

### บทที่ 3

## การวิเคราะห์ผลการศึกษากาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

### 3.1 ผลการศึกษากาการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การศึกษาคั้งนี้ไดศึกษาถึง “การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน” จากงบการเงินของบริษัทในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน ในกลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร จำนวน 5 บริษัท (ภาคผนวก ง) โดยศึกษางบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ที่บริษัทยื่นต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัดลำพูน ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินที่นำส่งนี้ ถือได้ว่าเป็นข้อมูลปริมาณอย่างน้อยที่สุดที่บริษัทจะเปิดเผยให้แก่ผู้สนใจทั้งหลาย การเปิดเผยข้อมูลนั้นบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดไว้เฉพาะเรื่องในแต่ละมาตรฐาน และกิจการต้องนำเสนอข้อมูลให้สอดคล้องกับตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ที่ได้มีการกำหนดคกเกณฑ์และแนวทางในการนำเสนองบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งเป็นข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับข้อมูลที่ต้องรวมอยู่ในงบการเงิน มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 ดังนั้นในการศึกษาจะศึกษาตามเกณฑ์และข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เป็นหลัก โดยมีผลจากการศึกษาคั้งนี้

#### 3.1.1 ข้อมูลทั่วไปในงบการเงิน

การแสดงผลข้อมูลทั่วไปของงบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ได้กำหนดให้แสดง ชื่อของกิจการ การระบ่วงบการเงินที่แสดงนั้นเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวม วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบการเงิน สกุลเงินที่ใช้ และจำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงตัวเลข ซึ่งกิจการจะต้องแสดงข้อมูลอย่างเด่นชัด และอาจจะต้องแสดงทุกหน้าของงบการเงินเพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างถูกต้อง

ตารางที่ 4 แสดงข้อมูลทั่วไปของงบการเงินจำแนกตามบริษัท

การแสดงผลทั่วไป	งบการเงิน พ.ศ.									
	บริษัท ก		บริษัท ข		บริษัท ค		บริษัท ง		บริษัท จ	
	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543
ชื่อของกิจการที่เสนอรายงาน	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
การระบว้างบการเงินเดี่ยว หรืองบการเงินรวม	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลา เวลาของงบการเงิน	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
สกุลเงินตราที่ใช้ในรายงาน	-	-	-	-	/	/	-	-	/	/
จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดง ตัวเลข	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/

จากตารางที่ 4 ข้อมูลทั่วไปของงบการเงินจำแนกตามบริษัท พบว่าบริษัททั้งหมดมีการแสดงชื่อของบริษัท วันที่ในงบดุลหรือรอบระยะเวลาของงบการเงิน ไว้ทุกหน้าของงบการเงิน โดยในงบดุล หมายเหตุประกอบงบการเงิน และงบประกอบ จะแสดงวันที่สิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนงบกำไรขาดทุนจะแสดงถึงระยะเวลาของรอบบัญชี โดยระบุว่า “สำหรับงวด 1 ปี” ส่วนจำนวนหลักที่ใช้แสดงตัวเลขในงบการเงินและหน่วยของสกุลเงินที่ใช้บริษัททั้งหมด ยังแสดงข้อมูลไม่ครบถ้วน ยกเว้นบริษัท จ ที่แสดงข้อมูล “หน่วย:บาท” ในทุกหน้าของงบการเงิน บริษัทที่เหลือถึงแม้จะไม่แสดงแต่สามารถทราบได้จากการดูงบการเงินว่าเป็นหลักหน่วยและสามารถเข้าใจได้ว่าเป็นสกุลเงินบาท เนื่องจากเป็นกิจการที่จดทะเบียนและดำเนินงานในประเทศไทย ดังนั้นการยื่นงบการเงินต่อสำนักงานพาณิชย์นั้นจะต้องแสดงเป็นเงินบาทด้วย ส่วนการแสดงความเกี่ยวข้องกับงบการเงินว่าเป็นงบการเงินเดี่ยวหรืองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นที่จะมีการระบุข้อความในส่วนนี้ บริษัทที่ทำการศึกษาเป็นบริษัทที่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากไม่มีบริษัทในเครือจึงไม่มีการแสดงข้อความดังกล่าว อย่างไรก็ตามบริษัทจะต้องแสดงข้อมูลทั่วไปในงบการเงินให้ครบถ้วนเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ว่างบการเงินที่กำลังใช้อยู่เป็นงบการเงินที่แสดงด้วยหน่วยเงินตราของประเทศไทย และแสดงเป็นหลัก “หน่วย”

### 3.1.2 งบการเงินที่บริษัทจัดทำ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ได้กำหนดว่างบการเงินที่สมบูรณ์จะต้องประกอบไปด้วย 5 งบ ดังต่อไปนี้ คือ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ถือหุ้น และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### ตารางที่ 5 แสดงงบการเงินที่บริษัทจัดทำจำแนกตามบริษัท

งบการเงินที่บริษัทจัดทำ	งบการเงิน พ.ศ.									
	บริษัท ก		บริษัท ข		บริษัท ค		บริษัท ง		บริษัท จ	
	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543
งบดุล	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
งบกำไรขาดทุน	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
งบกำไรสะสม	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
งบกระแสเงินสด	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ถือหุ้น	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
หมายเหตุประกอบงบการเงิน	/	-	-	/	/	/	/	/	-	-

จากตารางที่ 5 แสดงงบการเงินที่บริษัทจัดทำจำแนกตามบริษัท การศึกษาพบว่าบริษัททั้งหมด คือ บริษัท ก ข ค ง และ จ ได้มีการจัดทำงบการเงินโดยมี งบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสม ซึ่ง การแสดงงบกำไรสะสมนั้นแต่ละบริษัทได้แสดงแตกต่างกัน โดยบริษัท ก ข ค และ ง ได้แสดงงบกำไร สะสมรวมอยู่ภายใต้หัวข้องบกำไรขาดทุน ยกเว้นบริษัท จ ที่แสดงงบกำไรสะสมไว้ภายใต้หัวข้องบ ดุล

สำหรับงบกระแสเงินสด และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น มาตรฐานการบัญชี กำหนดให้เฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นจัดทำ ดังนั้นบริษัทที่ทำการศึกษาทั้งหมด จึงไม่มีบริษัทใดเลยที่จัดทำ

หมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ค และ ง มีการแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินในงบ การเงินทั้ง 2 ปี บริษัท ก ไม่มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินใน ปี พ.ศ. 2543 แต่มีการจัดทำ หมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มใน ปี พ.ศ. 2544 บริษัท จ มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินใน

ปี พ.ศ. 2543 ต่อมาปี พ.ศ. 2544 ไม่มีการจัดทำ ส่วนบริษัท จ ไม่มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินทั้ง 2 ปี แต่จะแสดงเฉพาะงบประกอบเท่านั้น ซึ่งประกอบด้วย งบประกอบ 1 : สินค้าคงเหลือ งบประกอบ 2 : รายละเอียดทรัพย์สินหักค่าเสื่อมราคา งบประกอบ 3 : ต้นทุนขาย งบประกอบ 4 : ค่าใช้จ่ายในการบริหารและดำเนินงาน งบประกอบ 5 : รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการผลิต ทั้ง 2 ปี

ในการจัดทำงบการเงินนั้น นอกจากมาตรฐานการบัญชีแล้ว กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ได้กำหนดเกี่ยวกับบัญชีที่กิจการต้องจัดทำและยื่นต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัด โดยงบการเงินก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ต้องถือปฏิบัติตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 โดยงบการเงินที่นำมาศึกษาในนี้ เป็นงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 นี้ด้วย โดยกำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุนเท่านั้น จากงบการเงินที่ศึกษาพบว่าบริษัททั้งหมดได้จัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนครบตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ได้กำหนดไว้ นอกจากนี้งบการเงินที่มีรอบปีบัญชีเริ่มต้นในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานงบการเงินที่กำหนดโดยกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงินและงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน ซึ่งพบว่ามีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีมากกว่าที่กฎกระทรวงกำหนด ยกเว้นงบกระแสเงินสดมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นที่ต้องจัดทำ

สรุปได้ว่าบริษัทมีการจัดทำงบการเงินตามประกาศกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ กำหนดเกี่ยวกับบัญชีที่กิจการต้องจัดทำและยื่นต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัดมากกว่ามาตรฐานการบัญชีกำหนด ซึ่งงบการเงินก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ต้องถือปฏิบัติตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 แต่ถ้าหากว่าบริษัท ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานงบการเงินที่กำหนดโดยกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ออกตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 แล้ว ซึ่งหมายถึงการจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงินและงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน ก็ถือว่าบริษัทได้จัดทำงบการเงินที่ถูกต้องแล้ว

### 3.1.3 รายการบัญชีที่กิจการแสดงและการเปิดเผยข้อมูล

การแสดงรายการบัญชีในงบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ได้กำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการบัญชีแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน โดยมีตัวอย่างรูปแบบของงบการเงินแสดงไว้ในภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชี (ภาคผนวก ก) เป็นการแยกประเภทของรายการ โดยดูความแตกต่างของลักษณะและ

หน้าที่ของรายการ นอกจากนี้กิจการจะต้องพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญของรายการ จำนวนเงิน วันครบกำหนดของรายการ เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดค่า ทำให้กิจการจะต้องแยกแยะรายการบรรทัดออกจากกัน สำหรับรูปแบบและลำดับของการแสดงรายการมาตรฐานมิได้กำหนดไว้ ในการศึกษาการแสดงรายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ได้ทำการศึกษาตามแนวทางตัวอย่างที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงินได้แสดงไว้เป็นแนวทางท้ายมาตรฐาน โดยทำการศึกษางบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน จากการศึกษาการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน สรุปผลได้ ดังนี้

#### ผลการศึกษาการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล บริษัท ก

บริษัทได้มีการจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสม โดยในปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเป็นการแสดงรายละเอียดของรายการบัญชีเพิ่มขึ้น เช่น รายการเงินสดและเงินฝากธนาคาร รายการสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น และนำรายการที่เคยแสดงไว้ในงบมาแสดงไว้เป็นหมายเหตุประกอบงบการเงินแทน เช่น รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

รูปแบบและการจัดเรียงลำดับรายการในงบการเงิน ในงบดุลบริษัทแสดงรายการหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่ สินทรัพย์หมุนเวียน เงินกู้ยืมบริษัทในเครือ ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) สินทรัพย์อื่น ส่วนหมวดหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทแสดงรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินไม่หมุนเวียน และส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน บริษัทมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบหลายชั้น การแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทมิได้จัดทำ ซึ่งถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 แล้ว เพราะกฎหมายฉบับนี้มีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพียงแต่กำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนเท่านั้นแต่ตามมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำแล้ว สำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 งบการเงินปี พ.ศ. 2543 นี้บริษัทจึงมิได้ปฏิบัติตามมาตรฐานกำหนด และในงบการเงินปีต่อมา พ.ศ. 2544 บริษัทได้มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มขึ้น ซึ่งตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 แล้วบริษัทยังไม่ต้องจัดทำเนื่องจากกฎหมายฉบับนี้มีผลบังคับใช้กับงบการเงินจนถึงปี พ.ศ. 2544 และงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ต้องปฏิบัติตามประกาศกรมทะเบียนการค้าซึ่งได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทในปี พ.ศ. 2544 นี้ ก็ถือว่าบริษัทได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและตามประกาศกรมทะเบียนการค้าแล้ว นอกจากนี้บริษัทได้แสดงงบประกอบท้ายงบการเงินเป็น

การแสดงรายละเอียดของต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน จากการศึกษาการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ก ในประเด็นที่น่าสนใจ มีดังต่อไปนี้

1. เงินลงทุนระยะสั้น งบดุลปี พ.ศ. 2543 แสดงรายการไว้ภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์อื่น” ตามมาตรฐานแล้วจะต้องแสดงไว้เป็นหัวข้อหนึ่งภายใต้ “สินทรัพย์หมุนเวียน” และจะต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับนโยบาย การกำหนดมูลค่า โดยในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทมิได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินจึงไม่มีการเปิดเผยในเรื่องนี้ สำหรับงบการเงินปี 2544 กิจการได้ไปเปลี่ยนแสดงรายการเป็นเงินลงทุนระยะยาว แต่มิได้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมแต่อย่างใด ในกรณีที่มีการแก้ไขหรือการจัดประเภทของรายการใหม่ในงบการเงินงวดปัจจุบัน บริษัทต้องเปิดเผยถึงลักษณะจำนวนเงิน และเหตุผลในการจัดประเภทใหม่

2. สินค้าคงเหลือ บริษัทแสดงรายการสินค้าคงเหลือและวัสดุคงเหลือเป็นยอดรวมในงบดุล ตามมาตรฐานได้กำหนดให้แสดงรายการสินค้าคงเหลือโดยจำแนกตามประเภทของสินค้า และต้องเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า “สินค้าคงเหลือแสดงไว้ในราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า”

3. เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน บริษัทแสดงภายใต้หัวข้อ “เงินกู้ยืมบริษัทในเครือ” ซึ่งเป็นชื่อรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 กำหนดไว้ แต่มิได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติม เช่น อัตราดอกเบี้ยที่คิดระหว่างกัน นอกจากนี้การแสดงผลการดอกเบี้ยรับของบริษัท ก ไม่สอดคล้องกับรายการที่เกี่ยวข้อง งบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทไม่มีรายการดอกเบี้ยรับ แต่งบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทมีรายการดังกล่าว จึงมีข้อสังเกตว่า รายการดอกเบี้ยรับ เป็นรายการที่เกิดจาก เงินฝากธนาคาร หรือเงินกู้ยืมบริษัทในเครือ และในงบกำไรขาดทุนปี พ.ศ. 2543 ทำไม่จึงไม่แสดงผลการดอกเบี้ยรับ

4. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ บริษัทแสดงรายละเอียดของรายการในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ด้วยยอดสุทธิของแต่ละรายการในงบดุล ส่วนปี พ.ศ. 2544 บริษัทนำรายละเอียดของรายการไปแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยถึงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานหรือ อัตราค่าเสื่อมราคา ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสมเพิ่มขึ้น ตามมาตรฐานการบัญชีบริษัทขาดการเปิดเผยในเรื่องเกณฑ์การวัดมูลค่า และความชัดเจนของอัตราค่าเสื่อมราคาที่บริษัทมิได้ระบุถึงอัตราค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภท เพียงแต่เปิดเผยว่าบริษัทคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน โดยประมาณของสินทรัพย์ ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปี

5. สินทรัพย์อื่น งบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทแสดงรายละเอียดของรายการภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์อื่น” โดยมีรายการ “เงินลงทุนระยะสั้น” รวมอยู่ด้วย ตามหลักการจัดลำดับของรายการในงบการเงินแล้วจะต้องเรียงจากรายการที่มีสภาพคล่องมากที่สุด ซึ่งรายการเงินลงทุนระยะสั้นเป็นเงินลงทุนที่คาดว่าจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี ดังนั้นรายการนี้จึงไม่ควรที่จะอยู่ในหมวดของสินทรัพย์อื่นที่มีสภาพคล่อง

น้อยที่สุด ควรจะแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์หมุนเวียน และในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทแสดงรายการโดยไม่มีรายละเอียดประกอบภายใต้ชื่อ “สินทรัพย์อื่น” ซึ่งถึงแม้ว่าจะเป็นจำนวนเงินไม่มากแต่ก็อาจทำให้ความต่อเนื่องของรายการจากงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ขาดไป บริษัทควรแสดงรายละเอียดประกอบหรือแสดงชื่อของรายการไว้ภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์อื่น”

6. หนี้สินหมุนเวียนอื่น งบการเงินปี พ.ศ. 2543 แสดงรายละเอียดประกอบรายการในงบดุลภายใต้หัวข้อ “หนี้สินหมุนเวียนอื่น” ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเงินกู้ยืมระยะสั้น โดยรายการเงินกู้ยืมระยะสั้น บริษัทควรเรียงเป็นลำดับแรก ก่อนรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ในส่วนของรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายแสดงเป็นยอดรวม ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 35 ของรายการในหนี้สินหมุนเวียน ดังนั้นบริษัทควรแสดงรายละเอียดของค่าใช้จ่ายค้างจ่ายนั้นด้วย สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทแสดงรายการหนี้สินหมุนเวียนอื่นไว้ภายใต้หัวข้อ “ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย” โดยแสดงรายละเอียดประกอบรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. เงินกู้ยืมระยะยาวจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงเงินกู้ยืมจากกรรมการและบริษัทในเครือออกจากกัน แต่มิได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติม เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างกันและอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ เป็นต้น

8. รายได้จากการขาย บริษัทแสดงรายการ “รายได้จากการขาย” โดยงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการ “ส่วนลดขาย” เพิ่มขึ้นเป็นรายการหัก

9. ต้นทุนขาย งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการต้นทุนขายและรายละเอียดของรายการในงบประกอบโดยใช้ชื่อ “รายละเอียดประกอบงบกำไรขาดทุน”

10. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการ โดยใช้ชื่อ “ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน” และรายละเอียดของรายการใน “รายละเอียดประกอบงบกำไรขาดทุน”

11. ดอกเบี้ยจ่าย บริษัทแสดงรายการดอกเบี้ยจ่ายในงบการเงินทั้ง 2 ปี ข้อสังเกต รายการกู้ยืมเงินของบริษัทมีการกู้จากสถาบันการเงินและจากบริษัทในเครือ การแสดงรายการดอกเบี้ยจ่ายนี้ บริษัทต้องแยกแสดงรายการตามงบดุล โดยแสดงรายการดอกเบี้ยจ่ายสำหรับเงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและรายการดอกเบี้ยจ่ายจากการกู้ยืมจากสถาบันการเงินหรือเปิดเผยถึงจำนวนเงินสำหรับรายดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันของบริษัทในเครือในหมายเหตุประกอบ

12. รายการพิเศษ บริษัทแสดงรายการ “ส่วนลดรับจากการปรับโครงสร้างหนี้” เป็นรายการพิเศษ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ รายละเอียดสำคัญของการเปลี่ยนแปลงการชำระหนี้ ยอดรวมของกำไรที่เกิดขึ้นจากรายการ ผลกระทบของภาษีเงินได้ จำนวนต่อหุ้นของรายการกำไรรวมที่เกิดจากการปรับ

โครงสร้างหนี้สุทธิจากภาษีเงินได้ในหมายเหตุประกอบด้วย ซึ่งบริษัทได้แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น ไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติมตามมาตรฐาน

13. หมายเหตุประกอบงบการเงิน กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ไม่ได้กำหนดให้บริษัทแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงิน การที่บริษัทไม่แสดงข้อมูลในส่วนนี้ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ไว้ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้มีการแสดง ก็ถือได้ว่าบริษัทได้มีการปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด รวมถึงงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ด้วย สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้มีการแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินขึ้น ถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับใหม่ที่ยังไม่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินปีดังกล่าว การแสดงหมายเหตุประกอบเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนของคุณสมบัติ งบกำไรขาดทุน และนโยบายการบัญชีที่สำคัญในการจัดทำบัญชี ดังนี้

13.1 หลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน จากข้อสมมติทางบัญชีเรื่องเกณฑ์คงค้างและการดำเนินการที่ต่อเนื่องบริษัทต้องเปิดเผยถึงเกณฑ์ในข้อนี้ แต่ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ของบริษัทมิได้มีการกล่าวไว้

13.2 การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย บริษัทเปิดเผยข้อมูลการรับรู้รายได้ว่าบริษัทมีนโยบายในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ์

13.3 การคิดค่าเสื่อมราคา บริษัทเปิดเผยข้อมูลการคิดค่าเสื่อมราคาในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า “บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ตามอายุการใช้งาน 5 ปี โดยประมาณของสินทรัพย์ถาวร ในอัตราร้อยละ 20” และแนบรายละเอียดของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ ราคาทุน อัตราการคิดค่าเสื่อมราคา มูลค่าต้นทุนหลังหักค่าเสื่อมราคา ซึ่งการแนบรายการในลักษณะนี้ถือว่ายังไม่สมบูรณ์ เนื่องจากในหมายเหตุประกอบงบการเงินบริษัทมิได้เปิดเผยถึงอัตรากการคิดค่าเสื่อมราคาทั้งหมดของสินทรัพย์ในแต่ละประเภทไว้

13.4 สิ้นค้าคงเหลือ บริษัทไม่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ้นค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### ผลการศึกษาการแสดงผลการและเปิดเผยข้อมูล บริษัท ข

บริษัทได้มีการจัดทำงบคุณ งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสม โดยในปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยเป็นการเปิดเผยเฉพาะนโยบายการบัญชี รูปแบบของการแสดงผลการในงบคุณ ปี พ.ศ. 2543 บริษัทแสดงผลการหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 โดยแสดงผลการตามหมวดหมู่ สินทรัพย์หมุนเวียน ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) ส่วนงบคุณปี พ.ศ. 2544 บริษัทแสดงผลการหมวดสินทรัพย์ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงผลการตามหมวดหมู่สินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ทำให้ลำดับของรายการบัญชีและชื่อบัญชีมีความแตก



ต่างกันในรอบคู่ทั้ง 2 ปี ส่วนหมวดหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น งบคู่ปี พ.ศ. 2543 บริษัทแสดงรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่หนี้สินหมุนเวียน เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากผู้ถือหุ้นซึ่งถือว่าเป็นรายการหนี้สินไม่หมุนเวียน และส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนงบคู่ปี พ.ศ. 2544 บริษัทแสดงรายการหมวดหนี้สินตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่ หนี้สินหมุนเวียน และหนี้สินไม่หมุนเวียน สำหรับการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน บริษัทจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบขั้นเดียว หมายเหตุประกอบงบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทมิได้จัดทำ ซึ่งถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามถูกต้องตาม กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 แล้ว เพราะกฎหมายฉบับนี้มีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพียงแต่กำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนเท่านั้นแต่ตามมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำแล้ว สำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 งบการเงินปี พ.ศ. 2543 นี้บริษัทจึงมิได้ปฏิบัติตามมาตรฐานกำหนด และในงบการเงินปีต่อมา พ.ศ. 2544 บริษัทได้มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มขึ้น โดยเป็นการให้ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทและนโยบายการบัญชีที่สำคัญเท่านั้น ซึ่งตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 แล้วบริษัทยังไม่ต้องจัดทำเนื่องจากกฎหมายฉบับนี้มีผลบังคับใช้กับงบการเงินจนถึงปี พ.ศ. 2544 และงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ต้องปฏิบัติตามประกาศกรมทะเบียนการค้าซึ่งได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทในปี พ.ศ. 2544 นี้ ก็ถือว่าบริษัทได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและตามประกาศกรมทะเบียนการค้าแล้ว นอกจากนี้ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 บริษัทได้แสดงรายละเอียดประกอบงบการเงินแสดงรายละเอียดของต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน แต่ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 มิได้แสดงไว้ จากการศึกษารายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ข ในประเด็นที่น่าสนใจ มีดังต่อไปนี้

1. **เงินสดและเงินฝากธนาคาร** งบการเงินปี พ.ศ. 2543 แสดงเฉพาะรายการเงินสด ส่วนงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการเงินสดและเงินฝากธนาคารรวมกันในงบดุล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจถึงความสามารถและข้อจำกัดในการใช้เงินของกิจการ บริษัทควรที่จะมีการเปิดเผยและแสดงรายละเอียดของรายการเกี่ยวกับเงินสดและบัญชีเงินฝากธนาคารด้วย

2. **สินค้างเหลือ** บริษัทแสดงเฉพาะแสดงรายการสินค้างเหลือเป็นยอดรวมในงบดุล ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้แสดงรายการสินค้างเหลือโดยจำแนกตามประเภทของสินค้า และต้องเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินค้างเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย ซึ่งงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้เปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับสินค้างเหลือว่า “สินค้างเหลือแสดงไว้ในราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า โดยบันทึกตามวิธีถัวเฉลี่ย” ซึ่งในข้อนี้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ครบถ้วน

4. สิ้นทรัพย์หมุนเวียนอื่น งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการแตกต่างกัน โดยปี พ.ศ. 2543 แสดงรายการเงินประกันโทรศัพท์ภายใต้หัวข้อสิ้นทรัพย์อื่น และในปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการโดยใช้ชื่อสิ้นทรัพย์หมุนเวียนอื่น และสิ้นทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น

5. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ แสดงรายละเอียดของรายการในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ด้วยยอดรวมสุทธิ สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการด้วยยอดรวมสุทธิ

6. สิ้นทรัพย์อื่น งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการสิ้นทรัพย์อื่นเป็นยอดรวมภายใต้หัวข้อ “สิ้นทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น” โดยไม่ได้เปิดเผยรายละเอียดประกอบเพิ่มเติม ซึ่งจากจำนวนเงินที่แสดงอยู่ถือว่าเป็นรายการที่มีนัยสำคัญ บริษัทควรเปิดเผยถึงส่วนประกอบของรายการด้วย เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับรายการ

7. เจ้าหนี้และตัวเงินจ่ายการค้า บริษัทแสดงรายการในงบดุลปี พ.ศ. 2543 เป็นยอดรวมภายใต้หัวข้อ “เจ้าหนี้และเงินยืมจากผู้ถือหุ้นการค้าและอื่นๆ” ตามมาตรฐานบริษัทจะต้องแยกแสดงรายการเจ้าหนี้การค้าออกจากรายการเจ้าหนี้อื่นๆ และแสดงเป็นรายการต่อจากหนี้สินหมุนเวียน ซึ่งเป็นการจัดลำดับของรายการที่ผิดและการใช้ชื่อรายการที่ไม่ถูกต้อง ทำให้ผู้ใช้งบไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้

8. เงินกู้ยืมระยะยาว บริษัทแสดงรายการในงบดุลปี พ.ศ. 2543 เป็นยอดรวมภายใต้หัวข้อ “เจ้าหนี้และเงินยืมจากผู้ถือหุ้นการค้าและอื่นๆ” ตามมาตรฐานบริษัทจะต้องแยกแสดงรายการเจ้าหนี้การค้าออกจากรายการเจ้าหนี้อื่นๆ และในงบดุลปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการ โดยใช้ชื่อ “เงินกู้ยืมจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง” ซึ่งทำให้เกิดความสับสนในการจัดลำดับของรายการและการใช้ชื่อรายการแสดงจำนวนเงิน และผู้ใช้งบไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้

9. รายได้จากการขาย บริษัทแสดงรายการ “รายได้จากการขาย” โดยแยกแสดงรายการรายได้จากการขายในประเทศและต่างประเทศในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ส่วนงบปี พ.ศ. 2544 ไม่แสดงรายละเอียดของรายได้ไว้

10. ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร งบการเงินปี พ.ศ. 2543 แสดงรายละเอียดของรายการต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารในรายละเอียดประกอบงบการเงิน ส่วนงบการเงินปี พ.ศ. 2544 มิได้แสดงรายละเอียดไว้

11. รายการพิเศษ บริษัทแสดงรายการ “ภาษีชื่อไม่ขอคืน” เป็นรายการพิเศษ ตามความหมายของรายการพิเศษเป็นรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีความแตกต่างอย่างชัดเจนจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น ค่าเสียหายที่เกิดจากไฟไหม้ น้ำท่วม หรือภัยธรรมชาติ ดังนั้น รายการภาษีชื่อไม่ขอคืนจึงไม่ควรแสดงภายใต้หัวข้อรายการพิเศษ

12. หมายเหตุประกอบงบการเงิน กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ไม่ได้กำหนดให้บริษัทแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงิน การที่บริษัทไม่แสดงข้อมูลในส่วนนี้ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ไว้ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้มีการแสดง ก็ถือได้ว่าบริษัทได้มีการปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด รวมถึงงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ด้วย สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้มีการแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินขึ้น ถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับใหม่ที่ยังไม่มีผลบังคับใช้กับงบการเงินปีดังกล่าว การแสดงหมายเหตุประกอบในปี พ.ศ. 2544 เป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเฉพาะนโยบายการบัญชีที่สำคัญในการจัดทำบัญชี ดังนี้

12.1 หลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน จากข้อสมมุติทางบัญชีเรื่องเกณฑ์คงค้างและการดำเนินการที่ต่อเนื่องบริษัทต้องเปิดเผยถึงเกณฑ์ในข้อนี้ แต่ในงบการเงินของบริษัทมิได้มีการกล่าวไว้

12.2 การรับรู้รายได้ บริษัทเปิดเผยข้อมูลว่า บริษัทมีนโยบายในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ์

12.3 การรับรู้รายการ บริษัทบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรด้วยราคาทุนซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อสินทรัพย์ที่เป็นเงินสดและเทียบเท่าเงินสดบวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นในการให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์

12.4 การคิดค่าเสื่อมราคา บริษัทเปิดเผยข้อมูลว่าอุปกรณ์ทุกประเภทในงบดุล แสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์โดยใช้วิธีเส้นตรง ตามอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปี

12.5 สินค้าคงเหลือ บริษัทเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า “สินค้าคงเหลือแสดงในราคาทุนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า”

#### **ผลการศึกษาการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล บริษัท ค**

บริษัทได้มีการจัดทำงบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสม และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รูปแบบของการแสดงรายการในงบดุลบริษัทแสดงรายการหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่ สินทรัพย์หมุนเวียน ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) ส่วนหมวดหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทแสดงรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่หนี้สินหมุนเวียน รายการหนี้สินไม่หมุนเวียนโดยใช้ชื่อหมวดว่าหนี้สินระยะยาว และส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน บริษัทจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบขั้นเดียว บริษัทได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และปี พ.ศ. 2544 ซึ่งถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีและประกาศกรมทะเบียนการค้ากำหนดแล้ว ถึงแม้ว่างบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 จะอยู่ภายใต้ข้อกำหนดตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ซึ่งมีได้

กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ตาม ถ้าบริษัทได้มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินขึ้นก็ถือว่าบริษัทได้มีการปฏิบัติถูกต้องแล้ว จากการศึกษาการแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ค ในประเด็นที่น่าสนใจ มีดังต่อไปนี้

1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงเงินสดและเงินฝากธนาคารรวมกันในงบดุล โดยเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ว่ามีรายการเงินสดและรายการเงินฝากธนาคารจำนวนเท่าใด และเปิดเผยถึงการค้าประกันหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากการให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันการใช้ไฟฟ้าแทนบริษัท

2. ลูกหนี้และตัวเงินรับการค้า – สุทธิ บริษัทแสดงผลการ “ลูกหนี้การค้าและอื่นๆ” มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้แสดงผลการลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นแยกจากกันและแสดงเป็นรายการสุทธิหลังหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จากงบการเงินบริษัทมิได้ใช้คำว่า “สุทธิ” ซึ่งอาจจะหมายความว่าบริษัทไม่มีรายการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจึงมิได้แสดงคำว่าสุทธิไว้ ในการแสดงผลการลูกหนี้บริษัทจึงต้องแสดงผลการ โดยชัดเจน เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับรายการ

3. สินค้าคงเหลือ บริษัทแสดงผลการสินค้าคงเหลือเป็นยอดรวมสุทธิในงบดุล แสดงรายละเอียดและประเภทของสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า “สินค้าคงเหลือบริษัทตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าและบันทึกบัญชีโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน”

4. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ บริษัทแสดงผลการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินทั้ง 2 ปี โดยแสดงผลการเป็นยอดสุทธิ แสดงรายละเอียดของแต่ละรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเปิดเผยถึงอัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินถาวรว่าบันทึกในอัตราที่ไม่เกินพระราชบัญญัติกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ค ยังขาดการเปิดเผยในเรื่องของเกณฑ์การวัดมูลค่า

5. สินทรัพย์อื่น บริษัทแสดงผลการในงบดุลภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น” และ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น” โดยมีได้มีการแสดงผลการละเอียดของรายการเพิ่ม

6. เงินกู้ยืมระยะยาว งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการในงบดุลและรายละเอียดเจ้าหนี้เงินกู้ยืมเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ยังขาดการเปิดเผยในเรื่อง อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมและสินทรัพย์ที่นำไปค้ำประกัน

7. รายได้จากการดำเนินงานอื่น บริษัทแสดงผลการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 โดยแสดงผลการภายใต้ชื่อ “รายได้จากการรับจ้างและรายได้อื่นๆ” ตามลักษณะสำคัญของรายการบริษัทควรแสดงผลการ “รายได้จากการรับจ้าง” และต่อด้วยรายการ “รายได้อื่นๆ”

8. รายได้อื่น นอกจากรายการ “รายได้อื่นๆ” แล้ว บริษัทยังได้แสดงผลการ “ส่วนลดรับ” และ “ดอกเบี้ยรับ” เป็นรายการเพิ่มเติมในงบการเงินทั้ง 2 ปี และงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทแสดงผลการ

“รายได้จากการรับจ้าง” รวมอยู่ภายใต้หัวข้อรายได้อื่น ซึ่งตามลักษณะของรายการบริษัทควรแยกและแสดงรายการรายได้จากการรับจ้างเป็นลำดับก่อนรายการ “รายได้อื่นๆ”

9. ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร บริษัทแสดงรายละเอียดของรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

10. หมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญในการจัดทำบัญชีและให้รายละเอียดเพิ่มเติมในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ดังนี้

10.1 หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน จากข้อสมมุติทางบัญชีประกอบด้วยเรื่องเกณฑ์คงค้างที่กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีเมื่อรายการนั้นได้เกิดขึ้นแล้วและการดำเนินงานต่อเนื่องที่ถือว่ากิจการไม่มีความจำเป็นที่จะเลิกหรือลดขนาดของกิจการ ซึ่งหากมีความจำเป็นที่กิจการไม่ปฏิบัติตามข้อสมมุติดังกล่าว งบการเงินที่นำเสนอจะต้องจัดทำขึ้นตามเกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ใหม่ที่ใช้ในงบการเงินนั้น บริษัท ค เป็นบริษัทเดียวที่เปิดเผยข้อมูลส่วนนี้โดยกล่าวถึง เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ตามข้อสมมุติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต ข้อสังเกตเนื่องจากบริษัทมีหนี้สินรวมสูงกว่าสินทรัพย์รวม ทำให้เกิดความไม่แน่นอนของการดำเนินงานต่อไปในอนาคตของกิจการ บริษัทจึงเปิดเผยถึงเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน

10.2 การรับรู้รายได้ บริษัทเปิดเผยข้อมูลว่าบริษัทมีนโยบายในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ์

10.3 การรับรู้รายการ บริษัทเปิดเผยว่าบริษัทบันทึกราคาที่ดินและอุปกรณ์ในราคาทุน

10.4 การคิดค่าเสื่อมราคา “บริษัทบันทึกราคาที่ดินและอุปกรณ์ในราคาทุนและบันทึกค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ไม่เกินพระราชบัญญัติกำหนด” ตามแม่บทการบัญชีมีข้อสมมุติว่าผู้ใช้งบการเงินจะต้องมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับการบัญชี แต่ถ้าข้อมูลนั้นซับซ้อนหรือเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแล้วควรจะแสดงไว้ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะนี้อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ทราบว่าบริษัทคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราใดเพราะไม่รู้ว่าพระราชบัญญัติในงบการเงินที่บริษัทกล่าวถึงได้กำหนดไว้ในอัตราใด ดังนั้นบริษัทควรแสดงอัตราการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์แต่ละประเภทให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ

10.5 สินค้าคงเหลือ บริษัทเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า “สินค้าคงเหลือแสดงในราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าและบันทึกบัญชีโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน”

10.6 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา บริษัทไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้ แต่มีข้อสังเกตว่า งบการเงินทั้ง 2 ปี ของบริษัท ค มีรายการค่าใช้จ่ายล่วงหน้ารอดักบัญชีชื่อ “ค่างานทดลอง UHT” ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา มีข้อกำหนดว่าบริษัทควรที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ จำนวนเงินรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้น จำนวนเงินที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีปัจจุบัน เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดบัญชี จำนวนเงินที่แสดงการเปลี่ยนแปลงและยอดคงเหลือของบัญชี

รายจ่ายรอกการตัดบัญชี ซึ่งสำหรับบริษัท มิได้เปิดเผยถึงเกณฑ์ในการตัดบัญชี ส่วนการเปิดเผยในเรื่องอื่นๆ ถึงแม้ว่าจะมิได้แสดงอยู่ภายใต้หัวข้อเดียวกัน แต่ก็สามารถทราบข้อมูลได้ เช่น จำนวนเงินรายจ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้น แสดงอยู่ในงบประกอบ “ต้นทุนการผลิต” ยอดคงเหลือของบัญชีรายจ่ายรอกการตัดบัญชี แสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

10.7 การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศและการป้องกันความเสี่ยง บริษัทเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินทั้ง 2 ปีเกี่ยวกับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศว่า “บริษัทได้บันทึกเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ยอดคงเหลือในสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่ในงบดุล แปลงค่าเป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล” และแสดงรายการขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อ “ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร”

#### ผลการศึกษาการแสดงผลการและเปิดเผยข้อมูล บริษัท ง

บริษัทได้มีการจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสม และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รูปแบบของการแสดงผลการในงบดุลบริษัทแสดงผลการหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 โดยแสดงผลการตามหมวดหมู่ สินทรัพย์หมุนเวียน ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) และสินทรัพย์อื่น ส่วนหมวดหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทแสดงผลการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงผลการตามหมวดหมู่หนี้สินหมุนเวียน รายการหนี้สินไม่หมุนเวียนโดยในงบดุลปี พ.ศ. 2544 ใช้ชื่อหมวดว่าหนี้สินระยะยาว และส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับการแสดงผลการในงบกำไรขาดทุน บริษัทจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบขั้นเดียว บริษัทได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และปี พ.ศ. 2544 ซึ่งถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีและประกาศกรมทะเบียนการค้ากำหนดแล้ว ถึงแม้ว่างบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 จะอยู่ภายใต้ข้อกำหนดตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 ซึ่งมีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ตาม ถ้าบริษัทได้มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินขึ้นก็ถือว่าบริษัท ได้มีการปฏิบัติตามแล้ว จากการศึกษาการแสดงผลการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ง ในประเด็นที่น่าสนใจ มีดังต่อไปนี้

1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร บริษัทแสดงผลการเงินสดและเงินฝากธนาคารในงบดุล และแสดงผลรายละเอียดของรายการเงินสดและบัญชีเงินฝากธนาคารในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. สินค้าคงเหลือ บริษัท ง แสดงรายการสินค้าคงเหลือเป็นยอดรวม โดยแยกรายการสินค้าสำเร็จรูปโดยใช้ชื่อ “สินค้าคงเหลือ” และ “วัตถุดิบคงเหลือ” ในงบการเงินทั้ง 2 ปี และแสดงผลรายละเอียดของรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นโดยใช้ชื่อของรายการเป็น “เงินทุนหมุนเวียนอื่น”

4. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ แสดงรายละเอียดของแต่ละรายการด้วยยอดสุทธิ ซึ่งตามมาตรฐานแล้วยังขาดการเปิดเผยในเรื่องเกณฑ์การวัดมูลค่า มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และความชัดเจนของอัตราค่าเสื่อมราคาของบริษัทมิได้ระบุถึงอัตราค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภท

5. สินทรัพย์อื่น บริษัทแสดงรายการที่ประกอบอยู่ในงบดุลภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์อื่น” โดยเปิดเผยรายละเอียดของแต่ละรายการที่ประกอบอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. หนี้สินหมุนเวียนอื่น แสดงรายการหนี้สินหมุนเวียนอื่นโดยใช้ชื่อ “ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย” โดยงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัทได้แสดงรายละเอียดของรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. เงินกู้ยืมระยะยาว บริษัทแสดงรายการไว้ภายใต้หัวข้อ “เจ้าหนี้เงินกู้ยืมธนาคาร” แต่มิได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติม เช่น อัตรดอกเบี้ย การนำสินทรัพย์ไปค้ำประกัน เป็นต้น

8. รายได้จากการขาย แสดงรายการ “รายได้จากการขาย” โดยแสดงรายการขายตามประเภทและชนิดของสินค้าขาย ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แสดงรายการ “รับคืนสินค้าและส่วนลดจ่าย” เพิ่มขึ้น เป็นรายการหักจากยอดขาย ตามมาตรฐานการบัญชีให้แสดงเป็นรายการสุทธิในงบดุล

9. ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร บริษัทแสดงรายการโดยเปิดเผยรายละเอียดเพิ่มในรายละเอียดประกอบงบการเงิน

10. ดอกเบี้ยจ่าย บริษัทไม่มีรายการ “ดอกเบี้ยจ่าย” ในงบการเงินทั้ง 2 ปี ข้อสังเกต บริษัทมีรายการ “เจ้าหนี้เงินกู้บุคคลภายนอก” และ “เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคาร” จากลักษณะของรายการ บริษัทควรจะมีการบันทึกรายการดอกเบี้ยจ่ายตามเกณฑ์คงค้างและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการกู้ยืมเงิน

11. หมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญในการจัดทำบัญชีและให้รายละเอียดเพิ่มเติมในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ดังนี้

11.1 หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน จากข้อสมมุติทางบัญชีประกอบด้วยเรื่องเกณฑ์คงค้างที่กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีเมื่อรายการนั้นได้เกิดขึ้นแล้วและการดำเนินงานต่อเนื่องที่ถือว่ากิจการไม่มีความจำเป็นที่จะเลิกหรือลดขนาดของกิจการ ซึ่งหากมีความจำเป็นที่กิจการไม่ปฏิบัติตามข้อสมมุติดังกล่าว งบการเงินที่น่าเสนอจะต้องจัดทำขึ้นตามเกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ใหม่ที่ใช้ในงบการเงินนั้น บริษัทฯ ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้ตามมาตรฐานการบัญชี เพราะการยื่นงบการเงินต่อพาณิชย์จังหวัดมีกฎหมายตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 เป็นกฎหมายหลักและมีกฎหมายลูกคือประกาศกระทรวง ฉบับที่ 2 ที่กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน ไม่ได้กำหนดให้บริษัทแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังนั้นบริษัทจึงไม่แสดงเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน

11.2 การรับรู้รายได้ เปิดเผยข้อมูลการรับรู้รายได้ว่า บริษัทมีนโยบายในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ์

11.3 การคิดค่าเสื่อมราคา เปิดเผยข้อมูลในงบการเงินทั้ง 2 ปี โดยแสดงอัตราการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภท และอัตราการตัดค่าใช้จ่ายของรายการรอตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง

#### ผลการศึกษาการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล บริษัท จ

บริษัทได้มีการจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสม แต่ไม่ได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รูปแบบและการจัดเรียงลำดับรายการในงบการเงิน ในงบดุลบริษัทแสดงรายการหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่ สินทรัพย์หมุนเวียน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) สินทรัพย์อื่น ส่วนหมวดหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทแสดงรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 โดยแสดงรายการตามหมวดหมู่หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินไม่หมุนเวียนโดยใช้ชื่อหนี้สินระยะยาว และส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน บริษัทมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบหลายชั้น การที่บริษัทมิได้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ซึ่งถือว่าบริษัทได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 แล้ว เพราะกฎหมายฉบับนี้มีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเพียงแต่กำหนดให้บริษัทจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนเท่านั้นแต่ตามมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้บริษัทจัดทำแล้ว สำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 งบการเงินปี พ.ศ. 2543 นี้บริษัทจึงมิได้ปฏิบัติตามมาตรฐานกำหนด นอกจากนี้บริษัทได้แสดงรายละเอียดประกอบงบการเงินแนบท้ายงบ ซึ่งเป็นการแสดงรายละเอียดของสินค้างเหลือ งบต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและดำเนินงาน และรายละเอียดค่าใช้จ่ายในการผลิต จากการศึกษาการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท ก ในประเด็นที่น่าสนใจ มีดังต่อไปนี้

1. เงินสดและเงินฝากธนาคาร บริษัทแสดงรายการเงินสดและเงินฝากธนาคารในงบดุลเท่านั้น ตามมาตรฐานแล้วกิจการจะต้องแยกแสดงรายการตามลักษณะ หน้าที่ของรายการ ข้อจำกัดของการใช้เงิน เช่น บัญชีเงินฝากประจำ การใช้บัญชีเงินฝากเป็นหลักประกันแก่หนี้สิน

2. สินค้างเหลือ แสดงรายการสินค้างเหลือเป็นยอดรวมในงบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายละเอียดและประเภทของสินค้างเหลือในงบประกอบ โดยรายการงานระหว่างทำปลายปี พ.ศ. 2543 ไม่นำมาแสดงและคำนวณในงบต้นทุนขายเป็นรายการงานระหว่างทำต้นงวดในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 นอกจากนี้บริษัทต้องเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินค้างเหลือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการเป็นยอดรวมสุทธิในงบดุล ภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน” และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบประกอบแสดงรายละเอียดของ



บัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม อัตราค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมราคา และมูลค่าสุทธิ แต่ยังคงขาดการเปิดเผยในเรื่องเกณฑ์การวัดมูลค่าของรายการ

4. **สินทรัพย์อื่น** งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายละเอียดของรายการที่ประกอบอยู่ในงบดุลภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์อื่น” ประกอบด้วยรายการค่าใช้จ่ายรอการตัดจ่าย และรายการวิจัยและพัฒนา ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่องการบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา กำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาทั้งหมดที่เกิดขึ้น หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดบัญชี และจำนวนเงินที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีปัจจุบัน ในข้อนี้กิจการได้แสดงค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบันในงบประกอบ ชื่อ รายละเอียดค่าใช้จ่ายในการผลิต

5. **ส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี** บริษัทไม่มีการแสดงรายการ แต่มีข้อสังเกตว่าบริษัทมีรายการเงินกู้ระยะยาวคงเหลือในงบการเงินทั้ง 2 ปี โดยจำนวนเงินกู้ได้ลดลงในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แสดงว่ากิจการได้มีการชำระหนี้ระยะยาวในปี พ.ศ. 2544 ดังนั้นในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 จึงแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องในส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

6. **หนี้สินหมุนเวียนอื่น** งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการหนี้สินอื่นภายใต้หัวข้อ “ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย” แต่ไม่มีรายละเอียดประกอบ จากหลักนัยสำคัญของรายการตั้งแต่ร้อยละ 5 ของรายการในหนี้สินหมุนเวียนบริษัทต้องแสดงรายละเอียดประกอบของรายการด้วย

7. **เงินกู้ยืมระยะยาว** งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการไว้ภายใต้หัวข้อ “เงินกู้ระยะยาว” แต่มิได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นเพิ่มเติม

8. **รายได้จากการขาย** บริษัทแสดงรายการ “ขาย” โดยงบการเงินปี พ.ศ. 2543 แสดงรายการขายเป็นยอดรวมรายการเดียว ส่วนงบการเงินปี พ.ศ. 2544 แยกเป็น 2 รายการคือ รายการขายในประเทศและขายต่างประเทศ

9. **รายได้อื่น** บริษัทไม่แสดงรายการภายใต้ชื่อ “รายได้อื่นๆ” ในงบดุลทั้ง 2 ปี แต่ได้แสดงรายการ “ดอกเบี้ยรับ” และรายการ “กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและอื่นๆ”

10. **ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร** งบการเงินทั้ง 2 ปี แสดงรายการต้นทุนขายและรายละเอียดในงบประกอบชื่อ “งบต้นทุนขาย” แสดงรายการโดยใช้ชื่อ “ค่าใช้จ่ายในการบริหารและดำเนินงาน” และรายละเอียดของรายการใน “งบประกอบ”

11. **ดอกเบี้ยจ่าย** บริษัทไม่มีรายการ “ดอกเบี้ยจ่าย” ในงบการเงินทั้ง 2 ปี ข้อสังเกต บริษัทมีรายการ “เงินกู้ระยะยาว” ในงบการเงิน จากลักษณะของรายการ บริษัทน่าจะมีรายการดอกเบี้ยจ่ายหรือเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการกู้ยืมเงิน

12. **หมายเหตุประกอบงบการเงิน** บริษัทไม่มีการแสดงหมายเหตุประกอบงบ จึงไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

### 3.1.4 ข้อมูลเพิ่มเติมอื่น

1. ภูมิฐานะและสถานะทางกฎหมาย มีเพียง 2 บริษัท คือ บริษัท ก และ ข แสดงข้อมูลและเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เฉพาะงบการเงินในปี พ.ศ. 2544 โดยแสดงประเภทการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และสถานประกอบการ

2. ลักษณะการดำเนินงาน บริษัท ก เป็นบริษัทเดียวที่เปิดเผยถึงลักษณะของธุรกิจ ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544

3. จำนวนพนักงาน ณ สิ้นงวดบัญชี บริษัททั้งหมดไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้

4. การรับการส่งเสริมการลงทุน บริษัท ค และ ง เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรับการส่งเสริมการลงทุนในงบการเงินทั้ง 2 ปี

### 3.1.5 การเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลและการแสดงรายการในงบการเงิน

1. การจัดทำงบการเงิน บริษัทในกลุ่มที่ทำการศึกษาทุกบริษัทมีการจัดทำงบการเงิน โดยมีการจัดทำงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสมซึ่งจะแสดงอยู่ต่อจากงบกำไรขาดทุน สำหรับหมายเหตุประกอบงบการเงินนั้น มีเพียง 2 บริษัท คือ บริษัท ค และ ง ที่มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบกำไรขาดทุนในงบการเงินทั้ง 2 ปี คือ งบการเงินปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 บริษัท ก มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินในปีที่ 2 คือ ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 บริษัท ข มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินในปีที่ 1 เท่านั้น ส่วนบริษัท จ ไม่มีการจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเลยทั้ง 2 ปี

2. การแบ่งหมวดและการจัดลำดับในงบดุล แสดงรายการบัญชีในงบการเงินมีการให้ตัวอย่างการแสดงผลการอย่างย่อในงบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงินตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 และตามประกาศกรมทะเบียนการค้า ซึ่งจากการศึกษาบริษัทในกลุ่มพบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการจัดรูปแบบและเรียงลำดับของรายการในหมวดสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด ส่วนรายการในหมวดหนี้สินมีการจัดรูปแบบและเรียงลำดับของรายการตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 มีบางบริษัทที่มีการจัดลำดับของรายการและการใช้ชื่อรายการที่ไม่ถูกต้องซึ่งจะเป็นรายการสินทรัพย์อื่นๆ ทั้งที่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน รายการรายได้จากการดำเนินงานอื่นของบริษัท ค เป็นต้น

3. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ จากการศึกษาบริษัทที่แสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ นโยบายการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์สิทธิ การรับรู้รายการนโยบายการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงบริษัทส่วนใหญ่จะไม่แสดง

รายละเอียดของอัตราค่าเสื่อมราคาไว้แต่จะเปิดเผยเพียงว่าคิดค่าเสื่อมราคาไม่เกินที่กฎหมายกำหนดหรือเปิดเผยไว้เพียงอัตราเดียวคือร้อยละ 20 ต่อปี การรับรู้รายการ การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ แต่จะไม่แสดงนโยบายเกี่ยวกับเกณฑ์ในการจัดท่างบการเงินยกเว้นบริษัทที่มีปัญหาในเรื่องการดำเนินงานที่ต่อเนื่อง เนื่องจากมีหนี้สินรวมมูลค่าสูงกว่าสินทรัพย์รวมจึงได้มีการเปิดเผยนโยบายในข้อนี้ นอกจากนี้บริษัทส่วนใหญ่มีการส่งสินค้าไปขายยังต่างประเทศดังนั้นจึงจะต้องแสดงนโยบายเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศด้วย พบว่ามีเพียงบริษัทเดียวที่เปิดเผยในเรื่องนี้ คือบริษัท ค

4. ประเภทของงบกำไรขาดทุน การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนนั้นทำได้ 2 วิธี คือ การแสดงงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบหลายชั้น และแสดงงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบชั้นเดียว จากการศึกษาพบว่า มี 2 บริษัทที่แสดงงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบหลายชั้น คือบริษัท ก และ จ และทั้ง 3 บริษัทแสดงงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แสดงแบบชั้นเดียว คือบริษัท ข ค และ ง

### 3.2 ผลการศึกษาลักษณะคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ลักษณะคุณภาพของงบการเงินตามแม่บทการบัญชีประกอบด้วย ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ การพิจารณาคุณภาพของงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และปี พ.ศ. 2544 ที่นำมาศึกษานี้เป็นงบการเงินของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมแปรรูปผลิตภัณฑ์จำนวน 5 บริษัท โดยในการศึกษาได้พิจารณาแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้คือ

1. ความเข้าใจได้และความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลในงบการเงินจะต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบ โดยลักษณะคุณภาพในข้อนี้มาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องเฉพาะแต่ละมาตรฐานที่เกี่ยวข้องแล้ว บริษัทจะต้องปฏิบัติตาม โดยเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วนและถูกต้องตามความหมายในมาตรฐาน ซึ่งหากว่าบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลได้ถูกต้องครบถ้วนตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดก็ถือว่าบริษัทได้มีการเปิดเผยข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแล้ว การศึกษาในหัวข้อนี้จะพิจารณาจากการแสดงข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินทั้ง 2 ปี เนื่องจากรายละเอียดของข้อมูลที่แต่ละบริษัทเปิดเผยมีความแตกต่างกัน การเรียกชื่อรายการต่างกัน ดังนั้นจึงใช้การตีความรายการให้อยู่ในกลุ่มเดียวกันและการพิจารณานัยสำคัญของรายการเป็นหลัก จากผลการศึกษาการแสดงข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลในข้อ 3.1.3 ข้างต้น พบว่าบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ครบถ้วนตามมาตรฐานการบัญชีกำหนด เช่น ลักษณะการดำเนินงานของกิจการ ข้อจำกัดในทรัพย์สิน อัตราดอกเบี้ย วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

นโยบายการบัญชีที่สำคัญ เป็นต้น มีผลทำให้ลักษณะคุณภาพในหัวข้อนี้ยังไม่สมบูรณ์ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินของบริษัทที่ได้รับข้อมูลที่ไมครบถ้วนอาจตัดสินใจผิดพลาดได้

2. ความเชื่อถือได้ ข้อมูลในงบการเงินที่น่าเสนอจะต้องเป็นข้อมูลที่ถูกต้องปราศจากความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง เป็นข้อมูลตามเหตุการณ์การณ่ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งในส่วนนี้จะพิจารณาจากผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบและลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินของบริษัท เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของบริษัทตามมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งได้มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานเพื่อให้ผู้สอบบัญชีทำการหาหลักฐานพิสูจน์ตัวเลขในงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้น ได้แสดงข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นลักษณะคุณภาพของงบการเงินในข้อนี้จะใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นในงบการเงินของบริษัท ดังที่แสดงในตารางที่ 6 ดังนี้

ตารางที่ 6 แสดงรายงานความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รายงานแสดงความเห็น ต่องบการเงินของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	งบการเงิน พ.ศ.									
	บริษัท ก		บริษัท ข		บริษัท ค		บริษัท ง		บริษัท จ	
	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543	2544	2543
1. ไม่มีเงื่อนไข	/	/	/	/	/	/	-	/	/	/
2. แสดงความเห็นแบบมี เงื่อนไข	-	-	-	-	-	-	/	-	-	-
3. ไม่แสดงความเห็น	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. แสดงความเห็นว่ามี ถูกต้อง	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

จากตารางที่ 6 พบว่ารายงานผลการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี บริษัท ก ข ค และ จ แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งสามารถเชื่อถือว่างบการเงินของบริษัทที่มีความถูกต้องในสาระสำคัญ ผ่านเกณฑ์คุณภาพในข้อนี้ สำหรับบริษัท ง ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่ได้เน้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า บริษัทนี้มีหนี้สินรวมสูงกว่าสินทรัพย์รวม ซึ่งการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของบริษัทขึ้นอยู่กับความสามารถในการบริหารงานของบริษัท ส่วนบริษัท ง ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เกี่ยวกับการตรวจสอบยอดลูกหนี้ที่ผู้สอบบัญชีไม่

สามารถตรวจสอบหรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นจนเป็นที่พอใจเกี่ยวกับยอดลูกหนี้ได้ เนื่องจากข้อมูลไม่เพียงพอ สำหรับบริษัท ง ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะรับรองงบการเงินแบบไม่มีเงื่อนไข แต่บริษัทมีปัญหาการจัดหาผู้สอบบัญชีใหม่สำหรับงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ทำให้บริษัทนำเสนองบการเงินล่าช้ากว่ากำหนดสังเกตจากงบการเงินที่บริษัทนำเสนอพาณิชย์จังหวัด โดยในครั้งแรกบริษัทยื่นงบโดยไม่มีผู้สอบบัญชีรับรองซึ่งทางพาณิชย์จังหวัดได้เขียนหมายเหตุไว้ และยื่นงบการเงินครั้งที่สองที่มีลายมือชื่อผู้สอบบัญชีรับรองเกินกำหนดระยะเวลาในการนำเสนอ สรุปได้ว่างบการเงินของบริษัทในกลุ่มได้ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีและรับรองงบการเงินว่ามีความถูกต้องเชื่อถือได้ในสาระสำคัญ และแสดงความเห็นโดยเน้นข้อความสำคัญเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจอย่างถูกต้องเกี่ยวกับงบการเงินของบริษัท

3. ความเปรียบเทียบกันได้ ข้อมูลในงบการเงินของบริษัทต้องสามารถเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าจะต่างรอบเวลาหรือต่างกิจการกัน โดยข้อมูลที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในงบการเงินต้องมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ในการเปรียบเทียบงบการเงินนั้น งบการเงินต้องแสดงข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง ที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความคล้ายคลึงกันของงบการเงินในรอบบัญชีที่ต่างกันและความแตกต่างกันของนโยบายการบัญชีระหว่างกิจการได้ การแสดงข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้นั้นบริษัทจะต้องแสดงงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน ซึ่งจากงบการเงินทั้งหมดของบริษัทที่ศึกษานั้น พบว่าไม่มีการแสดงงบการเงินเปรียบเทียบไว้

จากการศึกษาข้อมูลที่บริษัทเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ไม่ครบถ้วนตามมาตรฐานกำหนด โดยบริษัทส่วนใหญ่ไม่เปิดเผยเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน เกณฑ์การรับรู้รายได้และการรับรู้รายการในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 ซึ่งในงบการเงินปีต่อมาคือ งบการเงินปี พ.ศ. 2544 ได้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มขึ้น ในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 มี 3 บริษัทที่ไม่เปิดเผยหลักเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคาในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และลดลงเหลือ 2 บริษัทในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 มี 4 บริษัทที่ไม่เปิดเผยเกี่ยวกับการวัดมูลค่าและรายละเอียดของสินค้าคงเหลือ ในงบการเงินปี พ.ศ. 2543 และลดลงเหลือ 3 บริษัทในงบการเงินปี พ.ศ. 2544

จากตารางที่ 5 มีบริษัท 3 แห่งที่ไม่จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินในงบปี พ.ศ. 2543 และลดลงเหลือเพียงบริษัทเดียวในงบการเงินปี พ.ศ. 2544 ตามมาตรฐานการบัญชีบริษัทต้องจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินและข้อมูลอื่นๆ การพิจารณาการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงินที่ศึกษาตามลักษณะคุณภาพประกอบด้วย 2 ส่วน คือ การแสดงงบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อนและการเปิดเผยนโยบายที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีรวมถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

### 3.3 ผลการศึกษาความทันเวลาของงบการเงิน

การนำข้อมูลทางการเงินมาใช้ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินจะมีประโยชน์สูงสุดเมื่อ งบการเงินนั้นสามารถตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้ได้ทันเวลาที่ผู้ใช้ข้อมูลต้องการที่จะนำไปช่วยในการตัดสินใจในปัญหาต่างๆ สำหรับผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไปแล้ว การที่จะได้รับข้อมูลในงบการเงินนั้น สามารถหาข้อมูลได้โดยใช้งบการเงินประจำปีของบริษัทขึ้นต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ตามกฎหมายบริษัทจะต้องนำส่งงบการเงินภายในระยะเวลาหกเดือนนับจากวันที่ในงบดุล<sup>25</sup> โดยบริษัทไม่สามารถอ้างถึงความซับซ้อนในการดำเนินงานเพื่อที่จะไม่นำเสนองบการเงินภายในเวลาที่กำหนดได้

ในการศึกษาความทันเวลาของงบการเงิน จะทำการศึกษาว่าบริษัทได้มีการนำส่งงบการเงินต่อกรมทะเบียนการค้าภายในกำหนดระยะเวลาหรือไม่ โดยดูจากตราประทับวันที่รับงบการเงินของสำนักงานพาณิชย์จังหวัดลำพูน โดยบริษัท บริษัท ก ข ง และ จ จะมีวันที่สิ้นสุดในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ส่วนบริษัท ค มีวันที่ในงบดุล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ตามกฎหมายบริษัทจะต้องนำส่งงบการเงินภายในระยะเวลาหกเดือนนับจากวันที่ในงบดุล นั่นก็หมายความว่าบริษัท ก ข ง และ จ จะต้องนำส่งงบการเงินก่อนวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544 ส่วนบริษัท ค จะต้องนำส่งงบการเงินก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2544

ตารางที่ 7 แสดงวันที่และระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินของบริษัท

งบการเงิน	วันที่ในงบดุล	จำนวนวัน	วันที่นำส่งงบการเงิน
บริษัท ก ปี 2543	31 ธันวาคม 2543	148	28 พฤษภาคม 2544
บริษัท ก ปี 2544	31 ธันวาคม 2544	151	31 พฤษภาคม 2545
บริษัท ข ปี 2543	31 ธันวาคม 2543	145	25 พฤษภาคม 2544
บริษัท ข ปี 2544	31 ธันวาคม 2544	211*	30 กรกฎาคม 2545*
บริษัท ค ปี 2543	31 พฤษภาคม 2543	132	10 ตุลาคม 2544
บริษัท ค ปี 2544	31 พฤษภาคม 2544	151	29 ตุลาคม 2545
บริษัท ง ปี 2543	31 ธันวาคม 2543	142	22 พฤษภาคม 2544
บริษัท ง ปี 2544	31 ธันวาคม 2544	150	30 พฤษภาคม 2545
บริษัท จ ปี 2543	31 ธันวาคม 2543	129*	9 พฤษภาคม 2544
บริษัท จ ปี 2544	31 ธันวาคม 2544	143	23 พฤษภาคม 2545

<sup>25</sup> มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน หน้า 17 ย่อหน้าที่ 52.

จากตารางแสดงวันที่ในงบดุลจะเห็นว่า ในปี พ.ศ. 2544 ทุกบริษัทมีการนำส่งงบการเงินที่ช้ากว่าปี พ.ศ. 2543 โดยเฉพาะบริษัท ข ซึ่งสาเหตุที่บริษัทนำส่งงบการเงินล่าช้ากว่าที่กฎหมายกำหนดเป็นเพราะว่าบริษัทไม่สามารถหาผู้สอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินของบริษัทได้ แต่บริษัทได้นำยื่นงบการเงินเพื่อให้พาณิชย์จังหวัดในครั้งแรกวันที่ 30 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 แต่ไม่มีผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงิน ซึ่งต่อมาเมื่อบริษัทสามารถหาผู้สอบบัญชีได้แล้วจึงนำส่งงบการเงินที่มีผู้สอบบัญชีรับรองในวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2545 ในการศึกษานี้ จึงถือว่าวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2545 เป็นวันที่ที่ส่งงบการเงินที่สมบูรณ์

ตามกฎหมายได้กำหนดระยะเวลาในการนำส่งงบการเงินไว้ว่าจะต้องส่งภายในระยะเวลา 6 เดือน หรือ 181 วัน (บริษัทมีวันที่ในงบดุล ณ. 31 ธันวาคม) นับจากวันที่ในงบดุล จากข้อมูลในการนำส่งงบการเงินของบริษัทนอกจากกรณีของบริษัท ข แล้ว ได้มีการนำส่งงบการเงินที่ทันเวลา โดยระยะเวลาที่ใช้ในการนำส่งงบการเงินนับจากวันที่ในงบดุลที่น้อยที่สุด คือ 129 วัน ในปี พ.ศ. 2543 และมากที่สุดคือ 151 วัน ในปี พ.ศ. 2544