

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ทำการศึกษาค้นคว้าถึงผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการแสดงงวดบัญชีที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล และการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยใช้วิธีการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล และเปรียบเทียบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล กับบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร พร้อมทั้งแสดงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ได้แก่ การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อันเป็นผลจากเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีซึ่งมีผลต่อการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล

ในการศึกษาค้นคว้าได้นำงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ประจำปี 2553 ไตรมาสที่ 2 ของบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 19 บริษัท ได้แก่ บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน) บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน) บริษัท เชียงใหม่โฟรเซนฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ซีเฟรชอินดัสตรี จำกัด (มหาชน) บริษัท ตรังผลิตภัณฑ์อาหารทะเล จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยลักซ์ เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ปทุมโรซมิล แอนด์ แกรนารี จำกัด (มหาชน) บริษัท แพ็คฟู้ด จำกัด (มหาชน) บริษัท ยูนิวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน) บริษัท ยูนิเวอร์แซล สตาร์ช จำกัด (มหาชน) บริษัท ลิพัฒนาผลิตภัณฑ์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน) บริษัท สุรพลฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ห้างเย็นโซติวัฒน์

หาดใหญ่ จำกัด (มหาชน) บริษัท ห้างเซ็นเอเซียเชิฟู้ด จำกัด (มหาชน) และบริษัท อีเทอเนล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน) มาทำการศึกษา

สรุปผลการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถสรุปผลการศึกษาได้เป็น 3 ส่วนดังนี้

1. ความแตกต่างในการจัดทำงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินระหว่างกาล ระหว่างการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล กับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถสรุปได้ดังนี้

1.1 การแสดงงวดบัญชีที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ทำให้ต้องมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยต้องมีการแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบสำหรับงวดระหว่างกาลปัจจุบันและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาลและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน

1.2 รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ในกรณีที่เลือกนำเสนองบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์ จะต้องมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ซึ่งได้ระบุว่างบการเงินแบบสมบูรณ์นั้นประกอบด้วยส่วนประกอบทุกข้อดังต่อไปนี้ ได้แก่ งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของสำหรับงวด งบกระแสเงินสดสำหรับงวด หมายเหตุประกอบงบการเงินและงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับงวดแรกสุด มีผลทำให้เกิดความแตกต่างของวิธีปฏิบัติระหว่างมาตรฐานการบัญชี ดังนี้

- การแสดงชื่องบการเงินโดย “งบดุล” ต้องเปลี่ยนชื่อไปเป็นชื่อ “งบแสดงฐานะการเงิน” ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงชื่องบการเงินเพื่อให้สามารถสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะของงบดังกล่าวมากขึ้น

- “งบกำไรขาดทุน” ที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการที่คุ้นเคยกันมาในอดีตนั้น ได้ถูกลดบทบาทลงไปกลายเป็นเพียงงบการเงินประกอบหรืองบการเงินรอง โดยงบการเงินที่ถูยกขึ้นมาใหม่และทดแทนการนำเสนองบกำไรขาดทุนที่นำเสนอมาช้านานนั้น ก็คือ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” ซึ่งถือเป็นการวัดผลการดำเนินงานแบบใหม่ในปัจจุบัน ผ่านแนวคิดการรักษาระดับทุนตามแม่บทการบัญชี อย่างไรก็ตาม งบกำไรขาดทุนนั้นยังไม่ถูกลบเลือนไป แต่กลายเป็นส่วนหนึ่งและส่วนสำคัญของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรืออาจเป็นงบการเงินประกอบที่แสดงเคียงคู่กับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยมีแนวทางในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้ใน 2 ลักษณะ ได้แก่ การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพียงงบเดียว (โดยนำรายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรสุทธิ และรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น รวมอยู่ในงบเดียวกันกับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ได้แก่ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากหลักทรัพย์เพื่อขายใช้กับหลักทรัพย์เพื่อขายที่มูลค่ายุติธรรมสิ้นงวดเปลี่ยนแปลงจากต้นงวด ผลสะสมการแปลงงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และกำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด) หรือแยกเป็นสองงบ คือ งบที่แสดงองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุน(งบเฉพาะกำไรขาดทุน) และงบที่ตั้งต้นด้วยกำไรหรือขาดทุนและองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- การกำหนดให้ต้องมีการจัดทำ งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวด ของงวดที่นำมาเปรียบเทียบแรกสุด โดยจะต้องมีการจัดทำในกรณีที่กิจการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังหรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่

1.3 การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน พบว่าไม่มีความแตกต่างในการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล กับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล

2. ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล สามารถสรุปได้ดังนี้

2.1 การแสดงงวดบัญชีที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ทำให้การนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงวดระหว่างกาลต้องมีการแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบสำหรับงวดระหว่างกาลปัจจุบันและ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาลและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน

2.2 รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ส่งผลให้การจัดทำงบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์ต้องมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบ (กรณีที่เกิดการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาด หรือการจัดประเภทบัญชีใหม่) หรือกรณีที่น่าเสนองบการเงินระหว่างกาลแบบย่อจะต้องมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแบบย่อ โดยต้องเป็นไปตามกำหนดรายการข้อ พ.ศ. 2554 ที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ กำหนด ส่วนผลกระทบที่เกิดขึ้นกับเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล จากการศึกษาไม่พบผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ด้านเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล เนื่องจากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ได้มีการข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ต้องแสดงในงบการเงินระหว่างกาลเหมือนกัน

2.3 การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) ทำให้กิจการต้องมีการพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีว่ามีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลหรือมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ หากพิจารณาว่ามีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลสำหรับปีที่เริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีจะต้องมีการเปิดเผยถึงผลกระทบดังกล่าวเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบและเกิดความเข้าใจถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นกับงบการเงินของกิจการสำหรับปีที่ได้มีการเริ่มใช้มาตรฐานนั้น

3. การเปรียบเทียบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 19 บริษัท มีดังนี้

3.1 การแสดงงวดบัญชีที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล พบว่า

ด้านการแสดงงวดบัญชีของงบแสดงฐานะการเงิน พบว่าได้มีการแสดงงวดบัญชีของงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลปัจจุบันและงบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ ณ วันสิ้นงวดปีบัญชีล่าสุดที่ผ่านมา โดยแสดงงวดบัญชีตามที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด ทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงงวดบัญชีของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ พบว่าบริษัทไม่ได้มีการแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดระหว่างกาลปัจจุบันและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาลและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน โดยไม่ได้มีการแสดงงวดบัญชีตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด ทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงงวดบัญชีของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น พบว่าได้มีการแสดงงวดบัญชีของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นแสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาล และงบการเงินเปรียบเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน โดยแสดงงวดบัญชีตามที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด ทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงงวดบัญชีของงบกระแสเงินสด พบว่าได้มีการแสดงงวดบัญชีของงบกระแสเงินสดซึ่งแสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาลและงบกระแสเงินสดเปรียบเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน โดยแสดงงวดบัญชีตามที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด ทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

3.2 รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล พบว่า

จากการศึกษาพบว่าบริษัทที่เลือกจัดทำงบการเงินระหว่างกาลเป็นแบบสมบูรณ์มีจำนวน 8 บริษัท โดยมีการแสดงส่วนประกอบของงบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์ตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คิดเป็นร้อยละ 67 ยกเว้นหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบ จากการศึกษาไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คิดเป็นร้อยละ 33 นอกจากนั้นจากการศึกษาพบว่า บริษัทที่ได้มีการระบุว่าจัดทำงบการเงินระหว่างกาลเป็นแบบย่อ จำนวน 11 บริษัท โดยมีการแสดงส่วนประกอบของงบการเงินระหว่างกาลแบบย่อตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คิดเป็นร้อยละ 84 ยกเว้นหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแบบย่อ จากการศึกษาไม่พบรายการดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด คิดเป็นร้อยละ 16

ประเด็นเกี่ยวกับเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล ในด้านการแสดงรายการกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น จากการศึกษาพบว่าได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานกำหนดจำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100 และพบว่าในจำนวนนี้มี 2 บริษัท ที่มีผลขาดทุนสุทธิจึงได้มีการแสดงรายการเป็นขาดทุนสุทธิต่อหุ้นในงบกำไรขาดทุนของ

บริษัท แต่ก็ได้มีการจัดทำเป็นขาดทุนต่อหุ้นขึ้นพื้นฐานตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดเรียบร้อยแล้ว

ด้านการแสดงกำไรต่อหุ้นขึ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดในงบเฉพาะกำไรขาดทุน จากการศึกษาไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดอาจเนื่องจากว่ายังไม่มียกเลิกจัดตั้งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยไม่พบรายการดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการเปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีและวิธีการคำนวณ จากการศึกษาพบว่าได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดทั้ง 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงความเห็นถึงผลการดำเนินงานในลักษณะวัฏจักรหรือฤดูกาล จากการศึกษาพบว่าได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 69 และไม่พบรายการตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31

ด้านการแสดงลักษณะรายการและจำนวนเงินที่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ ซึ่งเป็นรายการที่ไม่ปกติจากขนาดและลักษณะของการเกิดรายการ จากการศึกษาไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงลักษณะการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่เคຍรายนวไว้งวดก่อน จากการศึกษาพบว่าได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 11 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 89

ด้านการแสดงการซื้อคืน ชำระคืน และการออกตราสารหนี้และตราสารทุน จากการศึกษาพบว่าได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 73

ด้านการแสดงจำนวนเงินปันผลจ่าย (ยอดรวมต่อหุ้น) จากการศึกษาพบว่าได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 90 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10

ด้านการแสดงข้อมูลตามส่วนงาน จากการศึกษาพบว่าได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินระหว่างกาล จากการศึกษาพบว่า ได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 32 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 68

ด้านการแสดงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของกิจการ จากการศึกษาพบว่า ได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 79

ด้านการแสดงการเปลี่ยนแปลงหนี้สินหรือสินทรัพย์ที่อาจจะเกิดขึ้น จากการศึกษาพบว่า ได้มีการแสดงตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

3.3 การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) พบว่าด้านการเปิดเผยถึงการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) มาใช้ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล จากการศึกษาพบว่าบริษัทส่วนใหญ่ มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด ยกเว้นบางรายการที่ไม่แสดงอาจเนื่องมาจากไม่มีรายการที่ต้องเปิดเผยดังรายละเอียดดังนี้

ด้านการเปิดเผยการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดบริษัท จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

ด้านการแสดงรายการปรับลดมูลค่าและการกลับบัญชีปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดบริษัท จำนวน 16 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 85 และไม่พบรายการตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15

ด้านการรับรู้และการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสินทรัพย์อื่น จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานกำหนด จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 58 และไม่พบรายการตามที่มาตรฐานการบัญชี จำนวน 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 42

ด้านการกลับรายการบัญชีประมาณการหนี้สินที่เกิดจากต้นทุนของการปรับโครงสร้าง จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 1 บริษัท

คิดเป็นร้อยละ 5 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 95

ด้านการได้มาและการจำหน่ายไปซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 90 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนด จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10

ด้านภาระผูกพันที่จะซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 47

ด้านการชำระค่าเสียหายที่เกิดจากการฟ้องร้อง จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 95

ด้านการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญสำหรับข้อมูลที่เคยนำเสนอในงวดก่อน จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานได้กำหนด จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 16 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 84

ด้านการผัดนัดชำระหนี้หรือการผัดเงินไขตามสัญญาเงินกู้ที่ยังไม่มีการแก้ไขให้ดีขึ้น ณ วันที่ก่อนหรือในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5 และไม่พบรายการตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 95

ด้านรายการกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จากการศึกษาพบว่า ได้มีการเปิดเผยตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 100

จากผลการสำรวจทำให้ทราบว่า บริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้มีการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล และพบว่าข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้มีหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่ครอบคลุมถึงหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล และจากการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีใหม่ได้กำหนดให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงอย่างชัดเจนในเรื่อง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งจากผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล

ในประเด็นของการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ พบว่ายังไม่มีบริษัทที่มีการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

อภิปรายผล

จากการค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ไปเป็นมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล คือรูปแบบของการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลที่เปลี่ยนแปลงไปโดยจากการจัดทำงบกำไรขาดทุนไปเป็นงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะช่วยให้สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลประกอบการทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานของกิจการ ได้แก่ รายการเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่ายและรายการเกี่ยวกับผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ประกอบด้วย ผลต่างจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยโครงการบ้านอายุ ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ผลกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายและผลกำไรขาดทุนจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด การได้รับข้อมูลที่ครบถ้วน ถูกต้องและทันเวลาจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ลงทุนทั้งปัจจุบันและในอนาคต ซึ่งสอดคล้องกับศิลปพร ศรีจันทเพชร (2545) ที่ได้สรุปว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรือสินทรัพย์สุทธิ อันเนื่องมาจากเหตุการณ์หรือรายการอื่นที่ไม่ได้เกิดจากเจ้าของ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ลงทุนได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับผลตอบแทนจากการลงทุนและข้อมูลอื่นที่จำเป็น รายการที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ลงทุนให้ความสนใจ ได้แก่ กำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ผลสะสมจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ผลสะสมจากการแปลงค่างบการเงินและผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นทางเลือกใหม่ที่ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ลงทุนสามารถได้ข้อมูลที่มีประโยชน์เพิ่มเติมเกี่ยวกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

แม้จากการศึกษาพบว่าบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง

งบการเงินระหว่างกาล เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังไม่มีผลบังคับใช้ในงวดบัญชีที่ทำการศึกษา แต่ทั้งนี้การเตรียมความพร้อมในเรื่องของการจัดทำงบการเงินที่ถูกต้องมีความละเอียดและชัดเจนในแต่ละประเด็นจึงจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของนักลงทุนทั้งภายในและภายนอกประเทศ

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะข้อคิดเห็นเพิ่มเติมเพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล ดังนี้

1) การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล แม้ว่าไม่ได้มีการบังคับให้ต้องมีการจัดทำสำหรับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ แต่การจัดทำงบการเงินระหว่างกาลจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ตัดสินใจได้อย่างทันเวลา แต่ทั้งนี้ควรมีการพิจารณาถึงประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไปในการจัดทำด้วย

2) สภาวิชาชีพบัญชี ได้สนับสนุนให้กิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ ฉะนั้น เพื่อเป็นการรองรับการจัดทำงบการเงินประจำปี 2554 กิจการควรตอบสนองต่อการสนับสนุนดังกล่าวเพื่อเป็นการเตรียมความพร้อมในการจัดทำงบการเงินประจำปี 2554 ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มีผลให้ถือปฏิบัติโดยจะส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

3) ควรติดตามการออกประกาศของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการข้อมูลที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554 ที่จะออกมารองรับสำหรับการจัดทำงบการเงินสำหรับปี 2554 ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มีผลให้ถือปฏิบัติทั้งนี้เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล

ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการศึกษาในครั้งต่อไป

ในการศึกษาในครั้งนี้มุ่งเน้นศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ของกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งยังมีข้อจำกัดในการทำการศึกษาเนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป จึงต้องนำงบการเงินของกลุ่มธุรกิจการเกษตรในรายไตรมาสที่ 2 ประจำปี 2553 มาทำการศึกษา ดังนั้น ในโอกาสต่อไปควรศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มาตรฐานการบัญชีมีผลบังคับใช้ เพื่อให้เห็นถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ดียิ่งขึ้นต่อไป