

การนำเสนอ การเปิดเผยข้อมูล และลักษณะเชิงคุณภาพ ของงบการเงินพรรคการเมืองตามมาตรฐานการบัญชี และแม่บทการบัญชี

ชำนาญ โพธิ์สุวรรณ*
มนวิกา ผดุงสิทธิ์**

บทนำ

งบการเงิน (Financial Statement) ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) ซึ่งแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงินควรจัดทำงบการเงินให้ถูกต้องตามที่ควร โดยแสดงถึงการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของฐานะของรายการบัญชี เหตุการณ์ และเงื่อนไขต่างๆ ตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี นอกเหนือจากการนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี การตีความที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งกฎระเบียบของหน่วยงานกำกับดูแลแล้ว การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ให้เหมาะสมแก่กรณีก็จะช่วยให้งบการเงินนั้นได้นำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรต่อผู้ใช้งบการเงิน

พรรคการเมืองเป็นองค์กรหนึ่งที่มีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550 แม้ว่าจะไม่มีการกำหนดไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

* ผู้จัดการฝ่ายบัญชี บริษัท ซีพีพีซี จำกัด (มหาชน)

** ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ว่าให้พรรคการเมืองจัดทำงบการเงินโดยใช้มาตรฐานการบัญชีไทย แต่ก็มีภาระบ่งไว้อย่างชัดเจนว่าต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและรับรองการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติงานภายใต้ขอบเขตของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยให้ความเชื่อมั่นในวรรณคดีความเห็นว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ซึ่ง “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ในที่นี้หมายถึงมาตรฐานการบัญชีไทยซึ่งออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี

ฝ่ายตรวจสอบบัญชีการเงินและทรัพย์สิน สำนักกิจการพรรคการเมืองและการออกเสียงประชามติ สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง ได้สรุปข้อผิดพลาดเกี่ยวกับการดำเนินงานเกี่ยวกับงบการเงินในปี 2548 ไว้ 4 ประการหลัก ได้แก่ การนำเสนอบัญชีและงบการเงิน การตรวจสอบบัญชี การจัดประชุมใหญ่สามัญประจำปี และข้อผิดพลาดในการจัดทำบัญชีและงบการเงินต่างๆ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์พนักงานการเงินและบัญชีของสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบการเงินพรรคการเมืองพบข้อมูลเพิ่มเติมว่า แท้จริงแล้วมีปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการเงินบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และการนำเสนองบการเงินมากกว่านี้ นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ทำการติดต่อกับพรรคการเมืองขนาดเล็กจำนวนมาก แต่ปัญหาที่พบคือ ไม่สามารถติดต่อได้ หรือติดต่อได้ พรรคการเมืองที่ติดต่อแจ้งว่า ไม่มีผู้ที่สามารถให้ข้อมูลได้ ไม่สะดวกในการให้ข้อมูล หรือไม่เปิดเผยบัญชีเป็นของตนเอง เป็นต้น จึงเป็นที่น่าสงสัยว่า การจัดทำบัญชีและงบการเงินของพรรคการเมืองต่างๆ มีความถูกต้องและครบถ้วนมากน้อยเพียงใด รวมไปถึงความเหมาะสมในการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี

แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินของพรรคการเมืองอาจจะดูเหมือนว่ามีไม่มากเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ใช้งบการเงินของบริษัทเอกชน แต่หากงบการเงินของพรรคการเมืองไม่ถูกต้องตามที่ควร ผลกระทบอาจจะเกิดขึ้นต่อประชาชนผู้เสียภาษี วงกว้าง ตัวอย่างเช่น เมื่อวันที่ 23 มีนาคม

พ.ศ. 2552 นายเรืองไกร ลีภิพัฒน์ สมาชิกวุฒิสภา สรรหา ได้ทำหนังสือถึงนายกรัฐมนตรี จาติภวณิช รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อให้ตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินสนับสนุนที่ได้รับจากพรรคการเมืองของพรรคประชาธิปัตย์ประจำปี 2550 เนื่องจากมีข้อสงสัยว่าค่าใช้จ่ายสนับสนุนผู้สมัคร 270,650,00 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นหรือไม่ ถ้าไม่ได้รับยกเว้น ก็จะต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่กลับไม่พบว่ามีการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินดังกล่าวไว้ เนื่องจากในหมวดหนี้สินหมุนเวียนไม่มียกจ่ายค้างจ่ายเกี่ยวกับรายการที่จ่ายให้บุคคลธรรมดา หรือ มงด. 3 แต่อย่างไรก็ตามคำถามต่อมาคือ กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้จากรายได้ครบถ้วนตามกำหนดเวลาหรือไม่ นอกจากนี้ ยังมีการนำข้อมูลในงบการเงินมาใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบเส้นทางการไหลของเงินรวมไปถึงการอภิปรายของนักการเมืองโดยเฉพาะอย่างยิ่งฝ่ายค้านว่า มีการตกแต่งเอกสารทางบัญชี วิธีการบันทึกบัญชีหรือการใช้เอกสารหลักฐานทางภาษีที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ มีการจัดทำงบการเงินเพื่อปกปิดรายงานการรับบริจาคเงิน หรือหัวหน้าพรรคการเมืองบางพรรคอาจรับรองความถูกต้องของรายรับและรายจ่ายอันเป็นเท็จ จึงเห็นได้ว่า อาจจะมีการเอื้อประโยชน์เกื้อกูลกันระหว่างธุรกิจและการเมืองในทางที่อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อจริยธรรมธุรกิจ

การสร้างระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นเรื่องที่รัฐบาลให้ความสำคัญอย่างมาก เห็นได้จากการผลักดันให้การกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นวาระแห่งชาติ โดยมีการแต่งตั้งคณะกรรมการบรรษัทภิบาลแห่งชาติขึ้นเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2545 มีนายกรัฐมนตรีเป็นประธานและกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิทั้งจากภาครัฐและเอกชน เพื่อเป็นแกนกลางในการผลักดันให้เกิดการยกระดับบรรษัทภิบาลของประเทศไทยอย่างจริงจังและต่อเนื่อง และยังได้แต่งตั้งคณะกรรมการอีก 6 ชุด เพื่อกำหนดแผนงานและดำเนินกิจกรรมที่สร้างเสริมให้เกิดระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีในแต่ละด้านทั้งในเรื่องของการแก้ไขและ

บังคับใช้กฎหมาย การปรับปรุงมาตรฐานบัญชี การกำหนดแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน การยกระดับการกำกับดูแลกิจการที่ดีด้านธรรมาภิบาลของบริษัทเงินทุน บริษัทประกันภัย และบริษัทหลักทรัพย์ รวมถึงการอบรมให้ความรู้และการประชาสัมพันธ์การดำเนินการเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการในประเทศไทย¹ แต่การกำกับดูแลกิจการที่ดีไม่ควรจำกัดเพียงแค่ภาคธุรกิจ ควรครอบคลุมถึงความถูกต้อง ครบถ้วนและโปร่งใสของงบการเงินของพรรคการเมืองด้วย

ผู้ใช้งบการเงินพรรคการเมืองที่มีบทบาทสูงที่สุดในปัจจุบัน คือสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง แม้ว่าจะมีการรวบรวมและจัดพิมพ์งบการเงินประจำปีแจกจ่ายให้กับสาธารณชนทั่วไป แต่ก็มีปริมาณการจัดพิมพ์จำกัด และในปัจจุบันการศึกษาวิจัยว่ามีผู้สนใจใช้งบการเงินพรรคการเมืองมากน้อยเพียงใด และผู้ที่ได้รับงบการเงินไปได้ใช้ประโยชน์จากงบการเงินพรรคการเมืองอย่างไรบ้างหรือไม่ ยังคงมีอยู่จำกัด แต่ผู้วิจัยเห็นว่างบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลเป็นสิ่งที่มีความสำคัญมากในการสื่อสารข้อมูลที่จัดทำและนำเสนออย่างมีระบบ ครบถ้วน และถูกต้องต่อสาธารณชน โดยหัวหน้าพรรคการเมืองและเหรัญญิกพรรคการเมืองเป็นผู้ลงนามในงบการเงินควรให้ความสำคัญกับการจัดทำและนำเสนอข้อมูลอย่างจริงจัง งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินพรรคการเมืองตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนอของงบการเงิน (“มาตรฐานการบัญชี”) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลักษณะเชิงคุณภาพที่เหมาะสมตามแม่บทการบัญชี โดยจะศึกษางบการเงินพรรคการเมืองที่มีการจัดพิมพ์และเผยแพร่เป็นการสาธารณะโดยสำนักงานกิจการพรรคการเมืองและการออกเสียงประชามติ สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง

นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังได้ศึกษาเปรียบเทียบงบการเงินพรรคการเมืองกับงบการเงินของบริษัททั่วไปซึ่งมีคุณสมบัติในการเป็นตัวอย่างที่ดี (Best Practice) และสามารถอ้างอิงในฐานะตัวแบบที่ควรดําการเปรียบเทียบ (Benchmark) ได้ เนื่องจากงบการเงินทั้งของบริษัทโดยทั่วไป และงบการเงินพรรคการเมืองจะถูกจัดทำและนำเสนอด้วยมาตรฐานการบัญชีเดียวกัน ลักษณะของงบการเงินโดยรวมและรายละเอียดของการจัดทำบัญชีก็มีความคล้ายคลึงกัน ดังนั้น หากพิจารณาถึงรูปแบบโดยทั่วไปในการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีแล้ว ทั้งลักษณะเชิงคุณภาพตามแม่บทการบัญชี งบการเงินพรรคการเมืองและงบการเงินของบริษัทที่ใดก็ไม่น่าจะมีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยเลือกใช้งบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ในการศึกษาเปรียบเทียบ เนื่องจากบริษัทมหาชนจำกัดในตลาดหลักทรัพย์ถูกควบคุมอย่างเข้มงวดโดยหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องมากกว่าบริษัทโดยทั่วไป ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.) และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ซึ่งมีกฎระเบียบข้อบังคับเป็นการเฉพาะและให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) โดยเฉพาะในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใสที่กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งข้อมูลทางการเงินและมีใช้การเงินอย่างถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา โปร่งใส ผ่านช่องทางที่เข้าถึงข้อมูลได้ง่าย มีความเท่าเทียมกัน และน่าเชื่อถือ งานวิจัยนี้ไม่เลือกงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) เนื่องจากขนาดและความซับซ้อนของรายการทางการเงินที่มีมากกว่าซึ่งเกินความจำเป็นและอยู่นอกเหนือขอบเขตงานวิจัยนี้

¹ <http://www.cgthailand.org/> (พฤศจิกายน 2552)

ผลการศึกษาที่ได้จากงานวิจัยนี้จะทำให้ทราบถึง การนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลของงบการเงิน พรรคการเมืองตามมาตรฐานการบัญชี ความเหมือนหรือ ความแตกต่างจากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ และลักษณะเชิงคุณภาพ ของงบการเงินพรรคการเมืองตามแม่บทการบัญชี ซึ่งผู้ที่ สนใจในงบการเงินของพรรคการเมืองสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปวิเคราะห์เปรียบเทียบกับงบการเงินของพรรค การเมืองที่ตนสนใจ หรืออาจจะมีการเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างพรรคการเมืองว่ามีความครบถ้วน ถูกต้อง และโปร่งใสมากน้อยเพียงใด รวมทั้งเป็นการกระตุ้นให้ หน่วยงานกำกับดูแลและพรรคการเมืองเกิดความใส่ใจกับ การนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

รายงานที่จัดทำโดย The Bulgarian Anti-Corruption Working Group ในปี ค.ศ. 2001 เสนอว่า ปัญหาการ นี้อาจบ่งชี้ถึงหรือที่เรียกกันว่าคอร์รัปชันนั้น กลายเป็นปรากฏการณ์ของโลกซึ่งส่งผลกระทบต่อการพัฒนา ทางด้านเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ ความสัมพันธ์ระดับ ประเทศ รวมไปถึงระบบเศรษฐกิจและการเมืองของโลก ในปี ค.ศ. 2008 Transparency International ซึ่งเป็น หน่วยงานที่ทำงานเพื่อแก้ปัญหาคอร์รัปชันได้สำรวจเกี่ยว กับการมองปัญหาคอร์รัปชันใน 180 ประเทศ ซึ่งสถาบัน ระหว่างประเทศต่างๆ ผลการสำรวจพบว่า โศมาเลีย อัฟกานิสถาน พม่า ซูดาน และอิรัก ติดอันดับแรกของ ประเทศที่มีปัญหาคอร์รัปชันมากที่สุด ส่วนไทยนั้นติด อันดับที่ 84 ขณะที่นิวซีแลนด์ เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ และ สวีเดนมีภาพลักษณ์ที่ขาวสะอาดที่สุดเรื่องการคอร์รัปชัน บ่งชี้ว่า Transparency International ชี้แจงว่า แม้ว่า คอร์รัปชันจะเป็นปัญหาในหลายประเทศ แต่ผู้ที่ได้รับ ผลกระทบมากที่สุดคือประชาชนในประเทศที่ยากจน เพราะจะถูกขูดรีดโอกาส และถูกเบียดบังบริการในเรื่องที่ สำคัญๆ และเป็นบริการพื้นฐานต่างๆ ที่ควรได้รับ The Bulgarian Anti-Corruption Working Group ให้ความ

เห็นว่า ในด้านการเมืองนั้น การคอร์รัปชันส่งผลให้ ประชาธิปไตยและธรรมาภิบาลเสื่อมถอยโดยการที่ว่ กระบวนการปฏิบัติงานมีจุดอ่อน โดยยกตัวอย่างว่าในปี ค.ศ. 1990 ซึ่งเป็นปีที่มีการเลือกตั้งอย่าง ป็นครั้งแรก หลังสิ้นสุดยุคคอมมิวนิสต์ ซึ่งกฎหมายเกี่ยวกับ พรรคการเมืองไม่ได้จำกัดแหล่งที่มาของรายรับ รายรับ อาจจะมาจากค่าธรรมเนียมสมาชิก เงินบริจาค กิจกรรม ที่มุ่งหวังกำไรและเงินสนับสนุนจากรัฐบาล แต่สถาบัน องค์กรและบริษัทถูกห้ามไม่ให้สนับสนุนพรรคการเมือง กิจกรรมทางการเงินของพรรคการเมืองจะต้องเป็นข้อมูล สาธารณะโดยจะตัดระดัที่ทางการเงินประจำปี อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ. 2001 ข้ปฏิบัติดังกล่าวก็ยังไม่ได้ถูกนำ มาใช้ ไม่มีพรรคการเมืองใดที่ตีพิมพ์รายงานการเงิน องค์กรต่างรวมทั้งชาติได้ให้เงินสนับสนุนกิจกรรมของ พรรคการเมืองอย่างเป็นทางการ เป็นเรื่องปกติ ส่วนเงินสนับสนุนการ เลือกตั้งมักจะถูกส่งมาจากบริษัทโดยตรง แต่จะจ่ายผ่าน องค์กรอิสระและมูลนิธิ

จากการศึกษาเกี่ยวกับระบบการเงินของพรรค การเมืองในต่างประเทศของปกรรอง สุนทรสุทธิ (2549) พบว่า พรรคการเมืองอเมริกันมักได้รับการสนับสนุนจาก นักธุรกิจมากกว่ากลุ่มอาชีพอื่น ทำให้นักธุรกิจใน สหรัฐอเมริกามีโอกาสก้าวเข้ามาซื้อพรรคการเมืองเป็น อาชีพที่สองค่อนข้างมาก ในขณะที่พรรคการเมืองใน ยุโรปผู้สมัครรับเลือกตั้งยินดีที่จะได้รับการสนับสนุนจาก บรรดานักกิจกรรมทางการเมืองหรือบุคคลทั่วไปมากกว่า ในอิตาลีมีการออกกฎหมายมากำหนดถึงการสนับสนุน พรรคการเมืองโดยรัฐ รวมถึงการควบคุมเรื่องการเงินของ พรรคการเมือง ในปี พ.ศ. 2517 แต่ไม่ค่อยมีผลในทาง ปฏิบัติที่จะแก้ปัญหาการคอร์รัปชันของพรรคการเมือง เนื่องจากสองสาเหตุหลัก ได้แก่ กลไกการควบคุมที่ไม่มี ประสิทธิภาพ และการหลีกเลี่ยงการเปิดเผยเงินบริจาคทั้ง ผู้บริจาคและพรรคการเมือง

ส่วนพรรคการเมืองในอังกฤษนั้นเป็นพรรคการเมือง ที่มีต้นทุนทางเศรษฐกิจและสังคมสูง เนื่องจากเป็น พรรคการเมืองที่เกิดจากบุคคลเป็นจำนวนมากที่มีความ

เชื่อหรืออุดมการณ์ทางการเมืองคล้ายคลึงกันมาร่วมกัน บริจาคเงินตามความศรัทธาและกำลังความสามารถเพื่อ จัดตั้งพรรคการเมือง สำหรับพรรคการเมืองใหญ่ที่มี ประชาชนศรัทธาเป็นจำนวนมาก ซึ่งได้แก่ พรรคอนุรักษ์ นิยมและพรรคแรงงาน มีแหล่งรายได้หลักมาจากเงิน บริจาคของสมาชิกพรรคทั้งปัจเจกบุคคลและกลุ่มผลประโยชน์ รวมถึงผู้ที่มิได้เป็นสมาชิกของพรรคการเมือง ดังกล่าวแต่มีความศรัทธาในนโยบายของพรรคการเมือง นั้นด้วย พรรคอนุรักษ์นิยมมีความเห็นคัดค้านเกี่ยวกับการสนับสนุนทางการเงินจากรัฐ เพราะไม่ต้องการให้รัฐ เข้ามาจัดระเบียบหรือมีข้อกำหนดต่างๆ ในอันที่จะทำให้ ถูกแทรกแซงและเสียผลประโยชน์ (ปริชา หงส์ไกรเลิศ, 2550)

สำหรับในประเทศไทยกลับพบปัญหาในทางตรงกัน ข้ามกับพรรคการเมืองอังกฤษอย่างสิ้นเชิง สันต์ โชคพงษ์ อุดมชัย (2544) ระบุถึงปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งของ พรรคการเมืองไทย คือการขาดความเป็นอิสระที่จะมีเงิน ทุนเป็นของตัวเอง ทำให้ต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุนอื่นไม่ว่า จากบุคคลในพรรคที่มีฐานะ หรือกลุ่มคนภายนอกที่พร้อม ให้การสนับสนุน ปัญหาทางการเงินเหล่านี้ถือเป็นแรง กัดดันที่สำคัญของผู้บริหารพรรคการเมือง ที่ก่อให้เกิด การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของพรรคการเมืองไม่ ถูกต้องครบถ้วน เนื่องจากยังมีรายการนอกสมดุล (Off Balance Sheet Transaction) ที่เกี่ยวข้องกับเงิน สนับสนุนและการใช้จ่ายเงินสนับสนุนอย่างไม่เป็นทางการ อยู่ โดยเฉพาะในปีที่มีการเลือกตั้งทั่วไป

หลักการสำคัญสำหรับการพิจารณาเรื่องการจัดทำ รายงานทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลคือความสมดุล ระหว่างต้นทุนกับผลประโยชน์ที่ได้รับว่ามีความเหมาะสม หรือไม่ Cook and Sutton (1995) ชี้ให้เห็นว่า ผู้ที่ กำหนดกรอบในการเปิดเผยข้อมูลต้องเข้าใจว่า ข้อมูลที่ เสนอให้เปิดเผยนั้นจะเกิดประโยชน์มากกว่าค่าใช้จ่ายใน การจัดทำ การเปิดเผยข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการเป็น คือสำคัญ เพื่อให้บรรลุความต้องการของทั้งนักลงทุนและ เจ้าหนี้ นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นยังต้องการทราบปัจจัยพื้นฐาน

ของกิจการ และการตัดสินใจที่สำคัญของฝ่ายบริหารอีก ด้วย อย่างไรก็ตามการเปิดเผยข้อมูลมากเกินไปนั้นอาจ ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเกิดความสับสน เข้าใจผิดพลาด หรือ คลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงได้ บริษัทควรเปิดเผยข้อมูล ด้วยจิตสำนึกกว่าผู้เปิดเผยข้อมูลควรนำเสนอเฉพาะข้อมูล ที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อการตัดสินใจเท่านั้น เพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลมีคุณภาพ และความเพียงพอ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีมาตรการช่วยส่งเสริมการ เปิดเผยข้อมูล (Wallace, Naser, and Mora, 1994)

สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง ถือเป็น หน่วยงานกำกับดูแลของพรรคการเมืองก็มีหน้าที่ในการ ควบคุมดูแลการเปิดเผยข้อมูลของพรรคการเมือง เช่น งบการเงินประจำปี จำนวนเงินบริจาครายเดือน รายงาน การใช้จ่ายเงินสนับสนุน รายงานการดำเนินกิจการของ พรรคการเมือง เป็นต้น จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ของ สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งทำให้ทราบว่าปัจจัยที่ มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลของพรรคการเมืองคือ ข้อ กำหนดในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย พรรคการเมือง พ.ศ. 2550 ซึ่งผู้วิจัยถือว่าเป็นการ เปิดเผยตามข้อบังคับ (Mandatory Disclosure) ส่วนการ เปิดเผยโดยความสมัครใจ (Voluntary Disclosure) นั้น พรรคการเมืองจะเปิดเผยตามดุลยพินิจของตนผ่านสื่อ ต่างๆ ไม่มีการเปิดเผยผ่านสำนักงานคณะกรรมการการ เลือกตั้ง

Ives et.al (2004) ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ในการจัด ทำงบการเงินของหน่วยงานภาครัฐของสหรัฐอเมริกาไว้ว่า ให้จัดทำเป็นไปตามข้อกำหนดของ Governmental Accounting Standards Board (GASB) โดยงบการเงินที่ จัดทำขึ้นต้องตอบสนองความต้องการของกลุ่มผู้ใช้งบการเงินภายนอก 3 กลุ่มหลัก ได้แก่ ประชาชนทั่วไป ตัวแทน ของประชาชน และเจ้าหน้าที่ ซึ่งงบการเงินที่จัดทำขึ้นต้อง ให้สารสนเทศที่เพียงพอสำหรับผู้ใช้งบในการประเมินและ การตัดสินใจทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง แม้ว่าวัตถุประสงค์ในการใช้งบการเงินของผู้ใช้งบกลุ่ม ต่างๆ ในสหรัฐอเมริกาก็จะแตกต่างกันออกไป และผลที่ได้

จากการศึกษาประการหนึ่งคือ ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มต้องการให้หมายเหตุประกอบงบการเงินมีลักษณะครบถ้วนรัดกุมในข้อมูลทางการเงินที่จำเป็น และหากการจัดทำบัญชีไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้ใช้งบการเงินยังต้องการให้มีการเปิดเผยส่วนนั้นให้ทราบด้วย (Hay and Antonio, 1990)

สำหรับประเทศไทยนั้น มาตรา 44 ในหมวดที่ 3 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550 กำหนดให้คณะกรรมการบริหารพรรคการเมืองมีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารการเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ของพรรคการเมืองและสาขาพรรคการเมือง ตลอดจนการจัดให้มีการทำบัญชีให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และในกรณีที่มีการจัดตั้งสาขาพรรคการเมือง ให้ประธานสาขาพรรคการเมืองจัดให้มีการทำบัญชีสาขาพรรคการเมืองและรับรองความถูกต้อง ตลอดจนจัดส่งบัญชีของสาขาพรรคการเมืองเพื่อแสดงรวมไว้ในบัญชีของพรรคการเมือง

ในการจัดทำงบการเงินพรรคการเมืองนั้น ไม่ได้อำหนดชัดเจนในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550 ว่าให้ใช้มาตรฐานการบัญชีไทยซึ่งออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของพรรคการเมือง แต่ระบุไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 56 ว่าต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและรับรองการสอบบัญชี ในการดำเนินการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะระบุไว้อย่างชัดเจนในการให้ความเชื่อมั่นในวรรคความเห็นว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ซึ่ง “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ในที่นี้หมายถึงมาตรฐานการบัญชีไทยซึ่งออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ดังนั้น จึงตีความได้ว่างบการเงินของพรรคการเมืองที่ต้องจัดทำและนำเสนอต่อสาธารณชนนั้นได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งแม่บทการบัญชีเนื่องจากงบการเงินของพรรคการเมืองอาจมีความแตกต่างจากงบการเงินของบริษัททั่วไปในบางจุด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสรุปการเปรียบเทียบคุณลักษณะของงบการเงินเพื่อระบุความเหมือนและความแตกต่างในตารางที่ 1 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบลักษณะของงบการเงินโดยรวมของงบการเงินพรรคการเมืองและงบการเงินทั่วไป

ประเด็นพิจารณา	งบการเงินพรรคการเมือง	งบการเงินทั่วไป
1) ความหมาย	งบการเงินพรรคการเมือง หมายถึง รายงานผลการดำเนินงานเกี่ยวกับการบริหารด้านการเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดของพรรคการเมือง และสาขาพรรคการเมือง ซึ่งจะไม่แสดงผลการดำเนินงานทางการเงินในรูปแบบของกำไรขาดทุน แต่จะแสดงในรูปแบบของรายได้สูงหรือต่ำกว่าค่าใช้จ่าย (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	งบการเงิน หมายความว่า รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลง ฐานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงานโดยบุคคล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบ หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน (มาตรา 4, พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543)

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบลักษณะของงบการเงินโดยรวมของงบการเงินพรรคการเมืองและงบการเงินทั่วไป (ต่อ)

ประเด็นพิจารณา	งบการเงินพรรคการเมือง	งบการเงินทั่วไป
2) ส่วนประกอบของงบการเงิน	งบการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วย 1. งบดุล 2. งบรายได้และค่าใช้จ่ายของพรรคการเมือง (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย 1. งบดุล 2. งบกำไรขาดทุน 3. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ 4. งบกระแสเงินสด 5. หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และคำอธิบายอื่น (วรรค 8, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2530) เรื่องการนำเสนองบการเงิน)
3) วัตถุประสงค์ของงบการเงิน	1. เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการเงินของพรรคการเมืองเป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 2. เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการทำบัญชีและงบการเงินของพรรคการเมืองเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด และเป็นมาตรฐานเดียวกัน 3. เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการเงินของพรรคการเมืองเป็นไปด้วยความโปร่งใส มีระบบการควบคุม ตรวจสอบ และสามารถเปิดเผยต่อสาธารณชนได้ (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	งบการเงินจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ (วรรค 12, แม่บทการบัญชี)
4) งบดุล	งบแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สินและทุนของพรรคการเมือง เป็นการแสดงฐานะของการดำเนินการของพรรคการเมือง ณ วันที่มีการปิดบัญชี ซึ่งตามกฎหมายกำหนดคือวันสิ้นปีปฏิทิน (31 ธันวาคม) (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	งบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการอันประกอบด้วยรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันใดวันหนึ่ง (การวิเคราะห์งบการเงิน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2550)

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบลักษณะของงบการเงินโดยรวมของงบการเงินพรรคการเมืองและงบการเงินทั่วไป (ต่อ)

ประเด็นพิจารณา	งบการเงินพรรคการเมือง	งบการเงินทั่วไป
5) งบรายได้และค่าใช้จ่ายของพรรคการเมือง/งบกำไรขาดทุน	รายการเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละวันตลอดงวดที่มีการดำเนินกิจการ (ถึงวันสิ้นปีปฏิทิน) และแสดงผลการดำเนินงานว่ามีรายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเท่าใด เป็นการรายงานความก้าวหน้าทางการเงินของกิจการพรรคการเมืองและสาขาพรรคการเมืองซึ่งเหมือนกับงบกำไรขาดทุนของกิจการที่มุ่งหวังกำไร แต่มีข้อแตกต่างกันคือผลต่างระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายจะไม่เรียกว่า 'กำไรขาดทุน' แต่จะเรียกว่า 'รายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย' ซึ่งจะนำไปสะสมไว้ในทุนของพรรคการเมืองและสาขาพรรคการเมืองอย่างน้อยต้องแสดงที่มาของรายได้ เช่น ได้รับจากเงินบริจาค เงินสนับสนุนจากรัฐ และรายได้อื่นๆ ที่มี กับทางใช้ไปของค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการของพรรคการเมือง โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้งต้องแสดงไปโดยชัดเจน (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 25๕๐)	งบแสดงผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ (การวิเคราะห์งบการเงิน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2550)
6) ความหมายของรายได้	รายได้ หมายถึง รายได้อันแท้จริง ที่เป็นของงวดบัญชีนั้นๆ ซึ่งมีการรับเป็นเงินสดหรือเช็คส่วนหนึ่ง และจำนวนที่ค้างรับก็อาจต้องนำมาปรับปรุงเข้าไปด้วย ขณะเดียวกันก็เป็นรายได้ของงวดบัญชีหน้ารวมอยู่ก็อาจต้องทำการปรับปรุงโดยหักออกจากรายได้ (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น (วรรค 70.1, แม่บทการบัญชี)
7) ความหมายของค่าใช้จ่าย	ค่าใช้จ่าย หมายถึง ค่าใช้จ่ายอันแท้จริงของงวดบัญชีนั้นๆ ซึ่งมีทั้งการจ่ายเป็นเงินสดหรือเช็คส่วนหนึ่ง และจำนวนที่ค้างไม่ได้จ่ายก็อาจต้องทำการปรับปรุงเข้าไปด้วย และถ้าเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีหน้ารวมอยู่ด้วยก็อาจต้องทำการปรับปรุงโดยหักออกจากค่าใช้จ่าย (คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง, 2549)	ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น (วรรค 70.2, แม่บทการบัญชี)

แม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีของไทยไม่ได้กำหนดประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายโดยเฉพาะเจาะจง เนื่องจากประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นั้น สามารถเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบโดยอาจเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะการดำเนินธุรกิจของแต่ละกิจการในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม อีกทั้งยังอ้างอิงถึงมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันอีกด้วย กล่าวคือ นอกเหนือจากการแบ่งรายได้ออกเป็น 3 ประเภทหลักตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 แล้ว ยังอาจมีรายได้อื่นๆ อีก อาทิ รายได้จากสัญญาเช่าระยะยาว เงินปันผลซึ่งเกิดจากเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย รายได้ตามสัญญาประกันภัยสำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจประกันภัย เป็นต้น แต่ในการจัดทำงบการเงินพรรคการเมืองนั้น ผู้จัดทำบัญชีควรจัดประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550 ทั้งนี้เนื่องจากลักษณะการดำเนินกิจกรรมของพรรคการเมืองมีความคล้ายคลึงกัน จึงสามารถกำหนดเป็นการเฉพาะเจาะจงในแต่ละรายการได้ ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายของงบการเงินพรรคการเมือง และงบการเงินทั่วไป

จะเห็นได้ว่า งบการเงินของพรรคการเมืองจะให้ความสำคัญต่อประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของคณะกรรมการการเลือกตั้ง ในขณะที่งบการเงินโดยทั่วไปนั้น งบการเงินบัญชีจะกำหนดว่ากิจการอาจแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ในหลายลักษณะเพื่อการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยทั่วไปจะพิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก ผลของการแยกการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกันและการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในหลายลักษณะ ทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในแง่มุมที่ต่างกันและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ เช่น กำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี และกำไรสุทธิ นอกจากลักษณะของงบการเงินโดยรวมที่แตกต่างกันบางส่วนแล้ว ยัง

ปรากฏความแตกต่างเกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำ และนำเสนองบการเงินในด้านต่างๆ อีกด้วย

งบการเงินพรรคการเมืองได้รับการจัดพิมพ์และเผยแพร่เป็นการสาธารณะโดยสำนักการเลือกตั้ง การเมืองและการออกเสียงประชามติ สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง โดยจัดพิมพ์เป็นรูปเล่มรวบรวมงบการเงินของทุกพรรคการเมืองที่นำเสนองบการเงินภายในปีบัญชีนั้นๆ โดยมีคำนำจากเลขาธิการคณะกรรมการการเลือกตั้ง และประกาศนายทะเบียนพรรคการเมืองจากประธานคณะกรรมการการเลือกตั้ง เรื่องงบการเงินของพรรคการเมืองประจำปี ให้ข้อมูลโดยสรุปเกี่ยวกับกฎหมายพรรคการเมืองในมาตราที่เกี่ยวข้อง รายละเอียดการดำเนินงานที่ปฏิบัติและไม่ปฏิบัติตามกฎหมายทั้งมวล รวมทั้งการดำเนินการตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

รูปแบบการนำเสนอของงบการเงินของพรรคการเมืองเหมือนกับงบการเงินโดยทั่วไปเนื่องจากจัดทำด้วยมาตรฐานการบัญชีไทยเช่นเดียวกัน แต่จะมีรายการในงบการเงินจำนวนน้อยและเป็นรายการที่ไม่ซับซ้อน งบการเงินพรรคการเมืองแบ่งออกเป็น 3 องค์ประกอบหลักได้แก่ งบดุล งบรายได้และค่าใช้จ่าย และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งมีรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแนบมาด้วย ในกรณีที่พรรคการเมืองใดถูกสั่งยุบพรรคในระหว่างปีบัญชีจะมีคำสั่งศาลรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับการยุบพรรคแนบมาด้วย นอกจากนี้ บางพรรคการเมืองมีการเปิดเผยรายละเอียดประกอบงบการเงินแยกเป็นอีกหนึ่งองค์ประกอบเพื่อใช้อธิบายรายละเอียดปลีกย่อยของรายการต่างๆ ในงบการเงินซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าควรนำเสนอเป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุประกอบงบการเงินมากกว่า เนื่องจากการแยกเป็นอีกหนึ่งองค์ประกอบดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความสับสนได้ ข้อสังเกตที่สำคัญของงบการเงินพรรคการเมืองมีดังต่อไปนี้

- รายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนมีจำนวนน้อยมาก
- ไม่มีรายการหนี้สินไม่หมุนเวียน
- ไม่มีงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของ

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายของงบการเงินพรรคการเมือง และงบการเงินทั่วไป

ประเด็นพิจารณา	งบการเงินพรรคการเมือง	งบการเงินทั่วไป
ประเภทของรายได้	พรรคการเมืองอาจมีรายได้ ดังต่อไปนี้ (1) เงินค่าธรรมเนียมและค่าบำรุงพรรคการเมือง (2) เงินที่ได้จากการจำหน่ายสินค้าหรือบริการของพรรคการเมือง (3) เงิน ทรัพย์สิน และประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ ที่ได้จากการจัดกิจกรรมหาทุนของพรรคการเมือง (4) เงิน ทรัพย์สิน และประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ ที่ได้จากการบริจาคแก่พรรคการเมือง (5) เงินอุดหนุนจากกองทุน (6) ดอกผลของเงินและรายได้จากทรัพย์สินของพรรคการเมือง (7) รายได้อื่น (มาตรา 53, พ.ร.ป. ว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550)	รายได้แบ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 ได้ดังนี้ (1) การขายสินค้า (2) การให้บริการ (3) การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของพรรคการเมือง ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล (วรรค 1, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37)
ประเภทของค่าใช้จ่าย	พรรคการเมืองต้องใช้จ่ายเงินเพื่อดำเนินกิจกรรมทางการเมืองหรือส่งผู้สมัครเข้ารับเลือกตั้งเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรตามแผนการใช้จ่ายเงินดังนี้ (1) ค่าตอบแทนบุคลากรของพรรคการเมือง และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบุคลากรทางการเมือง (2) ค่าใช้จ่ายในการบริหารพรรคการเมือง และสาขาพรรคการเมือง (3) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเลือกตั้ง (4) ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมความเป็นประชาธิปไตยในพรรคการเมือง (5) ค่าใช้จ่ายในการให้ความรู้ และการส่งเสริมการมีส่วนร่วมของประชาชน (6) ค่าใช้จ่ายอื่นตามที่คณะกรรมการการเลือกตั้งประกาศกำหนด (มาตรา 87, พ.ร.ป. ว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550)	ไม่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเจาะจงระบุถึงประเภทของค่าใช้จ่าย กล่าวไว้กว้างๆ ดังนี้ กิจการต้องนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยการจัดประเภทตามลักษณะหรือตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายภายในกิจการที่ให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้ดีกว่า (วรรค 88, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนองบการเงิน) กิจการจะจัดประเภทรายละเอียดย่อยค่าใช้จ่ายเพื่อเน้นให้เห็นถึงส่วนประกอบต่างๆ ของผลการดำเนินงาน ซึ่งอาจแตกต่างกันในด้านความถี่ของการเกิดรายการ โอกาสและการคาดคะเนผลกำไรหรือผลขาดทุน รายละเอียดดังกล่าวกิจการเลือกนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามลักษณะหรือตามหน้าที่ก็ได้ (วรรค 90, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนองบการเงิน)

- ไม่มีการอ้างถึงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำบัญชี
- ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญสำหรับรายการบัญชีที่มีสาระสำคัญ

จากประเด็นต่างๆ ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ปัญหาการเงินของพรรคการเมืองที่สำคัญเป็นปัญหาในเชิงโครงสร้างที่ขาดความเป็นอิสระที่จะมีเงินทุนเป็นของตนเองอย่างเพียงพอ ทำให้ต้องพึ่งพากลุ่มนายทุนนำมาซึ่งประโยชน์ต่างตอบแทนภายหลัง การเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอและเหมาะสมถือเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่น่าจะแก้ปัญหาดังกล่าวได้ เพราะนอกจากจะทำให้สามารถตรวจสอบได้โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้แล้ว สาธารณชนยังสามารถเข้าถึงและมีส่วนร่วมในการรับรู้ และตรวจสอบข้อมูลเหล่านั้นได้อีกทางหนึ่งด้วย การเปิดเผยข้อมูลในภาคธุรกิจที่มีการศึกษาวิจัยกันเป็นจำนวนมากนั้นแสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินให้ความสำคัญกับทั้งปริมาณและคุณภาพของข้อมูลเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจมากขึ้น ปัจจุบันผู้ใช้งบการเงินพรรคการเมืองโดยตรง ได้แก่ หัวหน้าพรรคการเมืองซึ่งใช้ในการประเมินฐานะทางการเงินและจัดทำแผนโครงการสำหรับปีงบประมาณต่อไป และสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งซึ่งใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องมากกว่าความเหมาะสมในการจัดทางการเงิน ทางด้านประชาชนไทยยังไม่ใช้งบการเงินพรรคการเมืองประกอบการตัดสินใจอย่างแพร่หลายนัก

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรสำหรับงานวิจัยนี้คือ งบการเงินประจำปีของพรรคการเมืองตั้งแต่มีการจัดตั้งพรรคการเมืองเป็นต้นมา ซึ่งมีจำนวนโดยประมาณว่า 1,000 งบ และกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ งบการเงินประจำปีของพรรคการเมืองในช่วงปี พ.ศ. 2545-2548 ที่จัดพิมพ์เผยแพร่โดยสำนักกิจการพรรคการเมืองและการออกเสียงประชามติ สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง (123 งบ) และเลือกเฉพาะงบการเงินที่ดำเนินการถูกต้องเป็นไปตามมาตรา

37-40 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2541 และมีข้อมูลครบถ้วน ซึ่งได้งบการเงินของพรรคการเมืองจำนวน 104 งบ สำหรับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ก็ใช้การศึกษาเปรียบเทียบนั้นใช้งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2550 ที่มีข้อมูลครบถ้วนจำนวน 47 งบ จากทั้งสิ้น 49 บริษัท

วิธีการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่างบการเงินพรรคการเมืองมีการเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และเปรียบเทียบระหว่างงบการเงินของพรรคการเมืองกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เพื่อการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ โดยจะจัดทำแบบตรวจสอบ (Checklist) เกี่ยวกับการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินพรรคการเมือง จำนวน 30 ข้อ และให้คะแนนงบการเงินโดยพิจารณาว่างบการเงินของกลุ่มตัวอย่างมีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในแบบตรวจสอบหรือไม่ หากปฏิบัติตามจะให้ 1 คะแนน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามจะไม่มีคะแนน

นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังศึกษาว่างบการเงินพรรคการเมืองที่จัดทำนั้นมีลักษณะเชิงคุณภาพที่เหมาะสมตามแม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินหรือไม่ ซึ่งจะศึกษาโดยจะศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาในการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการยุบพรรค และเพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างถ่องแท้ งานวิจัยนี้ยังศึกษาเพิ่มเติมเรื่องการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการรับรู้และวัดค่ารายการ (Recognition and Measurement) โดยสุ่มเลือกงบการเงินพรรคการเมืองบางหนึ่งมาเป็นกรณีศึกษาและใช้วิธีการวิเคราะห์เอกสาร

(Document Analysis) ในการวิเคราะห์ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินโดยอาศัยกรอบการพิจารณาตามแม่บทการบัญชี

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากยังไม่มีการศึกษาวิจัยเรื่องงบการเงินพรรคการเมืองโดยตรงทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ทำให้ผู้วิจัยมีข้อมูลจำกัด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใช้วิธีการสัมภาษณ์รายบุคคลโดยเน้นผู้มีที่ประสบการณ์ในการทำงานแต่ละด้านเป็นเวลานาน และผู้เชี่ยวชาญทางด้านวิชาการในแต่ละด้านประกอบด้วย การบัญชี การสอบบัญชี และกฎหมายพรรคการเมือง เพื่อระบุถึงปัญหาทั้งในเชิงทฤษฎีและปฏิบัติ สร้างความรู้ความเข้าใจเพิ่มเติมจากการศึกษาจากเอกสาร รวมทั้งขอคำแนะนำเกี่ยวกับการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสร้างลักษณะเชิงคุณภาพที่ดีของงบการเงินพรรคการเมือง

ผลการวิจัย

จากการพิจารณาสภาพคล่องจากข้อมูลงบการเงินพรรคการเมือง พบว่ากลุ่มตัวอย่างร้อยละ 72 มีจำนวนสินทรัพย์น้อยกว่าหนี้สิน แสดงว่าพรรคการเมืองส่วนใหญ่มีสภาพคล่องภายในต่ำ ประกอบกับพรรคการเมืองส่วนใหญ่มีรายได้ต่ำกว่ารายจ่ายสะสมมาทุกปีอย่างต่อเนื่อง ทำให้อาจจะต้องพึ่งพาเงินทุนจากภายนอกเพื่อดำเนินกิจกรรมทางการเมืองในอนาคต ข้อมูลดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยของสันต์ โชคงพงษ์อุดมชัย (2561) ที่ระบุถึงปัญหาการขาดความเป็นอิสระที่จะมีเงินทุนเป็นของตัวเอง ทำให้พรรคการเมืองต้องพึ่งพาแหล่งเงินทุนอื่นไม่ว่าจากบุคคลในพรรคที่มีฐานะ หรือกลุ่มภายนอกที่พร้อมให้การสนับสนุน ต่างกันตรงที่ พรรคการเมืองจำนวนมากในปัจจุบันไม่มีแหล่งเงินทุนให้พึ่งพา เนื่องจากกลุ่มนายทุนมักจะให้ความมั่นใจกับพรรคการเมืองขนาดใหญ่ที่มีสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรในรัฐสภาจำนวนมากว่า ข้อมูลดังกล่าวสะท้อนถึงโอกาสในการมีอยู่ของประโยชน์ต่างตอบแทนระหว่างพรรคการเมืองกับกลุ่มนายทุนในสังคมไทย

ในการประเมินผลการดำเนินงาน พบว่าสัดส่วนของกลุ่มตัวอย่างที่แสดงรายได้ต่ำกว่ารายจ่ายมีมากที่สุดคือ อัตราร้อยละ 80 สอดคล้องกับข้อมูล que แสดงถึงสภาพคล่อง เนื่องจากรายได้ที่ต่ำกว่ารายจ่ายจะถูกลดไปสะสมอยู่ในส่วนของทุนทำให้เกิดจำนวนติดลบเพิ่มขึ้นทุกปี ข้อเท็จจริงดังกล่าวถือเป็นปัจจัยลบต่อความสามารในการบริหารงานของพรรคการเมือง รายได้หลักที่สำคัญของพรรคการเมือง ได้แก่ เงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมือง เนื่องจากว่า หนี้สินสัดส่วนเงินอุดหนุนต่อรายได้รวมที่สูงถึงร้อยละ 55 โดยเฉพาะในปี พ.ศ. 2548 ที่มีความเสี่ยงว่าเงินอุดหนุนต่อรายได้รวมถึงร้อยละ 69 ซึ่งการที่เงินอุดหนุนโดยรัฐสูงขึ้นน่าจะมีข้อดีตรงที่การลดบทบาทของผู้บริจาครายใหญ่ในการตัดสินใจทางการเมือง

จากการรวบรวมความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีงบการเงินพรรคการเมืองของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า ร้อยละ 96 เป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ร้อยละ 3 เป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ และปีเพียงร้อยละ 1 เท่านั้นที่ไม่แสดงความเห็นต้องงบการเงิน ผลการประเมินตามแบบตรวจสอบ (Checklist) จำนวน 30 ข้อเกี่ยวกับการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีสรุปได้ดังนี้

1. ข้อ 1 เรื่ององค์ประกอบของงบการเงิน เนื่องจากงบการเงินพรรคการเมืองไม่ต้องจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ และงบกระแสเงินสด ดังนั้นหากตรวจสอบเพียง 3 องค์ประกอบหลักที่เหลือพบว่า งบการเงินในกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดได้จัดทำครบถ้วนแล้วตามคู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมือง พ.ศ. 2549

2. ข้อ 2 เรื่องการเปิดเผยถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ผลการประเมินมีระดับต่ำ เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่ได้รับรู้ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ทั้งที่ต้องเปิดเผยถึงการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

อย่างชัดเจนโดยไม่มีเงื่อนไขและควรระบุถึงกฎระเบียบหรือข้อบังคับอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย

3. ข้อ 3-7 เรื่องเกณฑ์คงค้าง การนำเสนอและจัดประเภทรายการ หลักการความมีสาระสำคัญ และการหักกลบ มีผลการประเมินเฉลี่ยค่อนข้างสูง แสดงว่างบการเงินพรรคการเมืองมีหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนอของงบการเงิน ยกเว้นข้อที่ 6 เรื่องความมีสาระสำคัญ เนื่องจากงบการเงินพรรคการเมืองจะแสดงจำนวนเงินในระดับทศนิยม 2 ตำแหน่ง รวมทั้งรายการที่มีมูลค่าต่ำและเป็นรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำอย่างละเอียดมากเกินไป ทั้งๆ ที่พรรคการเมืองไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดหากข้อมูลนั้นไม่มีสาระสำคัญ

4. ข้อ 8 เรื่องการแสดงผลเปรียบเทียบ มีผลการประเมินระดับปานกลางค่อนข้างต่ำ เนื่องจากงบการเงินพรรคการเมืองส่วนมากนำเสนอข้อมูลเพียงปีเดียวเท่านั้นซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการยึดเอางบการเงินของพรรคการเมืองที่มีอายุยาวนานซึ่งล้วนนำเสนอข้อมูลเพียง 1 ปีเป็นเกณฑ์โดยไม่คำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้นำเสนอทั้งข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนาเปรียบเทียบกันด้วย หากข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินของงวดบัญชีปัจจุบันได้ดีขึ้น

5. ข้อ 9-11 เรื่องการระบุชื่อของงบการเงิน และรอบระยะเวลาที่รายงาน พบว่า งบการเงินในกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดได้ระบุครบถ้วน

6. ข้อ 12-14 เรื่องการแสดงผลสินทรัพย์และหนี้สิน เป็นรายการหมุนเวียนและเมฆหมุนเวียนในงบดุล ข้อ 16 และ 17 เรื่องการแสดงผลและการจัดประเภทรายการย่อยในงบดุล ข้อ 18 เรื่องการรับรู้รายได้และรายจ่ายในงบรายได้และค่าใช้จ่าย ข้อ 20 เรื่องการแสดงผลรายการ หัวข้อเรื่องและยอดรวมย่อยในงบรายได้และค่าใช้จ่าย และข้อ 21 เรื่องการแสดงผลรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นรายการพิเศษ มีผลการประเมินอยู่ในระดับสูงเนื่องจากรายการต่างๆ ข้าง

ต้นจัดเป็นข้อกำหนดขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับรูปแบบการนำเสนอของงบการเงินโดยทั่วไป แม้ว่าข้อกำหนดเกี่ยวกับห้ามแสดงรายการพิเศษจะถือเป็นข้อกำหนดที่แก้ไขใหม่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) แต่รายการพิเศษสำหรับงบการเงินพรรคการเมืองเป็นรายการที่เกิดขึ้นได้ยากอยู่แล้ว ดังนั้น จึงตรวจสอบไม่พบการแสดงผลรายการพิเศษทั้งที่เกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด

7. ข้อ 15 และ 19 เรื่องการประกอบของงบดุลและงบกำไรขาดทุน ผลประเมินมีคะแนนเป็นศูนย์ เนื่องจากงบการเงินพรรคการเมืองนั้นมีจำนวนรายการน้อยกว่ารายการที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชีมาก และส่วนใหญ่เป็นรายการซ้ำเดิมทุกปี

8. ข้อ 22 เรื่องการเปิดเผยรายการที่มีสาระสำคัญในงบรายได้และค่าใช้จ่าย มีผลการประเมินในระดับต่ำ โดยรายการที่มีสาระสำคัญในงบรายได้และค่าใช้จ่าย ได้แก่ รายรับเงินบริจาค รายรับเงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมือง (กองทุนฯ) รายจ่ายในการบริหารพรรคการเมืองและสาขาพรรคการเมือง รายจ่ายตามโครงการที่แจ้งต่อกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมือง และรายจ่ายเกี่ยวกับการเลือกตั้ง (สำหรับปีที่มีการเลือกตั้ง) จากการตรวจสอบพบว่าพรรคการเมืองส่วนมากไม่เปิดเผยรายละเอียดของรายการที่มีสาระสำคัญดังกล่าว อย่างไรก็ตามมีบางพรรคการเมืองเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างชัดเจนและเหมาะสม โดยผู้วิจัยแยกนำเสนอในแต่ละรายการดังต่อไปนี้

- รายรับเงินบริจาค มีการเปิดเผยรายละเอียดผู้บริจาครายใหญ่ และมีการเปิดเผยแยกตามประเภทผู้ลงสมัครรับเลือกตั้ง เช่น สมาชิกผู้แทนราษฎร สมาชิกสภากรุงเทพมหานคร เป็นต้น
- รายรับเงินอุดหนุนจากกองทุนฯ มีการเปิดเผยเงินอุดหนุนแยกตามรายโครงการที่ยื่นต่อกองทุนฯ เพื่อขอรับเงินอุดหนุน

- รាយจ่ายในการบริหารพรรคการเมืองและสาขาพรรคการเมือง มีการเปิดเผยแยกรายจ่ายสำนักงานใหญ่ กับสาขาพรรคการเมือง
- รายจ่ายตามโครงการที่แจ้งต่อกองทุนฯ มีการเปิดเผยรายจ่ายแยกตามโครงการที่ยื่นต่อกองทุนฯ เพื่อขอรับเงินอุดหนุน
- รายจ่ายเกี่ยวกับการเลือกตั้ง มีการเปิดเผยรายจ่ายแยกระหว่างส่วนกลาง และส่วนภูมิภาค

9. ข้อ 23 เรื่องข้อกำหนดเบื้องต้นเกี่ยวกับหมายเหตุประกอบงบการเงิน ข้อ 25 เรื่องลำดับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และข้อ 26 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ มีผลการประเมินในระดับต่ำ เรื่องดังกล่าวอาจจะถูกละเลยโดยผู้จัดทำบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเนื่องจากถือเป็นข้อมูลที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรง ข้อมูลเชิงปริมาณอื่นๆ ในความรู้สึกของบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งที่ในความเป็นจริงข้อมูลเหล่านี้จัดเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง

10. ข้อ 24 เรื่องการตรวจสอบเกี่ยวกับการอ้างอิงระหว่างบุคคล และงบรายได้และค่าใช้จ่าย กับหมายเหตุประกอบงบการเงินที่นำเสนออย่างเป็นระบบ มีผลการประเมินอยู่ในระดับปานกลางค่อนข้างสูง

11. ข้อ 27 เรื่องการเปิดเผยเกี่ยวกับคณะกรรมการดำเนินงานและนโยบายการบัญชีที่ใช้ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินคาดหวังว่าจะได้ทราบ และข้อ 30 เรื่องการเปิดเผยภูมิสำเนาและรูปแบบตามกฎหมายของกิจการ ประเทศที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งกิจการ หรืออยู่ตามที่จดทะเบียนคำอธิบายถึงลักษณะการดำเนินงาน และกิจกรรมหลักของกิจการ มีผลการประเมินอยู่ในระดับปานกลางค่อนข้างต่ำ

12. ข้อ 28 และ 29 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร และข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคตและที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันที่ในงบดุลตามลำดับ มีคะแนนเป็นศูนย์

ซึ่งอาจเป็นเพราะมีรายการบัญชีของงบการเงินพรรคการเมืองที่มีการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารและประมาณการต่ำ ทำให้รายการดังกล่าวไม่ได้รับความสนใจเท่าที่ควร

ในการทดสอบว่างบการเงินพรรคการเมืองเป็นการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนอของงบการเงินหรือไม่นั้น จะทำการทดสอบในรูปของสัดส่วน โดยทดสอบค่าสัดส่วนสำหรับกลุ่มตัวอย่างเป็นรายข้อ และกำหนดเกณฑ์ว่าถ้ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 จะถือว่ามีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ซึ่งผลการทดสอบทางสถิติ ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่ามีสัดส่วนของงบการเงินที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 แสดงว่า งบการเงินพรรคการเมืองมีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) โดยตารางที่ 3 แสดงว่ามีค่าสัดส่วนของงบการเงินพรรคการเมืองที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในช่วง 0.92-1.00 (ระดับนัยสำคัญ 0.01) และในช่วงร้อยละ 0-0.69

นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับสัดส่วนการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของงบการเงินพรรคการเมืองเป็นรายข้อมูลว่ามีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนอของงบการเงินหรือไม่ โดยกำหนดเกณฑ์ว่าถ้ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 จะถือว่ามีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผลการทดสอบทางสถิติพบว่า มีงบการเงินพรรคการเมืองจำนวน 93 งบ หรือคิดเป็นร้อยละ 89 มีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) และ มีงบการเงินพรรคการเมืองจำนวน 11 งบ หรือคิดเป็นร้อยละ 11 มีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ตารางที่ 3 แสดงผลการทดสอบค่าสัดส่วนเรียงตามจำนวนงบการเงินที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

ข้อ ที่	ประเด็นที่ระบุในแบบตรวจสอบอย่างย่อ	จำนวนงบ การเงินที่ปฏิบัติ ตามมาตรฐานฯ	ค่าสัดส่วน (Observed Prob.) จาก 104 งบ
ข้อที่มีค่าสัดส่วนของงบการเงินพรรคการเมืองที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในช่วง 0.92-1.00 (ระดับนัยสำคัญ 0.01)			
7	การหักกลบลบสินทรัพย์และหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย	104	1.00
9	การระบุชื่องบการเงิน	104	1.00
11	ระยะเวลาในการนำเสนอของงบการเงิน และวันที่ในงบดุล	104	1.00
20	การแสดงรายการ หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบกำไรขาดทุน	103	1.00
21	การแสดงรายการพิเศษ	103	1.00
4	การนำเสนอและจัดประเภทรายการบัญชี	103	0.99
12	รายการหมุนเวียนและรายการไม่หมุนเวียน	103	0.99
13	สินทรัพย์หมุนเวียน	103	0.99
14	หนี้สินหมุนเวียน	103	0.99
16	การแสดงรายการ หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบดุล	103	0.99
17	การจัดประเภทรายการย่อย	103	0.99
18	การรวมรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นกำไรหรือขาดทุน	101	0.97
5	การแยกแสดงรายการในงบการเงิน	100	0.96
3	เกณฑ์คงค้าง	97	0.93
10	การระบุชื่อส่วนประกอบของงบการเงิน	96	0.92
ข้อที่มีค่าสัดส่วนของงบการเงินพรรคการเมืองที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในช่วง 0.92-1.00 (ระดับนัยสำคัญ 0.01)			
24	การนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงิน	72	0.69
6	หลักการความมีสาระสำคัญ	46	0.44
25	การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	34	0.33
27	ลักษณะการดำเนินงานและนโยบายการบัญชี	31	0.30
30	ภูมิสำเนา รูปแบบทางกฎหมาย ลักษณะการดำเนินงาน	31	0.30
8	การแสดงผลเปรียบเทียบ	24	0.23
22	รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่สำคัญ	13	0.13
2	การเปิดเผยถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี	10	0.10
23	ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	8	0.08
1	องค์ประกอบของงบการเงิน	0	-
15	รายการในงบดุล	0	-
19	รายการกำไรขาดทุน	0	-
26	เกณฑ์การวัดมูลค่า และนโยบายการบัญชีอื่นๆ	0	-
28	การเปิดเผยพินิจของฝ่ายบริหาร	0	-
29	ข้อมูลสถิติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคตและที่มาของความไม่แน่นอน	0	-

สำหรับการเปรียบเทียบกับบริษัทจดทะเบียน พบว่า งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ มีคะแนนเต็มทุกข้อทั้งในส่วนของการประกอบของ งบการเงินและข้อพิจารณาโดยรวม (ข้อ 1-8) และ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน (ข้อ 9-30) ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องทำการทดสอบทางสถิติเนื่องจาก ระดับคะแนนเฉลี่ยของงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ มีค่าสูงกว่างบการเงิน พรรคการเมืองอย่างชัดเจน ทั้งนี้เป็นไปได้ว่าเกิดจาก กฎระเบียบและความเข้มงวดในการกำกับดูแลของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.) และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) รวมทั้งการให้ความสำคัญกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน

ในการวิเคราะห์ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน นั้น ผู้วิจัยได้รวบรวมวันที่ที่งบการเงินได้รับการจัดพิมพ์ เผยแพร่ต่อสาธารณชนในช่วงที่ทำการศึกษา พบว่า จะต้องใช้เวลาประมาณหนึ่งปีครึ่งถึงสองปีครึ่งกว่างบการเงิน พรรคการเมืองจะเผยแพร่สู่สาธารณชน ซึ่งด้วยระยะเวลา ที่ค่อนข้างนาน ข้อมูลดังกล่าวน่าจะสูญเสียความ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถ เปรียบเทียบงบการเงินพรรคการเมืองในรอบระยะ เวลา ที่ต่างกันเพื่อคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงินและผล การดำเนินงานของพรรคการเมือง รวมทั้งไม่สามารถ เปรียบเทียบงบการเงินระหว่าง พรรคการเมืองเพื่อ ประเมินฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานในจุดและ ช่วงเวลาเดียวกันได้ด้วย นอกจากนี้พรรคในการเผยแพร่ งบการเงินพรรคการเมืองที่เกิดจากลำดับขั้นตอนที่ยังยาก แล้ว ยังมีปัจจัยภายนอกที่ไม่สามารถควบคุมได้ เช่น การปฏิวัติรัฐประหาร ที่ทำให้การเผยแพร่งบการเงิน พรรคการเมืองล่าช้าออกไปอีก

หากเปรียบเทียบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ซึ่ง มีการเผยแพร่งบการเงินสู่สาธารณชนเช่นเดียว กันซึ่งมี การเผยแพร่ผ่านเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการ กากับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ภายใน

60 วัน ถือว่างบการเงินพรรคการเมืองมีขั้นตอนที่ยังยาก และยาวนานกว่ามาก ขั้นตอนที่เราเห็นว่าสามารถเร่ง หรือเลื่อนได้คือการตรวจสอบงบการเงินเพื่อเสนอข้อ ติชมคณะกรรมการการเลือกตั้ง เนื่องจากระบบการ งบการเงินพรรคการเมืองได้รับการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแล้ว และขั้นตอนในลักษณะเดียวกันสำหรับ งบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ก็ถูกเร่งรัดขึ้นภายหลัง การเผยแพร่งบการเงิน ผู้วิจัยเห็นเหตุผลที่ กลต. ไม่ ต้องมีขั้นตอนการตรวจสอบงบการเงินก่อนการเผยแพร่ ผ่านเว็บไซต์แต่ใช้วิธีตรวจสอบภายหลังนั้นเนื่องจาก กลต. มีความเชื่อใจผลงาของผู้สอบบัญชีที่ถูกต้องตั้ง โดย กลต. โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 61 แห่ง พระราชบัญญัติกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังนั้น หากคณะกรรมการการเลือกตั้งมีอำนาจใน ลักษณะเดียวกัน ก็น่าจะช่วยลดขั้นตอนในการเผยแพร่ งบการเงินพรรคการเมืองให้สั้นลง และทำให้งบการเงิน พรรคการเมืองมีลักษณะเชิงคุณภาพเกี่ยวกับความ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น

เนื่องจากในช่วงปี พ.ศ. 2545-2548 มีการประกาศ ยุบพรรคการเมืองโดยศาลรัฐธรรมนูญอาศัยอำนาจตาม พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2541 มาตรา 65 วรรคสอง เป็นจำนวนมาก ซึ่งควร มีการเปิดเผยข้อมูลการยุบพรรคในหมายเหตุประกอบ งบการเงินและในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากมีความสำคัญมากเพราะส่งผลกระทบต่อข้อ สมมติพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินว่าด้วยหลักการ ดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) จากการศึกษา คำสั่งยุบพรรคจากศาลรัฐธรรมนูญซึ่งจัดพิมพ์เผยแพร่มา พร้อมกับงบการเงินพรรคการเมือง พบว่าเหตุแห่งการยุบ พรรคการเมืองในช่วงเวลาดังกล่าวมักเป็นความผิดใน มาตราข้อใดข้อหนึ่ง เกิดจากพรรคการเมืองขนาดเล็กจำนวนมาก ที่ไม่สามารถทำตามข้อกำหนดของการจัดตั้งและดำรงอยู่ ของพรรคการเมืองได้ เช่น การจัดทำรายงานการใช้จ่าย เงินสนับสนุน การจัดหาสมาชิก การประชุมใหญ่ประจำปี เป็นต้น และจากการตรวจสอบงบการเงินพรรคการเมือง

พบว่า ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการยุบพรรคการเมืองทั้งในงบการเงินและรายงานการสอบบัญชี ผู้วิจัยเห็นว่าข้อมูลเกี่ยวกับการยุบพรรคเป็นรายการที่มีนัยสำคัญเนื่องจากหากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลหรือรายละเอียดประกอบ อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดพลาดเกี่ยวกับเนื้อหาสาระของงบการเงิน

ผู้สอบบัญชี ถือเป็นผู้ที่ให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงินพรรคการเมืองก่อนที่จะงบการเงินนั้นจะถูกส่งไปยังคณะกรรมการการเลือกตั้ง จึงควรให้ความสำคัญต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการยุบพรรคไม่ว่าจะในหมายเหตุประกอบงบการเงินของงบการเงินพรรคการเมืองหรือในรายงานการสอบบัญชี จากการเปรียบเทียบระยะห่างระหว่างวันที่คณะกรรมการการเลือกตั้งยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญกับวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี พบว่า จากพรรคการเมืองที่มีข้อมูลการยุบพรรคในช่วงปี พ.ศ. 2545-2548 ครบถ้วนจำนวน 24 พรรค มีพรรคการเมืองที่ถูกคณะกรรมการการเลือกตั้งยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญก่อนวันที่ในรายงานการสอบบัญชีจำนวน 6 พรรค หรือคิดเป็นร้อยละ 25 แสดงให้เห็นข้อบกพร่องทั้งของพรรคการเมืองและผู้สอบบัญชีที่ไม่จัดทำบัญชีภายใต้ข้อสมมติอื่น และเปิดเผยข้อเท็จจริงให้กับผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ ยังมีพรรคการเมืองที่ถูกคณะกรรมการการเลือกตั้งยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญหลังจากวันที่ในรายงานการสอบบัญชีไม่เกิน 90 วัน จำนวน 5 พรรค หรือคิดเป็นร้อยละ 21 แสดงให้เห็นว่าผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินจะเลยการพิจารณา ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินที่ถูกต้อง

กรณีศึกษาการจัดทำงบการเงินของพรรค

การเมืองแห่งหนึ่ง

ผู้วิจัยสุ่มเลือกงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2548 ของพรรคการเมืองแห่งหนึ่งมาศึกษาเรื่องการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการรับรู้และวัดค่ารายการ (Recognition and Measurement) โดยใช้วิธีการวิเคราะห์เอกสาร

(Document Analysis) ซึ่งประกอบด้วยงบการเงินพรรคการเมือง พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง แม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาว่างบการเงินพรรคการเมืองได้จัดทำอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ งบการเงินที่เลือกมาศึกษามีการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างไม่มีเงื่อนไข เพราะถือว่ามีข้อบกพร่องประกอบหลักในงบดุล และงบกำไรได้และค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

1. งบดุล

1.1 เงินสดและเงินฝากธนาคาร

เงินสดและเงินฝากธนาคารจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน และถือเป็นรายการที่มีขนาดใหญ่ที่สุดในงบดุล คิดเป็นร้อยละ 97.11 ของสินทรัพย์รวม มีการเปิดเผยรายละเอียดระหว่างเงินสดและเงินฝากธนาคารในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่มีการจัดทำงบกระแสเงินสดซึ่งแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินสดรับและจ่ายในแต่ละกิจกรรม อย่างไรก็ตาม พรรคการเมืองสามารถเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 25 เรื่องงบกระแสเงินสดได้ แต่ควรเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยอ้างถึงประกาศที่มีผลบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 เกี่ยวกับการยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีกับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด การรับรู้และวัดค่ารายการเงินสดสามารถกระทำได้อย่างง่ายโดยมีค่าของสินทรัพย์ (เงินสดและเงินฝากธนาคาร) ที่แน่นอน

1.2 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนประกอบด้วย เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่งและติดตั้ง ถือเป็นรายการที่มีขนาดใหญ่เป็นอันดับสองในงบดุลคิดเป็นร้อยละ 2.79 ของสินทรัพย์รวม การรับรู้รายการเกิดขึ้นเมื่อมีการรับมอบสินทรัพย์ซึ่งเหมาะสมตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจากมีการโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่สำคัญในตัวสินทรัพย์มาสู่พรรคการเมืองเรียบร้อยแล้ว

พรรคการเมืองเปิดเผยรายละเอียดแยกแยะระหว่างราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องและอัตราการค้าค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรแต่ละชนิด

2. งบรายได้ และค่าใช้จ่าย

2.1 รายได้รับบริจาค

จากการวิเคราะห์เอกสารพบว่าไม่มีการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้บริจาคและจำนวนเงินบริจาคในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งๆ ที่ถือเป็นรายได้หลักของงบการเงินซึ่งคิดเป็นร้อยละ 50 ของรายได้รวม และเป็นรายการที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติทางกฎหมายรวมทั้งประกาศของคณะกรรมการการเลือกตั้งที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการให้คำนิยามเกี่ยวกับความหมายและขอบเขตของเงินบริจาคให้ชัดเจน

เมื่อพิจารณาถึงการรับรู้ และวัดค่ารายการ (Recognition and Measurement) พบว่า มีระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับจำนวนเงินบริจาคในแต่ละช่วงและมีการกำหนดวงเงินขั้นสูงไว้ที่สิบล้านบาทต่อปี ดังนั้นหากพรรคการเมืองไม่ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด อาจจะทำให้เกิดบทลงโทษตามมาซึ่งจะส่งผลให้เงินบริจาคนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเนื่องจากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าพรรคการเมืองจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากเงินบริจาคนั้น

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550 ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเงินบริจาคมามากขึ้นโดยกำหนดขั้นตอนที่รัดกุมขึ้นสำหรับเงินบริจาคแต่ละชั้น รวมทั้งบทกำหนดโทษทางอาญาทั้งการจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่น้อยกว่าสามเท่า หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้ศาลเพิกถอนสิทธิเลือกตั้งมีกำหนด 5 ปี บทกำหนดโทษเหล่านี้ส่งผลโดยตรงเกี่ยวกับการรับรู้รายได้รับบริจาคซึ่งควรมีการตรวจสอบให้แน่ใจว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างถูกต้อง มิเช่นนั้นไม่เพียงจะไม่สามารถรับรู้รายได้ได้แต่อาจมีหนี้สินที่

อาจจะเกิดขึ้นจากค่าปรับหรือคดีความฟ้องร้องที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้

นอกจากนี้ สำหรับกรณีที่การบริจาคเป็นการให้หรือให้ใช้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ ให้คิดมูลค่าโดยคำนวณตามอัตราค่าเช่าหรือค่าตอบแทนตามปกติในทางการค้าในท้องถิ่นนั้น หรือค่าของสินค้านั้นก่อนถึงวันที่กลั่นบัญชี และในกรณีที่ไมอาจคิดมูลค่าได้ ให้ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นนั้นให้ชัดเจนเท่าที่จะกระทำได้ ข้อกำหนดดังกล่าวเทียบเคียงได้กับมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ในทางบัญชี ซึ่งอาจได้ข้อวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับอยู่แล้ว

เมื่อพิจารณาถึงการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) พบว่า มีระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนกำหนดให้ให้หัวหน้าพรรคการเมืองจัดทำประกาศบัญชีรายชื่อผู้บริจาค และจำนวนเงิน รายการทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดอันอาจคำนวณเป็นเงินได้ที่ได้รับบริจาคในแต่ละสัปดาห์ แล้วปิดประกาศไว้โดยเปิดเผย ณ ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ของพรรคการเมืองเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน และจัดส่งประกาศดังกล่าวให้นายทะเบียนทราบภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ประกาศ รวมทั้งสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งยังมีการเปิดเผยข้อมูลเงินบริจาคผ่านเว็บไซต์เป็นรายพรรคอีกด้วย

2.2 รายได้เงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมือง

จากการตรวจสอบเอกสารพบว่า ไม่มีการรับรู้รายได้เงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมืองในงบรายได้และค่าใช้จ่าย แต่แสดงรายละเอียดเงินรับจากกกต. เพื่อส่งคืน หักกลบกับค่าใช้จ่ายตามโครงการที่ได้รับเงินสนับสนุนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน จากนั้นนำผลต่างที่มีจำนวนรายรับสูงกว่ารายจ่ายจำนวน 894.12 บาท บันทึกเป็นหนี้สินหมุนเวียนเพื่อรอส่งคืน กกต. โดยเปิดเผยข้อมูลเงินรับและค่าใช้จ่ายดังกล่าวแยกตามรายโครงการจำนวน 12 โครงการ อย่างไรก็ตาม เงินรับและค่าใช้จ่ายดังกล่าวควรรับรู้ในงบรายได้และค่าใช้จ่าย

มากกว่าเนื่องจากถือเป็นรายได้ประเภทหนึ่งตามกฎหมายพรรคการเมือง (มาตรา 53, พ.ร.ป. พรรคการเมือง พ.ศ. 2550) และตรงตามนิยามการรับรู้รายได้ตามแม่บทการบัญชีที่กำหนดให้รับรู้รายได้เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ (วรรค 92, แม่บทการบัญชี)

เมื่อพิจารณาถึงการรับรู้และวัดค่ารายการ (Recognition and Measurement) พบว่ามีระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดสรรเงินสนับสนุนแก่พรรคการเมืองเป็นรายปี คุณสมบัติของพรรคการเมืองที่มีสิทธิ์ได้รับเงินสนับสนุน และข้อจำกัดของการสนับสนุนเงินสนับสนุน โดยพรรคการเมืองต้องจัดทำโครงการและแผนงานในการดำเนินกิจการยื่นต่อกกต. ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ กกต. ประกาศกำหนด ภายในเดือนสิงหาคมของทุกปี จากนั้นเมื่อผ่านการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบแล้ว พรรคการเมืองเพียงนำจำนวนเงินสนับสนุนที่ได้รับการจัดสรรมาบันทึกบัญชีเท่านั้น ผู้วิจัยเห็นว่าไม่มีความเสี่ยงที่จะเกิดความผิดพลาดทั้งเรื่องความถูกต้องของจำนวนเงิน และองค์การบันทึกบัญชีที่เหมาะสมเนื่องจากจำนวนเงินสนับสนุนทั้งหมดจะถูกบันทึกเป็นรายได้ของปีบัญชีนั้นๆ อยู่แล้ว ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดที่กระบวนการบัญชีจะต้องเสร็จสิ้นภายในวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่ได้รับการจัดสรร เพื่อไม่ให้ผูกพันวงเงินของกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมืองในปีถัดไป

ในระหว่างปีบัญชี จะมีกระบวนการติดตามและประเมินผลระหว่างการทำงานตามโครงการที่ได้ยื่นต่อกกต. (Ongoing Monitoring and Assessing) เช่น การจัดทำแผนการจ่ายเงินก่อนการเบิกจ่าย การคัดเลือกและมอบหมายให้สถาบันอุดมศึกษาของรัฐเป็นผู้ติดตามและประเมินผลการใช้จ่ายเงินของแต่ละพรรคการเมือง เป็นต้น ขั้นตอนที่มีความสำคัญต่อมาก็คือการจัดทำรายงานการเงินคงเหลือและรายงานการใช้จ่ายเงินสนับสนุน

เพื่อยื่นต่อ กกต. ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป เพื่อนำไปสู่กระบวนการติดตามและประเมินผลภายหลังการดำเนินการ (Post-Operated Monitoring and Assessing) ภายในเดือนมิถุนายนของปีถัดไป อย่างไรก็ตาม หากพบว่ามีค่าใช้จ่ายเงินอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่มีการจัดทำงบการเงินประจำปี ก็อาจถูกเรียกคืนเงินสนับสนุนพร้อมดอกเบี้ยได้ จะเห็นว่ารายได้เงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมืองก็มีความเสี่ยงในการรับรู้รายการผิดพลาดเช่นเดียวกับรายได้บริจาคเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้อง แต่ไม่มีความเสี่ยงเรื่องการคำนวณมูลค่าและจุดรับรู้รายได้เนื่องจากทั้งสองรายการถือเป็นรายการที่ไม่มี ความซับซ้อนในการรับรู้และวัดค่าแต่อย่างใด

2.3 ค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้ง

จากการตรวจสอบเอกสารพบว่า ค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้งมีสัดส่วนสูงสุดถึงร้อยละ 57.89 ของค่าใช้จ่ายรวม ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการอื่นๆ ก็ไม่มีความซับซ้อนในการรับรู้และวัดค่ารายการ รวมทั้งการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลแต่อย่างใด ค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้งในงบรายได้และค่าใช้จ่ายไม่รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตั้งอื่นซึ่งถูกจัดอยู่ในค่าใช้จ่ายตามโครงการที่ได้รับเงินสนับสนุนและนำไปหักกลับกับเงินสนับสนุนในข้อ 2.2 ดังนั้น หากต้องการทราบค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตั้งรวม ต้องนำข้อมูลจากสองแหล่งข้อมูลมารวมกัน ผู้วิจัยให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับพรรคการเมืองที่ไม่ได้เปิดเผยค่าใช้จ่ายตามโครงการที่ได้รับเงินสนับสนุนแยกตามรายโครงการว่าจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถระบุค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตั้งทั้งหมดได้ ส่งผลให้ลักษณะเชิงคุณภาพเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจลดลง ค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้งที่รับรู้ในงบรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นมีการเปิดเผยรายละเอียดเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินแยกแยะระหว่างการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรแบบเขตและแบบบัญชีรายชื่อ โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 73 และ 27 ตามลำดับ

โดยสรุปแล้ว การจัดทำงานการเงินของพรรคการเมืองที่เลือกมาศึกษานี้ไม่มีความบกพร่องเรื่องการรับรู้และวัดค่ารายการเนื่องจากรายการของพรรคการเมืองส่วนมากมีจำนวนน้อยและมีลักษณะซ้ำเดิมทุกปี แต่มีจุดอ่อนเกี่ยวกับการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูล ได้แก่ ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องและอัตราค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรแต่ละชนิด ไม่มีการเปิดเผยความหมายและขอบเขตของเงินบริจาครวมทั้งรายละเอียดเกี่ยวกับผู้บริจาคและจำนวนเงินบริจาค และไม่มีการรับรู้รายได้เงินอุดหนุนจากกองทุนเพื่อการพัฒนาพรรคการเมืองในงบรายได้และค่าใช้จ่าย

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการนำเสนอของงบการเงินพรรคการเมืองและเปิดเผยข้อมูลว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการนำเสนอของงบการเงินหรือไม่ การเปรียบเทียบระหว่างงบการเงินของพรรคการเมืองกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ และลักษณะเชิงคุณภาพที่เหมาะสมตามแม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินพรรคการเมือง

ผลการศึกษาพบว่า กลุ่มตัวอย่างพรรคการเมืองส่วนใหญ่มีขนาดเล็กมากถึงปานกลาง มีจำนวนสินทรัพย์น้อยกว่าหนี้สิน และมีทุนสะสมติดลบเป็นจำนวนมาก ซึ่งทำให้สภาพคล่องภายในของพรรคการเมืองต่ำมาก ประกอบกับมีจำนวนรายได้ต่ำกว่าค่าใช้จ่ายในแต่ละปี ที่ทำการศึกษา แสดงให้เห็นว่ากรรมการบริหารงานด้านการเงินของพรรคการเมืองอาจมีปัญหาคือ ต้องพึ่งพารายได้หลักจากเงินอุดหนุนจากกองทุน เพื่อการพัฒนาพรรคการเมือง ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่ายังมีการสนับสนุนจากประชาชนในระดับต่ำซึ่งอาจทำให้เข้าใจได้ว่าการดำเนินกิจกรรมทางการเมืองยังไม่สามารถเข้าถึงประชาชนได้ดีเพียงพอ

เมื่อนำผลคะแนนจากแบบตรวจสอบ (Checklist) ไปทดสอบค่าสถิติ ส่วนแบบรายข้อโดยวัดจำนวนงบการเงินพรรคการเมือง พบว่างบการเงินพรรคการเมืองมีการ

นำเสนอและเปิดเผยข้อมูลไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี และเมื่อนำผลการวิจัยดังกล่าวไปทดสอบค่าสถิติ ส่วนแบบรายข้อโดยวัดจำนวนข้อที่ทำการตรวจสอบ พบว่า งบการเงินพรรคการเมืองร้อยละ 89 มีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ในขณะที่มีงบการเงินพรรคการเมืองเพียงร้อยละ 11 เท่านั้นที่มีการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ผลการศึกษาเปรียบเทียบกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ จำนวน 47 งบ พบว่า งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ มีคะแนนเต็มทุกข้อ ซึ่งมีค่าสูงกว่างบการเงินพรรคการเมืองอย่างชัดเจน ทั้งนี้เป็นไปได้ว่าเกิดจากกฎระเบียบและความรับผิดชอบของหน่วยงานกำกับดูแล

ผลการศึกษา ลักษณะเชิงคุณภาพเกี่ยวกับการเผยแพร่ของงบการเงินและสารสนเทศพบว่า งบการเงินพรรคการเมืองมีขั้นตอนที่ยุ่งยากและยาวนานกว่าการเผยแพร่ข้อมูลของงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ผ่านเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มาก ในช่วงปีที่เลือกศึกษานั้นใช้เวลาประมาณหนึ่งปีครึ่งถึงสองปีครึ่งกว่าจะเปิดเผยงบการเงินพรรคการเมืองให้สาธารณชนทราบ ซึ่งจำเป็นต้องมีการกำหนดระยะเวลาที่ชัดเจนสำหรับขั้นตอนต่างๆ ในการเผยแพร่ของงบการเงินพรรคการเมืองเพื่อประโยชน์ในการควบคุมดูแลและปรับปรุงให้มีความเหมาะสมต่อไป

สำหรับผลการศึกษา ลักษณะเชิงคุณภาพเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่องการยุบพรรคการเมือง พบว่าเหตุแห่งการยุบพรรคการเมืองเป็นความผิดในมาตราข้างๆ เกิดจากพรรคการเมืองขนาดเล็กจำนวนมากที่ไม่สามารถทำตามข้อกำหนดของการจัดตั้งและดำรงอยู่ของพรรคการเมืองได้ และไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการยุบพรรคทั้งในงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อศึกษาเปรียบเทียบวันที่ที่คณะกรรมการการเลือกตั้งยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญกับวันที่ในรายงานการสอบบัญชี พบว่าทั้งผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้สอบบัญชีละเลยการพิจารณาถึงข้อสมมติในการจัดทำงานการเงินที่ถูกต้อง และจาก

กรณีศึกษาพบว่า การจัดทำงบการเงินของพรรคการเมืองที่เลือกมาศึกษานั้นไม่มีความบกพร่องเรื่องการรับรู้และวัดค่ารายการเนื่องจากรายการของพรรคการเมืองส่วนมากมีจำนวนน้อยและมีลักษณะซ้ำเดิมทุกปี แต่มีจุดอ่อนเกี่ยวกับการนำเสนอและเปิดเผยข้อมูล

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้ยังคงมีข้อจำกัดในด้านการเข้าถึงและปริมาณของกลุ่มตัวอย่างที่มีอยู่อย่างจำกัด งบการเงินอื่นที่นำมาเปรียบเทียบอาจไม่สามารถเทียบเคียงได้อย่างสมบูรณ์ เนื่องจากงบการเงินของหน่วยงานประเภทเดียวกันคือองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรอื่น ๆ นั้นไม่มีการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชน การให้ความร่วมมือของผู้จัดทำบัญชีของพรรคการเมืองโดยเฉพาะสำหรับพรรคการเมืองขนาดเล็ก การศึกษาวิจัยในอดีตทั้งในและต่างประเทศ ทั้งในด้านกฎหมายและการบัญชี ดังนั้น ผู้ที่สนใจและสามารถเข้าถึงข้อมูลงบการเงินขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไรอื่น ๆ อาจนำข้อมูลจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นแนวทางในการศึกษาเปรียบเทียบเพิ่มเติม ซึ่งผลการศึกษาที่ได้น่าจะมีประโยชน์ต่อการพัฒนางบการเงินพรรคการเมืองได้ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้ การวิจัยเกี่ยวกับเรื่องนี้มากขึ้นน่าจะเป็นการกระตุ้นให้สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลมีอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการดำเนินการของพรรคการเมืองและหัวหน้าพรรคการเมืองให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลกิจการที่ดีขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใสต่อสาธารณชน มีการประสานงานกับสภาวิชาชีพบัญชีในการจัดอบรมให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีรวมทั้งการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีให้เข้มงวดมากขึ้น โดยเฉพาะการตรวจสอบงบการเงินพรรคการเมืองที่แม้ว่าจะเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร แต่ส่งผลกระทบต่อประชาชนเป็นจำนวนมาก

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2550) การวิเคราะห์งบการเงิน. กรุงเทพมหานคร.
- ปกครอง สุนทรสุทธิ. (2549), พรรคการเมืองและการเลือกตั้งอิตาลี (ตอนที่ 1), วารสารพรรคการเมืองสัมพันธ์, เดือนเมษายน-มิถุนายน.
- ปรีชา หงษ์ไกรเลิศ. (2550), การสนับสนุนทางการเงินของระบบพรรคการเมืองอังกฤษ, วารสารพรรคการเมืองสัมพันธ์, เดือนกรกฎาคม-สิงหาคม.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2542), แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2542), มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2543), พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2547), พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547. กรุงเทพมหานคร.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2550), มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2550). กรุงเทพมหานคร.
- สันต์ โชคพงษ์อุดมชัย. (2544), ทิศทางการพัฒนาพรรคการเมืองตามรัฐธรรมนูญ และกฎหมายพรรคการเมืองฉบับปัจจุบัน, วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง. (2549), คู่มือการปฏิบัติงานของพรรคการเมืองปี 2549. กรุงเทพมหานคร.
- สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง. (2541), พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2541. กรุงเทพมหานคร.

สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง. (2550), พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ‘พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2541’ พ.ศ. 2550. กรุงเทพมหานคร.

สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง. (2550), พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง พ.ศ. 2550. กรุงเทพมหานคร.

ภาษาอังกฤษ

The Bulgarian Anti-Corruption Working Group. (2001), Corruption in Transition: The Bulgarian Experience. Available at www.seldi.net/latest_july30.DOC (November, 2009).

Cook, M.J. and Sutton, M.H. (1995), Summary Annual Reporting: A Cure for Information Overload, *Financial Executive* (Jan/Feb): 12-15.

Hay, L.E. and Antonio, J.F. (1990), What Users Want in Government Financial Reports, *Journal of Accountancy*, Vol. 170 (2): 91-98.

Ives, M., Razeq, J.R. and Hosch, G.A. (2004), *Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting*, 5ed. New Jersey: Pearson Education, Inc.

Wallace, R.S., Naser, O., and Nera, A. (1994), The relationship between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain, *Accounting and Business Research*: 41-53.