

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษารั้วนี้ได้มีการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อนำมาเป็นแนวทางอ้างอิงการศึกษาเรื่อง การปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

#### 2.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554 : ออนไลน์)

ตามประกาศของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้ถือปฏิบัติกับการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป แต่ทั้งนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้มีการสนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ

จุดมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดการอภิปรายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกันระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชียังไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งได้ขยายคำนิยามของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ให้ครอบคลุมไปถึง บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทที่เป็นบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน บริษัทร่วม บุคคล (รวมทั้งสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดและกิจการของบุคคลดังกล่าวที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ) ผู้บริหารกรรมการ (รวมทั้งสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดและกิจการของบุคคลดังกล่าวที่มีอำนาจวางแผน สั่งการ และควบคุมการดำเนินงาน) บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นใหญ่ กรรมการหรือผู้บริหารคนสำคัญร่วมกัน

ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลมาตรฐานการบัญชียังได้กำหนดให้มีการเปิดเผยเกี่ยวกับยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน(ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว รายละเอียดของการค้าประกันที่ให้หรือได้รับ ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ การชำระหนี้แทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทน

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งกิจการจะเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้ รวมไปถึงจำนวนเงินของรายการและยอดคงค้าง ที่มีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งการเปิดเผยแค่สัดส่วนของจำนวนเงินของรายการและยอดคง ค้างดังกล่าวไม่เพียงพออีกต่อไป หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่ เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จัดแยกเป็นประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการเปิดเผย ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องในทุกกรณี ที่มีการควบคุมเกิดขึ้นไม่ว่าจะมี รายการบัญชีระหว่างกันเกิดขึ้นหรือไม่

## 2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการ ที่เกี่ยวข้องกัน (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554 : ออนไลน์)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับขอบเขต กล่าวคือ มีข้อกำหนดให้เปิดเผยค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารคนสำคัญตลอดจนมีขอบเขตรอบคลุมถึงกิจการ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ กล่าวคือ กิจการดังกล่าวซึ่งแสวงหากำไรจะไม่ได้รับการยกเว้นการเปิดเผย รายการกับกิจการอื่น ๆ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับความมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ เกี่ยวข้องกันนั้น ได้ตัดการอภิปรายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้อง ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชียังไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของ รายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้

ในส่วนที่เกี่ยวข้องของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ได้ขยายความให้ ครอบคลุมไปถึงบุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจควบคุมร่วมในกิจการ รวมทั้งการร่วมค้าที่กิจการ เป็นผู้ร่วมค้า และโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานสำหรับผลประโยชน์ของ พนักงานของกิจการหรือของกิจการใด ๆ ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ ตลอดจนได้เพิ่มคำ นิยามของ “สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล” และกำหนดให้ชัดเจนว่ากรรมการที่ไม่ได้ทำ หน้าที่เป็นผู้บริหารถือเป็นผู้บริหารสำคัญด้วย อีกทั้งยังมีข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าผู้ร่วมค้าสองรายไม่ ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเพราะผู้ร่วมค้าสองรายดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกัน ในการร่วมค้า

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลนั้นมีข้อกำหนดที่ชัดเจนในส่วน of ข้อกำหนดในการเปิดเผยเกี่ยวกับยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนด เงื่อนไขหลักประกัน(ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว รายละเอียดของการค้าประกันที่ให้หรือได้รับ ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ และการชำระหนี้สินแทนกิจการ หรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดที่ชัดเจนว่า กิจการต้องเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ ก่อต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้

### 2.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554 : ออนไลน์)

มาตรฐานฉบับนี้ได้กล่าวถึงข้อกำหนดสำหรับนายจ้างเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยให้กิจการนายจ้างนำข้อกำหนดเหล่านี้ไปถือปฏิบัติสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด ซึ่งตามมาตรฐานฉบับนี้ผลประโยชน์ของพนักงานหมายถึง ค่าตอบแทน หรือสิ่งตอบแทนในทุกรูปแบบที่กิจการจ่ายไปเพื่อบริการที่ได้รับจากพนักงานซึ่งแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่

1. ผลประโยชน์ระยะสั้น เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินที่จ่ายสำหรับการหยุดพักก่อนประจำปี และการลาป่วย สวนแบ่งกำไรและโบนัส และผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่จ่ายให้แก่พนักงานปัจจุบัน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย ค่ายานพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้โดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือให้ในลักษณะการอุดหนุน
2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ เงินประกันชีวิต และค่ารักษาพยาบาล
3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงาน เช่น วันหยุดที่ได้รับเนื่องจากการปฏิบัติงานให้กิจการมานาน โบนัสและผลประโยชน์อื่นที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือน
4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง เช่น เงินที่จ่ายให้เนื่องจากการเกษียณก่อนกำหนดหรือเนื่องจากการให้พนักงานที่เกินความจำเป็นออกจากงาน

นอกจากนี้ให้กิจการพิจารณาจัดประเภทผลประโยชน์หลังออกจากงาน ซึ่งรวมถึงผลประโยชน์ที่จ่ายผ่านโครงการของกลุ่มนายจ้างว่าเป็นโครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจมีการจัดการโครงการอย่างเป็นทางการหรือไม่ทางการก็ได้ ทั้งนี้ภายใต้โครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้ กิจการจะจ่ายเงินสมทบเป็นจำนวนเงินคงที่ให้แก่กิจการที่แยกออกมาต่างหาก ได้แก่ กองทุน และกิจการไม่มีภาระผูกพันในการจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติมหาก

กองทุน ไม่มีสินทรัพย์เพียงพอที่จะจ่ายชำระผลประโยชน์ของพนักงาน โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานอื่นทั้งหมดถือเป็น โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ดังนั้นให้กิจการรับรู้เงินสมทบ ค้างจ่ายโครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อพนักงานให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสมทบบ้างกล่าว

#### 2.4 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**วัลย์ลักษณ์ ชัยชนะกิจการ (2548)** ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มการแพทย์ โดยศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปี 2546 และ 2547 ของแต่ละบริษัทจากงบการเงินในรายงานประจำปีของแต่ละบริษัทเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 การศึกษาแยกเป็น 3 ประเด็น ได้แก่ การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผลการศึกษาพบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยไว้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัทโรงพยาบาลนทเวช จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทเดียวที่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สำหรับบริษัทที่มีทุนจดทะเบียนมากรายละเอียดการเปิดเผยก็จะมากตามไปด้วย และการที่บริษัทได้รับการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีเดียวกัน จะมีการเปิดเผยข้อมูล และการแสดงรายการที่คล้ายคลึงกันด้วย

**อรทัย ทรายมูล (2548)** ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของกลุ่มธนาคารพาณิชย์ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย วิธีการศึกษาโดยใช้งบการเงินและรายงานประจำปีของธนาคารพาณิชย์ดังกล่าวระหว่างปี 2543 ถึง ปี 2546 มาตรวจสอบรายละเอียดการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ร่วมกับคู่มือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยทำการศึกษา 5 ประเด็น ได้แก่ การเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยรายการที่มีสาระสำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการทางบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการจำแนกประเภทการเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผลการศึกษาพบว่า ธนาคารพาณิชย์มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่ได้กำหนดตามมาตรฐานการบัญชี

ส่วนใหญ่ที่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดย่อย บังคับให้ต้องเปิดเผยรายการที่มากกว่ามาตรฐานการบัญชี นอกจากนี้ธนาคารพาณิชย์ที่อยู่ภายใต้ การกำกับดูแลของรัฐมีการเปิดเผยข้อมูลในรายละเอียดน้อยกว่าธนาคารพาณิชย์เอกชน และ ธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานตรวจสอบบัญชีเดียวกัน จะมีการเปิดเผย ข้อมูลคล้ายคลึงกัน

**อรุณี ยศบุตร (2548)** ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม สื่อสาร โดยใช้วิธีการค้นคว้าข้อมูลจากเอกสาร บทความ และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง รวมทั้ง ศึกษารายงานประจำปี 2546 และ 2547 ของบริษัทในกลุ่มสื่อสารในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 15 บริษัท และ 17 บริษัท ตามลำดับ โดยศึกษาเปรียบเทียบลักษณะการเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจากรายงานประจำปีของแต่ละบริษัทกับประเด็นใน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 โดยทำการศึกษา 5 ประเด็น ได้แก่ การเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยรายการที่มีสาระสำคัญระหว่างบุคคลหรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการทางบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการจำแนกประเภทการเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผลการศึกษา พบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยไว้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัท แอ็ดวานซ์อินโฟร์เมชันเทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทเดียวที่ไม่ มีการเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยรายการที่มี สาระสำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่าง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยประเภทและองค์ประกอบของรายการทางบัญชีระหว่าง บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการจำแนกประเภทการเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกัน

**กรณ์ จวีวานิชกุล (2550)** กล่าวว่า การใช้บริษัทย่อย และบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในการ สร้างรายการล้างหนี้สิน มักจะมีผู้เกี่ยวข้องกันหลายฝ่าย เช่น บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทในเครือ กลุ่มกิจการ รวมไปถึงนิติบุคคลเฉพาะกิจ เป็นต้น ถึงแม้ว่าในทางกฎหมายถือว่า บริษัทเป็นนิติบุคคลหนึ่ง ซึ่งเกิดจากการที่มีผู้เข้ามาประกอบการร่วมกันแต่ในความเป็นจริงทาง เศรษฐกิจ บริษัทนั้น ๆ อาจเป็นเพียงนิติบุคคลหนึ่งซึ่งอยู่ภายใต้เครือข่ายของการประกอบธุรกิจ ร่วมกับบริษัทอื่น ๆ อีกหลายบริษัท โดยที่มักจะมีความสัมพันธ์ในการถือผลประโยชน์ให้แก่กัน จนเสมือนว่าบริษัทเหล่านั้นเป็นบริษัทเดียวกัน ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสามารถเกิดขึ้น

ได้หลายรูปแบบด้วยกัน แต่ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในลักษณะของ “บริษัทใหญ่-บริษัทย่อย” โดยที่บริษัทใหญ่จะมีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย จนสามารถทำให้บริษัทย่อยปฏิบัติตามคำสั่งของบริษัทใหญ่ได้ทุกประการตามหลัก “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” มาตรฐานการบัญชีได้ให้ความสำคัญกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการ นั่นก็คือ การควบคุม มากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย เช่น สัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง โดยมองถึงข้อเท็จจริงว่าบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย คือ บุคคลเดียวกัน แม้ว่าตามรูปแบบของกฎหมายถือเป็นนิติบุคคลที่แยกจากกันก็ตาม ด้วยเหตุนี้มาตรฐานการบัญชีก็พยายามหาทางลดช่องโหว่นี้ โดยการกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผย “รายการระหว่างบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

**วิสูตร ศรีบุญนาถ (2554)** กล่าวว่า ชุกรกรรมระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกิดขึ้นตามปกติของการดำเนินธุรกิจ และหลายองค์กรรมรวมธุรกิจเพื่อให้กิจการสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในหลายรูปแบบ เช่น การเข้าถึงแหล่งวัตถุดิบที่มีคุณภาพด้วยต้นทุนที่สามารถควบคุมได้ เป็นต้น ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการฟ้องถ่ายความมั่งคั่งระหว่างผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่าง ๆ ได้ เช่น ระหว่างเจ้าของที่มีอำนาจในการบริหารและเจ้าของที่ไม่มีอำนาจในการบริหาร ระหว่างผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุมและผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ระหว่างเจ้าของและผู้บริหาร หรือระหว่างเจ้าของกิจการและเจ้าหน้าที่ เป็นต้น ความขัดแย้งเกี่ยวกับส่วนได้เสียของบุคคลหรือกิจการต่าง ๆ จึงสามารถนำไปสู่ปัญหาภาวะทางศีลธรรม (Moral Hazard) ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจึงเป็นประเด็นสำคัญ

## 2.5 สรุปแนวคิดและทฤษฎี

จากการศึกษาทฤษฎี ดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (ปรับปรุง 2550) และ (ปรับปรุง 2552) มีความแตกต่างกัน คือ มีการเพิ่มคำนิยามของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด เพิ่มคำนิยามของผู้บริหารสำคัญของกิจการ เพิ่มเติมการเปิดเผยรายการค้าหรือรายการบัญชีโดยให้แยกตามประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ของพนักงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ดังนั้นผู้ศึกษาจึงทำการศึกษามาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) ดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
2. การเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
3. การเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน