

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวคิด และทบทวนวรรณกรรม

การวิจัยและพัฒนาถือเป็นนโยบายที่สำคัญประการหนึ่งในการพัฒนาธุรกิจอย่างต่อเนื่อง และคงความเป็นผู้นำทางธุรกิจ เนื่องจากการวิจัยและพัฒนา มีลักษณะเด่นในการมุ่งหา ค้นหา แนวคิด แนวทางวิธีปฏิบัติ เพื่อนำไปพัฒนากลุ่มคน หน่วยงาน หรือองค์กร และพัฒนา ประสิทธิภาพของผลผลิต บริษัทส่วนใหญ่จึงตระหนักถึงความสำคัญของการวิจัยและพัฒนาเพื่อ เสริมสร้างศักยภาพในการแข่งขันทางธุรกิจ เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค และ พฤติกรรมของผู้บริโภคที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

เมื่อบริษัทมีนโยบายในการวิจัยและพัฒนาแล้ว การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับการ วิจัยและพัฒนา ย่อมเป็นสิ่งสำคัญควบคู่กันมา ข้อมูลทางการเงินนี้เป็นข้อมูลที่สำคัญในการตัดสินใจ และนำข้อมูลไปใช้ การพัฒนาข้อมูลทางการเงินอย่างเป็นสากล ถือเป็นสิ่งสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากข้อมูลที่เปิดเผยอย่างเป็นระบบสากล ย่อมได้รับการยอมรับอย่างเป็นสากล ดังนั้นการ เปิดเผยข้อมูลทางการเงิน จึงเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งในปัจจุบัน ข้อมูลทางการเงินที่ดีย่อมหมายถึง ศักยภาพในการดำเนินธุรกิจ หรือประกอบกิจการ ส่งผลต่อการระดมทุนทั้งภายในและภายนอก ประเทศ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่มีคุณภาพเชื่อถือได้ ทันทต่อเหตุการณ์และมีความเกี่ยวข้องกับ ปัญหา ข้อมูลที่มีคุณภาพต้องมีความเพียงพอ มีความเที่ยงธรรม และมีการเปิดเผยอย่างพอเพียง ในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลนี้มีประเด็นที่น่าสนใจดังนี้

2.1 การเปิดเผยข้อมูล

2.1.1 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูล

2.1.2 วิธีการเปิดเผยข้อมูล

2.2 รายงานทางการเงิน

2.3 การเปิดเผยสาระสนเทศที่สำคัญของบริษัทจดทะเบียนตามมาตรา 56 แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

2.4 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 เรื่อง การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา

2.5 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2.6 ทบทวนวรรณกรรม

2.1 การเปิดเผยข้อมูล

2.1.1 วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูล (พยอม สิงห์เสนห์ : 2544, 4/24) หมายถึง การเปิดเผยข้อเท็จจริงต่างๆ ดังนี้

1. ข้อมูลซึ่งควรเปิดเผย ได้แก่ เกณฑ์การจัดทำงบการเงิน วิธีการบันทึกสินทรัพย์ ข้อจำกัดเกี่ยวกับสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้น สินทรัพย์ที่อาจได้รับ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ข้อมูลพื้นฐานที่สำคัญและระยะยาวซึ่งไม่ปรากฏในงบการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับเงื่อนไขของทุนเรือนหุ้นและหนี้สินระยะยาว คำไรหรือขาดทุนต่อหุ้น เป็นต้น

2. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีและวิธีการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนองบการเงิน

3. เหตุการณ์ซึ่งเกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนที่จะเสนองบการเงิน ในเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และแม้ว่าจะมิได้มีผลกระทบต่อความถูกต้องของงบการเงินนั้น

4. นโยบายบัญชีที่ธุรกิจนั้นใช้อยู่ในการรวบรวมข้อมูลและการจัดทำงบการเงิน

2.1.2 วิธีการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลย่อมเกี่ยวข้องกับกรรมวิธีทั้งหมดของรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตามก็มีวิธีการแตกต่างกันหลายวิธีที่จะใช้ในการเปิดเผยข้อมูล การเลือกวิธีที่ดีที่สุดในการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละกรณี ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลและความสำคัญของข้อมูลนั้น

วิธีการเปิดเผยข้อมูลที่ใช้กันอยู่ทั่วไป อาจจำแนก ได้ดังนี้ (เกษรี ณรงค์เดช : 2541, 562-582)

1. แบบฟอร์มและการจัดรูปแบบของงบ
2. คำศัพท์และการเสนอรายละเอียด
3. ข้อมูลในวงเล็บ
4. หมายเหตุ
5. แสดงเป็นรายการโดยไม่ออกยอดในช่องจำนวนเงิน
6. งบประกอบและตารางต่างๆ
7. ความคิดเห็นต่างๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี และ
8. สารจากประธานบริษัท

1. แบบฟอร์มและการจัดรูปแบบของงบ

ข้อมูลที่มีความสำคัญและมีประโยชน์ที่สุด จะต้องแสดงอยู่ในตัวงบการเงิน ทรัพย์สินและหนี้สิน ตลอดจนผลที่มีต่อกำไรสุทธิและต่อสิทธิส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้น จะต้องเปิดเผยในงบการเงิน โดยทันทีที่รายการค้าเกิดขึ้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงอย่างอื่นที่อาจจะวัดได้โดยถูกต้องและพอเชื่อถือได้ตามสมควร แต่รูปแบบและการจัดงบอาจจะดัดแปลงให้มีผลในทางที่จะทำให้ข้อมูลบางอย่างเด่นชัดได้มากกว่าการแสดงตามแบบเดิม

งบดุล อาจเรียงลำดับจากสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรืออาจแสดงเรียงลำดับจากสินทรัพย์หมุนเวียน หักหนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

งบกำไรขาดทุน อาจแสดงในรูปแบบที่แตกต่างกัน โดยเน้นตามหลักที่ต่างกันของรายได้ หรือแนวความคิดเกี่ยวกับกำไร ตลอดจนการตีความหมายของข้อมูลแตกต่างกัน เช่น งบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียว เป็นต้น

งบกระแสเงินสด ถ้าระมัดระวังในการจำแนกข้อมูล โดยจัดหมวดหมู่ให้ถูกต้องจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก เช่น การจำแนกเงินสดจ่าย การจัดกลุ่มตามลักษณะของพฤติกรรมของรายการตามลักษณะคงที่หรือผันแปร จะช่วยในการประมาณรายจ่ายของหน่วยงานนั้นๆ

2. คำศัพท์และการเสนอรายละเอียด

ศัพท์ที่ใช้ย่อมมีความสำคัญพอๆ กับแบบฟอร์มของงบการเงินในการเปิดเผยข้อมูลซึ่งจะต้องแสดงรายการต่างๆ ในงบ และจำนวนรายละเอียดที่จะแสดง

จะต้องมีการจัดแบ่งหัวข้อและรายการในแต่ละหัวข้อเพื่อช่วยให้ผู้อ่านเข้าใจ ศัพท์คลุมเครือจะทำให้เกิดความยุ่งเหยิงและเข้าใจผิด ศัพท์เฉพาะอาจจะเป็นประโยชน์ถ้าหากมีความหมายที่แน่ชัดและเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวาง

ความเป็นระเบียบ เป็นแบบอย่างเดียวกัน ของคำศัพท์ที่มีโดยตลอดในงบการเงิน จะช่วยได้อย่างมาก ถ้าความหมายชัดเจนและใช้กับรายการที่คล้ายคลึงกันในทุกกรณี

3. ข้อมูลในวงเล็บ

ข้อมูลที่สำคัญที่สุดควรแสดงภายในงบการเงินมากกว่าที่จะแสดงเป็นหมายเหตุหรือประกอบ ถ้าหากหัวข้อไม่อาจแสดงให้เห็นความหมายที่ชัดเจนก็อาจจะให้คำอธิบายเพิ่มเติมหรือให้ความหมายเพิ่มเติมในรูปของวงเล็บต่อท้ายหัวข้อนั้น ข้อความที่กำกับไว้ไม่ควรยาว เพราะอาจจะทำให้ข้อความสรุปในงบการเงินเสียเจตนาธรรมณ์ไป

ข้อมูลอื่นที่มีไม่มากอาจแสดงเป็นวงเล็บ ดังนี้

1) การระบุวิธีการเฉพาะ หรือวิธีการตีราคาที่ใช้ เพื่อให้ผู้อ่านมีความเข้าใจความหมายของข้อมูลที่ดีขึ้น

2) ลักษณะเฉพาะที่ทำให้ความหมายที่สำคัญอันเกี่ยวกับรายการ เป็นต้นว่าความจริงเกี่ยวกับทรัพย์สินที่นำไปเป็นหลักค้ำประกัน หรือหนี้สินรายการใดมีบุริมสิทธิเหนือหนี้สินอื่น

3) รายละเอียดของรายการหนึ่งหรือหลายรายการที่รวมกันอยู่ในรายการใหญ่หนึ่งหรือหัวข้อหนึ่ง

4) มูลค่าอื่นเป็นต้นว่า ราคาตลาดปัจจุบัน และ

5) อ้างอิงไปยังข้อมูลในงบอื่นหรือที่อื่นในรายงาน

วิธีการให้ข้อมูล โดยแสดงเป็นวงเล็บนี้ช่วยให้ข้อมูลเพื่อเพิ่มความกระจ่างและสมบูรณ์ของรายการในงบดุล มีผลดีกว่าการแสดงเป็นหมายเหตุก็คือ เป็นการแสดงข้อมูลไว้ที่รายการนั้นๆ ซึ่งอยู่ภายในงบดุล ทำให้เห็นได้ชัดกว่า แต่มีจุดเสียตรงที่ไม่อาจจะแสดงข้อความยาวๆ ได้ เนื่องจากการวงเล็บด้วยข้อความยาว นอกจากจะทำให้ผู้อ่านไขว้เขวแล้วยังอาจจะทำให้การสื่อข้อมูลในงบดุลเสียไปด้วย ดังนั้นจึงควรใช้วงเล็บอธิบายข้อความด้วยความระมัดระวัง

4. หมายเหตุ

รายงานทางการเงินปัจจุบันอยู่ในสภาพที่อาจจะเรียกได้ว่า “ขาดหมายเหตุ” กล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า นี่เป็นการปรับปรุงการรายงานให้ดีขึ้น เพราะเป็นผลให้เกิดการเปิดเผยเพิ่มมากขึ้น อันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางการเงินและข้อมูลทางการเงินที่สำคัญๆ มองอีกอย่างหนึ่งได้ว่าการใช้หมายเหตุอาจจะเป็นการทำให้การพัฒนาไปในทางที่ถูกที่ควรหยุดชะงักไป เพราะทำให้นำหมายเหตุมาเป็นสิ่งแลกเปลี่ยนสำหรับข้อมูลที่ดีกว่าแลกเปลี่ยนกับข้อมูลในตัวเอง หมายเหตุอยู่ในที่ที่เหมาะสมในรายการเงินแต่เป็นอันตราย ถ้าหากพึงพาอาศัยสิ่งนี้มากเกินไปในการใช้เป็นวิธีการเปิดเผยข้อมูล หรือใช้เป็นทางออกของงบการเงินที่ให้ข้อมูลไม่เพียงพอ

ถึงแม้จะเป็นการยากที่จะกำหนดหลักการของการแสดงหมายเหตุตามทฤษฎีทางการบัญชี แต่ก็ก็มีกฎเกณฑ์บางอย่างที่จะให้ไว้สำหรับการแสดงหมายเหตุที่จะเป็นไปตามหลักการบัญชี

ลักษณะและวัตถุประสงค์ของการแสดงหมายเหตุ

วัตถุประสงค์ของหมายเหตุของงบการเงินก็เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่ไม่อาจแสดงอยู่ภายใต้งบได้เพียงพอ ไม่ทำให้งบเสียความกระจ่างชัดไป ไม่ควรใช้หมายเหตุเพื่อทดแทนการจัด

จำแนกหรือการตีราคาและการอธิบายรายการที่ควรจะทำในงบ หรือไม่ควรที่จะใช้แสดงถึง
ขัดแย้งหรือซ้ำซ้อนกับข้อมูลในงบการเงิน

ลักษณะของรายการที่มักจะแสดงเป็นหมายเหตุ ได้แก่

4.1 วิธีการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงในวิธีบัญชี

เนื่องจากวิธีที่ใช้นั้นมีผลกระทบกับรายงานการเงินเป็นอย่างมาก ดังนั้นจึงจำเป็นที่
ผู้ใช้งบการเงินต้องทราบถึงวิธีการบัญชีและผลจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีเพื่อจะได้
วิเคราะห์งบดุล งบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมี 3 ประเภท

1) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงหลักการ
บัญชีที่รับรองทั่วไปจากหลักการบัญชีหนึ่งไปอีกหลักการบัญชีหนึ่ง

2) การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลง
การประมาณตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นใหม่หรือข้อมูลที่ได้มาใหม่หรือได้เพิ่มเติม ซึ่งถือว่ารายการที่
ทำไว้ในปีก่อนๆ ไม่มีการผิดพลาด เพียงแต่ข้อมูลเปลี่ยนไปหรือข้อมูลไม่เพียงพอ

3) การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน หมายถึง การเปลี่ยนแปลง
หน่วยงานทางการบัญชีที่จัดทำรายงานทางการเงิน โดยเปลี่ยนจากหน่วยงานทางการบัญชีประเภท
หนึ่งไปเป็นหน่วยงานอีกประเภทหนึ่ง

4.2 เปิดเผยสินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ตามปกติจะต้องแสดงสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นทุกรายในงบการเงิน ซึ่ง
รวมถึงการกะประมาณที่สามารถวัดค่าได้ โดยแสดงไว้ในงบดุลและผลที่มีต่อกำไรสุทธิในงบกำไร
ขาดทุน เว้นแต่รายการดังกล่าวไม่สามารถประมาณค่าได้ ในกรณีนี้จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มิฉะนั้นอาจก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนขึ้นแก่กิจการเป็นจำนวน
ที่มีผลต่อการตัดสินใจ เช่นคดีความที่อยู่ระหว่างการพิจารณา ควรเปิดเผยให้ทราบถึงสาเหตุแห่งคดี
จำนวนเงินค่าเรียกร้อง คำพิพากษาของศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้ใช้งบ
การเงินนั้นสามารถใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นได้

4.3 สัญญาหรือภาระผูกพัน

ตามหลักการบัญชีจะไม่บันทึกรายการเกี่ยวกับภาระผูกพันหรือสัญญาเป็น
สินทรัพย์หรือหนี้สินจากสัญญาผูกพันระยะยาว เพราะไม่สามารถประมาณมูลค่าที่แน่นอนได้ เช่น
สัญญาซื้อขายระยะยาว สัญญาเช่าระยะยาว เนื่องจากสัญญานั้นมีผลผูกพันในภายหน้า การเปิดเผย
ข้อมูลจะช่วยให้ผู้ตัดสินใจลงทุนสามารถคาดคะเนเกี่ยวกับการหมุนเวียนของเงินสดในอนาคตได้

การเปิดเผยนี้ควรระบุถึงลักษณะเงื่อนไขของสัญญา ระยะเวลาของสัญญาจำนวนที่จะต้องจ่ายในแต่ละปี และอื่นๆ

4.4 นโยบายบัญชี

นโยบายบัญชีควรแสดงไว้ในหมายเหตุภายใต้หัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญโดยระบุถึงวิธีการบัญชีที่ใช้ในกิจการนั้นๆ เพื่อเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการต่างๆ

นโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผย ได้แก่ นโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินนั้นเป็นประโยชน์มากขึ้น

นโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผย มีดังนี้

1. การรับรู้รายได้
2. เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
3. การรวมกิจการ
4. การร่วมค้า
5. การรับรู้รายการ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตน หรือการตัด

จำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

6. การบันทึกต้นทุนการกู้ยืมและรายจ่ายอื่นๆ เป็นสินทรัพย์
7. สัญญาก่อสร้าง
8. เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
9. เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน
10. สัญญาเช่า
11. ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา

12. สินค้าคงเหลือ

13. ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

14. ประมวลการหนี้สิน

15. ผลประโยชน์ของพนักงาน

16. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศและการป้องกันความเสี่ยง

17. คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจและทางภูมิศาสตร์

และเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน

18. คำจำกัดความของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

19. การบัญชีในภาวะเงินเฟ้อ

20. เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

วิธีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

ในปัจจุบัน การเสนอรายงานประจำปีหรืองบการเงินต่อผู้ถือหุ้นกิจการหลายแห่ง นิยมเสนอ สรุปนโยบายการบัญชี ที่ใช้ในการทำงานการเงินไว้ด้วย การเปิดเผยในลักษณะนี้จะทำให้ งบการเงินนั้นมีประโยชน์มากยิ่งขึ้น แต่วิธีปฏิบัติในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีนี้ยังแตกต่างกัน อยู่มาก กิจการบางแห่งเสนอสรุปนโยบายการบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน บางกิจการเสนอใน รูปของข้อมูลเพิ่มเติม นอกจากนั้นรูปแบบ ความชัดเจน ความสม่ำเสมอ และความสมบูรณ์ของการ เปิดเผยข้อมูลก็ยังคงแตกต่างกันมาก ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินยอมรับในเรื่องประโยชน์ของการเปิดเผย นโยบายบัญชีเพิ่มขึ้น ความจำเป็นในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีให้อยู่ในลักษณะเดียวกันเกี่ยวกับ รูปแบบและความสมบูรณ์ยิ่งมีมากขึ้น ดังนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง ประเทศไทยจึงได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่องนโยบายบัญชี โดยกำหนดวิธีการเปิดเผยไว้ ดังนี้

- 1) คำอธิบายเกี่ยวกับนโยบายบัญชีที่สำคัญๆ ทั้งหมดควรแสดงเป็นส่วน สำคัญส่วนหนึ่งของงบการเงิน
- 2) การเปิดเผยนโยบายบัญชีควรระบุและอธิบายให้ทราบถึงมาตรฐานการ บัญชีที่กิจการใช้ปฏิบัติอยู่ และวิธีการใช้มาตรฐานดังกล่าวซึ่งมีผลกระทบต่อ การรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ
- 3) การเปิดเผยนโยบายบัญชีในงบการเงิน ไม่ควรซ้ำซ้อนกับรายละเอียด ต่างๆ ที่ได้แสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินแล้ว อย่างไรก็ตามในบางกรณี การเปิดเผยนโยบาย การบัญชีควรอ้างอิงถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่ง ได้แสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินนั้นแล้ว
- 4) การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ถือเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของงบ การเงิน ให้กิจการเปิดเผยนโยบายดังกล่าวอย่างชัดเจนและกะทัดรัด โดยให้เปิดเผยนโยบายการ บัญชีรวมไว้ในที่เดียวกัน และให้แสดงไว้ในตอนต้นของหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้หัวข้อ สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ หรือชื่ออื่นที่ให้ความหมายทำนองเดียวกัน

4.5 รายการที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม

ในปัจจุบันธุรกิจมีความตื่นตัวต่อสถานะแวดล้อมมากขึ้น ทั้งในภาครัฐและเอกชน ต่างหันมาพิจารณาถึงความรับผิดชอบต่อสังคม บางแห่งมีการเปิดเผยถึงค่าใช้จ่ายที่ช่วยเหลือหรือ รับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งมีจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับผลกำไรที่เกิดขึ้น เช่น เงินบริจาคแก่ โรงพยาบาล เงินอุดหนุนการศึกษา เงินบริจาคเพื่อสาธารณกุศลในโอกาสต่างๆ เป็นต้น

5. แสดงเป็นรายการโดยไม่ออกยอดในช่องจำนวนเงิน

รายการที่แสดงในลักษณะนี้ ถือว่าเป็นรายการที่ไม่รวมอยู่ในยอดรวมของงบคุณ เป็นรายการที่มีได้บันทึกขึ้นบัญชี แต่ต้องการเปิดเผยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบข้อมูลนั้น รายการดังกล่าวมักได้แก่ รายการที่อาจจะเกิดขึ้นต่างๆ เป็นต้นว่า ภาษีเงินได้ที่อาจจะได้รับคืนจากรัฐ หนี้สินค่าคดีความหรือ การค้ำประกันเงินกู้ยืม

6. งบประกอบและตารางต่างๆ

เพื่อให้งบการเงินแสดงตัวเลขโดยสรุปเพื่อให้ผู้อ่านงบสามารถเข้าใจได้ง่าย ข้อมูลที่สำคัญบางอย่างอาจจำเป็นต้องดึงออกมาและแสดงเป็นงบย่อย งบนี้ในบางครั้งรวมอยู่ในหมายเหตุท้ายงบ แต่บางครั้งแสดงเป็นงบแยกต่างหาก

การแสดงงบการเงินในปัจจุบัน มักแสดงเป็นงบแยกต่างหาก เป็นรายการนำหน้า งบการเงิน และเรียกว่า “จุดเด่นของรอบปี”

การแสดงเป็นรายงานแยกต่างหากจากตัวงบการเงิน มักจะถือว่าข้อมูลดังกล่าวมีความสำคัญเป็นรองจากงบการเงินและหมายเหตุท้ายงบ แต่ก็มีความสำคัญที่จะเป็นสิ่งที่เสริมให้งบการเงินน่าอ่านและเพิ่มความเข้าใจมากขึ้น

งบประกอบทำหน้าที่แตกต่างไปจากงบย่อย ตามปกติแล้วงบประกอบจะให้ข้อมูลเพิ่มเติม หรือเป็นการให้ข้อมูลที่จัดแสดงในอีกรูปแบบหนึ่งมากกว่าที่จะเป็นเพียงการให้ข้อมูลรายละเอียดเพิ่มเติม

เนื่องจากการแสดงงบประกอบเป็นสิ่งที่ไม่อยู่ในข้อกำหนดการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นนักบัญชีจึงอาจจะใช้งบดังกล่าวเป็นสิ่งทดลองและพัฒนาวิธีการเสนอ งบการเงินได้ ตัวอย่างของงบประกอบที่มักจะพบเห็นกันว่าแนะนำให้เสนอร่วมกับรายงานทางการเงินก็คืองบแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

การแสดงผลย่อยประกอบงบการเงินเป็นการให้ข้อมูลในรายละเอียดเพิ่มเติมอันเกี่ยวกับรายการทรัพย์สินหรือหนี้สินบางรายการ ดังตัวอย่าง ที่แสดงทรัพย์สินถาวรด้วยยอดรวมใน งบคุณ และแสดงรายละเอียดของรายการดังกล่าว ในงบย่อย

7. คำรับรองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในรายงานของผู้สอบบัญชีจะไม่เปิดเผยข้อมูลที่สำคัญทางการเงินของกิจการ แต่จะให้ข้อมูลต่อไปนี้

1) ผลสำคัญจากการใช้วิธีการบัญชีแตกต่างไปจากวิธีการบัญชีที่รับรอง
ทั่วไป

2) ผลสำคัญจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีหนึ่งไปใช้
อีกวิธีหนึ่ง

3) ความแตกต่างในความคิดเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าเกี่ยวกับ
วิธีการบัญชีที่ยอมรับ และเป็นวิธีที่เลือกใช้ในการเสนอรายงาน

8. สารจากประธานบริษัท

งบการเงินที่มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมด้วยหมายเหตุงบย่อและงบประกอบ และมี
มีรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้การรับรองงบการเงิน ดังกล่าวแล้ว ย่อมถือได้ว่าการเสนอง
งบการเงินนั้นมีลักษณะครบถ้วนที่กำหนดไว้เป็นทางการ

อย่างไรก็ตามยังมีข้อมูลบางอย่างที่อาจจะแถลงให้ทราบโดยฝ่ายบริหารในรูปแบบ
ที่ทำเป็นสารจากประธานบริษัท ข้อมูลเพิ่มเติมที่อยู่ในสารนี้มักได้แก่

1) เหตุการณ์ที่มีใช้รายการทางการเงินที่เกิดขึ้นในระหว่างปี และกระทบ
การดำเนินงาน

2) การคาดการณ์ภาวะและแนวโน้มของเศรษฐกิจในอนาคต บทบาทและ
วิธีการดำเนินงานของกิจการที่จะกระทำตามการคาดการณ์นี้

3) แผนการขยายตัวและการเปลี่ยนแปลงการดำเนินงานในงวดปีหน้า
และปีต่อไปและ

4) จำนวนเงินและการคาดหมายเกี่ยวกับผลจากการจ่ายลงทุนและการ
ค้นคว้าวิจัยที่มีในปัจจุบันและในอนาคต

เหตุการณ์และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นซึ่งไม่เกี่ยวกับทางการเงิน มักได้แก่การ
เปลี่ยนบุคคลผู้บริหาร และนโยบายที่สำคัญ การปรับปรุงกรรมวิธีทางเทคนิคที่มีความสำคัญ การ
เปลี่ยนแปลงในความต้องการในผลิตภัณฑ์ของกิจการ การเปลี่ยนแปลงราคาทั้งด้านต้นทุนผลิตภัณฑ์
และราคาขาย เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นต้นว่า การนัดหยุดงาน สงคราม เหตุการณ์ทางการเมืองภัย
ธรรมชาติซึ่งมีผลสำคัญต่อการดำเนินงานในภายหน้า

2.2 รายงานทางการเงิน

รายงานทางการเงิน (สุธีรา วิเศษกุล : 2539, 229) ถือเป็นงานของนักบัญชีที่จะนำเสนอข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ และในการจัดทำรายงานทางการเงินนั้นจะต้องคำนึงถึงสถานะแวดล้อมไม่ว่าจะเป็นทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง สังคม ตลอดจนกฎหมายต่างๆ ซึ่งจะมีผลกระทบหรือมีอิทธิพลต่อการรายงานทางการเงิน

งบการเงิน (ธารินี พงศ์สุพัฒน์ : 2544, 25-28) คือ รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์การดำเนินงานของกิจกรรมภายหลังได้ดำเนินงานมาเป็นระยะเวลาหนึ่งแล้ว ซึ่งกฎหมายกำหนดให้นำเสนออย่างน้อยหนึ่งครั้งในรอบสิบสองเดือน และต้องมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบและนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือน นับแต่วันที่ลงนามในงบดุล งบการเงินถือเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานการเงิน งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งอาจทำในรูปของงบกระแสเงินสดหรืองบกระแสทุน หมายเหตุประกอบงบการเงิน งบประกอบอื่นๆ และคำอธิบายที่ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้น

งบดุล คือ งบการเงินที่แสดงฐานะการเงินของกิจการว่า ณ วันที่ระบุในงบดุลนั้น กิจการมีฐานะการเงินเป็นอย่างไร มีสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นเท่าใด ส่วนของผู้ถือหุ้นหรือส่วนของผู้ทุนที่ปรากฏในงบดุลจะแตกต่างกันไปตามรูปแบบของธุรกิจที่ก่อตั้ง เช่น ถ้าเป็นกิจการเจ้าของคนเดียว ส่วนของผู้ถือหุ้นจะประกอบด้วยบัญชีทุนและถอนใช้ส่วนตัว หากเป็นกิจการห้างหุ้นส่วน ส่วนของผู้ถือหุ้นจะประกอบด้วย บัญชีทุนและบัญชีเงินสะสมของหุ้นส่วนแต่ละคน ส่วนบริษัทจำกัด ส่วนของผู้ถือหุ้นหมายถึง ทุนเรือนหุ้น ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และกำไรสะสม ส่วนของผู้ถือหุ้นจะเปลี่ยนแปลงเมื่อ

1. เจ้าของลงทุนเพิ่มหรือถอนทุนออก
2. กิจการมีผลกำไรขาดทุน และ
3. แบ่งผลตอบแทนจากการดำเนินงานคือให้แก่เจ้าของ

ดังนั้นในทางปฏิบัติ นักบัญชีสามารถแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ทุนแยกเป็นงบต่างหากจากงบดุล เช่น งบกำไรสะสมสำหรับบริษัทจำกัด เป็นต้น

งบดุลประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

1. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
2. ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

3. สิ้นค้าคงเหลือ
4. เงินลงทุน
5. สินทรัพย์ทางการเงิน
6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
7. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
8. เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
9. หนี้สินหรือสินทรัพย์ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
10. ประมาณการหนี้สิน
11. หนี้สินไม่หมุนเวียนที่มีภาระดอกเบี้ย
12. ทุนที่ออกและสำรองต่างๆ

การแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลต้องแยกประเภทเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

งบกำไรขาดทุน คือ งบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงาน สำหรับงวดบัญชีหนึ่งว่ากิจการมีรายได้และค่าใช้จ่ายจำนวนเท่าใด หากกิจการมีรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่ายแสดงว่าในงวดบัญชีนั้นมีกำไรในทางตรงกันข้ามหากกิจการมีค่าใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ ก็หมายความว่ากิจการประสบผลขาดทุนในงวดนั้น

งบกำไรขาดทุน ประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้

1. รายได้
2. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
3. ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
4. ค่าใช้จ่ายทางภาษี
5. กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ
6. รายการพิเศษ
7. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

งบกระแสเงินสด คือ งบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของเงินสดและรายการที่เทียบเท่าเงินสดของกิจการ งบกระแสเงินสดจะแสดงเงินสดที่ได้รับและเงินสดที่จ่ายออกไป ในงวดบัญชีหนึ่งที่เกิดขึ้นจาก 3 กิจกรรม คือ กิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุนและ กิจกรรมจัดหาเงิน

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ แสดงได้ 2 ลักษณะคือ

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ซึ่งแสดงรายการดังต่อไปนี้

1. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี
2. รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงใน ส่วนของเจ้าของ
3. ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด
4. รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของและการแบ่งปันส่วนให้เจ้าของ
5. ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และ ณ วันที่ในงบดุลรวมถึงรายการเปลี่ยนแปลงระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
6. รายการกระทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรอง ต่างๆ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แสดง 3 รายการแรกตามงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของ เจ้าของ และเปิดเผย 3 รายการที่เหลือตามงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน

ผู้ใช้งบการเงิน

ผู้ใช้งบการเงินประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่ายที่สนใจในกิจการ ข้อมูลทางการบัญชีที่ปรากฏ ในงบการเงินควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ผลตอบแทนจากการลงทุน สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ เป็นต้น ผู้ใช้ ใช้ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อตอบสนองความ ต้องการที่แตกต่างกัน ดังนี้

1. ผู้บริหารของกิจการ ต้องการข้อมูลทางการบัญชีเพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุมและตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ข้อมูลดังกล่าวอาจได้มาจากรายงานภายใน หรือรายงานเพื่อการ จัดการ
2. ผู้ลงทุน ผู้ลงทุนในที่นี้ รวมถึงผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ที่อาจตัดสินใจลงทุนใน อนาคต ผู้ลงทุนต้องการทราบข้อมูล เพื่อประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนการลงทุน
3. ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้ ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรเศรษฐกิจเพื่อให้ทราบถึง ความมั่นคงทางการเงิน สภาพคล่องและความสามารถของกิจการในการชำระหนี้

4. ลูกจ้างหรือกลุ่มตัวแทน ลูกจ้างหรือกลุ่มตัวแทน เช่น สหภาพแรงงานต้องการ ข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงและความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง เพื่อช่วยประเมิน ความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน

5. ลูกค้า ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยเฉพาะกรณี ที่ต้องพึ่งพากิจการหรือต้องการมีความสัมพันธ์อันยาวนานกับกิจการ

6. รัฐบาลและหน่วยงานราชการ ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการ เพื่อช่วยในการจัดสรรทรัพยากร การกำหนดนโยบายภาษีอากร และการกำกับดูแล

2.3 การเปิดเผยสารสนเทศที่สำคัญของบริษัทจดทะเบียนตามมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (พ.ร.บ. วังศ์นิมิตรกุล : 2548, 26-29)

2.3.1 งบการเงิน ประกอบด้วย

1.1 งบการเงินรายไตรมาส ให้แสดงผลการดำเนินงานสำหรับไตรมาสปัจจุบัน เปรียบเทียบกับไตรมาสเดียวกันของปีก่อน และรอบระยะเวลาบัญชีสะสมของไตรมาสปัจจุบัน เปรียบเทียบกับรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันของปีก่อน สำหรับงบดุลให้แสดงฐานะการเงิน ณ วัน สิ้นสุดท้ายของไตรมาสปัจจุบันเปรียบเทียบกับปีก่อน

1.2 งบการเงินประจำรอบระยะเวลาบัญชี ให้แสดงข้อมูลเปรียบเทียบ 2 ปี และ ประกอบด้วย

- ความเห็นผู้สอบ
- งบดุล
- งบกำไรขาดทุน
- งบกระแสเงินสด
- หมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.3.2 รายงานประจำปี (แบบ 56-2)

ข้อมูลในรายงานประจำปีต้องประกอบไปด้วย

1. ชื่อ สถานที่ตั้งสำนักงานใหญ่ ประเภทธุรกิจ
2. จำนวน มูลค่าที่ตราไว้ต่อหุ้น และทุนจดทะเบียนชำระแล้ว
3. คำชี้แจงของประธานกรรมการหรือคณะกรรมการเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน
4. สารสนเทศที่สำคัญโดยสรุปของกิจการ

5. รายงาน โดยสังเขปในลักษณะวิเคราะห์เกี่ยวกับผลการดำเนินงาน
4. สารสนเทศที่สำคัญโดยสรุปของกิจการ
5. รายงาน โดยสังเขปในลักษณะวิเคราะห์เกี่ยวกับผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงในผลการดำเนินงาน
6. ชื่อและตำแหน่งของกรรมการและกรรมการบริหาร
7. สารสนเทศที่สำคัญเกี่ยวกับบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทร่วม รวมถึงการถือหุ้นของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
8. งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว โดยไม่คัดทอน
9. ตัวเลขสถิติเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินเปรียบเทียบอย่างน้อย 3 ปี
10. รายการตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535

2.3.3 แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1)

บริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำและนำส่งแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีต่อตลาดหลักทรัพย์ โดยมีรายละเอียดตามแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีของบริษัทที่ออกหุ้น (แบบ 56-1) ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ

1. ข้อมูลทั่วไปของบริษัท
2. ทุน
3. ผู้บริหารและผู้ถือหุ้นรายใหญ่
4. ลักษณะการประกอบธุรกิจ
5. ฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน
6. มุคคผลอ้างอิงอื่นๆ

2.4 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา โดยมีเนื้อหาหลักเกี่ยวกับการพิจารณาต้นทุนที่เกิดขึ้นในกิจกรรมดังกล่าวว่าควรจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย ทั้งนี้มาตรฐานฉบับนี้ไม่ใช่ปฏิบัติกับกิจกรรมดังต่อไปนี้

- (ก) กิจกรรมการวิจัยและพัฒนาที่ทำขึ้นเพื่อผู้อื่นตามสัญญา
- (ข) การสำรวจน้ำมัน ก๊าซ และแร่ธาตุต่างๆ
- (ค) กิจกรรมวิจัยและพัฒนาของกิจการที่อยู่ในช่วงเริ่มต้นพัฒนา

ข้อกำหนดทางการบัญชีเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14

1. ต้นทุนของการวิจัยและพัฒนาควรรวมต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของการวิจัยและพัฒนาเช่นเงินเดือน และค่าจ้างบุคลากร ต้นทุนวัสดุที่ใช้ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์และเครื่องอำนวยความสะดวกต่างๆ รวมทั้งต้นทุนอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

2. ต้นทุนของการวิจัยและพัฒนาควรถือเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น เว้นแต่ต้นทุนของการพัฒนาที่เป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

2.1 สามารถระบุถึงผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการได้อย่างชัดเจน รวมทั้งสามารถแยกระบุถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องได้

2.2 สามารถแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิคของผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการ

2.3 ฝ่ายบริหารได้แสดงถึงความตั้งใจที่จะผลิต วางตลาด หรือใช้ผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการนั้น

2.4 สามารถแสดงให้เห็นถึงตลาดในอนาคตหรือประโยชน์ของผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน

2.5 มีทรัพยากรที่เพียงพอในปัจจุบันหรือสามารถจัดหาได้ในอนาคตในการทำให้โครงการและการตลาดของผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการเสร็จสมบูรณ์

3. การเลื่อนการรับรู้ต้นทุนในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายควรจำกัดเพียงจำนวนที่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนในอนาคตจากรายได้ในอนาคตที่เกี่ยวข้องกัน

4. ถ้ากิจการมีนโยบายที่จะเลื่อนการรับรู้ต้นทุนในการพัฒนาเป็นค่าใช้จ่าย กิจการควรปฏิบัติตามนโยบายนั้นโดยสม่ำเสมอกับทุก โครงการพัฒนาที่เข้าเงื่อนไขการเลื่อนการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

5. ต้นทุนในการพัฒนาที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายควรตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ที่มีระบบตลอดช่วงเวลาที่ผ่านมาผลิตภัณฑ์หรือกระบวนการนั้นจะมีการขายหรือใช้งาน

6. ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการควรทบทวนต้นทุนในการพัฒนาที่ยังไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและทำการตัดบัญชีลดมูลค่าลงเท่ากับจำนวนคงเหลือในบัญชีที่ค่อนข้างแน่ว่าจะไม่ได้รับคืนจากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และควรตัดบัญชีจำนวนคงเหลือในบัญชีดังกล่าวทั้งหมด

เมื่อเงื่อนไขที่ทำให้ไม่จำเป็นต้องรับรู้ต้นทุนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายหมดไป และเมื่อมีการตัดบัญชีแล้วไม่ควรมีการกลับรายการอีก

การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา (พรศิริ คงแก้ว : 2544, 12/3-12/4)

ขั้นตอนการวิจัย

บริษัทไม่ต้องรับรู้ทรัพย์สินที่เกิดจากการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น เช่น บริษัทที่มุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่ การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายเพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบหรือบริการ สูตรการออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ

ขั้นตอนการพัฒนา

บริษัทจะรับรู้ทรัพย์สินที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ได้ต่อเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นสามารถมีไว้เพื่อใช้งานหรือเพื่อขายได้
- 2) บริษัทตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นสามารถมีไว้เพื่อใช้งานหรือเพื่อขายได้
- 3) บริษัทสามารถที่จะใช้งานหรือขายสินทรัพย์นั้น
- 4) บริษัทสามารถแสดงให้เห็นวิธีที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดเศรษฐกิจในอนาคต และต้องแสดงให้เห็นว่าผลของสินทรัพย์นั้นมีตลาดรองรับอยู่แล้วในปัจจุบัน หรือหากจะนำไปใช้ในอนาคตต้องแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น
- 5) บริษัทมีทรัพยากรทางด้านเทคนิค ด้านการเงิน และทรัพยากรอื่นเพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นและนำสินทรัพย์มาใช้งานได้หรือนำมาขาย
- 6) บริษัทมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.5 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การเปิดเผยข้อมูลตามแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี

ข้อมูลทั่วไปสำหรับการวิจัยและพัฒนา

ให้อธิบายนโยบายการวิจัยและพัฒนาในด้านต่างๆ เช่น ผลิตภัณฑ์ (พัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์เดิม) หรือเทคโนโลยีการผลิต พร้อมทั้งแสดงรายจ่ายในระยะ 3 ปีที่ผ่านมาสำหรับการทำวิจัยและพัฒนาดังกล่าว กรณีที่ไม่มีให้ระบุว่าไม่มี พร้อมทั้งอธิบายเหตุผลประกอบด้วย

การเปิดเผยข้อมูลตามรายงานประจำปี และงบการเงิน

วิธีการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลย่อมนที่เกี่ยวกับรายจ่ายการวิจัยและพัฒนา

1. แบบฟอร์มและการจัดรูปแบบของงบ

การแสดงรายการการวิจัยและพัฒนาในงบดุล

รายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมีวิธีการแสดงในงบดุลได้ดังนี้ คือ แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากจากสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน (หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) และมักจะแสดงด้วยจำนวนสุทธิหลังจากหักจำนวนที่ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายแล้วหลักเกณฑ์ในการตัดบัญชีให้แจ้งไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุท้ายงบการเงิน

การแสดงรายการการวิจัยและพัฒนาในงบกำไรขาดทุน

รายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะมีการนำมาแสดงเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการตัดบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

2. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการวิจัยและพัฒนาในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. เปิดเผยต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาทั้งหมดที่เกิดขึ้น รวมทั้งจำนวนที่มีการตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

2. เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงและยอดคงเหลือต้นทุนในการพัฒนารอการตัดบัญชี

3. เปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดบัญชีรายจ่ายค่าวิจัยและพัฒนาารอการตัดบัญชี

หลักการการตัดบัญชี (พันธิภา ศรีนามเมือง : 2542, 97) การตัดจำหน่ายบัญชี
อย่างมีระบบ มีดังนี้

- 1) การตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ตามยอดขาย
- 2) การตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ตามจำนวนผลผลิต
- 3) การตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ตามกิจกรรมการผลิต
- 4) การตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ตามระยะเวลาที่คาดว่าจะขายหรือใช้
ผลิตภัณฑ์หรือใช้กรรมวิธีนั้น

อย่างไรก็ตามก็มีความลำสมัยของเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นได้ ทำให้เกิดข้อจำกัดเกี่ยวกับ
จำนวน และรอบระยะเวลาที่จะตัดจำหน่ายรายจ่ายวิจัยและพัฒนาไปเป็นค่าใช้จ่าย ในกรณีที่เห็นว่า
รายจ่ายวิจัยและพัฒนาไม่ประสบความสำเร็จให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น และ
ถ้าต่อมาประสบความสำเร็จก็จะไม่นำรายจ่ายวิจัยและพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว กลับมาบันทึก
เป็นรายจ่ายรอดตัดบัญชีอีก

นโยบายบัญชี

การเปิดเผยนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายการวิจัยและพัฒนา ควรเปิดเผยภายใต้
หัวข้อ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่า นโยบายการบัญชีสำหรับการวิจัยและ
พัฒนาของกิจการต่างๆ ที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้นได้จัดทำขึ้นโดยใช้นโยบายบัญชีเดียวกัน โดย
ผู้บริหารของกิจการต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนโยบายการบัญชีดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงิน
เข้าใจถึงลักษณะของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สะท้อนอยู่ในผลการดำเนินงานและฐานะ
การเงินตามที่รายงานไว้

นโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผยสำหรับรายจ่ายในการวิจัยและพัฒนา มีดังนี้

1. การรับรู้รายการการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
2. ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา

2.4 ทบทวนวรรณกรรม

Baruch Lev and David Aboody (2000) ได้ศึกษาถึงความสำคัญเกี่ยวกับการวิจัยและ
พัฒนาในฐานะเป็นแหล่งที่มาของผลตอบแทนภายในหากแต่กลับมีการเปิดเผยเพียงเล็กน้อยเท่านั้น
ผลการศึกษาพบว่า จากช่วงปี ค.ศ. 1985-1999 ผลตอบแทนภายในบริษัทที่มีการลงทุนด้านการวิจัย
และพัฒนา สูงกว่าบริษัทที่ไม่มีการลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนาอย่างมหาศาล บุคลากรในองค์กร
ยังได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลภายในเพื่อปรับงบการเงินวิจัยและพัฒนา ด้วยเหตุผลที่การวิจัยและพัฒนา
เป็นปัจจัยสำคัญที่เกิการนำเสนอข้อมูลที่เหมาะสมและผลตอบแทนต่อบุคลากรภายในองค์กร

Louis K. C. Chan (2001) ได้ศึกษาว่าราคาหุ้นแสดงค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างแท้จริงหรือไม่ โดยเฉพาะการวิจัยและพัฒนา ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของอเมริกา งบการเงินไม่ได้รายงานสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและบันทึกค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้นผลตอบแทนของหุ้น โดยเฉลี่ยเท่าที่ผ่านมาของบริษัทที่มีการวิจัยและพัฒนาจึงเทียบเท่ากับผลตอบแทนของบริษัทที่ไม่มีการลงทุนในการวิจัยและพัฒนา อย่างไรก็ตามตลาดหุ้นประเมินค่าผลตอบแทนของหุ้นของบริษัทที่มีการลงทุนในการวิจัยและพัฒนาต่ำเกินไป บริษัทที่มีการลงทุนในการวิจัยและพัฒนา ซึ่งอาจจะมีผลตอบแทนต่ำในอดีตที่ผ่านมา กลับเป็นบริษัทที่มีผลตอบแทนสูงแล้ว ความสัมพันธ์ในทำนองเดียวกันนี้ปรากฏให้เห็นในค่าใช้จ่ายด้านการโฆษณา กับผลตอบแทนของหุ้น ปริมาณการลงทุนในการวิจัยและพัฒนา มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการแปรผันต่อผลตอบแทนในการลงทุน

Anne Cazavan-Jeny and Thomas Jeanjean (2003) ได้กล่าวว่า การบันทึกค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาเป็นต้นทุน มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับผลตอบแทนมูลค่าหุ้นและราคาหุ้น ในขณะที่การบันทึกค่าใช้จ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับผลตอบแทนมูลค่าหุ้นและราคาหุ้น โดยผู้ที่ทำการศึกษา ศึกษาโดยใช้ข้อมูลจริงจากการบันทึกต้นทุนการวิจัยและพัฒนา มิได้เกิดจากการประมาณการ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการบันทึกต้นทุนการวิจัยและพัฒนาแสดงถึงความสัมพันธ์ต่อมูลค่าผลตอบแทน ในขณะที่การบันทึกค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเป็นสัญญาณในทางลบต่อมูลค่าผลตอบแทน

Herve Stolowy et.al. (2003) ได้ศึกษาผลกระทบของค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาที่มีต่อผลการดำเนินงานของบริษัท กิจกรรมด้านการวิจัยและพัฒนา มีบทบาทสำคัญในการพัฒนาด้านเศรษฐกิจศาสตร์และผลการดำเนินงานด้านการเงิน ในอนาคตของบริษัท อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นในผลการศึกษาของอเมริกา ซึ่งแทบจะไม่มีกล่าวถึงประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐกิจศาสตร์ของการลงทุนด้านการวิจัยและพัฒนาไว้อย่างชัดเจน และแทบจะไม่มีการศึกษาด้านผลผลิตจากการวิจัยและพัฒนาในระดับนานาชาติ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงถูกออกแบบบนพื้นฐานของสมการผลตอบแทน โดยการโยงผลตอบแทนเข้ากับการบันทึกสินทรัพย์ ค่าใช้จ่ายด้านการวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร รวมถึงค่าใช้จ่ายในการโฆษณา และได้กำหนดอัตราผลตอบแทนจากการวิจัยและพัฒนาจากกลุ่มตัวอย่างของบริษัทใน 12 ประเทศที่พัฒนาแล้ว ผลการวิจัยได้ยืนยันผลการศึกษาก่อนหน้านี้ของบริษัทหลายๆ บริษัทในอเมริกา จากรายงานผลตอบแทน การปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาได้สะท้อนให้เห็นถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัยและพัฒนา และจากผลการศึกษายังยืนยัน ได้ถึงผลกระทบด้านบวกของกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาที่มีต่อผลการ

ดำเนินงานในอนาคตของบริษัท ถึงแม้ว่าผลกระทบดังกล่าวอาจมีความแตกต่างกันในหลายๆ ประเทศ

Yuan Ding et.al. (2003) ได้ศึกษาการเปรียบเทียบข้อมูลการวิจัยและพัฒนาที่เปิดเผยในประเทศฝรั่งเศส และแคนาดา จากหลักฐานประเทศฝรั่งเศส 76 แห่ง และแคนาดา 110 แห่ง พบว่าธุรกิจที่มีเทคโนโลยีขั้นสูงของประเทศแคนาดามีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าประเทศฝรั่งเศส และโดยส่วนใหญ่จะใช้วิธีการเปิดเผยที่ไม่เกี่ยวข้องกับด้านการเงิน ซึ่งประเทศฝรั่งเศสจะมีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับด้านการเงินและบัญชีมากกว่า นอกจากนี้ประเทศแคนาดายังมีการเปิดเผยข้อมูลด้านค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตมากกว่าประเทศฝรั่งเศส ซึ่งเป็นผลมาจากความแตกต่างของวัฒนธรรมและแหล่งที่มาของเงินทุนของทั้งสองประเทศ แต่ในทางตรงกันข้าม การศึกษานี้ไม่พบความแตกต่างที่ชัดเจนด้านนโยบายค่าใช้จ่ายของการวิจัยและพัฒนาของทั้งสองประเทศ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved