

# งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร

ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี และอาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วิชาชีพบัญชีของประเทศไทยมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงหลังวิกฤตเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) ได้ออกแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ๆ ในช่วงปี พ.ศ. 2540-2544 มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ๆ ในช่วงเวลาดังกล่าวส่วนใหญ่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ จึงทำให้เกิดคำถามวิจัยขึ้นมาว่า มาตรฐานการบัญชีที่ออกมาในช่วงเวลานั้นส่งผลให้เนื้อหาของงบการเงินแตกต่างไปจากเดิมหรือไม่ อย่างไร ผู้วิจัยจึงศึกษาถึงระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในช่วงเวลา 3 ปี (พ.ศ. 2541-2543) การเปลี่ยนแปลงในงบการเงินวัดจากระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งผู้วิจัยเลือกใช้ดัชนีของการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล (Index of Compliance) มาเป็นเครื่องมือในการวัดการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

ผู้วิจัยได้เลือกเกณฑ์การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมด 60 รายการ (จากมาตรฐานการบัญชีทั้งสิ้น 12 ฉบับ) มาพัฒนาเป็นดัชนีที่ใช้วัดการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเมื่อพัฒนาดัชนีได้แล้ว ผู้วิจัยจะวิเคราะห์คะแนนจากงบการเงินตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในดัชนี ถ้าบริษัทใดมีการปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในดัชนี บริษัทนั้นก็จะได้คะแนน 1 คะแนน ถ้าบริษัทไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ระบุไว้ บริษัทก็จะได้ 0 คะแนน และบริษัทจะไม่ถูกหักคะแนน (Not Applicable) สำหรับรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทนั้น วิธีนี้เรียกว่า Unweighted Index of

Compliance นั้นหมายถึง รายการแต่ละรายการที่ระบุในดัชนีมีความสำคัญเท่ากัน คือข้อละ 1 คะแนน สาเหตุที่ผู้วิจัยเลือกใช้วิธีนี้ (แทนที่จะเป็นวิธี Weighted Index of Compliance) เนื่องจากต้องการวัดการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินโดยภาพรวม และไม่ได้เน้นผู้ใช้งบการเงินกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะ และผลจากการวิจัยของนักวิจัยคนก่อนๆ ก็ระบุไว้ทั้ง 2 วิธีนี้ (ไม่ว่าจะเป็น Weighted หรือ Unweighted Index) ไม่ได้ให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Choi, 1973; Robbins and Austin, 1986; Chow and Wong-Boren, 1987; and Hossain et al, 1994)

วารสารวิชาชีพบัญชี  
ปีที่ 1 ฉบับที่ 2  
(ตุลาคม 2541)  
หน้า 4-17

ผู้วิจัยวัดการเปลี่ยนแปลงในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลจากระดับที่เปลี่ยนแปลงของการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีใน 3 วิธี ดังนี้

**1. ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของแต่ละบริษัท (Individual Company Degree of Compliance)**

ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานของแต่ละบริษัท (249 บริษัทที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง) วัดโดยคะแนนที่แต่ละบริษัทได้เทียบกับคะแนนที่ใช้วัดทั้งหมด (60 คะแนน) งานวิจัยของนักวิจัยคนก่อนๆ ที่ใช้วิธีนี้ ได้แก่ Firth (1980), McNally et al. (1982), Wallace (1988), Cook (1992), Ahmad and Nicholls (1994), Wallace and Naser (1995), Nicholls and Ahmed (1995), Hossain et al. (1994), Gray et al. (1995), Meek et al. (1995), Owusu-Ansah (1997), Inchausti (1997), Owusu-Ansah (1998), Ahmed and Curtis (1999), Street and Gray (2002), Archambault and Archambault (2003), and Abd-Elsalam and Weetman (2003).

จากตารางที่ 1.1 ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งแสดงออกมาเป็นค่าเฉลี่ยของคะแนน ค่าสูงสุด และค่าต่ำสุด มีการเพิ่มขึ้นในแต่ละปี สาเหตุหนึ่งอาจเป็นเพราะพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2533 ซึ่งบังคับใช้ในปี ค.ศ.1998 และเป็นที่น่าสังเกตว่าคะแนนของบริษัทได้สูงสุดถึง 75% ในปีแรก ทั้งนี้ ยืนยันเพราะในปี ค.ศ.1998 บริษัทบางแห่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับแรกๆ จะมีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1999 ก็ตาม อย่างไรก็ตาม ที่คะแนนต่ำสุดในปี ค.ศ. 2000 เท่ากับ 4% ซึ่งอาจเป็นผลมาจากบริษัทบางแห่งไม่เข้าใจในเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ๆ และเพื่อตอบคำถามงบการเงินมีเนื้อหาแตกต่างไปจากเดิมหรือไม่ นักวิจัยได้ใช้ Paired Samples Statistic (T-test) เป็นการทดสอบว่าค่าเฉลี่ยของคะแนน (ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีจากปี ค.ศ. 1998-2000) มีความแตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ผลการทดสอบพบว่าค่าเฉลี่ยของคะแนนมีความแตกต่างกัน

**ตารางที่ 1.1** ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของแต่ละบริษัท

	1998 (%)	1999 (%)	2000 (%)
ค่าเฉลี่ย	49.6	66.2	77.6
มัธยฐาน	51	68	80
ค่าสูงสุด	75	92	94
ค่าต่ำสุด	24	33	43
ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	8.9	12.3	9.4
จำนวนบริษัท	249	249	249

**ตารางที่ 1.2** Paired Sample Test สำหรับปี ค.ศ. 1998, 1999 และ 2000

	1998	1999	2000
ค่าเฉลี่ย (%)	49.6***	66.2***	77.6***
P Value	(0.000)	(0.000)	(0.000)

Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

อย่างมีนัยสำคัญดังแสดงในตารางที่ 1.2 นั่นคือ เนื้อหาของงบการเงินมีความแตกต่างจากเดิมอย่างมีนัยสำคัญ หลังจากประเทศไทยนำมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ๆ มาใช้

**2. ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ** (The Degree of Compliance with an Individual IAS) งานวิจัยของนักวิจัยคนก่อนที่ใช้วิธีนี้ได้แก่ Copeland and Frederick (1968).

การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ อาจจำแนกเป็น 5 รูปแบบ ดังนี้ (ดูตารางที่ 2.1)

**2.1 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับสูงตั้งแต่ 3 ปี** (High early compliance in 1998, followed by little change in 1999 and 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ IAS 22, IAS 27 และ IAS 28 สาเหตุที่ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ไม่แตกต่างกันทั้ง 3 ปี เนื่องจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีของฉบับเก่าและฉบับใหม่ไม่แตกต่างกันมากนัก

**2.2 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับสูงในปี ค.ศ. 1998 และปี ค.ศ. 1999 และมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับสูงขึ้นไปอีกในปี ค.ศ. 2000** (High early compliance in 1998 and 1999 and significant change in 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ IAS 23 และ IAS 24 เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี 2 ฉบับนี้ มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1999 และ ค.ศ. 2000 ตามลำดับ ข้อสังเกต คือ ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในปีแรกๆ อยู่ในระดับสูง เนื่องจากบริษัทบางแห่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีก่อนที่จะมีผลบังคับใช้

**2.3 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับต่ำในปี ค.ศ. 1998 และมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับสูงมากขึ้นในปี ค.ศ. 1999 และ ค.ศ. 2000** (Low early compliance in 1998, followed by significant immediate change in 1999, and then less change in 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ แม่บทการบัญชี และ IAS 16 สาเหตุที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่าง

มากในปี ค.ศ. 1999 เนื่องจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมีนัยสำคัญ เช่น การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่าย (แทนที่จะตั้งพักแล้วทยอยตัดจ่าย) ซึ่งเป็นผลมาจากทำให้คำนิยามของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายอย่างชัดเจนในแม่บทการบัญชี รวมทั้งการเปิดเผยรายการระบบยอดของบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินตาม IAS 16

**2.4 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับต่ำในปี ค.ศ. 1998 และปฏิบัติตามในระดับสูงขึ้นไปในปี ค.ศ. 1999 และปี ค.ศ. 2000** (Low early compliance in 1998, followed by immediate change in 1999 and 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ IAS 1, IAS 18 และ IAS 36 สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงจากปี ค.ศ. 1998 ไปยังปี ค.ศ. 1999 เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีของกลุ่มนี้มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1999 และเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมในเรื่องเดียวกันแล้ว IAS 1 และ IAS 18 มีข้อกำหนดที่กิจการต้องปฏิบัติตามมากขึ้นกว่าเดิม ในขณะที่ IAS 36 เป็นมาตรฐานฉบับใหม่ นอกจากนี้ ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในปี ค.ศ. 2000 อาจเป็นสาเหตุมาจากกิจการปรับตัวกับมาตรฐานการบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

**2.5 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับต่ำในปี ค.ศ. 1998, 1999 และ 2000** (Low early compliance in 1998, followed by little subsequent change in 1999 and 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ IAS 39 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอยู่ในระดับต่ำทั้ง 3 ปี ทั้งๆ ที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1999 และเนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้เป็นมาตรฐานฉบับใหม่ ซึ่งกิจการต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจเนื้อหาที่ซับซ้อน

**2.6 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับต่ำในปี ค.ศ. 1998 และ 1999 และปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในระดับสูงขึ้นไปในปี ค.ศ. 2000** (Low early compliance in 1998, followed by little change in

ตารางที่ 2.1 ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ

Pattern	1998	1999	2000
1. High early compliance in 1998, followed by little change in 1999 and 2000			
IAS 22: Business Combination	77.7	80.2 (0.91)	81.2 (0.71)
IAS 27: Consolidated Financial Statements	99.5	99.0 (0.12)	99.6 (0.00)
IAS 28: Investments in Associates	99.5	99.7 (0.13)	100.0 (0.78)
2. High early compliance in 1998, followed by little change in 1999, and significant change in 2000			
IAS 23: Borrowing Costs	61.2	63.1 (0.43)	73.1*** (2.86)
IAS 24: Related Parties	85.9	86.7 (0.24)	93.5*** (2.67)
3. Low early compliance in 1998, followed by significant immediate change in 1999, and less change in 2000			
Framework for the Preparation and Presentation	3.7	76.7*** (22.6)	80.0 (0.66)
IAS 16: Property, Plant and Equipment	50.7	71.0*** (4.85)	74.9 (1.01)
4. Low early compliance in 1998, followed by significant change in 1999 and 2000			
IAS 1: Presentation of Financial Statements	26.9	59.3*** (9.37)	75.6*** (4.0)
IAS 18: Revenues	50.6	69.5*** (4.40)	82.3*** (3.39)
IAS 36: Impairment of Assets	18.6	53.4*** (8.73)	64.2** (2.44)
5. Low early compliance in 1998, followed by little subsequent change in 1999 and 2000			
IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	49.4	50.1 (0.15)	51.8 (0.39)

## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

ตารางที่ 2.1 ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ (ต่อ)

Pattern	1998	1999	2000
6. Low early compliance in 1998, followed by little change in 1999 and significant change in 2000			
IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation	31.7 (0.38)	33.3 (8.86)	75.9***

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level  
The Z score in Brackets

**Note:** To identify whether the compliance was high or low in 1998, the mean (54.6%) overall degree of compliance for all 12 IASs was used as a benchmark. It was “high” compliance in 1998 if the degree of compliance with a specific IAS was more than 54.6%, or “low” otherwise.

1999 and significant change in 2000) มาตรฐานการบัญชีในกลุ่มนี้ ได้แก่ IAS 32 เมื่อเปรียบเทียบกับ IAS 39 (การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน) แล้ว IAS 32 นี้เกี่ยวข้องกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน กิจกรรมจึงปฏิบัติตาม IAS 32 ได้ง่ายกว่า

**3. ระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละรายการตามทีละฉบับในมาตรฐานการบัญชี** (The Degree of Compliance with Each Specific IAS Item) งานวิจัยของนักวิจัยคนก่อนที่ใช้วิธีนี้ ได้แก่ Buzby (1974) การปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละรายการตามทีละฉบับไว้ในมาตรฐานการบัญชี อาจพิจารณาเป็นมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ ดังนี้

### 3.1 แม่บทการบัญชี (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)

ค่า Z Statistics จากตาราง 3.1 แสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในตารางที่ 3.1 มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากปี ค.ศ. 1998 ไปยังปี ค.ศ. 1999 เนื่องจาก ส.บช. ได้ออกแม่บทการบัญชี มาใช้ทดแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1: ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี และได้ออกการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่องที่ 4: การด้อยค่าของสินทรัพย์-รายจ่ายที่กิจการในขั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้ว บันทึกลงเป็นสินทรัพย์ การตีความฉบับนี้กำหนดให้กิจการตัดบัญชีรายจ่ายที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ (คือไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต) เป็นค่าใช้จ่าย

ตารางที่ 3.1 การปฏิบัติตามข้อกำหนดทีละฉบับในแม่บทการบัญชี

Framework	1998	1999	2000
1. Pre-operating expenses have to be written off as incurred (as they do not meet the definition of asset).	3.7	76.7	80.0
<b>Degree of Compliance with IAS</b>	<b>3.7</b>	<b>76.7</b>	<b>80.0</b>
<b>Z Score</b>		<b>22.6***</b>	<b>0.66</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.2 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 1: Presentation of Financial Statements

IAS 1: Presentation of Financial Statements	1998	1999	2000
2-A complete set of financial statements includes a statement showing either changes in equity statement or comprehensive income	100	100	100
Notes to financial statements should disclose the following:			
3- Statement of compliance with accounting standards	18.5	64.1	78.5
4- A description of the nature of the enterprise's operations and its principal activities	67.5	96.0	100
5- The domicile of the enterprise	0.4	42.8	64.1
6- The country of incorporation	1.1	58.6	89.2
7- The legal form of the enterprise	1.2	59.4	89.6
8- The address of the registered office	0.4	41.4	61.3
9- The name of the parent enterprise and the ultimate parent enterprise of the group	88.7	91.5	96.5
10- The number of employees	3.6	59.8	86.4
11- Definition of cash and cash equivalents	38.6	48.6	58.6
12- Definition of business and geographical segments	71.0	77.9	88.1
13- The basis for allocation of costs between segments	9.2	9.6	11.3
<b>Degree of Compliance with IAS 1</b>	<b>26.9</b>	<b>59.3</b>	<b>75.6</b>
<b>Z Score</b>		<b>9.37***</b>	<b>4.0***</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

### 3.2 IAS 1: Presentation of Financial Statements

จากตารางที่ 3.2 ค่า Z Statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 1 จากปี ค.ศ. 1998 ไปยังปี ค.ศ. 1999 และ ปี ค.ศ. 2000 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจาก IAS 1 มีข้อกำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามมากขึ้นกว่าเดิม เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่ถูกทดแทน (TAS 2: นโยบายการบัญชี TAS 16: สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน และ TAS 23: ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน)

### 3.3 IAS 16: Property, Plant and Equipment

จากตารางที่ 3.3 ค่า Z Statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 16 จากปี ค.ศ. 1998 ไป 1999 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ และมีข้อสังเกตว่าการปฏิบัติตามรายการที่ 19, 20 และ 21 เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญจากปี ค.ศ. 1998 ไปยังปี ค.ศ. 1999 เนื่องจากรายการนี้กล่าวถึงการกระหายอดบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากต้นงวดไปยังปลายงวด ซึ่งเป็นข้อกำหนดที่แตกต่างไปจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

ตารางที่ 3.3 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 16: Property, Plant and Equipment

IAS 16: Property, Plant and Equipment	1998	1999	2000
The following should be disclosed:			
14-The measurement bases used for determining the gross carrying amount should be disclosed	71.1	80.3	87.1
15-Subsequent expenditures related to fixed assets are added to its carrying amount only if they increase the future benefits	9.6	15.9	15.1
16-Fixed assets are eliminated from the balance sheet on disposal or when the asset is permanently withdrawn from use. Gains or losses arising from the retirement or disposal are recognised as income or expense	6.0	12.5	14.9
17-The depreciation method used	100	100	100
18-The useful life or the depreciation rates used	99.8	97.0	98.2
19-The gross carrying amount at the beginning and end of period	50.8	90.9	97.6
20-The accumulated depreciation at the beginning and end of period	49.8	90.6	97.6
21-A reconciliation of the carrying amount at the beginning and end of period	1.2	83.8	96.8
When items of PPE are stated at revalued amounts, to disclose the following:			
22-The basis used to revalue the assets	73.6	79.2	84.5
23-The effective date of the revaluation	65.7	67.4	75.9
24-Whether an independent valuer was involved	70.0	94.9	95.3
25-Indices used to determine replacement cost	7.0	9.1	10.1
26-The revaluation surplus	100	100	100
<b>Degree of Compliance with IAS 16</b>	<b>50.7</b>	<b>71.0</b>	<b>74.9</b>
<b>Z Score</b>		<b>4.85***</b>	<b>1.01</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.4 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 23: Borrowing Costs

IAS 23: Borrowing Costs	1998	1999	2000
The following should be disclosed:			
27-The accounting policy adopted for borrowing costs	80.7	82.6	82.8
28-The amount of borrowing cost capitalised during the period	90.2	93.5	6.9
29-The capitalisation rate used	2.0	2.0	12.9
<b>Degree of Compliance with IAS 23</b>	<b>61.2</b>	<b>63.1</b>	<b>73.1</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.43</b>	<b>2.86***</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

**3.4 IAS 23: Borrowing Costs**

จากตารางที่ 3.4 ค่า Z statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 23 จากปี ค.ศ. 1999 ไป 2000 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ และมีข้อสังเกตว่ารายการที่ 29 ซึ่งกำหนดให้กิจการเปิดเผยถึงอัตราการจัดตั้งเป็นทุน (Capitalization Rate) รายการนี้เป็นข้อกำหนดใหม่ตาม IAS 23 เมื่อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม (TAS 33: ต้นทุนการกู้ยืม)

**3.5 IAS 36: Impairments of Assets**

ค่า Z Statistics จากตารางที่ 3.5 แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 36 จากปี ค.ศ. 1998 ไป 1999 และปี ค.ศ. 2000 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ และมีข้อสังเกตว่ากิจการปฏิบัติตามรายการที่ 36 ในระดับสูงทั้ง 3 ปี ถึงแม้ว่ามาตรฐานฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1999 สาเหตุหนึ่งเป็นเพราะกิจการในประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ และมีปัญหาเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ในช่วงเวลาดังกล่าว

**3.6 IAS 18: Revenues**

ค่า Z Statistics จากตารางที่ 3.6 แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 18 จากปี ค.ศ. 1998 ไป 1999 และปี ค.ศ. 2000 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งมีสาเหตุมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่ๆ ใน IAS 18 ซึ่งมีความชัดเจนมากกว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม (TAS 18: การรับรู้รายได้)

**3.7 IAS 39 Investment in Debt and Equity Securities**

ค่า Z statistics จากตารางที่ 3.7 แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 39 สำหรับ 3 ปี ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ข้อสังเกตคือกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดรายการที่ 37 และ 39 อยู่ในระดับสูงทั้ง 3 ปี ซึ่งสาเหตุมาจากข้อกำหนดในเรื่องนี้ไม่แตกต่างจากมาตรฐานฉบับเดิม (TAS 48: การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน)

**3.8 IAS 22: Business Combination**

IAS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries

IAS 28: Accounting for Investments in Associates

จากตารางที่ 3.8-3.10 ค่า Z Statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละรายการไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทั้ง 3 ปี สาเหตุหนึ่งเป็นเพราะข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ทั้งฉบับเก่าและฉบับใหม่ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

**3.9 IAS 24: Related Parties Disclosures**

จากตาราง 3.11 ค่า Z Statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 24 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจากปี ค.ศ. 1999 ไปยังปี ค.ศ. 2000 สาเหตุหนึ่งมาจากการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในปี ค.ศ. 2000



## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

ตารางที่ 3.5 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 36: Impairments of Assets

IAS 36: Impairment of Assets	1998	1999	2000
30- The amount of impairment losses recognised (reversed) in the income statement or directly in equity during the period	96.9	97.0	97.1
31- An enterprise should disclose the events and circumstances that led to the recognition or reversal of the impairment loss	5.8	50.9	63.8
32- Disclose whether the recoverable amount of the asset is its net selling price or its value in use	30.2	33.3	40.8
33- If recoverable amount is net selling price, disclose the basis used to determine net selling price	0.0	16.0	16.7
34- If recoverable amount is value in use, disclose the discount rate used in the estimate	0.0	22.7	30.0
<b>Degree of Compliance with IAS 36</b>	<b>18.6</b>	<b>53.4</b>	<b>64.2</b>
<b>Z Score</b>		<b>8.73***</b>	<b>2.44**</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.6 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 18: Revenues

IAS 18: Revenues	1998	1999	2000
35- The accounting policy adopted for the recognition of revenue	50.6	69.5	82.3
<b>Degree of Compliance with IAS 18</b>	<b>50.6</b>	<b>69.5</b>	<b>82.3</b>
<b>Z Score</b>		<b>4.40***</b>	<b>3.39***</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.7 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 39: Investment in Debt and Equity Securities

IAS 39: Investment in Debt and Equity Securities	1998	1999	2000
36- The cost of investment comprise its purchase price and any directly attributable costs	0.9	1.8	1.8
The following should be disclosed:			
37- The determination of carrying amount of investments	97.3	98.5	98.7
38- The determination of disposal investments	4.4	9.7	11.1
39- Details of any single investment which represents a significant proportion of the reporting enterprise's assets	97.6	98.6	99.0
<b>Degree of Compliance with IAS 39</b>	<b>49.7</b>	<b>50.1</b>	<b>51.8</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.15</b>	<b>0.39</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.8 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 22: Business Combination

IAS 22: Business Combination	1998	1999	2000
For all business combinations, to disclose:			
40- The names and descriptions of the combining enterprises	61.1	68.5	83.3
41- The method of accounting for the combination	96.4	98.3	100
42- The amortisation periods adopted for goodwill	95.1	95.3	97.4
43- If goodwill is not amortised on the straight-line basis, the basis used and reasons why that basis is more appropriate than straight-line basis	48.8	55.5	56.7
44- If goodwill is amortised more than 20 years, the reason why the presumption that the useful life of goodwill will not exceed 20 years from initial recognition is rebutted.	2.2	40.0	50.0
<b>Degree of Compliance with IAS 22</b>	<b>77.7</b>	<b>80.2</b>	<b>81.2</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.98</b>	<b>0.71</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

ตารางที่ 3.9 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 27: Consolidated Financial Statements

IAS 27: Consolidated Financial Statements	1998	1999	2000
The following disclosures should be made in consolidated financial statements:			
45- In the parent's separate financial statements, a description of method used to account for subsidiaries	98.4	100	100
46- A listing of significant subsidiaries	100	100	100
47- The country of incorporation or residence	98.7	100	100
48- Proportion of ownership interest	99.5	99.5	99.8
<b>Degree of Compliance with IAS 27</b>	<b>99.5</b>	<b>99.9</b>	<b>99.9</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.12</b>	<b>0.00</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.10 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 28: Investments in Associates

IAS 28: Investments in Associates	1998	1999	2000
The following should be disclosed:			
49- An appropriate listing and description of significant associates	99.3	99.4	100
50- The proportion of ownership interest	99.3	98.6	100
51- The methods used to account for such investments	98.6	99.3	100
52- Investments in associates accounted for using the equity method are classified as long term assets and disclosed as a separate item in the balance sheet	99.3	99.3	100
53- The investor's share of the profits or losses of such investments is disclosed as a separate item in the income statement	99.3	98.7	100
<b>Degree of Compliance with IAS 28</b>	<b>99.5</b>	<b>99.6</b>	<b>100</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.13</b>	<b>0.78</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

ตารางที่ 3.11 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 24: Related Parties Disclosure

IAS 24: Related Parties Disclosure	1998	1999	2000
The reporting enterprise should disclose the following:			
54- The nature of the related party relationship	82.9	83.8	83.1
55- The types of transactions and the elements of the transactions necessary for an understanding of the financial statements	93.7	96.1	97.4
56- Pricing Policies	80.4	81.3	90.2
<b>Degree of Compliance with IAS 24</b>	<b>85.9</b>	<b>86.7</b>	<b>93.5</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.24</b>	<b>2.67***</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

**3.10 IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation**

จากตาราง 3.12 ค่า Z Statistics แสดงให้เห็นว่าระดับการปฏิบัติตาม IAS 32 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมี

นัยสำคัญจากปี ค.ศ. 1999 ไปยังปี ค.ศ. 2000 และมีข้อสังเกตว่าการปฏิบัติตามรายการที่ 57 อยู่ในระดับสูงทั้ง 3 ปี สาเหตุหนึ่งเป็นเพราะกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ก่อนที่มาตรฐานมีผลบังคับใช้

ตารางที่ 3.12 การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน IAS 32: Financial Instruments

IAS 32: Financial Instruments	1998	1999	2000
An enterprise should disclose the following:			
57- The nature, substance and condition of financial assets and financial liabilities	78.7	81.1	90.8
58- The criteria applied in determining when to recognise a financial asset or financial liability and when to cease to recognise it	8.8	9.2	69.9
59- The basis of measurement applied to financial assets and financial liabilities both on initial recognition and subsequently	7.6	9.6	65.1
60- Financial risk management objectives and policies	22.5	24.5	74.7
<b>Degree of Compliance with IAS 32</b>	<b>31.7</b>	<b>33.3</b>	<b>75.2</b>
<b>Z Score</b>		<b>0.38</b>	<b>8.86***</b>

\* Significant at the 0.1 level, \*\* Significant at the 0.05 level, \*\*\* Significant at the 0.01 level

## ■ บทความวิจัย

งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้

### สรุป

งานวิจัยนี้ต้องการวัดการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินในช่วงที่มาตรฐานการบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงในประเทศไทย โดยวัดการเปลี่ยนแปลงใน 3 ลักษณะ คือ (1) ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของแต่ละบริษัท (2) ระดับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ และ (3) ระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดแต่ละรายการตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี งานวิจัยนี้อาจมีข้อจำกัดตรงที่ใช้ดุลยพินิจในการเลือกรายการที่จะนำมาใช้วัดการเปลี่ยนแปลง และจำกัดกลุ่มตัวอย่างเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การวิจัยอาจทำเพิ่มเติมโดยขยายกลุ่มตัวอย่างไปยังบริษัทที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ และขยายช่วงเวลาให้ครอบคลุมมากกว่า 3 ปี

### บรรณานุกรม

Abd-El salam, O.H., and Weetman, P. (2003), "Introducing International Accounting Standards to an Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language Effect in Egypt", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 2: 63-84.

Ahmed, K. and Courtis, J.K. (1999), "Associations between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports", *British Accounting Review*, (31): 35-61.

Ahmed, K and Nicholls, D. (1994), "The Impact of Non-financial Company Characteristics on Mandatory Disclosure Compliance in Developing Countries: The Case of Bangladesh", *International Journal of Accounting*, 29: 52-70.

Archambault, S.E. and Archambault, M.E. (2003), "A Multinational Test of Determinants of Corporate Disclosure", *International Journal of Accounting*, 38: 183-194.

Buzby, S.L. (1974), "Selected Items of Information and Their Disclosure in Annual Reports", *Accounting Review*, 49(3): 423-435.

Choi, F.D.S. (1973), "The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences", *Journal of Accounting Research*, Autumn: 159-174.

Chow, C.W., and Wong-Boren A. (1985), "Voluntary Financial Disclosure by American Corporations", *Accounting Review*, 62(3): 531-541.

Cooke, T.E. (1992), "The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations", *Accounting and Business Research*, 22(87): 229-237.

Copeland, T.M. and Frederick, W. (1968), "The Extent of Disclosure", *Journal of Accounting Research*, 6(2): 96-113.

Firth (1980), "Raising Finance and Firms' Corporate Reporting Policies", *Abacus*, June: 100-115.

Gray, S.J., Meek, G.K. and Roberts, C.B. (1995), "International Capital Market Pressures and Voluntary Annual Report Disclosures by US. and UK. Multinationals", *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6(1): 43-65.

Hossain, M., Tan, L.M. and Adams M. (1994), "Voluntary Disclosure in an Emerging Capital Market: Some Empirical Evidence from Companies Listed on the Kuala Lumpur Stock Exchange", *International Journal of Accounting*, 29: 334-351.

Inchausti, B.G. (1997), "The Influence of Company Characteristics and Accounting Regulation on Information Disclosed by Spanish Firms", *European Accounting Review*, 6(1): 45-68.

- McNally, G.M., Eng, L.H. and Hasseldine, CR. (1982), "Corporate Financial Reporting in New Zealand: An Analysis of User Preferences, Corporate Characteristics and Disclosure Practices for Discretionary Information", *Accounting and Business Research*, 13(49), Winter: 11-20.
- Meek, G.K., Roberts, C.B. and Gray S.G. (1995), "Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by US, UK and Continental European Multinational Corporations", *Journal of International Business*, 26(3): 555-572.
- Nicholls, D. and Ahmed, K. (1995), "Disclosure Quality in Corporate Annual Reports of Non-financial Companies in Bangladesh", *Research in Accounting in Emerging Economies*, 3: 149-170.
- Owusu-Anash, S. (1998), "The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe", *International Journal of Accounting*, 33(6): 605-631.
- Robbins, W.A. and Austin, K.R. (1986), "Disclosure Quality in Governmental Financial Reports: An Assessment of the Appropriateness of a Compound Measure", *Journal of Accounting Research*, Autumn, 24: 412-421.
- Street, D.L. and Gray S.G. (2002), "Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with International Accounting Standards: Summary of a Research Monograph", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 11: 51-76.
- Wallace, R.S.O. (1984), "Corporate Financial Reporting in Nigeria", *Accounting and Business Research*, 18(72): 357-362.
- Wallace, R.S.O. and Naser, K. (1995), "Firm-Specific Determinants of the Comprehensiveness of Mandatory Disclosure in the Corporate Annual Reports of Firms Listed on the Stock Exchange of Hong Kong", *Journal of Accounting and Business Policy*, 14: 311-368.

Download จาก: 