



แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19
เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

กาญจนา ประกอบแสง

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2556

**Practices of Listed Companies on The Stock Exchange of Thailand,
in Compliance with Accounting Standard 19: Employee Benefits.**

KANJANA PRAKOB SAENG

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
For the Degree of Master of Accountancy Program
Faculty of Accounting, Dhurakij Pundit University**

เลขทะเบียน.....	0227179
วันลงทะเบียน.....	- 4 พ.ย. 2556
เลขที่รับหนังสือ.....	๖๕๗,๙๕
	๗๔๕๖๕
	๒๕๕๖

2013



ใบรับรองวิทยานิพนธ์
คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
ปริญญา บัญชีมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์
ของพนักงาน

เสนอโดย กาญจนา ประกอบแสง
สาขาวิชา การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู
ได้พิจารณาเห็นชอบ โดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี)

..... กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(อาจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.จารวี ชยสมบัติ)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.เอกพล คงมา)

คณะบัญชีรับรองแล้ว

..... คณบดีคณะบัญชี
(อาจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

วันที่ 30 เดือน ๑๑ พ.ศ. ๒๕๕๖

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้อย่างสมบูรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์และความกรุณาอย่างดียิ่งจาก ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้ความรู้ คำปรึกษา ตรวจสอบ แก้ไขข้อบกพร่อง รวมถึงชี้แนะและช่วยเหลือในสิ่งต่างๆ แก่ผู้วิจัยด้วยดีตลอดมา จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยดี ผู้วิจัยมีความซาบซึ้งอย่างยิ่งต่อความเมตตากรุณาของท่านและขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย อีกทั้งจารึกพระคุณนี้ไว้มีลมเลื่อน

ขอขอบคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ กาญจนา มงคลนิพัทธ์ ที่กรุณาให้คำปรึกษาในด้านต่างๆ ด้วยดีเสมอมา จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยดี

ขอขอบคุณคุณวิยะดา จินดาอนุภาวัตต์ เลขานุการหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ที่คอยช่วยเหลือ ดูแล และประสานงานต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการจัดทำวิทยานิพนธ์นี้

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ คุณแม่ ที่เป็นที่รัก ที่ให้การสนับสนุนในทุกเรื่อง และเป็นกำลังใจที่สำคัญยิ่งสำหรับผู้วิจัย และขอขอบคุณเพื่อนๆ ทุกคน ที่เป็นกำลังใจให้กันและกันเสมอมา จนกระทั่งวิทยานิพนธ์เล่มนี้เสร็จสมบูรณ์

คุณค่าและประโยชน์ใดๆ อันพึงได้รับจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบแต่บิดามารดา คณาจารย์ ตลอดจนผู้มีอุปการะทุกท่าน ที่มีส่วนทำให้การจัดทำวิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

กาญจนา ประกอบแสง

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ฉ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ฉ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	5
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.4 สมมติฐานของการวิจัย.....	6
1.5 ประโยชน์ของการศึกษา.....	8
1.6 นิยามศัพท์.....	8
1.7 โครงร่างงานวิจัย.....	9
2. แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	11
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของคนเพื่อลงบัญชี (Human Resource Accounting).....	11
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน.....	15
2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19.....	24
2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	28
2.5 บทสรุป.....	39
3. ระเบียบวิธีวิจัย.....	46
3.1 แหล่งที่มาของข้อมูล.....	46
3.2 การกำหนดประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	47
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	50
3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	51
3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	51
3.6 กรอบแนวคิดของการวิจัย.....	52

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ผลการศึกษา.....	59
4.1 ผลการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียน.....	60
4.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกแนวปฏิบัติ.....	69
4.3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน กับการเลือกแนวปฏิบัติ.....	77
4.4 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับ หนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม.....	85
4.5 การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม...	100
5. สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	104
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	105
5.2 อภิปรายผล.....	108
5.3 ข้อเสนอแนะ.....	130
5.4 ข้อจำกัด.....	131
บรรณานุกรม.....	132
ภาคผนวก.....	139
ก รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกลุ่มตัวอย่าง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554.....	140
ข ตารางค่า Chi-square จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์.....	144
ประวัติผู้เขียน.....	152

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 แสดงผลประโยชน์ของพนักงานภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมาย (เงินชดเชยขั้นต่ำตาม พรบ. คุ้มครองแรงงานฯ มาตรา 118.....	23
2.2 หนี้สินผลประโยชน์พนักงานระยะยาวเมื่อเกษียณอายุตามแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม....	30
2.3 แสดงวิธีการรับรู้รายการในการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรก.....	31
2.4 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19.....	40
3.1 แสดงจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.....	47
4.1 แสดงจำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก.....	61
4.2 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย.....	63
4.3 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน.....	66
4.4 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม.....	70
4.5 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก.....	71
4.6 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม.....	72
4.7 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุน.....	73
4.8 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม	75
4.9 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากการเปิดเผยข้อมูล	76

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.10 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกโดยเทียบร้อยละข้อมูลจากบริษัทสอบ บัญชีของบริษัทจดทะเบียน.....	78
4.11 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกโดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีปฏิบัติ เมื่อปรับใช้ครั้งแรก.....	79
4.12 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน.....	80
4.13 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุน.....	81
4.14 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบ ร้อยละข้อมูลจากบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน.....	83
4.15 คำร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบ ร้อยละข้อมูลจาก.....	84
4.16 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ทรัพยากร (RESOURCE)	85
4.17 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ธุรกิจบริการ (SERVICE)	87
4.18 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม เทคโนโลยี (TECH).....	89

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.19 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)	91
4.20 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม สินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)	93
4.21 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง (PROPCON)	95
4.22 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม อุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)	97
4.23 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ธุรกิจการเงิน (FINCIAL).....	99
4.24 ค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับสัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม.....	102

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 ภาพสรุปประเภทผลประโยชน์ของพนักงาน.....	22
2.2 สรุปการบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานแบบเดิม กับปัจจุบัน.....	24
3.1 แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องประโยชน์ของพนักงาน.....	53
3.2 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 1.....	54
3.3 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 2.....	55
3.4 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 3.....	56
3.5 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 4.....	57
3.6 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 5.....	58
4.1 จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกในภาพรวม.....	61
4.2 จำนวนบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก..... ปรับใช้ครั้งแรก.....	62
4.3 จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ในภาพรวม.....	64
4.4 จำนวนบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการ ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประการันภัย.....	65
4.5 จำนวนบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ ของพนักงาน.....	67
4.6 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของ พนักงาน.....	67
4.7 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ทรัพยากร (RESOURCE)	86
4.8 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ธุรกิจบริการ (SERVICE)	88
4.9 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม เทคโนโลยี (TECH).....	90

สารบัญรูปภาพ (ต่อ)

ภาพที่	หน้า
4.10 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)	92
4.11 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม สินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)	94
4.12 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง (PROPCON)	96
4.13 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม อุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)	98
4.14 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ธุรกิจการเงิน (FINCIAL).....	100
5.1 สรุปวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง แห่งประเทศไทย.....	105
5.2 สรุปวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.....	106
5.3 สรุปวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.....	106
5.4 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย.....	115
5.5 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 2 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย.....	116
5.6 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 3 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย.....	118
5.7 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 4 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย.....	119

สารบัญรูปภาพ (ต่อ)

ภาพที่	หน้า
5.8 บริษัทจดทะเบียนฯที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมมากที่สุดในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม และจำนวนปีที่บริษัทดำเนินการมา.....	124
5.9 บริษัทจดทะเบียนฯที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมน้อยที่สุดในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม.....	124
5.10 สัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมที่น้อยที่สุดของบริษัทจดทะเบียนฯในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมและจำนวนปีที่ดำเนินงานมา.....	126
5.11 สัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมที่น้อยที่สุดของบริษัทจดทะเบียนฯในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม.....	127

หัวข้อวิทยานิพนธ์	แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของ พนักงาน
ชื่อผู้เขียน	กาญจนา ประกอบแสง
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2555

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีจุดเริ่มต้นจากการที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ดำเนินการปรับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ เพื่อให้รายงานการเงินของกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ถือเป็นมาตรฐานใหม่ที่มีการนำมาใช้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังนั้นผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้เลือกแนวปฏิบัติใดในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ดังกล่าว

ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ใน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม และได้พัฒนาเครื่องมือวิจัยโดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมต่างๆ เพื่อเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลและใช้สถิติ Chi-Square ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปร

ผลของการศึกษาพบว่า ในการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก บริษัทจดทะเบียนฯ ร้อยละ 61.43 เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี ส่วนในการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ร้อยละ 88.57 เลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) และในการเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ร้อยละ 45.71 เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานจำนวน 2 รายการ โดยหนึ่งในนั้น คือผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ทั้งนี้ผลการวิจัยยังสามารถสรุปได้ว่า การเลือกวิธีปฏิบัติไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นการเลือกวิธีปฏิบัติในการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเท่านั้นที่ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม และการเลือกวิธีปฏิบัติไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

Thesis Title	Practices of Listed Companies on the Stock Exchange of Thailand, in Compliance with Accounting Standard 19: Employee Benefits.
Author	Kanjana Prakobsaeng
Thesis Advisor	Dr. Pattanant Petchchedchoo
Department	Accountancy
Academic Year	2012

ABSTRACT

This research was originated from the implementation of Thai accounting standards imposed by the Federation of Accounting Professions (FAP) in order to allow financial statements prepared by Thai listed companies to be comparable with those developed under international financial reporting standards (IFRS). Under new Thai financial reporting standard (TFRS), entities which are defined as publicly accountable entities (PAEs) are to follow Thai accounting standards (TAS) including TAS 19, which are found a number of implementation problems.

The purpose of this research is to study the way in which Thai listed companies opted for alternative guided in TAS 19 in several areas. The population of this study was Thai listed companies in 8 industries. A tool for collecting data was a worksheet, whose formats were developed from a review of the literature. The main statistical technique used to analyze data was Chi-Square test to find out the assumed relationships.

The main finding was that 61.43% of Thai listed companies chose an adjustment to the beginning balance of retained earnings as a first-year adaptation method. In addition, 88.57% of Thai listed companies decided to recognize actuarial gains and losses by applying the faster method. Also, in case of information disclosure, it was found that 45.71% of Thai listed companies selected to disclose information about employee benefits in two issues, one of which was short-term employee benefits. It can also be concluded that the type of the industries was not related to the practices adopted, except for practices adopted for recognition of actuarial gains and losses. In addition, audit firms were not related to the practices adopted.

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) เพื่อให้งบการเงินของนานาประเทศ ได้ถูกจัดทำขึ้นภายใต้แนวปฏิบัติเดียวกัน เพื่อให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparable) และสะท้อนข้อเท็จจริงของธุรกิจให้ชัดเจนและตรงกับสภาพความเป็นจริงยิ่งขึ้น

สำหรับในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชี) ได้ดำเนินการปรับมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ด้วยเช่นกัน ทั้งนี้เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยสามารถเทียบเคียงกับมาตรฐานสากล เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศและการพัฒนาตลาดทุน ดังนั้น การปรับมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย จะสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนต่างชาติในด้านคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน ที่จัดทำขึ้นโดยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ)

ในระยะเริ่มแรก สภาวิชาชีพบัญชี ได้จัดทำมาตรฐานการรายงานการเงินขึ้น 2 ชุด เพื่อใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs) และกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนฯ ทุกบริษัทต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) ซึ่งหนึ่งในนั้นคือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ได้ให้ความหมายของคำว่าผลประโยชน์ของพนักงานไว้ว่า ผลประโยชน์พนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนในทุกรูปแบบที่กิจการจ่ายไปเพื่อบริการที่ได้รับจากพนักงาน ผลประโยชน์ของพนักงาน สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท กล่าวคือ 1) ผลประโยชน์ระยะสั้น

สำหรับพนักงาน, 2) ผลประโยชน์หลังออกจากงาน, 3) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นๆ และ 4) ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (กิตติมา อัครนุพงศ์, 2553) อนึ่ง รายการที่ต้องนำมาคำนวณและบันทึกประกอบด้วยรายการที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากการจ้างงานหรือเกี่ยวเนื่องกับการจ้างงาน ประกอบด้วย

ค่าจ้าง เงินเดือน

เงินสมทบกองทุนประกันสังคม

เงินที่จ่ายสำหรับการหยุดพักผ่อนประจำปีและการลาป่วย

ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส

ค่ารักษาพยาบาล

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย ค่ายานพาหนะ

สินค้าหรือบริการที่ให้โดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือให้ในลักษณะเงินบำเหน็จบำนาญ

เงินรับจากการประกันชีวิตหลังออกจากงาน

ค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน

ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปี หรือผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลา
เวลานาน (รวมส่วนแบ่งกำไร) โบนัสและค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหน้า

การคำนวณรายการเหล่านี้ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการและถือเป็นภาระของ
บริษัทจดทะเบียนฯ ดังกล่าว เนื่องจากเป็นแนวปฏิบัติที่ไม่เคยมีมาก่อน นอกจากนี้แหล่งข้อมูลที่ใช้
คำนวณรายการต่างๆ นั้นจะไม่ได้อยู่ในส่วนงานบัญชี แต่จะอยู่ในส่วนงานทรัพยากรบุคคล ดังนั้น
ในหลายบริษัทจำเป็นต้องมีการปรับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อรองรับกับมาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 19

นอกจากนี้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ยังมีความซับซ้อนเนื่องจาก
หลักเกณฑ์ในการคำนวณยังมีความแตกต่างกันในรายละเอียดปลีกย่อย เช่น มาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 19 เสนอหลักปฏิบัติที่สำคัญในการรับรู้ค่าใช้จ่ายไว้ว่า กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการ
ได้รับประโยชน์จากการบริการที่ได้รับจากพนักงาน ส่วนวันหยุดที่สามารถสะสมได้ เช่น วันลา
ป่วยในบางกรณี ให้กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายเฉพาะเมื่อพนักงานใช้สิทธิวันลาเท่านั้น ในกรณีที่กิจการ
จ่ายส่วนแบ่งกำไรและโบนัสให้พนักงาน กิจการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการมีภาระผูกพันที่
จะต้องจ่าย ทั้งนี้ให้กิจการบันทึกหนี้สินจากผลประโยชน์ระยะสั้นที่ยังไม่มีการจ่ายชำระ เป็นต้น

ความยุ่งยากของการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ยังครอบคลุมถึงประเด็น
ในการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก และวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตาม
หลักคณิตศาสตร์ประกันภัย รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงาน

ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรกนั้น สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดทางเลือกสำหรับการปฏิบัติใช้ในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง (วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก) ไว้ 4 วิธี ดังนี้

- วิธีที่ 1 วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี
- วิธีที่ 2 วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี
- วิธีที่ 3 ปรับงบการเงินย้อนหลัง
- วิธีที่ 4 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

การตัดสินใจว่าจะเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกแบบใดนั้นขึ้นอยู่กับนโยบายของบริษัท และดุลพินิจของผู้บริหารสายบัญชีและการเงินเป็นสำคัญ โดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับแต่งตั้งเป็นผู้ให้ความเห็นในบางกรณี แต่ทั้งนี้การตัดสินใจเลือกแต่ละวิธีอาจมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน อันอาจส่งผลกระทบต่อในระยะสั้นและระยะยาวต่อผู้มีส่วนได้เสียและต่อบริษัท

นอกจากกิจการต้องเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกแล้ว กิตติมา อัครนุพงศ์ (2555, น. 125) ได้อธิบายว่า จากการศึกษาที่มาตรฐานฉบับนี้มีผลบังคับใช้เป็นการครั้งแรกนั้น กิจการต้องมีการประมาณการมูลค่าของผลประโยชน์พนักงานตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ และผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการ โดยอาศัยข้อสมมติฐานตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และมีโอกาสเกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ศิลปพร ศรีจันเพชร พิมพ์ใจ วีรศุทธากร และพจน์ วีรศุทธากร (2554, น. 85-86) ได้ให้รายละเอียดเพิ่มเติมว่า กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันจากโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้โดยพิจารณาจากวิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ที่กำหนดตามข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยสุทธิจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการเปลี่ยนแปลงที่ไม่คาดว่าจะเกิดในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่เกิดขึ้นภายหลัง จะก่อให้เกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ระบุวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไว้ 3 วิธีดังนี้

- วิธีที่ 1 วิธีขอบเขต (Corridor Method)
- วิธีที่ 2 วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method)
- วิธีที่ 3 วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)

กล่าวโดยสรุป คือ ในการเลือกปฏิบัติตามแนวทางเลือกดังกล่าว มีความเป็นไปได้ว่าในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมอาจจะเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ที่แตกต่างกันไปตามลักษณะของการดำเนินธุรกิจ หรือลักษณะของสินค้าหรือบริการ และอาจเป็นไปได้ว่าการเลือกแนวปฏิบัติอาจขึ้นอยู่กับคำแนะนำของบริษัทสอบบัญชี

นอกจากนี้ ในการประมาณการมูลค่าของผลประโยชน์พนักงานตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ จะแสดงให้เห็นถึงภาระผูกพันของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน อันถือว่าเป็นการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ อันสืบเนื่องมาจากแนวคิดการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Accounting) โดยแนวคิดดังกล่าวได้ระบุว่า ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ขององค์กรนั้น ต้องมีการวัดมูลค่า (Measurement) และจำเป็นต้องนำข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการบริหารและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ในทุกด้านมาพิจารณา และวัดมูลค่าออกมาให้ได้ เพื่อให้ได้ประมาณการต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรของกิจการใกล้เคียงต้นทุนจริงมากที่สุด เพราะถือว่าบุคลากรทุกคนคือสินทรัพย์ของกิจการหรือเป็นการลงทุนที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน การบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากร หรือ พนักงานของบริษัทจัดเป็นสิ่งที่จำเป็นที่กิจการจะต้องคำนึงถึง

แต่เดิมก่อนนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้นั้น บริษัทจดทะเบียนฯ มักบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อมีการเลิกจ้างหรือเกษียณอายุ การบันทึก ณ วันที่เลิกจ้างหรือเกษียณอายุนั้นทำให้กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานสูงกว่าความเป็นจริงมาก เพราะกิจการไม่เคยบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานมาก่อน ในขณะที่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานเกิดขึ้นตลอดเวลาเมื่อพนักงานทำงานให้กับบริษัท ผลจากการไม่บันทึกบัญชี ทำให้ในอดีตกิจการบันทึกค่าใช้จ่ายและหนี้สินต่ำกว่าความเป็นจริงมาโดยตลอดระยะเวลาที่พนักงานทำงานอยู่ ส่งผลให้รายงานทางการเงินในอดีตนั้นไม่ได้สะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจที่ชัดเจน และเปรียบเทียบกันได้ยาก

ดังนั้นงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่า ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 บริษัทจดทะเบียนฯ มีการเลือกวิธีปฏิบัติแบบใดในเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ วรรศักดิ์ ทูมมานนท์ และ วิภาดา ตันติประภา (2554 : 24) ได้ทำการศึกษาในประเด็นดังกล่าวเช่นกัน แต่ศึกษาเฉพาะการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกเท่านั้น งานวิจัยนี้จึงต้องการขยายประเด็นดังกล่าวโดยทำการศึกษาบริษัทจดทะเบียนฯ แยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม รวมทั้งสิ้น 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ประกอบด้วย กลุ่มทรัพยากร กลุ่มธุรกิจบริการ กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มธุรกิจการเงิน และศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ทั้งนี้เพื่อให้สามารถวิเคราะห์และแสดงภาพรวมในการเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมได้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังต้องการศึกษาว่าภาวะผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมมีความแตกต่างกันหรือไม่ หากเปรียบเทียบสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม เนื่องจากสัดส่วนดังกล่าวสามารถสะท้อนให้เห็นถึงนโยบายการบริหารทรัพยากรมนุษย์ของบริษัท รวมทั้งอาจสะท้อนภาพไปถึงสินทรัพย์ทางกลยุทธ์ (Strategic Assets) ที่สำคัญขององค์การตามทฤษฎี Knowledge Theory of the Firms ของ Grant (1996) ที่กล่าวว่าองค์ความรู้เป็นทรัพยากรทางกลยุทธ์ที่สำคัญขององค์การ ธุรกิจในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน องค์ความรู้นี้หมายความรวมถึงองค์ความรู้ที่เกิดจากการบริหารจัดการทุนทางปัญญา อันประกอบด้วยทุนมนุษย์ (Human capital) ทุนองค์การ (Organizational capital) และทุนลูกค้า (Customer Capital) (Bontis, 1998)

ท้ายนี้ ผู้วิจัยมุ่งหวังว่าผลที่ได้จากงานวิจัยนี้นักลงทุนสามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์ได้เหมาะสมยิ่งขึ้น ผลงานวิจัยที่ได้ อาจสะท้อนแนวปฏิบัติที่บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมเลือกปฏิบัติตามลักษณะเฉพาะของแต่ละอุตสาหกรรมก็เป็นได้ นอกจากนี้ผลงานวิจัย ยังสามารถใช้เป็นแนวทางให้กับผู้กำหนดมาตรฐาน ในการพิจารณาหรือกำหนดทางเลือกปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ในประเด็น ดังต่อไปนี้
 - 1.1 วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก
 - 1.2 วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
 - 1.3 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม
3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม
4. เพื่อศึกษาสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

5. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มีขอบเขตการวิจัย ดังนี้

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

ผู้วิจัยจะศึกษาเฉพาะแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เท่านั้น

2. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษารั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนฯ 8 กลุ่มอุตสาหกรรม กล่าวคือ กลุ่มทรัพยากร กลุ่มธุรกิจบริการ กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มธุรกิจการเงิน ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 487 บริษัท ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ

1.4 สมมติฐานของการวิจัย

การศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานไว้ 7 ข้อ ดังนี้

1. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

H_0 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

2. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการ

ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

H_0 : การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_2 : การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

3. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

ผลประโยชน์ของพนักงาน

H_0 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

4. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

H_0 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_1 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

5. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

H_0 : การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_1 : การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

6. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

H_0 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_1 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

7. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม

H_0 : สัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : สัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

1.5 ประโยชน์ของการศึกษา

1. เป็นข้อมูลให้นักลงทุนในการใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์ได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น
2. เป็นข้อมูลให้ผู้กำหนดมาตรฐานในการพิจารณากำหนดทางเลือกปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
3. เป็นข้อมูลให้พนักงานของบริษัทในฐานะผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อพิจารณาภาระผูกพันของบริษัท อันเกี่ยวเนื่องกับผลประโยชน์ของพนักงาน
4. เป็นข้อมูลให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในการศึกษาแนวปฏิบัติจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

1.6 นิยามศัพท์

กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial Gains and Losses) หมายถึง ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างสมมติฐานเดิมที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยกับสิ่งที่เกิดขึ้นจริง

วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก หมายถึง วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง และวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย หมายถึง วิธีขอบเขต (Corridor Method) วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) และวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ผลประโยชน์หลังออกจากงาน ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

ผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับบริการจากพนักงาน

ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีกำหนดจ่ายชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดงวดที่พนักงานได้ให้บริการ

ผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีการจ่ายหลังจากการจ้างงานสิ้นสุดลง และเป็น

โครงการอย่างเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการก็ได้ซึ่งเป็นข้อตกลงที่กิจการตกลงจะจ่ายผลประโยชน์หลังออกจากงานให้แก่พนักงาน

ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์หลังออกจากงานและผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) กล่าวคือเป็นผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายจากการทำงานระยะเวลายาวนานหรือผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว ส่วนแบ่งกำไรและโบนัสที่จะจ่ายเป็นเวลา 12 เดือน หรือมากกว่า หลังจากสิ้นสุดเวลาที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) หมายถึง ผลประโยชน์ที่จ่ายเมื่อเลิกจ้างก่อนกำหนด กล่าวคือผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายให้พนักงานก่อนเกษียณอายุ หรือพนักงานสมัครใจลาออกเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์

ภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการที่พนักงานได้ให้บริการแก่กิจการเสร็จแล้ว ทั้งในงวดปัจจุบัน และงวดก่อน

กลุ่มอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง กลุ่มทรัพยากร กลุ่มธุรกิจบริการ กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มธุรกิจการเงิน

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ หมายถึง บริษัทสอบบัญชีที่ได้รับการแต่งตั้งให้ทำการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ อันได้แก่ บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด บริษัท ดีลอยท์ ทูช ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน บริษัท สอบบัญชี ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที.แอส โซซิเอท บริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด บริษัท เอส.เค.แอกเคาน์แต้นท์ เซอร์วิสเชส จำกัด สำนักงาน ดร.วิรัช แอนด์ แอส โซซิเอทส์ เป็นต้น

1.7 คำร่างงานวิจัย

ในการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เพื่อให้ได้ผลวิจัยตรงตามวัตถุประสงค์ที่ศึกษา ผู้วิจัยได้กำหนดการดำเนินงานวิจัยออกเป็น 5 บท ดังนี้

บทที่ 1 เป็นบทนำ โดยจะกล่าวถึงที่มาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ของการวิจัย ขอบเขตของการวิจัย สมมติฐานของการวิจัย ประโยชน์ของการศึกษา และนิยามศัพท์

บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จะกล่าวถึง แนวคิดและงานวิจัย ที่เกี่ยวกับการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์ แนวคิดและงานวิจัยเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย จะกล่าวถึงแหล่งที่มาของข้อมูล การกำหนดประชากรและกลุ่ม ตัวอย่าง เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล และกรอบแนวคิด งานวิจัย

บทที่ 4 ผลการศึกษา จะแสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน และการวิเคราะห์หาค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

บทที่ 5 บทสรุปผลการศึกษา จะกล่าวถึง การสรุปผลการศึกษา การอภิปรายผล การศึกษาจากการทบทวนวรรณกรรมจากบทที่ 2 ข้อเสนอแนะ และข้อจำกัดจากงานวิจัย

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษา เรื่อง แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษา โดยได้ทำการทบทวนวรรณกรรม ทั้งด้านแนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัย ซึ่งสามารถสรุปเป็นประเด็นหลักที่สำคัญ ดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting)
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19
- 2.5 บทสรุป

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting)

ปิยนันท์ สวัสดิ์ศฤงฆาร (2552) ระบุว่า ผู้บริหารขององค์กรมักมีแนวคิดว่าการใช้จ่ายเงินในเรื่องที่เกี่ยวกับบุคลากร เช่น เงินเดือน สวัสดิการ ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องควบคุม เพื่อให้ได้รับประโยชน์ที่คุ้มค่างกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในค่าจ้างบุคลากร แต่ไม่นานนี้ ได้มีแนวคิดใหม่เกิดขึ้นในการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting) ตามแนวคิดดังกล่าวบุคลากรจะถือเป็นสินทรัพย์ (Assets) ที่เพิ่มมูลค่าในตัวได้ทั้งด้านความรู้ ความสามารถ ทักษะ หรือความชำนาญ ไม่มีค่าเสื่อมราคา บุคลากรที่องค์กรจ้างมานั้นถือเป็นทุนมนุษย์ (Human capital) ซึ่งสามารถเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรได้จากการนำความรู้ความสามารถมาใช้ให้เกิดประโยชน์กับองค์กร รวมทั้งมีการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถอันเกิดจากการที่ได้สั่งสมประสบการณ์จากสภาพแวดล้อมในองค์กรที่เอื้ออำนวย ผ่านการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่อง การวัดค่าของมนุษย์เพื่อให้ทราบต้นทุน และถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ถือว่าเป็นต้นทุนที่มีคุณภาพ องค์กรก็สามารถไปสู่ความมั่งคั่งได้ (Wealthy Organization) ดังนั้นการลงทุนกับบุคลากรในองค์กรจึงมีความหมายและมีความสำคัญ

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษา เรื่อง แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษา โดยได้ทำการทบทวนวรรณกรรม ทั้งด้านแนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัย ซึ่งสามารถสรุปเป็นประเด็นหลักที่สำคัญ ดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting)
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- 2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19
- 2.5 บทสรุป

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting)

ปีชนันท์ สวัสดิ์ศฤงฆาร (2552) ระบุว่า ผู้บริหารขององค์กรมักมีแนวคิดว่าการใช้จ่ายเงินในเรื่องที่เกี่ยวกับบุคลากร เช่น เงินเดือน สวัสดิการ ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องควบคุม เพื่อให้ได้รับประโยชน์ที่คุ้มค่างกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในค่าจ้างบุคลากร แต่ไม่นานนี้ ได้มีแนวคิดใหม่เกิดขึ้นในการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting) ตามแนวคิดดังกล่าวบุคลากรจะถือเป็นสินทรัพย์ (Assets) ที่เพิ่มมูลค่าในตัวได้ทั้งด้านความรู้ ความสามารถ ทักษะ หรือความชำนาญ ไม่มีค่าเสื่อมราคา บุคลากรที่องค์กรจ้างมานั้นถือเป็นทุนมนุษย์ (Human capital) ซึ่งสามารถเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรได้จากการนำความรู้ความสามารถมาใช้ให้เกิดประโยชน์กับองค์กร รวมทั้งมีการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถอันเกิดจากการที่ได้สั่งสมประสบการณ์จากสภาพแวดล้อมในองค์กรที่เอื้ออำนวยผ่านการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่อง การวัดค่าของมนุษย์เพื่อให้ทราบต้นทุน และถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ถือว่าเป็นต้นทุนที่มีคุณภาพ องค์กรก็สามารถไปสู่ความมั่งคั่งได้ (Wealthy Organization) ดังนั้นการลงทุนกับบุคลากรในองค์กรจึงมีความหมายและมีความสำคัญ

The American Accounting Association (1970) อธิบาย การวัดมูลค่าของบุคลากร เป็นการอธิบายถึงการวัดมูลค่า และรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคลากร ใ้บุคคลทั่วไปที่สนใจรับทราบ อีกทั้งยังให้เหตุผลที่ควรนำคนมาบันทึกบัญชีไว้ว่า คน คือ บุคลากรที่มีมูลค่าขององค์กร ทราบเท่าที่บุคคลนั้นยังสามารถให้บริการแก่องค์กรได้ โดยที่องค์กรไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของ และมูลค่าของบุคลากรขึ้นอยู่กับการทำงาน ดังนั้นรูปแบบในการบริหารจัดการจึงมีผลต่อมูลค่าของบุคลากร ส่วนประชา ดันเสนีย์ (2553) ได้ระบุว่า การวัดมูลค่าของบุคลากรเพื่อการบันทึกบัญชี (Human Resource Accounting) เป็นกระบวนการในการระบุ วัดประเมิน วิเคราะห์และสื่อสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคล เพื่อให้การบริหารงานขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประยุกต์ใช้แนวคิดและให้สอดคล้องกับหลักการบัญชี ซึ่งมีหัวใจสำคัญอยู่ที่การคำนวณหาต้นทุนและผลตอบแทนการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ โดยอาจตีมูลค่าของคนด้วยวิธีการต่างๆ คือการคำนวณหาต้นทุนและผลตอบแทนของกระบวนการสรรหาและคัดเลือก ตลอดจนการฝึกอบรมและการพัฒนาบุคลากร นอกจากนี้ยังรวมถึงการประเมินผลกระทบของการฝึกอบรมพัฒนา และการขึ้นค่าจ้างเงินเดือนหรือการนำรางวัลจูงใจมาใช้ ซึ่งข้อมูลสำคัญๆ ที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคล จะต้องแปลงเป็นตัวเลขหรือมูลค่าทางบัญชีได้ เพราะถือว่าพนักงานทุกคนคือสินทรัพย์ขององค์กรหรือเป็นการลงทุนที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน และได้ยกตัวอย่างการสำรองเงินเพื่อเป็นเงินชดเชยสำหรับพนักงานไว้ว่า ตามกฎหมายแรงงาน เมื่อลูกจ้างทำงานมาครบ 10 ปี จะมีสิทธิ์ได้รับเงินชดเชยเกษียณ หรือออกจากงาน โดยปัจจุบัน การบันทึกบัญชีของบริษัทจะบันทึกรายการบัญชีเงินชดเชยเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการก็ต่อเมื่อบริษัทต้องมีการจ่ายจริงคือพนักงานลาออก และมีการจ่ายเงิน บริษัทจึงจะบันทึกรายการเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน แต่สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นั้น กำหนดว่า บริษัทควรมีการตั้งประมาณการหนี้สินสำหรับเงินชดเชยเกษียณสำหรับพนักงานที่ทำงานเกิน 10 ปี และให้บันทึกรายการรับรู้หนี้สินเงินชดเชยเกษียณ หรือออกจากงาน

แม้ว่าแนวคิดของการวัดมูลค่าของบุคลากรเพื่อบันทึกบัญชี จะได้รับความสนใจจากนักวิจัยมากมาย แต่ Mouritsen (2004) ได้ระบุว่า รายงานทางการเงินของบริษัทต่างๆ ที่นำเสนอในปัจจุบันไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ ทำให้รายงานทางการเงินนั้นไม่สะท้อนถึงผลการดำเนินงานที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินเท่าที่ควร เนื่องจากบริษัทส่วนใหญ่มีมุมมองเกี่ยวกับต้นทุนทรัพยากรมนุษย์เพียงเงินเดือน ค่าจ้าง และผลประโยชน์พนักงานระยะสั้นเท่านั้น แต่ไม่ได้มองถึงภาวะผูกพันของบริษัทที่เกิดขึ้นจากผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน จึงทำให้ไม่ได้มีการบันทึกและไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานในรายงานทางการเงินของบริษัท ส่วน Vyas (2011) ยังได้สนับสนุนว่าองค์กรมีความ

จำเป็นที่จะต้องมีการพิจารณาถึงการวัดมูลค่าของบุคลากรเพื่อนำเสนอในรายงานทางการเงินของบริษัท หากการวัดมูลค่าของบุคลากรมีวิธีการวัดมูลค่าที่เหมาะสมแล้วจะส่งผลให้การบริหารจัดการและการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจได้เปรียบทางการแข่งขัน

การวัดมูลค่าของบุคลากรเพื่อบันทึกบัญชีนั้น Financial Accounting Standards Board (1993) ได้แสดงความเห็นว่า การวัดมูลค่าของบุคลากรสามารถพิจารณาได้ 2 ประเด็น คือ บุคลากรควรถือเป็นสินทรัพย์ (Assets) หรือค่าใช้จ่าย (Expenses) Bontis (1998) ได้ระบุว่าบุคลากรหรือทุนมนุษย์นั้นเป็นเสมือนสินทรัพย์ที่สำคัญขององค์กรแต่เป็นสินทรัพย์ที่เคลื่อนย้ายได้ กล่าวคือ เมื่อบริษัทปิดทำการสินทรัพย์นั้นก็เคลื่อนย้าย (กลับบ้าน) ซึ่งต่างจากสินทรัพย์อื่น ตัวอย่างเช่น ที่ดินอาคาร ซึ่งจะไม่เคลื่อนย้ายตามเวลาทำการของบริษัท ส่วน Dahl (1979) ได้กล่าวว่า วัตถุประสงค์การวัดมูลค่าของบุคลากร คือ การคำนึงถึงการลงทุนในบุคลากรของบริษัท ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรของบริษัทควรรับรู้เป็นสินทรัพย์ (Assets) มากกว่ารับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (Expenses) ในทำนองเดียวกัน Hosseini (2012) ได้ระบุว่า การลงทุนในบุคลากรจัดเป็นการลงทุนในสินทรัพย์ถาวร (Fixed Assets) และได้เสนอแนวคิดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของบุคลากร สรุปได้ดังนี้ ควรมีวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสม และบัญชีสินทรัพย์ในส่วนของบุคลากรควรแยกออกจากบัญชีค่าใช้จ่าย อีกทั้งควรให้ความสนใจเกี่ยวกับการพัฒนาถึงวิธีการรับรู้ และวิธีการวัดมูลค่าของบุคลากร เพราะการวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นสิ่งจำเป็น ผู้บริหารและนักบัญชีที่มีอำนาจในการตัดสินใจเกี่ยวกับการขับเคลื่อนขององค์กรควรให้ความสนใจกับเรื่องนี้

แม้ว่าแนวคิดใหม่ในการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting) จะระบุว่าบุคลากรนั้นเป็นเสมือนสินทรัพย์ (Assets) ที่สามารถวัดมูลค่าได้ แต่ก็มีแนวคิดที่สนับสนุนแนวคิดแบบดั้งเดิมที่มีมองว่าบุคลากรนั้นเป็นเสมือนค่าใช้จ่าย Flamholtz (1972) อธิบายว่า การวัดมูลค่าของบุคลากร คือ การวัดและการรายงานค่าใช้จ่ายและความคุ้มค่าของบุคลากรในองค์กร อีกทั้งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของบุคลากรนั้นถือเป็นสิ่งที่บริษัทจะต้องให้ความสำคัญเพื่อใช้ในการตัดสินใจสำหรับการลงทุน และใช้ในการเปรียบเทียบถึงผลตอบแทนที่จะได้รับในอนาคตของบริษัท

นอกจากแนวคิดในการวัดมูลค่าของบุคลากรว่าเป็นสินทรัพย์ หรือเป็นค่าใช้จ่ายแล้วยังมีแนวคิดที่ให้เหตุผลว่าบุคลากรนั้นควรเป็นทั้งสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายในขณะเดียวกัน โดย Barcons and Gutierrez (1999) ระบุว่ามีความเป็นไปได้ที่บุคลากรจะถูกบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ของกิจการ และมีความเป็นไปได้ที่ต้นทุนในการฝึกอบรมจะถูกบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากเป็นต้นทุนในการพัฒนาบุคลากร รวมทั้งมีความเป็นไปได้ที่ต้นทุนเกี่ยวกับบุคลากรทั้งหมดประโยชน์แล้วจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ

ในอีกมุมมอง Johanson, Eklov, Holmgren, and Martensson (1998) ได้กล่าวถึงต้นทุนและการวัดมูลค่าของบุคลากรว่าควรจะมีทั้งใน 3 ประเด็น ประเด็นแรก องค์การควรพิจารณาถึงวิธีการคำนวณต้นทุนและผลตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคลากร ประเด็นที่สอง องค์การควรพิจารณากระบวนการให้รางวัลควรใช้ระบบเดียวกันไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารระดับสูงหรือพนักงานระดับอื่นๆ และประเด็นสุดท้าย องค์การควรตั้งเป้าหมายเกี่ยวกับต้นทุนและการวัดมูลค่าของบุคลากรอย่างชัดเจน เพราะการดำเนินการเกี่ยวกับต้นทุนและการวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการเชิงกลยุทธ์ อีกทั้งยังพบว่าปัญหาที่สำคัญที่สุด ที่อาจส่งผลกระทบต่อระบบการวัดมูลค่าของบุคลากร คือ ปัญหาทางด้านจริยธรรมเพราะมีความเสี่ยงว่ามูลค่าของบุคลากรที่วัดออกมาจะบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง ฉะนั้นควรมีการออกมาตรการในการลงโทษ และควรที่จะพัฒนาระบบการวัดมูลค่าของบุคลากรเพื่อใช้เป็นกลยุทธ์ในการแข่งขันทางธุรกิจ

แม้จะมีแนวคิดที่หลากหลายเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของบุคลากรดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีอีกหนึ่งแนวคิดที่สะท้อนถึงลักษณะ และประโยชน์จากการวัดมูลค่าของบุคลากร โดย Frederiksen (1998) ได้ระบุถึง ลักษณะและประโยชน์จากการวัดมูลค่าของบุคลากรว่า การวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นการแสดงความสัมพันธ์ และความรับผิดชอบระหว่างสังคม และองค์กรต่างๆ ในการช่วยกันพัฒนาประเทศ การวัดมูลค่าของบุคลากรจะเกิดประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจ เช่น ด้านการบริหารของผู้บริหาร ด้านการลงทุนของนักลงทุน ด้านผลประโยชน์ที่จะได้รับของผู้ถือหุ้น และด้านผลประโยชน์ที่พนักงานจะได้รับ เป็นต้น นอกจากนี้ยังได้กล่าวถึงข้อจำกัดในการวัดมูลค่าของบุคลากรว่า การวัดมูลค่าของบุคลากรจะแตกต่างจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ประเภทอื่นๆ และทำได้ยาก เพราะมูลค่าของบุคลากรประกอบด้วยมูลค่าที่เป็นตัวเงินและมูลค่าที่มีได้เป็นตัวเงิน

จากที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปได้ว่าบุคลากร หรือทุนมนุษย์เป็นทรัพยากรที่สำคัญขององค์กร และเป็นต้นทุนที่องค์กรจะต้องบันทึก และเปิดเผย ในอดีตที่ผ่านมาการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับพนักงานของบริษัทจะบันทึกเพียงเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการเท่านั้น และจะบันทึกก็ต่อเมื่อบริษัทมีการจ่ายค่าใช้นั้นจริง แต่สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นั้น กำหนดว่า บริษัทจะต้องรับรู้และบันทึกผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อกิจการได้รับบริการจากพนักงานแล้ว กิจการจะต้องมีการประมาณการผลประโยชน์พนักงานล่วงหน้า โดยอาศัยข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ ประกันภัย ซึ่งการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้จะช่วยให้งบการเงินสะท้อนถึงภาระผูกพันที่แท้จริงของบริษัท แต่ตัวเลขที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด ก็เป็นเพียงตัวเลขที่ประมาณการไว้เท่านั้น อาจมีโอกาที่ตัวเลขจริงจะแตกต่างจากตัวเลขประมาณการ

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

ผลประโยชน์ของพนักงาน (Employee Benefits) หมายถึง สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับบริการจากพนักงาน ซึ่งหมายความรวมถึง ผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมาย ผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้โครงการหรือข้อตกลงเป็นทางการระหว่างกิจการกับพนักงาน และผลประโยชน์ที่เกิดจากการปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : ย่อหน้าที่ 3) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ ได้แบ่งประเภทของผลประโยชน์ของพนักงานไว้เป็น 4 ประเภท ได้แก่

1. ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน
3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน
4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

1. **ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน** หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีกำหนดจ่ายชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุดที่พนักงานได้ให้บริการ ได้แก่ ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินที่จ่ายสำหรับการลาหยุดพักผ่อนประจำปีและการลาป่วย ส่วนแบ่งกำไร โบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นสุด) ผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่จ่ายให้แก่พนักงานปัจจุบัน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ค่ายานพาหนะ และค่าสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน

นอกจากนี้ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานยังรวมถึงผลตอบแทนระยะสั้นที่เกี่ยวกับสิทธิลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนมี 2 ประเภท คือ สิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสม และสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดไม่สะสม

ผลตอบแทนระยะสั้นในกรณีสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสม คือ สิทธิการลางานที่สามารถ ยกยอดไปใช้ในอนาคตได้ หากไม่ได้ใช้สิทธิในงวดปัจจุบันทั้งหมด สิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสมอาจเป็นสิทธิขาด (พนักงานได้รับสิทธิโดยการจ่ายเป็นเงินสดสำหรับสิทธิในการลาที่ยังไม่ได้ใช้เมื่อออกจากกิจการ) หรือไม่เป็นสิทธิขาด (พนักงานไม่ได้สิทธิที่จะได้รับการจ่ายเป็นเงินสดสำหรับสิทธิในการลาที่ยังไม่ได้ใช้เมื่อออกจากกิจการ) ภาวะผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อพนักงานได้ให้บริการซึ่งเพิ่มสิทธิในการได้รับการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนในอนาคตเพิ่ม แม้ว่าสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนจะไม่เป็นสิทธิขาด และความเป็นไปได้ที่พนักงานจะออกจากงานก่อนใช้สิทธิแบบไม่เป็นสิทธิขาดสะสมจะมีผลต่อการวัดมูลค่าของภาวะผูกพัน ก็ถือว่าภาวะผูกพันเกิดขึ้นและต้องรับรู้ภาวะผูกพันนั้น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : ย่อหน้าที่ 13)

ส่วนผลตอบแทนระยะสั้นในกรณีสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนชนิดไม่สะสม จะไม่ถูกยกยอดไป สิทธิการลางานดังกล่าวจะหมดสิทธิหากไม่มีการนำสิทธิมาใช้ในงวดปัจจุบัน และพนักงานไม่มีสิทธิที่จะได้รับค่าตอบแทนสำหรับสิทธิการลางานที่ไม่ได้ใช้ เมื่อออกจากงาน กรณีดังกล่าวมักเป็นกรณีของการลาป่วย (สิทธิในอดีตที่ไม่ได้ใช้ไม่ได้ทำให้สิทธิในอนาคตเพิ่มขึ้น) การลาคลอดบุตร หรือการลาเพื่อเลี้ยงดูบุตร และการลาเพื่อกิจของศาสนาดุติธรรมหรือการลาเพื่อราชการทหารที่ยังได้รับค่าตอบแทน กิจการไม่ต้องรับรู้หนี้สินหรือค่าใช้จ่ายจนกว่าจะมีการลางานเกิดขึ้น เนื่องจากการให้บริการของพนักงานไม่ได้ทำให้จำนวนของผลประโยชน์เพิ่มขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2554)

จากที่กล่าวมา ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ในส่วนของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า นั้น จะสังเกตเห็นว่า ไม่ยุ่งยาก เนื่องจากไม่ต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เพื่อวัดค่าภาระผูกพันหรือต้นทุน และไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การไม่คิดลด เมื่อพนักงานได้ให้บริการแก่กิจการในระหว่างงวดบัญชี กิจการต้องรับรู้จำนวนที่ไม่คิดลด โดยรับรู้เป็นหนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หลังหักจำนวนเงินที่จ่ายแล้ว หากจำนวนที่จ่ายแล้วสูงกว่าจำนวนเงินที่ไม่คิดลดของผลประโยชน์ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์ (ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า) ในจำนวนเงินที่ส่งผลให้การจ่ายล่วงหน้านั้นจะทำให้ลดการจ่ายของส่วนในอนาคตลงหรือรับเงินสดกลับคืนมา และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจ่ายออกไปในงวดบัญชีหนึ่งๆ เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมผลประโยชน์เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

แม้ว่าการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานจะไม่ยุ่งยาก แต่ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลนั้น กิจการจะต้องใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่าจะเปิดเผยหรือไม่เปิดเผย หรือจะเปิดเผยข้อมูลในเรื่องผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานมากน้อยเพียงใด เพราะมาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานเป็นการเฉพาะ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ อาจกำหนดให้เปิดเผยไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงินซึ่งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน

2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits)

ผลประโยชน์หลังออกจากงาน หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งมีการจ่ายหลังจากการจ้างงานสิ้นสุดลง นอกจากนี้ยังรวมถึงผลประโยชน์เมื่อออกจาก

งาน เช่น บำนาญ และผลประโยชน์อื่นหลังจากออกจากงาน เช่น การประกันชีวิต และการรักษาพยาบาล หลังจากออกจากงาน โครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน หมายถึง โครงการอย่างเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการก็ได้ ซึ่งเป็นข้อตกลงที่กิจการตกลงจะจ่ายผลประโยชน์หลังจากออกจากงานให้แก่พนักงาน โดยที่โครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

ประเภทแรกที่จะกล่าวถึง คือ โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (Defined Contribution Plans) อาจกล่าวได้ว่า โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ หมายถึง โครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงานที่กิจการจ่ายเงินสมทบเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนให้แก่กิจการที่แยกออกมาต่างหาก ได้แก่ กองทุน ซึ่งกิจการจะจ่ายเฉพาะจำนวนเงินที่กิจการตกลงจะจ่ายเข้ากองทุนเท่านั้น และกิจการไม่มีภาระผูกพันในการจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติมหากกองทุนไม่มีสินทรัพย์เพียงพอที่จะจ่ายชำระผลประโยชน์ของพนักงาน ในส่วนของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้เงินสมทบค้างจ่าย โครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อพนักงานให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสมทบดังกล่าว ซึ่งเหมือนกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน คือวิธีการบันทึกบัญชีและการรับรู้รายการจะไม่ยุ่งยาก เนื่องจากภาระผูกพันของกิจการที่รายงานในแต่ละงวดถูกกำหนดโดยจำนวนเงินที่สมทบในงวดนั้น ดังนั้นจึงไม่ต้องใช้ข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยเพื่อวัดมูลค่าของภาระผูกพันหรือค่าใช้จ่าย และไม่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย นอกจากนี้ภาระผูกพันจะวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์ที่ไม่ต้องคิดลดเว้นแต่ภาระผูกพันดังกล่าวมีกำหนดจ่ายทั้งหมดเกินกว่า 12 เดือน นับจากวันสิ้นสุดงวดที่พนักงานให้บริการ

นอกจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 จะได้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้แล้วนั้น ยังได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ด้วย

ประเภทที่สอง โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (Defined Benefit Plans) คือ โครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงานที่มีใช้โครงการสมทบเงินหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ผลประโยชน์ที่มีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นทั้งเรื่องจำนวนเงินและเรื่องพนักงานที่จะได้รับผลประโยชน์เงินชดเชยตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ให้กิจการรับรู้ภาระผูกพันจากโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้โดยพิจารณาจากวิธีการคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method: PUC) ที่กำหนดตามข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยสุทธิจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการ

เปลี่ยนแปลงที่ไม่คาดว่าจะเกิดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้น จะก่อให้เกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

สำหรับการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครั้งแรกค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งที่เกิดจากการทำงานของพนักงานมาตั้งแต่อดีต เรียกว่า ต้นทุนบริการในอดีต มาตรฐานการบัญชีให้ปฏิบัติโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง หากกิจการเคยใช้วิธีอื่นที่ไม่ใช่วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้เพื่อประมาณผลประโยชน์หลังออกจากงาน มาตรฐานการบัญชีให้บันทึกส่วนต่างของมูลค่าหนี้สินที่ประมาณการตามวิธีคิดลดแต่ละหน่วยประมาณการไว้กับวิธีเดิมในกำไรหรือขาดทุนทันที หรือทยอยรับรู้ตามวิธีเส้นตรงภายใน 5 รอบบัญชีได้ ในส่วนของสภาวิชาชีพบัญชี ในปี 2554 เพิ่มทางเลือกที่อนุญาตให้กิจการปรับต้นทุนบริการในอดีตกับกำไรสะสมเฉพาะปี 2554 คือไม่ต้องปรับย้อนหลัง และทุกกิจการสามารถเลือกรับรู้ต้นทุนบริการได้ 1 ใน 4 วิธีนี้ แต่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยต้องใช้วิธีเดียวกัน สามารถสรุปได้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดทางเลือกสำหรับการปฏิบัติใช้ในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงไว้ 4 วิธีดังนี้

วิธีที่ 1 วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี

วิธีที่ 2 วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี

วิธีที่ 3 ปรับงบการเงินย้อนหลัง

วิธีที่ 4 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไว้ดังนี้

1. วิธีขอบเขต (Corridor Method) คือ การทยอยรับรู้ผ่านงบกำไรขาดทุน กิจการต้องรับรู้ส่วนหนึ่งของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายหากมูลค่าสะสมสุทธิของผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่ได้รับรู้เมื่อวันสิ้นสุดของงวดก่อนเกินกว่าจำนวนที่มากกว่าระหว่าง

1.1 ร้อยละ 10 ของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ ณ วันนั้น (ก่อนหักสินทรัพย์โครงการ) และ

1.2 ร้อยละ 10 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ วันนั้น

หลักเกณฑ์นี้ให้ใช้คำนวณและปฏิบัติแยกตามโครงการผลประโยชน์แต่ละโครงการ

ส่วนของผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ต้องรับรู้สำหรับโครงการผลประโยชน์แต่ละโครงการ คือส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของช่วงจำนวนเงิน

ที่กำหนด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า หากด้วยจำนวนปีถัวเฉลี่ยที่คาดการณ์ไว้ของ
 อายุนานที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการ

2. วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการ
 ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยมีเงื่อนไขว่า กิจการต้องใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการรับรู้ทั้ง
 ผลกำไรและขาดทุนอย่างสม่ำเสมอสำหรับทุกๆงวด หรือ อาจหมายถึง การรับรู้กำไรหรือขาดทุน
 ทันทีในงบการเงินประจำปี (PricewaterhouseCoopers, 2009)

3. วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คือ การรับรู้
 ทันทีผ่านงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยมีเงื่อนไขว่า กิจการจะต้องใช้หลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับ

3.1 โครงการผลประโยชน์ทุกโครงการ และ

3.2 ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทุก

ประเด็น

กรณีผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ต้นทุนบริการในอดีตและผลกำไรขาดทุนจากการ
 ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ให้รับรู้ทันที โดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีขอบเขต

ในส่วนการเปิดเผยข้อมูลของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ กิจการต้องเปิดเผย
 ข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะโครงการผลประโยชน์และผลกระทบทางการเงิน
 ของการเปลี่ยนแปลงของโครงการ

3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits)

ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้
 ผลประโยชน์หลังออกจากงานและผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) กล่าวคือเป็นผลประโยชน์ที่ต้องจ่าย
 จากการทำงานระยะเวลายาวนาน ผลประโยชน์ที่จ่ายสำหรับการหยุดงาน เช่น สิทธิการลาบวช
 ลาศึกษาต่อ ลารับราชการ ผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปี หรือผลประโยชน์จากการทำงาน
 ครบรอบ 25 ปี หรือผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส
 ที่จะจ่ายเป็นเวลา 12 เดือน หรือมากกว่าหลังจากสิ้นสุดงานที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

สำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าผลประโยชน์ระยะยาวอื่นนั้นจะต้องรับรู้เป็นหนี้สิน
 ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยยอดรวมสุทธิของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์
 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ วันสิ้นรอบ
 ระยะเวลารายงาน (ถ้ามี) ซึ่งจะใช้ในการชำระภาระผูกพันโดยตรง อีกทั้งกิจการจะต้องรับรู้ยอดรวม
 สุทธิของต้นทุนบริการปัจจุบัน ต้นทุนดอกเบี้ย ผลตอบแทนที่คาดไว้จากสินทรัพย์โครงการ และ
 จากสิทธิที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลัก
 คณิตศาสตร์ประกันภัย ต้นทุนบริการในอดีต และผลกระทบจากการลดขนาดโครงการลงหรือการ

ชำระผลประโยชน์เป็นค่าใช้จ่าย หรือรายได้ เว้นแต่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ กำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

นอกจากนี้กิจการจะต้องตระหนักถึงในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลของผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานด้วย มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานเป็นการเฉพาะแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ อาจกำหนดให้เปิดเผยไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน

4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits)

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง หมายถึง ผลประโยชน์ที่จ่ายเมื่อเลิกจ้างก่อนกำหนด กล่าวคือ ผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายให้พนักงานก่อนเกษียณอายุ หรือพนักงานสมัครใจลาออกเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง กิจการจะรับรู้เป็นหนี้สินหรือค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการแสดงอย่างชัดเจนว่าผูกพันกับรายการใดรายการหนึ่งดังนี้

1. ยกเลิกการจ้างพนักงานหรือกลุ่มของพนักงานก่อนวันเกษียณตามปกติ
2. ให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างซึ่งเป็นผลมาจากการให้ข้อเสนอเพื่อสนับสนุนให้มี

การออกจากงานโดยสมัครใจ

กิจการต้องมีโครงการที่เป็นทางการ และมีละเอียดสำหรับการเลิกจ้างรวมทั้งไม่มีความเป็นไปได้ที่จะยกเลิกโครงการนั้น โดยในรายละเอียดของโครงการต้องมีข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

1. สถานที่หน่วยงานและจำนวนพนักงาน โดยประมาณที่จะเลิกจ้าง
2. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างสำหรับพนักงานแต่ละระดับหรือแต่ละหน้าที่งาน
3. กำหนดเวลาที่จะนำโครงการไปปฏิบัติ ซึ่งงานที่นำไปปฏิบัติควรจะเริ่มอย่างรวดเร็ว

ที่สุดเท่าที่สามารถทำได้และระยะเวลาที่จะดำเนินการให้เสร็จสมบูรณ์ไม่ควรนานเกินไป เพื่อให้ไม่ให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญต่อโครงการได้

อีกทั้งการเปิดเผยข้อมูลของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง จะต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อ

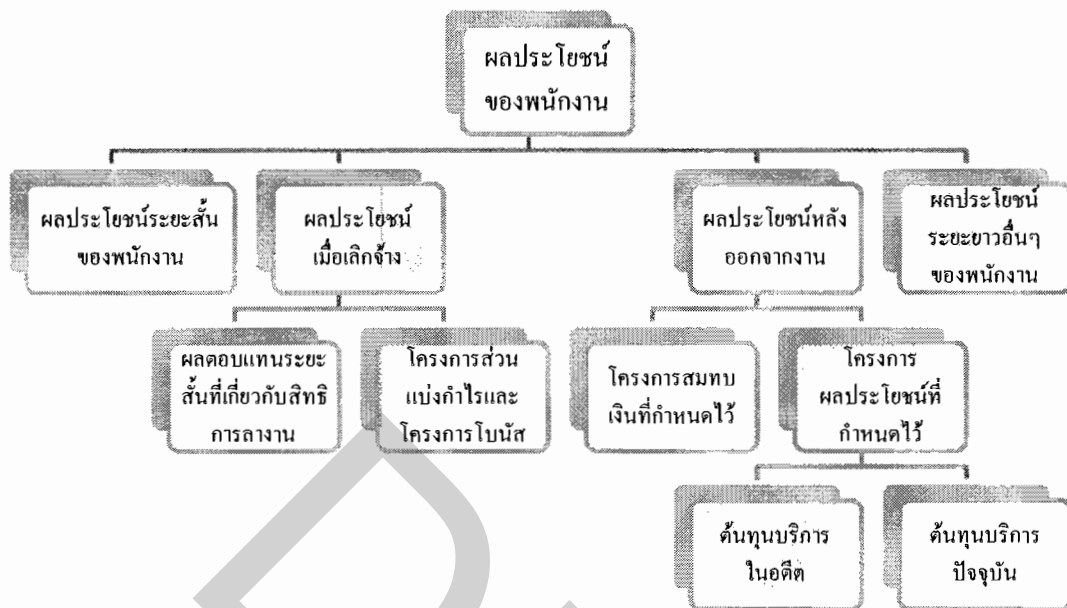
1. มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนพนักงานที่จะรับข้อเสนอผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง จะทำให้เกิดหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่ระดับความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายเงินออกไปเพื่อชำระผลประโยชน์เป็นไปได้อย่าง ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

2. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนของค่าใช้จ่ายหากมีสาระสำคัญ

3. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างของผู้บริหารสำคัญ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ผลประโยชน์ของพนักงานทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวมาข้างต้นต้องบันทึกค่าใช้จ่าย/ภาระหนี้สิน ส่วนผลประโยชน์ระยะสั้น-ผลประโยชน์ของพนักงานที่มีกำหนดจ่ายชำระไม่เกิน 12 เดือนนับจากงวดที่พนักงานได้ให้บริการ และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง-ผลประโยชน์ของพนักงานที่จะจ่ายเมื่อบริษัทมีการเลิกจ้างก่อนวันเกษียณตามปกติ หรือ การออกจากงานโดยสมัครใจของพนักงาน ไม่ต้องคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน และไม่ต้องใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการประมาณการภาระผูกพันจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ส่วนผลประโยชน์หลังออกจากงาน-ผลประโยชน์ของพนักงานที่มีการจ่ายหลังจากการจ้างงานสิ้นสุดลง และผลประโยชน์ระยะยาวอื่น-ผลประโยชน์ของพนักงานที่มีกำหนดจ่ายชำระเกิน 12 เดือนนับจากงวดที่พนักงานได้ให้บริการ ผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นภาระผูกพันของกิจการต้องอาศัยข้อสมมติตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและมีโอกาสเกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่องบการเงิน การที่กิจการมีการรับรู้ภาระผูกพันจากการที่พนักงานได้ให้บริการแล้วเป็นเวลาหลายปี ทำให้กิจการต้องใช้วิธีการคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method: PUC) ให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน จากที่กล่าวมาข้างต้นสามารถสรุปผลประโยชน์ของพนักงาน ได้ดังภาพที่ 2.1



ภาพที่ 2.1 ภาพสรุปประเภทผลประโยชน์ของพนักงาน

ที่มา : ดัดแปลงมาจาก Deloitte (2011)

จากที่กล่าวมาในเรื่องผลประโยชน์ของพนักงานมีส่วนเกี่ยวข้องกับภาระผูกพัน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดคำนิยามเกี่ยวกับภาระผูกพันไว้ 2 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นแรก ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1. สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจน หรือโดยนัย)
2. กฎหมายที่ใช้บังคับ
3. ผลบังคับตามกฎหมายอื่น

ประเด็นที่สอง ภาระผูกพันจากการอนุมาน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่นๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผนหรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ

2. การกระทำตามข้อ 1 ของกิจการสร้างความคาดหมายที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่นๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

ภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการที่พนักงานได้ให้บริการแก่กิจการเสร็จแล้ว ทั้งในงวดปัจจุบัน และงวดก่อน

ภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน จัดว่าเป็นภาระผูกพันทางกฎหมายที่กิจการต้องคำนึงถึง ตัวอย่างข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงาน ได้แก่ พระราชบัญญัติ (พรบ.) คู่สมรongsแรงงาน ที่ระบุไว้ในมาตราที่ 118 กรณีที่กิจการเลิกจ้างโดยลูกจ้าง ไม่มีความผิด ลูกจ้างมีสิทธิได้รับค่าชดเชยขั้นต่ำตาม พรบ. คู่สมรongsแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตราที่ 118 ว่าด้วยการให้นายจ้างจ่ายเงินชดเชยแก่ลูกจ้างซึ่งเลิกจ้าง ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 แสดงผลประโยชน์ของพนักงานภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมาย (เงินชดเชยขั้นต่ำตาม พรบ. คู่สมรongsแรงงานฯ มาตรา 118)

ช่วงเวลาทำงานที่ติดต่อกัน	เงินชดเชยขั้นต่ำ
ครบ 120 วัน แต่ไม่ครบ 1 ปี	30 วัน
ครบ 1 ปี แต่ไม่ครบ 3 ปี	90 วัน
ครบ 3 ปี แต่ไม่ครบ 6 ปี	180 วัน
ครบ 6 ปี แต่ไม่ครบ 10 ปี	240 วัน
ทำงานติดต่อกันครบ 10 ปี ขึ้นไป	300 วัน

ที่มา : วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554, น.7)

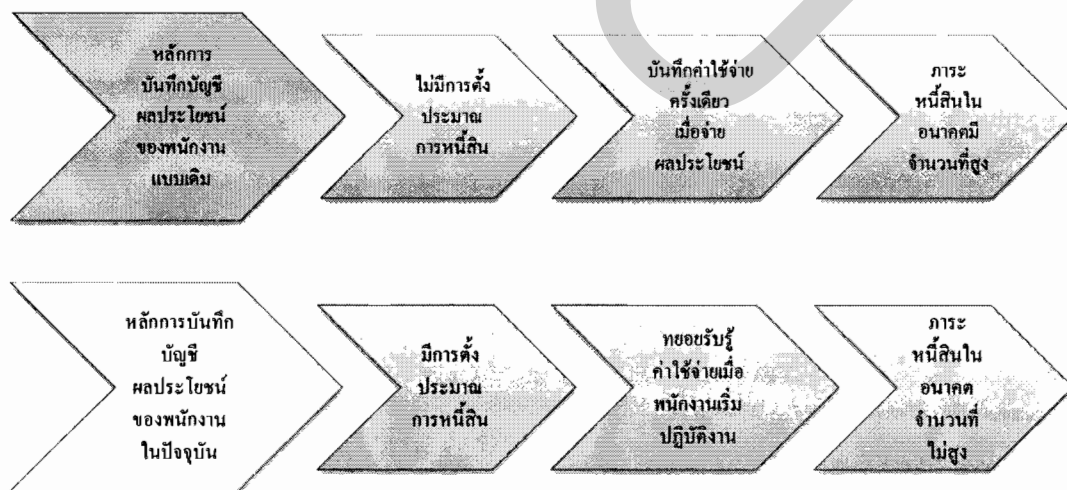
แม้ว่าภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานจะเกิดขึ้นตลอดเวลา ตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันที่เกิดจากผลประโยชน์หลังออกจากงาน-โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ และผลประโยชน์ระยะยาวอื่น แต่ในอดีตกิจการไม่เคยบันทึกภาระผูกพันนี้มาก่อน จึงทำให้งบการเงินไม่สะท้อนภาพที่ชัดเจน ทั้งที่ภาระผูกพันนี้เกิดขึ้นตลอดเวลาที่พนักงานให้บริการแก่กิจการ นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 สภาวิชาชีพบัญชี ได้พัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากล จึงได้มีการประกาศให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์

ของพนักงานขึ้น ทำให้กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะจะต้องบันทึกและรายงานภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานไว้ในงบการเงิน

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

แต่เดิมบริษัทต่างๆ มีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานด้วยวิธีการที่แตกต่างกัน โดยมุ่งเน้นบัญชีที่ตอบสนองในกิจการมากกว่ามุ่งตอบสนองต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอก ซึ่งอาจทำให้งบการเงินไม่สะท้อนภาพที่ชัดเจน และเปรียบเทียบกันไม่ได้ไม่เท่าที่ควร ภายหลังเมื่อมีการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ที่อิงบนหลักการที่ว่าบริษัทต้องรับรู้ภาระผูกพันและหนี้สินตามที่ควรจะเป็นเพื่อให้ตัวเลขในงบการเงินสะท้อนภาพที่ชัดเจน หนึ่งในมาตรฐานที่สะท้อนแนวคิดดังกล่าว คือ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 นั้น เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีผลประโยชน์ของพนักงาน การที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ของมาตรฐานการบัญชีไทย ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มุ่งเน้นให้บริษัทมีการประมาณการหนี้เกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นภาระผูกพันในอนาคต และเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน เพื่อให้ตัวเลขในงบแสดงฐานะการเงินสะท้อนภาพที่ชัดเจน สามารถเปรียบเทียบกันได้และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น (Napier, 2008) การบันทึกบัญชีผลประโยชน์ของพนักงาน สามารถสรุปได้ดังภาพที่ 2.2



ภาพที่ 2.2 สรุปการบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานแบบเดิม กับ ปัจจุบัน

อย่างไรก็ตามในการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 นั้น ยังมีข้อถกเถียงในประเด็นต่างๆ มากมาย ไม่ว่าจะเป็นเรื่องขอบเขตคำนิยามของผลประโยชน์ระยะยาว หรือเรื่องของผลกระทบของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานที่มีต่อภาพรวมของงบการเงิน รวมทั้งความซับซ้อนของการคำนวณ ดังที่จะได้กล่าวต่อไปนี้

กิตติมา อัครนุพงศ์ (2553) กล่าวว่า การนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) ฉบับที่ 19 มาใช้โดยเฉพาะในส่วนของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ผลประโยชน์หลังออกจากงาน ทั้งโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (Defined Contribution Plans) และโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (Defined Benefit Plans) โดยเฉพาะในกรณีของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ นั้น กิจการต้องมีการประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานโดยอาศัยหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และมีโอกาสเกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ผลกระทบจากการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 อาจเกิดขึ้นกับบริษัทที่มีส่วนได้เสียกับสาธารณะ ได้แก่ บริษัทมหาชน บริษัทที่เสนอหลักทรัพย์กับตลาดหลักทรัพย์ และบริษัทที่ทำหน้าที่ดูแลทรัพย์สินของมหาชน เช่น ธนาคาร บริษัทประกันภัย บริษัทประกันชีวิต ซึ่งบริษัทเหล่านี้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทั้งฉบับ โดยไม่มีข้อยกเว้น ส่วน สุทธิม ภัทรมาลัย (2552) ได้ระบุว่า ในการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 มาใช้นั้น ต้องมีการคำนวณผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน รวมทั้งผลประโยชน์เงินชดเชยตามกฎหมายแรงงานที่มีการกำหนดให้นายจ้างจ่ายเงินชดเชยในกรณีเลิกจ้าง ซึ่งการเลิกจ้างนี้รวมถึงการเกษียณอายุด้วย ดังนั้น นายจ้างต้องมีการตั้งเงินสำรองในการจ่ายเงินชดเชยลูกจ้างในวันที่ลูกจ้างเกษียณอายุ โดยจำนวนเงินที่จ่ายก็จะต้องเป็นไปตามที่กำหนดในกฎหมายแรงงาน นอกจากนี้ อังครัตน์ เจริญวัฒน์ (2553) กล่าวว่า ปีที่มีการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เป็นครั้งแรก บริษัทต้องย้อนกลับไปบันทึกภาระหนี้สินทั้งหมดที่เกิดจากการที่พนักงานทำงานให้ในอดีต รวมทั้งปรับกำไรสะสมลดลง ซึ่งบริษัทที่มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานและมีพนักงานจำนวนมากจะต้องรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้นจำนวนมากควบคู่กับการลดลงของกำไรสะสมด้วยจำนวนเดียวกัน ทำให้ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E ratio) และอาจมีผลกระทบต่อเงื่อนไขการกู้ยืมเงินได้

ความซับซ้อนของการคำนวณเป็นหนึ่งในสิ่งที่เป็นข้อถกเถียง เนื่องจากในการคำนวณประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานในบริษัทขนาดใหญ่ นั้น จะใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method: PUC) ต้องคำนวณโดยนักคณิตศาสตร์ประกันภัย ภายใต้อัตราการคำนวณจะใช้ข้อมูลทางสถิติเกี่ยวกับประชากรศาสตร์ (Demographic) อัตราการลาออกของพนักงาน อัตราการเพิ่มเงินเดือนของกิจการ อายุปัจจุบันของพนักงานและระยะเวลา

จนถึงวันที่เกษียณอายุ ความน่าจะเป็นที่พนักงานจะทำงานจนเกษียณอายุ และปัจจัยอื่นที่ส่งผลต่อการที่พนักงานจะอยู่ทำงานกับบริษัท

จากข้อถกเถียงในประเด็นดังกล่าว หากนำมาพิจารณาให้ต้องแท้ถึงแนวปฏิบัติที่กำหนดตามมาตรฐานแล้วจะพบว่าเป็นความซับซ้อนในตัวของมาตรฐานเองที่ครอบคลุมการจ่ายผลประโยชน์ของพนักงานที่หลากหลายทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เช่น เงินเดือน โบนัส ผลประโยชน์การเกษียณอายุ การเลิกจ้างโดยนายจ้าง เป็นต้น และนายจ้างต้องบันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน ทั้งผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้โครงการหรือข้อตกลงเป็นทางการระหว่างกิจการกับพนักงาน ผลประโยชน์ที่เกิดจากการปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการ และผลประโยชน์ที่ให้ภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมาย

การบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลจากการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่มีข้อถกเถียงถึงความซับซ้อนในตัวมาตรฐาน การปฏิบัติตามต้องตีความและพิจารณาถึงรายการทางบัญชีที่มีการเชื่อมโยงกับมาตรฐานฉบับอื่นๆ สมเดช โรจน์ครีเสถียร และคณะ (2554) ได้อธิบายถึงข้อกำหนดสำหรับนายจ้างเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานไว้ว่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นายจ้างควรตระหนักถึงความรับผิดชอบเมื่อได้รับการให้บริการโดยพนักงานกับการแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคต ในขณะที่เวลานายจ้างสามารถรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อเกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่พนักงานได้มีการให้บริการแก่นายจ้าง ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ให้นายจ้างนำข้อกำหนดเหล่านี้ไปถือปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด ยกเว้นส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้น เป็นเกณฑ์ ที่กล่าวถึงวิธีการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับผลประโยชน์พนักงานที่อยู่ในรูปของตราสารทุนของกิจการและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังไม่รวมถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน อีกทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กำหนดให้กิจการต้องรับรู้หนี้สิน เมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงานที่จะได้รับในอนาคต และต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากการให้บริการของพนักงานเพื่อแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงาน (Deloitte, 2011)

ในปีแรกที่ต้องนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติ และอาจเป็นไปได้ว่าการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้จะส่งผลกระทบต่อกิจการ ผ่องเพ็ญ เรื่องวิรุทธ (2553) ได้กล่าวไว้ว่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มีผลกระทบต่อธนาคารพาณิชย์มาก เนื่องจากมีพนักงานจำนวนมาก ทั้งนี้ แต่เดิมผลประโยชน์ของพนักงานจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจ่าย แต่ตามมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 19 กำหนดให้ต้องบันทึกผลประโยชน์ทั้งที่ยังไม่มีการจ่าย อันจะมีผลให้ธนาคารพาณิชย์ต้องบันทึกผลประโยชน์ของพนักงานในจำนวนที่สูง ดังนั้นจึงอาจมีผลกระทบต่ออัตราส่วนฐานะการเงินหลายตัว รวมทั้งอัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง (BIS RATIO) แต่หากธนาคารพาณิชย์คำนวณคิดผลประโยชน์พนักงานและบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายแบบทยอยบันทึกในแต่ละปี ธนาคารพาณิชย์จะได้รับผลกระทบไม่มากนัก ส่วน Watson (2554) ได้ระบุว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้กำหนดให้บริษัทต้องมีเงินสำรองในงบแสดงฐานะการเงินอย่างต่อเนื่องสำหรับการจ่ายเงินผลประโยชน์พนักงานในระยะยาว และยังให้ข้อเสนอแนะในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ โดยกล่าวว่าบริษัทจะต้องตระหนักถึงความรับผิดชอบตั้งแต่ครั้งแรกเพราะการนำมาตราฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกนั้นจะส่งผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายและกำไรสะสมของบริษัท อีกทั้งยังระบุว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่จะได้รับผลกระทบน้อยมาก แต่บริษัทที่จะได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ คือ บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีขนาดใหญ่ ที่มีพนักงานจำนวนมาก และพนักงานเหล่านั้นเป็นพนักงานที่ทำงานกับบริษัทมานาน ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมีความสอดคล้องกับแนวคิดของ ผ่องเพ็ญ เรื่องวิรุยุทธ (2553) แต่ขณะเดียวกันก็มีมุมมองในแง่บวกจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ โดย กิตติมา อัครนุพงศ์ (2552) มองว่าจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ จะส่งผลให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะทางการเงินที่แท้จริง และเป็นการสนับสนุนลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน คือ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)

หลังจากที่ได้มีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ในประเทศไทย ได้ไม่นาน คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ได้ออกประกาศเกี่ยวกับการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงานขึ้น โดยมีการเปลี่ยนแปลงใน 3 ประเด็น คือ ประเด็นที่หนึ่ง บริษัทต้องรับรู้ กำไรขาดทุนจากการประเมินการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ผ่านงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income: OCI) ประเด็นที่สอง บริษัทไม่สามารถเลื่อนเวลาและไปทยอยรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตที่พนักงานยังไม่มีสิทธิ (Unvested Past Service Cost) ตามระยะเวลาที่เหลือก่อนจะได้รับสิทธิในอนาคต และประเด็นที่สาม ในการเปลี่ยนแปลงรายการรับรู้ในสินทรัพย์และหนี้สินของโครงการผลประโยชน์ ผลต่างระหว่างผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการกับรายได้ดอกเบี้ยจากสินทรัพย์โครงการ จะไม่ถูกบันทึกผ่านงบกำไรขาดทุนอีกต่อไป

ทั้งนี้ สุทธิม ภัทรมาลัย (2555) ได้อธิบายว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 ในครั้งนี้ มีสาระสำคัญในเรื่องต่างๆ เช่น การรับรู้ทางบัญชี การนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลของผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงาน นอกจากนี้ยังมีการเปลี่ยนแปลง

เกี่ยวกับผลประโยชน์เล็กจ๋าง และผลประโยชน์ระยะสั้น ผลกระทบของการปรับปรุงมาตรฐานนี้จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับประเภทของผลประโยชน์ของพนักงานของแต่ละองค์กร รวมถึงทางเลือกในการบันทึกบัญชีที่เลือกใช้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19

จากที่กล่าวมาจึงสามารถสรุปได้ว่า แม้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถมองเห็นนโยบายในการลงทุนด้านบุคลากรขององค์กรได้ แต่ในทางปฏิบัติแล้วพบว่ายังมีปัญหาที่ต้องได้รับการแก้ไขเพื่อปรับและทบทวนมาตรฐานในอีกหลายประเด็น

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเกี่ยวกับการวัดมูลค่าทรัพย์สินมนุษย์มีผู้ที่ศึกษาอยู่มากมาย ตัวอย่างเช่น Toulson and Dewe (2004) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของบุคลากร พบว่า นักวิจารณ์ส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการวัดมูลค่าของบุคลากร งานวิจัยนี้ได้ตรวจสอบถึงเหตุผลที่สนับสนุนถึงความสำคัญและความเชื่อมโยงกับโครงสร้างภายในองค์กรจากการวัดมูลค่าของบุคลากร จากการศึกษาพบว่ามีเหตุผล 2 ประการที่สนับสนุนถึงความสำคัญและความเชื่อมโยงดังกล่าว ประการแรก แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงกลยุทธ์ในการบริหารจัดการ ถ้ามีวิธีการวัดมูลค่าของบุคลากรที่ดีก็จะส่งผลให้ต้นทุนเกี่ยวกับแรงงานต่ำลง ประสิทธิภาพในการทำงานดีขึ้น ประการที่สอง แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่าของบุคลากรต้องมีความชัดเจน เชื่อถือได้ และสามารถแสดงออกมาในรูปตัวเงินได้ ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้จากการวัดมูลค่าของบุคลากรจะใช้เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจในการบริหารจัดการองค์กร อีกทั้งยังใช้เป็นเครื่องมือในการรายงานในงบการเงิน นอกจากนี้ Verma and Dawe (2006) ได้ศึกษาถึงความสำคัญของการวัดมูลค่าของบุคลากรขององค์กรในประเทศสหราชอาณาจักรจากการแจกแบบสอบถามทั้งหมด 1,000 ชุด พบว่า ร้อยละ 52.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า การวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นเรื่องสำคัญอย่างมากสำหรับองค์กร และร้อยละ 70 ของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า องค์กรควรมีการวัดมูลค่าของบุคลากรเนื่องจากบุคลากรเป็นสิ่งสำคัญที่ก่อให้เกิดความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันทางธุรกิจอย่างยั่งยืน นอกจากนี้ การวัดมูลค่าบุคลากรที่ดีต้องมีการประสานงานจากฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะการประสานงานระหว่างฝ่ายบุคลากรกับฝ่ายบัญชี โดยอุปสรรคที่สำคัญในการวัดมูลค่าของบุคลากรขององค์กร คือ การขาดความเข้าใจในเรื่องของการวัดมูลค่าของบุคลากร และการที่ไม่มีมาตรการที่ถูกต้องทำให้ไม่สามารถวัดมูลค่าของบุคลากรได้อย่างน่าเชื่อถือและขาดความแม่นยำ

จากการศึกษาในข้างต้น แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่าของบุคลากรนั้นเป็นสิ่งสำคัญ และมีความเชื่อมโยงกับการบริหารจัดการภายในองค์กร หากมีมาตรการในการวัดมูลค่าได้อย่าง

น่าเชื่อถือ และมีความแม่นยำ จะทำให้ข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงินนั้นสะท้อนภาพการดำเนินงานธุรกิจที่ชัดเจน และส่งผลให้องค์กรมีความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจได้อย่างยั่งยืน

จากแนวคิดดังกล่าวจึงได้มีการพัฒนาแนวปฏิบัติทางบัญชีในการที่จะสามารถจัดทำและรวบรวมข้อมูลที่สามารถสะท้อนมูลค่าของบุคลากรที่ถือเป็นทรัพยากรสำคัญขององค์กร ซึ่งแต่เดิมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงานจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเท่านั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน นั้นเป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าว ซึ่งถือเป็นมาตรฐานใหม่ที่มีผู้ให้ความเห็นว่าอาจจะมีปัญหาในการปฏิบัติบางประการในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาปรับใช้ จึงได้มีการวิจัยได้ทำการศึกษาในประเด็นที่หลากหลายแตกต่างกันไป

กรณีการ วิภาณรัตน์ (2550) ได้วิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อปัญหาการปรับใช้ โดยศึกษาจากกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม คือ พนักงานบัญชีระดับผู้จัดการขึ้นไปของบริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 226 คน และผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จำนวน 25 คน จากการศึกษาสรุปได้ว่า การไม่ได้เก็บข้อมูลเชิงสถิติในอดีตไม่ใช่ปัญหาสำคัญในการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ และการไม่มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับคณิตศาสตร์เชิงสถิติไม่ใช่ปัญหาในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ อีกทั้งบริษัทจดทะเบียนฯ และสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ยังมีความเข้าใจเป็นอย่างดีในเรื่องความรู้ความสามารถทางคณิตศาสตร์เชิงสถิติ และการไม่เข้าใจคำศัพท์ในมาตรฐานการบัญชีจะไม่ใช่ปัญหาในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ สำหรับกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีฯ แต่อาจเป็นปัญหาสำหรับกลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ

อีกประเด็นหนึ่งที่น่าสนใจคือ การศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ จากการศึกษาของ วราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) พบว่ามีบริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 315 บริษัท เลือกปรับรู้อย่างไรโดยวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี ส่งผลให้กำไรสะสมต้นปี 2554 ในภาพรวมลดลงจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 จำนวน 48,937 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 2.6 ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กำหนดให้กิจการรับรู้ผลประโยชน์ที่ให้กับพนักงานเมื่อกิจการได้รับบริการจากพนักงาน (ไม่ใช่บันทึกเมื่อกิจการจ่ายผลประโยชน์นั้นจริง) ทำให้กิจการต้องประเมินและทยอยบันทึกผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน เช่น เงินชดเชยเมื่อเกษียณอายุเป็นหนี้สินเพื่อให้สะท้อนให้เห็นถึงภาระที่กิจการพึงมี ทั้งนี้หนี้สินผลประโยชน์พนักงานระยะยาวเมื่อเกษียณอายุ แสดงแยกตามแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ได้ดังตารางที่ 2.2 ดังนี้

ตารางที่ 2.2 หนี้สินผลประโยชน์พนักงานระยะยาวเมื่อเกษียณอายุตามแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

หนี้สินผลประโยชน์พนักงานระยะยาวเมื่อเกษียณอายุตามแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม	
ณ วันที่ 31 มีนาคม 2554	
	หน่วย : ล้านบาท
ธุรกิจการเงิน	32,799.5
ธุรกิจบริการ	15,554.6
ทรัพยากร	15,127.7
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	8,618.1
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	7,970.2
สินค้าอุตสาหกรรม	4,855.2
เทคโนโลยี	3,699.5
สินค้าอุปโภค บริโภค	2,601.4
อื่นๆ	506.5
รวม	91,732.7

ที่มา : คัดแปลงมาจากวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554)

นอกจากนี้ วราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) ยังได้อธิบายเพิ่มเติมว่า กิจกรรมที่ได้รับผลกระทบเรื่องนี้ส่วนใหญ่จะอยู่ในอุตสาหกรรมหลักที่มีมูลค่าทางการตลาด (Market Capitalization) สูง เนื่องจากกิจกรรมในกลุ่มดังกล่าวมักเป็นกิจกรรมขนาดใหญ่ ดำเนินธุรกิจมาเป็นระยะเวลานาน และมีพนักงานเป็นจำนวนมาก ส่วนกลุ่มอุตสาหกรรมอื่นก็จะมีผลกระทบลดหลั่นกันไป งบการเงินจึงได้สะท้อนถึงภาระหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานที่กิจการพึงมีต่อพนักงาน อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ให้ทางเลือกแก่กิจการในการบันทึกหนี้สินครั้งแรกที่ไม่ได้บันทึกไว้ในอดีต ดังนั้นบางบริษัทที่ใช้วิธีทยอยรับรู้ในกำไรขาดทุนสำหรับงวดในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี จะทำให้หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานจะยังบันทึกไม่ครบจำนวน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ความระมัดระวังและศึกษาข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการเหล่านั้นเพิ่มเติม

ตารางที่ 2.3 แสดงวิธีการรับรู้รายการในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรกในปี 2554

แนวปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก	จำนวนบริษัทที่ใช้
ปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี	315
ทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี	55
ปรับงบการเงินย้อนหลัง	49
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	13
รวม	432

ที่มา : ดัดแปลงมาจากวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554)

ในขณะเดียวกัน วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ดันติประภา (2554) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้เป็นครั้งแรกเช่นเดียวกันโดยศึกษาจากข้อมูลจากกลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้งหมด 544 แห่ง จากการศึกษาพบว่า หลังประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เลือกทางเลือกใช้วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีมากที่สุด (ร้อยละ 72.19) รองลงมาเป็นวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี (ร้อยละ 12.36) อีกทั้งระบุว่าบริษัทที่ทำการศึกษามีการเลือกวิธีการรับรู้หนี้สินในช่วงการเปลี่ยนแปลงมากกว่าหนี้สินที่รับรู้ ณ วันเดียวกันตามนโยบายการบัญชีเดิม สะท้อนให้เห็นว่าการกำหนดทางเลือกในการรับรู้หนี้สินส่วนเพิ่มในช่วงการเปลี่ยนแปลงเป็น 4 ทางเลือกเป็นสิ่งที่จำเป็นและวิธีที่มีผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชีมากที่สุดคือการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานครั้งเดียวทั้งจำนวน ซึ่งผลการศึกษาในครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554)

จากการทบทวนวรรณกรรม นอกจากจะมีผู้ที่ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 โดยใช้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนฯ แล้วยังมีผู้ที่ศึกษาถึงผลกระทบของมาตรฐานฉบับนี้เฉพาะกลุ่มด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น พนิดา สุนทรอำไพ (2553) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง เฉพาะในส่วนของธนาคารพาณิชย์ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีในสำนักงานใหญ่ของธนาคารพาณิชย์ขนาดใหญ่ 4 แห่ง จำนวน 40 คน ในการศึกษานี้ได้กำหนดตัวแปรผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ที่มีผลต่อธนาคารพาณิชย์ ไว้ 3 ตัวแปรด้วยกัน ได้แก่ ตัวแปรด้านบุคลากร ตัวแปรด้านการเงิน และตัวแปรด้านการดำเนินงาน จากการศึกษาพบว่า โดยภาพรวมแล้วธนาคารพาณิชย์มีการปฏิบัติตาม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 97.5 และตัวแปรทางด้านการเงินมีผลกระทบต่อการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้กับธนาคารพาณิชย์มากที่สุด

การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติ อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชีในหลายๆด้าน และผลกระทบต่องบการเงินก็เป็นอีกด้านหนึ่ง ที่มีผู้สนใจศึกษา Petreski (2006) ทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเกี่ยวกับบริษัทในส่วนของผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชี โดยเลือก Saint-Gobain Group ซึ่งมีบริษัทในเครือรวมแล้วมากกว่า 1,200 บริษัททั่วทุกมุมโลกมาเป็นกรณีศึกษา ผลการศึกษา พบว่ามีผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงิน กล่าวคือมีการเพิ่มขึ้นของหนี้สินซึ่งสอดคล้องกับการลดลงในส่วนของเจ้าของ อันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 อีกทั้งยังพบว่ามีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กล่าวคือมีการลดลงของรายได้สุทธิเนื่องจากการบันทึกค่าใช้จ่ายในส่วนของบำเหน็จบำนาญที่เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงานด้วย การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากจะมีผลกระทบต่องบการเงินแล้วยังส่งผลกระทบต่อการบริหารและการตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนของเงินทุนของบริษัทด้วย

สำหรับ Lynch (2007) ได้ทำการศึกษาผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชีเช่นเดียวกับ Petreski (2006) เกี่ยวกับในเรื่องการเปรียบเทียบผลกระทบของอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) จากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 (International Accounting Standards: 19) ไปใช้ โดยพิจารณาจากรายงานประจำปี 2548 ของบริษัทใน 2 ประเทศ คือประเทศออสเตรเลีย และประเทศสหราชอาณาจักร จากการศึกษาพบว่าบริษัทที่ศึกษามีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) เพิ่มขึ้นมาก ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ว่าจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 (International Accounting Standards: 19) ไปใช้นั้น เป็นที่คาดว่าบริษัทบางส่วนในประเทศเหล่านี้จะมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) และหนี้สินที่เพิ่มขึ้นในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ซึ่งจากการศึกษาพบว่า 3 ใน 5 ของบริษัทในประเทศออสเตรเลียมีการเพิ่มขึ้นในอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) โดยการเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนมากที่สุดอยู่ที่ร้อยละ 11.8 และ 9 ใน 10 ของบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักรมีการเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นในอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) โดยมีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุดอยู่ที่ร้อยละ 77.68 ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นที่มากกว่าบริษัทในประเทศออสเตรเลีย อาจเป็นเพราะบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักรมีการจัดตั้งมานานกว่า และมีกองทุนบำเหน็จบำนาญที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผลของการศึกษาสอดคล้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับผลการศึกษาของ Petreski (2006)

นอกจากนี้กิตติมา อัครนุพงศ์ (2555) ยังได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีผลกระทบต่อบริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่ม SET 50¹ จากการศึกษาในเรื่องดังกล่าวพบว่า สิ่งที่มีผลกระทบต่อชัดเจนในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 คือ ผลประโยชน์หลังออกจางาน-โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ซึ่งแต่เดิมผลประโยชน์เหล่านี้จะบันทึกเมื่อเกิดค่าใช้จ่ายขึ้น แต่การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ต้องมีการประมาณการมูลค่าของผลประโยชน์ ผลประโยชน์ของพนักงานดังกล่าวเป็นภาระผูกพันของกิจการ โดยอาศัยข้อสมมติตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และมีโอกาสเกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อกำไรที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ตัวเลขที่ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เกิดจากความแตกต่างระหว่างตัวเลขผลประโยชน์ของพนักงานที่ได้มีการประมาณการไว้ กับตัวเลขที่เกิดขึ้นจริง และยังส่งผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินอีกด้วย จากที่กล่าวมา สามารถสรุปผลกระทบได้ 3 ประเด็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ในงบแสดงฐานะการเงินจะมีรายการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานเพิ่มขึ้น อาจส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มสูงขึ้น หลังจากที่มีการประกาศบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ประเด็นที่สอง ในงบกำไรขาดทุนหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จะมีต้นทุนบริการปัจจุบัน ต้นทุนดอกเบี้ย รวมทั้งต้นทุนบริการในอดีตเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน อาจส่งผลกระทบต่อผลกำไรของบริษัทเพราะมีโอกาที่จะลดลง นอกจากนี้ยังมีโอกาสเกิดผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งเกิดจากความแตกต่างระหว่างผลประโยชน์ของพนักงานที่ได้มีการประมาณการไว้กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริง

ประเด็นที่สาม การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บริษัทจะต้องรับรู้และบันทึกผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อกิจการได้รับบริการจากพนักงานแล้ว แทนที่จะรอบันทึกตามเกณฑ์เงินสด ต้องบันทึกตามเกณฑ์สิทธิ จากเดิมที่กิจการเคยบันทึกผลประโยชน์ของพนักงาน ณ วันที่จ่ายเงิน แต่ปัจจุบันนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 กิจการจะต้องประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานไว้ล่วงหน้า โดยอาศัยข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งจะช่วยให้งบการเงินสะท้อนถึงภาระผูกพันที่แท้จริงของกิจการ แต่ตัวเลขที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด ก็เป็นเพียงตัวเลขที่เกิดขึ้นจากการประมาณการเท่านั้น ซึ่งมีโอกาสที่ตัวเลขจริงจะแตกต่างจากตัวเลขประมาณการไว้ ซึ่งผลการศึกษาของกิตติมา อัครนุพงศ์ (2555) สอดคล้องกับ Lynch (2007) และ Petřeski (2006)

¹ SET 50 : The Stock Exchange of Thailand เป็นดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 50 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ในทำนองเดียวกัน วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554) ได้ศึกษาผลกระทบจากการปฏิบัติใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ของบริษัทจดทะเบียนฯ โดยรวมใน 2 ด้านคือผลกระทบต่องบการเงินและผลกระทบต่อทรัพยากรที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รวมถึงระยะเวลาและระบบงานบัญชีเพื่อรองรับการปฏิบัติใช้มาตรฐานการบัญชีดังกล่าว โดยสรุปแยกเป็นกลุ่มอุตสาหกรรม จากการศึกษาพบว่า บริษัทในกลุ่มสถาบันการเงินได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 โดยรวมใน 2 ด้านดังกล่าว ในระดับปานกลาง ส่วนบริษัทในกลุ่มอื่นๆ ได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ น้อยกว่าบริษัทในกลุ่มสถาบันการเงิน ซึ่งผลการศึกษาของวันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ (2554) สอดคล้องกับ Lynch (2007) และ Petreski (2006) และกิตติมา อัครนุพงศ์ (2555) ในส่วนของผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชี พนิดา สุนทรอำไพ (2554) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน ที่มีต่อธนาคารพาณิชย์ ใน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านบุคลากร ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน พบว่าด้านที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ด้านการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Lynch (2007) Petreski (2006) และกิตติมา อัครนุพงศ์ (2555)

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผลกระทบจากการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ ส่วนหนึ่งอาจมาจากความซับซ้อนของตัวมาตรฐาน และอีกส่วนหนึ่งอาจมาจากการเลือกแนวปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ด้วยทางเลือกที่หลากหลายนี้เอง ทำให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจ และพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ก่อนที่จะตัดสินใจเลือกแนวปฏิบัติที่เหมาะสมกับกิจการ และทางเลือกที่เลือกนั้นต้องเป็นทางเลือกที่ส่งผลกระทบต่อกิจการน้อยที่สุด Morais (2008, a) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกแนวปฏิบัติทางการบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป ถึงการเลือกวิธีการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย 3 วิธี และได้อธิบายแต่ละวิธีไว้ว่า วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นการรับรู้เฉพาะส่วนเกินของผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยหารด้วยจำนวนปีถัวเฉลี่ยที่คาดการณ์ไว้ของอายุงานที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการ โดยรับรู้ผ่านงบกำไรขาดทุน เฉพาะส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ และส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการตามแผน วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นวิธีที่รับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เข้างบกำไรขาดทุนทันทีในงวดที่เกิดขึ้น และวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Incomes) เป็นวิธีที่รับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน แต่รับรู้ผ่านงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จากการศึกษาพบว่า ประเทศที่กิจการตั้งอยู่ ประเภทของ

อุตสาหกรรม และความเสี่ยงในการก่อหนี้ มีผลต่อการเลือกแนวปฏิบัติในการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆในยุโรป มีการเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นส่วนใหญ่ จำนวน 256 บริษัท โดยคิดเป็นร้อยละ 48.95 รองลงมาเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Incomes) จำนวน 232 บริษัท โดยคิดเป็นร้อยละ 44.36 ที่เหลืออีก 35 บริษัท เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) โดยคิดเป็นร้อยละ 6.69 นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัทที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศไอร์แลนด์ เลือกรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย จากแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 (International Accounting Standard : 19) โดยเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Incomes) เป็นส่วนใหญ่ ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงินของประเทศอังกฤษ ฉบับที่ 17 (Financial Reporting Standard: 17) เป็นเหตุให้บริษัทที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศไอร์แลนด์ ไม่ต้องเปลี่ยนแนวปฏิบัติในการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย สำหรับการเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Incomes) จะส่งผลให้บริษัทมีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้น ในขณะที่ความสามารถในการทำกำไรไม่ได้เป็นตัวแปรที่มีผลต่อการเลือกแนวปฏิบัติในการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

ในปีเดียวกันนี้เอง Morais (2008, b) ได้ทำการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมูลค่าของบริษัท จากแนวปฏิบัติถึงการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยศึกษาจากบริษัทจดทะเบียนใน EURONEXT 100² จำนวน 91 บริษัท โดยศึกษาจากข้อมูล ในปีค.ศ. 2005, 2006 และปีค.ศ. 2007 จากการศึกษา พบว่า ในปีค.ศ. 2005 บริษัทจดทะเบียนใน EURONEXT 100 เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด จำนวน 72 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 79.12 ต่อมาในปี ค.ศ. 2006 ยังคงเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุดจำนวน 59 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 64.84 และในปีค.ศ. 2007 ก็ยังคงเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด จำนวน 58 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 58.24 และพบว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ จะเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) ผลจากการเลือกใช้วิธีนี้ทำให้บริษัทมีมูลค่าหลักทรัพย์สูง เนื่องจากการรับรู้วิธีนี้เป็นการทยอยรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเข้าสู่บกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจึงเกิดผลกระทบต่อตัวเลขรายได้ไม่มากนัก

² EURONEXT : European electronic stock exchange 100 เป็นดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 100 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์อัมสเตอร์ดัมของประเทศเนเธอร์แลนด์

ส่วนบริษัทที่มีขนาดเล็กจะเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) ทำให้มูลค่าของบริษัทลดลง เนื่องจากการใช้วิธีนี้จะแสดงตัวเลขรายได้สุทธิในจำนวนที่น้อย และจะมีจำนวนหนี้สินสูงขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน ผลจากการศึกษานี้ยังสอดคล้องกับ Fasshauer, Glaum and Street (2008) ซึ่งได้ศึกษาถึงโครงการผลประโยชน์พนักงานที่กำหนดไว้ (Defined Benefit Plans) เฉพาะเรื่องการเลือกวิธีการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเท่านั้น โดยศึกษาจากข้อมูลในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินในปี 2005 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป พบว่า มีบริษัทจำนวน 265 บริษัท ที่มีโครงการผลประโยชน์เท่ากับหรือมากกว่า 2 % ของสินทรัพย์รวม คือ 136 บริษัท จาก 265 บริษัท หรือคิดเป็น 51.32 % เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) และจำนวน 122 บริษัท หรือคิดเป็น 46.04 % เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Incomes) และ อีก 7 บริษัท หรือคิดเป็น 2.64 % เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method)

Glaum (2010) ได้ศึกษาถึงการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของทวีปยุโรป โดยเน้นศึกษาใน 3 ประเทศใหญ่ คือ ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมันนี และประเทศฝรั่งเศส การศึกษาในครั้งนี้เป็นการขยายผลงานวิจัยของ Fasshauer et al. (2008) จากการศึกษาพบว่า ในช่วงสิ้นปี ค.ศ. 2008 ในประเทศอังกฤษที่อยู่ในกลุ่ม FTSE 100³ เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นบรรทัดฐาน คิดเป็นร้อยละ 90 สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมันนี ที่อยู่ในกลุ่ม DAX 30⁴ เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เพิ่มขึ้นจาก 56% ในปี ค.ศ. 2005 มาเป็น 67% ในปี ค.ศ. 2008 แสดงให้เห็นว่า บริษัทจดทะเบียนที่ไม่อยู่ใน DAX 30 เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 64 ผลการวิจัยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมันนี ผลจากการศึกษาดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้นขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของบริษัท

³ FTSE 100 : Financial Times and the London Stock Exchange 100 เป็นดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 100 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษ (London Stock Exchange)

⁴ DAX 30 : Deutscher Aktien Index 30 คือดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 30 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์ แฟรงก์เฟิร์ตของประเทศเยอรมันนี (Frankfurt Stock Exchange)

สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศฝรั่งเศส ที่อยู่ในกลุ่ม CAC 40⁵ พบว่า เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 52 ซึ่งมีการเพิ่มขึ้นจาก 22 % ในปี 2005 มาเป็น 55 % ในปีค.ศ. 2008 ส่วนบริษัทจดทะเบียนที่อยู่นอกกลุ่ม CAC 40 เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 46 ซึ่งมีความแตกต่างจากบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่ม CAC 40 ไม่นัก ผลการวิจัยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศฝรั่งเศส จึงชี้ให้เห็นว่า การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับขนาดและสถานะภาพของบริษัท

นอกจากนี้ Cordazzo (2005) ได้ศึกษาถึงการปรับเปลี่ยนในการวัดและรับรู้ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันของบริษัท ที่มีต่อพนักงาน จากการศึกษาพบว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ตัวเลขในส่วนของเจ้าของ เท่ากับ 0.62% ต่ำกว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศอิตาลี สำหรับการคำนวณกำไรและขาดทุนตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยแสดงให้เห็นว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ตัวเลขรายได้สุทธิเท่ากับ 2.52% สูงกว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศอิตาลี เนื่องจากมีค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่า

Klumpes and Whittington (2000) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลมาจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการประเมินตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับเงินทุนบำเหน็จบำนาญและการรายงาน : ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษ จากกลุ่มตัวอย่าง 62 บริษัท พบว่า บริษัททั้ง 62 บริษัท สนับสนุนวิธีการประเมินตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับเงินทุนบำเหน็จบำนาญแบบเดิม ที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (Statement of Standard Accounting Practice 24) “ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบำเหน็จบำนาญ” ที่กำหนดให้บริษัทต้องรับรู้ภาระผูกพันเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานในส่วนของโครงการบำเหน็จบำนาญ โดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method: PUC) ทุกๆ 3 ปี แต่ปัจจุบันใช้วิธีการประเมินโดยอัตโนมัติ (Automated Valuation Model: AVM) เป็นการประเมินภาระผูกพันเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานในส่วนของโครงการบำเหน็จบำนาญ ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ (Projected Unit Credit Method: PUC) เช่นเดียวกัน แต่คิดทุกปี ซึ่งการใช้วิธีนี้ก่อให้เกิดผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน และการระดมทุนจากนักลงทุน เนื่องจากสมมติฐาน

⁵ CAC 40 : Cotation Assistée en Continu (Continuous Assisted Quotation)40 คือดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 40 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศฝรั่งเศส (Euronext Paris)

เกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราส่วนเงินทุนที่อายุครบกำหนดของพนักงานเป็นปัจจัยที่มีผลทำให้รายได้ของบริษัทลดลงในทำนองเดียวกัน Stadler (2010) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับอัตราคิดลดของบำนาญภายใต้การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) และมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) และผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 โดยพิจารณาจากบัญชีบำนาญของประเทศเยอรมันนี้ จากปี ค.ศ. 1998 ถึง ปี ค.ศ. 2006 จากการศึกษาพบว่า บริษัทที่ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้มีผลขาดทุนจากการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยแต่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยหุ้นกู้ในตลาด และด้วยข้อจำกัดของการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนี้ ทั้งยังพบว่า อัตราคิดลดของบำนาญจะลดลงเมื่อผลตอบแทนในตลาดเพิ่มขึ้นและลดลง นอกจากนี้ผลของการวิเคราะห์หัยระบุนี้อีกว่าระบบบัญชีบำนาญของบริษัทในประเทศเยอรมันนี้ ภายใต้การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มีการวางแผนเกี่ยวกับสินทรัพย์ไว้ต่ำเมื่อเทียบกับภาระบำนาญที่มีอยู่

การเปิดเผยข้อมูล เป็นอีกเรื่องหนึ่งที่มาตรฐานฉบับนี้ได้กล่าวถึง เพราะเป็นเรื่องที่สำคัญที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่มีส่วนได้เสีย จึงมีผู้ทำวิจัยในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมากมาย และมีแนวคิดที่หลากหลาย ตัวอย่างเช่น Lajili and Zaqhal (2005) ได้ศึกษาถึงการวิเคราะห์เนื้อหาของการเปิดเผยข้อมูลจากการบริหารความเสี่ยงในรายงานประจำปีของประเทศแคนาดา โดยศึกษาจากบริษัทในกลุ่ม TSE 300⁶ พบว่า การเปิดเผยข้อมูลเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน ถ้าบริษัทสามารถบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ จะทำให้รายงานทางการเงินนั้นสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัทได้มากขึ้น อีกทั้ง สิรินทร์ศรีมงคลพิทักษ์ และมนวิภา ผดุงสิทธิ์ (2555) ได้ทำการศึกษา “ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลพนักงานตามความสมัครใจ” งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการ ประการแรก เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลพนักงานตามความสมัครใจ ในรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ และประการที่สอง เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างทุนมนุษย์ (Human Capital) กับผลการดำเนินงานของกิจการซึ่งชี้วัดโดยอัตราส่วน Tobin's Q และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return On Asset: ROA) ผลจากการศึกษาพบว่า ทุนมนุษย์กับอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ ไม่มีความสัมพันธ์กัน แต่พบว่าทุนมนุษย์ กับอัตราส่วน Tobin's Q มีความสัมพันธ์กันในเชิงลบ ซึ่งอาจมาจากหลายเหตุผล เช่น องค์กรมีการลงทุนในบุคลากรเพียงพอ องค์กรมีการลงทุนมากเกินไป

⁶ TSE 300 : Toronto Stock Exchange 300 เป็นดัชนีที่ประกอบด้วยบริษัทที่มีมูลค่าการซื้อขายสูงสุด 300 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศแคนาดา

จึงส่งผลกระทบต่อมูลค่าขององค์กรหรืออาจเนื่องมาจากข้อจำกัดในการคำนวณ Tobin's Q ที่เน้นเฉพาะสินทรัพย์ที่มีตัวตน เป็นต้น ข้อสังเกตจากผลวิจัยนี้คือ ช่วงเวลาที่ทำการศึกษายังไม่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์พนักงาน ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานของแต่ละบริษัทในปีพ.ศ. 2552 จึงมีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก เช่นบางบริษัทไม่ได้ระบุค่าใช้จ่ายพนักงาน บางบริษัทไม่ได้ระบุจำนวนพนักงานรวมถึงค่าใช้จ่ายในการอบรมและพัฒนาบุคลากร เป็นต้น บริษัทส่วนใหญ่เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับพนักงานในระดับบริหารหรือกรรมการบริษัท ซึ่งถือเป็นหน้าที่ของบริษัทที่จะต้องเปิดเผยตามหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลในกรณีที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดไว้

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานที่วิจัยที่กล่าวมาข้างต้น พบว่าแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ยังเป็นประเด็นที่น่าศึกษาเนื่องจากมีการประกาศใช้และให้ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2554 และบริษัทจดทะเบียนฯ มีทางเลือกในการปฏิบัติที่หลากหลายงานวิจัยส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นการศึกษาเกี่ยวกับแนวปฏิบัติ ประเด็นปัญหาและผลกระทบก่อนรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2554 ด้วยเหตุนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 จึงเป็นประเด็นที่ยังคงมีข้อถกเถียงที่หลากหลาย และแต่ละบริษัทอาจเลือกแนวปฏิบัติที่แตกต่างกันไป ส่งผลให้งบการเงินยากต่อการเปรียบเทียบหากไม่ได้พิจารณาถึงลักษณะของกลุ่มอุตสาหกรรม ขนาดของบริษัท และระยะเวลาในการดำเนินงานของบริษัท

2.5 บทสรุป

ในบทนี้ผู้วิจัยได้อธิบายถึงข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งประกอบด้วยแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของบุคลากร (Human Resource Accounting) แนวคิดเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 แนวคิดเกี่ยวกับผลกระทบจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ แนวคิดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 "IAS 19 Revision" และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ในบทที่ 3 ถัดไปจะกล่าวถึงกรอบแนวคิดในการศึกษา ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การพัฒนาสมมติฐานการวิจัย และวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล รวมถึงวิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

ตารางที่ 2.4 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
กรรณิการ์ วิชาญรัตน์	2550	ประเด็นปัญหาการนำมาใช้ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ IAS 19 เรื่อง การบัญชี สำหรับผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน	การไม่ได้เก็บข้อมูลเชิงสถิติในอดีตไม่ใช่อุปสรรคสำคัญในการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ และการไม่มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับคณิตศาสตร์เชิงสถิติ ไม่ใช่ปัญหาในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ บริษัทจดทะเบียนฯ และสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีความเข้าใจเป็นอย่างดีในเรื่องความรู้ความสามารถทางคณิตศาสตร์เชิงสถิติ และการไม่เข้าใจคำศัพท์ในมาตรฐานการบัญชีจะไม่เป็นปัญหาในการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มาใช้ สำหรับกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีฯ แต่อาจเป็นปัญหาสำหรับกลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ
พินดา สุนทรอ้าไพ	2553	ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ที่มีต่อธนาคารพาณิชย์	โดยภาพรวมแล้วธนาคารพาณิชย์มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นมากที่สุด และตัวแปรที่มีผลกระทบต่อการพาณิชย์มากที่สุด จากนั้นมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาใช้คือ ตัวแปรทางด้านการเงิน
วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา	2554	ผลกระทบของการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน มาใช้ถึงงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2554	บริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่ม SET50 บริษัทจดทะเบียนฯ นอกกลุ่ม SET50 แต่อยู่ในกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนฯ นอกกลุ่ม SET100 บริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่ม mai และบริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่มที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด มีการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
วราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ	2554	บริษัทยุทธะเบี่ยนฯ กับผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีใหม่สำหรับการเงิน ไตรมาสที่ 1 ปี 2554	บริษัทที่จดทะเบียนฯ เลือกรับรายการ โดยวิธีปรับปรุงแก้ไขค่าไรสะสมต้นปีมากที่สุด และพบว่าจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ส่งผลให้กำไรสะสมต้นปี 2554 ณ วันที่ 31 มีนาคม 2554 ในภาพรวมลดลง จำนวน 48,937 ล้านบาท
วันชัย ธนากรกิจกุล และชวรี สาทรกิจ	2554	ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่องบการเงิน และรายงานสถิติที่ สปท.เผยแพร่	จากการปฏิบัติใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ ทำให้สถาบันการเงินของประเทศไทย ได้รับผลกระทบใน 2 ด้าน คือ ผลกระทบต่อการงบการเงินและผลกระทบต่อทรัพยากรที่ใช้ในการจัดหางบการเงิน
สิรินทร์ ศรีมงคลพิทักษ์ และธนวิภา ผดุงสิทธิ์	2555	ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลพนักงานตามความสมัครใจ	ปัจจัยคุณลักษณะด้านขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับระดับการเปิดเผยข้อมูลพนักงาน และไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างทุนมนุษย์ กับ ผลการดำเนินงานของบริษัท
Klumpes and Whittington	2000	ปัจจัยที่มีผลมาจากกาเปลี่ยนแปลงวิธีการประเมินตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับเงินทุนบำนาญและกาสำหรับเงินบำนาญหนึ่งปีตามรายการงาน : ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยต้องกฤษฎ สนับสนุนวิธีการประเมินตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับเงินทุนบำนาญแบบเดิมโดยใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ ทุกๆ 3 ปี ส่วนวิธีที่ใช้ในปัจจุบันคือ วิธีการประเมินโดยอัตราดอกเบี้ย ซึ่งเป็วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ ทุกๆ ปี และเป็นวิธีที่มีผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน และการระดมทุนจากนักลงทุน เนื่องจากสมมติฐานเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ย อัตราส่วนเงินลงทุนที่อุยุครบกำหนดของพนักงานเป็นปัจจัยที่มีผลทำให้ราย ได้ของบริษัทลดลง

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Toulson and Dewe	2004	การวัดมูลค่าของบุคลากร	มีเหตุผล 2 ประการที่สนับสนุนถึงความสำคัญของการวัดมูลค่าของบุคลากร ประการแรก แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่าของบุคลากรเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงกลยุทธ์ในการบริหารจัดการ ถ้ามีวิธีการวัดมูลค่าของบุคลากรที่ดีก็จะส่งผลให้ต้นทุนเกี่ยวกับแรงงานต่ำลง ประสิทธิภาพในการทำงานดีขึ้น ประการที่สอง แสดงให้เห็นว่าการวัดมูลค่าของบุคลากรต้องมีความชัดเจน เชื่อถือได้ และสามารถแสดงออกมาในรูปแบบตัวเงินได้
Lajili and Zqohal	2005	การวิเคราะห์เนื้อหาของงบการเงินเปิดเผยข้อมูลจาก การบริหารความเสี่ยงในรายงานประจำปีของ ประเทศเคนาดา	การเปิดเผยข้อมูลเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอต่อการนำเสนอรายงานทางการเงิน ถ้าบริษัทสามารถบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ จะทำให้รายงานทางการเงินนั้นสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัทได้มากขึ้น
Cordazzo	2005	การปรับเปลี่ยนในการวัดและรับรู้ตามหลัก คณิตศาสตร์ประยุกต์ สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันของ บริษัทที่มีต่อพนักงาน	การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ตัวเลขในส่วนของเจ้าของต่ำกว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยต่ำกว่า สำหรับการคำนวณกำไรและขาดทุนตามหลัก คณิตศาสตร์ประยุกต์แสดงให้เห็นว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ตัวเลขรายได้สุทธิสูงกว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เนื่องจากมี ค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่า
Petroski *	2006	ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศเกี่ยวกับบริษัทในส่วนของผลกระทบต่อ ตัวเลขทางบัญชี	มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงิน คือมีการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และมีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คือมีการลดลงของรายได้สุทธิเนื่องจากมีการบันทึกค่าใช้จ่ายในส่วนของบริษัทเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงาน นอกจากนี้ ยังส่งผลกระทบต่อการบริหารและการตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนของบริษัทด้วย

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Verma and Dewe (2006)	2006	ความสัมพันธ์ของมูลค่าของมูลค่าของมูลค่าของการในสหราชอาณาจักร	การวัดมูลค่าของมูลค่าเป็นเรื่องสำคัญอย่างมากสำหรับองค์กร โดยให้เหตุผลว่ามูลค่าเป็นเรื่องสำคัญที่ก่อให้เกิดความได้เปรียบในเชิงการแข่งขันทางธุรกิจอย่างยั่งยืน การวัดมูลค่าของมูลค่าที่คิดต้องมีการประสานงานจากฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะการประสานงานระหว่างฝ่ายมูลค่ากับฝ่ายบัญชี อุปสรรคที่สำคัญในการวัดมูลค่าของมูลค่าขององค์กร คือ การขาดความเข้าใจในเรื่องของการวัดมูลค่าของมูลค่า และการที่ไม่มีมาตรการที่ถูกต้องทำให้ไม่สามารถวัดมูลค่าของมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและขาดความแม่นยำ
Lynch	2007	ผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชี ผลกระทบของอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน(D/E Ratio) จากการใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19	3 ใน 5 ของบริษัทในประเทศออสเตรเลียมีการเพิ่มขึ้นในอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) และ 9 ใน 10 ของบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักรมีการเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นในอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน (D/E Ratio) ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นที่มากกว่าบริษัทในประเทศออสเตรเลีย อาจเป็นเพราะบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักรมีการจัดตั้งมานานกว่าประเทศออสเตรเลีย และมีกองทุนบำนาญที่มีนัยสำคัญ
Morais	2008 : a	ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ในการเลือกวิธีการรับราคาการค้าราคาจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย	ประเทศที่กิจการตั้งอยู่ ประเภทของอุตสาหกรรม และความเสี่ยงในการก่อหนี้ มีผลต่อการเลือกแนวปฏิบัติในการรับราคาการค้าราคาจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป มีการเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นส่วนใหญ่

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Morais	2008 : b	การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประเภทอื่น	พบว่า ในปีค.ศ. 2005 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยเสนอแนะการใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด ปีค.ศ. 2006 เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด และในปีค.ศ. 2007 ก็ยังคงเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด และพบว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดใหญ่จะเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) ส่วนบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดเล็กจะเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)
Fasshauer, Glaum and Street (2008)	2008	การนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 19 มาใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆในยุโรป	บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) รองลงมาเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) และเลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) น้อยที่สุด
Glaum	2010	ศึกษาถึงการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประเภทอื่นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในทวีปยุโรป โดยเน้น 3 ประเทศใหญ่ คือ ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมันนี และประเทศฝรั่งเศส	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศเยอรมันนีเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นส่วนใหญ่ และพบว่า การเลือกวิธีรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประเภทอื่นของเยอรมันนี ขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของบริษัท

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	ปีที่ศึกษา	สิ่งที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Stadler	2010	<p>อัตราผลตอบแทนของบ้านถูกภายใต้การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards : IFRS) และมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) และผลกำไรขาดทุนจากการประเมินการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19</p>	<p>บริษัทที่ปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้มีผลขาดทุนจากการคำนวณหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยหุ้นในตลาด และด้วยข้อจำกัดของการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนี้พบว่าอัตราผลตอบแทนของบ้านถูกลดลงเมื่อผลตอบแทนในตลาดเพิ่มขึ้นและลดลง นอกจากนี้ผลของกรวัดระยะที่ยังระบุอีกว่าระบบบัญชีบ้านถูกของบริษัทในประเทศเยอรมันมี ภายใต้การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มีการวางแผนเกี่ยวกับสินทรัพย์ไว้ให้เพื่อเทียบกับภาระบ้านถูกที่มีอยู่</p>

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 และความสัมพันธ์กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก และวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย รวมทั้งหาสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ในการดำเนินการศึกษาผู้วิจัยได้ดำเนินการศึกษาโดยเริ่มตั้งแต่การกำหนดแหล่งที่มาของข้อมูล การกำหนดประชากรและกลุ่มตัวอย่าง การกำหนดเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การกำหนดวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล การกำหนดวิธีการวิเคราะห์ข้อมูล และการกำหนดกรอบแนวคิดของการวิจัย ดังจะได้อธิบายต่อไป

3.1 แหล่งที่มาของข้อมูล

3.1.1 ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลในรายงานประจำปีและแบบ 56-1ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจาก SET SMART ข้อมูลที่จัดเก็บนี้เป็นข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554 โดยการสร้างกระดาษทำการขึ้นมาเพื่อรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมมีดังนี้

- ก. การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก
- ข. การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
- ค. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- ง. ประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และหนี้สินรวม
- จ. รายชื่อบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ
- ฉ. ข้อมูลอื่นๆ เช่น ราคาหลักทรัพย์ (ราคาปิด) เป็นต้น

3.1.2 ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ได้จากการศึกษาทฤษฎี แนวคิด บทความเชิงวิชาการ หนังสือ ตำรา วารสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และเว็บไซต์ต่างๆ เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาและพัฒนากระดาษทำการ

3.2 การกำหนดประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

3.2.1 ประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 487 บริษัท โดยได้ศึกษาข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนฯ ในปี พ.ศ. 2554 ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ บริษัทจดทะเบียนฯ สามารถจำแนกได้เป็น 8 กลุ่ม ตามลักษณะประเภทอุตสาหกรรม

3.2.2 กลุ่มตัวอย่าง

การกำหนดกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างโดยเลือกบริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีมูลค่าหลักทรัพย์สูงสุด 10 อันดับแรกในแต่ละอุตสาหกรรม จำนวน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ประกอบด้วย กลุ่มทรัพยากร กลุ่มธุรกิจบริการ กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มธุรกิจการเงิน รวมทั้งสิ้น 80 บริษัท รายชื่อของบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ทำการศึกษา ดังแสดงในตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 แสดงจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อบริษัท	สัดส่วนมูลค่าหลักทรัพย์เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมในกลุ่มอุตสาหกรรม (%)
ทรัพยากร (RESOURCE)	PTT	42.61
	TOP	5.85
	GLOW	4.18
	IRPC	3.79
	RATCH	2.57
	BCP	1.49
	TTW	1.10
	SGP	0.66
	EASTW	0.59 *
	LANNA	0.43
	รวม	63.27

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อบริษัท	สัดส่วนมูลค่าหลักทรัพย์เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมในกลุ่มอุตสาหกรรม (%)
ธุรกิจบริการ (SERVICE)	CPALL	21.23
	BIGC	9.40
	BGH	8.78
	BEC	6.36
	AOT	5.47
	BJC	4.19
	ROBINS	3.65
	BTS	2.97
	BH	2.74
	SVH	1.35
	รวม	66.14
เทคโนโลยี (TECH)	ADVANC	46.96
	INTUCH	15.84
	JAS	1.98
	HANA	1.56
	CCET	1.01
	SAMART	0.80
	SIM	0.74
	SAMTEL	0.71
	SVI	0.63
	SYNEX	0.38
	รวม	70.61
สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)	IVL	22.28
	TPC	3.49
	VNT	3.02
	STANLY	1.93
	PTL	1.66
	SAT	1.28
	SNC	1.23
	TCB	0.97
	AJ	0.81
	KKC	0.68
	รวม	35.86

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อบริษัท	สัดส่วนมูลค่าหลักทรัพย์เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมในกลุ่มอุตสาหกรรม (%)
สินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)	ICC	13.04
	SUC	9.18
	SABINA	7.90
	WACOAL	5.99
	MODERN	5.60
	DSGT	5.29
	KYE	5.13
	S&J	4.05
	SITHAI	3.15
	PRANDA	3.09
	รวม	62.42
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON)	SCC	35.86
	CPN	9.35
	LH	6.81
	HEMRAL	2.47
	TPIPL	2.43
	SPALI	2.40
	DCC	2.22
	AP	1.65
	AMATA	1.63
	MBK	1.53
	รวม	66.35
	อุตสาหกรรมเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)	CPF
TUF		10.15
TF		3.35
PB		3.10
OIHI		3.01
TVO		2.69
SSC		2.13
GFPT		1.85
S&P		1.60
UVAN		1.45
รวม		75.35

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อบริษัท	สัดส่วนมูลค่าหลักทรัพย์เมื่อเทียบกับมูลค่ารวมใน กลุ่มอุตสาหกรรม (%)
ธุรกิจการเงิน (FINICIAL)	SCB	24.86
	KBANK	18.50
	BBL	17.23
	KTB	9.51
	BAY	7.97
	TMB	3.50
	BLA	2.65
	TCAP	2.00
	TISCO	1.44
	MBKET	0.40
	รวม	88.06

ที่มา : ข้อมูลเปรียบเทียบรายหลักทรัพย์แสดงราคาตามกลุ่ม/หมวดอุตสาหกรรม (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย) ข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี และแบบ 56-1 และข้อมูลเปรียบเทียบรายหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนๆ ที่ทำการศึกษาโดยได้ทำการเก็บข้อมูลเฉพาะแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนๆ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ความสัมพันธ์กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนๆ และข้อมูลประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนๆ ด้วยกระดาษทำการที่ได้พัฒนามาจากการทบทวนวรรณกรรมของวรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ดันดีประภา (2554) รูปแบบของกระดาษทำการที่ใช้ในการศึกษามี 5 รูปแบบ ดังนี้

1. กระดาษทำการที่ใช้เก็บข้อมูลวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนๆ
2. กระดาษทำการที่ใช้เก็บข้อมูลวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของบริษัทจดทะเบียนๆ
3. กระดาษทำการที่ใช้เก็บข้อมูลการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานของบริษัทจดทะเบียนๆ

4. กระจายทำการที่ใช้เก็บข้อมูลรายชื่อของบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ และแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ที่สอบบัญชีให้

5. กระจายทำการที่ใช้เก็บข้อมูลประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ

3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้ศึกษาได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากกระจายทำการที่พัฒนาขึ้นเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก เกี่ยวกับวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัย การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานของบริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 80 บริษัท และรวบรวมข้อมูลจากกระจายทำการที่พัฒนาขึ้นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ รวมทั้งรวบรวมข้อมูลจากกระจายทำการที่พัฒนาขึ้นเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ

3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้วิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย โปรแกรมสำเร็จรูป (Statistical Package for the Social Sciences: SPSS) โดยได้นำข้อมูลจากกระจายทำการที่เก็บรวบรวมได้มาเปลี่ยนเป็นรหัสตัวเลข (Code) แล้วบันทึกลงใน โปรแกรม เพื่อดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติตามลำดับ 4 ขั้นตอนดังนี้

1. การคำนวณหาข้อมูลการเลือกแนวปฏิบัติได้แก่ วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ใช้วิธีการหาค่าความถี่ (Frequency) แล้วสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage)

2. การวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเลือกแนวปฏิบัติ ใช้ค่า Chi-Square ด้วยวิธีเพียร์สันเพื่อวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของตัวแปร ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 2

3. การวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกแนวปฏิบัติ ใช้ค่า Chi-Square ด้วยวิธีเพียร์สันเพื่อวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของตัวแปร ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 3

4. การคำนวณหาข้อมูลสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน กับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม แล้วสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage) เป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 4

5. หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม ใช้ค่า Chi-Square ด้วยวิธีเปียร์สันเพื่อวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของตัวแปร ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์การวิจัยข้อที่ 5

3.6 กรอบแนวคิดของการวิจัย

กรอบแนวคิดของการวิจัยได้มาจากการศึกษามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และสรุปมาเป็นแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ประกอบไปด้วย 3 เรื่อง คือ (ภาพที่ 3.1)

1. วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก
2. วิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
3. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

หลังจากที่ได้มีการสรุปแนวปฏิบัติออกมาแล้วก็พัฒนามาเป็นกรอบแนวคิดที่สามารถตอบวัตถุประสงค์ในการวิจัยได้ทั้ง 5 ข้อ (ภาพที่ 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 และภาพที่ 3.6)

วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

- ปรับปรุงค่าไรสะสมต้นปี
- ทอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี
- รับรู้โดยปรับงบการเงินย้อนหลัง
- รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

- วิธีขอบเขต (Corridor Method)
- วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method)
- วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

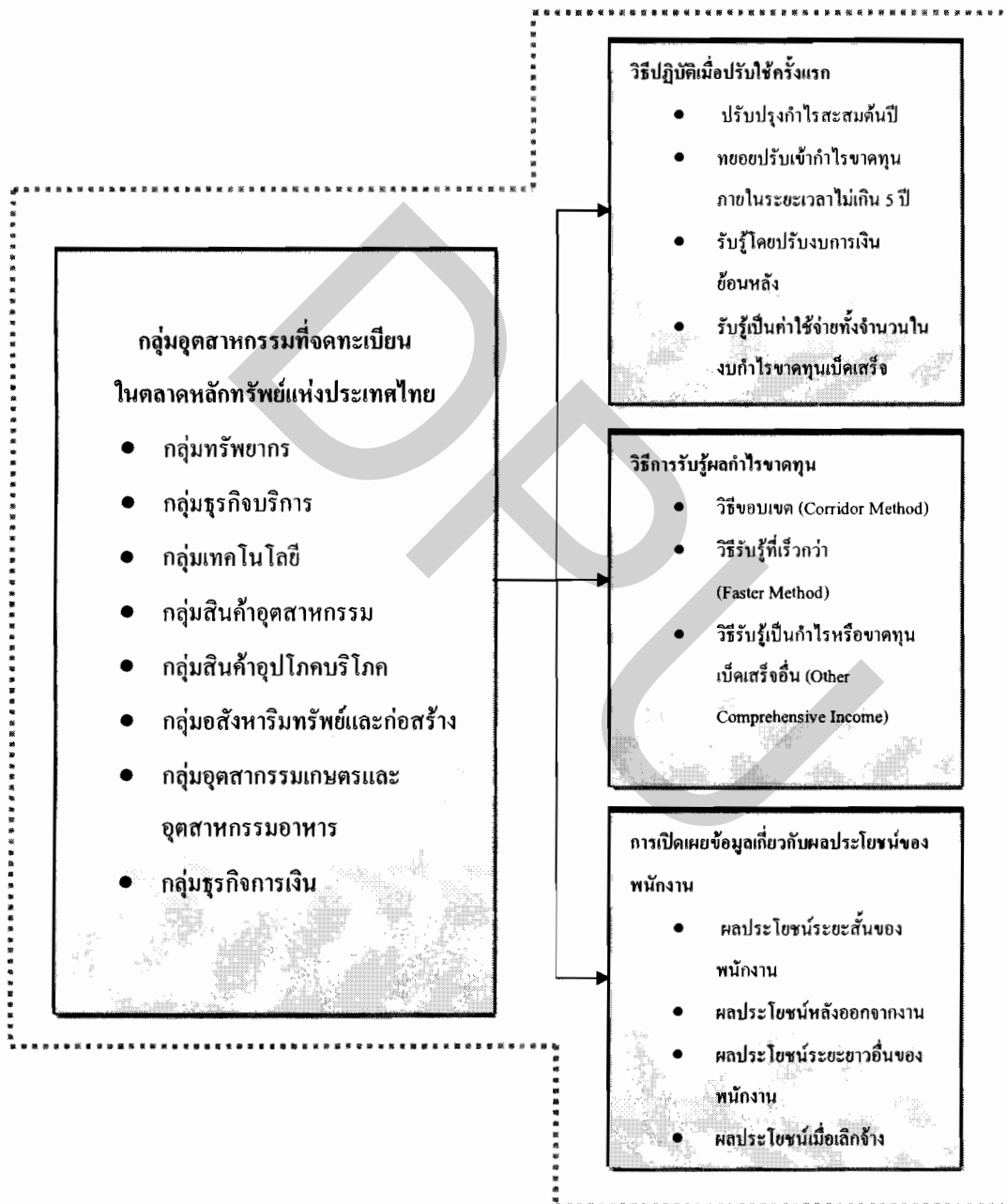
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

- ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
- ผลประโยชน์หลังออกจากงาน
- ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน
- ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

ภาพที่ 3.1 แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน

กรอบแนวคิด
วัตถุประสงค์ที่ 1

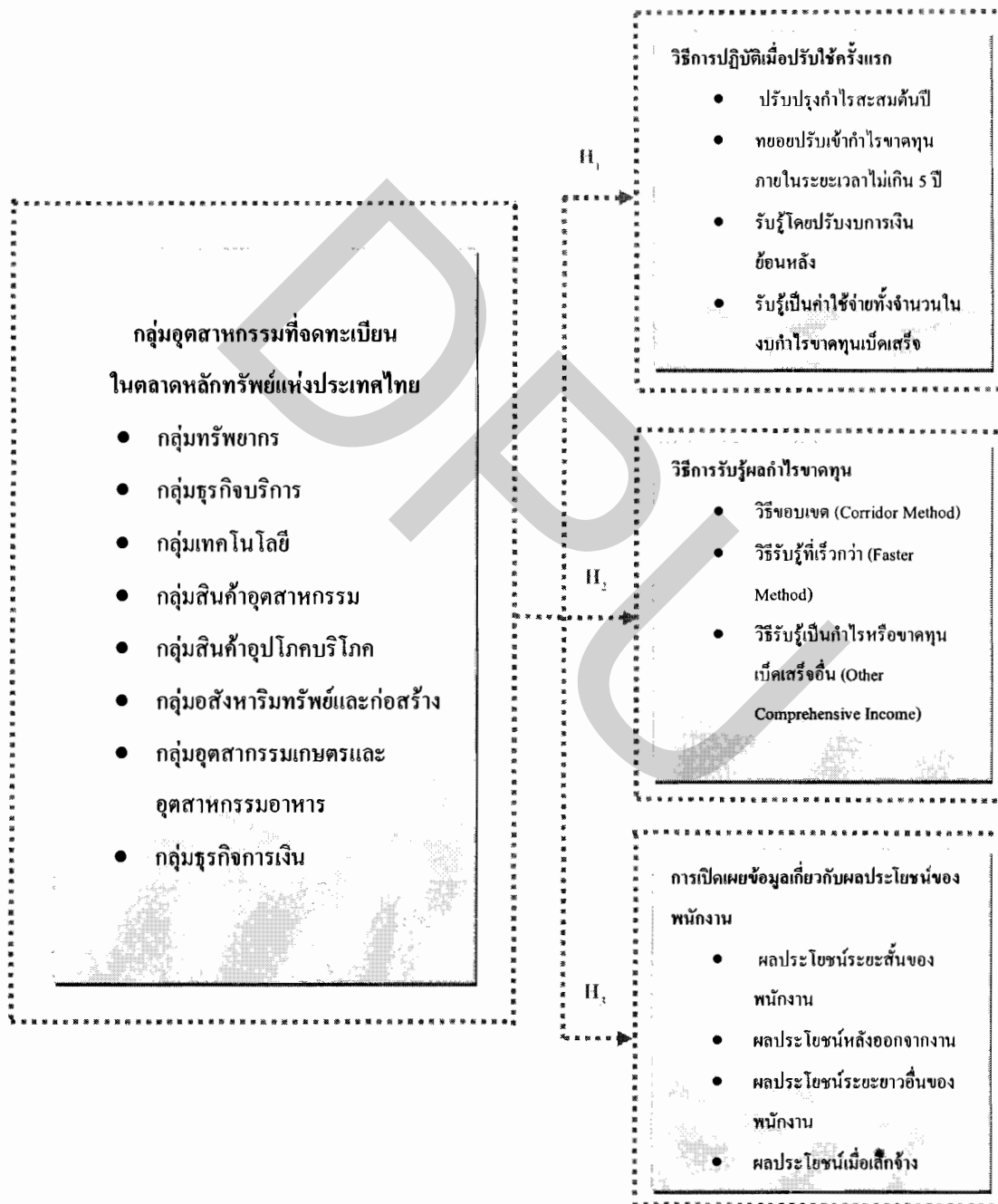
ศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19



ภาพที่ 3.2 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 1

กรอบแนวคิด
วัตถุประสงค์ที่ 2

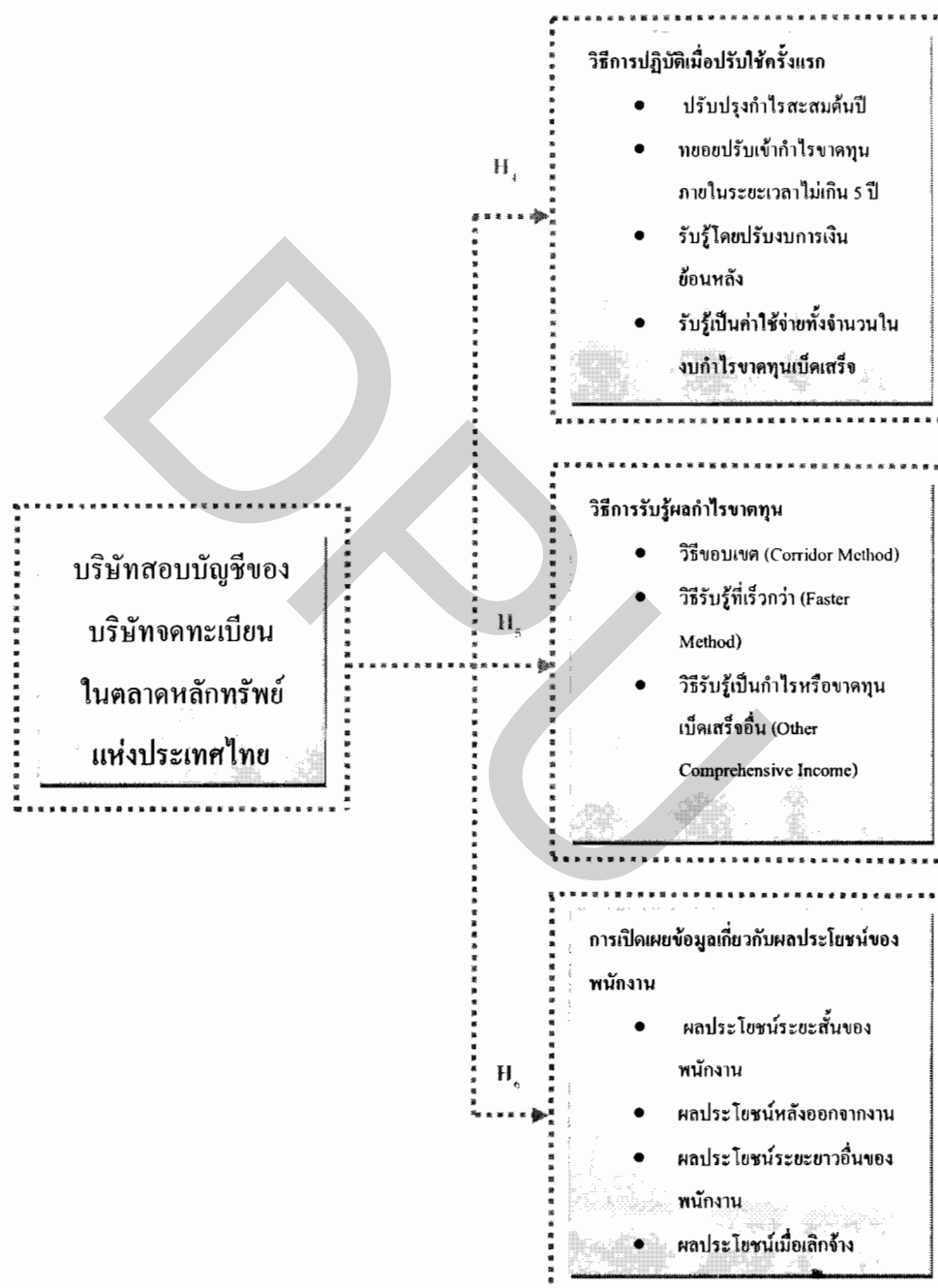
ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับ การเลือกแนวปฏิบัติ



ภาพที่ 3.3 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ที่ 2

กรอบแนวคิด
วัตถุประสงค์ ที่ 3

ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับ การเลือกแนวปฏิบัติ



ภาพที่ 3.4 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ ที่ 3

กรอบแนวคิด

วัตถุประสงค์ ที่ 4

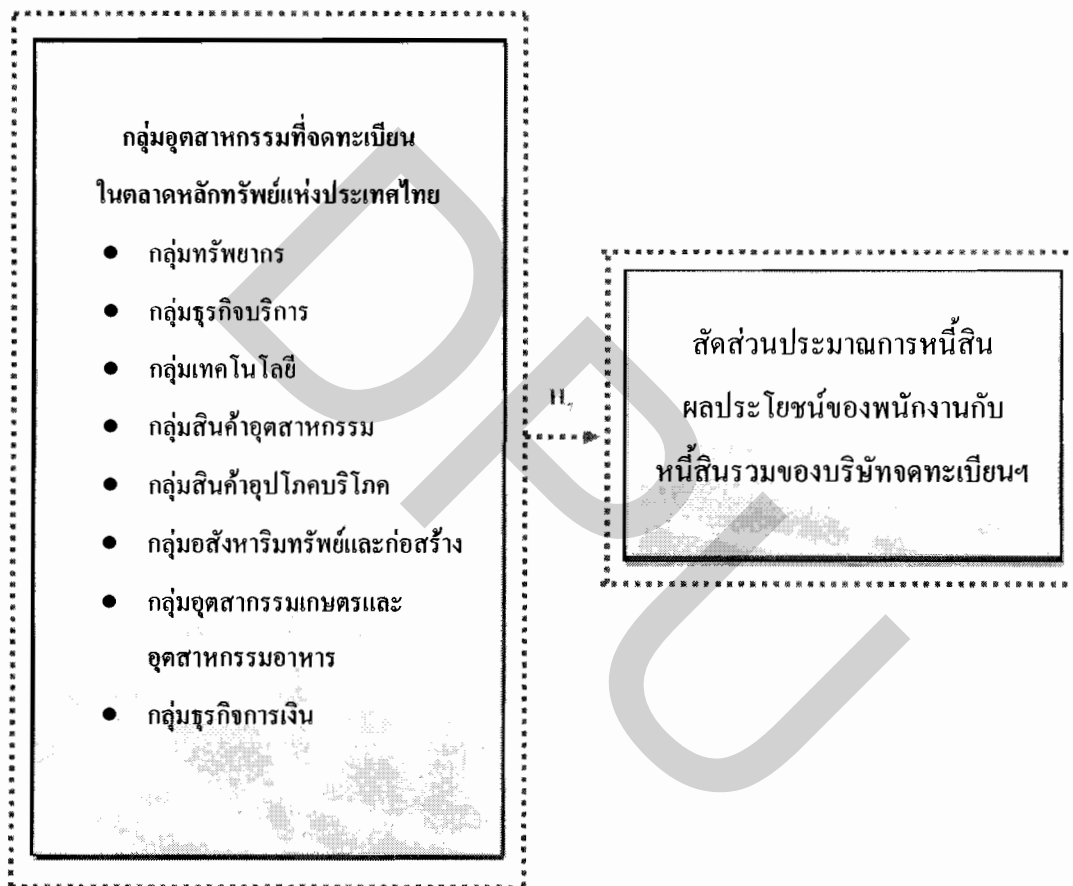
ศึกษาสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม



ภาพที่ 3.5 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ ที่ 4

กรอบแนวคิด
วัตถุประสงค์ ที่ 5

วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับ สัดส่วนของปริมาณการหนีสินผลประโยชน์
ของพนักงานกับหนีสินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม



ภาพที่ 3.6 กรอบแนวคิดของการวิจัยที่ตอบวัตถุประสงค์ ที่ 5

บทที่ 4

ผลของการศึกษา

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับแนวปฏิบัติ ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับแนวปฏิบัติ ศึกษาสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ ของพนักงานกับหนี้สินรวม และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนประมาณ การหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม จากกรอบแนวคิดงานวิจัยที่แสดงไว้ในบทที่ 3 ผู้วิจัยจะนำเสนอผลการศึกษาดังต่อไปนี้

4.1 ผลการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่อง

ก. วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกมี 4 วิธี

วิธีที่ 1 ปรับปรุงเจ้ากำไรสะสมต้นปี

วิธีที่ 2 ทอยปรับเจ้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี

วิธีที่ 3 ปรับงบการเงินย้อนหลัง

วิธีที่ 4 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ข. วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์

ประกันภัยมี 3 วิธี

วิธีที่ 1 วิธีขอบเขต (Corridor Method)

วิธีที่ 2 วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method)

วิธีที่ 3 วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income)

ค. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานมี 4 เรื่อง

เรื่องที่ 1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน

เรื่องที่ 2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน

เรื่องที่ 3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน

เรื่องที่ 4 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

4.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกแนวปฏิบัติ

- ก. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก
- ข. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
- ค. ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

4.3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกแนวปฏิบัติ

- ก. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก
- ข. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
- ค. ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

4.4 ผลการศึกษาสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

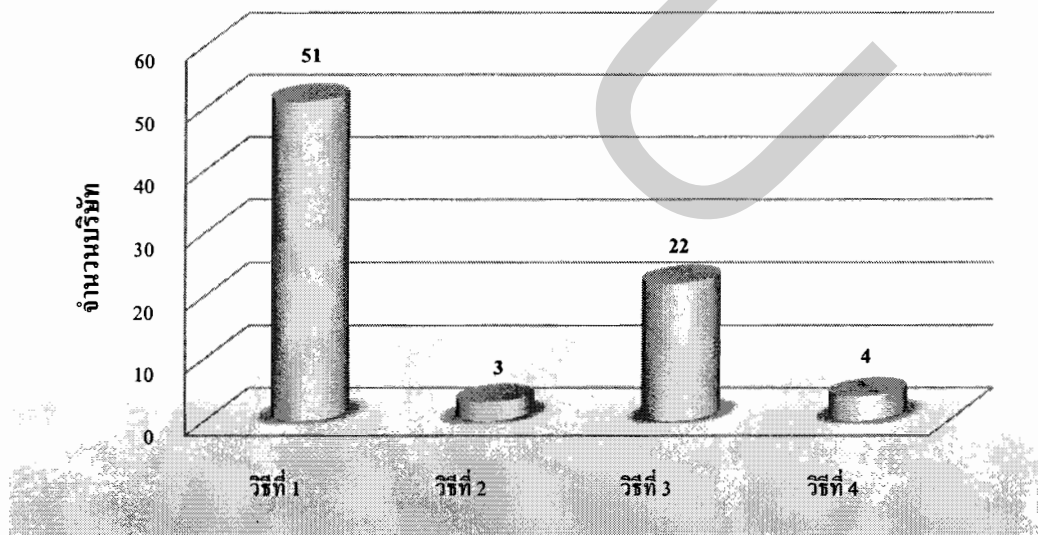
4.5 ผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

4.1 ผลการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียน

4.1.1 ผลของการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในเรื่องวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของทุกกลุ่มอุตสาหกรรมปรากฏผลดังตารางที่ 4.1 ภาพที่ 4.1 และ 4.2

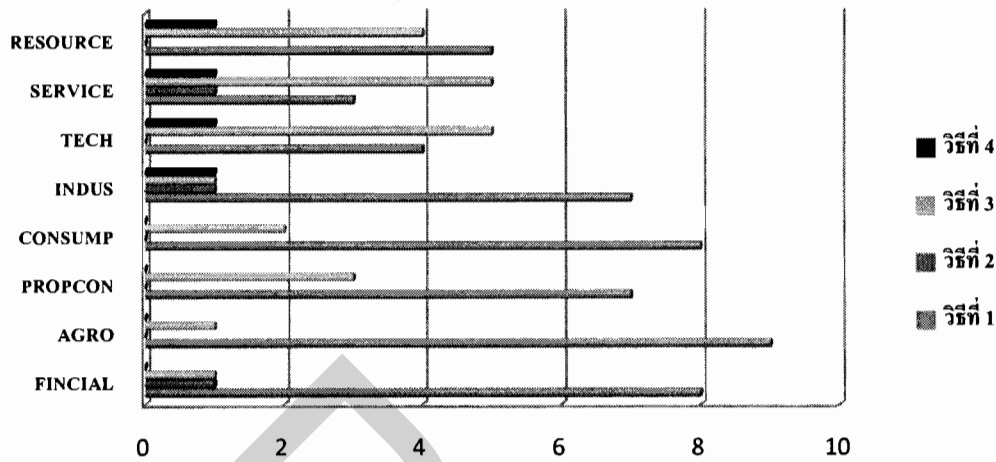
ตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก				
	วิธีที่ 1	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3	วิธีที่ 4	รวม
RESOURCE	5	0	4	1	10
SERVICE	3	1	5	1	10
TECH	4	0	5	1	10
INDUS	7	1	1	1	10
CONSUMP	8	0	2	0	10
PROPCON	7	0	3	0	10
AGRO	9	0	1	0	10
FINCIAL	8	1	1	0	10
รวม	51	3	22	4	80
คิดเป็นร้อยละ	63.75	3.75	27.50	5.00	100.00



ภาพที่ 4.1 จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกในภาพรวม

วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก



ภาพที่ 4.2 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

จากตารางที่ 4.1 ภาพที่ 4.1 และ 4.2 สามารถอธิบายการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกได้ดังนี้

1. บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 63.75 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 27.50 วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 5.00 และวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 3.75 ตามลำดับ
2. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 40 และวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ
3. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE) เลือกวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีคิดเป็นร้อยละ 30 วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ
4. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มเทคโนโลยี (TECH) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 40 และวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

5. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 70 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

6. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 80 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 20 ตามลำดับ

7. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 70 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 30 ตามลำดับ

8. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 90 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

9. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL) เลือกวิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปีเป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 80 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง และวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

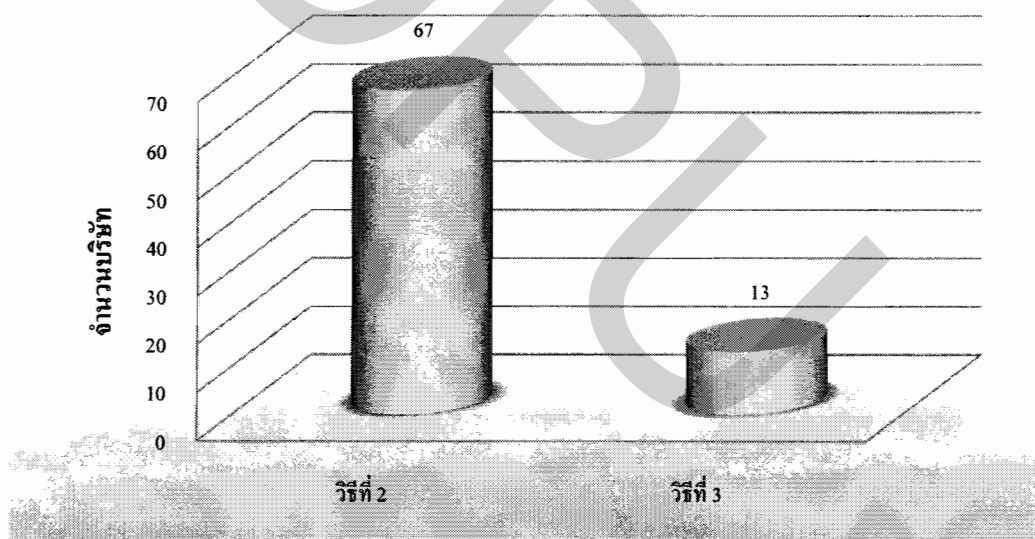
4.1.2 ผลของการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของทุกกลุ่มอุตสาหกรรม ปรากฏผลดังตารางที่ 4.2, ภาพที่ 4.3 และ 4.4

ตารางที่ 4.2 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

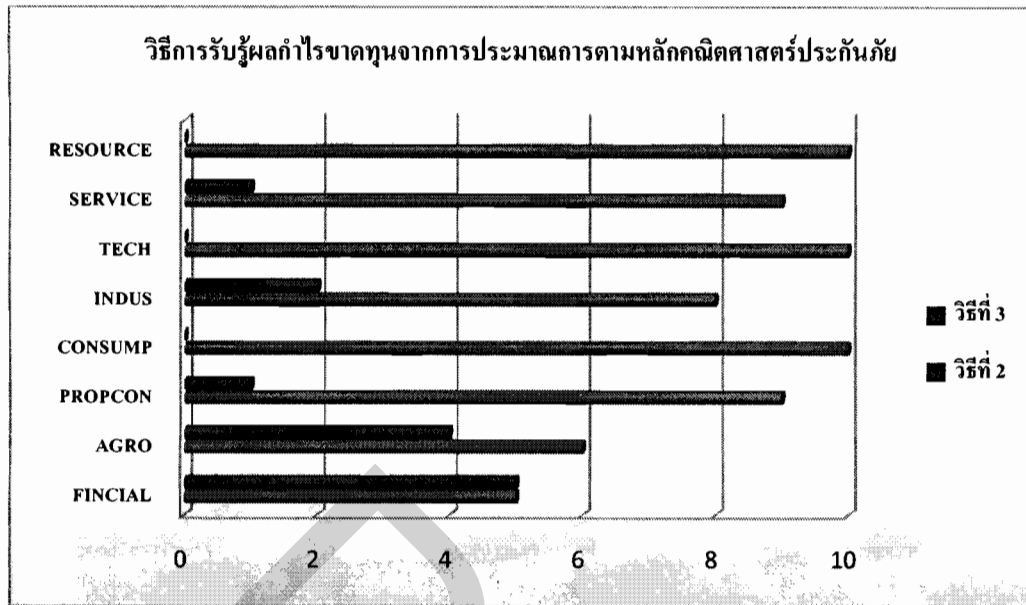
กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย		
	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3	รวม
RESOURCE	10	0	10
SERVICE	9	1	10
TECH	10	0	10
INDUS	8	2	10

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการ ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย		
	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3	รวม
CONSUMP	10	0	10
PROPCON	9	1	10
AGRO	6	4	10
FINCIAL	5	5	10
รวม	67	13	80
คิดเป็นร้อยละ	83.75	16.25	100.00



ภาพที่ 4.3 จำนวนบริษัทที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยในภาพรวม



ภาพที่ 4.4 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

จากตารางที่ 4.2 ภาพที่ 4.3 และ 4.4 สามารถอธิบายการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยได้ดังนี้

1. บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 83.75 รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 16.25 ตามลำดับ
2. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) เลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) ทั้งกลุ่ม คิดเป็นร้อยละ 100
3. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE) เลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 90 รองลงมา คือวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ
4. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มเทคโนโลยี (TECH) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) ทั้งกลุ่ม คิดเป็นร้อยละ 100
5. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) เลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 80 รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 20 ตามลำดับ

6. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) ทั้งกลุ่ม คิดเป็นร้อยละ 100

7. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 90 รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

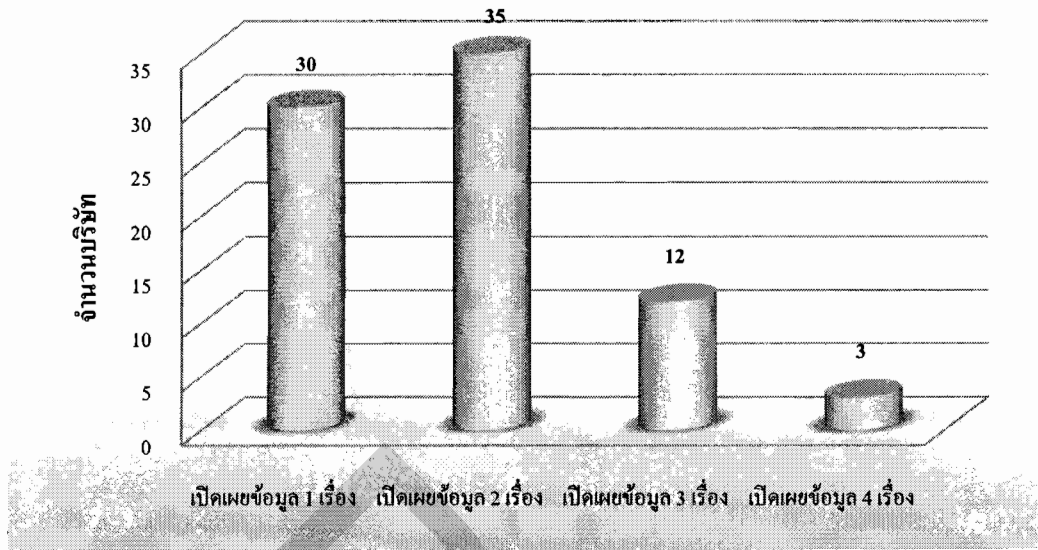
8. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 60 รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 40 ตามลำดับ

9. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) คิดเป็นร้อยละ 50 และรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 50

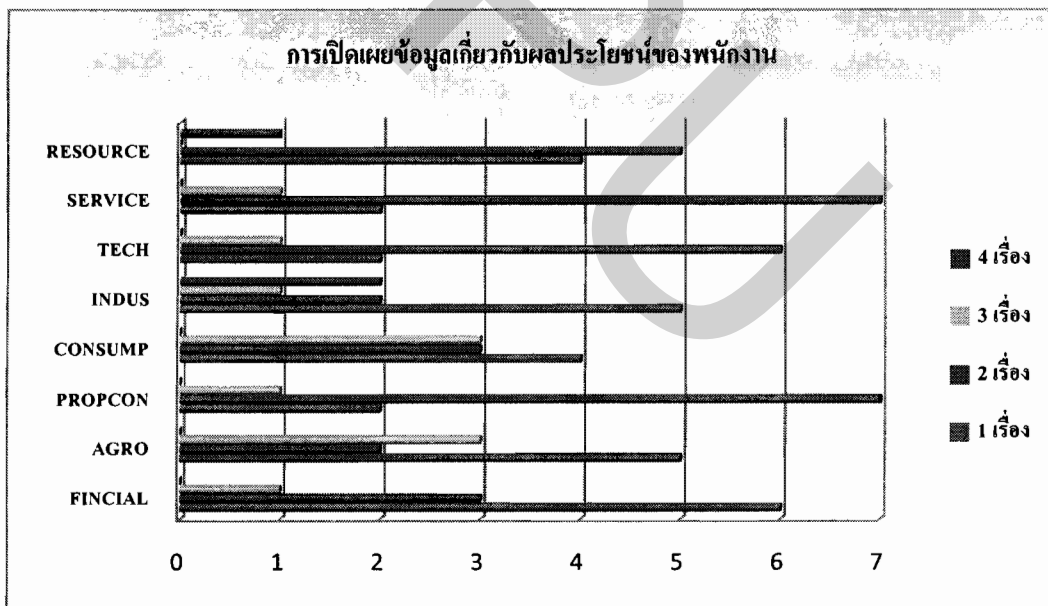
4.1.3 ผลของการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานของทุกกลุ่มอุตสาหกรรมปรากฏผลดังตารางที่ 4.3 และภาพที่ 4.5 และ 4.6

ตารางที่ 4.3 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัทที่เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ผลประโยชน์ของพนักงาน				รวม
	เปิดเผยข้อมูล 1 เรื่อง	เปิดเผยข้อมูล 2 เรื่อง	เปิดเผยข้อมูล 3 เรื่อง	เปิดเผยข้อมูล 4 เรื่อง	
RESOURCE	4	5	0	1	10
SERVICE	2	7	1	0	10
TECH	2	6	2	0	10
INDUS	5	2	1	2	10
CONSUMP	4	3	3	0	10
PROPCON	2	7	1	0	10
AGRO	5	2	3	0	10
FINCIAL	6	3	1	0	10
รวม	30	35	12	3	80
คิดเป็นร้อยละ	37.5	43.75	15.00	3.75	100.00



ภาพที่ 4.5 จำนวนบริษัทที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานในภาพรวม



ภาพที่ 4.6 จำนวนบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

จากตารางที่ 4.3 และภาพที่ 4.5 และ 4.6 สามารถอธิบายการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานได้ดังนี้

1. บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 2 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 43.75 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 1 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 37.50 เปิดเผยข้อมูล จำนวน 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 15.00 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 4 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 3.75 ตามลำดับ

2. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 2 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 40 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 4 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

3. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 2 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 70 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 1 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 20 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

4. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มเทคโนโลยี (TECH) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 2 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 60 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 1 เรื่อง และ 3 เรื่อง โดยคิดเป็นร้อยละ 20 ตามลำดับ

5. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 1 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 2 เรื่อง และ 4 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 20 และเปิดเผยข้อมูล 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

6. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 1 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ โดยคิดเป็นร้อยละ 40 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 2 เรื่อง และ 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 30 ตามลำดับ

7. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 2 เรื่อง มากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 70 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 1 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 20 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

8. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 1 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูล จำนวน 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 30 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 2 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 20 ตามลำดับ

9. บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL) เลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน จำนวน 1 เรื่อง เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 60 รองลงมาเป็นการเปิดเผยข้อมูลจำนวน 2 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 30 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 3 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 10 ตามลำดับ

4.2 ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเลือกแนวปฏิบัติ

ในการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ เพื่อเป็นการทดสอบว่าตัวแปรในแต่ละคู่กันมีความสัมพันธ์กันจริงหรือไม่ โดยใช้ค่าทางสถิติในการทดสอบและกำหนดขอบเขตในการยอมรับหรือปฏิเสธสมมติฐานดังนี้

ถ้า $\text{sig.} > \alpha$ แสดงว่ายอมรับ H_0 (ตัวแปรคู่กันไม่มีความสัมพันธ์กัน)

ถ้า $\text{sig.} < \alpha$ แสดงว่าปฏิเสธ H_0 (ตัวแปรคู่กันมีความสัมพันธ์กัน)

4.2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

H_0 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก ปรากฏผลดังตารางที่ 4.4 และตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.4 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก				รวม	
	วิธีที่ 1	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3	วิธีที่ 4		
RESOURCE	จำนวนบริษัท ร้อยละ	5 0.00	0 0.00	4 40.00	1 10.00	10 100.00
SERVICE	จำนวนบริษัท ร้อยละ	3 30.00	1 10.00	5 50.00	1 10.00	10 100.00
TECH	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 40.00	0 0.00	5 50.00	1 10.00	10 100.00
INDUS	จำนวนบริษัท ร้อยละ	7 70.00	1 10.00	1 10.00	1 10.00	10 100.00
CONSUMP	จำนวนบริษัท ร้อยละ	8 80.00	0 0.00	2 20.00	0 0.00	10 100.00
PROPON	จำนวนบริษัท ร้อยละ	7 70.00	0 0.00	3 30.00	0 0.00	10 100.00
AGRO	จำนวนบริษัท ร้อยละ	9 90.00	0 0.00	1 10.00	0 0.00	10 100.00
FINCIAL	จำนวนบริษัท ร้อยละ	8 80.00	1 10.00	1 10.00	0 0.00	10 100.00

Pearson Chi-square
P = .410*

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.5 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

กลุ่มอุตสาหกรรม	วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก											
	วิธีที่ 1			วิธีที่ 2			วิธีที่ 3			วิธีที่ 4		
	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ		
RESOURCE	5	9.80	0	0.00	4	18.18	1	25.00				
SERVICE	3	5.88	1	33.33	5	22.73	1	25.00				
TECH	4	7.84	0	0.00	5	22.73	1	25.00				
INDUS	7	13.73	1	33.33	1	4.55	1	25.00				
CONSUMP	8	15.69	0	0.00	2	9.09	0	0.00				
PROPCON	7	13.73	0	0.00	3	13.64	0	0.00				
AGRO	9	17.65	0	0.00	1	4.55	0	0.00				
FINCIAL	8	15.69	1	33.33	1	4.55	0	0.00				
รวม	51	100.00	3	100.00	22	100.00	4	100.00				

Pearson Chi-square
P = .410*

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.4 และตารางที่ 4.5 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก ซึ่งเมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า $sig. = 0.41 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (ดูอภิปรายเพิ่มเติมในบทที่ 5)

4.2.2 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

H_0 : การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_2 : การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ปรากฏผลดังตารางที่ 4.6 และตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.6 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม		วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย		รวม	Pearson Chi-square P = .008*
		วิธีที่ 2	วิธีที่ 3		
RESOURCE	จำนวนบริษัท	10	0	10	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
SERVICE	จำนวนบริษัท	9	1	10	
	ร้อยละ	90.00	10.00	100.00	
TECH	จำนวนบริษัท	10	0	10	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
INDUS	จำนวนบริษัท	9	1	10	
	ร้อยละ	90.00	10.00	100.00	

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรม		วิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุน จากการประมาณการ ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย			รวม	Pearson Chi-square P = .008*
		จำนวนบริษัท	ร้อยละ	ร้อยละ		
CONSUMP	จำนวนบริษัท	10	0	10		
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00		
PROPCON	จำนวนบริษัท	9	1	10		
	ร้อยละ	90.00	10.00	100.00		
AGRO	จำนวนบริษัท	6	4	10		
	ร้อยละ	60.00	40.00	100.00		
FINCIAL	จำนวนบริษัท	5	5	10		
	ร้อยละ	50.00	50.00	100.00		

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.7 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุน

กลุ่มอุตสาหกรรม	วิธีรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการ ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย				Pearson Chi-square P = .008*	
	วิธีที่ 2		วิธีที่ 3			
	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ		
RESOURCE	10	14.93	0	0.00		
SERVICE	9	13.43	1	7.69		
TECH	10	14.93	0	0.00		
INDUS	8	11.94	2	15.38		
CONSUMP	10	14.93	0	0.00		
PROPCON	9	13.43	1	7.69		
AGRO	6	8.96	4	30.77		
FINCIAL	5	7.46	5	38.46		
รวม	67	100.00	13	100.00		

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.6 และตารางที่ 4.7 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.008 < 0.05$ แสดงว่าปฏิเสธ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (ดูอภิปรายเพิ่มเติมในบทที่ 5)

4.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

H_0 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานปรากฏผลดังตารางที่ 4.8 และตารางที่ 4.9

ตารางที่ 4.8 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานโดยเทียบร้อยละข้อมูลจากกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน								รวม
	เปิดเผย 1 เรื่อง	เปิดเผย 2 เรื่อง	เปิดเผย 3 เรื่อง	เปิดเผย 4 เรื่อง	เปิดเผย 5 เรื่อง	เปิดเผย 6 เรื่อง	เปิดเผย 7 เรื่อง	เปิดเผย 8 เรื่อง	
RESOURCE	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 40.00	5 50.00	0 0.00	1 10.00	0 0.00	1 10.00	10 100.00	
SERVICE	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 20.00	7 70.00	1 10.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	10 100.00	
TECH	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 20.00	6 60.00	2 20.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	10 100.00	
INDUS	จำนวนบริษัท ร้อยละ	5 50.00	2 20.00	1 10.00	2 20.00	0 0.00	2 20.00	10 100.00	
CONSUMP	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 40.00	3 30.00	3 30.00	0 0.00	3 30.00	0 0.00	10 100.00	
PROPCON	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 20.00	7 70.00	1 10.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	10 100.00	
AGRO	จำนวนบริษัท ร้อยละ	5 50.00	2 20.00	3 30.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	10 100.00	
FINCIAL	จำนวนบริษัท ร้อยละ	6 60.00	3 30.00	1 10.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	10 100.00	

Pearson
Chi-square
P = .151*

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.9 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานโดยเทียบร้อยละข้อมูลจากการเปิดเผยข้อมูล

กลุ่มอุตสาหกรรม	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน												Pearson Chi-square P = .151*
	เปิดเผย 1 เรื่อง			เปิดเผย 2 เรื่อง			เปิดเผย 3 เรื่อง			เปิดเผย 4 เรื่อง			
	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ			
RESOURCE	4	13.33	5	14.29	0	0.00	1	33.33	0	0.00	1	33.33	
SERVICE	2	6.67	7	20.00	1	8.33	0	0.00	1	8.33	0	0.00	
TECH	2	6.67	6	17.14	2	16.67	0	0.00	2	16.67	0	0.00	
INDUS	5	16.67	2	5.71	1	8.33	2	66.67	1	8.33	2	66.67	
CONSUMP	4	13.33	3	8.57	3	25.00	0	0.00	3	25.00	0	0.00	
PROPON	2	6.67	7	20.00	1	8.33	0	0.00	1	8.33	0	0.00	
AGRO	5	16.67	2	5.71	3	25.00	0	0.00	3	25.00	0	0.00	
FINCIAL	6	20.00	3	8.57	1	8.33	0	0.00	1	8.33	0	0.00	
รวม	30	100.00	35	100.00	12	100.00	3	100.00	12	100.00	3	100.00	

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.8 และตารางที่ 4.9 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ซึ่งเมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.151 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (คู่มือปราชัยเพิ่มเติมในบทที่ 5)

4.3 ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกแนวปฏิบัติ

ในการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพื่อเป็นการทดสอบว่าตัวแปรในแต่ละคู่มีความสัมพันธ์กันจริงหรือไม่ โดยใช้ค่าทางสถิติในการทดสอบและกำหนดขอบเขตในการยอมรับหรือปฏิเสธสมมติฐานดังนี้

ถ้า $\text{sig.} > \alpha$ แสดงว่ายอมรับ H_0 (ตัวแปรคู่กันไม่มีความสัมพันธ์กัน)

ถ้า $\text{sig.} < \alpha$ แสดงว่าปฏิเสธ H_0 (ตัวแปรคู่กันมีความสัมพันธ์กัน)

4.3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

H_0 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_4 : การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของทุกกลุ่มอุตสาหกรรมปรากฏผลดังตารางที่ 4.10 และตารางที่ 4.11

ตารางที่ 4.10 ร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกโดยเทียบ ร้อยละข้อมูลจากบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	จำนวนบริษัท ร้อยละ	วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก				รวม
		วิธีที่ 1	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3	วิธีที่ 4	
บริษัท เคพีเอ็นดี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	10 47.62	1 4.76	9 42.98	1 4.76	21 100.00
บริษัท ไฟร์วอเตอร์เฮาส์โฮลดิ้ง จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 57.14	1 14.29	1 14.29	1 14.29	7 100.00
บริษัท ทีแอลซี ไรท์ จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	5 83.33	0 0.00	1 16.67	0 0.00	6 100.00
บริษัท สำนักงานงานเอกสารอินเตอร์เนชันแนล จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	25 71.43	1 2.86	7 20.00	2 5.71	35 100.00
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 33.33	0 0.00	2 66.67	0 0.00	3 100.00
บริษัท สอบบัญชี ดีไอเอ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 100.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที.เอส โซลูชั่น	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 50.00	0 0.00	1 50.00	0 0.00	2 100.00
บริษัท กรีนทรี ออดิต จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 100.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
บริษัท เอส.เค.เอ.เตาแม่พิมพ์ เซอร์วิส จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 100.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
นคร วิจัย เทคโนโลยี จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 66.67	0 0.00	1 33.33	0 0.00	3 100.00

Pearson Chi-square
P = .983*

หมายเหตุ: มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.11 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

บริษัทสอบบัญชี	วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก											
	วิธีที่ 1			วิธีที่ 2			วิธีที่ 3			วิธีที่ 4		
	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ
บริษัท เคทีเอ็มจี ภูเก็ต สอบบัญชี จำกัด	10	19.61	1	33.33	9	40.91	1	25.00				
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์สเอเซีย จำกัด	4	7.84	1	33.33	1	4.55	1	25.00				
บริษัท คีลเลอร์ทิวซ์ ภูเก็ต สอบบัญชี จำกัด	5	9.80	0	0.00	1	4.55	0	0.00				
บริษัท สำนักงานเอ็นเอ็มแอนด์เอ็ม จำกัด	25	49.02	1	33.33	7	31.82	2	50.00				
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	1	1.96	0	0.00	2	9.09	0	0.00				
บริษัท สอบบัญชี ดีไอเอ อินเทอร์เน็ต จำกัด	1	1.96	0	0.00	0	0.00	0	0.00				
สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที.แอสโซซิเอท	1	1.96	0	0.00	1	4.55	0	0.00				
บริษัท กรีนทรอส จำกัด	1	1.96	0	0.00	0	0.00	0	0.00				
บริษัท เอส.เค.แอสโซซิเอท อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด	1	1.96	0	0.00	0	0.00	0	0.00				
สำนักงาน ดร. วีริช ภูเก็ต	2	3.92	0	0.00	1	4.55	0	0.00				
รวม	51	100.00	3	100.00	22	100.00	4	100.00				

Pearson
Chi-square
P = .983*

หมายเหตุ: มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.10 และตารางที่ 4.11 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก ซึ่งเมื่อพิจารณาจาก ผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า $sig. = 0.983 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (ดูอภิปรายเพิ่มเติมในบทที่ 5)

4.3.2 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีการ รับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

H_0 : การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_1 : การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยขึ้นอยู่กับบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของทุกกลุ่มอุตสาหกรรม ปรากฏผล ดังตารางที่ 4.12 และตารางที่ 4.13

ตารางที่ 4.12 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยเทียบร้อยละ ข้อมูลจากบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

บริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย		วิธีการรับรู้กำไรขาดทุน จากการประมาณการตาม หลักคณิตศาสตร์ประกันภัย		รวม	
		วิธีที่ 2	วิธีที่ 3		
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคเอเชีย จำกัด	จำนวน	16	5	21	Pearson Chi-square P = .295*
	ร้อยละ	76.19	23.81	100.00	
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์สเอเซีย จำกัด	จำนวน	7	0	7	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
บริษัท คีลอยท์ ทัช โรมาตัส ไซยส สอบบัญชี จำกัด	จำนวน	4	2	6	
	ร้อยละ	66.67	33.33	100.00	
บริษัท สำนักงานเอ็นสท์แอนด์ซิง จำกัด	จำนวน	30	5	35	
	ร้อยละ	85.71	14.29	100.00	

ตารางที่ 4.12 (ต่อ)

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย		วิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุน จากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัย		รวม	Pearson Chi-square P = .295*
		จำนวน	ร้อยละ		
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	จำนวน	3	0	3	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
บริษัทสอบบัญชีดีไอเออินเตอร์เนชั่นแนลจำกัด	จำนวน	1	0	1	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
สำนักงานเอ.เอ็ม.ที.แอสโซซิเอท	จำนวน	2	0	2	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
บริษัทกรีนทร้อคิทจำกัด	จำนวน	0	1	1	
	ร้อยละ	0.00	100.00	100.00	
บริษัทเอส.เค.แอกเคาน์แต้นท์เซอร์วิสเชสจำกัด	จำนวน	1	0	1	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	
สำนักงานดร.วิรัชแอนด์แอสโซซิเอทส์	จำนวน	3	0	3	
	ร้อยละ	100.00	0.00	100.00	

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.13 ค่าร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน
กับวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยโดยเทียบร้อย
ละข้อมูลจากวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุน

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	วิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการ ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย				Pearson Chi-square P = .295*
	วิธีที่ 1		วิธีที่ 2		
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	
บริษัท เคทีเอ็มจี ภูมิภาคไทย สอบบัญชี จำกัด	16	23.88	5	38.46	
บริษัทไพร์ชวอเคอร์เฮาส์คูเปอร์สออบีเอสจำกัด	7	10.45	0	0.00	
บริษัทคัลลอยท์ซูโซมัทสุไชยคสสอบบัญชีจำกัด	4	5.97	2	15.38	
บริษัทสำนักงานเอ็นสท์แอนด์ซิงจำกัด	30	44.78	5	38.46	
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	3	4.48	0	0.00	
บริษัทสอบบัญชีดีไอเออินเตอร์เนชั่นแนลจำกัด	1	1.49	0	0.00	
สำนักงานเอ.เอ็ม.ที.แอสโซซิเอท	2	2.99	0	0.00	
บริษัทกรีนทร้อคิทจำกัด	0	0.00	1	7.69	
บริษัทเอส.เค.แอกเคาน์แต้นท์เซอร์วิสเชสจำกัด	1	1.49	0	0.00	
สำนักงานดร.วิรัชแอนด์แอสโซซิเอทส์	3	4.48	0	0.00	
รวม	67	100.00	13	100.00	

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.12 และตารางที่ 4.13 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตาม หลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า sig. = 0.295 > 0.05 แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการ ประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (ดูอภิปรายเพิ่มเติมในบทที่ 5)

4.3.3 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกการเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

H_0 : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับ บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

H_a : การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานขึ้นอยู่กับบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานปรากฏผลดังตารางที่ 4.14 และตารางที่ 4.15

ตารางที่ 4.14 ร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน				รวม
		เปิดเผย 1 เรื่อง	เปิดเผย 2 เรื่อง	เปิดเผย 3 เรื่อง	เปิดเผย 4 เรื่อง	
บริษัท เอ็มจี อูมิซาย สอบบัญชี จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 9.52	9 42.86	7 33.33	3 14.29	21 100.00
บริษัท ไฟร์วอลล์เทคโนโลยีส์ จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 57.14	2 28.71	1 14.29	0 0	7 100.00
บริษัท คีลด์ อีซี โนมาส โซลูชันส์ จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	4 66.67	2 33.33	0 0.00	0 0.00	6 100.00
บริษัท สานักงานอินฟินิตี้ จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	14 40	19 54.29	2 5.71	0 0.00	35 100.00
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 66.67	0 0.00	1 33.33	0 0.00	3 100.00
บริษัท สอบบัญชี อีเอ็นเคอร์เนชั่น จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 100.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที.เอส. โซลูชัน	จำนวนบริษัท ร้อยละ	2 100.00	0 0.00	0 0.00	0 0.00	2 100.00
บริษัท กรีนทรี จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	0 0.00	1 100.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
บริษัท เอส.เค.แอล.เค.เอ็น.พี.เอส.วี. จำกัด	จำนวนบริษัท ร้อยละ	0 0.00	1 100.00	0 0.00	0 0.00	1 100.00
สำนักงาน ศร.วิรัช เอนด์ แอสโซซิเอตส์	จำนวนบริษัท ร้อยละ	1 33.33	1 33.33	1 33.33	0 0	3 100.00

Pearson Chi-square
P = .144*

หมายเหตุ: มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ตารางที่ 4.15 ร้อยละและค่าไคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยเทียบร้อยละข้อมูลจากการเปิดเผยข้อมูล

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน												Pearson Chi-square P = .144*
	1 เรื่อง			2 เรื่อง			3 เรื่อง			4 เรื่อง			
	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ	จำนวนบริษัท	ร้อยละ			
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูเก็ต สอบบัญชี จำกัด	2	6.67	9	25.71	7	58.33	3	100.00					
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์สแอนด์สตรอนเจอร์ จำกัด	4	13.33	2	5.71	1	8.33	0	0.00					
บริษัท ดีลรอยท์ โซลูชันส์ จำกัด	4	13.33	2	5.71	0	0.00	0	0.00					
บริษัท สำนักงานเอ็นเอสแอนด์คิง จำกัด	14	46.67	19	54.29	2	16.67	0	0.00					
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	2	6.67	0	0.00	1	8.33	0	0.00					
บริษัท สอบบัญชี ไอเอเอ็นเตอร์เนชั่นแนล จำกัด	1	3.33	0	0.00	0	0.00	0	0.00					
สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที.แอสโซซิเอท	2	6.67	0	0.00	0	0.00	0	0.00					
บริษัท กรีนทรี ออดิท จำกัด	0	0.00	1	2.86	0	0.00	0	0.00					
บริษัท เอส.เค.แอดวานซ์ เวิร์ทเชอร์วิสเซส จำกัด	0	0.00	1	2.86	0	0.00	0	0.00					
สำนักงาน ครัวเรือนแอสโซซิเอทส์	1	3.33	1	2.86	1	8.33	0	0.00					
รวม	30	100.00	35	100.00	12	100.00	3	100.00					

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.14 และตารางที่ 4.15 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของ พนักงาน เมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า sig. = 0.144 > 0.05 แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความ เชื่อมั่นที่ 95 % (คู่มือปราชัยเพิ่มเติมในบทที่ 5)

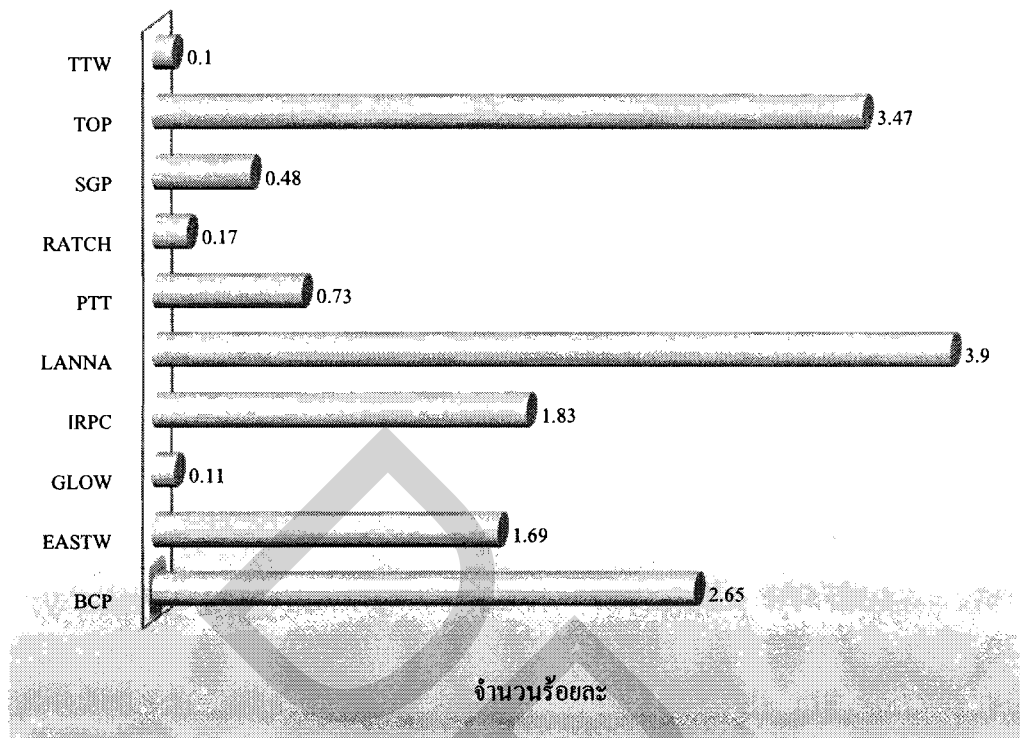
4.4 ผลการศึกษาสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของ บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

4.4.1 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สิน รวมของกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.16 และภาพที่ 4.7

ตารางที่ 4.16 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม ทรัพยากร (RESOURCE)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงานกับหนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 [*] (ปี)
BCP	31,724,051.38	839,950.33	2.65	26
EASTW	3,848,271.10	64,958.36	1.69	19
GLOW	81,003,420.36	87,529.78	0.11	18
IRPC	56,245,880.65	1,030,883.17	1.83	33
LANNA	3,138,872.94	122,556.46	3.90	26
PTT	758,463,517.69	5,500,054.85	0.73	33
RATCH	47,287,928.48	79,631.45	0.17	11
SGP	16,490,191.84	79,079.00	0.48	10
TOP	70,053,483.90	2,427,955.37	3.47	50
TTW	11,536,628.40	12,065.75	0.10	11

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554 ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.7 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE)

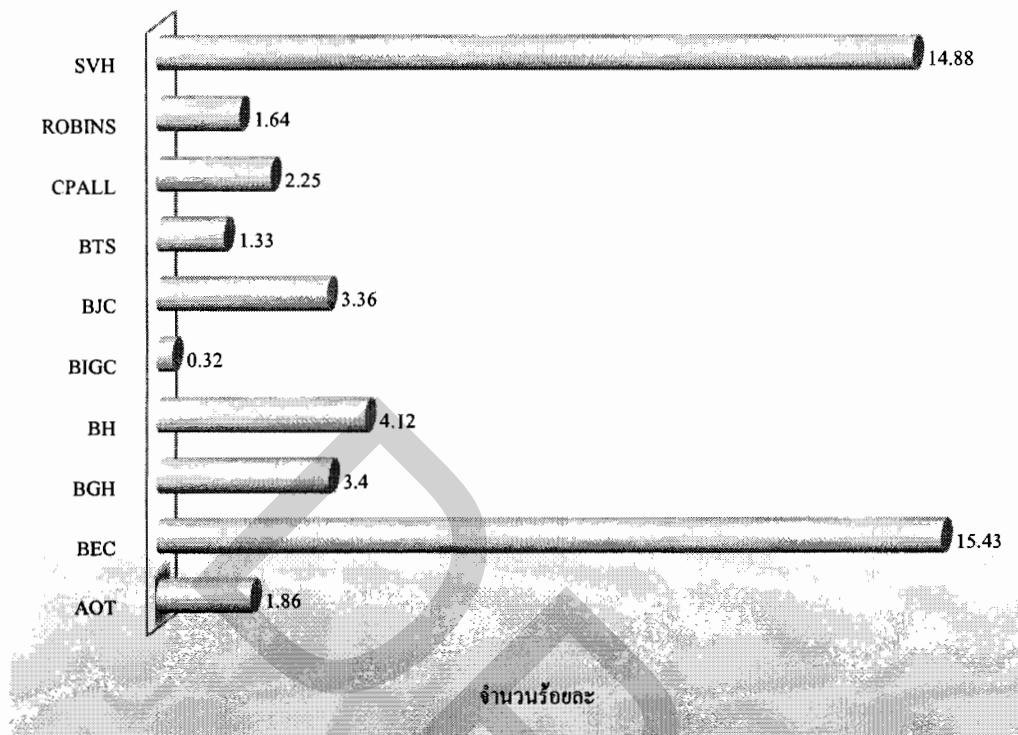
จากตารางที่ 4.16 และภาพที่ 4.7 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) ได้ว่า บริษัท ลานนารีซอร์สเสส จำกัด (มหาชน) : LANNA มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 3.90 รองลงมาเป็น บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) : TOP คิดเป็นร้อยละ 3.47 และบริษัทที่มีสัดส่วนนี้น้อยที่สุด คือ บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน) : TTW คิดเป็นร้อยละ 0.10 เป็นต้น

4.4.2 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.17 และภาพที่ 4.8

ตารางที่ 4.17 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 ¹ (ปี)
AOT	77,055,281.04	1,432,993.78	1.86	61
BEC	2,418,683.61	373,113.47	15.43	21
BGH	25,374,702.98	862,972.39	3.40	39
BH	6,738,673.63	277,760.65	4.12	31
BIGC	67,205,935.58	211,915.82	0.32	17
BJC	18,358,502.95	617,664.76	3.36	129
BTS	29,166,934.00	388,998.00	1.33	43
CPALL	33,642,013.71	757,878.42	2.25	23
ROBINS	5,195,150.79	84,967.81	1.64	32
SVH	1,136,215.85	169,046.36	14.88	32

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554¹ ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.8 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจบริการ (SERVICE)

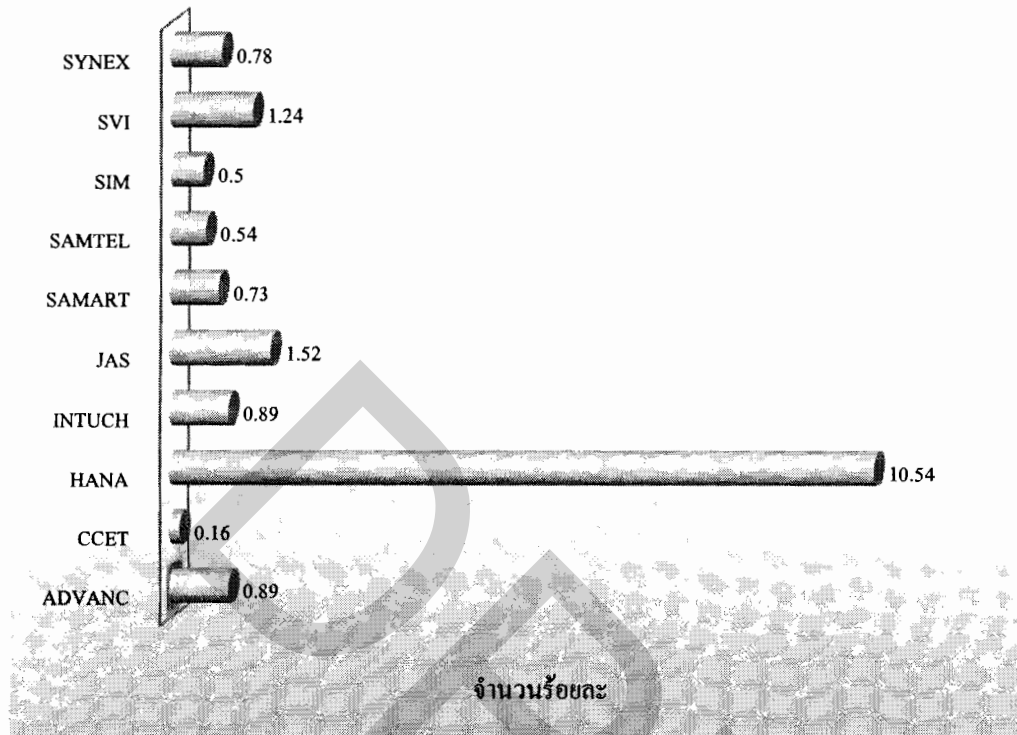
จากตารางที่ 4.17 และภาพที่ 4.8 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจบริการ ได้ว่า บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน) : BEC มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 15.43 รองลงมาเป็น บริษัท สมิตีเวซ จำกัด (มหาชน) : SVH คิดเป็นร้อยละ 14.88 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน) : BIGC คิดเป็นร้อยละ 0.32 เป็นต้น

4.4.3 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มเทคโนโลยี (TECH) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.18 และภาพที่ 4.9

ตารางที่ 4.18 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มเทคโนโลยี (TECH)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 ¹ (ปี)
ADVANC	47,208,765.98	422,439.79	0.89	25
CCET	40,868,789.03	64,581.34	0.16	22
HANA	3,347,133.06	352,899.53	10.54	33
INTUCH	26,201,429.64	232,111.09	0.89	28
JAS	11,360,499.88	172,714.44	1.52	29
SAMART	12,356,207.73	89,819.21	0.73	45
SAMTEL	6,615,785.44	35,867.43	0.54	25
SIM	3,296,086.39	16,617.79	0.50	18
SVI	2,703,635.81	33,499.96	1.24	26
SYNEX	2,729,119.02	21,236.92	0.78	23

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554¹ ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.9 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มเทคโนโลยี (TECH)

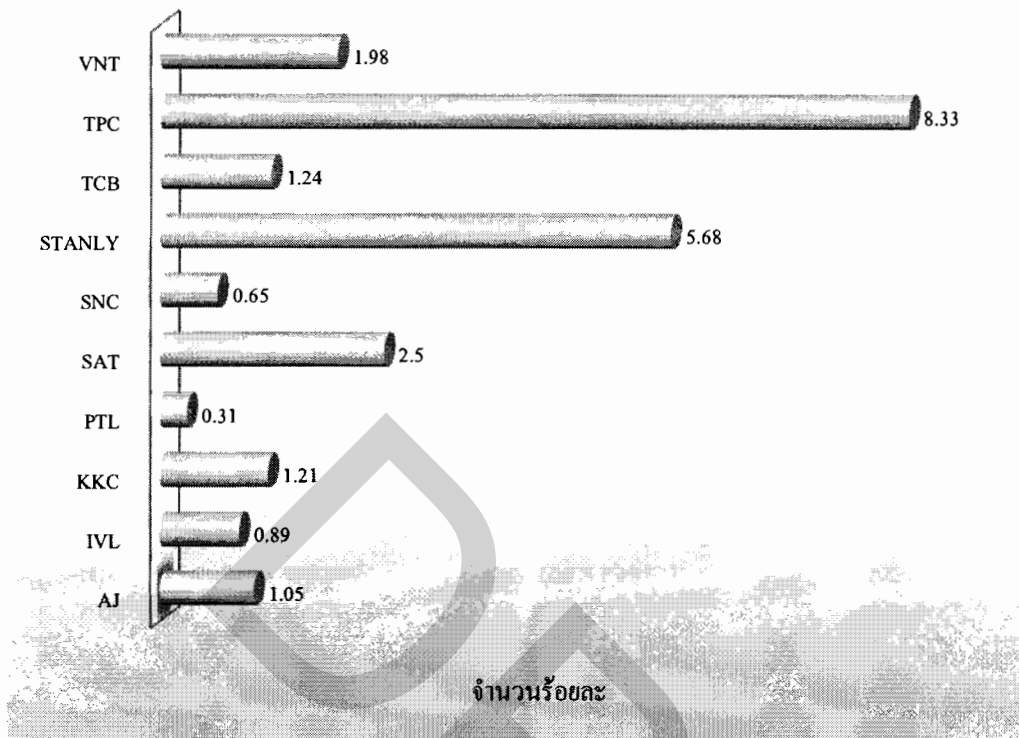
จากตารางที่ 4.18 และภาพที่ 4.9 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มเทคโนโลยี ได้ว่า บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน) : HANA มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 10.54 รองลงมาเป็น บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน) : JAS คิดเป็นร้อยละ 1.52 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท แคล-คอมพ์ อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) : CCET คิดเป็นร้อยละ 0.16 เป็นต้น

4.4.4 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.19 และภาพที่ 4.10

ตารางที่ 4.19 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม
สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 ¹ (ปี)
AJ	2,599,443.37	27,216.31	1.05	24
IVL	87,049,248.00	772,701.00	0.89	8
KKC	7,355,248.68	89,155.69	1.21	31
PTL	3,130,721	9,842.00	0.31	9
SAT	4,648,696.41	116,065.58	2.50	20
SNC	1,151,532.51	7,445.06	0.65	31
STANLY	1,624,931.55	92,290.42	5.68	31
TCB	8,135,134.08	101,066.29	1.24	31
TPC	6,693,514.00	557,399.00	8.33	45
VNT	3,339,264.12	65,978.00	1.98	23

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554 ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



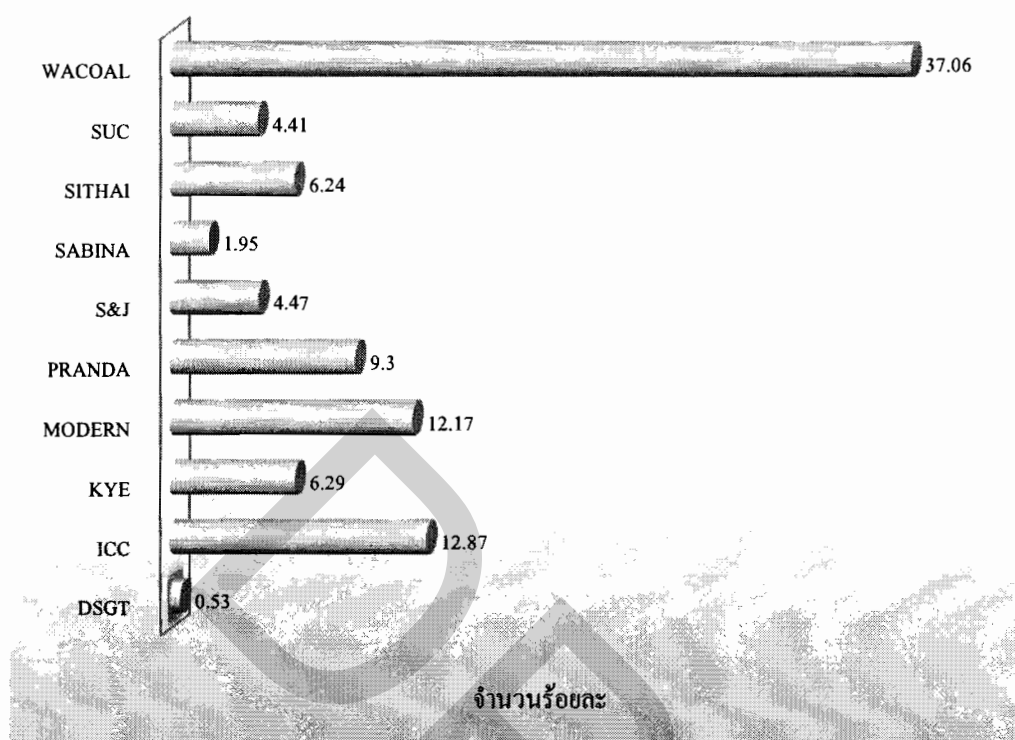
ภาพที่ 4.10 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

จากตารางที่ 4.19 และภาพที่ 4.10 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ได้ว่า บริษัท ไทยพลาสติกและเคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน) : TPC มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 8.33 รองลงมาเป็น บริษัท ไทยสแตนเลย์การไฟฟ้า จำกัด (มหาชน) : STANLY คิดเป็นร้อยละ 5.68 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท โพลีเพ็คส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) : PTL คิดเป็นร้อยละ 0.31

4.4.5 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอุปโภคบริโภค (CONSUMP) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.20 และภาพที่ 4.11

ตารางที่ 4.20 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 [*] (ปี)
DSGT	2,722,824.58	14,407.36	0.53	31
ICC	2,943,531.67	378,687.68	12.87	47
KYE	1,689,457.00	106,240.00	6.29	47
MODERN	822,494.70	100,113.52	12.17	33
PRANDA	1,779,178.46	165,416.49	9.30	38
S&J	2,137,455.15	95,542.07	4.47	31
SABINA	897,772.89	17,489.96	1.95	16
SITHAI	4,001,838.64	249,542.88	6.24	48
SUC	5,104,289.62	224,888.94	4.41	50
WACOAL	1,088,994.30	403,548.08	37.06	41
หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554 ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)				



ภาพที่ 4.11 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)

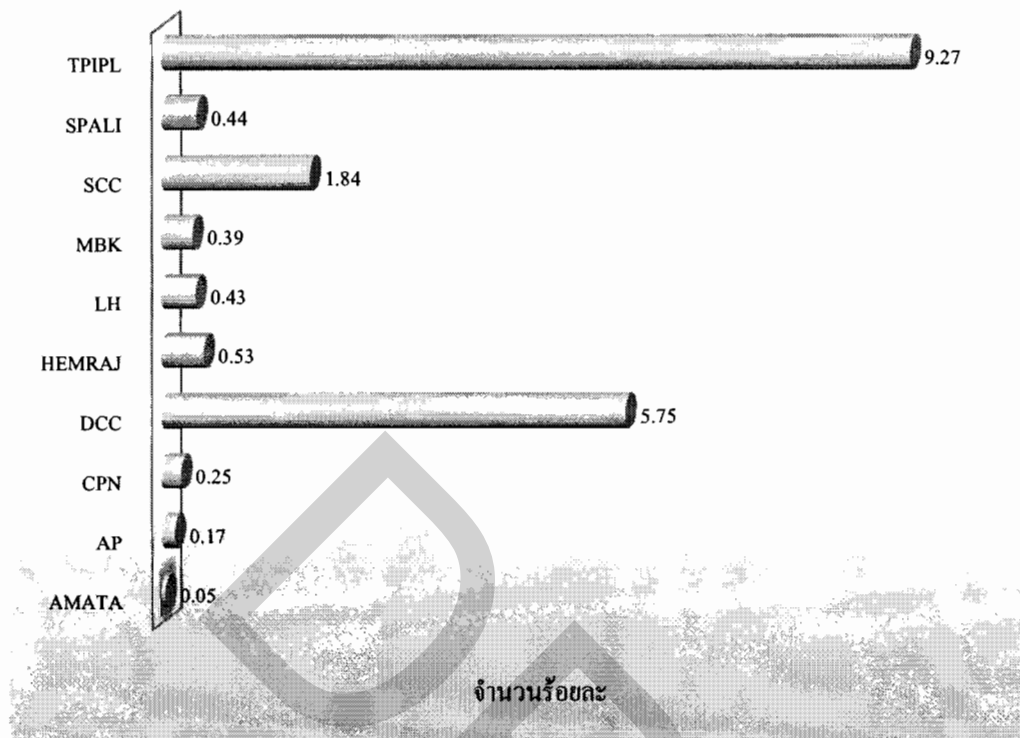
จากตารางที่ 4.20 และภาพที่ 4.11 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP) ได้ว่า บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน) : WACOAL มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 37.06 รองลงมาเป็น บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน) : ICC คิดเป็นร้อยละ 12.87 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท ดีเอสจี อินเตอร์เนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) : DSGT คิดเป็นร้อยละ 0.53 เป็นต้น

4.4.6 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROP CON) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.21 และภาพที่ 4.12

ตารางที่ 4.21 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 [*] (ปี)
AMATA	11,378,227.80	5,327.52	0.05	22
AP	18,713,952.25	32,503.21	0.17	20
CPN	43,610,987.67	110,267.66	0.25	31
DCC	1,623,653.58	93,337.93	5.75	22
HEMRAJ	10,880,560.56	57,972.81	0.53	23
LH	30,360,347.70	131,650.57	0.43	28
MBK	14,204,961.03	56,030.70	0.39	37
SCC	211,769,550.00	3,898,763.00	1.84	98
SPALI	9,362,063.60	41,355.43	0.44	22
TPIPL	10,317,243.00	956,380.00	9.27	24

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554 ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.12 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON)

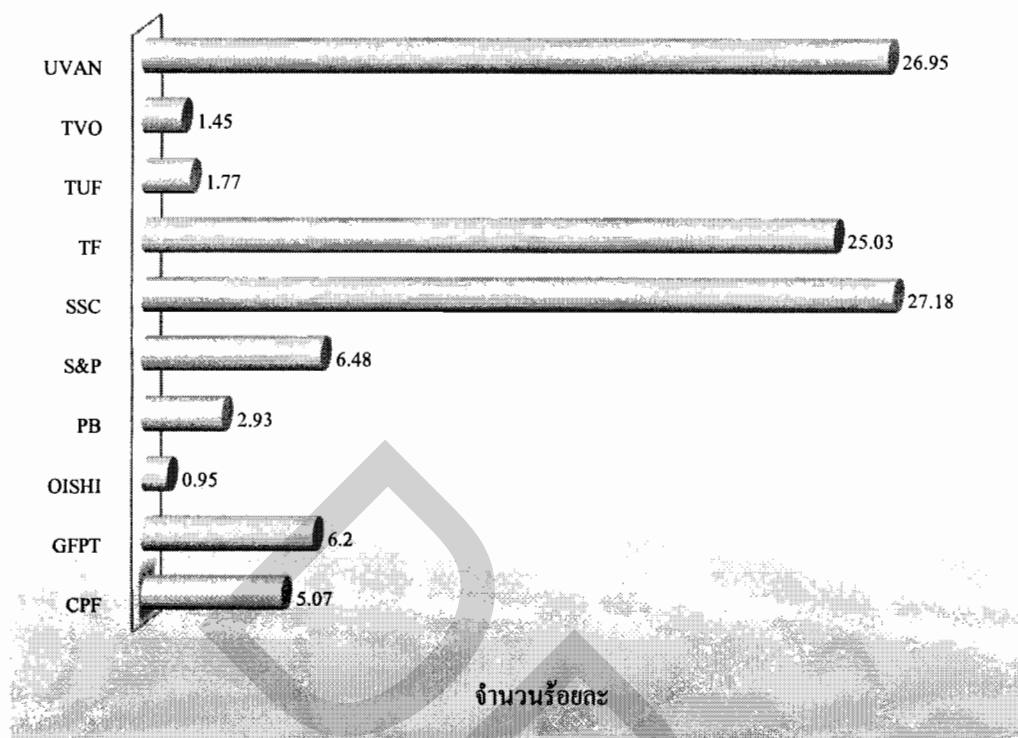
จากตารางที่ 4.21 และภาพที่ 4.12 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) ได้ว่า บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน): TPIPL มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 9.27 รองลงมาเป็น บริษัท ไคนาสตี้เซรามิก จำกัด (มหาชน): DCC คิดเป็นร้อยละ 5.75 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA คิดเป็นร้อยละ 0.05

4.4.7 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRI) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.22 และภาพที่ 4.13

ตารางที่ 4.22 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่ม
อุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)

บริษัท	หนี้สินรวม (พันบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (พันบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 ¹ (ปี)
CPF	93,385,148.00	4,732,983.00	5.07	33
GFPT	4,084,012.99	253,193.91	6.20	30
OISHI	2,813,950.68	26,698.63	0.95	12
PB	1,158,925.35	33,967.08	2.93	31
S&P	1,128,937.93	73,149.85	6.48	38
SSC	4,244,151.15	1,153,530.61	27.18	60
TF	1,947,242.15	487,452.11	25.03	39
TUF	56,160,528.91	992,478.50	1.77	23
TVO	4,508,608.08	65,349.82	1.45	26
UVAN	417,648.24	112,564.19	26.95	16

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554¹ ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.13 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)

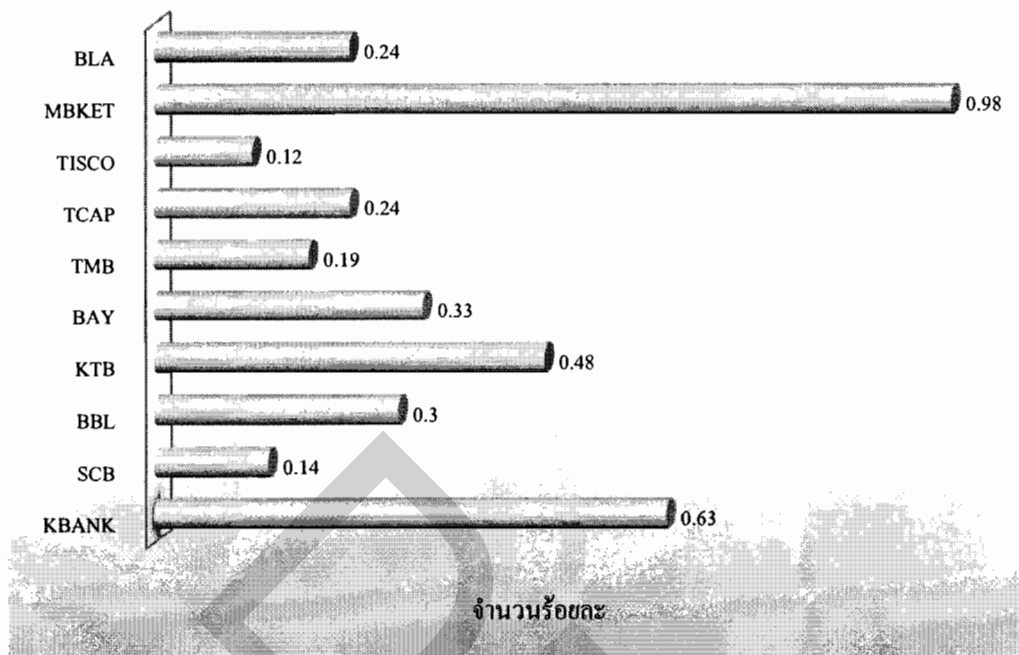
จากตารางที่ 4.22 และภาพที่ 4.13 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหาร (AGRO) ได้ว่า บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 27.18 รองลงมาเป็น บริษัท ยูนิวานิชน้ำมัน ปาล์ม จำกัด (มหาชน): UVAN คิดเป็นร้อยละ 26.95 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) : OISHI คิดเป็นร้อยละ 0.95

4.4.8 ผลการวิเคราะห์สัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL) ปรากฏผลดังตารางที่ 4.23 และภาพที่ 4.14

ตารางที่ 4.23 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL)

บริษัท	หนี้สินรวม (ล้านบาท)	ประมาณการหนี้สิน ผลประโยชน์ของพนักงาน (ล้านบาท)	สัดส่วนประมาณการ หนี้สินผลประโยชน์ของ พนักงาน/หนี้สินรวม (ร้อยละ)	ระยะเวลา นับตั้งแต่ เปิดกิจการจนถึง ปีพ.ศ. 2554 [*] (ปี)
KBANK	1,555,974.44	9,878	0.63	66
SCB	1,690,653.54	2,352	0.14	105
BBL	1,862,225.95	5,504	0.30	67
KTB	1,835,174.95	8,863.93	0.48	45
BAY	845,101.75	2,792	0.33	66
TMB	666,361.62	1,245.56	0.19	54
TCAP	819,475.50	1970	0.24	37
TISCO	204,405.98	250.14	0.12	42
MBKET	2,746.12	27.04	0.98	15
BLA	99,028.19	233.79	0.24	60

หมายเหตุ. ระยะเวลา นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554 ได้มาจากแบบรายงาน 56-1 ประจำปี 2554 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)



ภาพที่ 4.14 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL)

จากตารางที่ 4.23 และภาพที่ 4.14 สามารถบอกสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของกลุ่มธุรกิจการเงิน (FINCIAL) ได้ว่าบริษัท หลักทรัพย์ เมย์แบงก์กิมเอ็งประเทศไทย จำกัด (มหาชน) : MBKET มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 0.98 รองลงมา คือ ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) : KBANK คิดเป็นร้อยละ 0.63 และบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานน้อยที่สุดในกลุ่มนี้ คือ บริษัท ทีเอสโก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) : TISCO คิดเป็นร้อยละ 0.12

4.5 ผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วนของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

4.5.1 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม

H_0 : สัดส่วนของปริมาณการหนีสินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนีสินรวม
ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

H_1 : สัดส่วนของปริมาณการหนีสินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนีสินรวม
ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

ผลการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของปริมาณ
การหนีสินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนีสินรวม ปรากฏผล ดังตารางที่ 4.24

ตารางที่ 4.24 ค่าโคสแควร์ของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของปริมาณการหนีตึ้นเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนีตึ้นรวม

กลุ่มอุตสาหกรรม	สัดส่วนปริมาณการหนีตึ้นเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนีตึ้นรวมของแต่ละบริษัท																Pearson Chi-square P = .341 *					
	บริษัท	BCP	EASTW	GLOW	IRPC	LANNA	PIT	RATCH	SGP	TOP	TTW	บริษัท	AJ	IVL	KKC	PTL		SAT	SNC	STANLY	TCB	TPC
RESOURCE	สัดส่วน	2.65	1.69	0.11	1.83	3.90	0.73	0.17	0.48	3.47	0.10	บริษัท	AOT	BEC	BGH	BH	BIGC	BJC	BTS	CPALL	ROBINS	SVH
SERVICE	สัดส่วน	1.86	15.43	3.40	4.12	0.32	3.36	1.33	2.25	1.64	14.88	บริษัท	ADVANC	CCET	HANA	INTUCH	JAS	SAMART	SAMTEL	SIM	SVI	SYNEX
TECH	สัดส่วน	0.89	0.16	10.54	0.89	1.52	0.73	0.54	0.50	1.24	0.78	บริษัท	AJ	IVL	KKC	PTL	SAT	SNC	STANLY	TCB	TPC	VNT
INDUS	สัดส่วน	1.05	0.89	1.21	0.31	2.50	0.65	5.68	1.24	8.33	1.98	บริษัท	DSGT	ICC	KYE	MODERN	PRANDA	S&J	SABINA	SITHAI	SUC	WACAL
CONSUMP	สัดส่วน	0.53	12.87	6.29	12.17	9.30	4.47	1.95	6.24	4.41	37.06	บริษัท	AMATA	AP	CPN	DCC	HEMRAJ	LH	MBK	SCC	SPALI	TPIPL
PROPCON	สัดส่วน	0.05	0.17	0.25	5.75	0.53	0.43	0.39	1.84	0.44	9.27	บริษัท	CPF	GFPT	OISHI	PB	S&P	SSC	TF	TUF	TVO	UVAN
AGRO	สัดส่วน	5.07	6.20	0.95	2.93	6.48	27.18	25.03	1.77	1.45	26.95	บริษัท	KBANK	SCB	BBL	KTB	BAY	TMB	TCAP	TISCO	MBKET	BLA
FINCIAL	สัดส่วน	0.63	0.14	0.30	0.48	0.33	0.19	0.24	0.12	0.98	0.24	บริษัท	KBANK	SCB	BBL	KTB	BAY	TMB	TCAP	TISCO	MBKET	BLA

หมายเหตุ. มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4.24 เป็นผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของปริมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม เมื่อพิจารณาจากผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.341 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ สัดส่วนของปริมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % (ดูอภิปรายเพิ่มเติมในบทที่ 5)

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

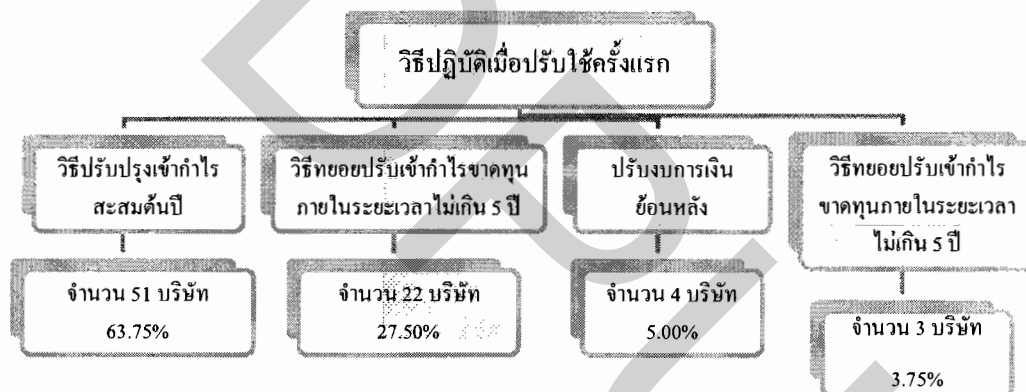
งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับแนวปฏิบัติ ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับแนวปฏิบัติ ศึกษาสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม โดยศึกษาจากบริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 80 บริษัท เป็นกลุ่มตัวอย่างได้มาจากบริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีมูลค่าหลักทรัพย์สูงสุด 10 อันดับแรก ในแต่ละอุตสาหกรรม จำนวน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม โดยมีการรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี และแบบ 56-1 ของบริษัทจดทะเบียนฯ และจาก SET SMART ข้อมูลที่จัดเก็บนี้เป็นข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554 และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ข้อมูล ใช้วิธีการหาค่าความถี่ (Frequency) แล้วสรุปออกมาเป็นค่าร้อยละ (Percentage) รวมทั้งวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของตัวแปรโดยใช้ค่า Chi-square ด้วยวิธีเปียร์สัน

ผลการวิจัยสามารถสรุปได้ว่า การเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก และเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม แต่การเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้นขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม ส่วนการเลือกแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก เรื่องวิธีรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานนั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ นอกจากนี้สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับกลุ่มอุตสาหกรรมเช่นกัน

5.1 สรุปผลการวิจัย

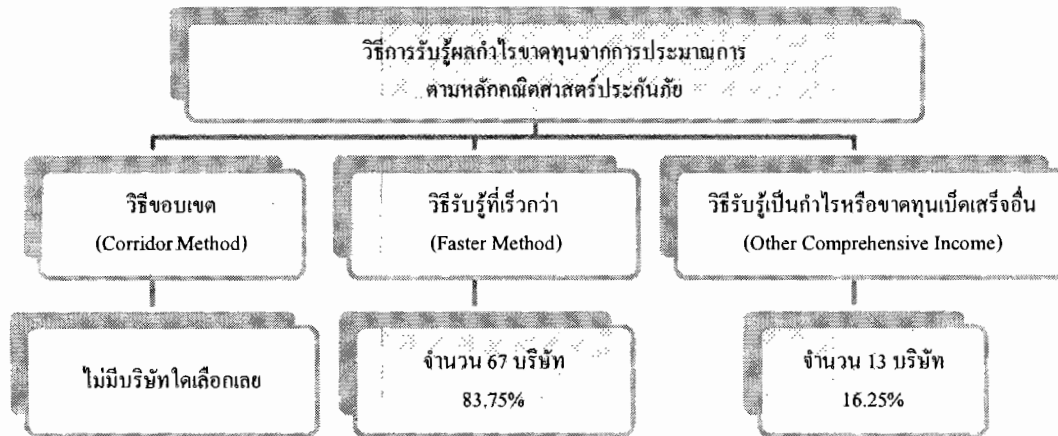
การนำเสนอสรุปผลการวิจัย ผู้วิจัยขอนำเสนอเป็นภาพรวม และข้อสรุปผลการวิจัยที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ตั้งไว้ ตามลำดับดังนี้

5.1.1 แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกโดยภาพรวมพบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี จำนวน 51 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 63.75 รองลงมาเป็นวิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.50 วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5.00 และวิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.75 ตามลำดับ ดังภาพที่ 5.1



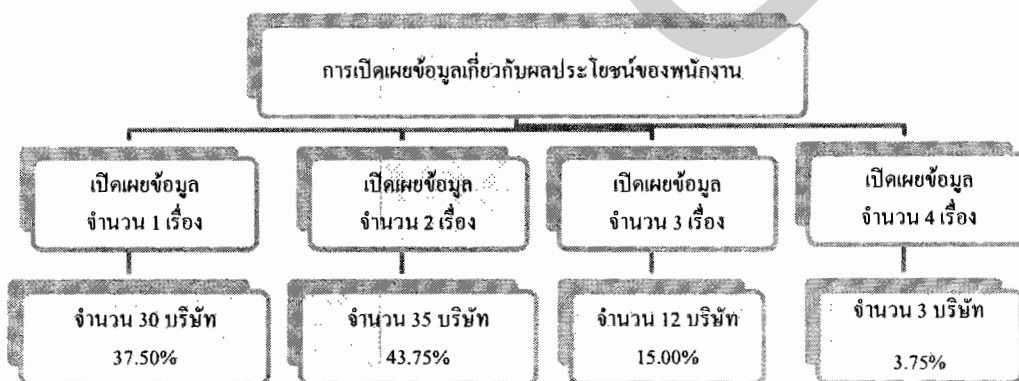
ภาพที่ 5.1 สรุปวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.1.2 แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยภาพรวมพบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) จำนวน 67 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 83.75 รองลงมาเป็นวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.25 ดังภาพที่ 5.2



ภาพที่ 5.2 สรุปวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประเมินการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.1.3 แนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยภาพรวม พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานจำนวน 2 เรื่อง จำนวน 35 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 43.75 รองลงมาเป็น การเลือกเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1 เรื่อง จำนวน 30 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 37.50 เปิดเผยข้อมูลจำนวน 3 เรื่อง จำนวน 12 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15.00 และเปิดเผยข้อมูล จำนวน 4 เรื่อง จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.75 ตามลำดับ ดังภาพที่ 5.3



ภาพที่ 5.3 สรุปการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.1.4 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.41 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.5 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับ วิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.008 < 0.05$ แสดงว่าปฏิเสธ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.6 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.151 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.7 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.983 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.8 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.295 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.9 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.144 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.1.10 สัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงานต่อหนี้สินรวมมากที่สุด ของกลุ่มทรัพยากร คือ บริษัท ลานนา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน): LANNA มี คิดเป็นร้อยละ 3.90 กลุ่มธุรกิจบริการ คือ บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC คิดเป็นร้อยละ 15.43 กลุ่มเทคโนโลยี คือ บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน): HANA คิดเป็นร้อยละ 10.54 กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คือ บริษัท ไทยพลาสติกและ

เคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน): TPC คิดเป็นร้อยละ 8.33 กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค คือ บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน): WACOAL คิดเป็นร้อยละ 37.06 กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง คือ บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน) : TPIPL คิดเป็นร้อยละ 9.27 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตร และ อุตสาหกรรมอาหาร คือ บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC คิดเป็นร้อยละ 27.18 และกลุ่มธุรกิจ การเงิน คือ บริษัท หลักทรัพย์ เมย์แบงก์กิมเอ็ง ประเทศไทย จำกัด (มหาชน): MBKET คิดเป็นร้อยละ 0.98

5.1.11 ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับ ผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.341 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ กลุ่มอุตสาหกรรมไม่มีความสัมพันธ์กับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของ พนักงานกับหนี้สินรวม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

5.2 อภิปรายผลการวิจัย

ประเด็นสำคัญที่ได้พบจากผลการวิจัยในเรื่องนี้ ผู้วิจัยจะได้นำมาอภิปรายเพื่อให้ทราบถึง ข้อเท็จจริงโดยมีการนำเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาอ้างอิงสนับสนุนหรือขัดแย้งได้ 10 ข้อดังนี้

5.2.1 จากการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก โดยภาพรวม พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ (คิดเป็นร้อยละ 63.75) เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา (2554) ที่พบว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เลือกทางเลือกที่จะปรับกับกำไรสะสมต้นปี มากที่สุด (คิดเป็นร้อยละ 72.19) และสอดคล้องกับงานวิจัยของวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) ที่พบว่าบริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 315 บริษัท จากที่ศึกษาทั้งหมด 432 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 72.92) เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี ทั้งนี้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า

1. วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้มากที่สุด จำนวน 51 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 63.75) ได้แก่ บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน): GLOW บริษัท กรุงเทพอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน): BGH บริษัท แคล-คอมพ์ อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): CCET บริษัท ดีเอสจี อินเตอร์เนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): DSGT บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน): IVL บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน) บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชัน จำกัด (มหาชน): AMATA และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน): SCB เป็นต้น

เหตุผลที่บริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี อาจเป็น เพราะวิธีนี้มีการบันทึกบัญชีโดยการนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดขึ้นในอดีตไปปรับกับกำไรสะสมต้นงวด การบันทึกเช่นนี้จะทำให้ตัวเลขหนี้สินผลประโยชน์ของ

พนักงานที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ (แต่ไม่สามารถนำไปเปรียบเทียบกับงบการเงินที่ออกในปีก่อนหน้านั้นได้) อีกทั้งการเลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปีอาจเป็นวิธีที่ไม่ยุ่งยาก และอาจเหมาะสำหรับบริษัทจดทะเบียนๆ ที่มีกำไรสะสมสูงเพราะมีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานและมีพนักงานจำนวนมาก ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของอังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ (2553) ที่ว่า ในการปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก บริษัทควรต้องย้อนกลับไปบันทึกภาระหนี้สินทั้งหมดเกิดจากการที่พนักงานทำงานให้ในอดีต รวมทั้งปรับปรุง ลดกำไรสะสม ซึ่งบริษัทที่มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานและมีพนักงานจำนวนมากจะต้องรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้นจำนวนมากควบคู่กับการลดลงของกำไรสะสมด้วยจำนวนเดียวกัน

แม้ว่าการบริษัทจดทะเบียนๆ ส่วนใหญ่จะเลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี รวมทั้งบริษัทจดทะเบียนๆ ที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน แต่ก็เป็นที่น่าสังเกตว่าเพราะเหตุใดกลุ่มธุรกิจการเงินจึงได้เลือกใช้วิธีนี้เป็นส่วนใหญ่ซึ่งมีจำนวนสูงถึงร้อยละ 80 ทั้งที่การเลือกใช้วิธีดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อโดยตรงต่อเงินกองทุน และอัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง (BIS Ratio) (เป็นเครื่องมือในการวัดความเสี่ยงของเงินกองทุนของสถาบันการเงิน) เพราะกำไรสะสมเป็นองค์ประกอบของเงินกองทุน เมื่อเงินกองทุนลดลง ก็จะมีผลทำให้อัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง (BIS Ratio) ลดลงทันที กล่าวคือ ถ้าใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี ในปี 2554 ทั้งจำนวน จะทำให้กำไรสะสมในงบแสดงฐานะการเงินลดลงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 ซึ่งส่งผลให้อัตราส่วนเงินกองทุนต่อสินทรัพย์เสี่ยง (BIS Ratio) ลดลงด้วยเช่นกัน

2. วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนๆ เลือกใช้รองลงมาจากวิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี บริษัทจดทะเบียนๆ ที่เลือกใช้วิธีนี้มีจำนวน 22 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 27.50) ได้แก่ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน): BCP บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน): AVANC บริษัท สมบูรณ์ แอดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน): SAT บริษัท กันยงอีเลคทริก จำกัด (มหาชน): KYE บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน): CPN บริษัท เอส แอนด์ พี ซินดิเคท จำกัด (มหาชน): S&P และธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน): KBANK เป็นต้น

ในการเลือกใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง บริษัทจะต้องคำนวณหาต้นทุนบริการในอดีต (Past Service Cost) เป็นค่าใช้จ่ายที่กิจการต้องจ่ายให้พนักงานเมื่อเกษียณสำหรับบริการที่พนักงานให้บริการแก่กิจการเสร็จแล้ว โดยต้นทุนบริการในอดีต (Past Service Cost) จะถูกคิดด้วยวิธีเส้นตรงถัวเฉลี่ยด้วยจำนวนปีของอายุงานที่ประมาณการไว้ หากพนักงานมีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทันที กิจการต้องรับรู้และบันทึกต้นทุนบริการในอดีตเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นทันที

วิธีนี้เป็นวิธีที่ค่อนข้างยุ่งยากและมีผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชี กล่าวคือ กิจการต้องปรับปรุงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงินของรอบบัญชี 2553 ย้อนหลัง เสมือนหนึ่งว่ากิจการได้รับรู้หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน-ผลประโยชน์หลังออกจากงานมาตั้งแต่ต้นส่งผลให้ตัวเลขกำไรสะสมในงบแสดงฐานะการเงินลดลงตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2553 และส่งผลให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2553 เช่นกัน ผลการวิจัยในครั้งนี้ขัดแย้งกับผลการวิจัยของวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) และของวรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา (2554) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้วิธีทยอยปรับแก้กำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี เป็นวิธีรองลงมา ทั้งนี้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า อาจเป็นเพราะกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการทำวิจัยที่เป็นเหตุให้ผลของการวิจัยขัดแย้งกัน เนื่องจากการทำวิจัยในครั้งนี้ผู้วิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างเฉพาะบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ติดอันดับการคำนวณดัชนีราคาเป็น 10 อันดับแรกของแต่ละอุตสาหกรรม และอยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีมูลค่าตามราคาตลาด (Market Capitalization) สูง และเป็นบริษัทที่มีได้นำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติก่อนบังคับใช้ และอาจเป็นไปได้ว่า เหตุที่บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีมูลค่าตามราคาตลาด (Market Capitalization) สูง เลือกวิธีดังกล่าวรองลงมาจากวิธีปรับกำไรสะสมต้นปี เพราะ การใช้วิธีดังกล่าวจะทำให้งบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ของรอบบัญชี 2553 เปรียบเทียบกันได้กับรอบบัญชี 2554

3. วิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้เป็นอันดับที่สาม มีเพียง 4 บริษัทที่เลือกใช้วิธีนี้ (คิดเป็นร้อยละ 5.00) คือ บริษัท ลานนา รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน): LANNA บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน): BJC บริษัท เอสวีไอ จำกัด (มหาชน): SVI และบริษัท ไทยสแตนเลย์การไฟฟ้า จำกัด (มหาชน): STANLY

ทั้งนี้วิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นวิธีที่บริษัทจะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งจำนวน (ที่เกิดขึ้นตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน) ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทันที ในขณะที่เดียวกันก็ต้องบันทึกหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานด้วยจำนวนเดียวกันในงบแสดงฐานะการเงิน วิธีนี้จึงส่งผลกระทบต่อตัวเลขทั้งในงบแสดงฐานะการเงิน และในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของปี พ.ศ. 2554 และการเลือกรับรู้โดยวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนั้นไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพราะเป็นการบันทึกค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานจำนวนมาก (ที่เกิดขึ้นตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน) การบันทึกด้วยวิธีดังกล่าวจะทำให้กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2554 ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ และส่งผลให้งบการเงินไม่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริง ซึ่งวิธีนี้อาจเหมาะกับกิจการที่มีจำนวนประมาณการหนี้สินในส่วนผลประโยชน์ของพนักงานน้อย และกิจการไม่ต้องการ

แก้ไขงบการเงินย้อนหลัง จึงเป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้เป็นอันดับที่สามเพราะบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่มีพนักงานจำนวนมาก การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานเพียงครั้งเดียวทั้งจำนวนจะทำให้ตัวเลขค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสูง ทำให้มีผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวรศักดิ์ ทูมมานนท์ และวิภาดา ดันติประภา (2554) ได้ระบุว่าวิธีที่มีผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชีมากที่สุดคือ การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานครั้งเดียวทั้งจำนวน เนื่องจากวิธีดังกล่าวอาจส่งผลให้รายงานทางการเงินไม่สามารถสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจให้ชัดเจนได้

4. วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้น้อยที่สุด จำนวน 3 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 3.75%) คือ บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน): CPALL บริษัท เอส เอ็น ซี ฟอรัม จำกัด (มหาชน): SNC และบริษัท หลักรทรัพย์เมย์แบงก์กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): MBKET

การใช้วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี เป็นวิธีที่บริษัทสามารถทยอยรับรู้ค่าใช้จ่ายและหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน(ที่เกิดขึ้นตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน) ตามวิธีเส้นตรงเป็นระยะเวลา 5 ปี การบันทึกบัญชีด้วยวิธีดังกล่าวจะทำให้ตัวเลขค่าใช้จ่ายและหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงิน เพียง 1 ใน 5 ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด (ตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน) วิธีนี้ช่วยในการเกลี้ยกำไรสุทธิสำหรับระยะเวลา 5 ปี จึงเป็นวิธีที่มีผลกระทบต่อตัวเลขไม่มาก ทั้งนี้อาจส่งผลให้กำไรต่อหุ้น ณ สิ้นปี 2554 – 2558 ลดลง แต่ด้วยจำนวนเพียงแค่ 1 ใน 5 ของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเท่านั้น แม้จะมีผลกระทบต่อตัวเลขไม่มาก แต่ก็ไม่ใช่ไปมาตรฐานการรายงานทางการเงินในการบันทึกบัญชี การใช้วิธีนี้อาจส่งผลให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจได้อย่างชัดเจน วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี จึงถือเป็นทางเลือกเพิ่มเติม จากผลการศึกษาจึงพบว่ามีเพียง 3 บริษัทเท่านั้นที่เลือกใช้วิธีนี้ ซึ่งสอดคล้องกับวราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) โดยกล่าวว่า บริษัทที่ใช้วิธีทยอยปรับในกำไรขาดทุนสำหรับงวดในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี จะทำให้หนี้สินผลประโยชน์พนักงานถูกบันทึกไว้ไม่ครบจำนวน จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นอาจเป็นเหตุที่ทำให้บริษัทจดทะเบียนฯ ที่ศึกษาเลือกใช้วิธีนี้น้อยที่สุด

จากข้อสังเกตข้างต้น สามารถสรุปได้ว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี เพราะบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่ดำเนินกิจการมายาวนาน มีพนักงานจำนวนมาก และมีกำไรสะสมสูง การเลือกใช้วิธีปรับปรุงกำไรสะสมต้นปีถึงแม้จะส่งผลทำให้กำไรสะสมลดลงบ้าง แต่อาจเป็นวิธีที่ดำเนินการได้ง่าย รวดเร็ว

ได้ตัวเลขที่ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินรวมทั้งทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้

5.2.2 จากการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยภาพรวมพบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ จำนวน 67 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 83.75) เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยของ Fasshauer, Glaum, and Street (2008) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรปส่วนใหญ่ เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) จำนวน 136 บริษัท หรือคิดเป็น 51.32% และยังขัดแย้งกับผลการวิจัยของ Glaum (2010) ที่ทำการศึกษถึงการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในทวีปยุโรปโดยเน้นใน 3 ประเทศใหญ่ คือ ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมันนี และประเทศฝรั่งเศส จากการศึกษาพบว่า ในช่วงสิ้นปี 2008 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอังกฤษ ที่อยู่ในกลุ่ม FTSE 100 เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นบรรทัดฐานคิดเป็นร้อยละ 90 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมันนี ที่อยู่ในกลุ่ม DAX 30 เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นส่วนใหญ่ คิดเป็นร้อยละ 64 และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศฝรั่งเศสที่อยู่ในกลุ่ม CAC 40 พบว่า เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) คิดเป็นร้อยละ 52 ทั้งนี้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า

1. การรับรู้โดยใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นการรับรู้เฉพาะส่วนเกินของผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย หากด้วยจำนวนปีถัวเฉลี่ยที่คาดการณ์ไว้ของอายุงานที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงานที่เข้าร่วมโครงการ โดยรับรู้ผ่านงบกำไรขาดทุน เฉพาะส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการตามแผน (Morais, 2008, a) อีกทั้งการรับรู้โดยใช้วิธีขอบเขตนี้จะแสดงให้เห็นถึงผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นใหม่หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน อาจด้วยเหตุนี้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป จึงเลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) เป็นส่วนใหญ่ จำนวน 256 บริษัท จาก 523 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 48.95 (Morais, 2008, a) อีกทั้งการบันทึกบัญชีในการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยด้วยวิธีดังกล่าวนี้ ช่วยทำให้รายงานทางการเงินสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจให้ชัดเจนมากกว่าวิธีอื่น

สำหรับประเทศไทยทางสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้กิจการที่เข้าข่ายเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยตั้งแต่รอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 ซึ่งเป็นปีแรก จึงอาจเป็นไปได้ว่าการรับรู้ด้วยวิธีดังกล่าวอาจมีความยุ่งยากและซับซ้อนกว่าวิธีอื่นๆ ส่งผลให้ไม่มีบริษัทจดทะเบียนฯ ใดเลือกใช้วิธีนี้

2. วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้มากที่สุด มีจำนวน 67 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 83.75) ได้แก่ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน): BCP บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน): AVANC บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน): AJ บริษัท ดีเอสจี อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): DSGT บริษัท อมตะคอร์ปอเรชัน จำกัด (มหาชน): AMATA บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน): GFPT และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน): SCB เป็นต้น

วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) เป็นวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยมีเงื่อนไขว่า กิจการต้องใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการรับรู้ทั้งผลกำไรและขาดทุนอย่างสม่ำเสมอสำหรับทุกๆ งวด หรือ อาจหมายถึง การรับรู้กำไรหรือขาดทุนทันทีในงบการเงินประจำปี (PricewaterhouseCoopers, 2009) ซึ่งผลจากการศึกษาได้ขัดแย้งกับ Fasshauer et al. (2008) ที่พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนฯ ของประเทศต่างๆ ในยุโรป เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) น้อยที่สุด คือมีเพียง 7 บริษัท จาก 265 บริษัทที่เลือกใช้วิธีนี้ หรือคิดเป็นร้อยละ 2.64% เท่านั้น และขัดแย้งกับผลงานวิจัยของ Morais (2008, b) พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเนเธอร์แลนด์ เลือกใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) มากที่สุด เป็นจำนวน 72 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 79.12 ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรปได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้มานานแล้ว อีกทั้งการบันทึกบัญชีโดยการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยด้วยวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) จะทำให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจได้อย่างชัดเจน บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรปจึงไม่นิยมเลือกวิธีนี้บันทึกบัญชี สำหรับบริษัทจดทะเบียนฯ ของประเทศไทยกลับเลือกใช้วิธีนี้มากที่สุด อาจเป็นไปได้ว่าวิธีดังกล่าวสามารถทำได้โดยทันที ไม่ยุ่งยากซับซ้อน และอาจง่ายต่อการปฏิบัติก็เป็นได้

3. วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้รองลงมา มีจำนวน 13 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 16.25) ได้แก่ บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน): BIGC บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน): IVL บริษัท วินเทจ วิศวกรรม จำกัด (มหาชน): VNT และธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน): KBANK เป็นต้น

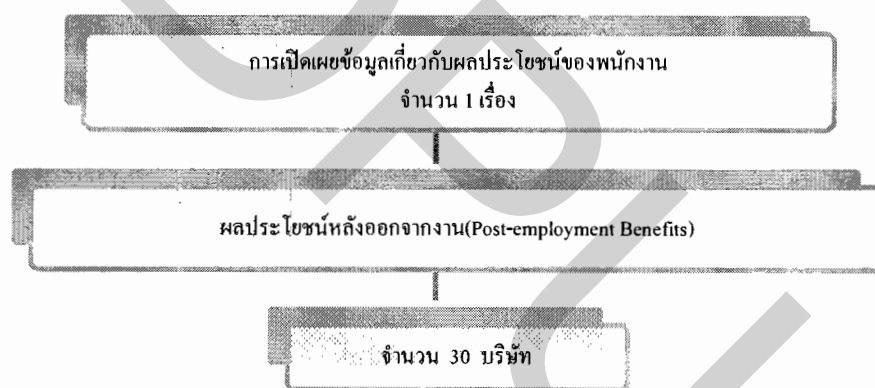
วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นการรับรู้ทันทีผ่านงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยมีเงื่อนไขว่า กิจการจะต้องใช้หลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับโครงการผลประโยชน์ทุกโครงการ และผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทุกประเด็น อีกทั้งเป็นวิธีที่ทำให้งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนฯ สะท้อนถึงผลกระทบของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีก่อน ผลของกำไรหรือขาดทุนจะเข้ากำไรสะสมในงบแสดงฐานะทางการเงิน ทำให้งบการเงินสามารถสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งผลการวิจัยในครั้งนี้ขัดแย้งกับผลการวิจัยของ Glaum (2010) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยที่อยู่ในกลุ่ม FTSE 100 เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) มากที่สุด (คิดเป็นร้อยละ 90) ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทยที่อยู่ในกลุ่ม FTSE 100 มีการบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้มานานแล้ว และเป็นวิธีที่ทำให้งบการเงินสามารถสะท้อนข้อเท็จจริงของการดำเนินธุรกิจให้ชัดเจน สำหรับบริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกใช้วิธีนี้น้อยมาก อาจเพราะเป็นวิธีที่ยู่ยากซับซ้อน สำหรับการถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นปีแรก

จากข้อสังเกตข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า บริษัทที่จดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) อาจเป็นไปได้ว่าวิธีดังกล่าวสามารถทำได้โดยทันที ไม่ยุ่งยากซับซ้อน และอาจง่ายต่อการปฏิบัติ ส่วนวิธีขอบเขต (Corridor Method) นั้นไม่มีบริษัทจดทะเบียนฯ ใดเลือกใช้เลย อาจเป็นเพราะการรับรู้ด้วยวิธีดังกล่าวอาจมีความยุ่งยากและซับซ้อนกว่าวิธีอื่นๆ จึงไม่มีบริษัทจดทะเบียนฯ ใดเลือกใช้วิธีนี้เลย ส่วนวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เป็นวิธีที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้เป็นน้อยที่สุด อาจเป็นเพราะวิธีนี้มีความยุ่งยากซับซ้อนไม่ได้รับรู้ได้ทันที ต้องมีการพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขหรือไม่ และการเลือกใช้วิธีนี้อาจมีผลกระทบต่อตัวเลขในงบแสดงฐานะทางการเงินก็เป็นได้

5.2.3 จากการศึกษาแนวปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนฯ ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ จำนวน 35 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 43.75) เลือกเปิดเผยข้อมูลจำนวน 2 เรื่อง มีจำนวน 28 บริษัท เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits), และจำนวน 6 บริษัท เลือกเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์ระยะยาวอื่น (Other Long-term Employee Benefits) ที่เหลืออีก 1 บริษัท เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits)

จากการศึกษาของ สิริินทร์ ศรีมงคลพิทักษ์ และมนวิกา ผดุงสิทธิ์ (2555) ที่ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลพนักงานตามความสมัครใจ และให้ข้อสังเกตไว้ว่าช่วงเวลาที่ทำการศึกษาที่ยังไม่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงานใน ส่วนของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับพนักงานของแต่ละบริษัทในปี พ.ศ. 2552 มีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก ถึงแม้ว่าจะมีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แล้ว บริษัทจดทะเบียนฯ ยังมีการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันค่อนข้างมากอยู่ ทั้งนี้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า

1. การเปิดเผยข้อมูล 1 เรื่อง บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูล 1 เรื่อง เกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) มีจำนวน 30 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 37.50) ได้แก่ บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน): GLOW บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน): BTS, บริษัท แคลคคอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): CCET บริษัท กุลธรเคอร์บี จำกัด (มหาชน): KKC และธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน): BBL เป็นต้น ดังภาพที่ 5.4



ภาพที่ 5.4 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

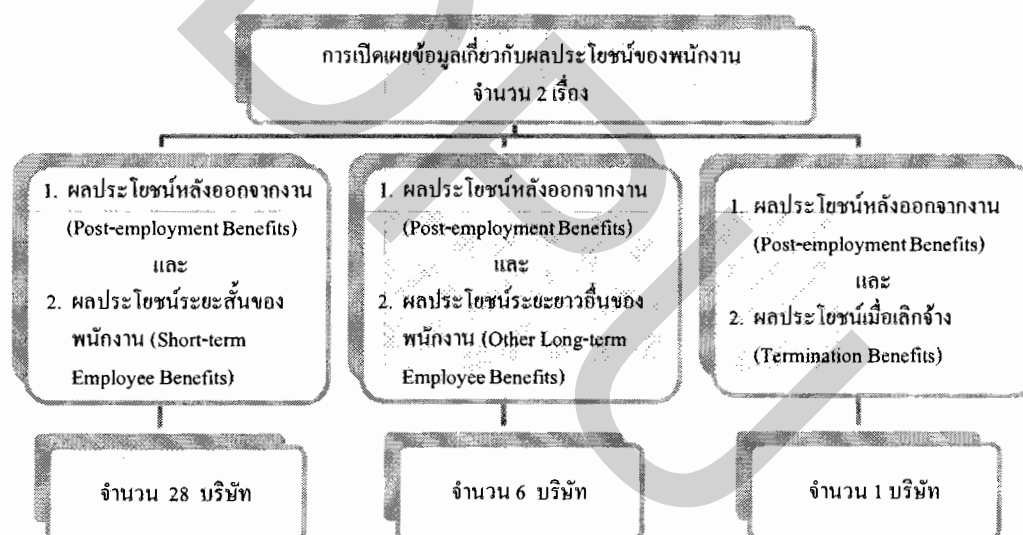
เรื่อง ผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้บังคับให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานใน 2 เรื่อง ดังนี้

โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (Defined Contribution Plans) ต้องเปิดเผยจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการสมทบเงินและ

โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (Defined Benefit Plans) ต้องเปิดเผยข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะ โครงการผลประโยชน์และผลกระทบทางการเงินของการเปลี่ยนแปลงของโครงการดังกล่าวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูล 1 เรื่อง จะเลือกเปิดเผยเฉพาะเรื่องผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) เพียงอย่างเดียวเท่านั้น อาจเป็นเพราะมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้บังคับให้มีการเปิดเผยจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการสมทบเงินและต้องเปิดเผยข้อมูลให้ผู้ใช้บริการเงินสามารถประเมินลักษณะโครงการผลประโยชน์และผลกระทบทางการเงินของการเปลี่ยนแปลงของโครงการดังกล่าวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี นั้นหมายถึงหลังจากที่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ บริษัทจดทะเบียนฯ ทุกบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน(Post-employment Benefits)

2. การเปิดเผยข้อมูล 2 เรื่อง บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูล 2 เรื่อง มีจำนวน 35 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 43.75) โดยแบ่งเป็น 3 กลุ่ม ดังภาพที่ 5.5



ภาพที่ 5.5 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 2 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2.1 เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) จำนวน 28 บริษัท ได้แก่ บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน): EASTW บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน): JAS บริษัท เอส เอ็น ซี ฟอว์เมอร์ จำกัด (มหาชน): SNC บริษัท สหยูเนี่ยน จำกัด (มหาชน): SUC บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน): GFPT และบริษัท ทิสโก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน): TISCO เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment benefits) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 บังคับให้บริษัทจดทะเบียนฯ ทุกบริษัทต้องเปิดเผย แต่เรื่องผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) เป็นการเฉพาะ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ อาจกำหนดให้เปิดเผยไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์พนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์พนักงาน อาจด้วยเหตุนี้บริษัทจดทะเบียนฯ จำนวน 28 บริษัท จึงเลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits)

2.2 เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) จำนวน 6 บริษัท คือ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน): BCP บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน): IRPC บริษัท ไฟฟ้าราชนิวรีโซลดิ้ง จำกัด (มหาชน): RATCH บริษัท เบอร์ลี่ ยูคเกอร์ จำกัด (มหาชน): BJC บริษัท กันยงอีเลคทริก จำกัด (มหาชน): KYE และธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน): BAY

สำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) เป็นการเฉพาะแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ อาจกำหนดให้เปิดเผยไว้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเรื่องผลประโยชน์พนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์พนักงาน มีความเป็นไปได้ว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้ง 6 บริษัทดังกล่าว อาจต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับอื่นๆ ที่มีการกำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits)

2.3 เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) จำนวน 1 บริษัท คือ บริษัท ฮานาไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน): HANA

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 นี้ มีข้อกำหนดไว้ว่า บริษัทจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง เมื่อ

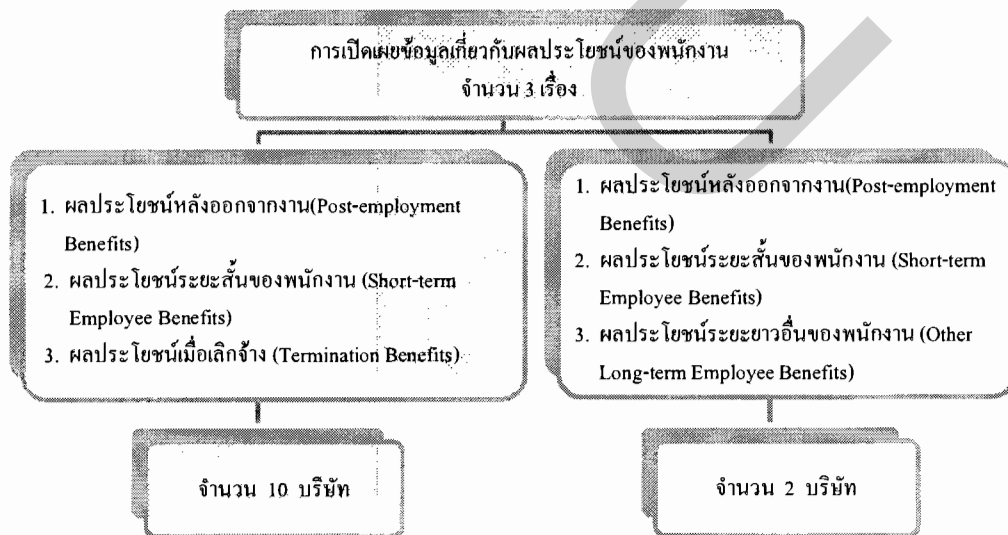
มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนพนักงานที่จะรับข้อเสนอผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง จะทำให้เกิดหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่ระดับความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายเงินออกไปเพื่อชำระ ผลประโยชน์เป็นไปได้อย่าง ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างทำให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นไปตามมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผย ลักษณะและจำนวนของค่าใช้จ่ายหากมีสาระสำคัญ และ

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างของผู้บริหารสำคัญ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มีความเป็นไปได้ว่าบริษัท บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน) อาจต้อง ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับอื่นๆที่มีการกำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits)

3. การเปิดเผยข้อมูล 3 เรื่อง บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูล 3 เรื่อง มี จำนวน 12 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 15.00) โดยแบ่งเป็น 2 กลุ่ม ดังภาพที่ 5.6

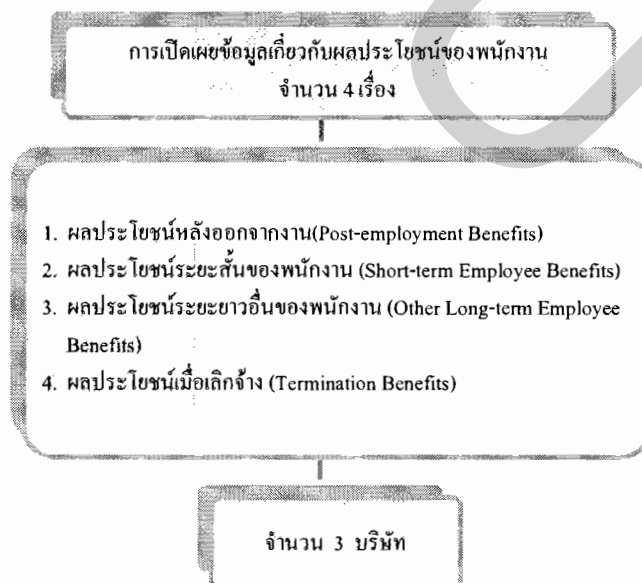


ภาพที่ 5.6 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 3 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.1 เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) จำนวน 10 บริษัท ได้แก่ บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน): AOT บริษัท ไทยพลาสติกและเคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน): TPC บริษัท แพรนต้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน): PRANDA บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน): SCC และธนาคาร ไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน): SCB เป็นต้น

3.2 เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) และผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) จำนวน 2 บริษัท คือ บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน): ADVANC และ บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน): CPF

4. การเปิดเผยข้อมูล 4 เรื่อง บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูล 4 เรื่อง คือ ผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefit) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) มีจำนวน 3 บริษัท (คิดเป็นร้อยละ 3.75) ดังภาพที่ 5.7



ภาพที่ 5.7 การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 4 เรื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

บริษัทจดทะเบียนฯ ที่เลือกเปิดเผยข้อมูลจำนวน 4 เรื่อง คือ บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน): TOP บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน): IVL และบริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน): SAT ในการที่บริษัททั้ง 3 เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูล 4 เรื่อง อาจเป็นไปได้ว่าบริษัททั้ง 3 ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่กำหนดให้มีเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานทั้ง 4 เรื่อง

จากผลการศึกษาพบว่า การเปิดเผยข้อมูลจำนวน 4 เรื่อง เป็นสิ่งที่บริษัทจดทะเบียนฯ เลือกปฏิบัติได้น้อยมาก มีเพียง 3 บริษัทเท่านั้น (ร้อยละ 3.75) ทั้งนี้ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตไว้ว่า การเปิดเผยข้อมูล จำนวน 4 เรื่อง อาจเป็นเรื่องที่ยุ้งยากซับซ้อน อีกทั้งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 มิได้บังคับให้เปิดเผยข้อมูลทั้ง 4 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในส่วนที่มาตรฐานการบัญชีมิได้บังคับให้เปิดเผย เป็นดุลยพินิจของบริษัทเอง หากบริษัทใดมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานครบทั้ง 4 เรื่อง งบการเงินของบริษัทนั้นก็อาจสะท้อนภาพการดำเนินงานธุรกิจได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้งบการเงิน

5.2.4 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับ วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.41 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % จากการศึกษาบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละอุตสาหกรรมเลือกใช้แนวปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกที่หลากหลาย เช่น กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ เลือกใช้วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี จำนวน 3 บริษัท เลือกใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง จำนวน 5 บริษัท เลือกใช้วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี จำนวน 1 บริษัท และเลือกใช้วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จำนวน 1 บริษัท เป็นต้น ทั้งนี้อาจมาจากการที่สภาวิชาชีพบัญชีได้เพิ่มทางเลือกให้บริษัท สำหรับการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 นี้เป็นครั้งแรก โดยอนุญาตให้กิจการสามารถเลือกรับรู้ต้นทุนบริการได้ 1 ใน 4 วิธี แต่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยต้องใช้วิธีเดียวกัน สำหรับการปฏิบัติใช้ในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงมี 4 วิธี คือ วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง และวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อาจด้วยเหตุนี้การเลือกใช้วิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนฯ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม

5.2.5 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุน จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.008 < 0.05$ แสดงว่าปฏิเสธ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้นขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

ตัวอย่างเช่น กลุ่มทรัพยากร (RESOURCE) มีการเลือกวิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) ทั้ง 10 บริษัท หรือคิดเป็น 100% ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Morais (2008, a) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ในการเลือกวิธีการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย โดยศึกษาบริษัทในยุโรป จำนวน 523 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ ในยุโรป ผลการศึกษา พบว่า ประเทศที่กิจการตั้งอยู่ ประเภทของอุตสาหกรรม และความเสี่ยงในการก่อหนี้ มีผลต่อการเลือกวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในการเลือกวิธีการรับรู้รายการกำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Glaum (2010) ได้ทำการศึกษาถึงการเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของบริษัทจดทะเบียนในทวีปยุโรป โดยเน้น 3 ประเทศใหญ่ คือ ประเทศอังกฤษ ประเทศเยอรมันนี และประเทศฝรั่งเศส และผลการวิจัยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมันนี ชี้ให้เห็นว่า การเลือกวิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้นขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของบริษัท

5.2.6 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า ค่า sig. = 0.151 > 0.05 แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนฯ ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) แต่ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน (Short-term Employee Benefits) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other Long-term Employee Benefits) และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination Benefits) เป็นการเฉพาะและอาจเป็นไปได้ว่าบริษัทจดทะเบียนฯ บางบริษัทต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่มีการกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

แม้ว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานจะไม่ได้ขึ้นอยู่กับลักษณะของกลุ่มอุตสาหกรรม แต่การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานก็อาจเป็นสิ่งสำคัญสำหรับบริษัท หากรายงานทางการเงินของบริษัทต่างๆ ที่นำเสนอในปัจจุบันไม่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน หรืออีกนัยหนึ่งคือ ไม่ได้เปิดเผยเกี่ยวกับการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ จะส่งผลทำให้รายงานทางการเงินนั้นไม่สะท้อนถึงผลการดำเนินงานที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินเท่าที่ควร (Mouritsen, 2004) และถ้าการวัดมูลค่าของบุคลากรมีวิธีการวัด

มูลค่าที่เหมาะสมแล้วจะส่งผลให้การบริหารจัดการและการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจได้เปรียบทางการแข่งขัน (Vyas, 2011)

5.2.7 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก พบว่า ค่า $sig. = 0.983 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % จากการศึกษาพบว่าบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ เลือกใช้วิธีเมื่อปรับใช้ครั้งแรกหลากหลาย แตกต่างกันไป เช่น บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ศึกษาทั้งสิ้นจำนวน 21 บริษัท จำนวน 10 บริษัท เลือกใช้วิธีปรับปรุงเข้ากำไรสะสมต้นปี จำนวน 9 บริษัท เลือกใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง จำนวน 1 บริษัท เลือกใช้วิธีทยอยปรับเข้ากำไรขาดทุนภายในระยะเวลาไม่เกิน 5 ปี กับบริษัทจดทะเบียนฯ และอีก 1 บริษัท เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นต้น จากการศึกษาในครั้งนี้อาจสะท้อนให้เห็นว่าบริษัทสอบบัญชีไม่ได้เป็นตัวแปรในการเลือกแนวปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนฯ แต่การเลือกแนวปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรกนั้นอาจขึ้นอยู่กับสถานะของบริษัทจดทะเบียนฯ เช่น ระยะเวลาที่กิจการดำเนินงาน จำนวนพนักงานที่มีอยู่ในบริษัท และอาจขึ้นอยู่กับนโยบายเกี่ยวกับบัญชีของบริษัท

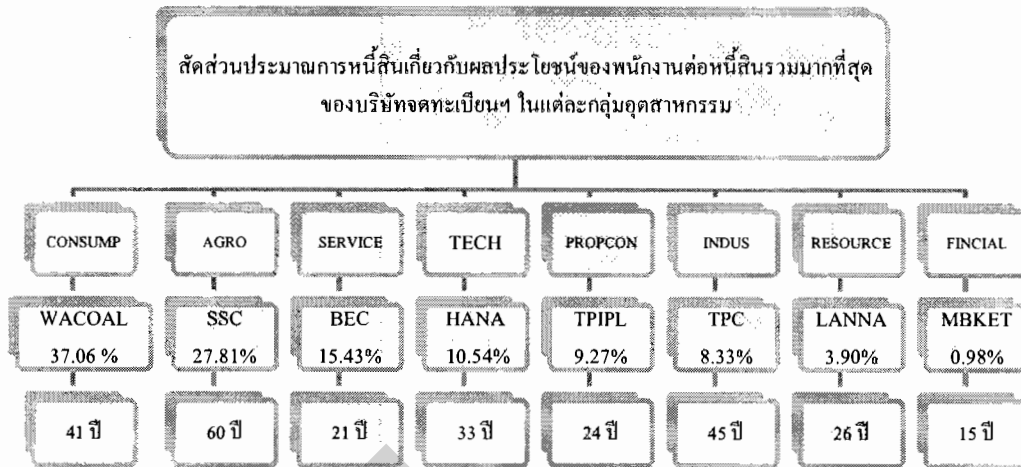
5.2.8 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย พบว่า ค่า $sig. = 0.295 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ การเลือกวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % แม้ว่าบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ จะเลือกใช้วิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเพียง 2 วิธี จาก 3 วิธี ตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 กำหนดไว้ก็ตาม คือ เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) และวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) เช่น บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ศึกษาทั้งสิ้น จำนวน 31 บริษัท มีจำนวน 30 บริษัท เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) และอีก 5 บริษัท เลือกใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) ผลที่ได้จากการศึกษาแสดงให้เห็นว่าการเลือกวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการเลือกวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนโยบายบัญชีของแต่ละบริษัท ซึ่งแต่ละบริษัทต้องเป็นผู้วิเคราะห์ถึงผลกระทบและประเมินทางเลือกในการ

ที่จะนำวิธีการรับรู้เข้ากำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยมาใช้
นั่นเอง

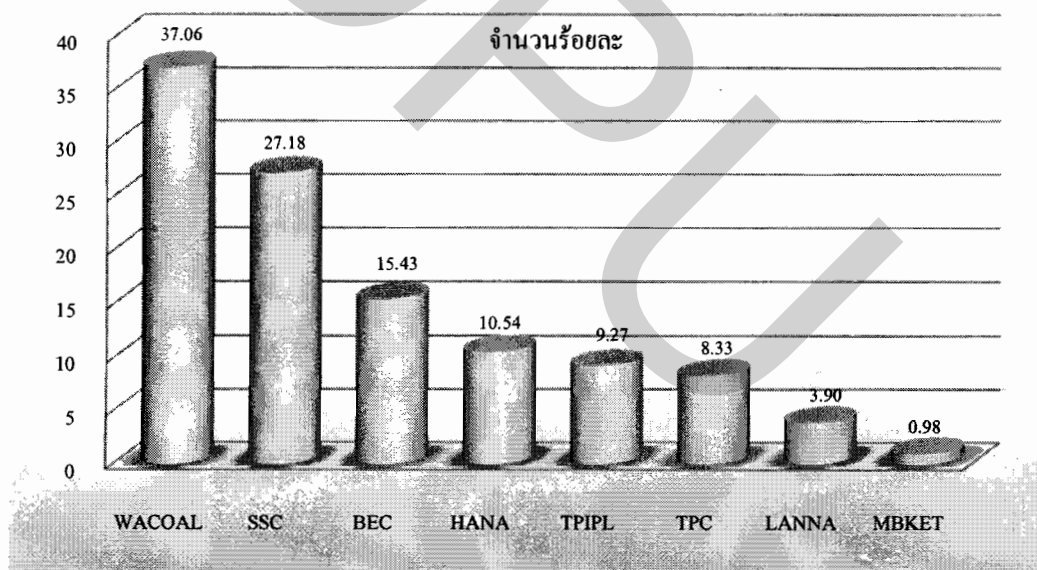
5.2.9 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการ
เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.144 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0
กล่าวคือ การเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัท
สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

บริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ นั้นเลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
ผลประโยชน์ของพนักงานหลากหลาย แตกต่างกันไป เช่น บริษัทเคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี
จำกัด สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ ที่ศึกษาทั้งสิ้น จำนวน 21 บริษัท จำนวน 2 บริษัท เลือกที่
จะเปิดเผยข้อมูลจำนวน 1 เรื่อง จำนวน 9 บริษัทเลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลจำนวน 2 เรื่อง จำนวน
7 บริษัท เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลจำนวน 3 เรื่อง และอีก 3 บริษัท เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูล จำนวน
4 เรื่อง เป็นต้น จากการศึกษาอาจสะท้อนให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของ
พนักงานนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ แต่อาจเป็นเพราะบริษัท
จดทะเบียนฯ ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับต่างๆ ในบางครั้งมาตรฐานการ
บัญชี ฉบับที่ 19 มิได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานในบางเรื่อง แต่
มาตรฐานการบัญชีบางฉบับอาจมีการกำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของ
พนักงาน บริษัทที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนั้นๆ

5.2.10 จากการศึกษาสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม
ของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณ
หนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมมากที่สุด ได้แก่ บริษัทไทยวาโก้ จำกัด
(มหาชน): WACOAL คิดเป็นร้อยละ 37.06 รองลงมาเป็นบริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC
คิดเป็นร้อยละ 27.18 บริษัท ปิอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC คิดเป็นร้อยละ 15.43 บริษัท ฮานา
ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน): HANA คิดเป็นร้อยละ 10.54 บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด
(มหาชน): TPIPL คิดเป็นร้อยละ 9.27 บริษัท ไทยพลาสติกและเคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน): TPC
คิดเป็นร้อยละ 8.33 บริษัท ลานนารีเซอร์สเชส จำกัด (มหาชน): LANNA คิดเป็นร้อยละ 3.90 และ
บริษัท หลักทรัพย์เมย์แบงก์กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): MBKET คิดเป็นร้อยละ 0.98
ตามลำดับ ดังภาพที่ 5.8 และ 5.9



ภาพที่ 5.8 บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
กับหนี้สินรวมมากที่สุดในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม และจำนวนปีที่เปิดดำเนินงานมา



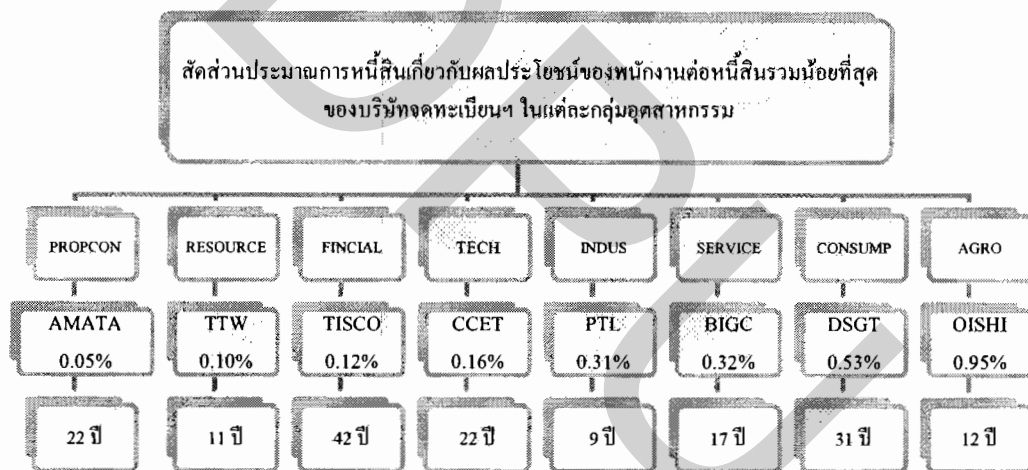
ภาพที่ 5.9 บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน
กับหนี้สินรวมมากที่สุดในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

จากการศึกษาบริษัทจดทะเบียนฯ ทั้ง 8 บริษัท พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ทั้ง 8 บริษัท
มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานเกินกว่า 10 ปี (นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554) เช่น
บริษัทไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน): WACOAL เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 41 ปี บริษัท

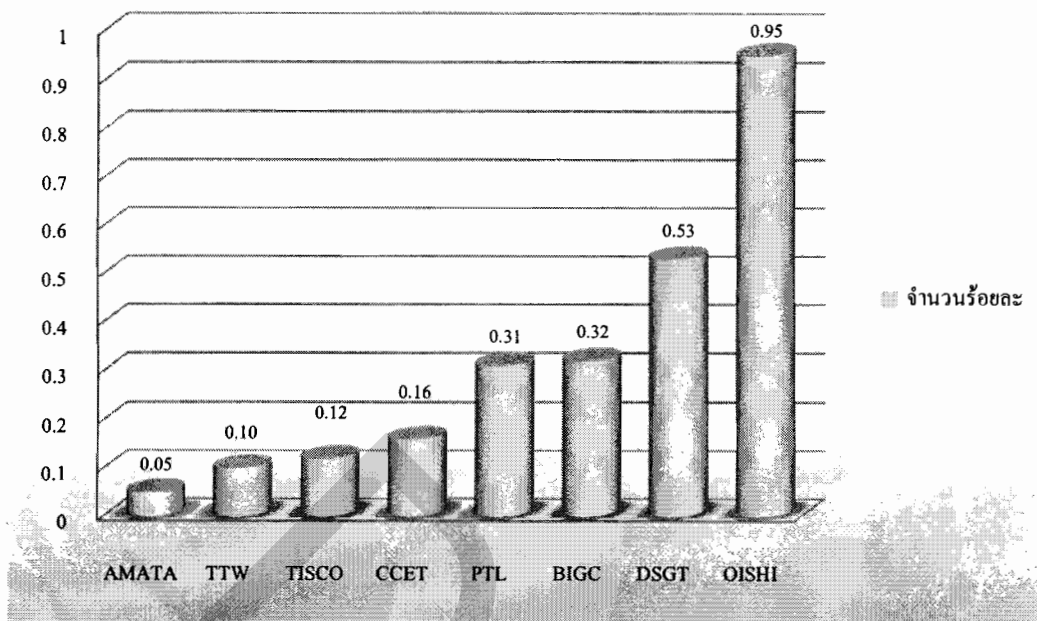
เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 60 ปี บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน): BEC เปิดดำเนินงานมาเป็นระยะเวลา 21 ปี บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน): HANA เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 33 ปี บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน): TPIPL เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 24 ปี บริษัท ไทยพลาสติกและเคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน): TPC เปิดดำเนินงานมาเป็นระยะเวลา 45 ปี บริษัท ลานนารีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน): LANNA เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 26 ปี และบริษัท หลักทรัพย์เมย์แบงก์กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): MBKET เปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 15 ปี เป็นต้น ในการเปิดดำเนินงานมายาวนานเกิน 10 ปี อาจเป็นเหตุให้ประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมมีสัดส่วนที่สูง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของอังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ (2553) ที่กล่าวว่าปีที่มีการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เป็นครั้งแรก บริษัทต้องย้อนกลับไปบันทึกภาระหนี้สินทั้งหมดที่เกิดจากการที่พนักงานทำงานให้ในอดีต รวมทั้งปรับกำไรสะสมลดลง ซึ่งบริษัทที่มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานและมีพนักงานจำนวนมากจะต้องรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้นจำนวนมาก อีกทั้งพบว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมอยู่ในเกณฑ์ที่สูง มี 3 บริษัท ที่มีสัดส่วนในอัตราเกินกว่าร้อยละ 20 นั่นคือ บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC คิดเป็นร้อยละ 27.18 บริษัท ยูนิวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน): UVAN คิดเป็นร้อยละ 26.95 และบริษัท ไทยเพรซิเดนท์ฟูดส์ จำกัด (มหาชน): TF คิดเป็นร้อยละ 25.03 และทั้ง 3 บริษัท ได้เปิดดำเนินงานมาเป็นระยะเวลายาวนานมากกว่า 10 ปี

อาจเป็นไปได้ว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO ต้องอาศัยบุคลากรในการขับเคลื่อนธุรกิจเป็นจำนวนมาก และเป็นอุตสาหกรรมที่มีการแข่งขันค่อนข้างสูง จึงทำให้สัดส่วนประมาณหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมสูง ส่วนบริษัทจดทะเบียนฯ ที่อยู่ในอุตสาหกรรมอื่นๆ มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวม น้อยกว่าร้อยละ 20 ยกเว้น บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน): WACOAL อยู่ในอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค: CONSUMP เป็นบริษัทเดียวที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมสูง ถึงร้อยละ 37.06 ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน): WACOAL เป็นทั้งผู้ผลิตและผู้จำหน่ายสินค้าเสื้อผ้าสำเร็จรูปที่มีมูลค่าทางการตลาดสูง และมีการเปิดดำเนินงานมาเป็นระยะเวลายาวนานถึง 41 ปี ทำให้มีพนักงานจำนวนมาก ด้วยเหตุนี้จึงทำให้มีสัดส่วนหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมสูง

นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานต่อหนี้สินรวมน้อยที่สุดของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งได้แก่ บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA คิดเป็นร้อยละ 0.05 บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน): TTW คิดเป็นร้อยละ 0.10 บริษัท ทิสโก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน): TISCO คิดเป็นร้อยละ 0.12 บริษัท แคล-คอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): CCET คิดเป็นร้อยละ 0.16 บริษัท โพลีเพล็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): PTL คิดเป็นร้อยละ 0.31 บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน): BIGC คิดเป็นร้อยละ 0.32 บริษัท ดีเอสจี อินเตอร์เนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): DSGT คิดเป็นร้อยละ 0.53 และบริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน): OISHI คิดเป็นร้อยละ 0.95 เป็นต้น ดังภาพที่ 5.10 และ 5.11



ภาพที่ 5.10 สัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมที่น้อยที่สุดของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม และจำนวนปีที่เปิดดำเนินงานมา



ภาพที่ 5.11 สัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมที่น้อยที่สุดของบริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

จากการศึกษาพบว่า จากบริษัทจดทะเบียนฯ 8 บริษัท มีจำนวน 7 บริษัทที่มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานเกินกว่า 10 ปี (นับตั้งแต่เปิดกิจการจนถึงปี พ.ศ. 2554) เช่น บริษัท ทีเอสโก้ไฟเนเชี่ยลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน): TISCO บริษัท ดีเอสจี อินเทอร์เน็ต (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): DSGT บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA บริษัท แคลคคอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): CCET บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน): BIGC บริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน): OISHI และบริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน): TTW มีการเปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา 42 ปี, 31 ปี, 22 ปี, 22 ปี, 17 ปี, 12 ปี และ 11 ปี ตามลำดับ และมีเพียงบริษัทเดียวที่มีระยะเวลาดำเนินงานไม่ถึง 10 ปี นั่นคือ บริษัท โพลีเพล็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): PTL มีการเปิดดำเนินงานมาเพียง 9 ปี

นอกจากนี้ยังพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมมากที่สุด เมื่อเทียบกับทุกกลุ่มอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 31.72 คือ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO ส่วนกลุ่มธุรกิจการเงินเป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมน้อยที่สุด เมื่อเทียบกับทุกกลุ่มอุตสาหกรรม คิดเป็นเพียง ร้อยละ 1.11 เท่านั้น ทั้งนี้โดยเฉลี่ยแล้ว บริษัท

จดทะเบียนฯ ที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน: FINICIAL ได้มีการดำเนินการมาเป็นระยะเวลายาวนานกว่า และการดำเนินธุรกิจต้องอาศัยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถมากกว่าบริษัทจดทะเบียนฯ ที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO แต่กลับมีค่าเฉลี่ยสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมน้อยที่สุด

อีกทั้งผลการศึกษาที่ได้ชี้ชัดแย้งกับ วราพร ประภาศิริกุล และกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (2554) ที่กล่าวว่า บริษัทขนาดใหญ่ ที่มีการดำเนินธุรกิจมาเป็นระยะเวลานาน จะได้รับผลกระทบสูง นอกจากนี้ยังพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมน้อยที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง: PROPCON ได้แก่ บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA คิดเป็นร้อยละ 0.05 เท่านั้น ทั้งที่บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA มีการเปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลานานถึง 22 ปี แต่อาจเป็นไปได้ว่า บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน): AMATA นั้น เน้นการลงทุนในธุรกิจพัฒนานิคมอุตสาหกรรมและธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจนิคมอุตสาหกรรม อาจส่งผลให้มีการจ้างพนักงานประจำในจำนวนไม่มาก ซึ่งแตกต่างจากอุตสาหกรรมอื่นๆ ที่อาจต้องอาศัยบุคลากรในการขับเคลื่อนองค์กร และมีการจ้างงานในจำนวนมาก เช่น อุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO รวมทั้งอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค: CONSUMP เป็นต้น

กล่าวโดยสรุปได้ว่า สัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมของบริษัทจดทะเบียนฯ จะมากหรือน้อยนั้นอาจไม่ได้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาของการดำเนินงาน แต่อาจขึ้นอยู่กับจำนวนพนักงาน ตัวอย่างเช่น หากเป็นกิจการเกี่ยวกับการผลิตและการจำหน่าย อาจต้องอาศัยบุคลากรจำนวนมาก ทำให้กิจการจำเป็นต้องตั้งประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานไว้สูง จึงอาจส่งผลให้กิจการนั้นเกิดภาวะผูกพันจากผลประโยชน์ของพนักงานในจำนวนที่สูงด้วยเช่นกัน แต่ในขณะที่บางกิจการ อาจประกอบธุรกิจในรูปแบบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งไม่จำเป็นต้องอาศัยบุคลากรจำนวนมาก แม้จะมีการดำเนินงานมายาวนาน แต่ในการตั้งประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานอาจมีการตั้งไว้ในจำนวนที่ต่ำ (ตามจำนวนพนักงาน) ส่งผลให้กิจการเกิดภาวะผูกพันจากผลประโยชน์ของพนักงานในจำนวนที่น้อยได้เช่นกัน นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับวัฒนธรรมขององค์กรในการเล็งเห็นถึงความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ กรณีที่บริษัทจดทะเบียนฯ มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมในจำนวนที่สูง อาจแสดงให้เห็นว่าองค์กรนั้นได้ให้ความสำคัญกับการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ในจำนวนที่สูง ส่วนบริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมในจำนวนที่ต่ำ อาจแสดงให้เห็นว่าองค์กรนั้นไม่ได้เห็นถึงความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ก็เป็นได้

5.2.11 จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม พบว่า ค่า $\text{sig.} = 0.341 > 0.05$ แสดงว่ายอมรับ H_0 กล่าวคือ สัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % จากผลการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมมีสัดส่วนประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานที่หลากหลายและแตกต่างกันไป อาจด้วยเหตุผลดังกล่าวที่ทำให้สัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม ตัวอย่างเช่นบริษัทจดทะเบียนฯ ในบางกลุ่มอุตสาหกรรมมีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมแตกต่างกันมาก เช่น กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค: CONSUMP บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน): WACOAL มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมสูงถึง ร้อยละ 37.06 ส่วนบริษัท ดีเอสจี อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน): DSGT ซึ่งอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกัน มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมเพียง ร้อยละ 0.53 เท่านั้น อีกกลุ่มหนึ่งที่น่าสนใจ คือกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร: AGRO จากผลการศึกษา พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ในกลุ่มนี้มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมต่างกันมาก รองลงมาจากกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค กล่าวคือ บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน): SSC มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมสูงถึง ร้อยละ 27.18 ส่วนบริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน): OISHI มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินเพียง ร้อยละ 0.95 เท่านั้น

แม้ว่าสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมจะไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม แต่อาจขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจ จำนวนพนักงาน จำนวนปีที่เปิดดำเนินการ และตัวแปรอื่นๆอีกก็เป็นได้ ทั้งนี้ นโยบายการบริหารทรัพยากรมนุษย์ของกิจการอาจเป็นตัวแปรหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมก็เป็นได้ เพราะพนักงานทุกคนคือสินทรัพย์ขององค์กรหรือเป็นการลงทุนที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (ประชา ตันเสนีย์, 2553) ดังนั้นในการจัดการทุนมนุษย์ (Human capital) จึงต้องมีการวัดค่าของมนุษย์เพื่อให้ทราบต้นทุน และถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ถือว่าเป็นต้นทุนที่มีคุณภาพ องค์กรก็สามารถไปสู่ความมั่งคั่งได้ (Wealthy Organization) ดังนั้นการลงทุนกับบุคลากรในองค์กรจึงมีความหมายและมีความสำคัญ (เปียนันท์ สวัสดิ์ศฤงคาร, 2552)

5.3 ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ประมวลข้อเสนอแนะไว้ดังนี้

5.3.1 ข้อเสนอแนะจากการวิจัยเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย

จากการศึกษาการเลือกแนวปฏิบัติในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน พบว่า บริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลเพียง 2 เรื่อง เท่านั้น หนึ่งในนั้นคือเรื่องมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ที่กำหนดให้กิจการเปิดเผยเฉพาะเรื่องผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment Benefits) การวัดมูลค่าบุคลากร และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานเป็นเรื่องสำคัญ ที่ทำให้รายงานทางการเงินนั้นสะท้อนภาพการดำเนินงานธุรกิจได้อย่างชัดเจน และเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย ดังนั้นองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรเข้ามามีบทบาทสำคัญในการพัฒนา และกำหนดมาตรฐานในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

5.3.2 ข้อเสนอแนะอื่นๆ

1. จากผลการวิจัยในครั้งนี้ ทำให้ทราบว่า การเลือกแนวปฏิบัติเรื่องการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัยขึ้นอยู่กับลักษณะของกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งมีวิธีการรับรู้ 3 วิธี คือการรับรู้โดยใช้วิธีขอบเขต (Corridor Method) รับรู้โดยใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) และรับรู้โดยใช้วิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) โดยบริษัทจดทะเบียนฯ ส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีรับรู้ที่เร็วกว่า (Faster Method) แต่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 ฉบับปรับปรุง (มิถุนายน 2554) ได้กำหนดให้บริษัทต้องรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ด้วยวิธีรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income) วิธีเดียวเท่านั้น ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยในปี 2558 ดังนั้นผู้ที่สนใจศึกษาสามารถนำผลงานวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการทำวิจัยในครั้งต่อไป เพื่อทำการศึกษาว่าหลังจากที่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ฉบับปรับปรุงแล้วนั้น มีผลกระทบอย่างไรบ้างกับบริษัทจดทะเบียนฯ

2. การศึกษาในครั้งนี้ศึกษาเพียงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมเท่านั้น ผลจากการศึกษาพบว่า สัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมไม่ได้ขึ้นอยู่กับกลุ่มอุตสาหกรรม และพบว่าบริษัทที่มีสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมน้อยที่สุดนั้น มีระยะเวลาดำเนินงานมายาวนานเกินกว่า 10 ปี จากข้อสังเกตเบื้องต้นที่จะมีการนำมาตรฐานฉบับที่ 19 นี้มาใช้ในเรื่องระยะเวลาของการดำเนินการ สามารถสรุปได้ว่า ระยะเวลาดำเนินงานของกิจการอาจมีผลกระทบต่อสัดส่วนของประมาณการหนี้สิน

เกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวมไม่มาก ตัวแปรด้านระยะเวลาดำเนินการจึงไม่มี
นัยสำคัญ แต่อาจมีตัวแปรอื่นอีกที่มีนัยสำคัญกับสัดส่วนของประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับ
ผลประโยชน์ของพนักงานกับหนี้สินรวม ตัวอย่างเช่น จำนวนพนักงาน วัฒนธรรมองค์กร นโยบาย
เกี่ยวกับการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ และลักษณะของการประกอบธุรกิจ ดังนั้นผู้ที่สนใจ
ศึกษาสามารถนำผลงานวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการทำวิจัยในครั้งต่อไป

5.4 ข้อจำกัด

5.4.1 การศึกษาในครั้งนี้ศึกษาถึงแนวปฏิบัติเท่านั้น ไม่ได้ลงลึกถึงผลกระทบต่อตัวเลข
ทางบัญชีจากการนำมามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้อาจส่งผลกระทบต่อตัวเลขทางบัญชีบางตัว
ได้แก่ ตัวเลขในงบกระแสเงินสดในส่วนของกิจกรรมดำเนินงาน ตัวเลขอัตราส่วนทางการเงิน
ในส่วนของอัตราผลตอบแทนส่วนของผู้ถือหุ้น (Return On Equity: ROE) ตัวเลขในส่วนของภาษี
เงินได้รอตัด (Deferred Tax) เป็นต้น

DRPU

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กรรณิการ์ วิภาณูรัตน์. (2550). *ประเด็นปัญหาการนำมาใช้ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ IAS 19 เรื่อง การบัญชีสำหรับผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน (การศึกษาด้วยตนเอง* ปริญญามหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- กิตติมา อัครนุพงศ์. (2552, กันยายน – ตุลาคม). ผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ต่อการบัญชีในประเทศไทย. *วารสารกรมบัญชีกลาง*, 50(5). หน้า 30 – 42.
- กิตติมา อัครนุพงศ์. (2553, ธันวาคม). ผลประโยชน์ของพนักงาน : การถือปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีไทยบังคับใช้. *วารสารวิชาการ สมาคมสถาบันอุดมศึกษา*, 16, 2. หน้า 37 – 57.
- กิตติมา อัครนุพงศ์. (2555, มกราคม - มีนาคม). การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยในปี 2554: การศึกษาผลกระทบที่มีต่อบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม SET 50. *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย*, 32(1). หน้า 119 -146.
- ประชา ดันเสนีย์. (2553). *มาตรฐานบัญชีใหม่ที่มีผลกระทบต่อนักพัฒนาทรัพยากรมนุษย์*. สืบค้นเมื่อ 27 มิถุนายน 2555, จาก <http://www.drpracha.com/index.php?topic=1149.0;wap2>
- ปิยนันท์ สวัสดิ์ศฤงฆาร. (2552). *ทุนมนุษย์กับการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์แนวคิดใหม่*. สืบค้นเมื่อ 27 มิถุนายน 2555, จาก http://www.hrtrainaing.co.th/article_detail.php?id=60
- ผ่องเพ็ญ เรื่องวีรยุทธ. (2553). ธปท.ตั้งทีมนโยบายบัญชี คูสถาบันการเงิน ปรับใช้ TAS 19. *ประชาชาติธุรกิจ*, 34, 4228. หน้า 16.
- พนิดา สุนทรอำไพ. (2553). *ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ที่มีต่อธนาคารพาณิชย์ (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต)*. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ธัญบุรี

- วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา. (2554, ธันวาคม). ผลกระทบของการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2554. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 7(20). หน้า 22-49.
- วราพร ประภาศิริกุลและกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ. (2554). บริษัทจดทะเบียนกับผลกระทบจากการปรับใช้มาตรฐานบัญชีใหม่สำหรับงบการเงินไตรมาสที่ 1 ปี 2554. *วารสาร FRupdate*, 2011, 5. หน้า 9 – 11.
- วันชัย ธนากรกิจกุล และชารี สาทรกิจ. (2554). ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่องบการเงินและรายงานสถิติที่ สปท. เผยแพร่. สืบค้นเมื่อ 26 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialInstitutions/CommercialBank/Pages/StatAssetsandLiabilities.aspx>
- วิโรจน์ เกลิมรัตนดา. (2555). ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน. สืบค้นเมื่อ 17 กรกฎาคม 2555, จาก <http://alumni.tu.ac.th/accounting/index.aspx?id=722&hasp=1hcwl4tog74rv02w2x4nuspft5g6ovc86tx9zk1qbx7r59gsr3>
- ศิลปพร ศรีจันเพชร, พิมพ์ใจ วีรสุทธากร และ พงษ์ วีรสุทธากร. (2554 สิงหาคม). สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 7(19). หน้า 74 – 99.
- สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน. กรุงเทพฯ : พี. เอ. ลีฟวิง.
- สมเดช โรจน์คุรีเสถียรและคณะ. (2553). *Inside มาตรฐานการบัญชี IAS & TAS และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS & TFRS*. เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพฯ : ชรรมนิติ.
- สิรินทร์ ศรีมงคลพิทักษ์ และ มนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2555 เมษายน). ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลพนักงานตามความสมัครใจ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 8, 21. หน้า 41 – 57.
- สุทิม ภัทรมาลัย. (2552). *มารู้จัก IAS 19 กันดีกว่า*. วารสาร Sawasdee Actuary, Vol14 : Q409 ฉบับที่ 14 ประจำไตรมาสที่ 4 ปีที่ 2552. สืบค้นเมื่อ 31 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.iprbthai.org/fileDirectory/ActuariesPublication/SawatdeePublication14.pdf>
- สุทิม ภัทรมาลัย. (2555). *IAS 19 Revision*. สืบค้นเมื่อ 3 มกราคม 2556, จาก [http://www.teamactuary.com/wpcontent/uploads//IAS19%20Revision%20\(SawasdeeActuary\).pdf](http://www.teamactuary.com/wpcontent/uploads//IAS19%20Revision%20(SawasdeeActuary).pdf)

อังครัตน์ เปรียบจรรย์วัฒน์. (2553). *เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับ IFRS และมาตรฐานการบัญชีไทย.*

สืบค้นเมื่อ 21 พฤษภาคม 2555, จาก

http://www.set.or.th/th/sitemap/for_listed_company.html

ภาษาต่างประเทศ

ARTICLES

American Accounting Association. (1970). *A Statement of Basic Accounting Theory.*

Evanston, IL : AAA, revised ed., 1970. p.35.

Barcons, C., Guierrez, S., Lopaz, A., Calafell, J. and Miquela, C. (1999). *Human Resource Accounting.* pp.386 – 394.

Bontis, N. (1998). *Intellectual capital : an exploratory study that develops measures and Models.* Retrieved January 8, 2013, from

<http://www.innovageconsulting.net/wp-content/uploads/2012/10/Intellectual-Capital-An-exploratory-study-that-develops-measures-and-models-Management-Decision.pdf>

Christopher Napier. (2008). *The Logic of Pension Accounting.* School of Management, Royal Holloway University of London.

Cordazzo, M. (2005). *The Impact of IAS/IFRS on Accounting Practices:: Evidences from Italian listed Companies.* Via Sernesi 1, School of Economics and Management, University of Bozen-Bolzano. Retrieved May 15, 2012,

from <http://www.hec.unil.ch/urccf/seminar/michda%20Cordazzo%20-%20Dec07.pdf>

Dahl, H. L. (1979). *Measuring the Human ROI.* *Management Review* 68, 1. pp.44 – 50.

Deolitte Touche Tohmatsu Jaiyos Limited. (2011). *Summary Key Changes of Thai Financial Reporting Standards (TFRS).* Retrieved January 10, 2013, from

<http://www.asco.or.th/image/download/FileDownd02122011212743198.pdf>

Fasshauer, J., Glaum, M. and Street, D.L. (2008) *Adoption of IAS19R by Europe's premier listed companies: Corridor approach versus full recognition summary of an ACCA research monograph.* *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation* 17,113-122,

- Premier Listed Companies, research report no. 100 [online PDF report], Retrieved June 10, 2012, from http://www.accaglobal.com/pubs/general/activities/research/research_archive/rr-100-001.pdf, accessed 30 September 2010
- Financial Accounting Standards Board, (1993). Goodwill and Intangible Assets. Norwalk: FASB
- Flamholtz, E. (1972). Human resource accounting : a review of theory and research. *Academy of Management Proceedings*, 72. pp.174 – 177.
- Frederiksen, V. J. (1998). *Human resource accounting : interests and conflicts*. Thessaloniki : CEDEFOP – European Center for the European Center for The Development of Vocational Training.
- Grant, RM. (1996 Winter). Toward a Knowledge – Based Theory of the Firm. *Strategic Management Journal*, 17. pp.109 – 122.
- Hosseini. M. (2012 July - Aug). Human Resource Accounting. *Journal of Business and Management*, 2. pp.06 – 10.
- Johanson U., Eklov., Holmgren M., and Martensson M. (1998). *Human Resource costing and accounting versus the balanced scorecard : A literature survey of experience with the concepts*. School of business Stockholm University
- Klumpes, P. and Whittington, M. (2000). *Determinants of actuarial valuation method changes for pension funding and reporting : evidence from the UK*. Warwick Business School University of Warwick.
- Lajili, K. and Zeqhal, D. (2005). A Content Analysis of Risk Management Disclosure in Canada Annual Reports. *Canadian Journal of Administrative Science*, 22(2). pp.125-142.
- Lynch, B. (2007). An Examination Of The Effect On Debt/Equity Ratios With The Asoption Of IAS 19 : Employee Benefits, *International Review of Business Research Papers* Vol.3 No.1 March 2007, Pp. 48- 59. Retrieved December 3, 2012, from <http://www.bizresearchpapers.com/Paper%205.pdf>

- Martin Glaum. (2010). Methods for Recognition of Actuarial Gains and Losses and Discount Rate Assumptions Utilised by Listing Companies in the UK, Germany and France Under IAS 19, with Martin Glaum, ACCA, 2010, Retrieved May 7, 2012, from http://www.accaglobal.com/general/activities/library/financial_reporting/other
- Morais, A.I., a (2008). Actuarial gains and losses: the determinants of the accounting method, ISCTE Business School. Retrieved May 20, 2012, from http://papers.ssrn.com/sol3/cf_dev/AbsByAuth.cfm? Abstract id=534062
- Morais, A.S., b (2008). Value relevance of alternative method of accounting for actuarial Gains and losses. Retrieved May 20, 2012, from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1308526
- Mouritsen, J. (2004). Measuring and intervening: how do we theorise intellectual capital management?. *Journal of intellectual capital*, 5(2). pp.257-267.
- Petreski, M. (2006). *The Impact of International Accounting Standards on Firms*. School of Business Economics and Management, University of American College Skopje.
- PricewaterhouseCoopers. (2009). Accounting for employee benefits under IFRS. An IFRS publication. Retrieved December 10, 2012, from http://www.pwc.com/en_us/us/hr-management/ifrs_employee_benefits.pdf
- Stadler, C. (2010). Pension Accounting Choice in Germany: Pension Discount Rate and Actuarial Gains and Losses. Lancaster University. Retrieved July 21, 2012, from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm? abstract_id=1586117
- Toulson, Paul K. and Philip Dewe. (2004). HR accounting as a measurement tool. *Human Resource Management Journal*, 14(2). pp.75 – 90.
- Towers Watson. (2011). TAS19 - A new era in accounting for long-term employee benefits. Retrieved October 28, 2012 from <http://www.towerswatson.com/thailand/research/5280>
- Vyas, K. (2011). Human resource accounting. Retrieved January 13, 2013, from http://www.casansaar.com/files/1306570586Human_Resource_Accounting.pdf

Verma, S. and Dewe, P. (2006). *Valuing Human Resources: Perceptions and Practices in UK Organisations*. Working Paper. Department of Management Studies, University of York, York.

DRPU

กรม
การ
การ
การ

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก
รายชื่อหลักทรัพย์ที่นำมาใช้ในการทำวิจัย
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554

รายชื่อหลักทรัพย์ที่นำมาใช้ในการทำวิจัย

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อหลักทรัพย์	ชื่อย่อ หลักทรัพย์
ทรัพยากร (RESOURCE)	บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน) บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน) บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน) บริษัท ลานนารีเซอร์สเซส จำกัด (มหาชน) บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) บริษัท ผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน) บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปิโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน)	BCP EASTW GLOW IRPC LANNA PTT RATCH SGP TOP TTW
ธุรกิจบริการ (SERVICE)	บริษัท ทำอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน) บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน) บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน) บริษัท บิ๊กซี ซูเปอร์เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน) บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน) บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ห้างสรรพสินค้าโรบินสัน จำกัด (มหาชน) บริษัท สมิตีเวช จำกัด (มหาชน)	AOT BEC BGH BH BIGC BJC BTS CPALL ROBINS SVH

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อหลักทรัพย์	ชื่อย่อ หลักทรัพย์
เทคโนโลยี (TECH)	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน) บริษัท แคล-คอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล จำกัด (มหาชน) บริษัท สามารถคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัท สามารถเทลคอม จำกัด (มหาชน) บริษัท สามารถ ไอ-โมบาย จำกัด (มหาชน) บริษัท เอสวีไอ จำกัด (มหาชน) บริษัท ซินเน็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ADVANC CCET HANA INTUCH JAS SAMART SAMTEL SIM SVI SYNEX
สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)	บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน) บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน) บริษัท กุลธรเคอร์บี้ จำกัด (มหาชน) บริษัท โพลีเพ็คซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) บริษัท เอส เอ็น ซี ฟอรัม จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยสแตนเลย์การ์ไฟฟ้า จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยคาร์บอนแบล็ค จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยพลาสติกและเคมีภัณฑ์ จำกัด (มหาชน) บริษัท วินเทจ วิศวกรรม จำกัด (มหาชน)	AJ IVL KKC PTL SAT SNC STANLY TCB TPC VNT
สินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUMP)	บริษัท ดีเอสจี อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล จำกัด (มหาชน) บริษัท กันยงอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท โมเดิร์นฟอรัมกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) บริษัท แพรนด้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน) บริษัท เอส แอนด์ เจ อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล เอนเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ซาบีน่า จำกัด (มหาชน) บริษัท สรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน) บริษัท สหยูเนี่ยน จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน)	DSGT ICC KYE MODERN PRANDA S&J SABINA SITHAI SUC WACOAL

กลุ่มอุตสาหกรรม	ชื่อหลักทรัพย์	ชื่อย่อ หลักทรัพย์
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON)	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัท เอเชียนพร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน) บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน) บริษัท ไดนาสตีเซรามิก จำกัด (มหาชน) บริษัท เหมราชพัฒนาที่ดิน จำกัด (มหาชน) บริษัท แลนด์แอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท เอ็ม บี เค จำกัด (มหาชน) บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน) บริษัท ทีพีโอ โพลีน จำกัด (มหาชน)	AMATA AP CPN DCC HEMRAJ LH MBK SCC SPALI TPIPL
อุตสาหกรรมเกษตร และ อุตสาหกรรมอาหาร (AGRO)	บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน) บริษัท โออิชิ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) บริษัท เพอร์ซิเคนท์ เบเกอรี่ จำกัด (มหาชน) บริษัท เอส แอนด์ พี ซินดิเคท จำกัด (มหาชน) บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยเพอร์ซิเคนท์ฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท ไทยนุเนี่ยน โพรเซ่น โปรดักส์ จำกัด (มหาชน) บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท ยูนิวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	CPF GFPT OISHI PB S&P SSC TF TUF TVO UVAN
ธุรกิจการเงิน (FINCIAL)	ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) ธนาคารทหารไทย จำกัด (มหาชน) บริษัท ทุนธนชาด จำกัด (มหาชน) บริษัท ทิสโก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) บริษัท หลักทรัพย์เมย์แบงก์กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) บริษัท กรุงเทพประกันชีวิต จำกัด (มหาชน)	KBANK SCB BBL KTB BAY TMB TCAP TISCO MBKET BLA

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม กับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	21.818 ^a	21	.410
Likelihood Ratio	24.974	21	.248
Linear-by-Linear Association	10.882	1	.001
N of Valid Cases	80		

a. 24 cells (75.0%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .38.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.
Interval by Interval	Pearson's R	-.371	.094	-3.530	.001 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.366	.097	-3.475	.001 ^c
N of Valid Cases		80			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

ANOVA

กลุ่มธุรกิจ

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	58.369	3	19.456	4.089	.010
Within Groups	361.631	76	4.758		
Total	420.000	79			

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกวิธีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจาก
การประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19.013 ^a	7	.008
Likelihood Ratio	20.672	7	.004
Linear-by-Linear Association	11.234	1	.001
N of Valid Cases	80		

a. 8 cells (50.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.63.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig. ^c
Interval by Interval	Pearson's R	.377	.096	3.596	.001 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	.377	.097	3.596	.001 ^c
N of Valid Cases		80			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

ANOVA

กลุ่มธุรกิจ

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	59.724	1	59.724	12.930	.001
Within Groups	360.276	78	4.619		
Total	420.000	79			

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมกับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
ผลประโยชน์ของพนักงาน

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	27.619 ^a	21	.151
Likelihood Ratio	27.261	21	.162
Linear-by-Linear Association	.811	1	.368
N of Valid Cases	80		

a. 32 cells (100.0%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .38.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig. ^c
Interval by Interval	Pearson's R	-.101	.104	-.899	.371 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.104	.110	-.919	.361 ^c
N of Valid Cases		80			

- a. Not assuming the null hypothesis.
b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.
c. Based on normal approximation.

ANOVA

กลุ่มธุรกิจ

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	27.367	3	9.122	1.766	.161
Within Groups	392.633	76	5.166		
Total	420.000	79			

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนกับการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อปรับใช้ครั้งแรก

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13.765 ^a	27	.983
Likelihood Ratio	14.237	27	.979
Linear-by-Linear Association	1.567	1	.211
N of Valid Cases	80		

a. 36 cells (90.0%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .04.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig. ^c
Interval by Interval	Pearson's R	-.141	.105	-1.257	.213 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.148	.113	-1.318	.191 ^c
N of Valid Cases		80			

- a. Not assuming the null hypothesis.
b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.
c. Based on normal approximation.

ANOVA

บริษัทสอบบัญชี

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	23.188	7	3.313	.684	.685
Within Groups	348.500	72	4.840		
Total	371.688	79			

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ กับการเลือก
วิธีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10.720 ^a	9	.295
Likelihood Ratio	11.608	9	.236
Linear-by-Linear Association	.631	1	.427
N of Valid Cases	80		

- a. 15 cells (75.0%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .16.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.
Interval by Interval	Pearson's R	-.089	.103	-.793	.430 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.112	.111	-.998	.321 ^c
N of Valid Cases		80			

- a. Not assuming the null hypothesis.
b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.
c. Based on normal approximation.

ANOVA

บริษัทสอบบัญชี

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.971	1	2.971	.629	.430
Within Groups	368.716	78	4.727		
Total	371.687	79			

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนๆ กับการเลือกการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	34.790 ^a	27	.144
Likelihood Ratio	38.488	27	.070
Linear-by-Linear Association	6.114	1	.013
N of Valid Cases	80		

a. 35 cells (87.5%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .04.

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.
Interval by Interval	Pearson's R	-.278	.112	-2.558	.012 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.332	.110	-3.105	.003 ^c
N of Valid Cases		80			

- a. Not assuming the null hypothesis.
b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.
c. Based on normal approximation.

ANOVA

บริษัทสอบบัญชี

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	32.411	3	10.804	2.420	.073
Within Groups	339.276	76	4.464		
Total	371.688	79			

การวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างสัดส่วนของปริมาณการหนีสินผลประโยชน์ของพนักงาน
กับหนีสินรวมของบริษัทจดทะเบียนๆในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	509.333 ^a	497	.341
Likelihood Ratio	315.029	497	1.000
Linear-by-Linear Association	.368	1	.544
N of Valid Cases	80		

a. 576 cells (100.0%) have expected count less than 5.
The minimum expected count is .13.

ANOVA

กลุ่มธุรกิจ

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	379.333	71	5.343	1.051	.519
Within Groups	40.667	8	5.083		
Total	420.000	79			

Symmetric Measures

		Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.
Interval by Interval	Pearson's R	.068	.098	.605	.547 ^c
Ordinal by Ordinal	Spearman Correlation	-.107	.123	-.949	.346 ^c
N of Valid Cases		80			

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on normal approximation.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	กาญจนา ประกอบแสง
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2551 บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	กรรมการผู้จัดการ บริษัท สิริกาญจน์ หัวหิน ธุรกิจ จำกัด

DPU