลการดำเนินงานที่ไม่ดีก็จะเปิดเผยข้อมูลให้น้อยที่สุดที่จะอธิบายเหตุผลของการขาดทุน เนื่องจากบริษัทมักยินดีที่จะเปิดเผยข่าวดีมากกว่าข่าวร้าย

3. สภาพคล่องของกิจการ (Liquidity)

จากผลงานวิจัยในอดีตของ Camfferman and Cooke (2002); อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่า การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีจะลดลงตามอัตราส่วนสภาพคล่อง เนื่องจากบริษัทที่มีอัตราสภาพคล่องต่ำจะพยายามที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัทหรือสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกที่มีผลต่อการดำเนินงานของบริษัทมากขึ้น เพื่อที่จะอธิบายสาเหตุที่ทำให้บริษัทมีอัตราส่วนทางการเงินที่ไม่ดีและแสดงถึงว่าบริษัทยังคงสามารถดำเนินงานต่อไปได้ถึงแม้จะมีสภาพคล่องต่ำ

ตัวแปรที่เกี่ยวกับธุรกิจหรือการตลาดของบริษัท

ตัวแปรที่เกี่ยวกับธุรกิจหรือการตลาดของบริษัทประกอบด้วย 2 ชนิด คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และหมวดอุตสาหกรรมของกลุ่มอุตสาหกรรมวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม

1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Type of Auditor)

จากผลงานวิจัยในอดีตของ Singhvi and Desai(1971); Camfferman and Cooke (2002) พบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีย่อมมีอิทธิพลต่อจำนวนข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน โดยบริษัทสอบบัญชีจะเป็นผู้กำหนดจำนวนข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินให้มีความพอเพียง หรือความมีนัยสำคัญ และบริษัทสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะทำการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับได้ ครอบคลุมรายละเอียดมากกว่าบริษัทสอบบัญชีขนาดเล็ก อาจเนื่องมาจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ มักจะถูกคาดหวังว่า จะมีการให้บริการที่มีคุณภาพสูงกว่าบริษัทสอบบัญชีขนาดเล็ก และต้องเผชิญกับความเสี่ยงต่อการขาดทุนจากการถูกฟ้องร้อง หากสำนักงานมีความสัมพันธ์กับบริษัท ลูกค้าที่เปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีจึงพยายามใช้อำนาจหน้าที่ในการผลักดันให้บริษัทลูกค้ามีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงขึ้นในรายงานประจำปี

2. หมวดอุตสาหกรรม (Industry)

จากผลงานวิจัยในอดีตของ Cooke (1992); Meek and Robert(1995); Camfferman and Cooke (2002) พบว่า บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่มีการผลิตจะมีระดับการเปิดเผยข้อมูล สูงกว่าบริษัทในอุตสาหกรรมบริการ และอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค เช่น บริษัทที่ ประกอบธุรกิจการผลิตจะมีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่ากลุ่มบริษัทที่ได้ทำการผลิต เนื่องจากมีการเปิดเผยถึงสาระสำคัญและผลการดำเนินงานการผลิตต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น ต้นทุนวัตถุดิบ ขั้นตอน การผลิต ปัญหาการผลิต รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อสิ่งแวดล้อม เป็นต้น รวมถึงอุตสาหกรรมที่ ดำเนินการผลิตนั้นมีความรับผิดชอบที่จะต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลของ ผู้มีส่วนได้เสีย หลายกลุ่ม เช่น คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย คณะกรรมการ ควบคุมสิ่งแวดล้อม หรือองค์กรอิสระต่างๆ เป็นต้น เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงจากการฟ้องร้อง ของผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่างๆ

จากที่กล่าวมาข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย 8 ตัวแปร แต่เนื่องจากลักษณะประชากรที่ทำการศึกษาเป็น 1 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ กลุ่ม อุตสาหกรรมวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม ซึ่งแบ่งย่อยออกเป็น 5 หมวดอุตสาหกรรมหรือ ประเภทอุตสาหกรรม โดยในบางหมวดอุตสาหกรรมมีจำนวนน้อย ซึ่งความแตกต่างดังกล่าว

อาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาทางสถิติ ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้จึงแยกตัวแปรหมวดอุตสาหกรรมออกมาทำการศึกษาเพิ่มเติม ทำให้สามารถแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ลักษณะคือ

การศึกษาโดยใช้ตัวแปร ประกอบด้วย 7 ตัวแปร ที่เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูล (จากผลการศึกษาก่อนๆ) คือ

1. ขนาดองค์กร
2. โครงสร้างเงินทุน
3. โครงสร้างความเป็นเจ้าของ
4. อายุการดำเนินงาน
5. ความสามารถในการทำกำไร
6. สภาพคล่องของกิจการ
7. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

การศึกษาเพิ่มเติมจากตัวแปร 1 ตัวแปร คือ

1. หมวดอุตสาหกรรม

การวัดมูลค่าของตัวแปร

การทบทวนผลงานวิจัยในอดีตในเรื่องของเกณฑ์การวัดมูลค่าของตัวแปรต่างๆ นั้น ผู้วิจัยจะอ้างอิงถึงกรอบแนวคิดงานวิจัยในอดีตดังที่สรุปไว้ในตารางที่ 2.1 โดยจะกล่าวถึงเฉพาะตัวแปรที่ได้เลือกนำมาใช้ในงานวิจัยนี้เท่านั้น และจะอธิบายวิธีการวัดมูลค่าของตัวแปรแต่ละตัวแยกกันตามลำดับดังนี้

1. ขนาดองค์กร

จากงานวิจัยในอดีต จะเห็นว่าในงานวิจัยส่วนใหญ่จะให้ยอดขายสินทรัพย์รวมเป็นตัววัดขนาดองค์กร ยกเว้น Meek and Robert (1995) ที่วัดขนาดองค์กรโดยการใช้ยอดขายได้รวมแทนการใช้ยอดขายสินทรัพย์รวม เพราะเป็นรายการที่ได้รับผลกระทบจากความแตกต่างระหว่างประเทศ

น้อยที่สุด เนื่องจากการศึกษาระหว่างประเทศ ดังนั้น ในงานวิจัยครั้งนี้ประชากรมีการใช้กฎระเบียบข้อบังคับ แม่บทการบัญชี และใช้มาตรฐานการบัญชีแบบเดียวกัน จึงมิได้รับผลกระทบจากเกณฑ์การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่แตกต่างกันและเพื่อความสะดวกในการวัดขนาดองค์กร การวิจัยครั้งนี้จึงใช้ยอดสินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเป็นตัววัดขนาดองค์กร (นกวรณ เชิดชูวุฒิกุล, 2546)

$$\text{ขนาดองค์กร} = \frac{\text{สินทรัพย์รวม}}{\text{จำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว}}$$

2. โครงสร้างเงินทุน

งานวิจัยในอดีตใช้อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นเกณฑ์วัดระดับโครงสร้างทุน เนื่องจากจำนวนหนี้สินระยะยาวจะมีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูล คือ บริษัทจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินอย่างละเอียด เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ให้กู้ที่ต้องการทราบถึงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยและชำระหนี้ของบริษัท การวิจัยครั้งนี้จึงใช้อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นตัววัดโครงสร้างเงินทุน (อลิศรา ผลาวรณ, 2547)

$$\text{โครงสร้างเงินทุน} = \frac{\text{หนี้สินระยะยาว}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}$$

3. โครงสร้างความเป็นเจ้าของ

งานวิจัยในอดีตใช้ร้อยละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรกต่อจำนวนหุ้นที่ออกและเรียกชำระแล้วทั้งหมดเป็นเกณฑ์วัดโครงสร้างความเป็นเจ้าของ (อลิศรา ผลาวรณ, 2547) เนื่องจาก หากบริษัทมีโครงสร้างความเป็นเจ้าของมีลักษณะการกระจายการถือหุ้นต่ำ คือ มีร้อยละการถือหุ้นส่วนใหญ่เป็นของบุคคลบางกลุ่มที่มีความสนิทชิดเชื้อกัน ซึ่งจะทำให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลในระดับต่ำด้วย เนื่องจากผู้ถือหุ้นที่เป็นเสียงส่วนใหญ่อาจทราบข้อมูลภายในอยู่แล้ว บริษัทจึงได้รับแรงกดดันให้มีการเปิดเผยข้อมูลจากผู้ถือหุ้นรายย่อยในระดับต่ำ อีกทั้งในรายงานประจำปีของบริษัทมีการระบุร้อยละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรกอยู่แล้ว ซึ่งทำให้

สะดวกต่อการเก็บข้อมูล การวิจัยครั้งนี้จึงใช้ร้อยละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรกเป็นตัววัดโครงสร้างความเป็นเจ้าของ

โครงสร้างความเป็นเจ้าของ = ร้อยละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรก

4. อายุการดำเนินงาน

งานวิจัยในอดีตใช้ระยะเวลาจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่บริษัทได้จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจนถึงปีปัจจุบันเป็นเกณฑ์วัดอายุการดำเนินงาน (อลิศรา ผลาวรณ, 2547) เนื่องจากถ้าบริษัทยังมีประสบการณ์ในการเป็นบริษัทมหาชนมาก จะทำให้บริษัทมีความสามารถในการตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสียมาก อีกทั้งยังมีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงขึ้นด้วย การวิจัยครั้งนี้จึงใช้ระยะเวลาจำนวนปีนับตั้งแต่จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจนถึงปี 2548 (อลิศรา ผลาวรณ, 2547) ในการวัดอายุการดำเนินงาน

อายุการดำเนินงาน = ระยะเวลาจำนวนปีนับตั้งแต่จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจนถึงปี 2548

5. ความสามารถในการทำกำไร

จากงานวิจัยในอดีต จะเห็นว่าในการวัดความสามารถในการทำกำไรนั้น นักวิจัยส่วนใหญ่จะใช้อัตราส่วนทางการเงินในการวัดความสามารถในการทำกำไร แต่จะเลือกใช้อัตราส่วนทางการเงินที่แตกต่างกันไป ไม่ว่าจะเป็นอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ROA หรืออัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น(ROE) ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้จะใช้อัตราส่วนกำไรสุทธิก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีต่อสินทรัพย์รวมหรือ ROA (อลิศรา ผลาวรณ, 2547) ในการวัดความสามารถในการทำกำไร เนื่องจากใช้อัตราส่วนทางการเงินใดก็ได้มีความแตกต่างกันมากนัก

ความสามารถในการทำกำไร =
$$\frac{\text{กำไรสุทธิก่อนหักดอกเบี้ยและภาษี}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

6. สภาพคล่องของกิจการ

งานวิจัยในอดีตใช้อัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวกับการวิเคราะห์สภาพคล่องของบริษัท คือ อัตราส่วนทุนหมุนเวียนเป็นเกณฑ์วัดสภาพคล่องของกิจการ (Camfferman and Cooke, 2002) เนื่องจากการเปรียบเทียบระหว่างภาระผูกพันทางการเงินที่ใกล้ถึงกำหนดชำระกับสินทรัพย์หมุนเวียนหรือกระแสเงินสดที่กิจการมีอยู่เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว การวิจัยครั้งนี้จึงเลือกใช้อัตราส่วนทุนหมุนเร็ว (สินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) นี้ในการวัดสภาพคล่องของกิจการ (Camfferman and Cooke, 2002)

$$\text{สภาพคล่องของบริษัท} = \frac{\text{สินทรัพย์หมุนเวียน}}{\text{หนี้สินหมุนเวียน}}$$

7. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

งานวิจัยในอดีตใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการวัดขนาดของสำนักงานสอบบัญชีซึ่งมักจะแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือกลุ่มที่มีการตรวจสอบบัญชีโดยบริษัทสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่หรือบริษัทที่เป็น Big 4 ซึ่งประกอบด้วย บริษัท เคพีเอ็มจี ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด บริษัท ดีลอยท์ ทูชโรมัทส ไชยศ จำกัด บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด บริษัท สำนักงานเอ็นสท์ แอน ยัง จำกัด และกลุ่มที่มีการตรวจสอบบัญชี โดยบริษัทสอบบัญชีที่มีขนาดเล็กหรือไม่ใช่บริษัทในกลุ่ม Big 4 การวิจัยครั้งนี้จึงเลือกใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการวัดขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (นวพร พงษ์ตันตกุล, 2546)

8. หมวดอุตสาหกรรม

งานวิจัยในอดีตมีทั้งนักวิจัยที่นำตัวแปรประเภทอุตสาหกรรมไปทำการศึกษาโดยใช้เป็นตัวแปรหนึ่งในโมเดล ซึ่งจะแทนมูลค่าของประเภทอุตสาหกรรมโดยใช้ตัวแปรเทียม (0,1) ในการศึกษา และนักวิจัยที่ทำการศึกษาระบบอุตสาหกรรมแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นการศึกษาที่ใช้โมเดล เนื่องจากในบางหมวดอุตสาหกรรมมีจำนวนน้อย ทำให้อาจส่งผลกระทบต่อผลการคำนวณทางสถิติ การวิจัยครั้งนี้จึงศึกษาหมวดอุตสาหกรรมแยกต่างหากเป็นการศึกษาเพิ่มเติม โดยจะ

ทำการศึกษาความแตกต่างของการเปิดเผยของบริษัทในแต่ละหมวดอุตสาหกรรมแทนจึงไม่มีการกำหนดมูลค่าของตัวแปรนี้ (อติศรา ผลาวรรณ, 2547)

ระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

งานวิจัยที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่ มักจะใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Index) เป็นตัววัดระดับการเปิดเผยข้อมูลไม่ว่าจะเป็นงานวิจัยของ นวพร พงษ์ตันตกุล (2546); อติศรา ผลาวรรณ (2547); Camfferman and Cooke (2002); Meek and Robert (1995); Singhvi and Desai (1971) โดยการวิจัยครั้งนี้จะพัฒนากระดาศทำการขึ้นมาโดยกระดาศทำการวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้จะใช้ศึกษาความครอบคลุมในรายละเอียดของรายการแต่ละรายการซึ่งเป็นตัวแทนของระดับการเปิดเผยข้อมูล (โดยมีจำนวนรายการแตกต่างกันไปในแต่ละงานวิจัย) ซึ่งมีลักษณะเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Data) ดังนั้นเพื่อให้สามารถนำข้อมูลเชิงคุณภาพนี้ไปทดสอบกับตัวแปรต่างๆ ได้จึงจำเป็นต้องมีการแปลงข้อมูลคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลให้อยู่ในรูปข้อมูลที่สามารถวัดในเชิงปริมาณได้ (Quantitative Data) โดยสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Index) เพื่อใช้ประเมินเปรียบเทียบหรืออธิบายความแตกต่างในการวัดปริมาณและคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินของบริษัท

Coy (1995: 121) ได้ให้คำจำกัดความของดัชนีวัดการเปิดเผยข้อมูลไว้ว่า “ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเป็นเครื่องมือที่ถูกออกแบบมาเพื่อวัดกลุ่มของรายการ โดยเมื่อคะแนนของรายการต่างๆ เหล่านี้ถูกรวมเข้าด้วยกันจะได้เป็นคะแนนรวมซึ่งแสดงถึงตัวแทนที่ชี้วัดระดับของการเปิดเผยข้อมูล”

จากผลการวิจัยที่ผ่านมาพบว่าโดยทั่วไปการสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูลจะมี 2 รูปแบบคือ

1. ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบไม่ถ่วงน้ำหนัก (Unweighted disclosure index)

ดัชนีในลักษณะนี้จะไม่คำนึงถึงน้ำหนักหรือความสำคัญของแต่ละรายการว่ามี ความสำคัญต่อผู้ใช้ข้อมูลมากหรือน้อยเพียงใด แต่จะให้ความสำคัญกับข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจอย่างเท่าเทียมกัน โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่ารายงานทางการเงินของบริษัทที่ต้องการวัด

ขอบเขตหรือคุณภาพของการเปิดเผยมีรายการตามที่กำหนดไว้ในดัชนีหรือไม่ ถ้ามีรายการนี้จะให้คะแนนเท่ากับ 1 แต่ถ้าไม่มีรายการดังกล่าวจะได้คะแนนเท่ากับ 0 แล้วจึงนำคะแนนทั้งหมดมารวมกันเพื่อให้ได้ตัวแทนที่แสดงระดับหรือคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละบริษัท

2. ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่มีการถ่วงน้ำหนัก (Weighted disclosure index)

ดัชนีในลักษณะนี้จะมีการกำหนดน้ำหนักความสำคัญให้กับแต่ละรายการที่อยู่ในดัชนี เนื่องจากวิธีนี้มองว่ารายการแต่ละรายการจะมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลแตกต่างกันไป โดยที่น้ำหนักของแต่ละรายการอาจถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าโดยใช้วิจารณญาณของผู้สร้างเอง หรืออาจใช้น้ำหนักที่มีการพัฒนาขึ้นมาในงานวิจัยในอดีต หรือใช้น้ำหนักเฉลี่ยที่ได้มาจากการส่งแบบสอบถามเพื่อสำรวจความคิดเห็นหรือการรับรู้ของผู้ใช้ข้อมูล หลังจากนั้นน้ำหนักที่ได้จะถูกนำมาคูณกับคะแนนการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละรายการ แล้วมาหาผลรวมของทุกๆ รายการเพื่อให้ได้เป็นคะแนนรวมของการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละบริษัท

อย่างไรก็ตามมีข้อโต้แย้งจากนักวิจัยที่ทำการศึกษาในอดีตว่า ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่มีการถ่วงน้ำหนักนั้นมีข้อจำกัดหลายประการ กล่าวคือ การกำหนดน้ำหนักให้กับแต่ละรายการต้องใช้ดุลยพินิจหรือต้องใช้วิจารณญาณของแต่ละบุคคล ซึ่งแต่ละคนก็จะกำหนดน้ำหนักที่แตกต่างกันไปแม้จะเป็นรายการเดียวกันก็ตาม (Naser, 1998) ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความไม่มีเสถียรภาพในการรับรู้น้ำหนักหรือความสำคัญของรายการประเภทเดียวกัน (Dhaliwal, 1980) นอกจากนี้น้ำหนักที่ถูกกำหนดขึ้นเป็นเพียงแค่ความคิดเห็นส่วนบุคคลของผู้ที่ให้คะแนนความสำคัญเท่านั้น เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาดังกล่าว งานวิจัยครั้งนี้จึงใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบไม่มีการถ่วงน้ำหนัก (นวพร พงษ์ตันกุล, 2546) ถ้าบริษัทเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีให้คะแนนเท่ากับ 1 แต่ถ้าบริษัทไม่เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานจะให้คะแนนเท่ากับ 0 และถ้าข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทจะใส่เป็น N/A (Not Applicable) เนื่องจากบางรายการอาจไม่เกี่ยวข้องกับลักษณะการดำเนินธุรกิจของบริษัท เช่น บริษัทที่ไม่มีข้อพิพาททางกฎหมาย บริษัทก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะคดีและผลกระทบที่อาจเกิดกับการดำเนินงานของธุรกิจ เป็นต้น

ทฤษฎีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2548: 173-178) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรหลายตัว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่าปัจจัยหรือตัวแปรอิสระตัวใดบ้างที่ส่งผลหรือมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม และเพื่อประมาณหรือพยากรณ์ค่าของตัวแปรตามเมื่อทราบค่าตัวแปรอิสระ ซึ่งมีสมการดังต่อไปนี้

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_k X_k + \varepsilon$$

โดยที่ Y เป็นตัวแปรตาม

$X_1, X_2, \dots, X_k$ เป็นตัวแปรอิสระ, $k \geq 2$

ε = ความคลาดเคลื่อน

β_0 = ส่วนตัดแกน Y เมื่อ $X_1 = X_2 = \dots = X_k = 0$

$\beta_1, \dots, \beta_k$ เป็นสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระ

เงื่อนไขของการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

1. ความคลาดเคลื่อน (error or residual: ε) เป็นตัวแปรที่มีการแจกแจงแบบปกติ
2. ค่าเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อนเป็นศูนย์
3. ค่าแปรปรวนของค่าคลาดเคลื่อนเป็นค่าคงที่
4. ค่าความคลาดเคลื่อนต้องเป็นอิสระกัน
5. ตัวแปรอิสระ X_i และ X_j ต้องเป็นอิสระกัน

ตรวจสอบเงื่อนไขของการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

1. ค่าคลาดเคลื่อนเป็นตัวแปรที่มีการแจกแจงแบบปกติ

โดยทำการพิจารณา Histogram ของค่าความคลาดเคลื่อน และเพื่อความแม่นยำจึงมีการพิจารณากราฟ Normal Probability Plot ของค่าความคลาดเคลื่อน และสถิติทดสอบ Kolmogorov-Smirnov Test (K-S Test)

สถิติ Kolmogorov – Smirnov Test (K-S Test) ทดสอบว่าตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีการแจกแจงแบบปกติหรือไม่ โดยมีสมมติฐานการศึกษา คือ

H_0 : ตัวแปรอิสระแต่ละตัวมีการแจกแจงแบบปกติ

H_1 : ตัวแปรอิสระแต่ละตัวไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

ในการศึกษาครั้งนี้จะปฏิเสธ H_0 ถ้าค่า Sig. (Significance) น้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนด ซึ่งเท่ากับ 0.05 เนื่องจากกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ 95%

2. ค่าเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อนเป็นศูนย์

การหาค่า a และ b โดยทำให้ผลบวกกำลังสองของค่าความคลาดเคลื่อนมีค่าต่ำสุด จะทำให้ $\sum e_i = 0$ เนื่องจากค่าเฉลี่ยของความคลาดเคลื่อน

$$\frac{E(e)}{n} = \frac{\sum e_i}{n} = 0$$

ดังนั้นเงื่อนไขข้อนี้จึงเป็นจริงเสมอเมื่อใช้เทคนิคกำลังสองน้อยที่สุด (Least Square)

3. ค่าแปรปรวนของค่าความคลาดเคลื่อนต้องเป็นค่าคงที่

โดยทำการพล็อตแผนภาพการกระจาย (Scatter Plot) ของการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของดัชนีการเปิดเผยข้อมูล

4. ค่าความคลาดเคลื่อนต้องเป็นอิสระกัน

โดยใช้สถิติ Durbin-Watson เนื่องจาก Durbin-Watson เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ของ e_t และ e_{t-1} โดยที่ t เป็นช่วงเวลา

โดยถ้าค่า Durbin-Watson มีค่าใกล้ 2 คือมีค่าในช่วง 1.5 ถึง 2.5 จะสรุปได้ว่า e_i และ e_j เป็นอิสระกัน

5. ตัวแปรอิสระ X_i และ X_j ต้องเป็นอิสระกัน

เนื่องจากถ้าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองอาจก่อให้เกิดปัญหาที่เรียกว่า Multicollinearity ดังนั้นจึงทำการตรวจสอบโดยวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์

สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เป็นการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ของตัวแปร x และ y และเป็นการทดสอบว่า x และ y มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ โดยถ้า

- ก. ถ้า r เป็นลบ แสดงว่า x และ y มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม
- ข. ถ้า r เป็นบวก แสดงว่า x และ y มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน
- ค. ถ้า r มีค่าเข้าใกล้ 1 หมายถึง x และ y สัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและมีความสัมพันธ์กันมาก
- ง. ถ้า r มีค่าเข้าใกล้ -1 หมายถึง x และ y สัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามและมีความสัมพันธ์กันมาก
- จ. ถ้า $r = 0$ แสดงว่า x และ y ไม่มีความสัมพันธ์กัน
- ฉ. ถ้า r เข้าใกล้ 0 แสดงว่า x และ y มีความสัมพันธ์กันน้อย

เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่าจะไม่เกิดปัญหา Multicollinearity จึงคำนวณ Variance Inflation Factor (VIF) เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์อีกครั้งหนึ่ง

$$VIF \text{ ของตัวแปรอิสระ } X_i = VIF = \frac{1}{1 - R_i^2}$$

โดยที่ R_i^2 แทนสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ

ถ้า VIF_i มีค่ามาก แสดงว่าตัวแปรอิสระ X_i มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระอื่นๆ มาก

ทฤษฎีการทดสอบของครุสคัล-วัลลิส (Kruskal-Wallis H Test)

การทดสอบของครุสคัล-วัลลิส (กัลยา วาณิชยัญญา, 2548: 248-249) เป็นการทดสอบที่ไม่ทราบลักษณะการแจกแจงของทั้ง k ประชากร หรือแต่ละประชากรไม่ได้มีการแจกแจงแบบปกติและ มีขนาดตัวอย่างเล็ก จะเป็นการทดลองที่ไม่ใช้พารามิเตอร์

เงื่อนไข

1. สุ่มตัวอย่าง k ชุดอย่างเป็นอิสระกัน
2. $n_i \geq 5$; $i = 1, 2, \dots, k$ โดยที่ n_i = ขนาดตัวอย่างชุดที่ i

ขั้นตอนการทดสอบของครุสคัล-วัลลิส เป็นดังนี้

ขั้นที่ 1 ตั้งสมมติฐานที่ต้องการทดสอบ ในที่นี้ทำการทดสอบการเปิดเผยข้อมูลแยกตามหมวดอุตสาหกรรม

H_0 : การเปิดเผยข้อมูลแยกตามหมวดอุตสาหกรรมไม่แตกต่างกัน

H_1 : การเปิดเผยข้อมูลแยกตามหมวดอุตสาหกรรมแตกต่างกันอย่างน้อย 2
หมวดอุตสาหกรรม

ขั้นที่ 2 นำข้อมูลตัวอย่างทั้งหมดขนาด $n = n_1 + n_2 + \dots + n_k$ มาเรียงลำดับจากน้อยไปมาก แล้วให้ค่าต่ำสุดเป็นลำดับที่ 1 ค่าสูงสุดเป็นลำดับที่ n ถ้าค่าเท่ากันให้ใช้ลำดับที่เฉลี่ยของข้อมูลที่เท่ากัน

ขั้นที่ 3 คำนวณค่า T_i = ผลบวกของลำดับที่ของข้อมูลตัวอย่างชุดที่ i

ขั้นที่ 4 คำนวณค่าสถิติ

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{i=1}^k \left(\frac{T_i^2}{n_i} \right) - 3(n+1)$$

โดยที่ H มีการแจกแจงโดยประมาณแบบไคสแควร์ที่องศาอิสระ $k-1$

ขั้นที่ 5 สรุปผลการทดสอบ จะปฏิเสธ H_0 ถ้า $H \geq \chi^2_{(k-1); (1-\alpha)}$

ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

กนกวรรณ เสงศาคุณ (2548) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ความคิดเห็นของผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับความสำคัญของรายงานประจำปีและลำดับของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ศึกษาความคิดเห็นของผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีต่อลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีและลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลที่ควรมีการปรับปรุง รวมทั้งศึกษาความคิดเห็นของผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลในการลงทุน โดยในการศึกษานี้ได้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่าง คือผู้ลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 394 คน และนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้มาวิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐานโดยใช้วิธีทางสถิติคือ t-test และ F-test รวมถึงเปรียบเทียบความแตกต่างเป็นรายคู่

ผลการวิจัยพบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่คิดว่าข้อมูลในรายงานประจำปีมีความสำคัญมาก และให้ความสำคัญเกี่ยวกับการเงินมาเป็นอันดับ 1 นอกจากนั้นกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีความคิดเห็นที่มีต่อระดับของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีอยู่ในระดับมาก และต้องการให้ปรับปรุงเรื่องความน่าเชื่อถือของข้อมูลในรายงานประจำปีมากที่สุด รองลงมาคือความเข้าใจได้ง่าย ส่วนความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลในการลงทุน พบว่าอยู่ในระดับมากโดยจะทำให้กล้าตัดสินใจในการลงทุน และมีความเชื่อมั่นในการลงทุน อย่างไรก็ตามกลุ่มตัวอย่างต้องการให้ข้อมูลในรายงานประจำปีมีความโปร่งใสมากกว่านี้ โดยทุกบริษัทควรมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี รวมทั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ควรมีการตรวจสอบข้อมูลของแต่ละบริษัทก่อนที่ข้อมูลนั้นจะออกมาสู่ผู้ลงทุน จากการทดสอบสมมติฐานพบว่า เพศ สถานภาพ อายุ ระดับการศึกษา รายได้ต่อเดือน และอาชีพ ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีไม่แตกต่างกัน ส่วนการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลในการลงทุน ปัจจัยส่วนบุคคลที่แตกต่างกันมีความคิดเห็น

เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลในการลงทุนไม่แตกต่างกัน ยกเว้น เพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลในการลงทุนแตกต่างกัน

กัณทิมา สถาปนนานนท์ (2544) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหลักการนำเสนองบการเงินและหลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้รวมถึงข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องในงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจธนาคารพาณิชย์โดยเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างแนวทางมาตรฐานการบัญชีไทยกับธนาคารแห่งประเทศไทย รวมทั้งเพื่อศึกษาแนวปฏิบัติการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจธนาคารพาณิชย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยในการศึกษาค้นคว้าได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสำรวจข้อมูล โดยเก็บรวบรวมข้อมูลของบริษัทในกลุ่มธุรกิจธนาคารพาณิชย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งหมด 14 บริษัท และนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

ผลการวิจัยพบว่า หลักการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ตามแนวทางมาตรฐานการบัญชีไทย และธนาคารแห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกัน แต่แนวทางของธนาคารแห่งประเทศไทยจะมีการแสดงรายละเอียดมากกว่า ส่วนแนวปฏิบัติของการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธนาคารพาณิชย์ จะปฏิบัติตามแนวทางธนาคารแห่งประเทศไทยแต่ทั้งนี้ในการเปิดเผยข้อมูลมีการเปิดเผยนอกเหนือจากแนวทางธนาคารแห่งประเทศไทยถ้าข้อมูลนั้นมีนัยสำคัญ

นภาพรณ เชิดชูฤดีกุล (2546) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีศึกษาของบริษัทในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์กับบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่ง รวมทั้งศึกษาข้อบกพร่องของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ผลที่จะได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนด และมาตรการส่งเสริมที่จะกระตุ้นการเปิดเผยข้อมูลให้มากขึ้น โดยในการศึกษาค้นคว้าได้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามตามกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีทั้ง 2 อุตสาหกรรมจำนวน 47 คน และจากผู้ถือหุ้นจำนวน 200 คน และนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมมา

วิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐานโดยใช้วิธีการทางสถิติ คือ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน การทดสอบแบบ t-Test และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทพบว่า ถ้าไรสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ นอกจากนี้ยังพบว่า ถ้าไรสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้นและอัตราส่วนแสดงสภาพคล่องมีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่ง แต่ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ทางลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่ง และบริษัทควรปรับปรุงข้อบกพร่องในด้านภาษาที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลและการรายงานข้อมูลให้ทันต่อเวลาการตัดสินใจลงทุนของผู้ถือหุ้น สำหรับผลที่จะได้รับเมื่อบริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ ก.ล.ต. และ ตลาด. ทำให้บริษัทได้รับความน่าเชื่อถือจากผู้ไ้รายงานประจำปีและความสนใจลงทุนจากนักลงทุนมากขึ้น และมาตรการที่มีส่วนกระตุ้นให้บริษัททั้งสองอุตสาหกรรมดังกล่าวมีการเปิดเผยมากขึ้น ผู้ถือหุ้นเห็นว่าควรใช้มาตรการเกี่ยวกับการเปิดเผยรายชื่อบริษัทที่ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่ทำเป็นต่อผู้ไ้รายงานประจำปีหรือเปิดเผยข้อมูลไม่ถูกต้องสู่สาธารณชน ส่วนผู้จัดการฝ่ายบัญชีเห็นว่าควรใช้มาตรการที่มีผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งให้แก่บริษัท

นวพร พงษ์ตันทุกล (2546) ได้ทำการวิจัยเรื่อง โครงสร้างการเป็นเจ้าของและคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์โครงสร้างการเป็นเจ้าของทั้งการกระจุกตัวและองค์ประกอบของผู้ถือหุ้นกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล ความสำคัญและจำเป็นของข้อมูลที่เปิดเผย ความสอดคล้องของข้อมูลที่เปิดเผย และความบกพร่องของข้อมูลที่เปิดเผยในความเห็นของผู้ถือหุ้นสถาบัน ผู้ทำการศึกษาได้ทำการสอบถามผู้จัดการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยจำนวน 80 บริษัท กับผู้ถือหุ้นภายนอกจำนวน 160 คน โดยข้อมูลที่รวบรวมมาจากการบัญชีได้นำมาสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบไม่ถ่วงน้ำหนักเพื่อใช้วัดระดับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล ส่วนการวิเคราะห์ความสัมพันธ์องค์ประกอบการถือหุ้นและการกระจุกตัวการถือหุ้นกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลในบริษัทจดทะเบียนได้ใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ สำหรับการวิเคราะห์ความสำคัญและจำเป็นต่อข้อมูลที่เปิดเผย ความสอดคล้องข้อมูลที่เปิดเผยกับความจำเป็นที่ต้องการนำข้อมูลไปตัดสินใจ และข้อบกพร่องในการเปิดเผยข้อมูลของ

บริษัทจดทะเบียน ตามความเห็นของผู้ถือหุ้นสถาบัน ได้ใช้การวิเคราะห์ทั้งค่าเฉลี่ย และการทดสอบ t-Test

ผลการวิจัยพบว่า การกระจุกตัวของการถือหุ้นซึ่งวัดจากการถือหุ้นสูงสุด 5 อันดับแรก มีความสัมพันธ์ในทางลบกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลทั้งแบบสมัครใจและการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด ส่วนองค์ประกอบของผู้ถือหุ้นพบว่า ผู้ถือหุ้นภายใน คือ การถือหุ้นของกรรมการและผู้บริหารไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลทั้งแบบสมัครใจ ปฏิบัติตามข้อกำหนด และการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด ในขณะที่การถือหุ้นของสถาบันมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการเปิดเผยข้อมูลทั้ง 3 แบบ นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นสถาบันเห็นว่า ความสำคัญและจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลโดยรวมอยู่ในระดับปานกลางค่อนข้างมาก และเห็นว่า รายงานทางการเงินนั้น ไม่มีความสอดคล้องกับความต้องการของผู้ถือหุ้นภายนอก และความบกพร่องด้านเนื้อหาข้อมูลและรูปแบบการรายงานอยู่ในระดับปานกลาง โดยเห็นว่าสิ่งที่บกพร่องมากที่สุด คือ การเปิดเผยข้อมูลไม่ทันต่อเวลา และข้อมูลที่เปิดเผยมีความเอนเอียงไม่ตรงประเด็น

รัชณี ศรีปาน (2543) ได้ทำการวิจัยเรื่อง นโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ สินค้าคงเหลือ ค่าเสื่อมราคา และต้นทุนการกู้ยืม การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลนโยบายการบัญชีในงบการเงินของบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและตกแต่ง โดยในการศึกษาค้นคว้าได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและตกแต่งระหว่างปี พ.ศ. 2537-2541 จำนวน 24 บริษัท และนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

ผลการวิจัยพบว่า บริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและตกแต่งมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 22-28 รายการ มีการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกัน บริษัทมีรายได้จากงานก่อสร้างตามสัญญารับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ การตีราคาสินค้าคงเหลือประเภทวัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิตและวัสดุนิยมนำวิธีราคาทุน สินค้าสำเร็จรูปใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า การคำนวณราคาสินค้าคงเหลือทุกประเภทนิยมนำวิธีถัวเฉลี่ย วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคานิยมนำวิธีเส้นตรง และบริษัทส่วนใหญ่ตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมีการเปลี่ยนแปลง

น้อยมากและเป็นการเปลี่ยนแปลงตามข้อกำหนด สำหรับการเปิดเผยข้อมูลมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีค่อนข้างครบถ้วน

อลิศรา ผลาวรรณ (2547) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับคุณลักษณะต่างๆ ของบริษัท ได้แก่ ขนาดองค์กร โครงสร้างเงินทุน โครงสร้างการเป็นเจ้าของ การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงาน สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเภทผู้สอบบัญชี รวมถึงเปรียบเทียบความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละประเภทอุตสาหกรรม ได้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยวิธีการสุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้จำนวนทั้งสิ้น 198 บริษัท และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อนในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของระดับการเปิดเผยข้อมูลกับคุณลักษณะต่างๆ ของบริษัท รวมทั้งใช้สถิติทดสอบครุสคัล-วัลลิส (Kruskal-Wallis H Test) ในการทดสอบความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรม

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะที่มีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูลมีทั้งสิ้น 5 คุณลักษณะ คือ ขนาดของบริษัท การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงาน สภาพคล่องทางการเงิน และประเภทผู้สอบบัญชี โดยขนาดของบริษัทและประเภทผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ส่วนการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงานและสภาพคล่องทางการเงินมีความสัมพันธ์ทางลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี และบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันมีระดับการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับไม่แตกต่างกัน

Camfferman and Cooke (2002) ได้ทำการวิจัยเรื่อง วิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในสหรัฐ สหราชอาณาจักรและเนเธอร์แลนด์ (An analysis of disclosure in the annual report of U.K. and Dutch companies) โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาความครอบคลุมของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในสหรัฐ สหราชอาณาจักร และบริษัทในเนเธอร์แลนด์ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดของอียูแตกต่างกันหรือไม่ นอกจากนี้ยังศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยเฉพาะกิจการ (ขนาดองค์กร ระดับโครงสร้างทุน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่อง

ของกิจการ ประเภทผู้สอบบัญชี และอุตสาหกรรม) กับความครอบคลุม ของการเปิดเผยข้อมูล ตามคำสั่งของอียู เก็บรวบรวมข้อมูลโดยวิธีการสุ่มตัวอย่างได้จำนวนทั้งสิ้น 322 บริษัท โดยใช้ ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลวิเคราะห์ความครอบคลุมของการเปิดเผยข้อมูล และใช้การวิเคราะห์ถดถอย ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของปัจจัยเฉพาะกิจการกับความครอบคลุมของการเปิดเผยข้อมูล

ผลการวิจัยพบว่า บริษัทในเนเธอร์แลนด์ บริษัทในสหรัฐ และสหราชอาณาจักรมีความ ครอบคลุมการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกัน เนื่องจากในเนเธอร์แลนด์มีข้อกำหนดตามกฎหมาย มาตรฐานการบัญชี กลไกการปฏิบัติตามข้อกำหนด ที่เข้มงวดน้อยกว่าสหรัฐและสหราชอาณาจักร และยังพบว่าขนาดขององค์กร ระดับโครงสร้างทุน ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์ ทางบวกกับความครอบคลุมการเปิดเผยข้อมูล แต่สภาพคล่องของกิจการมีความสัมพันธ์ทางลบกับ ความครอบคลุมการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงบริษัทที่อยู่ในธุรกิจการค้าและบริการมีการเปิดเผยข้อมูล น้อยกว่าบริษัทที่อยู่ในธุรกิจการผลิต

Cooke (1992) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของขนาดองค์กร การจดทะเบียนใน ตลาดหุ้นและประเภทอุตสาหกรรมต่อการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียน ในประเทศญี่ปุ่น (The Impact of Size , Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Report of Japanese Listed Corporations) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ ศึกษาผลกระทบของขนาดองค์กร การจดทะเบียนในตลาดหุ้น และประเภทอุตสาหกรรมต่อการ เปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ได้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยสุ่มตัวอย่างบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์ได้จำนวนทั้งสิ้น 100 บริษัท และใช้การวิเคราะห์ถดถอยในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิจัยพบว่า อุตสาหกรรมที่มีการผลิตจะเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีมากกว่า บริษัทที่ไม่มีการผลิต รวมถึงบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหุ้นจะมีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าบริษัทที่ ดำเนินธุรกิจแบบครบวงจร

Lang and Lundholm (1993) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ปัจจัยการวิเคราะห์ระดับการเปิดเผย ข้อมูลของบริษัท (Cross-Sectional Determinants of Analyst Ratings of Corporate Disclosures) ได้ทำการศึกษาปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ขนาด ผลการดำเนินงาน แผนการออกหลักทรัพย์ ของบริษัท ว่ามีผลต่อนโยบายการเปิดเผยข้อมูลหรือคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ เก็บรวบรวม

ข้อมูลจากบริษัทใน 27 อุตสาหกรรม เฉลี่ยอุตสาหกรรมละ 13 บริษัท โดยวัดคะแนนการเปิดเผยข้อมูลจากหลักเกณฑ์ของคณะกรรมการ Financial Analysts Federation (FAF)

ผลการวิจัยพบว่า บริษัทมีลักษณะแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็นขนาด ผลการดำเนินงาน หรือแผนการออกหลักทรัพย์ของบริษัท จะมีนโยบายการเปิดเผยข้อมูลหรือคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลต่างกัน คือ บริษัทขนาดใหญ่จะเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก บริษัทที่มีผลการดำเนินงานดีมักเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพมากกว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานไม่ดี และคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลจะเพิ่มขึ้นในกลุ่มของบริษัทที่มีการออกหลักทรัพย์ในงวดปัจจุบันหรืออนาคตอันใกล้

Meek , Robert , Gray (1995) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของสหรัฐ สหราชอาณาจักร และประเทศอื่นๆในทวีปยุโรป (Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S. , U.K. and Continental European Multinational Corporations) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ซึ่งประกอบด้วย ขนาดองค์กร ระดับโครงสร้างทุน การดำเนินงานในหลายประเทศ ความสามารถในการทำกำไร อุตสาหกรรม การจดทะเบียนในตลาดสากล ภูมิภาคของประเทศถิ่นฐาน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยสุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทในสหรัฐ 116 บริษัท บริษัทในสหราชอาณาจักร 64 บริษัท และบริษัทในทวีปยุโรป 46 บริษัท (ฝรั่งเศส 16 บริษัท เยอรมัน 12 บริษัท และเนเธอร์แลนด์ 18 บริษัท) โดยวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอย

ผลจากการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข้อมูลคือ ขนาดองค์กรและการจดทะเบียนในตลาดสากล โดยมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงประเภทอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันก็มีผลกระทบต่อเปิดเผยข้อมูลด้วยเช่นเดียวกัน

Singhvi and Desai (1971) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การวิเคราะห์คุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท (An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure) โดยทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของการเปิดเผยกับตัวแปรต่างๆ ซึ่งได้แก่ ขนาดองค์กร โครงสร้างการเป็นเจ้าของ ความสามารถในการทำกำไร ประเภทผู้สอบบัญชี และการจดทะเบียนในตลาดหุ้น เก็บรวบรวมข้อมูลโดยวิธีการสุ่มตัวอย่างจากบริษัท

จดทะเบียนในประเทศไทยได้จำนวนทั้งสิ้น 100 บริษัท และสุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่ไม่จดทะเบียนได้จำนวนทั้งสิ้น 55 บริษัท และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงซ้อน

ผลการวิจัยพบว่า บริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรต่ำจะเปิดเผยข้อมูลน้อยกว่าบริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรสูง และบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอในรายงานประจำปีจะมีความผันผวนของราคาหุ้นในตลาดเป็นช่วงกว้าง เนื่องจากผู้ตัดสินใจไม่ได้ตัดสินใจบนข้อมูลที่เพียงพอ เป็นการตัดสินใจบนพื้นฐานที่ไม่มีมาตรฐานซึ่งจะส่งผลถึงต้นทุนของเงินทุน ทำให้ขาดประสิทธิภาพของแหล่งเงินทุนในเศรษฐกิจ

กรอบแนวคิดการศึกษา

ในการวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจากการศึกษาผลงานวิจัยในอดีตสามารถนำมากำหนดกรอบแนวคิดการศึกษาได้ดังนี้

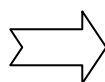
ตัวแปรอิสระ

ปัจจัยต่างๆ ของบริษัท

1. ขนาดองค์กร (สินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว)
2. โครงสร้างเงินลงทุน (วัดจากอัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้น)
3. โครงสร้างความเป็นเจ้าของ (วัดจากร้อยละการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 10 รายแรก)
4. อายุการดำเนินงาน (วัดจากระยะเวลาจำนวนปี ตั้งแต่จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจนถึงปี 2548)
5. ความสามารถในการทำกำไร (กำไรสุทธิก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีต่อสินทรัพย์รวมหรือ ROA)
6. สภาพคล่องของกิจการ (สินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน)
7. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (วัดจากการเป็นบริษัทสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4)
8. หมวดอุตสาหกรรม (ความแตกต่างของการเปิดเผยข้อมูลในกลุ่มอุตสาหกรรมวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม โดยแยกตามหมวดอุตสาหกรรม)

ตัวแปรตาม

1. ระดับการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
2. ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล
3. ความแตกต่างของการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละหมวดอุตสาหกรรมของกลุ่มอุตสาหกรรมวัตถุดิบและสินค้า



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการศึกษา