

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ทำบัญชีในธุรกิจรับเหมาก่อสร้างในจังหวัดเชียงใหม่เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง จากหนังสือ บทความ บทวิจัย ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และจากแหล่งอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 2.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ (วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี, 2557: ออนไลน์)

เบนจามิน บลูม (Benjamin S. Bloom อ้างถึงใน อักษร สวัสดิ์, 2542: 26-28) ให้ความหมายของความรู้ว่าหมายถึง เรื่องที่เกี่ยวกับการระลึกถึงสิ่งเฉพาะ วิธีการและกระบวนการต่างๆ รวมถึงรูปแบบจากการกระทำที่ซ้ำๆ กันของโครงการวัตถุประสงค์ในด้านความรู้ โดยเน้นในเรื่องของกระบวนการทางจิตวิทยาของความจำ อันเป็นกระบวนการที่เชื่อมโยงเกี่ยวกับการจัดระเบียบ โดยก่อนหน้านั้นในปี ค.ศ. 1965 บลูมและคณะ ได้เสนอแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้หรือพุทธิพิสัย (Cognitive Domain) ของคน ว่าประกอบด้วยความรู้ตามระดับต่างๆ รวม 6 ระดับ ซึ่งอาจพิจารณาจากระดับความรู้ในขั้นต่ำไปสู่ระดับของความรู้ในระดับที่สูงขึ้นไป โดยบลูมและคณะได้แจกแจงรายละเอียดของแต่ละระดับไว้ ดังนี้

1) ความรู้ (Knowledge) หมายถึง การเรียนรู้ที่เน้นถึงการจำและการระลึกได้ถึงความคิด วัตถุ และปรากฏการณ์ต่างๆ ซึ่งเป็นความจำที่เริ่มจากสิ่งง่ายๆ ที่เป็นอิสระแก่กัน ไปจนถึงความจำในสิ่งที่ยู่ยากซับซ้อนและมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

2) ความเข้าใจหรือความคิดรวบยอด (Comprehension) เป็นความสามารถทางสติปัญญาในการขยายความรู้ ความจำ ให้กว้างออกไปจากเดิมอย่างสมเหตุสมผล การแสดงพฤติกรรมเมื่อเผชิญกับสื่อความหมาย และความสามารถในการแปลความหมาย การสรุปหรือการขยายความสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

3) การนำไปปรับใช้ (Application) เป็นความสามารถในการนำความรู้ (Knowledge) ความเข้าใจหรือความคิดรวบยอด (Comprehension) ในเรื่องใดๆ ที่มีอยู่เดิมไปแก้ไขปัญหาที่แปลกใหม่ของเรื่องนั้น โดยการใช้ความรู้ต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการกับความคิดรวบยอดมาผสมผสานกับความสามารถในการแปลความหมาย การสรุปหรือการขยายความสิ่งนั้น

4) การวิเคราะห์ (Analysis) เป็นความสามารถและทักษะที่สูงกว่าความเข้าใจ และการนำไปปรับใช้ โดยมีลักษณะเป็นการแยกแยะสิ่งที่จะพิจารณาออกเป็นส่วนย่อย ที่มีความสัมพันธ์กัน รวมทั้งการสืบค้นความสัมพันธ์ของส่วนต่างๆ เพื่อดูว่าส่วนประกอบปลีกย่อยนั้นสามารถเข้ากันได้หรือไม่ อันจะช่วยให้เกิดความเข้าใจต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใดอย่างแท้จริง

5) การสังเคราะห์ (Synthesis) เป็นความสามารถในการรวบรวมส่วนประกอบย่อยๆ หรือส่วนใหญ่ๆ เข้าด้วยกันเพื่อให้เป็นเรื่องราวอันหนึ่งอันเดียวกัน การสังเคราะห์จะมีลักษณะของการเป็นกระบวนการรวบรวมเนื้อหาสาระของเรื่องต่างๆ เข้าไว้ด้วยกัน เพื่อสร้างรูปแบบหรือโครงสร้างที่ยังไม่ชัดเจนขึ้นมาก่อน อันเป็นกระบวนการที่ต้องอาศัยความคิดสร้างสรรค์ภายในขอบเขตของสิ่งที่กำหนดให้

6) การประเมินผล (Evaluation) เป็นความสามารถในการตัดสินใจเกี่ยวกับความคิด ค่านิยม ผลงาน คำตอบ วิธีการและเนื้อหาสาระเพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง โดยมีกำหนดเกณฑ์ (Criteria) เป็นฐานในการพิจารณาตัดสินใจ การประเมินผล จัดได้ว่าเป็นขั้นตอนที่สูงสุดของพุทธิลักษณะ (Characteristics of Cognitive Domain) ที่ต้องใช้ความรู้ความเข้าใจ การนำไปปรับใช้ การวิเคราะห์และการสังเคราะห์เข้ามาพิจารณาประกอบกันเพื่อทำการประเมินผลถึงหนึ่งสิ่งใด

ดังนั้นการศึกษาคำนี้จึงนิยามความหมายของคำว่า ความรู้ความเข้าใจ ไว้ว่า ความสามารถในการจำและเข้าใจรายละเอียดของข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีของธุรกิจรับเหมาก่อสร้างตามที่นักบัญชีได้สะสมไว้และถ่ายทอดต่อกันมา ตลอดจนความสามารถที่จะสื่อความหมาย แปลความ ตีความ ขยายความ หรือแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ของธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง หลังจากที่ได้รับข้อมูลนั้นแล้ว

### 2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี (พรพรรณ วัฒนวิชัย, 2557: ออนไลน์)

**การทำบัญชี (Bookkeeping)** คือ การจดบันทึกรายการค้าของกิจการลงในสมุดบัญชี การจัดทำแผนกรายการบัญชี รวมทั้งสรุปผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินของกิจการ และจัดทำงบการเงิน ซึ่งบุคคลที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบัญชีนั้น เรียกว่า “นักบัญชี” (Accountant) ส่วนความหมายของคำว่า “การบัญชี (Accounting)” เป็นการวางระบบบัญชี การจัดทำบัญชี และการนำข้อมูลทางการบัญชีมาใช้ในการตัดสินใจ สามารถอธิบายขั้นตอนต่างๆ ของการบัญชีได้ดังนี้ คือ

1) การเก็บรวบรวม (Collection) ข้อมูลทางการเงิน หรือที่เรียกว่า รายการค้า (Transaction) ที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน

2) การจดบันทึก (Recording) รายการค้าหรือเหตุการณ์ทางการเงินทุกรายการที่เกิดขึ้นในแต่ละวันลงในสมุดบัญชีขั้นต้นนั้นๆ ซึ่งในการจดบันทึกจะต้องอาศัยเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกรายการค้าด้วย เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี ใบส่งของ เป็นต้น

3) การจำแนก (Classifying) เมื่อมีการบันทึกรายการบัญชีในสมุดบัญชีขั้นต้นแล้ว จะต้องมีการจัดรายการโดยการแยกออกเป็นหมวดหมู่ในสมุดบัญชีขั้นปลาย โดยแยกออกเป็น 5 หมวด ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย

4) การสรุปผล (Summarizing) หลังจากที่ได้มีการจดบันทึกรายการค้าหรือเหตุการณ์ทางการเงินต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นผ่านไประยะหนึ่ง เพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ จึงต้องแสดงออกมาในรูปแบบของงบการเงิน เช่น งบกำไรขาดทุน (Income Statement) และ“งบดุล” (Balance Sheet)

5) การวิเคราะห์และแปลความหมาย (Analysis and Interpreting) ข้อมูลทางการเงินบัญชีที่ได้รับจากการสรุปผล สามารถนำข้อมูลทางบัญชีไปใช้ในการตัดสินใจ เช่น การวิเคราะห์สภาพคล่อง การวิเคราะห์ความเสี่ยง ซึ่งการวิเคราะห์และแปลความหมายก็อาจแตกต่างกันไปตามประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในการวิเคราะห์ของบัญชีแต่ละคน

### 2.1.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554: ออนไลน์)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพในการประชุม ครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2554 ได้ออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งมีผลให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา คือวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 เป็นต้นไป

#### 1) ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

ปัจจุบัน มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRSs) ที่บังคับใช้กับนิติบุคคลที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ไม่ว่าจะเป็นบริษัทจดทะเบียนที่มีหุ้นซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ หรือนิติบุคคลทั่วไปที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ จะมีความยุ่งยากซับซ้อน จากการใช้นิยามมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นหลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นภาระและก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก สภาวิชาชีพ

บัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะให้มีความเหมาะสม และสามารถปฏิบัติได้กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสำหรับประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำรายงานการเงินที่มีคุณภาพและก่อให้เกิดประโยชน์

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะนี้มีความแตกต่างจากกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตัวอย่างของความแตกต่างที่สำคัญ เช่น จำนวนผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการ แหล่งระดมเงินทุน ความซับซ้อนของธุรกรรม เป็นต้น

## 2) ขอบเขต

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่ กิจการดังต่อไปนี้

(1) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน

(2) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวมตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

(3) บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

(4) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

## 3) กรอบแนวคิด

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดแนวปฏิบัติในการนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์หลักในการสนองความต้องการของเจ้าของกิจการและมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ เช่น ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น หรือหน่วยงานรัฐบาล และหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ เป็นต้น

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงินตามมาตรฐานฉบับนี้ เปลี่ยนจาก “ลักษณะเชิงคุณภาพหลัก/รอง และข้อจำกัด” เป็น “ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน/เสริม และข้อควรพิจารณาอื่น”

(1) ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลดังกล่าวต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน ได้แก่ ความเชื่อถือได้ และ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

(2) ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม คือ ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมเพื่อแยกข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากกว่าออกจากข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจน้อยกว่าลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ได้แก่ การเปรียบเทียบกันได้ สามารถยืนยันความถูกต้องได้ การทันต่อเวลา และเข้าใจได้

(3) ข้อควรพิจารณาอื่น เช่น ความมีสาระสำคัญ จะเป็นข้อพิจารณามากกว่าลักษณะเชิงคุณภาพ

#### 4) การนำเสนองบการเงิน

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้งบการเงินที่สมบูรณ์ต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกระแสเงินสด แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกระแสเงินสดก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRSs) ที่ว่าด้วยงบกระแสเงินสด

กิจการต้องจัดทำงบการเงินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง งบการเงินควรนำเสนอข้อมูลที่เปรียบเทียบได้โดยรายการต่างๆ ที่นำเสนอในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบได้กับรายการที่นำเสนอสำหรับงวดก่อน หากกิจการมีความประสงค์จะจัดทำงบการเงินระหว่างกาลนั้นต้องเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานฉบับนี้

#### 5) ลูกหนี้

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดวิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญสามารถ 3 วิธี ได้แก่

(1) วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ คำนวณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ

(2) วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ คำนวณโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานนำมา

คำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนด โดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น

(3) วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย พิจารณาจากความสามารถในการชำระหนี้ และจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระจากลูกหนี้

การตัดจำหน่ายหนี้สูญ เมื่อลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้เมื่อครบกำหนดโดยที่กิจการได้มีการดำเนินการทวงถามหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ให้ กิจการตัดจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องโดยไม่ต้อง คำนึงถึงเกณฑ์ทางภาษีอากร

หากลูกหนี้ที่กิจการตัดจำหน่ายไปแล้วกลับมาชำระหนี้ให้แก่กิจการ ให้กิจการโอน กลับบัญชีลูกหนี้และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืน พร้อมบันทึก รายการรับชำระหนี้จากลูกหนี้

#### 6) เงินลงทุน

กรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลง อย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความ น่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องพิจารณาค่าเผื่อการลด มูลค่าของเงินลงทุน ซึ่งหากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของ เงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน

ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทน สุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไร (ขาดทุน) ทันทีที่เกิดขึ้น หากกิจการ จำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการ จำหน่ายเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

#### 7) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) โดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่ และอนุญาตให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการ กำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงินหากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่าง น่าเชื่อถือ

หากกิจการมีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขาย โดยพิจารณา จากการที่มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้น ต้อง จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แสดงแยกต่างหากจากรายการที่ดิน อาคาร อุปกรณ์

## 8) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่ได้ หากสามารถอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการให้ประโยชน์เท่ากับ 10 ปี

## 9) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุนเท่านั้น ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

ภายหลังจากการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรม และเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## 10) การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการนำมาตราฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ โดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่รอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ให้ใช้วิธีเปลี่ยนแปลงทันทีเป็นต้นไป

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

## 11) สัญญาก่อสร้าง

### 11.1) การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง

สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อน ท่อส่งน้ำมันถนน เรือ อุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ ซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิดหรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือ

วัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญา  
ก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน

เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์  
แต่ละรายการให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ  
ต่อไปนี้

- (1) สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน
- (2) สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนี้กิจการและ  
ผู้ว่าจ้างสามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้
- (3) ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้  
กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดียว ไม่ว่าจะกลุ่ม  
สัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

- (1) สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน
- (2) สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญา แต่ละสัญญา  
เป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียว ซึ่งมีอัตราค่าใ้ร่วมกัน
- (3) การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็น  
ลำดับต่อเนื่องกัน

สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้าง  
กิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สำหรับสินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือน  
ว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- (1) สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุใน  
สัญญาเดิมไม่ว่าจะเป็นในด้านการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์
- (2) การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตาม  
สัญญาเดิม

### 11.2) การวัดมูลค่าของรายได้และต้นทุนค่าก่อสร้าง

รายได้ค่าก่อสร้าง ประกอบด้วย

- (1) จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา
  - (2) จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการดัดแปลง  
งาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
  - สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ



ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้

(1) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น ค่าแรง ค่าควบคุมงาน วัสดุก่อสร้าง ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ก่อสร้าง ค่าเช่าอุปกรณ์ ค่าออกแบบ ประมาณการต้นทุนแก้ไขงานและประกันผลงาน เป็นต้น

(2) ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา เช่น ต้นทุนการกู้ยืม ค่าประกันภัย ค่าเสียหายก่อสร้าง เป็นต้น

(3) ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญา  
ก่อสร้าง

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือไม่สามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างได้ต้องไม่นำไปรวมเป็นต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ตัวอย่างเช่น

(1) ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในการก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้น โดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น

(2) จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง

### 11.3) การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายตามลำดับโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

กิจการสามารถกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายวิธีต่อไปนี้

(1) อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบัน กับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

(2) การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว

(3) การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงเนื้องานที่ทำเสร็จ

กิจการสามารถรวมต้นทุนค่าก่อสร้างเป็นต้นทุนได้ตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่าได้รับงานก่อสร้างจนถึงวันที่ก่อสร้างเสร็จตามสัญญา และเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที

ในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับงานก่อสร้างสามารถปฏิบัติดังนี้

(1) เมื่อกิจการเรียกเก็บค่าก่อสร้างในแต่ละงวด ให้รับรู้เป็นหนี้สินเงินค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา

Dr. ลูกหนี้การค้า	XX	
Cr. เงินค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา		XX

(2) เมื่อกิจการรับเงินจากลูกหนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	XX	
Cr. ลูกหนี้การค้า		XX

(3) เมื่อกิจการจ่ายเงินล่วงหน้าให้ผู้รับเหมารายย่อย (ก่อนเริ่มงาน)

Dr. เงินจ่ายล่วงหน้า	XX	
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร		XX

(4) เมื่อกิจการจ่ายรายจ่ายค่าก่อสร้าง เช่น ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรง ค่าไสหุ้ย

Dr. งานระหว่างก่อสร้าง	XX	
Cr. เงินสด/เจ้าหนี้การค้า/ เงินจ่ายล่วงหน้า		XX

(5) เมื่อกิจการรับรู้รายได้และต้นทุนค่าก่อสร้าง

Dr. ต้นทุนค่าก่อสร้าง	XX	
งานระหว่างก่อสร้าง		XX
Cr. รายได้ค่าก่อสร้าง		XX

(6) เมื่อต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างต้องรับรู้ผลขาดทุนเป็นค่าใช้จ่ายทันที

Dr. ขาดทุนจากงานก่อสร้าง	XX	
Cr. งานระหว่างก่อสร้าง		XX

(7) ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

- หากงานระหว่างก่อสร้าง > เงินค่าก่อสร้างเรียกเก็บตามสัญญา แสดงรายการเป็น “สินทรัพย์หมุนเวียน” (รายได้ที่ยังไม่ได้เรียกชำระ)



การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง

### 12.2) การเปิดเผยข้อมูล

(1) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่นำมารวมเป็นต้นทุนค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นในงวดบัญชี

(2) กิจการต้องเปิดเผยอัตราที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่นำมารวมเป็นต้นทุนค่าก่อสร้าง

## 13) ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

### 13.1) การรับรู้รายการ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าการะผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งยังไม่มีคามแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

(2) ภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ไม่มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

- จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ  
กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ให้เปิดเผยรายละเอียดของภาระผูกพัน ที่มีอยู่ในปัจจุบันรวมทั้งมูลค่าผลกระทบทางการเงินหากสามารถประมาณได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### 13.2) การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

(1) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

(2) สิ่งที่ชี้บอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตเมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ

## 2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**จรี วิจิตรนบดี (2543)** ศึกษาความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 250 ราย จำแนกเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 20 ราย ผู้รับจ้างทำบัญชี 30 ราย นักวิชาการ 40 ราย เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานรัฐบาล 10 ราย และพนักงานฝ่ายบัญชีของธุรกิจเอกชน 150 ราย พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีส่วนใหญ่ มีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 46.40 โดยมาตรฐานการบัญชีที่ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีมีความรู้ความเข้าใจสูง คือ มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่เคยใช้และยังไม่มีเปลี่ยนแปลง หรือมีการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อย ส่วนมาตรฐานการบัญชีที่ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีไม่มีความรู้ความเข้าใจล้วนเป็นมาตรฐานการบัญชีที่ออกใหม่หรือที่มีการเปลี่ยนแปลงโดยยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม และมีการเปลี่ยนแปลงในเนื้อหาค่อนข้างมาก

**จิรพันธ์ ขำทวิ (2546)** ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้าง โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้างแบ่งตามขนาดทุนจดทะเบียน จำนวน 206 ราย พบว่า ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้าง ส่วนใหญ่มีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ในด้านการวัดมูลค่าของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของงานก่อสร้าง และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน อยู่ในระดับปานกลาง

**อังคณา นุตยกุล (2548)** ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จของผู้ทำบัญชี ในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย สำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ทำบัญชีในธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 380 ราย พบว่า ด้านความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 5.05 จากคะแนนเต็ม 10 คะแนน) โดยข้อที่ตอบถูกมากที่สุด คือ สามารถระบุข้อมูลในการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง (คิดเป็นร้อยละ 71.32) รองลงมา คือ สามารถระบุวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี (คิดเป็นร้อยละ 68.42)

**มุสดี ชุ่มดวง (2550)** ศึกษาความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชี สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรรในจังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ทำ บัญชีทั้งหมดจำนวน 37 ราย เพื่อวัดความรู้ความเข้าใจตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ มาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชีฉบับ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง พบว่า ผู้ทำบัญชีมีความรู้ ความเข้าใจต่อมาตรฐานการบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 60.06) โดยมีความรู้ ความเข้าใจถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง อยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย (คะแนนเฉลี่ย 52.03) ประเด็นที่มีความรู้ความเข้าใจสูงสุด คือ การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน (คิดเป็นร้อยละ 94.59)

**ศิริลักษณ์ ด่วงทอง (2552)** ศึกษาปัญหาของบริษัทรับเหมาก่อสร้างในการปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ในเขตกรุงเทพมหานคร โดยใช้ แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 162 ราย พบว่า ปัญหาในการ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง อยู่ในระดับปาน กลาง ในขณะที่การวัดมูลค่าของรายได้ค่าก่อสร้างในส่วนของเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสัญญา ก่อสร้างและใบเสร็จรับเงิน มีระดับปัญหาน้อย (คิดเป็นร้อยละ 40.70)

**ปฐมชัย กรเลิศ (2555)** ศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐาน การรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยใช้วิธีเก็บแบบสอบถามทาง ไปรษณีย์และการส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 348 ราย พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ศึกษาหาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการ รายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะผ่านการอบรมสัมมนา มีความรู้ความ เข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะโดย รวมอยู่ในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 66.94) โดยมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ กรอบแนวคิด และขอบเขต NPAEs อยู่ในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 64.45)

**ศลิษา หวังดี (2555)** ศึกษาความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะในนิคม อุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน โดยใช้แบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ทำบัญชี จำนวน 68 ราย พบว่า ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลาง (คิดเป็นร้อยละ 67.83) โดย ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจ คือ เรื่อง ความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (คิดเป็นร้อยละ 94.70)

ตารางที่ 2-1 แสดงสรุปผลจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานรายงานทางการเงิน

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่”</p> <p>จุรี วิจิตรนบดี (2543)</p>	<p>ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 250 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชีส่วนใหญ่ มีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐาน การบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง คิดเป็น ร้อยละ 46.40</li> <li>- ผู้ประกอบวิชาชีพการบัญชี มีความรู้ความเข้าใจสูงในมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่เคยใช้และยังไม่มี การเปลี่ยนแปลง หรือ มี การเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อย และไม่มี ความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่ ออกใหม่ หรือ ที่ มี การเปลี่ยนแปลงโดยยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม และ มี การเปลี่ยนแปลงในเนื้อหาค่อนข้างมาก</li> </ul>

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>“ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จของผู้ทำบัญชี ในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย สำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร”</p> <p>อังคณา นุตยกุล (2548)</p>	<p>ผู้ทำบัญชีในธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 380 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน t-test การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ โดยวิธี Stepwise, F-test และทดสอบรายคู่ โดยใช้ Scheffe's test</p>	<p>ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 5.05 จากคะแนนเต็ม 10 คะแนน) โดยข้อที่ตอบถูกมากที่สุด คือ สามารถระบุข้อมูลในการจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง (คิดเป็นร้อยละ 71.32)</p>
<p>“ความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีสำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรรในจังหวัดเชียงใหม่”</p> <p>ผุสดี ชุ่มดวง (2550)</p>	<p>ผู้ทำบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์บ้านจัดสรรในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 37 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย</p>	<p>ผู้ทำบัญชีมีความรู้ความเข้าใจตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง มีความรู้ความเข้าใจถูกต้องอยู่ในเกณฑ์ระดับน้อย (คะแนนเฉลี่ย 52.03) ประเด็นที่มีความรู้ความเข้าใจสูงสุด คือ การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (คิดเป็นร้อยละ 94.59)</p>



ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>“ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ”</p> <p>ปฐมชัย กรเลิศ (2555)</p>	<p>ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 348 ราย</p>	<p>แบบสอบถามทางไปรษณีย์และการส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ใช้วิธีสถิติ ทดสอบ(t-test) และการวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance:ANOVA) ด้วยสถิติ F-test</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ศึกษาหาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะผ่านการอบรมสัมมนา</li> <li>- ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 66.94) โดยมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์กรอบแนวคิด และขอบเขต NPAEs อยู่ในระดับปานกลาง (คะแนนเฉลี่ย 64.45)</li> </ul>

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>“ความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน”</p> <p>ศลิษา หวังดี (2555)</p>	<p>ผู้ทำบัญชีกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 68 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย</p>	<p>ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจอยู่ในเกณฑ์ระดับปานกลาง (คิดเป็นร้อยละ 67.83) ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจสูงสุดในเรื่อง ความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (คิดเป็นร้อยละ 94.70)</p>

ตารางที่ 2-2 แสดงสรุปผลจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชี

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>“ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้าง”</p> <p>จිරนนท์ ขำทวิ (2546)</p>	<p>ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้างแบ่งตามขนาดทุนจดทะเบียนจำนวน 206 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ท ค ส อ บ สมมติฐาน โดยใช้ F-test และการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way Analysis of Variance)</p>	<p>ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีกลุ่มธุรกิจก่อสร้างส่วนใหญ่มีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ในด้านการวัดมูลค่าของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของงานก่อสร้างและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอยู่ในระดับปานกลาง</p>

ตารางที่ 2-2 (ต่อ)

การศึกษา	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	สถิติ	
<p>“ปัญหาของบริษัทรับเหมาก่อสร้างในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้างในเขตกรุงเทพมหานคร”</p> <p>ศิริลักษณ์ ต้วงทอง (2552)</p>	<p>บริษัทรับเหมาก่อสร้าง</p> <p>จำนวน 162 ราย</p>	<p>แบบสอบถาม</p>	<p>ค่าความถี่ ร้อยละ และทดสอบสมมติฐานโดยใช้ ANOVA test</p>	<p>ปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้างอยู่ในระดับปานกลาง ในขณะที่การวัดมูลค่าของรายได้ค่าก่อสร้างในส่วนของเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างและใบเสร็จรับเงินมีระดับปัญหาน้อย (คิดเป็นร้อยละ 40.70)</p>