

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน  
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

FINANCIAL RATIO ANALYSIS OF LISTED COMPANIES  
IN THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND BEFORE AND AFTER  
TFRS ADOPTION

จิรัสสัท มหัทธนะโชติภักดิ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน  
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้



จิรัสสภ์ มหัทธโนชิตักัญย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาด  
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้  
Financial Ratios Analysis of Listed Companies in the Stock Exchange of  
Thailand Before and After TFRS Adoption

ชื่อ - นามสกุล

นางสาวจิรัสสท์ มัทธนโชติภักย์

วิชาเอก

การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษา

รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์, บธ.ม.

ปีการศึกษา

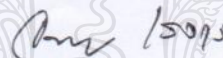
2556

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์พนารัตน์ ปานมณี, Ph.D.)



กรรมการ

(รองศาสตราจารย์อุษาพร เสวกวิ, กศ.ค.)



กรรมการ

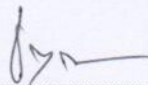
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์นุชจรี พิเชฐกุล, ปร.ค.)



กรรมการ

(รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์, บธ.ม.)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี อนุมัติวิทยานิพนธ์ฉบับนี้  
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ



คณบดีคณะบริหารธุรกิจ

(รองศาสตราจารย์ชนงกรณ์ กุณฑบุตร, D.B.A.)

วันที่ 11 เดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2557

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้
ชื่อ-นามสกุล	นางสาวจิรวัสส์ มัทธนโชติภักดิ์
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์, บธ.ม.
ปีการศึกษา	2556

## บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ จำนวน 251 บริษัท เพื่อทดสอบความแตกต่างก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ โดยศึกษาจากงบการเงินของปี 2555 และ 2554 เปรียบเทียบกับงบการเงินของปี 2556 และ 2555 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่สถิติ 2-K Related Samples (Wilcoxon Test) และสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน

ผลทดสอบแบบ 2-K Related Samples (Wilcoxon Test) พบว่ามี 11 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีค่าแตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ โดยมี 7 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าสูงกว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และยังพบว่ามี 4 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าต่ำกว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

ผลทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ อยู่ระหว่าง 0.921-0.997 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

**คำสำคัญ :** มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ  
อัตราส่วนทางการเงิน บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

<b>Thesis Title</b>	Financial Ratio Analysis of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand Before and After TFRS Adoption
<b>Name-Surname</b>	Miss Jiras Mahatthanachotikan
<b>Major Subject</b>	Accounting
<b>Thesis Advisor</b>	Associate Professor Apirada Suthisanont, M.B.A.
<b>Academic Year</b>	2013

## ABSTRACT

The objectives of this research are to analyze financial ratios of listed companies in the Stock Exchange of Thailand, before and after TFRS adoption. The total of 251 firms are examined to analyze the difference before and after TFRS adoption. In the comparing process, financial statements of the period 2012 and 2011, and 2013 and 2012 are studied, using 2-K Related Samples Wilcoxon Test and Pearson's Correlation Coefficient. The results from the tests are statistically significant as follows;

The results of 2-K Related Sample Wilcoxon tests present the values of the means of financial ratios before and after TFRS adoption. There are 7 financial ratios that are statistically significantly higher than before TFRS adoption including Quick ratio, Debt ratio, Equity ratio, Return on Assets, Return on Equity and Operating expenses ratio. Besides, there are 4 financial ratios which are lower than after TFRS adoption includes Debt to equity ratio, Total asset turnover, Fixed asset turnover and Owner's Equity turnover ratio.

The results of Pearson's correlation tests between financial ratios before and after the adoption of TFRS reveal a strong positive relationship for all financial ratios. The correlation coefficient ranged from 0.921 to 0.997 at the statistical significant 0.01

**Keywords:** Thai Financial Reporting Standards, International Financial Reporting Standards, financial ratios, Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความเมตตากรุณาของรองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสา-  
นนท์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นุชจรี พิเชฐกุล กรรมการสอบ ที่ได้  
สละเวลาในการให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทางและให้คำแนะนำ ข้อคิดเห็นและตรวจสอบแก้ไข  
ข้อบกพร่องต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น  
ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งในความกรุณาเป็นอย่างยิ่ง จึงกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี ประธาน  
กรรมการที่ได้กรุณาสละเวลาชี้แนะแนวทางและเป็นประธานกรรมการสอบในครั้งนี้ ขอกราบ  
ขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร.อุษาพร เสวกวิ ได้กรุณาสละเวลาเป็นกรรมการการสอบในครั้งนี้  
ขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์สุภาพร ทินประภา ที่ได้กรุณาสละเวลาให้คำปรึกษาชี้แนะ  
แนวทางให้คำแนะนำข้อคิดเห็นต่าง ๆ และขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านของคณะ  
บริหารธุรกิจที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้วิจัย

สิ่งที่สำคัญสิ่งหนึ่งที่ขาดไม่ได้ซึ่งเป็นแรงผลักดันให้ผู้วิจัยไม่ย่อท้อตลอดช่วงระยะเวลาของ  
การทำวิทยานิพนธ์นั้นคือ กำลังใจจากครอบครัว คุณแม่ และ Mr. Martin Legge ที่คอยให้การ  
สนับสนุนในการเรียน ตลอดจน Mr. Stephen Blackwell ผู้จัดการแผนกบัญชีบริหาร Eagle Consulting  
in Scotland, Mr. Wayne Studdon ผู้บริหาร Knauf Gypsum (Thailand) Limited และเพื่อน ๆ รุ่น  
ACY'55 ทุกคนที่ให้ความช่วยเหลือและให้คำแนะนำเป็นอย่างดี คุณค่าหรือประโยชน์อันเกิดจาก  
วิทยานิพนธ์ในครั้งนี้ ข้าพเจ้าขออุทิศแด่ครอบครัว ครูอาจารย์ และผู้มีอุปการคุณทุกท่านและหากมี  
ข้อผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

จิรัสสภ์ มัทธชน โขติภักย์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	(3)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	(4)
กิตติกรรมประกาศ .....	(5)
สารบัญ .....	(6)
สารบัญตาราง .....	(8)
สารบัญภาพ .....	(10)
บทที่ 1 บทนำ .....	11
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	11
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย .....	12
1.3 สมมติฐานการวิจัย .....	12
1.4 ขอบเขตของการวิจัย .....	13
1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ .....	13
1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย .....	16
1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	17
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง .....	18
2.1 สาระสำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) และมาตรฐานการบัญชีระหว่าง (IFRS).....	18
2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) ปรับปรุง 2555 .....	24
2.3 หลักปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลง.. ทางบัญชีและข้อผิดพลาด .....	60
2.4 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio Analysis) .....	63
2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง .....	66
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย .....	78
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง .....	78
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย .....	82

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล .....	83
3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล .....	84
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ .....	88
4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) .....	88
4.2 การวิเคราะห์ความแตกต่างค่าเฉลี่ย (Test of Equality) ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	99
4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ (Pearson's Correlation Analysis) ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	102
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ .....	104
5.1 สรุปผลการวิจัย .....	104
5.2 การอภิปรายผลการวิจัย .....	105
5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย .....	111
5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต .....	111
บรรณานุกรม .....	113
ภาคผนวก.....	118
ภาคผนวก ก รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย .....	
และอักษรย่อ .....	119
ภาคผนวก ข ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ .....	131
ประวัติผู้เขียน.....	147



## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุง ปี 2555 .....	22
ตารางที่ 2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 1 .....	25
ตารางที่ 2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 7 .....	28
ตารางที่ 2.4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 12 .....	31
ตารางที่ 2.5 สารระสำคัญของสัญญาเช่าแต่ละประเภท.....	35
ตารางที่ 2.6 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 17 .....	36
ตารางที่ 2.7 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 18 .....	38
ตารางที่ 2.8 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 19 .....	40
ตารางที่ 2.9 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 21 .....	43
ตารางที่ 2.10 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 24 .....	48
ตารางที่ 2.11 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 28 .....	51
ตารางที่ 2.12 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 31 .....	54
ตารางที่ 2.13 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 34 .....	55
ตารางที่ 2.14 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 36 .....	57
ตารางที่ 2.15 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในสหภาพยุโรป.	73
ตารางที่ 2.16 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในอเมริกาเหนือ.	75
ตารางที่ 2.17 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในแอฟริกา .....	77
ตารางที่ 2.18 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในเอเชียแปซิฟิก	77
ตารางที่ 3.1 กลุ่มตัวอย่างหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย .....	79
ตารางที่ 3.2 จำแนกกลุ่มตัวอย่างตามประเภทอุตสาหกรรม .....	81
ตารางที่ 3.3 สูตรการคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน .....	82
ตารางที่ 4.1 การทดสอบการแจกแจง (Test of Normality) ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ .....	89
ตารางที่ 4.2 การทดสอบการแจกแจง (Test of Normality) ของอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	90
ตารางที่ 4.3 แสดงสถิติพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ .....	91

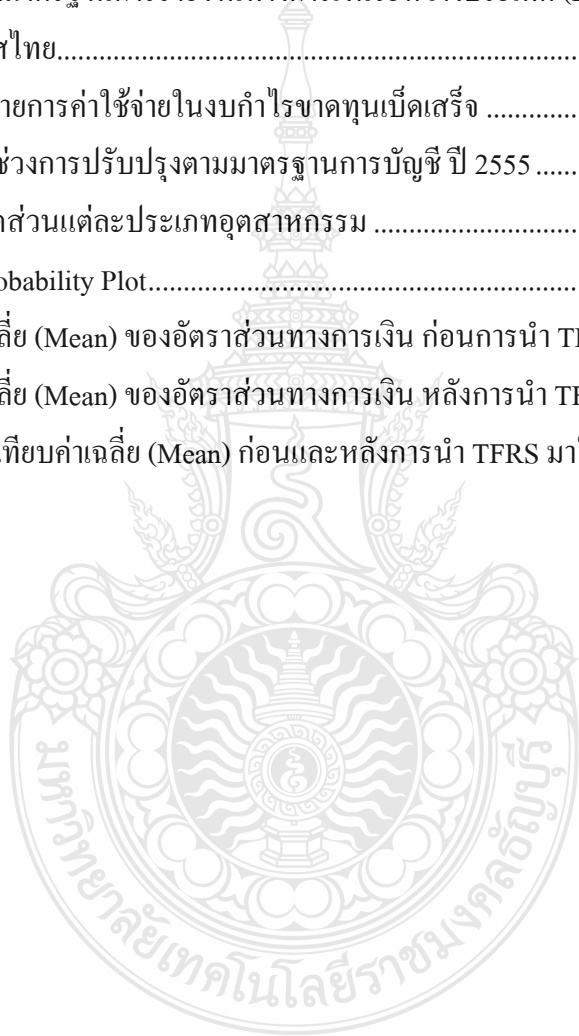
## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.4 แสดงสถิติพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	94
ตารางที่ 4.5 ผลวิเคราะห์ Test of Equality ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	99
ตารางที่ 4.6 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	102



## สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1.1 แสดงกรอบแนวคิดในการวิจัย.....	16
ภาพที่ 2.1 โครงสร้างมูลนิธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ .....	20
ภาพที่ 2.2 แผนการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ ในประเทศไทย.....	21
ภาพที่ 2.3 การแสดงรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ .....	25
ภาพที่ 3.1 งบการเงินช่วงการปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ปี 2555 .....	78
ภาพที่ 3.2 แยกตามสัดส่วนแต่ละประเภทอุตสาหกรรม .....	81
ภาพที่ 3.3 Normal Probability Plot.....	86
ภาพที่ 4.1 แสดงค่าเฉลี่ย (Mean) ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้ .....	92
ภาพที่ 4.2 แสดงค่าเฉลี่ย (Mean) ของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้.....	96
ภาพที่ 4.3 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ย (Mean) ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ .....	98



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

พัฒนาการของตลาดทุนไทยเป็นไปตามกระแสการพัฒนาของตลาดเงินโลกที่ไร้พรมแดน ช่วยดึงดูดและเพิ่มการลงทุนในตลาดทุนโดยตรงจากนักลงทุนต่างประเทศ การที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards :IFRS) มาใช้ มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศและของโลกอย่างกว้างขวาง เนื่องจากตลาดทุนทั่วโลกยอมรับ IFRS ให้เป็นมาตรฐานในการจัดทำรายงานทางการเงิน ทำให้นักลงทุนทั้งบุคคลและบริษัทต่าง ๆ ทั่วโลก สามารถนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกันได้ ทั้งยังใช้ในการตัดสินใจลงทุน เพื่อให้เงินลงทุนได้รับประโยชน์สูงสุด และช่วยลดต้นทุนของเงินลงทุนได้โดยลดค่าใช้จ่ายในการจัดทำงบการเงินให้ถูกต้อง ในการจัดทำงบการเงินนั้นจะเป็นไปตามข้อกำหนดของตลาดทุนในแต่ละประเทศที่เข้าไปลงทุน สำหรับในประเทศไทยการขยายตัวและการเติบโตทางเศรษฐกิจในหลายปีที่ผ่านมา เป็นการเตรียมความพร้อมเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ในปี พ.ศ. 2558 เพื่อเชื่อมโยงและรวมตัวเป็นตลาดเดียวกัน ด้วยเหตุนี้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงต้องพัฒนาปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยให้เป็นสากลอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สอดคล้องและเป็นมาตรฐานการบัญชีเดียวกัน สามารถเปรียบเทียบงบการเงินกันได้ทั่วโลกโดยปรับปรุงให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards : IFRS) ฉบับสี่ฟ้า (2012 Edition of the Bound Volume of IFRS Blue book)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ประกาศแผนการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) มาใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) โดยกำหนดให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) และมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) บางฉบับตั้งแต่ปี 2554 และจะเร่งให้ใช้โดยสมบูรณ์ในปี 2556 ดังนั้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพิ่มอีก รวม 13 ฉบับประกอบด้วย มาตรฐานการรายงานทางการเงินจำนวน 5 ฉบับ (ปรับปรุง 4 ฉบับ และจัดทำขึ้นใหม่ 1 ฉบับ) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินจำนวน 9 ฉบับ การตีความ

มาตรฐานการบัญชีจำนวน 4 ฉบับ ที่มีผลบังคับใช้กับรายงานทางการเงินที่มีรอบระยะเวลาเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 ให้ถือปฏิบัติเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557

ความแตกต่างของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) มาใช้ อาจเพิ่มความยุ่งยากและสลับซับซ้อนในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับปรับปรุงและฉบับใหม่ ปี 2555 ต่อตัวเลขในงบการเงิน อัตราส่วนทางการเงิน และการรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัท หลายประเทศทั่วโลกได้นำ IFRS มาใช้ทดแทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม และให้ความสนใจในการวิจัย เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างต่อตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไปสู่มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่

ดังนั้นจึงเป็นเหตุผลให้ผู้วิจัยมีความสนใจในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างที่อาจส่งผลต่อตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งผลวิเคราะห์จะเป็นประโยชน์ต่อนักบัญชี และผู้ตรวจสอบบัญชี สามารถจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ โปร่งใส เป็นที่ยอมรับของนักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินทั่วโลกสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจลงทุนต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนการนำ TFRS มาใช้
2. เพื่อวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หลังการนำ TFRS มาใช้
3. เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

## 1.3 สมมติฐานการวิจัย

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ เพื่อทดสอบสมมติฐานดังนี้

สมมติฐานที่ 1 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ แตกต่างกับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

สมมติฐานที่ 2 อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

## 1.4 ขอบเขตของการวิจัย

เพื่อให้ผลการศึกษาเป็นไปตามวัตถุประสงค์ จึงได้รวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูล ดังนี้

1.4.1 งบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด เป็นรายปี ตั้งแต่ปี 2554 ถึงปี 2556 จากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 251 บริษัท โดยเลือกเฉพาะงบการเงินที่มีการปรับปรุง ช่วงการนำ TFRS มาใช้ และไม่รวมข้อมูลของกลุ่มบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ และอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน เนื่องจากมีแนวปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างไปจากอุตสาหกรรมทั่วไป

1.4.2 คำนวณหาอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังปรับปรุงงบการเงิน 4 กลุ่มดังต่อไปนี้

- 1) อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratio)
- 2) อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Debt or Leverage Ratio)
- 3) อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)
- 4) อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratio)

## 1.5 นิยามศัพท์เฉพาะ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) เป็นองค์กรอิสระที่พัฒนาและอนุมัติมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) โดย IASB ดำเนินการภายใต้การกำกับดูแลของมูลนิธิมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (อังกฤษ: เปรียบจริยวัฒน์, 2555, น.X)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC) เป็นองค์กรอิสระที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) และเป็นองค์กรที่พัฒนาแม่บทการบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards : IFRS) โดยทั่วไปหมายถึง IAS (International Accounting Standards) ที่ออกโดย IASC (International Accounting Standards Committee) เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2001 IASB ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของ IASC โดยเมื่อ IASB มีการปรับปรุง IAS โดยไม่มีการแก้ไขที่สำคัญก็จะใช้ชื่อ IAS เดิมต่อไป แต่ถ้ามีการแก้ไขที่มีสาระสำคัญหรือมีการออกมาตรฐานในเรื่องที่ไม่เคยมีมาก่อนก็จะใช้ชื่อ IFRS (อังกฤษ: เปรียบจริยวัฒน์, 2555, น. XII)

แม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Statements of Financial Accounting Concepts : SFAC) เป็นผู้ริเริ่มและเป็นต้นแบบของการพัฒนาการแม่บทการบัญชีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และเริ่มจากสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา (AICPA : American Institute of Certified Public Accountants) ตั้งคณะกรรมการพิเศษขึ้นใน ค.ศ. 1930 (<http://www.accounting.northcm.ac.th>, 2557 (ออนไลน์))

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา (United States Securities and Exchange Commission : US SEC) ก่อตั้งขึ้นใน ค.ศ. 1934 ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1933 มีหน้าที่ในการตรวจบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ว่าจะมีการกระทำผิดกฎหมายหรือไม่ (เมธี ครองแก้ว, 2554, กรุงเทพฯ (ออนไลน์))

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) หมายถึง หลักปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน ซึ่งเป็นแนวทางที่กำหนดขึ้นโดยผู้ประกอบวิชาชีพที่ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการเก็บรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน วิชาชีพการบัญชีมีองค์กรวิชาชีพกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานทั้งในระดับประเทศและต่างประเทศ และได้มีการบัญญัติขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร จึงได้เรียกหลักการบัญชีที่กำหนดขึ้นว่า “มาตรฐานการบัญชี (Thai Accounting Standard : TAS)” ใช้แทนคำว่า หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

IFRS (Thai Financial Reporting Standards) หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย เป็นแนวทางปฏิบัติเพื่อจัดทำบัญชีและงบการเงิน เพื่อให้รายงานเป็นไปตาม IFRS

IFRIC หมายถึง คณะกรรมการตีความความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศของ IASB (IFRS Interpretations Committee หรือ IFRIC) หารือสรุปแนวทางปฏิบัติของงบการเงินให้สอดคล้องกับ IFRS

SICs (Standing Interpretations Committee Standards) หมายถึง การตีความมาตรฐานการบัญชี ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ IAS และ IFRS ที่มีการปรับปรุงหรือกำหนดใหม่

PAEs (Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เช่น บริษัทมหาชน บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

NPAEs (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศกิจการร่วมค้า

อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratios) หมายถึง เครื่องมือในการวิเคราะห์งบการเงินเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงสถานการณ์และแนวโน้มในอนาคต โดยการนำข้อมูลของงบการเงินมาเปรียบเทียบหาความสัมพันธ์ของผลการดำเนินงานของธุรกิจ

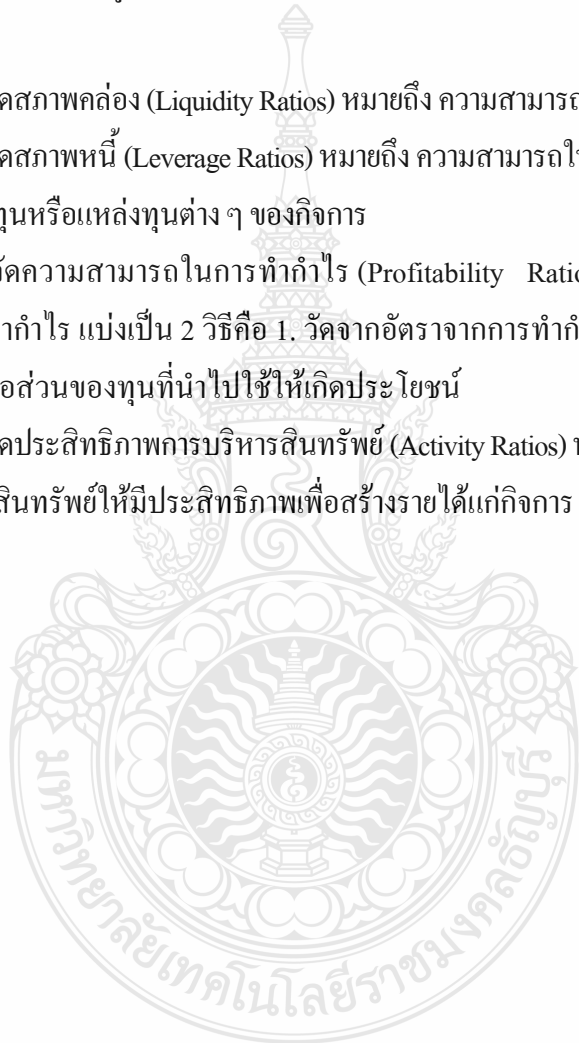
งบการเงิน หมายถึง งบที่แสดงผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ งบกระแสเงินสด หมายถึง เหตุประกอบงบการเงินและข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งฝ่ายบริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำ และนำเสนอ งบการเงินของกิจการ

อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratios) หมายถึง ความสามารถชำระภาระหนี้สินระยะสั้น

อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage Ratios) หมายถึง ความสามารถในการชำระหนี้ในระยะยาวเกี่ยวกับโครงสร้างเงินทุนหรือแหล่งทุนต่าง ๆ ของกิจการ

อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratios) หมายถึง การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร แบ่งเป็น 2 วิธีคือ 1. วัดจากอัตราจากการทำกำไรต่อยอดขาย 2. วัดในรูปของร้อยละของกำไรต่อส่วนของทุนที่นำไปใช้ให้เกิดประโยชน์

อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratios) หมายถึง การวิเคราะห์ความสามารถในการบริหารสินทรัพย์ให้มีประสิทธิภาพเพื่อสร้างรายได้แก่กิจการ





## 1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ตัวแปรที่ศึกษา

### อัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้

1. อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratios)
  - 1.1 อัตราส่วนสภาพคล่อง (Current ratio: CUR)
  - 1.2 อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (Quick ratio: QUR)
2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage Ratios)
  - 2.1 อัตราส่วนหนี้สิน (Debt Ratio: DR)
  - 2.2 อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity Ratio: ER)
  - 2.3 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio : DER)
3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratios)
  - 3.1 อัตรากำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin: GPM)
  - 3.2 อัตรากำไรสุทธิ (Net Profit Margin: NPM)
  - 3.3 อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Asset: ROA)
  - 3.4 อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Equity: ROE)
  - 3.5 อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (EBIT to Invested Capital)
4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratios)
  - 4.1 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (Total Asset Turnover: TA)
  - 4.2 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร (Fixed Asset Turnover: FA)
  - 4.3 อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses Ratio: OER)
  - 4.4 อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity Turnover Ratio: OTR)

### อัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

1. อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratios)
  - 1.1 อัตราส่วนสภาพคล่อง (Current ratio: CUR)
  - 1.2 อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (Quick ratio: QUR)
2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage Ratios)
  - 2.1 อัตราส่วนหนี้สิน (Debt Ratio: DR)
  - 2.2 อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity Ratio: ER)
  - 2.3 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio : DER)
3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratios)
  - 3.1 อัตรากำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin: GPM)
  - 3.2 อัตรากำไรสุทธิ (Net Profit Margin: NPM)
  - 3.3 อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Asset: ROA)
  - 3.4 อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Equity: ROE)
  - 3.5 อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (EBIT to Invested Capital)
4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratios)
  - 4.1 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (Total Asset Turnover: TA)
  - 4.2 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร (Fixed Asset Turnover: FA)
  - 4.3 อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses Ratio: OER)
  - 4.4 อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity Turnover Ratio: OTR)

ภาพที่ 1.1 แสดงกรอบแนวคิด

## 1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.7.1 ทำให้ทราบถึงความแตกต่างที่มีสาระสำคัญระหว่าง อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) มาใช้

1.7.2 ทำให้ทราบถึงผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงิน

1.7.3 เป็นแนวทางสำหรับนักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินและนักลงทุนสามารถนำไปใช้เพื่อการตัดสินใจและเพื่อให้งบการเงินของบริษัทเป็นที่ยอมรับของนักลงทุนทั่วโลก



## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ โดยมีกรอบแนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามลำดับหัวข้อ ดังนี้

2.1 สารสำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศ (IFRS)

2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) ปรับปรุงปี 2555

2.3 หลักปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาด

2.4 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio Analysis)

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 สารสำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศ (IFRS)

สภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์ เป็นผู้กำหนดหลักการบัญชี และจัดทำเป็นมาตรฐานการบัญชีไทย โดยจัดทำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และได้กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) ชุดเดียวที่อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวใช้กับ นิติบุคคลที่มีหน้าที่ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ทั้งในและนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยประกาศยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRS) บางฉบับ เพื่อให้เหมาะสมและสามารถปฏิบัติได้กับสภาพแวดล้อมไทย (พัชรานี อุตมวุฒิกำจร, 2555, น. 5-6)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee หรือ IASC) จัดตั้งขึ้นปี ค.ศ.1975 เป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งโดยมีสมาชิกจากหลายประเทศ มีวัตถุประสงค์ที่จะปรับปรุงและพัฒนาให้การจัดทำรายงานทางการเงินมีความสอดคล้องกันระหว่าง

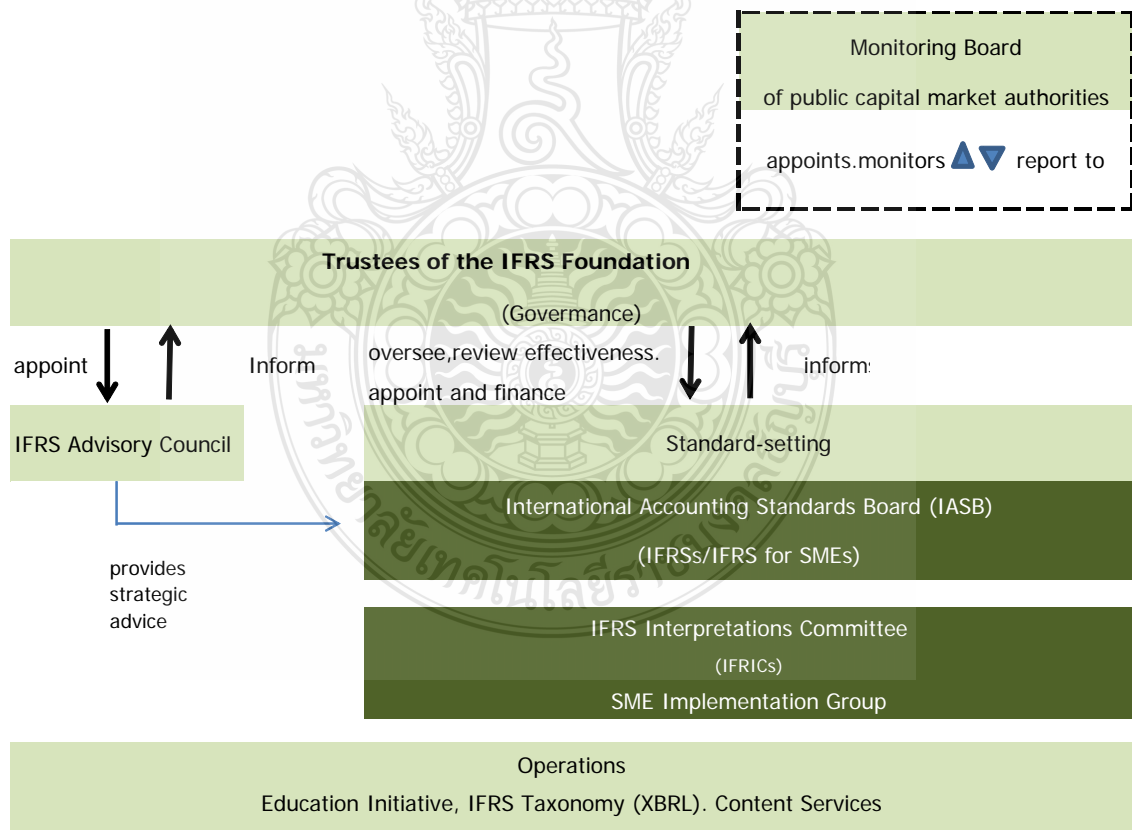
ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก เพื่อให้รายงานทางการเงินเข้าใจง่าย สามารถเปรียบเทียบและตัดสินใจได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีที่มีคณะกรรมการกำหนดขึ้น จึงมีเจตนารมณ์ที่จะให้ประเทศสมาชิกนำไปปฏิบัติให้สอดคล้องกัน IASC โดยตระหนักว่าแม่บทการบัญชีจะช่วยในการพัฒนา IAS ในปี ค.ศ. 1989 IASC ได้ ออก Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements หรือ IASC Framework ได้รับความเห็นชอบและได้ตีพิมพ์เผยแพร่เมื่อเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1989 ซึ่งคล้ายคลึงกับแม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Statements of Financial Accounting Concepts : SFAC) ซึ่งถือว่ามีบทบาทและมีอิทธิพลที่สำคัญในการกำหนด IAS และพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก

ปี ค.ศ. 1989 เป็นจุดเริ่มต้นของการพัฒนาความสอดคล้องกันระหว่างประเทศของมาตรฐานการบัญชีเพื่อทำให้งบการเงิน มีความถูกต้องและยุติธรรม หรือถูกต้องพอควร (True and Fair View หรือ Fair Presentation) ซึ่งได้รับอิทธิพลแนวคิดนี้ จากกลุ่มประเทศ Anglo-Saxon เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีสามารถตอบสนองความต้องการของตลาดทุนทั่วโลกได้ ต่อมาเมื่อเดือนเมษายน ปี ค.ศ. 2001 IASC ได้มอบหน้าที่การกำหนด IAS ให้กับคณะกรรมการภายใต้โครงสร้างใหม่ ใช้ชื่อว่า International Accounting Standards Board : IASB หรือเรียกว่า IASB Framework การกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น IASB เรียกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่ออกว่า International Financial Reporting Standards (IFRS) โดย IASB ดำเนินงานภายใต้การกำกับดูแลของมูลนิธิมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งระบุดูประสงคของมูลนิธิว่า “เพื่อพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพสูง เข้าใจได้ ใช้บังคับได้และเป็นที่ยอมรับทั่วโลกบนหลักการที่กำหนดขึ้นอย่างชัดเจน” โดยมูลนิธิจะส่งเสริมการนำมาตรฐานการเหล่านี้มาใช้และถือปฏิบัติอย่างถูกต้อง พิจารณาถึงความต้องการของกิจการที่มีขนาดและประเภทรวมทั้งการดำเนินงานในลักษณะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ส่งเสริมและช่วยอำนวยความสะดวกในการนำ IFRS มาใช้โดยการประสานงานกับมาตรฐานการบัญชี (IAS) ของประเทศ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ให้มีความสอดคล้องกัน

ปัจจุบันมีประมาณ 120 ประเทศกำหนดหรืออนุญาตให้นำ IFRS มาใช้สำหรับบริษัทจดทะเบียน เช่น ปี ค.ศ. 2005 สหภาพยุโรปกำหนดให้จัดงบการเงินรวมให้เป็นไปตาม IFRS ปี ค.ศ. 2010 ประเทศบราซิลเริ่มนำ IFRS มาใช้ ส่วนประเทศญี่ปุ่นเริ่มนำ IFRS มาใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2010 ปี ค.ศ. 2011 ประเทศแคนาดาเริ่มนำ IFRS มาใช้ ปี ค.ศ. 2012 ประเทศเม็กซิโกเริ่มนำ IFRS มาใช้ กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของฮ่องกงมีความสอดคล้องกับ IFRS อยู่แล้วจึงไม่มีการเปลี่ยนแปลง ส่วนประเทศที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจที่เหลือส่วนใหญ่ก็ได้กำหนดกรอบเวลาที่จะประสานหรือตัดสินใจในการนำ IFRS มาใช้ในอนาคตอันใกล้นี้ เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา (United States Securities and Exchange

Commission : US SEC) อนุญาตให้บริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกาที่จัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) สามารถที่จะปรับงบการเงินให้เป็นไปตาม IFRS ในปี 2015 (เกียรตินิยม คุณดิสุข และ สุธา-เจียรนัยกุล-วานิช, 2554, น. 176-180)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards หรือ IFRS) เป็นมาตรฐานบนหลักการ (Principle-based) การตีความ (Interpretations) และแม่บทการบัญชี (Framework) ที่กำหนดโดย IASB การนำ IFRS มาใช้ เช่น ความซับซ้อนของข้อกำหนด IFRS โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่ไม่มีมาตรฐานของประเทศ ในเรื่องนั้นและในบางกรณีภาษาที่ IFRS ใช้ ทำให้เข้าใจยาก การขาดความรู้ความเข้าใจธุรกรรมที่ไม่มีในประเทศหรือมีการใช้เฉพาะธุรกิจบางประเภท เช่น ตราสารการเงินหลาย ๆ ประเภทที่หน่วยงานกำกับดูแลไม่อนุญาต หรือการคำนวณโดยใช้เทคนิคคณิตศาสตร์ประกันภัย ก็มีส่วนทำให้ไม่สามารถเข้าใจได้ในข้อกำหนดของ IFRS ประเด็นเหล่านี้ทำให้การแปลหรือความเข้าใจ IFRS เป็นเรื่องยาก และเพื่อให้เกิดความมั่นใจในความเป็นอิสระในการกำหนดมาตรฐานโครงสร้างของมูลนิธิ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศได้แบ่งออกเป็น 3 ส่วนดังนี้



ภาพที่ 2.1 โครงสร้างมูลนิธิมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

ที่มา : <http://www.ifrs.org> (2557, ออนไลน์)

นอกจากนี้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ยังอยู่ระหว่างการพัฒนาในการแบ่งประเภทกิจการ เพื่อกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ที่เหมาะสมกับขนาดของกิจการ และอยู่ระหว่างการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) เพื่อให้เป็นไปตาม IFRS for SMEs (2009) เพื่อให้สอดคล้องกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ในปี 2558 ตลอดจนอยู่ระหว่างพิจารณาว่าจะกำหนดให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะขนาดเล็ก ปฏิบัติตามข้อกำหนดของ TFRS for NPAEs ต่อไปหรือให้ปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่จัดทำขึ้นตาม Micro-sized entity guidance ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ยังอยู่ระหว่างดำเนินการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีสำหรับ NPAEs ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชียังคงมีความแตกต่างจาก IFRS สำหรับ SMEs ที่ออกโดย IASB ดังนี้

1. ไม่บังคับการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
2. ให้ทางเลือกที่จะจัดทำกระแสเงินสดหรือไม่
3. ให้จัดประเภทเงินลงทุนเป็นเพื่อขายถือจนครบกำหนดได้
4. ต้องถือต้นทุนการกู้ยืมที่เข้าเงื่อนไขเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
5. มีทางเลือกในการรับรู้รายได้จากธุรกิจอสังหาริมทรัพย์
6. มีทางเลือกสำหรับการบันทึกภาษีเงินได้และค่าเพื่อผลประโยชน์พนักงาน

แผนการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ในประเทศไทย กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพได้ประกาศแผนการนำ IFRS มาใช้โดยกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนเปลี่ยนจากการปฏิบัติตามฐานการบัญชีไทย เป็น IFRS ตั้งแต่ปี 2554 และจะนำมาใช้ให้ครบสมบูรณ์ ในปี 2556



ภาพที่ 2.2 แผนการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ในประเทศไทย  
ที่มา : PricewaterhouseCoopers, <http://www/sepo.go.th> (2553, ออนไลน์)

วัตถุประสงค์ของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่างบการเงินที่ปฏิบัติ IFRS และรายงานทางการเงินระหว่างกาลเป็นส่วนหนึ่งของวงจงบการเงิน มีข้อมูลที่มีคุณภาพสูง มีความโปร่งใสสำหรับผู้ใช้งบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ จึงเป็นจุดเริ่มต้นที่เหมาะสมสำหรับการบัญชีภายใต้ IFRS และสามารถจัดทำได้ด้วยต้นทุนที่ไม่เกินกว่าประโยชน์ที่ผู้ใช้ได้รับ

ปัจจุบันคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้จัดทำและปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) มาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRIC) และการตีความมาตรฐานการบัญชี (SIC) ตาม IFRS Bound Volume 2012 (Blue Book) ซึ่งฉบับปรับปรุงนี้มีผลบังคับใช้กับงบการเงิน ที่มีรอบระยะเวลารายงานเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป ดังรายละเอียดต่อไปนี้

มาตรฐานที่จัดทำและปรับปรุงใหม่	จำนวน(ฉบับ)
1. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 4 ฉบับ และจัดทำใหม่ 1 ฉบับ)	5
2. มาตรฐานการบัญชี	13
3. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	9
4. การตีความมาตรฐานการบัญชี	4

## ตารางที่ 2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงปี 2555

ลำดับ	เรื่อง	(ฉบับปรับปรุง)	วันที่ปฏิบัติ
<b>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFAS)</b>			
1	TFRS2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	2555	1-ม.ค.-57
2	TFRS3 การรวมธุรกิจ	2555	1-ม.ค.-57
3	TFRS4 สัญญาประกันภัย (จัดทำใหม่)	2555	1-ม.ค.-57
4	TFRS5 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก	2555	1-ม.ค.-57
5	TFRS8 ส่วนงานดำเนินงาน	2555	1-ม.ค.-57
<b>มาตรฐานการบัญชี (TAS)</b>			
6	TAS1 การนำเสนองบการเงิน	2555	1-ม.ค.-57
7	TAS7 งบกระแสเงินสด	2555	1-ม.ค.-57
8	TAS12 ภาษีเงินได้	2555	1-ม.ค.-57
9	TAS17 สัญญาเช่า	2555	1-ม.ค.-57

ตารางที่ 2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงปี 2555 (ต่อ)

ลำดับ	เรื่อง	(ฉบับปรับปรุง)	วันที่ปฏิบัติ
<b>มาตรฐานการบัญชี (TAS)</b>			
10	TAS18 รายได้	2555	1-ม.ค.-57
11	TAS19 ผลประโยชน์ของพนักงาน	2555	1-ม.ค.-57
12	TAS21 ผบกระทบจากการเปลี่ยนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	2555	1-ม.ค.-57
13	TAS24 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง	2555	1-ม.ค.-57
14	TAS28 เงินลงทุนในบริษัทร่วม	2555	1-ม.ค.-57
15	TAS31 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า	2555	1-ม.ค.-57
16	TAS34 งบการเงินระหว่างกาล	2555	1-ม.ค.-57
17	TAS36 การด้อยค่าของสินทรัพย์	2555	1-ม.ค.-57
18	TAS38 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	2555	1-ม.ค.-57
ลำดับ	เรื่อง		วันที่ปฏิบัติ
<b>การตีความมาตรฐานรายงานทางการเงิน (TFRIC)</b>			
1	TFRIC1 การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะและหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน		1-ม.ค.-57
2	TFRIC4 การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่		1-ม.ค.-57
3	TFRIC5 สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม		1-ม.ค.-57
4	TFRIC7 การปรับปรุงย้อนหลังภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่องการรายงานทางการเงินในเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง		1-ม.ค.-57
5	TFRIC10 งบการเงินระหว่างกาลและการด้อยค่า		1-ม.ค.-57
6	TFRIC12 ข้อตกลงสัมปทานบริการ		1-ม.ค.-57
7	TFRIC13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า		1-ม.ค.-57
8	TFRIC17 การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ		1-ม.ค.-57
9	TFRIC18 การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า		1-ม.ค.-57
<b>การตีความมาตรฐานการบัญชี (SIC)</b>			
10	SIC-15 สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจให้แก่ผู้เช่า		1-ม.ค.-57
11	SIC-27 การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่เพิ่มขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย		1-ม.ค.-57
12	SIC-29 การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ		1-ม.ค.-57
13	SIC-32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน-ต้นทุนเว็บไซต์		1-ม.ค.-57

ที่มา : สภาวิชาชีพบัญชีฯ, <http://www.fap.or.th> (2557, ออนไลน์)



## 2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS) ปรับปรุงปี 2555

มีรายละเอียดดังนี้

### 2.2.1 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TAS 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการนำเสนองบการเงิน

วัตถุประสงค์หลักของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน คือ เพื่อรวบรวมข้อมูลในงบการเงินด้วยเกณฑ์ที่มีลักษณะร่วมกัน โดยคณะกรรมการพิจารณาว่าจะเป็นประโยชน์กว่าที่จะแยกแยะการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ (สินทรัพย์สุทธิ) ของกิจการในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ ออกจากการเปลี่ยนแปลงอื่นในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ ดังนั้น คณะกรรมการจึงกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของทั้งหมดต้องแสดงอยู่ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของแยกต่างหาก จากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ

เพื่อให้การรายงานทางการเงินสามารถเปรียบเทียบกับงวดอื่นหรือบริษัทอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมได้ โดยการเปลี่ยนที่เกิดขึ้น คือ การแสดงงบกำไรขาดทุนในรูปแบบใหม่ ใช้ชื่อว่า “ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of Comprehensive Income) ประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนเดิม และรายการที่เคยรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยตรง”

องค์ประกอบงบการเงินและข้อกำหนดที่สำคัญ

งบการเงินบอกให้ทราบถึงชื่อกิจการ รูปแบบการจัดทำงบการเงิน งบเฉพาะหรืองบรวมระยะเวลา สกิลเงินของการจัดทำ และข้อมูลเปรียบเทียบเป็นต้น

องค์ประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์ ประกอบด้วย

1. งบแสดงฐานะการเงิน
2. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หมายถึง การแสดงรายการรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามงบกำไรขาดทุนเดิม และแสดงรายการที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยตรงเพิ่ม เช่น การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เป็นต้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงกำไรขาดทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในงวดนั้น ๆ โดยเลือกแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้ 2 รูปแบบคือ

2.1 แสดงเป็น 1 งบประกอบไปด้วย งบกำไรขาดทุนและต่อท้ายด้วยรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

2.2 แสดงเป็น 2 งบ คือ งบกำไรขาดทุน และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

3. งบแสดงส่วนเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

4. งบกระแสเงินสด

5. หมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงการสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ สินทรัพย์ และหนี้สินแสดงเป็นประเภทหมุนเวียน และไม่หมุนเวียนหรือตามสภาพคล่อง โดยรายการที่เป็นประเภทหมุนเวียน อาจเป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนของธุรกิจหรือเกิดขึ้นภายใน 12 เดือน เป็นต้น ทั้งนี้การจัดประเภทรายการดังกล่าวขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของรายการ ณ วันที่รายงานในงบการเงิน ซึ่งไม่ได้ขึ้นกับผลของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น

การแสดงรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้ 2 รูปแบบดังนี้

การแสดงค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ (By Function)			การแสดงค่าใช้จ่ายตามลักษณะ (By Nature)		
ตัวอย่างเช่น	25x6	25x5	ตัวอย่างเช่น	25x6	25x5
ต้นทุนขาย	xx	xx	ค่าซื้อวัตถุดิบ	xx	xx
ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	xx	ค่าเสื่อมราคา	xx	xx
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	xx	xx	ค่าขนส่ง	xx	xx
ดอกเบี้ยจ่าย	xx	xx	ค่าใช้จ่ายพนักงาน	xx	xx

ภาพที่ 2.3 การแสดงรายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ที่มา : <http://www.set.or.th> (2557, ออนไลน์)

ตารางที่ 2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 1

	ก่อน 1 ม.ค. 2554	หลัง 1 ม.ค. 2554
เปลี่ยนชื่อบและรายการบัญชี	งบดุล (Balance Sheet)	งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of Financial Position)
	งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement)	งบกระแสเงินสด (Statement of Cash Flows)
	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority Interest)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-Controlling Interest)
	วันที่ในงบดุล	วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
	งบกำไรขาดทุน	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ/งบเฉพาะกำไรขาดทุน

ตารางที่ 2.2 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 1 (ต่อ)

	ก่อน 1 ม.ค. 2555	หลัง 1 ม.ค. 2555
เปลี่ยนชื่อภาษาไทย	เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิที่จะขาย (Puttable Financial Instrument)	เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิขายคืน (Puttable Financial Instrument)
	ผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ (Owners in their capacity as Owners)	ผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ (Owners in their capacity as Owners)

หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS 1

การแสดงผลแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>เมื่อนำนโยบายทางการเงินบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลังหรือการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ กิจการต้องแสดงผลแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ ณ วันที่               <ol style="list-style-type: none"> <li>สิ้นงวดปัจจุบัน</li> <li>สิ้นงวดก่อน (งวดเดียวกันกับต้นงวดของ ปัจจุบัน)</li> <li>ต้นงวดของงวดที่นำมาเปรียบเทียบล่าสุด</li> </ol> </li> </ul>
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	<ul style="list-style-type: none"> <li>กิจการต้องแสดงรายการทั้งหมดของรายได้ และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงวดในงบการเงิน ดังต่อไปนี้               <ol style="list-style-type: none"> <li>งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพียงงบการเงินเดียว หรือ</li> <li>งบที่แสดงองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุน (งบเฉพาะกำไรขาดทุน) และงบที่แสดงยอดต้นงวดที่ประกอบด้วยกำไรหรือขาดทุน และแสดงองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ</li> </ol> </li> </ul>

ที่มา : <http://www.deloitteforum.com>, Deloitte TFRS Insights, <http://www.set.or.th> (2557, ออนไลน์)  
และ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ <http://www.bunchikij.com> (2553, ออนไลน์)

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TAS 1 ปี 2555 เพิ่มเติมมีรายละเอียดดังนี้

1. ย่อหน้า 25 ในการจัดทำงบการเงิน ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ งบการเงินต้องจัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชีหรือหยุดประกอบหรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากชำระบัญชีหรือหยุดประกอบธุรกิจหากการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องทำให้เกิดความสงสัยอย่าง มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนดังกล่าวในกรณีที่งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่องกิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้น และเหตุผลที่ไม่อาจถือได้ว่ากิจการเป็นกิจการที่จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

2. ย่อหน้าที่ 26 ในการประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องกิจการฝ่ายบริหารต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตเกี่ยวกับอนาคตเป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระดับของการพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีในกรณีที่กิจการดำเนินงานที่มีกำไรในอดีตและมีความพร้อมที่จะหาแหล่งเงินทุนรองรับกิจการอาจสรุปได้ว่า ในหลักการดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินมีความเหมาะสมแล้วโดยที่ไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ในผลแตกต่างดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ ในอนาคตในทางกลับกันนั้นหากทางบัญชีคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่าทางภาษีก็ให้รับรู้ผลแตกต่างเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในรายงานฐานะการเงินเนื่องจากกิจการจะมีภาระภาษีที่ต้องจ่ายในอนาคตเท่ากับผลแตกต่างที่เกิดขึ้น (ที่มา : ธนาคารแห่งประเทศไทย) รายละเอียดในกรณีอื่นฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและจากการคาดการณ์ในอนาคตกำหนดการชำระคืนหนี้และแหล่งเงินทุนทดแทนที่เป็นไปได้ก่อนที่จะสามารถสรุปได้ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ในการนำเสนองบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

3. ย่อหน้าที่ 82.1 ได้มีการกำหนดการแสดงรายการส่วนของกำไรหรือขาดทุนหรือบเฉพาะกำไรขาดทุนที่ต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงินสำหรับงวด โดยในส่วนของรายได้ จะต้องมีรายการแสดงรายการผลกำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิกการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย แยกออกมาด้วย

4. สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีเพิ่มเติมข้อ 106k สำหรับแต่ละรายการของส่วนของผู้ถือหุ้นกิจการต้องแสดงการวิเคราะห์กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในแต่ละรายการไม่ว่าจะเป็นรายการในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Deloitte Forum, 3/2013)

### 2.2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TAS 7 (ปรับปรุง 2555) เรื่องงบกระแสเงินสด

ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดของกิจการมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความสามารถของกิจการ ในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และความ ต้องการใช้กระแสเงินสดของกิจการ ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จะต้องมีการ ประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดจังหวะเวลาและ ความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการ เปลี่ยนแปลงในอดีตของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ ผ่านทางงบกระแสเงินสดซึ่ง จำแนกกระแสเงินสดในระหว่างงวดเป็นเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรม จัดหาเงิน

#### ตารางที่ 2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 7

	เดิม	เปลี่ยนเป็น
ปรับปรุงก่อนปี 2555	งบกำไรขาดทุน	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
เปลี่ยนแปลงถ้อยคำ	งบดุล	งบแสดงฐานะการเงิน
	ส่วนงานตามสายธุรกิจและพื้นที่ทางภูมิศาสตร์	ส่วนงานที่เสนอรายงาน
<b>หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS 7</b>		
กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน		<ul style="list-style-type: none"><li>• เงินสดจ่ายเพื่อผลิต หรือเพื่อซื้อสินทรัพย์ซึ่งถือไว้เพื่อให้ผู้อื่นเช่า และต่อมาถือไว้เพื่อขาย ถือเป็นกระแสเงินสดจากการทำงาน เงินสดรับจากค่าเช่า และการขายสินทรัพย์ในเวลาต่อมา ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเช่นเดียวกัน</li></ul>
การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย		<ul style="list-style-type: none"><li>• กระแสเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย ที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุมไป เช่น การซื้อขายตราสารของบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ ในภายหลัง ซึ่งถือเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ จะต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน</li></ul>

ตารางที่ 2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 7 (ต่อ)

ปรับปรุงหลัง 1 ม.ค. 2555	การเปิดเผยข้อมูล
<p>ย่อหน้า 16 กิจกรรมการลงทุน</p>	<p>แสดงรายการที่จ่ายไป เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรต่างๆ ก่อให้เกิดรายได้ และกระเงินสดในอนาคตเฉพาะรายจ่าย ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะ การเงินเท่านั้น</p>
<p>ย่อหน้า 16.1</p>	<p>เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสินทรัพย์ ระยะยาวอื่น เงินสดที่จ่ายไปในการพัฒนาสินทรัพย์ และเงินสดที่จ่ายเกี่ยว กับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่กิจการสร้างขึ้นเอง</p>
<p>ย่อหน้า 16.2</p>	<p>เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและ สินทรัพย์ระยะยาวอื่น</p>
<p>ย่อหน้า 16.3</p>	<p>เงินสดที่จ่ายเพื่อได้มาซึ่ง ตราสารทุน หรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (นอกเหนือจากเงินสดที่จ่ายเพื่อได้มาซึ่ง ตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อซื้อขาย หรือเพื่อค้า)</p>
<p>ย่อหน้า 16.4</p>	<p>เงินสดรับจากการขายตราสารทุนหรือตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่า เงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อซื้อ ขายหรือเพื่อค้า</p>
<p>ย่อหน้า 16.5</p>	<p>เงินสดจ่ายล่วงหน้า และเงินให้กู้ยืมให้แก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงิน สดจ่ายล่วงหน้า และเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)</p>
<p>ย่อหน้า 16.6</p>	<p>เงินสดรับชำระคือจากเงินจ่ายล่วงหน้า และเงินให้กู้ยืมแก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงินสดจ่ายล่วงหน้า และเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)</p>
<p>ย่อหน้า 16.7</p>	<p>เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อสัญญาฟิวเจอร์ และสัญญาฟอว์วิด สัญญาให้สิทธิ เลือกและสัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยน ยกเว้นเมื่อสัญญา ดังกล่าวนั้น ถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า หรือเป็นการจ่ายที่จัดเป็น กิจกรรมจัดหาเงิน</p>
<p>ย่อหน้า 16.8</p>	<p>เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อสัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอว์วิด สัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยนยกเว้นเมื่อสัญญาดังกล่าวนั้นถือไว้เพื่อซื้อขายหรือ หรือเพื่อค้า หรือเป็นการรับที่จัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงินในกรณีที่สัญญานำ ไปใช้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงของรายการที่สามารถระบุได้กระแส</p>

## ตารางที่ 2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 7 (ต่อ)

ปรับปรุงหลัง 1 ม.ค. 2555	การเปิดเผยข้อมูล
ย่อหน้า 16.8	เงินสดที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวให้จัดประเภทในลักษณะเดียวกับกระแสเงินสดของรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง
ย่อหน้า 54	กระแสเงินสดที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ต้องบันทึกเป็นสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดกระแสเงินสด

ที่มา : <http://www.deloitteforum.com>, Deloitte. TFRS Insights, <http://www.set.or.th> (2557, ออนไลน์) และ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ <http://www.bunchikij.com> (2553, ออนไลน์)

### 2.2.3 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่องภาษีเงินได้

สภาวิชาชีพบัญชีประกาศเมื่อวันที่ 9 เมษายน 2553 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2556 และปรับปรุงอีกครั้งเมื่อปี 2555 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ประเด็นหลักของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคต

การทางบัญชีซึ่งผลแตกต่างที่เกิดขึ้นนี้แบ่งได้เป็น 2 ประเภท

ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ และ

ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการโดยได้กำหนดให้กิจการต้องบันทึกบัญชีเกี่ยวกับภาษีรอการตัดบัญชี (Deferred Tax) ซึ่งเป็นบัญชีที่ใช้ปรับปรุงส่วนแตกต่างที่เกิดจากความไม่สอดคล้องกันระหว่างหลักเกณฑ์ทางภาษีหลัก

หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน คือกิจการจะต้องคาดว่าตนจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือจะต้องจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้สินดังกล่าวจะมีผลทำให้กิจการชำระภาษีเพิ่มขึ้น (หรือลดลง) ในอนาคตเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่ยังไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีกิจการจะต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (หรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) โดยมีข้อยกเว้นบางประการ



มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีของรายการและเหตุการณ์อื่น ในลักษณะเดียวกันกับที่บันทึกรายการและเหตุการณ์อื่นนั้น ดังนั้นหากกิจการรับรู้รายการและเหตุการณ์อื่นในกำไรหรือขาดทุน กิจการก็จะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นในส่วนของเจ้าของโดยตรงเช่นกัน ในทำนองเดียวกัน การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดจากการรวมธุรกิจจะส่งผลต่อมูลค่าของค่าความนิยมหรือจำนวนกำไรที่รับรู้จากการต่อราคาซื้อธุรกิจ

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ การแสดงรายการภาษีเงินได้ในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้

#### ตารางที่ 2.4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 12

##### หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS 12

#### ภาษีเงินได้ TAS12

- ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ประกอบด้วยผลรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
- ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับงวดปัจจุบันและงวดที่ ผ่านมาที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องรับรู้เป็นหนี้สิน แต่หากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้ว ในงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมามากกว่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับงวดนั้น ๆ รับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์
- ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี
- ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี โดยรับรู้เท่ากับจำนวนที่เป็นไปได้ก่อนข้างแน่นว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้หักภาษีได้
- สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้จะรับรู้เท่าที่มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่นว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ ดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ได้



ตารางที่ 2.4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 12 (ต่อ)

เรื่อง	ผลกระทบ
ตัวเลขในงบการเงิน	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ความซับซ้อนและความยุ่งยากในการหาผลแตกต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน รวมถึงการจัดเก็บข้อมูลเพื่อใช้ในอนาคต</li> <li>● การรับรู้รายการทรัพย์สินและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและผลกระทบต่อภาษีในงบกำไรขาดทุน</li> <li>● การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน รวมทั้งการกระทบยอดของค่าใช้จ่ายทางภาษีและสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี</li> <li>● รายการที่ได้รับ / ไม่ได้รับ สิทธิพิเศษทางภาษีจากการได้รับการได้รับการส่งเสริมการลงทุน</li> </ul>
ภาษีอากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ต้องมีการวางแผนภาษีอากรเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี</li> </ul>
บุคลากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>● มาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้เป็นเรื่องซับซ้อน ดังนั้นบุคลากรในแผนกบัญชี ต้องมีความเข้าใจ เรื่องภาษีอากร และการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้</li> </ul>
ระบบสารสนเทศ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ระบบสารสนเทศของบริษัทควรที่จะมีความสามารถรองรับความแตกต่างในการแนวปฏิบัติด้านบัญชีการเงิน และบัญชีภาษีอากร ในการคำนวณและประมวลผลทั้งสองแนวปฏิบัติ</li> </ul>
<b>ผลแตกต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน</b>	
สินทรัพย์	หนี้สิน
กรณีที่ราคาตามบัญชี มากกว่า ฐานภาษี - ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี - สินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (DTL)	กรณีที่ราคาตามบัญชี น้อยกว่า ฐานภาษี - ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักเสียภาษี - สินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (DTA)
กรณีที่ราคาตามบัญชี น้อยกว่า ฐานภาษี - ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี - สินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (DTL)	กรณีที่ราคาตามบัญชี มากกว่า ฐานภาษี - ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี = หนี้สิน ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (DTL)

## ตารางที่ 2.4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 12 (ต่อ)

### ผลแตกต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

- การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการให้รับรู้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ ก่อนข้างหน้าที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอต่อการนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้ประโยชน์

- หากเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ต้องรับรู้เสมอ (ยกเว้นไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เมื่อเริ่มแรก)

ที่มา : <http://www.sepo.go.th> (2557, ออนไลน์) และ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ <http://www.bunchikij.com> (2553, ออนไลน์)

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TAS 12 ปี 2555 เพิ่มเติมมีรายละเอียดดังนี้

1. ผลแตกต่างถาวร (Permanent difference) คือ ผลแตกต่างที่ไม่ได้เกิดจากการรับรู้ในงวดที่แตกต่างกันระหว่างหลักเกณฑ์ทางภาษี กับหลักการทางบัญชี เช่น รายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร เป็นรายการที่ทางบัญชีต้องมีการบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายจ่ายขึ้น แต่ทางภาษีมิให้นำรายการดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายก่อนการคำนวณภาษีเงินได้ เป็นต้น ซึ่งผลแตกต่างในทำนองนี้ จะไม่มีการรับรู้เป็น “สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี” ในรายงานฐานะการเงินเนื่องจาก ไม่สามารถนำผลแตกต่าง ดังกล่าวนำผลแตกต่างดังกล่าวกลับมาใช้ประโยชน์ในอนาคต

2. ผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary difference) คือ ผลแตกต่างที่เกิดจากการรับรู้ในงวดที่แตกต่างกันระหว่างหลักเกณฑ์ทางภาษีกับหลักการทางบัญชี เช่น การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร ในอัตราที่แตกต่างกัน เป็นต้น หากทางบัญชีคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราที่สูงกว่าทางภาษีก็ให้รับรู้ผลแตกต่างเป็น สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในรายงานฐานะการเงิน เนื่องจากกิจการสามารถสามารถนำผลแตกต่างดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ในอนาคต ในทางกลับกันนั้นหากทางบัญชีคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่าทางภาษีก็ให้รับรู้ผลแตกต่างเป็น “หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี” ในรายงานฐานะการเงิน เนื่องจากกิจการจะมีภาระภาษีที่ต้องจ่ายในอนาคตเท่ากับผลแตกต่างที่เกิดขึ้น (ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2553)

### 2.2.4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS17 (ปรับปรุง 2555) เรื่องสัญญาเช่า

วัตถุประสงค์การปรับปรุงมีจำกัดเพียงเพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องการจัดประเภทการเช่าที่ดินและอาคาร และการจัดทางเลือกในการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายทางตรงในการได้มาซึ่ง สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

การปรับปรุงนี้มิได้พิจารณาถึงหลักการพื้นฐานการบัญชี ในเรื่องสัญญาเช่าในมาตรฐานฉบับที่ 17 ดังนั้น จึงยังมีได้ดำเนินการตีความมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ในเรื่อง สัญญาเช่ามารวมในมาตรฐานฉบับนี้

สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกัน เพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด

ความแตกต่างที่สำคัญของสัญญาเช่า คือ

1. ต้องพิจารณาที่สาระสำคัญของสัญญามากกว่ารูปแบบของสัญญา
2. การแบ่งประเภทสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17

แบ่งออกเป็น 2 แบ่งออกเป็น 2 ประเภทได้แก่

1. สัญญาเช่าทางการเงิน หมายถึง สัญญาเช่าที่เกิดจากการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่พึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่สัญญาเช่าทางการเงิน รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่าระหว่างมูลค่าปัจจุบันคิดลดของหนี้สิน ตามสัญญาเช่าทางการเงิน และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

2. สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มีไม่ใช่สัญญาเช่าการเงิน หรือหากสัญญาเช่าไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือ ผลตอบแทนทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

สัญญาเช่าดำเนินงาน รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย โดยตัดจ่ายเงินจ่ายล่วงหน้าตามสัญญาเช่าตลอดอายุสัญญาเช่า และสินทรัพย์ที่เช่าที่มีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งผู้เช่าเพียงผู้เดียว สามารถใช้สินทรัพย์นั้นได้โดยไม่ต้องตัดแปลงส่วนที่เป็นสาระสำคัญการเช่าที่ดินพร้อมอาคาร ต้องวิเคราะห์แยกส่วนจากกัน

ที่ดิน ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (นอกจากเมื่อสิ้นสุดสัญญาที่มีการโอนสิทธิการครอบครอง)

อาคาร ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 และวิเคราะห์ว่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการแก้ไขปรับปรุงจากฉบับปรับปรุงปี 2552 โดยยกเลิกย่อหน้าที่ 14 และ 15 และเพิ่มย่อหน้าที่ 15ก และ 68ก มีรายละเอียดดังนี้

1. ย่อหน้า 15ก ในกรณีที่สัญญาเช่ารวมส่วนประกอบทั้งที่ดินและอาคาร กิจการประเมินการจัดประเภทของรายการเป็นสัญญาเช่าการเงิน หรือสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละรายการแยกจากกันตาม

ที่กำหนดในย่อ 7 ถึง 13 ในการพิจารณาว่าส่วนของที่ดินเป็นสัญญาเช่าทางการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานข้อพิจารณาที่สำคัญ คือโดยปกติที่ดินมีอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด

2. ย่อหน้า 68ก กิจการต้องประเมินการจัดประเภทส่วนประกอบที่ดินของสัญญาเช่าซึ่งยังไม่หมดอายุ ณ วันที่มีการแก้ไขตามที่กล่าวในย่อหน้า 69ก มาปฏิบัติ โดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญา กิจการต้องรับรู้สัญญาเช่าที่มีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าทางการเงินโดยใช้วิธีปรับย้อนหลังตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการเปลี่ยนแปลงประมาณการ และข้อผิดพลาดอย่างไรก็ดีหากกิจการไม่มีข้อมูลที่จำเป็นในการปรับย้อนหลังให้ปฏิบัติดังนี้

68ก.1 นำข้อกำหนดการปรับปรุงมาปฏิบัติสำหรับสัญญาเช่าดังกล่าวโดยใช้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่มีการแก้ไข และ

68ข.2 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ดินซึ่งมีการจัดประเภทใหม่เป็นสัญญาเช่าทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ผลแตกต่างมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นให้รับรู้ในกำไรสะสม (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2557)

**ตารางที่ 2.5** สาระสำคัญของสัญญาเช่าแต่ละประเภท

สัญญาเช่าทางการเงิน	สัญญาเช่าดำเนินงาน
ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์	ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจไม่ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์
โอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา	ความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ไม่โอน ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา
มีความเป็นไปได้สูงว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิ์ของผู้เช่าในการเลือกซื้อสินทรัพย์ ณ วันสิ้นสุดสัญญา	ผู้เช่าไม่มีสิทธิ์ ในการเลือกซื้อสินทรัพย์ หรือมีความเป็นไปได้สูงว่า ผู้เช่าจะ ไม่ใช้สิทธิ์ ในการเลือกซื้อสินทรัพย์
ณ วันทำสัญญา มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย มีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ให้เช่า	ณ วันทำสัญญา มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย มีจำนวนแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ให้เช่า
สินทรัพย์ที่เช่า มีลักษณะเฉพาะ จนกระทั่งผู้เช่าเพียงผู้เดียวสามารถใช้สินทรัพย์นั้น ได้โดยไม่ต้องดัดแปลงส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	สินทรัพย์ที่เช่า ไม่มีลักษณะเฉพาะ จนกระทั่งผู้เช่าเพียงผู้เดียวสามารถใช้สินทรัพย์นั้นได้

ที่มา : PricewaterhouseCoopers, <http://www.sepo.go.th>, <http://www.fap.or.th> (2553, ออนไลน์)

## ตารางที่ 2.6 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 17

เรื่อง	ผลกระทบ
ตัวเลขในงบการเงิน	<ul style="list-style-type: none"> <li>การจัดประเภทของสัญญาเช่าต้องใช้วิจารณญาณเช่า ซึ่งการจัดประเภทสัญญาเช่าส่งที่ต่างกัน ส่งผลกระทบต่อตัวเลขในบัญชีที่ต่างกัน</li> </ul>
ภาษีอากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าทางการเงินต้องบวกกลับทางภาษี สำหรับส่วนต่างระหว่างค่าเสื่อมราคา กับค่างวดตามสัญญาเช่าทางการเงิน</li> </ul>
บุคลากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>พนักงานทั้งใน และนอกแผนกบัญชีควรที่จะมีความเข้าใจ ในผลกระทบของ IFRS เช่นแผนกกฎหมาย หรือแผนกวิศวกร เพื่อให้ผลของสัญญาเช่าต้องบการเงินเป็นไปตามวัตถุประสงค์</li> </ul>
ระบบสารสนเทศ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ระบบสารสนเทศของบริษัท ควรที่จะมีความสามารถรองรับความแตกต่างในการปฏิบัติด้านบัญชีการเงิน และบัญชีภาษีอากร ในการคำนวณ ฯ และประมวลผลทั้งสองแนวปฏิบัติ</li> </ul>
ธุรกิจ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงิน (สัญญาเช่าการเงินมีผลต่องบแสดงฐานะการเงิน ส่งผลต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA)</li> </ul>

ที่มา : PricewaterhouseCoopers, <http://www.sepo.go.th> (2553, ออนไลน์)

### 2.2.5 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่องรายได้

แม้บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้คำนิยามไว้ว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสรับหรือการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินซึ่งส่งผลให้ส่วนของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ รายได้ตามคำนิยาม รวมถึง รายได้ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการและผลกำไร รายได้มีชื่อเรียกต่าง ๆ กัน เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ ฯลฯ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์บางประเภทประเด็นหลักการบัญชีสำหรับรายได้ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายการเป็นรายได้

แม้บทการบัญชีกำหนดว่ารายได้ต้องรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าสู่กิจการ และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการดังกล่าว ได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์ การรับรู้รายได้และให้แนวทางในการปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์

สำหรับกรณีของตัวแทน กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งก่อนได้รวมจำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทน ตัวการซึ่งจำนวนดังกล่าวไม่ได้ทำให้ส่วนของเจ้าของของตัวแทนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้น จำนวนที่เรียกเก็บแทนตัวการจึงไม่ถือเป็นรายได้ เฉพาะจำนวนค่านายหน้า

การพิจารณาว่ากิจการดำเนินงานในฐานะของตัวการหรือตัวแทน

**กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ** เมื่อกิจการได้รับความเสี่ยง และผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ

ข้อบ่งชี้ของการดำเนินงานในฐานะ ตัวการ ได้แก่

1. ผู้รับผิดชอบเบื้องต้นต่อการจัดหาสินค้าหรือบริการ
2. ได้รับความเสี่ยงเกี่ยวกับตัวสินค้าทั้งก่อนและหลังคำสั่งซื้อระหว่างการขนส่ง หรือในการรับสินค้าคืน
3. มีอิสระในการกำหนดราคาไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
4. ได้รับความเสี่ยงด้านสินเชื่อ ของลูกค้าในจำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระ

**กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน** เมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยง และผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ

ข้อบ่งชี้ของการดำเนินงานในฐานะตัวแทน ได้แก่

1. รายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ
2. รายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า เป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 โดยปรับปรุงถ้อยคำในย่อหน้า 8 มีรายละเอียดดังนี้

รายได้ หมายถึงเฉพาะแต่กระแสของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับ หรือพึงรับเพื่อตนเองเท่านั้น ดังนั้นจำนวนเงินที่กิจการเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย ภาษีสินค้าและบริการ และภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับและไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนดังกล่าวจึงไม่รวมเป็นรายได้ ในทำนองเดียวกันสำหรับกรณีของตัวแทน



กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งก่อนได้ รวมจำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการซึ่งจำนวนดังกล่าวไม่ได้ทำให้ส่วนของเจ้าของของตัวแทนเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้นจำนวนที่เรียกเก็บแทนตัวการจึงไม่ถือเป็นรายได้เฉพาะขึ้นแต่อย่างใด ดังนั้นจำนวนที่เรียกเก็บแทนตัวการจึงไม่ถือเป็นรายได้เฉพาะจำนวนค่านายหน้าเท่านั้นที่ถือเป็นรายได้ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2554)

## ตารางที่ 2.7 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 18

	เดิม	เปลี่ยนเป็น
TAS18	วันที่ในงบดุล	วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
	ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้อง	ต้นทุนของการทำรายการที่เกี่ยวข้อง
		กำยาน
ย่อหน้า 8	กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติ ของกิจการเมื่อกระแสนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ	

ที่มา : <http://www.fap.or.th>, <http://www.deloitteforum.com> (2557, ออนไลน์)

### 2.2.6 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน

มาตรฐานฉบับใหม่นี้ไม่เคยถือปฏิบัติในประเทศไทยมาก่อน สภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์ ประกาศให้มีผลบังคับใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทยเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2554 เพื่อพัฒนามาตรฐานบัญชีของไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards หรือ IFRS) เพื่อให้รายงานทางการเงินเป็นมาตรฐานเดียวกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board หรือ IASB) เป็นผู้แก้ไขมาตรฐานฉบับนี้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของผลประโยชน์พนักงาน มาตรฐานการกำหนดให้กิจการต้องรับรู้

1. หนี้สินเมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์พนักงานที่บริษัทจะจ่ายในอนาคต

2. ค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากการให้บริการของพนักงานเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงาน

มาตรฐานฉบับนี้กำหนดใช้ถือปฏิบัติกับนายจ้างสำหรับวิธีการบัญชี สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด เว้นแต่ผลประโยชน์ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ มีรายละเอียดดังนี้

1. ผลประโยชน์ของพนักงานตามมาตรฐานฉบับนี้ รวมถึง

1.1 ผลประโยชน์ที่ให้แก่ภายใต้โครงการหรือข้อตกลงอื่นที่เป็นทางการระหว่างกิจการกับพนักงานแต่ละคน กลุ่มพนักงาน หรือตัวแทนของพนักงาน หรือกลุ่มพนักงาน

1.2 ผลประโยชน์ที่ให้แก่ภายใต้ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือผ่านทางข้อตกลงของกลุ่มอุตสาหกรรมซึ่งกำหนดให้กิจการจ่ายสมทบเข้าโครงการระดับประเทศ โครงการระดับภาครัฐ โครงการอื่นของกลุ่มอุตสาหกรรมหรือโครงการของกลุ่มนายจ้าง หรือ

1.3 ผลประโยชน์ที่เกิดจากการปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการ ซึ่งก่อภาระผูกพันจากการอนุমান การปฏิบัติอย่างไม่เป็นทางการซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุমানเมื่อกิจการไม่มีทางเลือกที่เป็นจริงได้ทำให้อำนาจจ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน ตัวอย่างของภาระผูกพันจากการอนุমানได้แก่ การเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติที่ไม่เป็นทางการของกิจการที่จะทำให้เกิดความเสียหายที่ไม่สามารถยอมรับได้ต่อความสัมพันธ์ที่มีต่อพนักงาน

2. ผลประโยชน์ของพนักงาน รวมถึง

2.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุนประกันสังคม เงินที่จ่ายสำหรับการลาหยุดพักผ่อนประจำปี และการลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน) และผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่จ่ายให้แก่พนักงานปัจจุบัน (เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ค่าพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน)

2.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์เมื่อออกจากงานประกันชีวิตหลังออกจากงาน และค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน

2.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานประกอบด้วยผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลา ผลประโยชน์ที่จ่ายสำหรับการหยุดทำงานผลประโยชน์จากการทำงานครบ 50 ปี หรือผลประโยชน์อื่นที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทุพพลภาพเป็นระยะ เวลานาน รวมถึงส่วนแบ่งกำไร โบนัส และผลตอบแทนที่จะจ่ายในภายหน้าหากมีการจ่ายภายหลัง 12 เดือนหรือมากกว่านับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน



2.4 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง เนื่องจากผลประโยชน์พนักงานแต่ละกรณีตามข้อ 2.1 ถึง 2.4 มีลักษณะแตกต่างกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้การปฏิบัติแต่ละกรณีแยกออกจากกัน

2.5 ผลประโยชน์พนักงานให้รวมถึงผลประโยชน์ที่จ่ายให้พนักงานหรือ ผู้ที่พนักงานให้การอุปการะและอาจจ่ายชำระเป็นเงิน (หรือเป็นการให้สินค้าหรือบริการ) โดยตรงให้แก่พนักงาน คู่สมรส บุตรหรือผู้อื่นที่พนักงานให้การอุปการะหรือจ่ายให้บุคคลอื่น เช่น บริษัทประกันภัย

2.6 พนักงานอาจให้บริการแก่กิจการในลักษณะเต็มเวลา ไม่เต็มเวลา ถาวรไม่เป็นทางการหรือชั่วคราวภายใต้วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ พนักงานให้รวมถึงกรรมการ บริษัทและบุคลากรระดับบริหารอื่นด้วยและสภาพวิชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อีกครั้งปี 2555 จากปี 2552

## ตารางที่ 2.8 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 19

### หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS19

ผลประโยชน์พนักงาน TAS19

- ต้องรับรู้หนี้สิน เมื่อพนักงานได้ให้บริการเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์พนักงานที่บริษัทจะจ่ายในอนาคต และค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากการให้บริการของพนักงานเป็นการแลกเปลี่ยนกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- หากในช่วงการเปลี่ยนแปลงมากกว่าหนึ่งที่จะรับรู้ ณ วันที่เดียวกัน ตามนโยบายการบัญชีเดิมของกิจการ หรือในกรณีที่กิจการยังไม่เคยรับรู้หนี้สินดังกล่าวมาก่อน กิจการสามารถรับรู้ส่วนเพิ่มของหนี้สินตาม TAS19 โดยเลือกปฏิบัติได้ดังนี้
  1. รับรู้โดยทันทีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
  2. รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี นับจากวันที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ
  3. รับรู้โดยปรับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554
  4. รับรู้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง

**ตารางที่ 2.8 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 19 (ต่อ)**

เรื่อง	ผลกระทบ
ตัวเลขในงบการเงิน	<ul style="list-style-type: none"> <li>เป็นการบันทึกค่าใช้จ่ายและหนี้สินที่ไม่เคยบันทึกมาก่อนในงบการเงิน</li> </ul>
ภาษีอากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>ปัจจุบันสำรองค่าใช้จ่ายสำหรับผลประโยชน์พนักงาน ไม่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี</li> </ul>
บุคลากร	<ul style="list-style-type: none"> <li>การฝึกอบรมพนักงานบัญชี และทรัพยากรบุคคลเพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการ และผลกระทบของการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้</li> </ul>
ระบบสารสนเทศ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ระบบสารสนเทศต้องสามารถดึงข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานเพื่อใช้ประกอบการตั้งสมมติฐานในการคำนวณประมาณการ เช่น สถิติการลาออกของพนักงาน อัตราขึ้นเงินเดือน</li> </ul>
ธุรกิจ	<ul style="list-style-type: none"> <li>ต้องพิจารณารูปแบบของผลประโยชน์พนักงาน เพื่อการบริหารผลกระทบทางตัวเลขในงบการเงิน</li> <li>ต้องใช้วิจารณญาณในการแบ่งประเภท และคำนวณภาระของผลประโยชน์พนักงานทุกรูปแบบ</li> </ul>

ที่มา : <http://www.deloitteforum.com>, Deloitte. TFRS Insights (2557, ออนไลน์)

**2.2.7 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS21 (ปรับปรุง 2555) เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) เรื่องผลกระทบการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) และโดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมตราสารอนุพันธ์ทางการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เนื้อหาของการบัญชีที่เกี่ยวกับการป้องกัน

ความเสี่ยงได้ย้ายไปไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ดังกล่าวด้วยเช่นกัน เกี่ยวกับรายการแปลงค่ารายค้า และงบการเงิน หรือ Functional currency เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงสกุลเงินของสภาพแวดล้อมทาง เศรษฐกิจหลักที่กิจการดำเนินงาน

ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ TAS21 กำหนดให้กิจการระบุสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional currency) และวันที่รายการ บัญชี นำเสนองบการเงิน รวมถึงวัตถุประสงค์การดำเนินงานในสกุลเงินหลักที่ใช้การดำเนินงานนั้น (อาจไม่ใช่ เงินบาท) โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดให้ใช้ TAS21 ในปี 2556 อย่างไรก็ตามในปี 2554 มีบริษัทจดทะเบียนบางแห่งที่มีความชัดเจนในการระบุสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินเหรียญ สหรัฐอเมริกาเลือกนำ TAS 21 มาใช้ก่อน เนื่องจากทำให้ผลการดำเนินงานสะท้อนเนื้อหาที่แท้จริง มากขึ้น อีกทั้งสินทรัพย์และหนี้สินส่วนใหญ่ของกิจการอยู่ในสกุลเงินเหรียญสหรัฐอเมริกา จึงเสมือน การป้องกันความเสี่ยงโดยธรรมชาติ (Natural hedge) อยู่แล้ว (ซึ่งแตกต่างจากเดิมที่บันทึกรายการด้วย สกุลเงินบาท และทำให้มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็น จำนวนมาก)

นอกจากนี้ กิจการสามารถเลือกการนำงบการเงินตามสกุลเงินใดสกุลหนึ่งก็ได้ ซึ่งเรียกสกุล เงินดังกล่าวว่า “สกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงิน (Presentation currency)” ทั้งนี้สกุลเงิน ดังกล่าว อาจจะเหมือนหรือต่างจาก Functional currency ได้ด้วย เช่น กิจการอาจเลือกสกุลเงินบาท เป็น Presentation currency สำหรับการนำเสนองบการเงินเพื่อนำส่งต่อหน่วยงานทางการเงินในประเทศ ไทย เป็นต้น

การรับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรก ใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ การรับรู้และวัด มูลค่า ณ วันสิ้นรอบ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 โดยปรับปรุงย่อหน้า 27 60ก 60ข และเพิ่มย่อหน้า 60ง มีรายละเอียดดังนี้

1. ย่อหน้า 27 การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ 3.1 และ 5 ของมาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการและการวัดมูลค่าเครื่องมือทาง การเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้สำหรับการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตรา ต่างประเทศ โดยได้กำหนดให้กิจการบันทึกผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน แตกต่างจากแนวทางการปฏิบัติ สำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยกตัวอย่าง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินกำหนดให้รับรู้ผลต่างของอัตรา แลกเปลี่ยนของรายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเข้าเงื่อนไขเกณฑ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในกระแส

เงินสดที่มีประสิทธิภาพไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ๆ ตั้งแต่เริ่มต้น

2. ย่อหน้า 60ก ไม่เกี่ยวข้อง

3. ย่อหน้า 60ข มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 48ก ถึง 48ง และปรับปรุงย่อหน้าที่ 49 กิจการจะต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงโดยวิธีการเปลี่ยนทันทีสำหรับงบการเงินรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงก่อนวันที่ดังกล่าวกิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงสำหรับงบการเงินงวดที่นำมาใช้ก่อนหน้านั้นด้วย

4. ย่อหน้า 60ง ย่อหน้าที่ 60ข ได้มีการปรับปรุงโดยกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไปและสามารถถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้

## ตารางที่ 2.9 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 21

	เดิม	เปลี่ยนเป็น
TAS21	กิจการสามารถเลือกบันทึกบัญชี และนำเสนอเสนองบการเงินตามสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง ซึ่งเรียกสกุลเงินดังกล่าวว่า "สกุลเงินที่ใช้รายงาน (Reporting currency)" เช่น กิจการดำเนินงานในประเทศไทย และต้องนำเสนอเสนองบการเงินต่อหน่วยงานทางการเป็นสกุลเงินบาท ดังนั้นจึงกำหนด Reporting currency เป็นสกุลเงินบาทบาทสำหรับการบันทึกบัญชี และการนำเสนอเสนองบการเงิน เป็นต้น	กิจการต้องบันทึกตามสกุลเงินที่ใช้ในการสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ในการดำเนินธุรกิจ ที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจ่ายที่สำคัญ ซึ่งเรียกสกุลเงินดังกล่าว "สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional currency)" เช่น กิจการซึ่งดำเนินงานอยู่ในประเทศไทยแต่มีรายการค้าส่วนใหญ่เป็นสกุลเงินหรือสหรัฐอเมริกากิจการ อาจกำหนดสกุลเงินเหรียญสหรัฐอเมริกา เป็น Functional currency สำหรับการบันทึกบัญชี เป็นต้น
	ปัจจัยหลัก	ปัจจัยรอง
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	<ul style="list-style-type: none"> <li>สกุลเงินที่มีผลต่อการกำหนดราคาขาย</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>สกุลเงินที่ได้จากการจัดหาเงิน เช่น การออกตราสารทุน และตราสารหนี้ เป็นต้น</li> </ul>
Functional currency	<ul style="list-style-type: none"> <li>สกุลเงินตามภาวะการแข่งขัน และกฎระเบียบที่เป็นตัวกำหนดราคาขาย</li> <li>สกุลเงินที่มีผลอย่างมากต่อต้นทุน เช่น ค่าแรงงาน วัสดุคิบบ และต้นทุนอื่นที่สำคัญ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>สกุลเงินที่ได้รับจากการดำเนินงานและมักจะเก็บเงินสกุลนั้นไว้</li> <li>สกุลเงินของหน่วยงานในต่างประเทศที่มีผลต่อกิจการ โดยรวม</li> </ul>

## ตารางที่ 2.9 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 21

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	
การรับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรก	<ul style="list-style-type: none"> <li>ใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ</li> </ul>
การรับรู้และวัดมูลค่า ณ วันสิ้นรอบบัญชีแต่ละงวด	<ul style="list-style-type: none"> <li>สำหรับรายการที่เป็นตัวเลขให้ใช้อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบบัญชีแต่ละงวด</li> <li>สำหรับรายการที่ไม่เป็นตัวเลขซึ่งบันทึกด้วยราคาทุนเดิมให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ</li> <li>สำหรับรายการที่ไม่เป็นตัวเลขซึ่งบันทึกด้วยราคายุติธรรมให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น</li> <li>ใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ</li> </ul>
การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	<ul style="list-style-type: none"> <li>รายการที่เป็นตัวเงิน ให้รับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินหรือการแปลงค่ารายการ ณ วันสิ้นรอบบัญชีแต่ละงวดเป็นกำไร หรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้นๆ ยกเว้นเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศ สำหรับงบการเงินรวมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น</li> </ul>
การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	<ul style="list-style-type: none"> <li>รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ให้รับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่า ณ วันสิ้นรอบบัญชีในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น</li> </ul>
การแปลงค่างบการเงินระหว่าง Presentation currency แตกต่างจาก Functional currency ดังนี้	
กรณีสกุลเงินที่ใช้ใน	<ul style="list-style-type: none"> <li>สินทรัพย์และหนี้สิน ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบบัญชีแต่ละงวด</li> </ul>
การนำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	<ul style="list-style-type: none"> <li>รายได้และค่าใช้จ่าย ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ทั้งนี้ในทางปฏิบัติ มักจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนเฉลี่ยสำหรับรอบบัญชีนั้น</li> <li>ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงินที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยใช้ชื่อ "ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน"</li> </ul>

ที่มา : <http://www.frupdate@SET.or.th> (2557, ออนไลน์)

### 2.2.8 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS24 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านตระหนัก ถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไร หรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการ

ยอดคงค้าง รวมทั้งภาระผู้พันกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ

1. การระบุลักษณะความสัมพันธ์ และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
2. การระบุยอดคงค้าง รวมทั้งภาระผูกพันของรายการระหว่างกิจการกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
3. การระบุสถานการณ์ที่ต้องเปิดเผยรายการตามข้อ 1 และ 2
4. การกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างกันเหล่านั้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนด ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้อง รายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงิน รวมเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้า หรือผู้ลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นำมาใช้กับงบการเงินแต่ละกิจการด้วย

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและยอดคงค้างของรายการกับกิจการในกลุ่มเดียวกันในงบการเงินของกิจการ รายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มกิจการจะถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ปรับปรุงแก้ไขจากปี 2552 มีรายละเอียดการปรับปรุงเพิ่มเติมในปี 2555 ดังนี้

1. ย่อหน้า 3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้อง รายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินรวมเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้าหรือผู้ลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นำมาใช้กับงบการเงินแต่ละกิจการด้วย

2. ย่อหน้า 9 “รัฐบาล” หมายถึง รัฐบาล ตัวแทนรัฐบาล และหน่วยงานที่คล้ายคลึงกัน ไม่ว่าจะเป็นท้องถิ่น ประเทศ หรือระหว่างประเทศกิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุม การควบคุมร่วม หรือภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของรัฐบาล ความหมายของคำว่า “ควบคุม” “ควบคุมร่วม” และ “มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ” กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า และฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม

3. ย่อหน้า 11 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ลักษณะดังต่อไปนี้ไม่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

11.1 กิจการสองกิจการมีเพียงกรรมการคนใดคนหนึ่งหรือผู้บริหารสำคัญคนใดคนหนึ่งร่วมกัน หรือ เนื่องจากสมาชิกคนหนึ่งของผู้บริหารสำคัญ ของกิจการหนึ่งมีอิทธิพลเหนืออีกกิจการหนึ่ง

11.2 ผู้ร่วมค้าสองรายเพียงแต่ทั้งสองควบคุมร่วมกันเหนือการร่วมค้า

11.3 กิจการเพียงแต่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกิจตามปกติกับกิจการ ดังต่อไปนี้ (แม้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ หรืออาจทำให้สามารถเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจของกิจการก็ตาม)

11.3.1 ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน

11.3.2 สหภาพการค้า

11.3.3 กิจการสาธารณูปโภค

11.3.4 ส่วนงานและตัวแทนของรัฐบาล ซึ่งไม่มีอำนาจควบคุม ควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือกิจการที่เสนอรายงาน

11.4 ลูกค้า ผู้ขาย เจ้าของสิทธิทางการค้า ผู้จัดจำหน่าย หรือตัวแทนโดยทั่วไป ที่กิจการมีรายการค้าด้วยในปริมาณที่มีนัยสำคัญ อันเป็นเพียงการพึ่งพา ต่อกันทางเศรษฐกิจ

4. ย่อหน้า 21 ตัวอย่างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กิจการต้องเปิดเผย

21.1 การซื้อหรือขายสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือไม่)

21.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น

21.3 การให้หรือรับบริการ

21.4 การมีสัญญาเช่าระยะยาวหรือให้เช่า

21.5 การโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา

21.6 รายการ โอนหรือรับโอนสิทธิที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาการให้หรือใช้สิทธิ

21.7 รายการ โอนหรือรับ โอนที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลงการจัดการทางการเงิน (รวมถึง การกู้ยืมและการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นที่ทำในรูปของเงินสดหรือในรูปแบบอื่น)

21.8 การค้ำประกันหรือการใช้หลักประกัน

21.9 การระงับพันในการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีที่มีเหตุการณ์ที่ระบุเกิดขึ้น หรือไม่เกิดขึ้นในอนาคตรวมถึงสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว (ไม่ว่าจะมีการรับรู้หรือไม่) และ

21.10 การชำระหนี้สินแทนกิจการ หรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

5. ย่อหน้า 25 กิจกรรมที่เสนอรายงานได้รับการยกเว้นจากข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้า 18 สำหรับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึงภาระผูกพันสำหรับรายการกับ

1. รัฐบาล ซึ่งมีอำนาจควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจกรรมที่เสนอรายงาน และ

2. กิจกรรมซึ่งเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากรัฐบาลเดียวกันมีอำนาจควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เหนือทั้งกิจกรรมที่เสนอรายงานและกิจการอื่นนั้น

6. ย่อหน้า 26 หากกิจกรรมที่เสนอรายงานใช้ช้อยกเว้นตามย่อหน้า 25 กิจกรรมต้องเปิดเผยรายการและยอดคงค้างที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวถึงในย่อหน้า 25 ดังนี้

26.1 ชื่อของรัฐบาล และลักษณะของความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เสนอรายงาน (ตัวอย่าง เช่น อำนาจควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญ)

26.2 ข้อมูลดังต่อไปนี้โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินของกิจการเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องที่มีต่องบการเงิน

1. ลักษณะของรายการและจำนวนเงินของแต่ละรายการที่มีนัยสำคัญ และ  
2. สำหรับรายการอื่นซึ่งโดยรวมมีนัยสำคัญ แต่แต่ละรายการไม่มีนัยสำคัญ ควรเปิดเผยข้อบ่งชี้เชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณถึงขอบเขตของรายการประเภทของรายการที่เปิดเผยให้รวมรายการตามย่อหน้า 21

7. ย่อหน้า 27 ในการใช้ดุลพินิจเพื่อกำหนดระดับของรายละเอียดที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของย่อหน้า

26.2 กิจกรรมที่เสนอรายงานต้องพิจารณาถึงความใกล้ชิดของความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันและปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องในการกำหนดระดับของสำคัญของรายการตัวอย่าง เช่น การพิจารณาถึง

27.1 ความสำคัญเมื่อพิจารณาถึงขนาด

27.2 รายการไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทางตลาด

27.3 อยู่นอกเหนือการดำเนินงานแบบปกติรายวัน เช่น การซื้อและขายธุรกิจ

27.4 ได้มีการเปิดเผยข้อมูลให้หน่วยงานกำกับดูแล

27.5 มีการรายงานให้ผู้บริหารระดับสูง

27.6 ต้องมีการอนุมัติโดยผู้ถือหุ้น



**ตารางที่ 2.10** การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 24

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากฉบับปรับปรุง 2555	
TAS24	<ul style="list-style-type: none"> <li>● คำนิยามของบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้กำหนดให้ง่ายและชัดเจนขึ้น               <ul style="list-style-type: none"> <li>1) <b>กิจการ</b> ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องของกิจการที่เสนอรายงาน</li> <li>2) <b>บุคคล</b> ที่เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของกิจการที่เสนอรายงาน</li> </ul> </li> <li>● การเปิดเผยรายการและยอดคงเหลือของกิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล</li> <li>● ยกเว้นการเปิดเผยข้อมูลบางส่วน</li> </ul>
คำนิยาม	
รัฐบาล	หมายถึง รัฐบาล ตัวแทนรัฐบาล และหน่วยงานที่คล้ายคลึงกัน (ท้องถิ่น ประเทศ หรือระหว่างประเทศ)
กิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล	หมายถึง กิจการที่รัฐบาลมีอำนาจควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญ
การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล	
กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ชื่อของรัฐบาล และลักษณะของความสัมพันธ์กับกิจการที่เสนอรายงาน เช่น อำนาจควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญ</li> <li>● ข้อมูลเพิ่มเติมโดยมีรายละเอียดเพียงพอที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินของกิจการเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องที่มีต่อการเงิน               <ul style="list-style-type: none"> <li>● ลักษณะของรายการและจำนวนเงินแต่ละ รายการที่สำคัญ</li> <li>● สำหรับรายการอื่นซึ่งโดยรวมมีนัยสำคัญ แต่แต่ละรายการไม่มีนัยสำคัญ ควรเปิดเผยลักษณะเชิงคุณภาพ หรือข้อบ่งชี้จนถึงขอบเขตของรายการ</li> </ul> </li> </ul>
รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลหากจำนวนโดยรวมมีนัยสำคัญ	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● การซื้อหรือขายสินค้า (ทั้งสินค้าระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป)</li> <li>● การซื้อหรือขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และทรัพย์สินอื่น</li> <li>● การให้หรือรับบริการ</li> <li>● สัญญาเช่า</li> <li>● การโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา</li> <li>● การโอนหรือรับโอนภายใต้ข้อตกลงอนุญาตให้ใช้สิทธิ</li> <li>● การโอนหรือรับโอนภายใต้ข้อตกลงทางการเงิน</li> <li>● การค้ำประกัน หรือการให้หลักประกัน</li> <li>● การจ่ายชำระหนี้แทนกิจการ หรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง</li> </ul>

## ตารางที่ 2.10 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 24 (ต่อ)

### รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลหากจำนวนโดยรวมมีนัยสำคัญ

- ยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึงข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว
- ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ
- กำหนดให้ชัดเจนว่า กิจการจะเปิดเผยว่ารายการกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือ กิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้

### ข้อยกเว้นการเปิดเผยบางส่วน - สาเหตุของการเปลี่ยนแปลง มีรายละเอียดดังนี้

ก่อนการปรับปรุง	<ul style="list-style-type: none"><li>● กำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดของรายการและยอดคงเหลือกับบุคคล และกิจการที่เกี่ยวข้องกัน</li></ul>
ประเด็นปัญหา	<ul style="list-style-type: none"><li>● มีความยุ่งยากเกิดขึ้นกับกิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล<ul style="list-style-type: none"><li>● การระบุดังบุคคล และกิจการที่เกี่ยวข้องกัน</li><li>● การหาจำนวนเงินที่ต้องเปิดเผย</li></ul></li></ul>
การปรับปรุง	<ul style="list-style-type: none"><li>● ยกเว้นการเปิดเผยบางส่วนของกิจการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล หมายถึง กิจการที่เสนอรายงานได้รับการ ยกเว้น จากข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการ และยอดคงค้างของรายการกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้อง รวมถึงภาระผูกพันของรายการกับ (TAS24.25)</li><li>● รัฐบาล ซึ่งมีอำนาจควบคุม หรือ ควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือกิจการที่เสนอรายงาน</li><li>● กิจการซึ่งเป็นกิจการที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากรัฐบาลเดียวกันมีอำนาจควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลที่มีนัยสำคัญเหนือทั้งกิจการที่เสนอรายงาน และกิจการอื่นนั้น</li></ul>

ที่มา : Deloitte Forum (3/2013), Deloitte. TFRS Insights, <http://www.deloitte.com> (2557, ออนไลน์)

## 2.2.9 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS28 (ปรับปรุง 2555) เรื่องเงินลงทุน ในบริษัทร่วม

การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท โดยไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) แต่อย่างใด และแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552 ) โดยย่อหน้า 41 ข และ 41จ เข้ามาเท่านั้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 มีรายละเอียดดังนี้

1. ย่อหน้า 18 ผู้ลงทุนต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วม และบริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าว นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้กำไรหรือขาดทุน

2. ย่อหน้า 19 เมื่อเงินลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและถูกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

3. ย่อหน้า 19ก. หากผู้ลงทุนสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับบริษัทร่วมนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทร่วมได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไปหากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุน เมื่อมีการขายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่

ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมเช่นกัน ตัวอย่าง เช่น หากบริษัทร่วมมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายและผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่ โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้นลดลงโดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นบริษัทร่วมอยู่ผู้ลงทุน ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ด ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

4. ย่อหน้า 41ข ย่อหน้า 18,19 และ 35 ได้ถูกปรับปรุง และย่อหน้าที่ 19ก ได้ถูกเพิ่มเข้ามาโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กิจการต้องนำการปรับปรุงตามย่อหน้า 35 ไปถือปฏิบัติโดยการปรับปรุงย้อนหลัง และนำการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 18, 19 และ 19ก ไปถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนวันที่เป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) มีผลบังคับใช้ หรือถ้ากิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ผลบังคับใช้ ให้กิจการนำการปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้น

5. ย่อหน้า 41จ ย่อหน้า 41ข ข้างต้นถูกปรับปรุงโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กิจการต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไปโดยอนุญาตให้สามารถนำไปถือปฏิบัติก่อนได้ ทั้งนี้หากกิจการนำการปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไป ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2557 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ด้วย

## ตารางที่ 2.11 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 28

หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS 28	
การวัดมูลค่าใหม่สำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือเมื่อมีการสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม	<ul style="list-style-type: none"> <li>กำหนดให้วัดมูลค่าใหม่ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน ในกำไรหรือขาดทุนตาม TAS39 (เมื่อมีการประกาศใช้)</li> </ul>
ขาดทุนจากการค้อยค่า	<ul style="list-style-type: none"> <li>ขาดทุนจากการค้อยค่าในเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนรับรู้ ต้องไม่ถูกปันส่วนให้สินทรัพย์ใดๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม รวมถึงค่าความนิยมด้วย</li> </ul>

ที่มา : Deloitte TFRS Insights, <http://www.deloitte.com> (2557, ออนไลน์)

## 2.2.10 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

### ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียร่วมค้า และการรายงานเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ร่วมค้า และงบการเงินของผู้ลงทุนในการร่วมค้า โดยไม่คำนึงถึงโครงสร้าง หรือรูปแบบการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ออกปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการควบคุมร่วมกันซึ่งถือโดย

1. กิจการร่วมลงทุน (Venture Capital Organization) หรือ
2. กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีส่วนของเงินลงทุน (Investment-Linked Insurance Fund)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. ย่อหน้าที่ 45 เมื่อผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วมในกิจการ โดยที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิม ไม่ได้กลายมาเป็นบริษัทย่อย หรือบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับตั้งแต่วันที่หมดอำนาจควบคุมร่วม เมื่อวันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทย่อย ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่องรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เมื่อวันกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทร่วมผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมในการสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในกิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิม ด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน

45.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และ

45.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม

2. ย่อหน้า 45ก เมื่อการลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และถูกบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

3. ย่อหน้า 45ข หากผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับกิจการนั้น ๆ เสมือนว่ากิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป ดังนั้น หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจัดประเภทใหม่ไป เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของไปในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่ควบคุมร่วมกันมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่ โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุนแต่ถ้าส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นกิจการควบคุมร่วมกันอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้จัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

### วันที่ปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

## ตารางที่ 2.12 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 31

คำนิยาม	
การร่วมค้า	หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามตกลงไว้ในสัญญา
การควบคุม	หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและ การดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น
วิธีส่วนได้เสีย	หมายถึง วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกในการร่วมการค้าด้วยราคาทุน และปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้าในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถ้าไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมค้ารวมถึงส่วนแบ่งในกำไร หรือขาดทุนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
ผู้ลงทุนในการร่วมค้า	หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้า และไม่มีอำนาจควบคุมร่วม
การควบคุมร่วม	หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์ จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม

### หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS 31

การวัดมูลค่าใหม่สำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือเมื่อมีการสูญเสียการควบคุมร่วมในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน	<ul style="list-style-type: none"> <li>กำหนดให้วัดมูลค่าใหม่ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน ในกำไรขาดทุนตาม TAS39 (เมื่อมีการประกาศใช้)</li> </ul>
---	---

ที่มา : Deloitte TFRS Insights, <http://www.deloitte.com> (2557, ออนไลน์)

**2.2.11 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ TAS34 (ปรับปรุง 2555) เรื่องงบการเงินระหว่างกาล**  
 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดเนื้อหาขั้นต่ำที่ต้องแสดงและเปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาล รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการรับรู้และวัดมูลค่ารายการที่นำเสนอในงบการเงินแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อสำหรับงวดระหว่างกาล งบการเงินระหว่างกาลที่เชื่อถือได้และทันต่อเวลา จะช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ซึ่งงบการเงินอื่นเข้าใจถึงความสามารถของกิจการการก่อให้เกิดกำไรและกระแสเงินสด รวมถึงเงื่อนไขและสภาพคล่องทางการเงินของกิจการ



มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีได้กำหนดว่ากิจการใดต้องเผยแพร่การเงินระหว่างกาลและมีได้กำหนดว่า กิจการต้องเผยแพร่การเงินระหว่างกาลบ่อยเพียงใด หรือต้องเผยแพร่ให้เสร็จภายในระยะเวลาเท่าใด หลังจากวันสิ้นงวดระหว่างกาล อย่างไรก็ตาม รัฐบาลหน่วยกำกับดูแลด้านหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และหน่วยงานกำกับดูแลด้านบัญชีอื่น มักจะกำหนดให้กิจการที่ออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเสนอขายต่อสาธารณชน ต้องจัดทำการเงินระหว่างกาลมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับกิจการที่ต้องเผยแพร่หรือเลือกที่จะเผยแพร่การเงินระหว่างกาลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์จัดทำการเงินระหว่างกาลที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการการวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และสนับสนุนให้กิจการที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ปฏิบัติดังนี้

1. จัดทำการเงินระหว่างกาลอย่างน้อย ณ วันสิ้นงวดครึ่งปีแรกของรอบบัญชี
2. จัดทำการเงินระหว่างกาลให้พร้อมใช้ภายใน 60 วันนับจากวันสิ้นงวดระหว่างกาลนั้น

## ตารางที่ 2.13 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 34

คำนิยาม	
งวดระหว่างกาล	หมายถึง รอบระยะเวลารายงานทางการเงินที่สั้นกว่างวดเต็มปีบัญชี
งบการเงินระหว่างกาล	หมายถึง งบการเงินสำหรับงวดระหว่างกาลที่เป็นงบการเงินแบบสมบูรณ์ (ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการนำเสนอของงบการเงิน หรือ งบการเงินแบบย่อ (ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้) สำหรับงวดระหว่างกาล
หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS34	
TAS 34	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ผู้ใช้งบการเงินระหว่างกาลของกิจการต้องสามารถเข้าถึงรายงานประจำปีล่าสุดของกิจการดังกล่าว นั้น หมายถึง งบประกอบงบการเงินระหว่างกาล ไม่จำเป็นที่จะต้องใช้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันซึ่ง ไม่สำคัญหากข้อมูลดังกล่าวได้ถูกรวมไว้แล้วในรายงาน (TAS34 2552: ไม่มี)</li> <li>● เมื่อรายการและเหตุการณ์ที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาลมีความ สำคัญต่อความเข้าใจได้ ของการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินหรือผลดำเนินงานของกิจการนั้นจากรายงานประจำปีล่าสุด กิจการต้องให้คำอธิบายและข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่ง เป็นข้อมูลปัจจุบันในงบการเงินระหว่างกาล เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันนับจากการรายงาน ประจำปีล่าสุด (TAS34 2552) ไม่มีหมายเหตุประกอบงบการเงินตามที่กำหนด กิจการอาจต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ (เพิ่มเติมจาก TAS34 2552)</li> </ul>



## ตารางที่ 2.13 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 34 (ต่อ)

หลักคำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS34	
TAS 34	หากข้อมูลดังกล่าวมีความสำคัญต่อความเข้าใจ งบการเงินระหว่างกาล  1. การเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจหรือธุรกิจที่ส่งผลต่อมูลค่ายุติธรรม ของ สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนตัด จำหน่าย  2. การโอนระหว่างลำดับของมูลค่ายุติธรรมที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของ เครื่องมือทางการเงิน  3. การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงิน อันเนื่องมาจากการ เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ หรือเปลี่ยนแปลงการใช้สินทรัพย์เหล่านั้น (ที่มา : Deloitte Forum, 3/2013)

ที่มา : Deloitte Forum, <http://www.deloitte.com> (2557, ออนไลน์)

### 2.2.12 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การ ด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการ  
ปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะ  
ได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหาก  
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น  
ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ กิจการต้อง  
รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุน  
จากการด้อยค่า และการเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุก  
ประเภท ยกเว้น

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

5. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

6. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

7. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

8. ต้นทุนการได้มารอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภายใต้สัญญาประกันภัย ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

9. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. ย่อหน้า 80.2 ไม่เกินกว่าส่วนงานดำเนินงานตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้า 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนงานดำเนินงาน ก่อนกรรมกรกิจการ

2. ย่อหน้า 140จ การปรับปรุงแก้ไขฉบับปี 2555 แก้ไขย่อหน้า 80.2 กิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันที สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 โดยอนุญาตให้นำมาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการนำมาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ต้องเปิดเผยข้อจริงดังกล่าว

## ตารางที่ 2.14 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 36

### หลักสำคัญของการเปลี่ยนแปลง TAS36

ข้อบ่งชี้การด้อยค่าสำหรับเงินลงทุน  
ในบริษัทย่อยกิจการที่ควบคุมร่วมกัน  
และบริษัทร่วม

- เพิ่มเต็มข้อบ่งชี้การด้อยค่าสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และบริษัทร่วม

### การเปิดเผยข้อมูล

- ในกรณีที่มีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ เป็นมูลค่าบัญชีรวมหักต้นทุนในการขาย และมูลค่าบัญชีรวมหักต้นทุนในการขายดังกล่าวถูกกำหนดโดยวิธีคิดลดประมาณการกระแสเงินสด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

## ตารางที่ 2.14 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและผลกระทบของ TAS 36 (ต่อ)

### การเปิดเผยข้อมูล

1. ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณกระแสเงินสด
2. อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณกระแสเงินสด
3. อัตราที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสด

ที่มา : Deloitte TFRS Insights, <http://www.deloitte.com> (2557, ออนไลน์)

### 2.2.13 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชี TAS38 (ปรับปรุง 2555) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชี สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ถ้าเข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น นอกจากนี้ ยังกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และการเปิดเผยข้อมูล โดยเฉพาะเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ยกเว้น

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
2. สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน
3. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและการประเมินค่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจ และการประเมินค่าแห่งทรัพยากรแร่)
4. รายจ่ายในการพัฒนา และ ชุด แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่น ที่คล้ายกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นมาใหม่ได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ปรับปรุง 2555) มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2552 มีรายละเอียดดังนี้

1. ย่อหน้า 36 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจสามารถแบ่งแยกได้ เฉพาะเมื่อพิจารณาพร้อมกับสัญญาที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์หนี้สินที่สามารถระบุได้เท่านั้น ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยมแต่รวมกับรายการที่เกี่ยวข้อง

2. ย่อหน้า 37 ผู้ซื้ออาจจะรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งประกอบกันเป็นสินทรัพย์ชุดเดียว โดยที่สินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ใกล้เคียงกัน ตัวอย่างเช่น คำว่า “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” มักใช้แทนเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” โดยทั่วไปเป็นคำศัพท์ด้านการตลาด ซึ่งนำมาใช้เพื่อหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งประกอบกัน เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือ เครื่องหมายของสินค้าประเภทบริการ) และชื่อการค้า สูตร ส่วนผสม และความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง

3. ย่อหน้า 40 หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นก็คือ จำนวนเงินที่กิจการจะต้องจ่ายเพื่อสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อ โดยที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน โดยอาศัยข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในขณะนั้น ในการกำหนดจำนวนเงินดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาถึงผลของรายการซื้อขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่เกิดขึ้นล่าสุดร่วมด้วยตัวอย่างเช่น กิจการอาจนำตัวคูณซึ่งสะท้อนถึงรายการซื้อขายในตลาดปัจจุบันมาคูณกับตัวแปรที่มีต่อความสามารถในการทำกำไรของสินทรัพย์ (เช่น รายได้กำไรจากการดำเนินงานหรือกำไรก่อนดอกเบี้ย ภาษี ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย)

4. ย่อหน้า 41 กิจการที่มีการซื้อหรือขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นปกติอาจพัฒนา เทคนิคในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยทางอ้อมเทคนิคดังกล่าวอาจนำมาใช้ในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทางอ้อม เทคนิคดังกล่าว อาจนำมาใช้ในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ หากเทคนิคเหล่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสะท้อนถึงรายการวิธีปฏิบัติในปัจจุบันของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ เทคนิคดังกล่าวรวมถึง ตัวอย่างเช่น

41.1 การคิดลดประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น

41.2 ประมาณการต้นทุนซึ่งกิจการอาจหลีกเลี่ยงได้โดยการเป็นเจ้าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่จำเป็นต้อง

41.2.1 ได้รับสิทธิจากอีกกิจการหนึ่งภายใต้เงื่อนไขปกติ (ตามแนวคิดแบบการได้รับยกเว้นค่าสิทธิ โดยใช้กระแสเงินสดสุทธิคิดลด) หรือ

41.2.2 โดยการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้น หรือการเปลี่ยนแทน (ตามแนวคิดแบบต้นทุน)

5. ย่อหน้า 130ค การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีการแก้ไขย่อหน้า 36 และ 37 ให้นำมาปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันที

6. ย่อหน้า 130จ การแก้ไขปรับปรุงย่อหน้า 40 และ 41 กิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขเหล่านี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้นำมาใช้ได้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการนำมาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริง (ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี, 2555)

## 2.3 หลักปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ

การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเป็น ข้อเสนอแนะตลอดจนคำพิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัด แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีฉบับปัจจุบันและเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์หลักที่สำคัญดังนี้

1. เพื่อยกเลิกทางเลือกที่อาจปฏิบัติได้ สำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจและการปรับย้อนหลังในการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน
2. เพื่อยกเลิกแนวคิดเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในงวดก่อน
3. เพื่ออธิบายลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจน สำหรับให้ฝ่ายบริหารใช้อ้างอิงและใช้พิจารณาในการเลือกนโยบายการบัญชีในกรณีที่ไม่มี

มาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องนั้น ๆ

4. เพื่อระบุถึงการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ และอธิบายถึงวิธีการประยุกต์แนวคิดของควมมีสาระสำคัญในการใช้นโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาดนอกเหนือจากข้อกำหนดที่กล่าวข้างต้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมิได้นำข้อกำหนดอื่น ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณาหรือปรับปรุงแก้ไขใหม่

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีรวมถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีและบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดเพื่อให้บริการเงินของความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่าง ๆ ของกิจการเดียวกันและเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชียกเว้นข้อเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีการเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้าเหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการเหตุการณ์อื่น และสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทางงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานหรือกระแสเงินสด

ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการค้าเหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 10.1 มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน
- 10.2 มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงินของกิจการ
  - 10.2.1 แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการอย่างเที่ยงธรรม
  - 10.2.2 สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการค้าเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย
  - 10.2.3 มีความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง
  - 10.2.4 จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง

#### 10.2.5 มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้าเหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะ ให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี วิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความสมัครใจ กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

กรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีฉบับใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินสำหรับงวดก่อนได้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23

1. กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว

2. หากกิจการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้กำหนด

ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ

กรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับรายการค้าเหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 12 ซึ่งอนุญาตให้นำนโยบายการบัญชีจากประกาศที่ออกล่าสุด ของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชีกิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่า เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนดังกล่าวในย่อหน้า 23 เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19.1 หรือ 19.2 กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุด และ

แต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อเปรียบเทียบโดยถือเสมือนว่าได้มี การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง ย่อหน้า 23 เมื่อกิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้า 19.1 หรือ 19.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว มีผลให้กิจการต้องปรับการเงินย้อนหลัง เว้นแต่กิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติเนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้

## 2.4 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio Analysis)

เป็นเครื่องมือทางการเงินเพื่อช่วยประเมิน และหาความสัมพันธ์ของ ทรัพย์สิน หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากงบการเงิน ทำให้กิจการทราบถึงความสามารถในการดำเนินงานและการทำกำไรของกิจการว่าคุ้มค่าหรือไม่ และอัตราส่วนทางการเงินยังเป็นเครื่องมือที่สามารถนำมาวิเคราะห์สถานการณ์ และแนวโน้มของธุรกิจในอนาคตโดยการนำเอาข้อมูลทางการเงินที่แตกต่างกันมาเปรียบเทียบ เพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงินและความมั่นคงของบริษัทนั้น ๆ เพื่อประกอบการตัดสินใจก่อนการลงทุนอย่างมีหลักเกณฑ์และถูกต้องแม่นยำขึ้น อัตราส่วนที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ (Balios Dimitrios (2013) เรื่องผลกระทบการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเชนส์ ประกอบด้วย 4 กลุ่ม 14 ประเภทดังนี้

**กลุ่มที่ 1 อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratio)** หมายถึง เงินสดที่กิจการที่มีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในอนาคตอันใกล้สุทธิจากภาระผูกพัน (สภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2555) หรือการมีทรัพยากรไว้สำหรับชำระหนี้ระยะสั้น ซึ่งเป็นของจังหวัดของกระแสเงินสดรับและกระแสเงินสดจ่าย และแนวโน้มของผลการดำเนินงานในอนาคตการวิเคราะห์สภาพคล่อง มีวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ความต้องการเงินทุนของกิจการ

**1. อัตราส่วนสภาพคล่อง (Current Ratio : CUR)** คือ การวัดเสถียรภาพคล่องระยะสั้นของกิจการในการแปลงสภาพสินทรัพย์หมุนเวียนเป็นเงินสดได้เร็วเพื่อชำระภาระหนี้ที่ครบกำหนดเป็นที่เท่า ในมุมมองของเจ้าหนี้ ถ้าอัตราหมุนเวียนยิ่งสูงแสดงว่ากิจการมีสภาพคล่องและมีความสามารถในการชำระหนี้ที่ดี แต่ในมุมมองของเจ้าของกิจการ แสดงว่าขาดประสิทธิภาพในการบริหารเงินสดและสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ความเหมาะสมของอัตราส่วน 2:1 เท่า



$$\text{สูตร} = \frac{\text{สินทรัพย์หมุนเวียน}}{\text{หนี้สินหมุนเวียน}}$$

2. อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (Quick Ratio : QUR) คือ การวัดสภาพคล่องในการเปลี่ยนแปลงเงินสด จากสินทรัพย์ที่มีอยู่ของกิจการ เพื่อชำระหนี้เมื่อครบกำหนด เป็นที่เท่า ไม่รวมสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องต่ำ คือ สินค้าคงเหลือ ความเหมาะสมของอัตราส่วน 1:1 เท่า

$$\text{สูตร} = \frac{(\text{สินทรัพย์หมุนเวียน}-\text{สินค้าคงเหลือ})}{\text{หนี้สินหมุนเวียน}}$$

กลุ่มที่ 2 อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Debt or Leverage Ratio) หมายถึง เงินสดที่กิจการมีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในช่วงเวลาที่ยาวนานเพื่อชำระผูกพันทางการเงินที่จะครบกำหนดในอนาคต (สภาวิชาชีพบัญชี, 2557) หรือ เป็นการวิเคราะห์โครงสร้างเงินลงทุนหรือแหล่งเงินทุนต่าง ๆ และความสามารถในการชำระหนี้สินระยะยาวและภาระผูกพันระยะยาวของกิจการ

1. อัตราส่วนหนี้สิน (Debts Ratio : DR) เป็นการชี้วัดว่าสินทรัพย์ของกิจการที่ลงทุนไป ใช้เงินกู้ยืมหรือเจ้าหนี้เท่าใด ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ระดับหนี้สินและระดับความเสี่ยงของกิจการ

$$\text{สูตร} = \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

2. อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity Ratio : ER) เป็นการชี้วัดว่าสินทรัพย์ของกิจการที่ลงทุนไป โดยใช้เงินทุนจากส่วนของผู้ถือหุ้นเท่าใด

$$\text{สูตร} = \frac{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

3. อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio : DER) คือ วัดโครงสร้างสัดส่วนเงินลงทุนระหว่างการกู้ยืมสูงหรือไม่เมื่อเทียบกับส่วนของผู้ถือหุ้น หากการกู้ยืมมีอัตราส่วนสูง แสดงว่ากิจการมีภาระหนี้สูงและมีความเสี่ยงต่อการชำระดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

$$\text{สูตร} = \frac{\text{หนี้สินระยะสั้น} + \text{หนี้สินระยะยาว}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}$$

กลุ่มที่ 3 อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio) คือ การวัดความสามารถการบริหารและการดำเนินงานเพื่อบรรลุเป้าหมายของบริษัทที่วางนโยบายไว้ การวิเคราะห์อาจใช้ทั้งกำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิ เปรียบเทียบกับสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของ (กุลภัทรฯ สิโรดม, 2549, น.19)

1. **อัตรากำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin : GPM)** คือ การวัดว่าขีดความสามารถในการขาย ถ้าผลการคำนวณมีค่าสูง แสดงว่ากิจการมีกำไรขั้นต้นจากการดำเนินงานที่ดี อันอาจจะเกิดมาจากนโยบายการขายที่ดี ต้นทุนในการขายหรือต้นทุนในการผลิตของกิจการต่ำ

$$\text{สูตร} = \frac{\text{กำไรขั้นต้น} \times 100}{\text{ขายสุทธิ}}$$

2. **อัตรากำไรสุทธิ (Net Profit Margin : NPM)** คือ ความสามารถในการก่อให้เกิดกำไรสุทธิจากผลการดำเนินงานของกิจการ เช่น รายได้การขาย และบริการ

$$\text{สูตร} = \frac{\text{กำไรสุทธิ} \times 100}{\text{รายได้รวม}}$$

3. **อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Asset : ROA)** คือ การวัดประสิทธิภาพในการนำสินทรัพย์ไปลงทุนให้เกิดผลตอบแทนในรูปกำไรมากน้อยเพียงใด ถ้าอัตราส่วนสูงแสดงบริษัทมีการบริหารงานสินทรัพย์รวมที่กิจการมีอยู่ก่อให้เกิดผลตอบแทนในรูปกำไรแก่กิจการ

$$\text{สูตร} = \frac{\text{กำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายทางการเงินและภาษี} \times 100}{\text{สินทรัพย์รวมเฉลี่ย}}$$

4. **อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Equity : ROE)** คือ การวัดความสามารถในการบริหารงานกับผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้น ถ้ากำไรสูงขึ้นส่งผลทำให้อัตราผลตอบแทนของผู้ถือหุ้นสูงขึ้นด้วย

$$\text{สูตร} = \frac{\text{กำไรสุทธิ} \times 100}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้นเฉลี่ย}}$$

5. **อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (EBIT to Invested Capital : ETIC)** คือ การวัดผลตอบแทนของเงินลงทุนในสินทรัพย์เพื่อให้เกิดกำไรหรือผลตอบแทน

$$\text{สูตร} = \frac{\text{กำไรก่อนหักต้นทุนทางการเงินและภาษี} \times 100}{(\text{หนี้สินรวม} + \text{ส่วนของผู้ถือหุ้น})}$$

กลุ่มที่ 4 อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratios) คือ เป็นการวัดว่ากิจการมีความสามารถในการบริหารสินทรัพย์ที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และสินทรัพย์ที่มีอยู่ทำให้เกิดยอดขายมากน้อยเพียงใด (กุลภัทรา สีโรดม, 2549, น.17)

1. อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (Total Assets Turnover : TA) คือ การวัดประสิทธิภาพของสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด

$$\text{สูตร} = \frac{\text{ขายสุทธิ}}{\text{สินทรัพย์รวมเฉลี่ย}}$$

2. อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร (Fixed Asset Turnover : FA) คือ การวัดประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพื่อให้เกิดยอดขายและกำไรถ้าอัตราส่วนสูง แสดงว่ากิจการมีประสิทธิภาพในการบริหารที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อก่อให้เกิดรายได้ได้ดี

$$\text{สูตร} = \frac{\text{รายได้รวม}}{\text{ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิเฉลี่ย}}$$

3. อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses Ratio: OER) คือ การวัดว่าค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเช่น ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ค่าสาธารณูปโภค ว่ามีค่าใช้จ่ายสูงเกินไปหรือไม่เพื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการขายและบริการ

$$\text{สูตร} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ}}{\text{ขายสุทธิ}}$$

4. อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity Turnover: OTR) คือ การวัดประสิทธิภาพในการใช้ไปของเงินทุนจากส่วนของผู้ถือหุ้นเพื่อสร้างรายได้จากยอดขาย

$$\text{สูตร} = \frac{\text{ขายสุทธิ}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}$$

## 2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษารวบรวมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่า ตั้งแต่ปี 2002 เมื่อมีคำสั่งจากสหภาพยุโรปบังคับให้นำ IFRS มาใช้ ทำให้มีผู้วิจัยมากมาย ให้ความสนใจและทำการวิจัยเกี่ยวกับความแตกต่างของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ทดแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม โดยวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน ของแต่ละประเทศ

สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

Mingyi Hung, K.R. Subramanyam (2004) Financial Statement Effect of Adopt International Standards: the Case of Germany. ศึกษาเรื่องผลกระทบต่องบการเงิน เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ : กรณีศึกษาของประเทศเยอรมัน เลือกลุ่มตัวอย่าง 80 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศเยอรมัน ตั้งแต่ปี 1998-2002 โดยวิเคราะห์เฉพาะ อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม (TA) และอัตราส่วนมูลค่าทางบัญชี ซึ่งพบว่าอัตราส่วนทั้งสองกลุ่มเพิ่มขึ้นในงบแสดงฐานะการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Ahmet Agca, Rafet Aktas (2007) First Time Application of IFRs and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms. ศึกษาเรื่องการนำ IFRS มาประยุกต์ใช้ครั้งแรกและส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทในประเทศตุรกี เลือกลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อิสตันบูล จำนวน 147 บริษัท ระหว่างปี 2004-2005 โดยทดสอบผลกระทบก่อนและหลังการนำ IFRS มาใช้ โดยใช้สถิติทดสอบ t-test พบว่า อัตราส่วนสภาพคล่อง (CR) และอัตราหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (TA) ได้รับผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Susana Callao, Jose I Jarne, Jose A Lainez (2007) Adoption of IFRS in Spain Effect on the Comparability and Relevance of Financial Reporting. ศึกษาเรื่องผลกระทบ IFRS เปรียบเทียบรายการที่เกี่ยวข้องกับการนำรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 35 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสเปน ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2004 และ 2005 พบว่าเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด หนี้สินระยะยาว (LTD) หนี้สินรวม อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นและอัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญโดยประมาณ (Gearing Ratio) หลังนำ IFRS มาใช้เพิ่มสูงขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่า ลูกหนี้ ส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และอัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (QR) ลดลงซึ่งเกิดจากเปลี่ยนแปลงจากการวัดมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS

Lantto&Sahlstrom, P. (2009) The Impact International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios. ศึกษาเรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญของบริษัทในประเทศฟินแลนด์ ใช้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 91 บริษัท ช่วงเวลาก่อนใช้ IFRS ปี 2004 และหลังใช้ IFRS ปี 2005 พบว่า IFRS มีผลส่งผลกระทบทำให้อัตรากำไรสุทธิ (OPM) อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) อัตรา

ผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (ROCE) และอัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญ (GR) เพิ่มขึ้นโดยการลดลงของมูลค่าหุ้นเนื่องจากแนวทางการวัดมูลค่ายุติธรรม และยังส่งผลกระทบต่อทำให้ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (QR) อัตราส่วนสภาพคล่อง (CR) และอัตราราคาตลาดต่อกำไร ลดลงเมื่อนำ IFRS มาใช้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Rahima Rahmonova (2009) IFRS versus U.S. GAAP How Numbers in Financial Statement Changes. การศึกษาความเปลี่ยนแปลงระหว่าง IFRS กับ U.S.GAAP ต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในประเทศอเมริกา จำนวน 25 บริษัท ตั้งแต่ปี 2005-2007 โดยใช้สถิติ Descriptive Statistic และ Comparative Analysis. พบว่าตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญเมื่อนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (ROA) อัตราผลตอบแทนจากผู้ถือหุ้น (ROE) อัตรากำไรสุทธิ (PM) และอัตรามูลเงินสินทรัพย์ถาวร เพิ่มขึ้นในขณะที่ อัตราส่วนสภาพคล่อง (CR) และอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน(WR) ลดลง ส่วนอัตราส่วนสินทรัพย์รวมต่อหนี้สินรวมไม่มีการเปลี่ยนแปลง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จึงจำเป็นต้องจัดทำรูปแบบงบการเงินให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ ภายนอกเข้าใจง่ายขึ้น

Susana Callao Gaston, Cristina Ferrer Garcia, Jose Ignacio Jarne J. (2010) IFRS Adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on Accounting Numbers and Relevance. ศึกษาเรื่องการเปรียบเทียบผลกระทบที่มีต่อข้อมูลในงบการเงินและรายการที่เกี่ยวข้อง เมื่อนำ IFRS มาใช้ระหว่างประเทศสเปนกับสหราชอาณาจักร เลือกกลุ่มตัวอย่างจาก SET100 จากตลาดหลักทรัพย์ กรุงมาดริด (IGBM: General Index) และกรุงลอนดอน (FTSE100: Financial Times Stock Exchange Index) ประเทศละ 74 บริษัท ช่วงปี 2004 เปรียบเทียบผลกระทบระหว่างการนำ IFRS และ Local GAAP และใช้ตัวเลขจากงบแสดงฐานะการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ในการเปรียบเทียบผลกระทบดังกล่าว พบว่าการนำ IFRS มาใช้ ส่งผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินทั้งสองประเทศ แต่ส่งผลกระทบต่อประเทศอังกฤษสูงกว่าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จากผลการวิเคราะห์ในประเทศสเปนแสดงให้เห็นผลกระทบต่อตัวเลขจากงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินเพียงเล็กน้อย หลังการนำ IFRS มาใช้ เพราะ GAAP ของประเทศสเปนมีความใกล้เคียงกับ IFRS แต่เนื่องจากวิธีการที่บริษัทในประเทศสเปนปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงไปสู่การนำ IFRS มาใช้ต่างหาก ดังนั้น ผู้วิจัยจึงให้ความสนใจที่จะตรวจสอบเหตุผลดังกล่าวเบื้องหลังการเปลี่ยนแปลงนี้ในอนาคตต่อไป

Khalaf Taani (2011) The Effect of Financial Ratios, Firm Size and Cash Flows for Operating Activities on Earnings per Share: An applied Study : On Jordanian Industrial Sector. ศึกษาเรื่องผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้: บริษัทจดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์อิสตันบูล จำนวน 140 บริษัทอุตสาหกรรม โดยใช้ข้อมูลจากงบแสดงฐานะการเงิน 6 รายการและ 17 อัตราส่วนทางการเงิน โดยใช้สถิติทดสอบทั้งแบบ Parametric และ Nonparametric ในการทดสอบความแตกต่างและผลกระทบระหว่างงบการเงินตามหลักการทั่วไป GAAP กับ IFRS พบว่าการนำ IFRS มาใช้ส่งผลกระทบต่อ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราส่วนจากส่วนของผู้ถือหุ้น และอัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญ (GR) เพิ่มขึ้นในขณะที่ หนี้สินระยะสั้น เงินสด หนี้สินระยะสั้น และมูลค่าตามบัญชีต่อหุ้นสามัญ/ราคาตลาดของหุ้นสามัญ ลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Pawel Punda (2011) Investigated the IFRS Impacts on Key Financial Ratios in UK. ศึกษาผลกระทบของ IFRS ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในสหราชอาณาจักร กลุ่ม FTSE 250 จำนวน 101 บริษัท สำหรับปี 2005 โดยใช้สถิติ Wilcoxon signed-rank test พบว่าอัตราส่วนสภาพคล่อง (CR) อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน เงินสด กำไรจากการดำเนินงาน และกำไรสุทธิ เพิ่มขึ้นในขณะที่ หนี้สินหมุนเวียน ส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราราคาตลาดต่อกำไร และรายได้ ลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Palka & Svitakova (2011) The Impact of IFRS for SMEs Adoption on Performance of Czech Companies. ศึกษาเรื่องผลกระทบการนำ IFRS สำหรับกิจการ SMEs ต่ออัตราส่วนทางการเงินเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในประเทศเช็ก จำนวน 115 บริษัท ตั้งแต่ปี 2004-2005 โดยวิเคราะห์โดย Comparative Analysis การเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชี CAS กับ IFRS พบว่าอัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญ (GR) เพิ่มขึ้นในขณะที่อัตราผลตอบแทนจากผู้ถือหุ้น (ROE) ลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Heath Aaron McConnell (2012) The Effect of IFRS on the Financial Ratios of Canadian Public Mining. ศึกษาเรื่องผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทถ่านหินในประเทศแคนาดา จำนวน 50 บริษัท ตั้งแต่ปี 2010-2011 ใช้สถิติ Wilcoxon Signed Rank, Levene's Test, Normality Tests, Ryan-Joiner test เพื่อทดสอบความแตกต่างระหว่าง IFRS กับ Canadian GAAP ในการคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน ผลการทดสอบการกระจายตัวของอัตราส่วนทางการเงินไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ แต่เมื่อทดสอบความแตกต่างของอัตราส่วนทางการเงินแต่ละรายการพบว่า มี 3 อัตราส่วนได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (QR) และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรสุทธิ) และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) มีความแตกต่างกันเมื่อนำ IFRS มาใช้อย่างมีนัยสำคัญ

ยกเว้นอัตราส่วนหนี้สิน (DR) อัตราส่วนผู้ถือหุ้น (ER) และอัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (NAT) ไม่พบการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Tsalavoutas I, Andre P & Evans L (2012) The Transition to IFRS and Value Relevance of Financial Statement in Greece. ศึกษาเรื่องการเปลี่ยนมาใช้ IFRS และมูลค่าในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศกรีซ จำนวน 159 บริษัท ตั้งแต่ปี 2001-2008 โดยใช้สถิติ Multiple Regression และ F-test โดยทำการทดสอบมูลค่าตามบัญชี (ส่วนของผู้ถือหุ้น) และผลกำไรจากการดำเนินงานก่อนนำ IFRS มาใช้ทดแทน Greek GAAP ผลการทดสอบพบว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นและกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาใช้ IFRS และเพิ่มขึ้น ในขณะที่ อัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญโดยประมาณ (GR) และอัตราส่วนสภาพคล่อง ลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Balios Dimitrios (2013) The Impact of IFRS on Ratios of Listed and New Listed Companies of Athens Exchange ศึกษาเรื่องผลกระทบการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเธนส์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเธนส์ โดยเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกรีก GAS กับ IFRS ที่มีผลต่อการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินจากงบการเงิน มีจำนวน 15 อัตราส่วน โดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มที่ 1 บริษัทที่จดทะเบียนก่อนปี 2004 และกลุ่มที่ 2 บริษัทที่จดทะเบียนใหม่หลังปี 2004 จำนวนอย่างละ 31 บริษัท และใช้สถิติทดสอบทั้งแบบ Parametric และ Nonparametric เช่น การทดสอบสถิติ Descriptive, Test of Equality และ Regression Linear จากผลทดสอบพบว่าทั้งสองกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่ได้รับอิทธิพลหรือผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติจากการนำ IFRS มาใช้ ยกเว้นอัตราส่วนในกลุ่มของอัตราส่วนสภาพคล่อง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง (CUR) และอัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (QUR) กลุ่มอัตราส่วนวัดสภาพหนี้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สิน (DR) อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น (ER) และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DE) และกลุ่มอัตราส่วนจากการดำเนินงาน เช่น อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม (TA) อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร (FA) อัตรากำไรสุทธิ (NPM) และอัตรากำไรขั้นต้น (GPM) มีความสัมพันธ์ระหว่าง GAS กับ IFRS สูงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Michel Blanchette, Francois-Eric Racicot, Komlan Sedzro (2013) IFRS Adoption in Canada : An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements ศึกษาเรื่องการนำ IFRS มาใช้ในประเทศแคนาดา : การวิเคราะห์เชิงประจักษ์ของผลกระทบที่มีต่องบการเงิน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ระหว่าง CGAAP กับ IFRS กลุ่มตัวอย่าง

150 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โตรอนโต จำนวน 9 บริษัทระหว่างปี 2008 - 2009 โดยเลือกข้อมูลจากงบการเงิน 10 รายการและข้อมูลจากอัตราส่วนทางการเงิน 8 รายการ ใช้สถิติทดสอบทั้งแบบ Parametric และ Nonparametric เช่นการทดสอบสถิติ Descriptive, Test of Equality และ Regression Linear พบว่าอัตราส่วนผลตอบแทนจากสินทรัพย์ Volatility of Ratios อัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญโดยประมาณ(GR) อัตรากำไรขั้นต้น อัตรากำไรสุทธิ และอัตราหมุนเวียนสินทรัพย์รวม เพิ่มขึ้นในขณะที่อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว และอัตราส่วนความสามารถในการชำระดอกเบี้ย ลดลงส่วนอัตรากระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ไม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Divya Shikaha (2013) The Impact of International Financial Reporting Standards on Financial Statement and Ratios. ศึกษาเรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ระหว่างมาตรฐานการบัญชีอินเดีย Indian GAAP กับ IFRS เพื่อทดสอบความแตกต่างที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว พบว่างบการเงิน ได้แก่ หนี้สินไม่หมุนเวียนเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนอัตราส่วนทางการเงินบางรายการได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี เช่นอัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity ratios) ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง (Current ratio) และอัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (Acid Test Ratio) ความแตกต่างเท่ากับร้อยละ 16.52 และ 16.60 ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiyemli Sen (2013) Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical evidence from Turkey. ศึกษาเรื่องผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศตุรกี จำนวน 140 บริษัท ระหว่างปี 2003-2005 ใช้สถิติ Kolmogorov-Smirnov test, Shapiro-Wilk test, K-Means และ Multiple regression ในการทดสอบ พบว่าหมวดอัตราส่วนวัดสภาพคล่องและอัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (Change in Stock Turnover : ST) สินทรัพย์หมุนเวียน (CA) และหนี้สินไม่หมุนเวียน ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้

Yhlas Sovbetov (2013) The Impacts of IFRS Adoption on Key Financial Ratios in UK Market. ศึกษาเรื่องผลกระทบของการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ช่วงปี 2003-2007 โดยเลือกจากขนาดเงินทุนสูงที่สุดไปจนถึงน้อยที่สุด จำนวน 65 บริษัทที่จดทะเบียน ในกลุ่ม FTSE100 และใช้ 9 อัตราส่วน ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากผู้ถือหุ้น อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ และอัตราส่วนวัดความสามารถ



ในการทำกำไร เป็นตัวแปรตาม และแบ่งตัวแปรอิสระเป็น 3 กลุ่มอัตราส่วน ได้แก่ อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง และโครงสร้างเงินลงทุน โดยใช้สถิติทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ Descriptive ,Regression Linear และ Correlation วิเคราะห์ผลกระทบ ก่อนนำ IFRS มาใช้ ช่วงปี 2003-2004 และ หลังนำ IFRS มาใช้ช่วงปี 2005 -2007 พบว่าอัตราส่วนหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม (TA) และอัตรากำไรสุทธิ (Profit Margin) ได้รับผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ ในสหราชอาณาจักร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Irena Jindrichovska, Dana Kubickova (2014) Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios : The Case of the Czech Republic. ศึกษาเรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) ต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ : กรณีศึกษาของสาธารณรัฐเช็ก จำนวน 18 บริษัท โดยใช้ 16 อัตราส่วนทางการเงินและใช้สถิติ t-test เพื่อทดสอบความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของเช็ก (CAS) กับ IFRS พบว่า ไม่มีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เมื่อนำ IFRS มาใช้ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ



ตารางที่ 2.15 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในสหภาพยุโรป

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Ahmet Agca:Rafet Aktas (2007)	First Time Application of IFRS and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms	Turkey	147	2004-2005	t-Test		CR and NAT(TA) affected significantly
Csebfalvi (2012)	The Effects of International Accounting Standardization on Business Performance:Evidence from Hungary	Hungary	260	2006-2008	Logistic Regression	Dividend, CR,GR,	ROCE,Profitability ,No Change: EPS
Mingyi Hung, K.R. Subramanyam (2004)	Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards :the Case of Germany	Germany	84	1998-2002	Multiple Regression	TA,BV of Equity,	<b>No Change</b> : Value Revevancy improvement. <b>Other:</b> BV is value relevant, NI is irrelevant
Tsalavoutas I, Andre P & Evans L (2012)	The Transition to IFRS and the Value Relevance of Financial Statements in Greece	Greece	159	2001-2008	Multiple Regression, F-Test	Equity, NI	GR, Liquidity

ตารางที่ 2.15 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในสหภาพยุโรป (ต่อ)

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Irena Jindrichovska, Dana Kubickova (2014)	Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios: The case of the Czech	Czech Republic	18	2005	t-Test	No Significant Overall	
Lantto, Sahlstrom, P (2007)	The Impact International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios	Finland	91	2004-2005	Descriptive Statistics, Wilcoxon sign-rank	OPM,ROE,ROCE,GR	QR,CR,PE
Palka, Svitakova (2011)	The Impact of IFRS for SMEs Adoption on Performance of Czech Companies	Czech Republic	115	2004-2005	Comparative Analysis	GR	ROE
Pawel Punda (2011)	The Impact of International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios – Evidence from the UK	UK	101 (FTSE 250)	2005	Wilcoxon Signed-Rank Test	CR, ROE, PM, ROCE, CA, Operating Income, Net Income	PE, Revenue, CL, Equity
Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiyimeti Sen (2013)	Impact of Adoption International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey	Turkey	140	2003-2005	Kolmogorov-Smirnov , Shapiro-Wilks test, Wilcoxon signed-ranks, Mann-Whitney U test , Logistic Regression.	CR,LQR,ROA,ROE, GR	<b>No Change:</b> ST, CA, CL, BV/M

ตารางที่ 2.15 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในสหภาพยุโรป (ต่อ)

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Silva, F.J.F., Do Couto, G.M.M. & Cordeiro, R.M. (2009)	Measuring the Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) to Financial Information of Portuguese Companies	Portugal	39	2004-2005	Descriptive Analysis , Multivariate Statistics, K- Means Cluster, Linear Regression.	TL, PAT, OP	Eq,OC,GR,PE
Susana Callao Gaston, Cristina Ferrer Garcia, Jose Ignacio Jarne J. (2010)	IFRS Adoption in Spain and the United Kingdom : Effects on Accounting Numbers and Relevance	Spain	35	2004-2005	Kolmogorov-Smirnov , Shapiro-Wilks test, Wilcoxon signed-ranks	CR, LTD, TD, ROE,GR	Debtors, Equity, OI,Solvency, ROA, QR

ตารางที่ 2.16 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในอเมริกาเหนือ

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Michel Blanchette, Francois-Eric Racicot, Komlan Sedzro (2013)	IFRS Adoption in Canada :An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements	Canada	9	2008-2009	Descriptive Statistics , Linear Regression	ROA, Volatility of Ratios, GR, EBIT Margin,PM, NAT	CR, QR, Interest Coverage <b>No Change:</b> Operating Cash Flow Ratio

ตารางที่ 2.16 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในอเมริกาเหนือ (ต่อ)

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Michel Blanchette, Francois-Eric Racicot, Komlan Sedzro (2013)	IFRS Adoption in Canada :An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements	Canada	9	2008-2009	Descriptive Statistics , Linear Regression	ROA, Volatility of Ratios, GR, EBIT Margin,PM, NAT	CR, QR, Interest Coverage <b>No Change:</b> Operating Cash Flow
Theresa Hilliard. (2013).	The Effects of Adopting IFRS: The Canadian Experience. Business Administration Dissertations	Canada	39	2009-2010	Descriptive Statistics , Bivariate Analysis, Multivariate Analysis , Shapiro-Wilk test , Pearson Correlation, Collinearity Statistics,	NI, GR	Earnings Volatility, <b>No Change: Value</b> Relevancy
Rahima Rahmonova. (2009).	IFRS versus U.S. GAAP How Numbers is Financial Statement Change.	USA	25	2005-2007	Descriptive Statistics, Comparative Analysis	ROA, ROE, PM, NAT CR,WC,	<b>No Change: GR</b>

ตารางที่ 2.17 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในแอฟริกา

ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Erick Rading Outa (2011)	The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on the Accounting Quality of Listed Companies in Kenya	Kenya	32	1995-2004	Descriptive Statistics , Multiple Linear Regression	Earnings Volatility, Profitability	Value Relevancy
Muhammad Tanko (2012)	The Effect of Intenational Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on the Performance of Firms in Nigeria.	Nigeria	220	2007-2010	Descriptive Statistics , Multiple Linear Regression ,T-test	Profitability	CF, NI, Liquidity, Earnings Volatility

77

ตารางที่ 2.18 สรุปผลการทดสอบเชิงประจักษ์ผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ในเอเชียแปซิฟิก

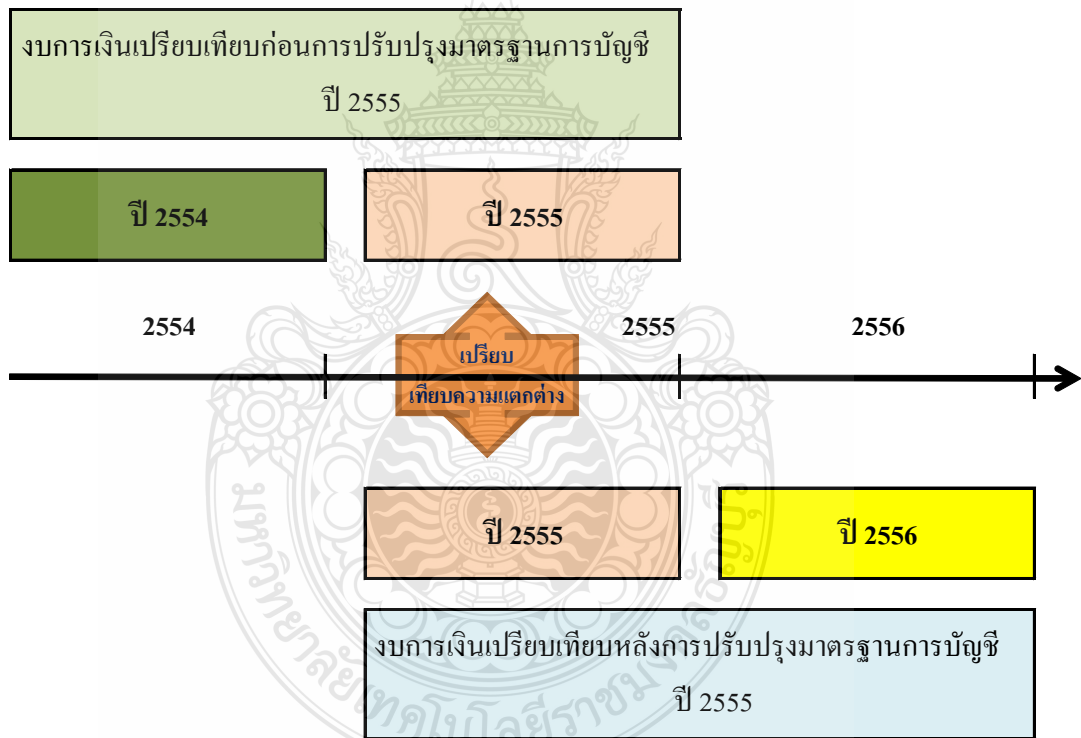
ชื่อผู้วิจัย	ชื่อเรื่อง	ประเทศ	กลุ่มตัวอย่าง (บริษัท)	ช่วงเวลา	สถิติที่ใช้ทดสอบ	สรุปผลวิเคราะห์	
						Increases:	Decrease:
Azira Abdul Adzis (2012)	The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Bank Loan Loss Provisioning Behaviour and Bank Earnings Volatility	New Zealand	62 Banks	1995-2009	Descriptive Statistics, Correlation Matrix Robustness Test , T-test, Wilcoxon singed rank	Volatile of Earnings(dispersion of returns for a given security or market index. Volatility)	Income Smoothing <b>No Change:</b> pro- cyclical behaviour of loan impairments.

ที่มา : YHLAS SOVBETOV, 2013, The Impacts of IFRS Adoption on Key Financial Ratios in UK Market

### บทที่ 3

## วิธีดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยรวบรวมข้อมูลจากงบการเงิน ได้แก่ งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด ระหว่างปี 2555 และ 2554 และงบการเงิน ปี 2556 และ 2555 เพื่อใช้คำนวณอัตราส่วนทางการเงิน 14 อัตราส่วนที่ใช้เป็นตัวแทนในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้เพื่อทดสอบความแตกต่างจากการปรับปรุงรายการในงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง 2555



ภาพที่ 3.1 งบการเงินช่วงการปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ปี 2555

### 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาเป็นกลุ่มตัวอย่าง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 541 บริษัท และคัดเลือกเฉพาะบริษัทที่มีการปรับปรุงงบการเงินตาม

มาตรฐานการบัญชีปี 2555 จำนวน 251 บริษัท รวมทุกอุตสาหกรรม ยกเว้นอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน และกลุ่มบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ เนื่องจากมีแนวปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างไปจากอุตสาหกรรมทั่วไป

ตารางที่ 3.1 กลุ่มตัวอย่างหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

เกษตรและอาหาร	สินค้าอุปโภคบริโภค	สินค้าอุตสาหกรรม		อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง
APURE	BTNC	AH	TCJ	A
ASIAN	CPH	AMC	TCOAT	AMATA
CFRESH	CPL	APCS	TFI	AP
CHOTI	DSGT	BAT-3K	THIP	BROCK
CM	DTCI	BSBM	TKT	CCP
CPI	ICC	CEN	TMD	CI
EE	JCT	CSC	TMT	CK
F&D	KYE	CTW	TOPP	CNT
GFPT	LTX	CWT	TPA	DCC
HTC	MODERN	EASON	TPP	DCON
LEE	NC	FMT	TWP	DRT
LST	OCC	GC	TYCN	EMC
MALEE	OGC	HFT	TYM	GOLD
MINT	PAF	IHL	UTP	HEMRAJ
PB	PG	INOX	VARO	ITD
PM	PRANDA	IVL	VNT	KC
PR	ROCK	KKC	WG	KMC
SAUCE	SABINA	MAX		KTP
SFP	SAWANG	MCS		LALIN
SORKON	SITHAI	MILL		LH
SSC	SUC	NEP		LPN
SSF	TNL	NIPPON		GOLD
TC	TOG	PAP		MK
TIPCO	TPCORP	PATKL		NCH
TLUXE	TTTM	PATO		NNCL
TRUBB	UPF	PERM		NUSA
TVO	UT	PTL		NWR
TWFP		RICH		PAE
UPOIC		SAM		PF
		SAT		PLE
		SMIT		PREB
		SNC		PRECHA
		SPACK		PRIN
		SSI		QH
		SSSC		RASA
		STANLY		RCI
		TCB		SC
		TCCC		SCP
				SEAFCO



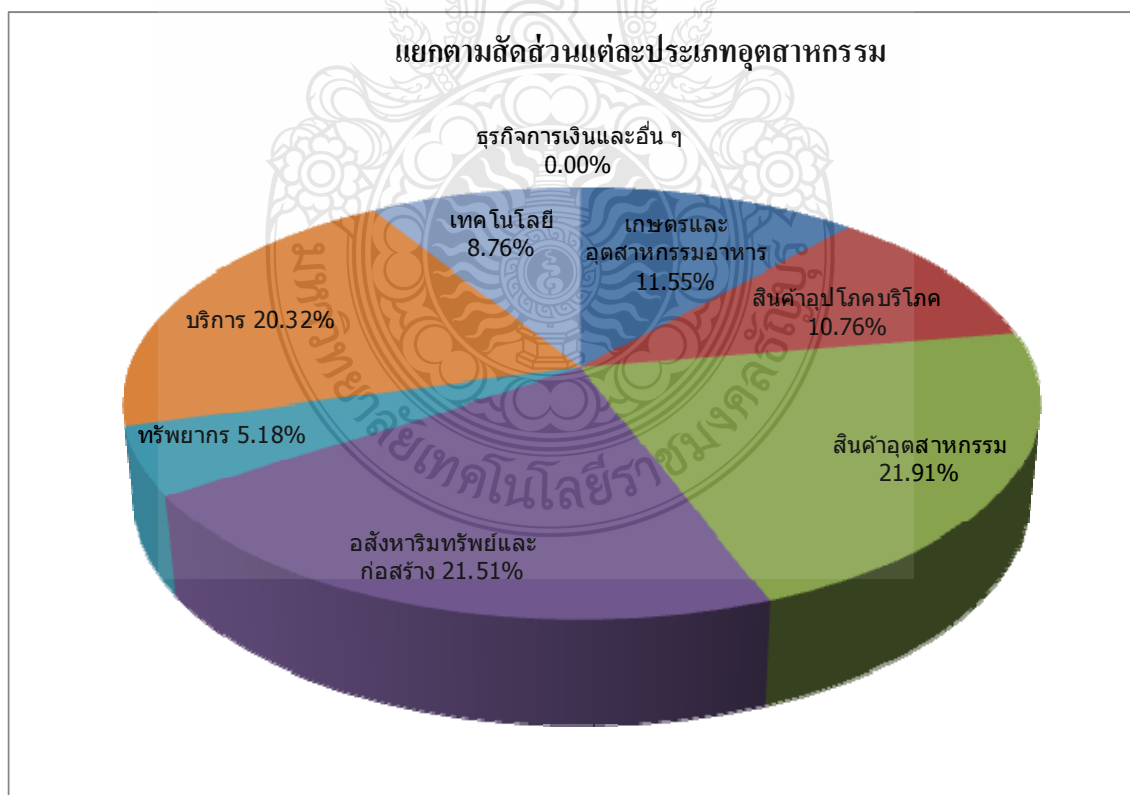
ตารางที่ 3.1 กลุ่มตัวอย่างหลักทรัพย์ที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ต่อ)

อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง	ทรัพยากร		บริการ	เทคโนโลยี
SIRI	AI	AHC	ROH	ADVANC
STEC	AKR	AQUA	RS	AIT
STPI	GLOW	AS	SE-ED	DRACO
SUPER	GUNKUL	ASIA	SKR	DTAC
SYNTEC	IRPC	ASIMAR	SPC	EIC
TCMC	LANNA	BCH	SPORT	FORTH
TFD	MDX	BEC	SVH	HANA
TGCI	PDI	BECL	TKS	JTS
TPIPL	PTT	BGH	TSTE	KCE
TTCL	SGP	BH	TTA	MFEC
UMI	SUSCO	BMCL	WORK	MLINK
UNIQ	TCC	BTC		MSC
UV	TTW	BWG		PT
VNG		CENTEL		SAMART
WIIK		CMR		SAMTEL
		CPALL		SIS
		CSR		SMT
		DTC		SPPT
		EPCO		SVI
		ERW		SVOA
		FE		SYNEX
		GLOBAL		TWZ
		GRAND		
		HMPRO		
		IT		
		JUTHA		
		KDH		
		KWC		
		LIVE		
		LRH		
		MANRIN		
		MATCH		
		MATI		
		M-CHAI		
		MCOT		
		MIDA		
		NEW		
		NMG		
		NTV		
		RAM		

ที่มา : <http://www.set.or.th>, <http://market.sec.or.th>, <http://www.setsmart.com> (2557, ออนไลน์)

ตารางที่ 3.2 จำแนกกลุ่มตัวอย่างตามประเภทอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท	กลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ (%)
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	43	29	11.55%
สินค้าอุปโภคบริโภค	40	27	10.76%
สินค้าอุตสาหกรรม	81	55	21.91%
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	136	54	21.51%
ทรัพยากร	32	13	5.18%
บริการ	95	51	20.32%
เทคโนโลยี	39	22	8.76%
ธุรกิจการเงินและอื่น ๆ	75	0	0.00%
<b>รวม</b>	<b>541</b>	<b>251</b>	<b>100.00%</b>



ภาพที่ 3.2 แยกตามสัดส่วนแต่ละประเภทอุตสาหกรรม

จากตารางที่ 3.2 และภาพที่ 3.2 พบว่าอุตสาหกรรมที่มีการปรับปรุงรายการในงบการเงินให้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง ปี 2555 สูงสุด คืออุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 55 บริษัทหรือคิดเป็นร้อยละ 21.91 และมีการปรับปรุงรายการในงบการเงินน้อยที่สุด คือ อุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 13 บริษัทหรือคิดเป็นร้อยละ 5.18

### 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

- 3.2.1 งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 3.2.2 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน 4 กลุ่ม
  - 3.2.2.1 อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity Ratios)
  - 3.2.2.2 อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage Ratios)
  - 3.2.2.3 อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratios)
  - 3.2.2.4 อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratios)

ตารางที่ 3.3 สูตรการคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน

Ratio Analysis	
<b>1. อัตราส่วนสภาพคล่อง (Liquidity ratio)</b>	
1.1 อัตราส่วนสภาพคล่อง (Current ratio: CUR)	สินทรัพย์หมุนเวียน / หนี้สินหมุนเวียน
1.2 อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว (Quick ratio: QUR)	สินทรัพย์หมุนเวียน - สินค้าคงเหลือ / หนี้สินหมุนเวียน
<b>2. อัตราส่วนการวัดสภาพหนี้ (Leverage ratio)</b>	
2.1 อัตราส่วนหนี้สิน (Debt Ratio: DR)	หนี้สินรวม / สินทรัพย์รวม
2.2 อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity Ratio: ER)	ส่วนของผู้ถือหุ้น / สินทรัพย์รวม
2.3 อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to equity ratio : DER)	ส่วนของผู้ถือหุ้น / หนี้สินรวม
<b>3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)</b>	
3.1 อัตราส่วนกำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin: GPM)	กำไรขั้นต้น / ขายสุทธิ
3.2 อัตรากำไรสุทธิ (Net Profit Margin: NPM)	กำไรสุทธิ / ขายสุทธิ
3.3 อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Asset: ROA)	กำไรสุทธิ / สินทรัพย์รวม

### ตารางที่ 3.3 สูตรการคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน (ต่อ)

## Ratio Analysis

#### 3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)

3.4 อัตราผลตอบแทนผู้ถือหุ้น (Return on Equity: ROE)	กำไรสุทธิ / ส่วนของผู้ถือหุ้นเฉลี่ย
3.5 อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (EBIT to Invested Capital)	กำไรก่อนหักต้นทุนทางการเงินและภาษี / (หนี้สินรวม+ส่วนของผู้ถือหุ้น)

#### 4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratio)

4.1 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม (Total Asset Turnover: TA)	ขายสุทธิ / สินทรัพย์รวมเฉลี่ย
4.2 อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Fixed Asset Turnover: FA)	รายได้รวม / ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เฉลี่ย
4.3 อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating Expenses Ratio: OER)	ขายสุทธิ / ส่วนของผู้ถือหุ้น
4.4 อัตราหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น (Owner's Equity Turnover Ratio: ETR)	ขายสุทธิ / ส่วนของผู้ถือหุ้น

ที่มา : <http://www.set.or.th> (2557, ออนไลน์), Balios Dimitrios (2013)

### 3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) คือการค้นหาข้อเท็จจริง (Fact Finding) โดยรวบรวมจาก

1. งบการเงินรายปีจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ข้อมูลบริการออนไลน์ (<http://www.set.or.th>, <http://www.setsmart.com>, <http://www.capital.sec.or.th>, <http://www.portal.settrade.com>) ตั้งแต่ปี 2554 ถึงปี 2556
2. หนังสือตลาดการเงินและการลงทุน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ฉบับปรับปรุง พิมพ์ครั้งที่ 15
3. บทความ (<http://www.jap.tbs.tu.ac.th>) บทวิเคราะห์จากหนังสือ รายงานวิจัย เอกสารวิชาการ วารสารนักบัญชี และสิ่งพิมพ์ต่างที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย
4. ข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (<http://www.fap.or.th>)

### 3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินรายปี และคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน 14 อัตราส่วน ตามวิธีการคำนวณอัตราส่วนของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และงานวิจัยของ (Balios Dimitrios, 2013) ก่อนและหลังปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับปรับปรุงปี 2555 ได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูล ทั้งหมดด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS โดยจัดทำตาราง และ กราฟ เพื่อสรุปผลการวิจัยในครั้งนี้ โดยใช้สถิติทดสอบสมมติฐาน 3 สถิติ ได้แก่

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ การอธิบายลักษณะข้อมูล (Data) ที่ได้ รวบรวม มาทดสอบการแจกแจงแบบปกติของข้อมูลแบบ Kolmogorov-Smirnov และแบบ Shapiro-Wilk และการหาค่าสถิติ ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่ามัธยฐาน (Median) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ค่าเบ้ (Skewness) และค่าโค้ง (Kurtosis)

2. ทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยของอัตราส่วน เพื่อตรวจสอบความแตกต่างของ ค่าเฉลี่ยก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ โดยใช้ Paired Sample t-Test และ 2-K Related Samples Wilcoxon Test เพื่อทดสอบ Test for Equality of Means ทั้งแบบ Parametric และ Nonparametric

3. สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient) เพื่อหา ความสัมพันธ์ของตัวแปรไปในทิศทางใด

ความหมายของค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน หรือ ค่า  $r$

1. ถ้า  $r$  เป็น เป็นลบ แสดงว่า  $X$  และ  $Y$  มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม คือ ถ้า  $X$  เพิ่มขึ้น  $Y$  จะลดลง แต่ถ้า  $X$  ลด  $Y$  จะเพิ่ม

2. ถ้า  $r$  เป็น เป็นบวก แสดงว่า  $X$  และ  $Y$  มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน คือ ถ้า  $X$  เพิ่มขึ้น  $Y$  จะเพิ่มขึ้น แต่ถ้า  $X$  ลดลง  $Y$  จะลดลงด้วย

3. ถ้า  $r$  มีค่าเข้าใกล้ 1 หมายถึง  $X$  และ  $Y$  สัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน และมีความสัมพันธ์มาก

4. ถ้า  $r$  มีค่าเข้าใกล้ -1 หมายถึง  $X$  และ  $Y$  สัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม และมีความสัมพันธ์กันมาก

5. ถ้า  $r = 0$  แสดงว่า  $X$  และ  $Y$  ไม่มีความสัมพันธ์กันเลย

6. ถ้า  $r$  เข้าใกล้ 0 แสดงว่า  $X$  และ  $Y$  มีความสัมพันธ์กันน้อย

#### เงื่อนไขของสถิติที่ใช้พารามิเตอร์ (Parametric)

เทคนิคของการวิเคราะห์แบบที่ใช้พารามิเตอร์เกือบทุกเทคนิค มีเงื่อนไขหรือข้อสมมติว่า ข้อมูลมาจากประชากรที่มีการแจกแจงแบบปกติ ไม่ว่าจะเป็นการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับตัวแปร

หนึ่งตัวที่ใช้สถิติทดสอบค่า  $Z$ ,  $t$  หรือเป็นเทคนิคของตัวแปรหลายตัว เช่น เทคนิคการวิเคราะห์ความแปรปรวนหลายตัว (MANOVA) หรือการวิเคราะห์จำแนกประเภท (Discriminant Analysis) ซึ่งมีเงื่อนไขดังนี้

1. สุ่มข้อมูลจากประชากรที่มีการแจกแจงปกติหลายตัวแปร (Multivariate normal distribution)
2. เมทริกซ์ความแปรปรวนร่วมของทุกกลุ่มต้องเท่ากัน
3. สุ่มข้อมูลอย่างเป็นอิสระกัน

#### การตรวจสอบการแจกแจงแบบปกติด้วยสถิติทดสอบ

การตรวจสอบโดยใช้การทดสอบ เช่น ค่าความเบ้ และความโด่ง สถิติทดสอบไคกำลังสอง สถิติทดสอบโคโมโกรอฟ (Kolmogorov-Smirnov Test) และไลลีฟอว์ (Lilliefore Test, แอนเดอร์สัน-ดาร์ลิง (Anderson-Darling) (A-D) เป็นต้น

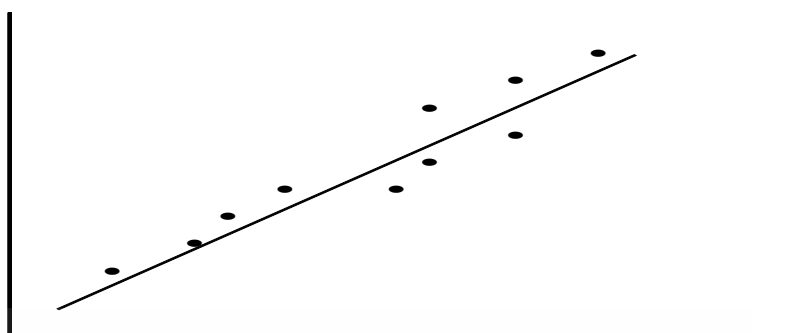
การตรวจสอบด้วยค่าเบ้ และความโด่ง

ถ้าข้อมูลมีการแจกแจงแบบปกติ ค่าเบ้ (Skewness) จะเป็นศูนย์ และค่าความโด่ง (Kurtosis) จะเป็น 3 ดังนั้นถ้าต้องการตรวจสอบว่าข้อมูลเชิงปริมาณมีการแจกแจงแบบปกติหรือไม่ มีรายละเอียดดังนี้

1. ถ้าคำนวณได้ค่าความเบ้เป็นศูนย์หรือใกล้ศูนย์ และความโด่งเป็น 3 หรือใกล้ 3 จะสรุปได้ว่าข้อมูลมีการแจกแจงแบบปกติ
2. ถ้าได้ค่าความเบ้มากกว่าศูนย์ หมายถึง ข้อมูลเบ้ขวาหรือเบ้บวก แต่ถ้าได้ค่าความเบ้ต่ำกว่าศูนย์ หมายถึง ข้อมูลเบ้ซ้ายหรือเบ้ลบ
3. ถ้าค่าความโด่งน้อยกว่า 3 หมายถึง ความโด่งของข้อมูลเป็นลบ ในขณะที่ถ้าความโด่งมีค่ามากกว่า 3 หมายถึงความโด่งของข้อมูลเป็นบวก กราฟของข้อมูลที่มีค่าความโด่งเป็นลบ จะแบนราบมากกว่ากราฟของข้อมูล นั่นคือถ้าข้อมูลมีความโด่งเป็นบวก กราฟจะมีจุดยอดสูงกว่าแบบปกติ

การทดสอบด้วยกราฟ แบบ Q-Q Plot

Q-Q Plot หรือบางครั้งเรียกว่า Normal Probability Plot เป็นกราฟที่นิยมมากที่สุด แบบหนึ่งที่ใช้ในการตรวจสอบการแจกแจงปกติ โดยที่จะพลอตค่าของข้อมูลที่เกิดขึ้นกับค่าคาดไว้ เมื่อข้อมูลมีการแจกแจงแบบปกติ หรือเป็นการเปรียบเทียบความน่าจะเป็นสะสมของข้อมูลจริง กับข้อมูลที่มีการแจกแจงแบบปกติ เมื่อค่าของ  $ranting$  ส่วนใหญ่อยู่รอบ ๆ เส้นตรง (เหนือหรือใต้เส้นตรง) ค่าที่อยู่เหนือเส้นตรงแสดงว่าค่าจริงมากกว่าค่าที่คาดไว้เมื่อประชากรมีการแจกแจงแบบปกติ ส่วนค่าที่อยู่ใต้เส้นตรง คือค่า  $ranting$  ที่น้อยกว่าค่าที่คาดไว้เมื่อประชากรมีการแจกแจงแบบปกติ (กัลยา วาณิชย์บัญชา, 2548, น. 14,15,30)



ภาพที่ 3.3 Normal Probability Plot

#### Kolmogorov-Smirnov Test (K-S Test)

เป็นสถิติทดสอบที่ใช้ทดสอบการแจกแจงของประชากรว่าเป็นแบบปกติหรือไม่ หลักการของการทดสอบนี้ คือ การเปรียบเทียบค่าฟังก์ชันการแจกแจงสะสมของข้อมูลอย่างกับค่าฟังก์ชันการแจกแจงสะสมของข้อมูลภายใต้สมมติฐานว่าประชากร/ข้อมูลมีการแจกแจงแบบปกติ ถ้าค่าความแตกต่างต่ำแสดงว่าการแจกแจงเป็นปกติ สถิตินี้จะใช้ในกรณีที่ไม่ทราบค่าเฉลี่ยและค่าความแปรปรวนของประชากร จึงต้องใช้ค่าเฉลี่ยและค่าแปรปรวนตัวอย่างแทน และมีขนาดตัวอย่างมากกว่า 50 หน่วย ( $n > 50$ )

#### Shapiro-Wilk Test

เป็นสถิติที่ใช้ทดสอบการแจกแจงของตัวแปรเชิงปริมาณว่ามีการแจกแบบปกติหรือไม่ จะใช้สถิตินี้ สามารถใช้ได้กับปัญหาที่อาจจะทราบหรือไม่ทราบค่าเฉลี่ยหรือค่าความแปรปรวนประชากรก็ได้ และมีขนาดตัวอย่างไม่เกิน 50 หน่วย ( $n < 50$ ) (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2555, น. 195-196)

#### การทดสอบสมมติฐานที่ไม่ใช่พารามิเตอร์ (Nonparametric Tests)

การทดสอบสมมติฐานที่ใช้พารามิเตอร์ (Parametric Test) จะต้องมีสมมติฐานว่า ประชากรมีการแจกแจงแบบปกติหรือใกล้เคียงแบบปกติ จึงสามารถใช้ Z หรือ t หรือ F เป็นสถิติทดสอบและกรณีที่ไม่ทราบการแจกแจงของประชากรหรือประชากรแบบอื่น ๆ ที่ไม่ใช่แบบปกติ แต่ตัวอย่างมีขนาดใหญ่หรือมากพอ จะใช้ทฤษฎีลิมิตคู่ส่วนกลาง จึงสามารถใช้สถิติทดสอบ Z ได้

ในกรณีที่ประชากรไม่ได้เป็นไปตามสมมติฐาน คือ ไม่ได้มีการแจกแจงแบบปกติ และตัวอย่างมีขนาดเล็ก จะไม่สามารถใช้การทดสอบที่ใช้พารามิเตอร์ได้ จึงต้องใช้วิธีการทดสอบที่เรียกว่า การทดสอบที่ไม่ใช่พารามิเตอร์ (Nonparametric Test or Distribution – free Test)

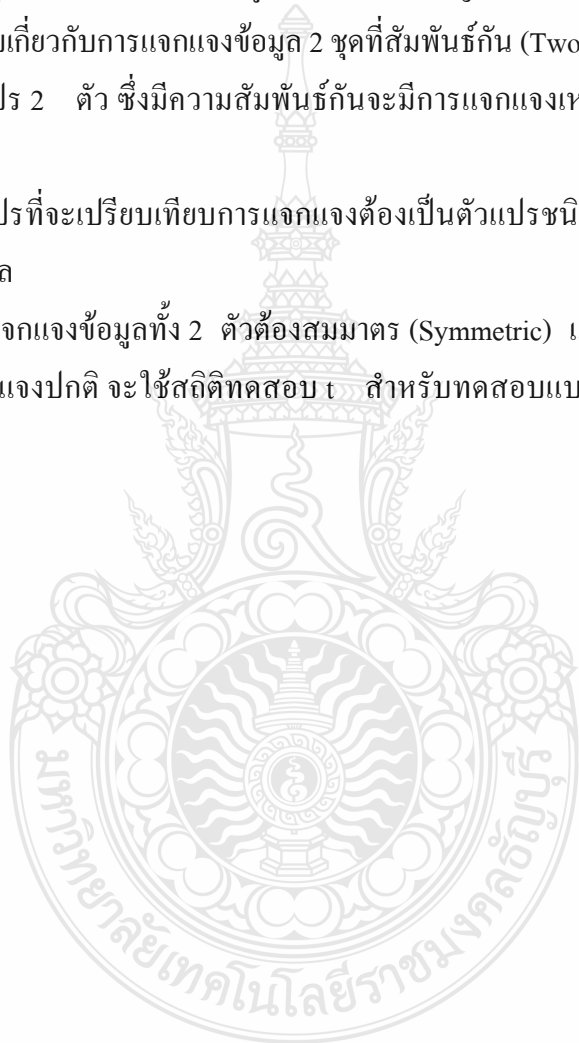
สรุปได้ว่า การทดสอบสมมติฐานที่ไม่ใช่พารามิเตอร์เป็นการทดสอบ ไม่จำเป็นต้องทราบการแจกแจงของประชากร และยังสามารถใช้ทดสอบสมมติฐานเมื่อตัวอย่างมีขนาดเล็กอีกด้วย วิธีการทดสอบสมมติฐานที่ไม่ใช่พารามิเตอร์ มักจะใช้กับข้อมูลที่อยู่ในรูปแสดงถึงลำดับที่ หรือข้อมูลที่อยู่ในรูปความถี่

วิธีเครื่องหมายลำดับที่ของวิลคอกซัน สำหรับการทดสอบแบบจับคู่ (The Wilcoxon Signed –Rank Sum Test for the Matched Paired Difference) เป็นการทดสอบความแตกต่างของประชากร โดยตัวอย่างแต่ละชุดสุ่มจากประชากรทั้งสองอย่างเป็นอิสระกัน และสามารถใช้กับข้อมูลเชิงปริมาณที่ไม่ได้มีการแจกแจงแบบปกติที่แปลงให้อยู่ในรูปความถี่แล้ว ต้องมีคุณสมบัติดังนี้

1. ข้อมูลเป็นข้อมูลเชิงปริมาณแต่ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ
2. การสุ่มตัวอย่างเป็นแบบจับคู่ (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2551, น. 215-216)

การทดสอบเกี่ยวกับการแจกแจงข้อมูล 2 ชุดที่สัมพันธ์กัน (Two-Related-Samples Tests) เป็นการทดสอบตัวแปร 2 ตัว ซึ่งมีความสัมพันธ์กันจะมีการแจกแจงเหมือนกันหรือไม่ มีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ตัวแปรที่จะเปรียบเทียบการแจกแจงต้องเป็นตัวแปรชนิดตัวเลข เนื่องจากจะต้องมีการให้ลำดับที่แก่ข้อมูล
2. การแจกแจงข้อมูลทั้ง 2 ตัวต้องสมมาตร (Symmetric) แต่ถ้าข้อมูลทั้ง 2 ชุดมาจากประชากรที่มีการแจกแจงปกติ จะใช้สถิติทดสอบ  $t$  สำหรับทดสอบแบบจับคู่ (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2555, น. 417)





## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์

เมื่อเก็บรวบรวมข้อมูลของงบการเงินจากตลาดหลักทรัพย์และคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ จากงบการเงินช่วงการปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ปี 2555 จำนวน 251 บริษัทแล้ว นำข้อมูลมาวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรม SPSS for Windows Version 19 วิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นด้วยสถิติเชิงพรรณนา และวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน เพื่อทำการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

การทดสอบสมมติฐาน

เพื่อให้การวิจัยในครั้งนี้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ จึงกำหนดสมมติฐานวิจัย 2 สมมติฐาน ดังต่อไปนี้

สมมติฐานที่ 1

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ไม่แตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ แตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

สมมติฐานที่ 2

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ มีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

#### 4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis)

การทดสอบการแจกแจงแบบปกติของข้อมูล และการหาค่าเฉลี่ย (Mean) ค่ามัธยฐาน (Median) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Std.Deviation) ค่าโด่ง (Kurtosis) และค่าเบ้ (Skewness) ของอัตราส่วนทางการเงิน ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรขั้นต้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน

อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และอัตรากำไรหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น รวม 14 อัตราส่วน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

ก่อนทำการทดสอบสมมติฐานอื่น ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบการแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ มีการแจกแจงแบบปกติหรือไม่ ดังนี้

1. การทดสอบการแจกแจงอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้
2. การทดสอบการแจกแจงอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

**ตารางที่ 4.1** การทดสอบการแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้

Tests of Normality - ก่อนการนำ TFRS มาใช้						
อัตราส่วนทางการเงิน	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
CUR <sub>bf</sub>	0.39	251	<b>0.000*</b>	0.15	251	<b>0.000*</b>
QUR <sub>bf</sub>	0.43	251	<b>0.000*</b>	0.10	251	<b>0.000*</b>
DR <sub>bf</sub>	0.06	251	<b>0.028*</b>	0.98	251	<b>0.005*</b>
ER <sub>bf</sub>	0.06	251	<b>0.020*</b>	0.98	251	<b>0.004*</b>
DE <sub>bf</sub>	0.24	251	<b>0.000*</b>	0.52	251	<b>0.000*</b>
GPM <sub>bf</sub>	0.09	251	<b>0.000*</b>	0.97	251	<b>0.000*</b>
NPM <sub>bf</sub>	0.20	251	<b>0.000*</b>	0.69	251	<b>0.000*</b>
ROA <sub>bf</sub>	0.10	251	<b>0.000*</b>	0.88	251	<b>0.000*</b>
ROE <sub>bf</sub>	0.38	251	<b>0.000*</b>	0.17	251	<b>0.000*</b>
ETIC <sub>bf</sub>	0.17	251	<b>0.000*</b>	0.65	251	<b>0.000*</b>
TA <sub>bf</sub>	0.12	251	<b>0.000*</b>	0.88	251	<b>0.000*</b>
FA <sub>bf</sub>	0.36	251	<b>0.000*</b>	0.33	251	<b>0.000*</b>
OER <sub>bf</sub>	0.34	251	<b>0.000*</b>	0.22	251	<b>0.000*</b>
OTR <sub>bf</sub>	0.25	251	<b>0.000*</b>	0.48	251	<b>0.000*</b>

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

1. การทดสอบการแจกแจงอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้ มีการแจกแจงแบบปกติ

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

จากตารางที่ 4.1 เลือกผลทดสอบสถิติ Kolmogorov-Smirnov เนื่องจากมีกลุ่มตัวอย่างมากกว่า 50 ชุด ( $n > 50$  ชุด) พบว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ มีระดับนัยสำคัญทางสถิติทุกรายการ น้อยกว่า 0.05 (Sig. < 0.05) จึงปฏิเสธ  $H_0$  และยอมรับสมมติฐาน  $H_1$  สรุปได้ว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

ตารางที่ 4.2 การทดสอบการแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

Tests of Normality - หลังการนำ TFRS มาใช้						
อัตราส่วนทาง การเงิน	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
CUR <sub>af</sub>	0.39	251	<b>0.000*</b>	0.14	251	<b>0.000*</b>
QUR <sub>af</sub>	0.42	251	<b>0.000*</b>	0.11	251	<b>0.000*</b>
DR <sub>af</sub>	0.06	251	<b>0.029*</b>	0.98	251	<b>0.004*</b>
ER <sub>af</sub>	0.06	251	<b>0.044*</b>	0.98	251	<b>0.006*</b>
DE <sub>af</sub>	0.26	251	<b>0.000*</b>	0.54	251	<b>0.000*</b>
GPM <sub>af</sub>	0.09	251	<b>0.000*</b>	0.97	251	<b>0.000*</b>
NPM <sub>af</sub>	0.21	251	<b>0.000*</b>	0.62	251	<b>0.000*</b>
ROA <sub>af</sub>	0.10	251	<b>0.000*</b>	0.91	251	<b>0.000*</b>
ROE <sub>af</sub>	0.36	251	<b>0.000*</b>	0.23	251	<b>0.000*</b>
ETIC <sub>af</sub>	0.12	251	<b>0.000*</b>	0.84	251	<b>0.000*</b>
TA <sub>af</sub>	0.11	251	<b>0.000*</b>	0.89	251	<b>0.000*</b>
FA <sub>af</sub>	0.36	251	<b>0.000*</b>	0.32	251	<b>0.000*</b>
OER <sub>af</sub>	0.33	251	<b>0.000*</b>	0.24	251	<b>0.000*</b>
OTR <sub>af</sub>	0.23	251	<b>0.000*</b>	0.57	251	<b>0.000*</b>

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

2. การทดสอบการแจกแจงอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้ มีการแจกแจงแบบปกติ

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

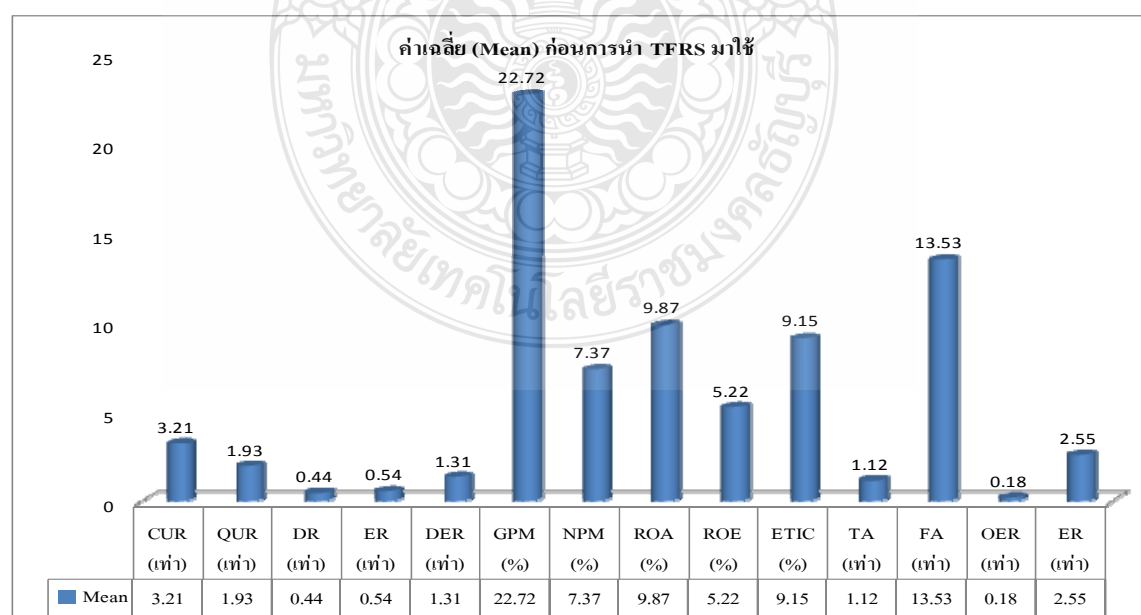
จากตารางที่ 4.2 เลือกผลทดสอบสถิติ Kolmogorov-Smirnov เนื่องจากมีกลุ่มตัวอย่างมากกว่า 50 ชุด ( $n > 50$  ชุด) พบว่าอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีระดับนัยสำคัญทางสถิติทุกรายการ น้อยกว่า 0.05 (Sig. < 0.05) จึงปฏิเสธ  $H_0$  และยอมรับสมมติฐาน  $H_1$  สรุปได้ว่าอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

**ตารางที่ 4.3** แสดงสถิติพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean	Median	Max	Min	S.D	Skew	Kurt
<b>1. อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity ratio)</b>							
Current Ratio : CUR	3.21	1.57	168.92	0.02	11.02	13.84	206.55
อัตราส่วนสภาพคล่อง							
Quick Ratio : QUR	1.93	0.74	163.88	0.01	10.40	15.23	237.79
อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว							
<b>2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage ratio)</b>							
Debt Ratio: DR	0.44	0.45	1.15	0.00	0.22	0.13	-0.52
อัตราส่วนหนี้สิน							
Equity Ratio: ER	0.54	0.52	1.00	-0.15	0.22	-0.03	-0.61
อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น							
Debt to equity ratio : DER	1.31	0.86	19.37	0.00	1.89	5.71	44.88
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น							
<b>3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)</b>							
Gross Profit Margin: GPM	22.72	20.15	81.99	-28.85	17.50	0.58	0.76
อัตรากำไรขั้นต้น							
Net Profit Margin: NPM	7.37	6.37	173.78	-73.48	17.51	2.85	34.82
อัตรากำไรสุทธิ							
Return on Asset: ROA	9.87	9.28	62.16	-64.40	11.63	-0.32	9.29
อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์							

ตารางที่ 4.3 แสดงสถิติพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้ (ต่อ)

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean	Median	Max	Min	S.D	Skew	Kurt
<b>3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)</b>							
Return on Equity: ROE	5.22	11.82	84.46	-1,469.00	99.56	-13.41	195.38
อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น							
EBIT to Invested Capital : ETIC	9.15	8.82	89.84	-143.17	14.66	-3.88	50.26
อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน							
<b>4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratio)</b>							
Total Asset Turnover: TA	1.12	1.00	4.47	0.00	0.76	1.56	3.49
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม							
Fixed Asset Turnover: FA	13.53	3.54	346.54	0.08	37.89	6.08	42.70
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร							
Operating Expenses Ratio: OER	0.18	0.12	6.22	0.00	0.41	13.01	189.19
อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน							
Owner's Equity Turnover Ratio: ETR	2.55	1.61	42.41	-7.81	3.87	6.41	57.31
อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น							



ภาพที่ 4.1 แสดงค่าเฉลี่ย (Mean) ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS มาใช้

จากตารางที่ 4.3 และภาพที่ 4.1 สามารถสรุปผลวิเคราะห์ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนการนำ TFRS ได้ดังนี้

อัตราส่วนสภาพคล่อง มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 3.21 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.57 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 168.92 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.02 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 11.02 เท่า

อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 1.93 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.74 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 163.88 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.01 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 10.40 เท่า

อัตราส่วนหนี้สิน มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.44 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.45 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 1.15 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.22 เท่า

อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.54 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.52 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 1.00 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ -0.15 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.22 เท่า

อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 1.31 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.86 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 19.37 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 1.89 เท่า

อัตรากำไรขั้นต้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 22.72 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 20.15 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 81.99 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -28.85 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 17.50

อัตรากำไรสุทธิ มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 7.37 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 6.37 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 173.78 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -73.48 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 17.51

อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 9.87 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 9.28 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 62.16 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -64.40 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 11.63

อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 5.22 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 11.82 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 84.46 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -1,469 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 99.56

อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 9.15 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 8.82 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 89.84 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -143.17 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 14.66

อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 1.12 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.00 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 4.47 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.76 เท่า

อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 13.53 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 3.54 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 346.54 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.08 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 37.89 เท่า

อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.18 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.12 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 6.22 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.41 เท่า

อัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 2.55 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.61 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 42.41 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ -7.81 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 3.87 เท่า

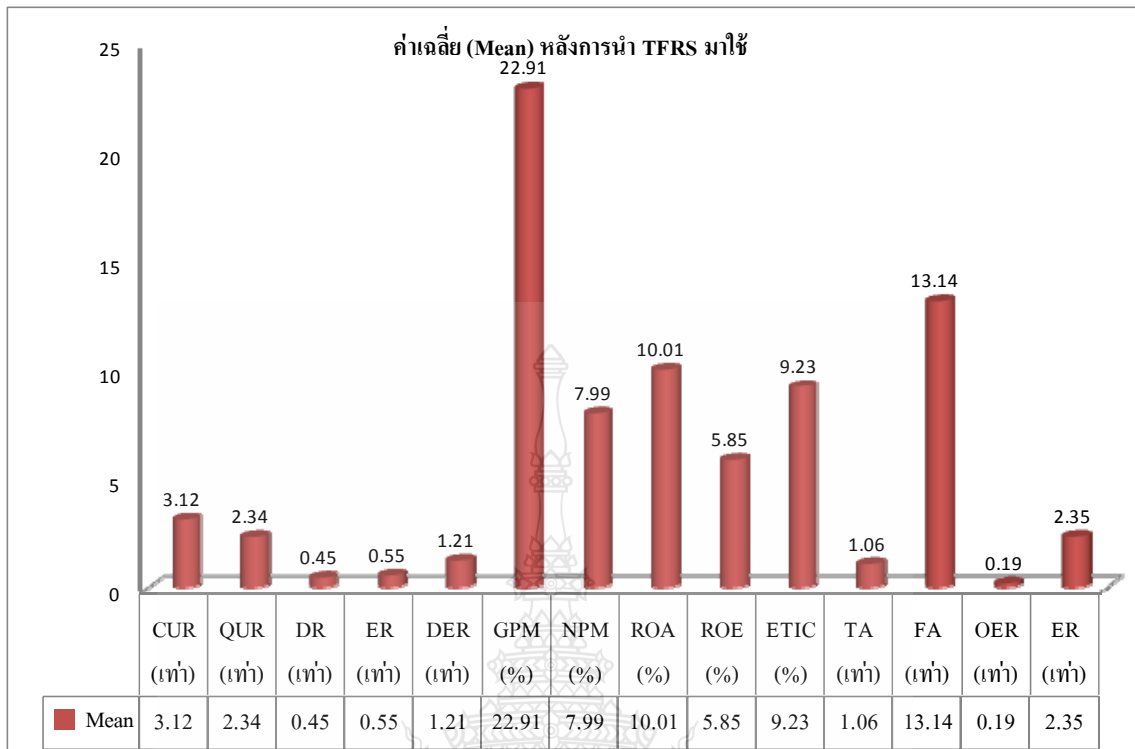
#### ตารางที่ 4.4 แสดงสถิติพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean	Median	Max	Min	S.D	Skew	Kurt
<b>1. อัตราส่วนวัดสภาพคล่อง (Liquidity ratio)</b>							
Current Ratio : CUR	3.12	1.55	168.92	0.02	10.99	13.98	209.42
อัตราส่วนสภาพคล่อง							
Quick Ratio : QUR	2.34	1.05	168.85	0.01	10.86	14.64	223.93
อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว							
<b>2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage ratio)</b>							
Debt Ratio: DR	0.45	0.45	1.11	0.00	0.21	0.08	-0.63
อัตราส่วนหนี้สิน							
Equity Ratio: ER	0.55	0.55	1.00	-0.11	0.21	-0.08	-0.61
อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น							

ตารางที่ 4.4 แสดงค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้ (ต่อ)

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean	Median	Max	Min	S.D	Skew	Kurt
<b>2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage ratio)</b>							
Debt to equity ratio : DER	1.21	0.81	17.87	-10.25	1.88	3.80	40.35
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น							
<b>3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)</b>							
Gross Profit Margin: GPM	22.91	20.16	75.26	-28.04	17.05	0.48	0.36
อัตรากำไรขั้นต้น							
Net Profit Margin: NPM	7.99	6.35	211.57	-63.39	18.53	5.04	59.14
อัตรากำไรสุทธิ							
Return on Asset: ROA	10.01	9.24	50.25	-50.05	10.99	-0.08	5.76
อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์							
Return on Equity: ROE	5.85	11.12	84.26	-982.58	73.17	-10.98	139.09
อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น							
EBIT to Invested Capital: ETIC	9.23	8.57	68.09	-62.93	11.10	-0.59	12.16
อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน							
<b>4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratio)</b>							
Total Asset Turnover: TA	1.06	0.92	4.42	0.00	0.74	1.50	3.25
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม							
Fixed Asset Turnover: FA	13.14	3.17	346.58	0.05	37.75	6.16	43.59
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร							
Operating Expenses Ratio: OER	0.19	0.12	6.22	0.00	0.41	12.63	181.47
อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน							
Owner's Equity Turnover Ratio: ETR	2.35	1.56	29.47	-10.38	3.22	4.62	34.99
อัตราส่วนการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น							





**ภาพที่ 4.2** แสดงค่าเฉลี่ย (Mean) ของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้

จากตารางที่ 4.4 และภาพที่ 4.2 สามารถสรุปผลวิเคราะห์ของอัตราส่วนทางการเงิน หลังการนำ TFRS มาใช้ ได้ดังนี้

อัตราส่วนสภาพคล่อง มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 3.12 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.55 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 168.92 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.02 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 10.99 เท่า

อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 2.34 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.05 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 168.85 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.01 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 10.86 เท่า

อัตราส่วนหนี้สิน มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.45 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.45 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 1.11 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.21 เท่า

อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.55 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.55 เท่าค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 1.00 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ -0.11 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.21 เท่า

อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 1.21 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.81 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 17.87 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ -10.25 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 1.88 เท่า

อัตรากำไรขั้นต้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 22.91 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 20.16 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 75.26 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -28.04 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 17.05

อัตรากำไรสุทธิ มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 7.99 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 6.35 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 211.57 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -63.39 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 18.53

อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 10.01 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 9.24 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 50.25 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -50.05 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 10.99

อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 5.85 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 11.12 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 84.26 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -982.58 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 73.17

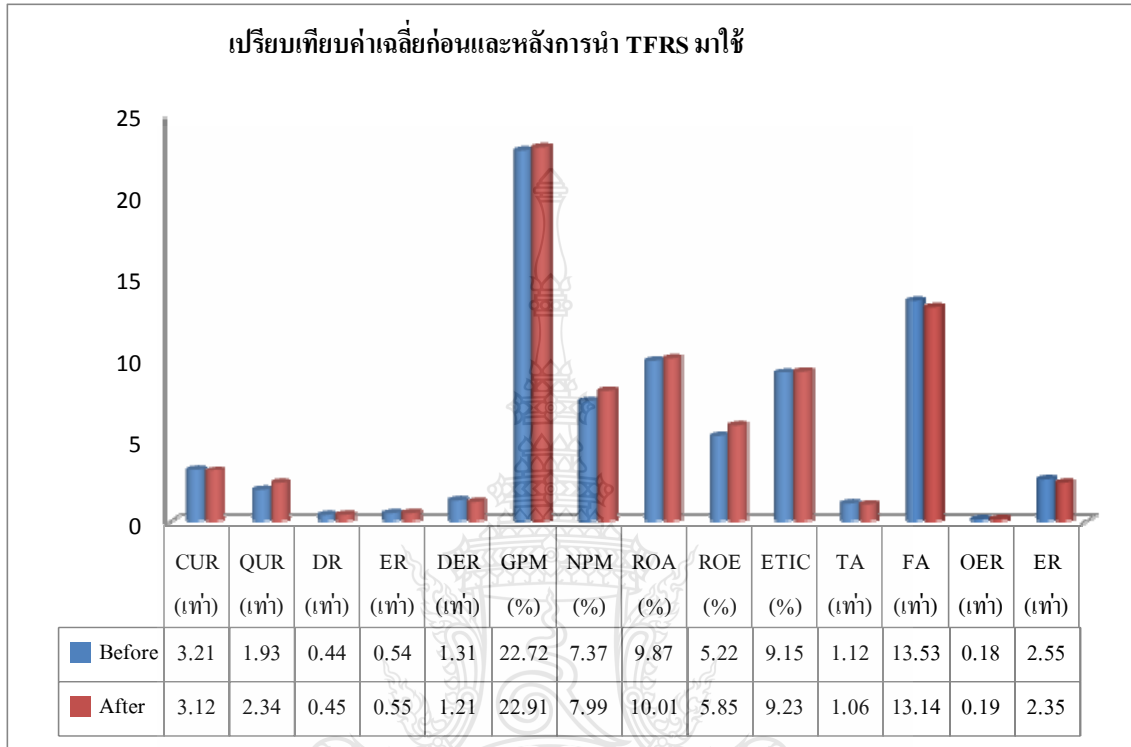
อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน มีค่าเฉลี่ย (Mean) คิดเป็นร้อยละ 9.23 ค่ามัธยฐาน (Median) คิดเป็นร้อยละ 8.57 ค่าสูงสุด (Max) คิดเป็นร้อยละ 68.09 ค่าต่ำสุด (Min) คิดเป็นร้อยละ -62.93 และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) คิดเป็นร้อยละ 11.10

อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 1.06 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.92 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 4.42 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.74 เท่า

อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 13.14 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 3.17 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 346.58 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.05 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 37.75 เท่า

อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 0.19 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 0.12 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 6.22 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ 0.00 เท่า และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 0.41 เท่า

อัตรากรมวนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น มีค่าเฉลี่ย (Mean) เท่ากับ 2.35 เท่า ค่ามัธยฐาน (Median) เท่ากับ 1.56 เท่า ค่าสูงสุด (Max) เท่ากับ 29.47 เท่า ค่าต่ำสุด (Min) เท่ากับ -10.38 เท่าและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D) เท่ากับ 3.22 เท่า



ภาพที่ 4.3 การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ย (Mean) ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

สรุปผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ พบว่าการปรับปรุงบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง ปี 2555 ทำให้ 9 อัตราส่วนทางการเงิน มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นเมื่อนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรขั้นต้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ทั้งนี้มี 5 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตรากรมวนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

## 4.2 การวิเคราะห์ความแตกต่างค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

โดยใช้ Paired t-Test และ 2-K Related Samples Wilcoxon Test เพื่อทดสอบ Test for Equality of Means ทั้งแบบ Parametric และ Nonparametric เป็นการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีค่าแตกต่างกับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ โดยสุ่มตัวอย่างจากแต่ละประชากรอย่างเป็นอิสระกัน ซึ่งจะทำให้กลุ่มตัวอย่างที่ได้ อาจจะมีอิทธิพลของปัจจัยอื่นรวมอยู่ด้วย

ตารางที่ 4.5 ผลวิเคราะห์ Test of Equality ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean		Mean Difference	t-test	Wilcoxon test
	ก่อนใช้	หลังใช้		Sig. (2-tailed)	Sig. (2-tailed)
<b>1. อัตราส่วนสภาพคล่อง (Liquidity ratio)</b>					
Current Ratio : CUR อัตราส่วนสภาพคล่อง	3.21	3.12	0.09	0.114	0.099
Quick Ratio : QUR อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว	1.93	2.34	-0.41	<b>0.002*</b>	<b>0.000*</b>
<b>2. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้ (Leverage ratio)</b>					
Debt Ratio: DR อัตราส่วนหนี้สิน	0.44	0.45	-0.01	<b>0.001*</b>	<b>0.001*</b>
Equity Ratio: ER อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น	0.54	0.55	-0.01	<b>0.005*</b>	<b>0.000*</b>
Debt to equity ratio : DER อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น	1.31	1.21	0.09	<b>0.045*</b>	<b>0.000*</b>
<b>3. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร (Profitability Ratio)</b>					
Gross Profit Margin: GPM อัตรากำไรขั้นต้น	22.72	22.91	-0.18	0.359	0.397
Net Profit Margin: NPM อัตรากำไรสุทธิ	7.37	7.99	-0.63	0.171	0.545
Return on Asset: ROA อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์	9.87	10.01	-0.14	0.387	<b>0.000*</b>
Return on Equity: ROE อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น	5.22	5.85	-0.64	0.779	<b>0.003*</b>
EBIT to Invested Capital: ETIC อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน	9.15	9.23	-0.08	0.840	<b>0.000*</b>

ตารางที่ 4.5 ผลวิเคราะห์ Test of Equality ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ (ต่อ)

อัตราส่วนทางการเงิน	Mean		Mean Difference	t-test	Wilcoxon test
	ก่อนใช้	หลังใช้		Sig. (2-tailed)	Sig. (2-tailed)
<b>4. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ (Activity Ratio)</b>					
Total Asset Turnover: TA					
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม	1.12	1.06	0.06	<b>0.000*</b>	<b>0.000*</b>
Fixed Asset Turnover: FA					
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร	13.53	13.14	0.40	0.198	<b>0.000*</b>
Operating Expenses Ratio: OER					
อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	0.18	0.19	-0.01	<b>0.045*</b>	<b>0.003*</b>
Owner's Equity Turnover Ratio: ETR					
อัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น	2.55	2.35	0.20	<b>0.003*</b>	<b>0.000*</b>

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ไม่แตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ แตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

จากตารางที่ 4.5 สรุปผลการวิเคราะห์ Test of Equality ได้ดังต่อไปนี้

สรุปผลการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีค่าแตกต่างกับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ แบบ parametric Paired t-Tests มี 7 อัตราส่วน มีระดับนัยสำคัญทางสถิติน้อยกว่า 0.05 (Sig. < 0.05) จึงปฏิเสธ  $H_0$  และยอมรับ  $H_1$  ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และ อัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

ผลจากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ ทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ ดังนั้นเมื่อทำการทดสอบแบบ Nonparametric, 2-K Related Samples Wilcoxon Tests พบว่ามี 11 อัตราส่วน มีระดับนัยสำคัญทางสถิติน้อยกว่า 0.05 (Sig. < 0.05) จึงปฏิเสธ  $H_0$  และยอมรับ  $H_1$  ซึ่งมีจำนวนผลลัพธ์มากกว่าผลทดสอบแบบ Paired t-Test สรุปได้ว่าอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีค่าแตกต่าง กับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ โดยมี 7 อัตราส่วน

ทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าสูงกว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และยังพบว่ามี 4 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าต่ำกว่า อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น



### 4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

เป็นการวิเคราะห์เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ มีความสัมพันธ์กันในรูปเชิงเส้นหรือไม่

ตารางที่ 4.6 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

อัตราส่วนทางการเงิน	CURaf	QURaf	DRaf	ERaf	DEaf	GPMaf	NPMaf	ROAaf	ROEaf	ETICaf	TAaf	FAaf	OERaf	OTRaf
อัตราส่วนสภาพคล่อง	CURbf	.997**												
อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว	QURbf		.982**											
อัตราส่วนหนี้สิน	DRbf			.992**										
อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น	ERbf				.976**									
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น	DEbf					.923**								
อัตรากำไรขั้นต้น	GPMbf						.984**							
อัตรากำไรสุทธิ	NPMbf							.921**						
อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์	ROAbf								.976**					
อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น	ROEbf									.958**				
อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน	ETICbf										.925**			
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม	TAbf											.981**		
อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร	FAbf												.992**	
อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	OERbf													.992**
อัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น	OTRbf													.971**

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## สมมติฐานที่ 2

$H_0$  : อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีความสัมพันธ์ กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

$H_1$  : อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ มีความสัมพันธ์ กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

จากตารางที่ 4.6 เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ผลการวิเคราะห์พบว่าอัตราส่วนทั้งสองกลุ่มมีความสัมพันธ์เชิงบวกไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ อยู่ระหว่าง 0.921-0.997 จึงปฏิเสธ  $H_0$  และยอมรับ  $H_1$  สรุปได้ว่า อัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ เพิ่มขึ้น 1 หน่วยมาตรฐาน มีผลทำให้อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้เพิ่มขึ้น ระหว่าง 0.921-0.997 หน่วยมาตรฐาน





## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย เรื่องการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

การวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) คือการค้นหาค่าเท็จจริง (Fact Finding) โดยศึกษาข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดแห่งประเทศไทย และรวบรวมข้อมูลจากงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด ข้อมูลย้อนหลังของแต่ละหมวดอุตสาหกรรม ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 ถึงปี 2556 รวม 251 บริษัทโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายลักษณะข้อมูล (Data) ที่ได้รวบรวมมา เช่น การแจกแจงข้อมูลแบบปกติ และการหาค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย ค่ามัธยฐาน ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เช่น Paired Sample t-Test, 2-K Related Samples (Wilcoxon Test) และสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation Analysis)

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ให้เป็นไปตามสมมติฐานและวัตถุประสงค์ในการวิจัย สามารถสรุปผลการวิจัย เป็นประเด็นที่สำคัญที่ได้ดังนี้

1. ผลทดสอบการแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงิน ค่าสถิติ Kolmogorov-Smirnov พบว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติทุกรายการที่ระดับ 0.05

2. ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ พบว่าการปรับปรุงบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง ปี 2555 เมื่อนำ TFRS มาใช้ พบว่ามี 9 อัตราส่วนทางการเงิน มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้น ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรขั้นต้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ทั้งนี้มี 5 อัตราส่วนทางการเงินมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

3. ผลการวิเคราะห์ Test of Equality เป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ ผลทดสอบของค่าสถิติ Nonparametric, 2-K Related Samples Wilcoxon Tests พบว่า 7 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าสูงกว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และยังพบว่า มี 4 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้มีค่าต่ำกว่าอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

4. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ กับอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ผลการทดสอบ พบว่าอัตราส่วนทั้งสองกลุ่มมีความสัมพันธ์เชิงบวกไปในทิศทางเดียวกัน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ อยู่ระหว่าง 0.921-0.997 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

## 5.2 การอภิปรายผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ จำนวน 251 บริษัท สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์การแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงิน ก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ จำนวน 14 อัตราส่วน ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของหลายท่านดังนี้

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Susana Callao, Jose I Jarne, Jose A Lainez (2007) เรื่องผลกระทบ IFRS เปรียบเทียบรายการที่เกี่ยวข้องกับการนำรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ โดยทดสอบการแจกแจงของตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน ระหว่าง GAAP กับ IFRS พบว่ามี 16 จาก 17 รายการ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Susana Callao Gaston, Cristina Ferrer Garcia, Jose Ignacio Jarne J. (2010) เรื่องการเปรียบเทียบผลกระทบที่มีต่อข้อมูลในงบการเงินและรายการที่เกี่ยวข้อง เมื่อนำ IFRS มาใช้ระหว่างประเทศสเปน และสหราชอาณาจักร ทดสอบการแจกแจงของตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน จำนวน 13 รายการ ก่อนและหลังการนำ IFRS มาใช้ พบว่าตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินทุกรายการ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Heath Aaron McConnell (2012) เรื่องผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทด้านหินในประเทศแคนาดา โดยการทดสอบการแจกแจงของอัตราส่วนทางการเงินก่อนทดสอบสมมติฐานอื่น ๆ ระหว่าง Canadian GAAP กับ IFRS พบว่าอัตราส่วนทางการเงินทั้งสองกลุ่ม ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiyemli Sen (2013) เรื่องผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ ทดสอบการแจกแจงของ ตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินระหว่าง GAAP กับ IFRS พบว่า ตัวเลขในงบการเงิน 6 จาก 7 รายการ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ และอัตราส่วนในงบการเงิน 15 จาก 17 รายการ ไม่มีการแจกแจงแบบปกติ

2. การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ พบว่ามี 9 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ย (Mean) เพิ่มขึ้น ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรขั้นต้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน และอัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และยังมี 5 อัตราส่วนทางการเงินมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร และอัตราส่วนหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของหลายท่านดังนี้

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Lantto, Sahlstrom, P. (2007) เรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญของบริษัทในประเทศฟินแลนด์ ผลทดสอบอัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศฟินแลนด์ ระหว่าง FAS กับ IFRS/IAS พบว่ามี 2 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS/IAS มาใช้ ได้แก่ อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (ROIC) อัตราส่วนที่วัดการเปลี่ยนแปลงของใบสำคัญแสดงสิทธิของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นสามัญโดยประมาณ (GR) และมี 3 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนสภาพคล่อง และอัตราราคาตลาดต่อกำไร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Mingyi Hung, K.R. Subramanyam (2007) เรื่อง ผลกระทบต่องบการเงิน เมื่อนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้: กรณีศึกษาของประเทศเยอรมันผลทดสอบตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน ระหว่าง HGB กับ IAS พบว่ามี 4 รายการที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ สินทรัพย์รวม หนี้สินรวม มูลค่าราคาตามบัญชี (BV) และอัตราส่วนราคาตลาดต่อราคาบัญชี ในขณะที่รายได้สุทธิมีค่าเฉลี่ยลดลง

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Rahima Rahmonova (2009) เรื่องความเปลี่ยนแปลงระหว่าง IFRS กับ U.S.GAAP ต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในประเทศอเมริกา ผลทดสอบอัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศอเมริกา ระหว่าง U.S.GAAP กับ IFRS พบว่ามี 2 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน และมี 6 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตรากำไรสุทธิ อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Susana Callao Gaston, Cristina Ferrer Garcia, Jose Ignacio Jarne J. (2010) เรื่องการเปรียบเทียบผลกระทบที่มีต่อข้อมูลในงบการเงินและรายการที่เกี่ยวข้อง เมื่อนำ IFRS มาใช้ระหว่างประเทศสเปน และสหราชอาณาจักร ผลทดสอบค่าเฉลี่ย บริษัทจดทะเบียนในประเทศสเปนและสหราชอาณาจักร ก่อนและหลังการนำ IFRS มาใช้ต่อตัวเลขในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน พบว่าประเทศสเปนมี 8 รายการ ที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สินทรัพย์รวม ส่วนของผู้ถือหุ้น หนี้สินไม่หมุนเวียน รายได้สุทธิ หนี้สินหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น และยังมี 5 รายการที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ สินทรัพย์หมุนเวียน รายได้จากการดำเนินงาน อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสินทรัพย์ต่อหนี้สิน อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ ส่วนผลทดสอบของสหราชอาณาจักร พบว่ามี 9 รายการที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สินทรัพย์รวม หนี้สินไม่หมุนเวียน รายได้จากการดำเนินงาน กำไรสุทธิ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และอัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น และมี 4 รายการที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ สินทรัพย์หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน รายได้สุทธิ และอัตราส่วนสภาพคล่อง

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Pawel Punda (2011) ผลทดสอบอัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในสหราชอาณาจักร ระหว่าง UK GAAP กับ IFRS พบว่าอัตราส่วนทางการเงินทุกรายการมีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตรากำไรขั้นต้น อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน อัตราส่วนสภาพคล่อง และอัตราราคาตลาดต่อกำไร

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Heath Aaron McConnell (2012) เรื่องผลกระทบจากการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทถ่านหินในประเทศแคนาดา ผลทดสอบอัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทถ่านหินในประเทศแคนาดา ระหว่าง Canadian GAAP กับ IFRS พบว่ามี 3 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นและอัตราส่วน

หมุนเวียนสินทรัพย์รวม และมี 5 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรสุทธิ) และอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Balios Dimitrios (2013) เรื่องผลกระทบการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเชนส์ ผลทดสอบอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเชนส์ ระหว่าง GAS กับ IFRS พบว่ามี 8 อัตราส่วนทางการเงินของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนหลังปี 2004 มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน อัตรากำไรขั้นต้น และอัตรากำไรสุทธิ และมี 7 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตรากำไรก่อนหักภาษีและดอกเบี้ย อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และอัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Divya Shikaha (2013) เรื่อง ผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงิน ระหว่างมาตรฐานบัญชีของ Indian GAAP กับ IFRS พบว่ามี 3 อัตราส่วนเพิ่มขึ้นหลังนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว มูลค่าหุ้นทางบัญชีต่อหุ้น และมี 4 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น Earnings per Share Basic และ Earnings per Share Diluted

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Michel Blanchette, Francois-Eric Racicot, Komlan Sedzro (2013) เรื่องการนำ IFRS มาใช้ ในประเทศแคนาดา : การวิเคราะห์เชิงประจักษ์ของผลกระทบที่มีต่องบการเงิน ผลทดสอบตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในประเทศแคนาดา ระหว่าง CGAAP กับ IFRS พบว่ามี 4 รายการที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ขายสุทธิ กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน และอัตราส่วนสภาพคล่อง และมี 13 รายการมีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ สินทรัพย์หมุนเวียนสินทรัพย์รวม หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินรวม ส่วนของผู้ถือหุ้น กำไร (ขาดทุน) สุทธิ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อัตราส่วนหนี้สิน อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรสุทธิ) อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (คำนวณจากกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) อัตรากำไรสุทธิ อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม และอัตราระแสเงินสดจากการดำเนินงาน

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiyimeli Sen (2013) เรื่องผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศตุรกี ผลทดสอบตัวเลขในงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินระหว่าง GAAP กับ IFRS พบว่ามี 11 รายการมีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนขายสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้น สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หนี้สินไม่หมุนเวียน และส่วนของผู้ถือหุ้น และมี 13 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราส่วนเงินสด อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ อัตราหมุนเวียนของลูกหนี้การค้า อัตราหมุนเวียนของสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนเงินลงทุน อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อัตราขายสุทธิต่อสินทรัพย์ถาวร อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนสภาพคล่อง สินทรัพย์หมุนเวียน และอัตราส่วนหนี้สินหมุนเวียน

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Yhlas Sovbetov (2013) เรื่องผลกระทบของการนำ IFRS มาใช้ ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ระหว่าง UK GAAP กับ IFRS ผลทดสอบพบว่ามี 4 อัตราส่วนมีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากการใช้เงินลงทุน (ROCE) อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตรากำไรสุทธิ และอัตราส่วนของมูลค่าหุ้นกับใบสำคัญแสดงสิทธิ (GR) และมี 5 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ อัตราส่วนสภาพคล่อง และอัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Irena Jindrichovska, Dana Kubickova (2014) เรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) ต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ : กรณีศึกษาของสาธารณรัฐเช็ก ผลทดสอบค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทางการเงินระหว่าง CAS กับ IFRS พบว่ามี 3 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยเพิ่มขึ้นหลังการนำ IFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากยอดขาย (ROS) และอัตราผลตอบแทนจากการใช้เงินลงทุน (ROCE) และมี 8 อัตราส่วนที่มีค่าเฉลี่ยลดลง ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนเงินสด อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้รวม อัตราส่วนความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย ส่วนอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการนำ IFRS มาใช้

3. การทดสอบสมมติฐานค่าเฉลี่ย พบว่ามี 11 อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ มีค่าแตกต่างกับอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวร อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และอัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของหลายท่านดังนี้

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Lantto, Sahlstrom P. (2007) เรื่องผลกระทบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ต่ออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญของบริษัทในประเทศฟินแลนด์ ผลทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยหลังนำ IFRS มาใช้ พบว่ามี 5 อัตราส่วน ได้แก่ อัตรากำไรสุทธิ อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุนและอัตราส่วนของมูลค่าหุ้น กับใบสำคัญแสดงสิทธิ (GR)

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Susana Callao, Jose I Jarne, Jose A Lainez (2007) เรื่องผลกระทบ IFRS เปรียบเทียบรายการที่เกี่ยวข้องกับการนำรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ ผลทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยหลังนำ IFRS มาใช้ พบว่ามี 10 รายการ ได้แก่ สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้การค้า เงินสด ส่วนของผู้ถือหุ้น หนี้สินไม่หมุนเวียน หนี้สินรวม อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็ว อัตราส่วนเงินสด อัตราส่วนสินทรัพย์ต่อหนี้สินรวม และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Pawel Punda (2011) เรื่องผลกระทบการนำ IFRS สำหรับกิจการ SMEs ต่ออัตราส่วนทางการเงินเพื่อสะท้อนผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในประเทศเช็ก ผลทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยหลังนำ IFRS มาใช้ พบว่ามี 5 อัตราส่วน ได้แก่ อัตรากำไรขั้นต้น อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน อัตราส่วนสภาพคล่อง และอัตราราคาตลาดต่อกำไร

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Balios Dimitrios (2013) เรื่องผลกระทบการนำ IFRS มาใช้ต่ออัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอเชนส์ ผลทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยหลังนำ IFRS มาใช้ พบว่ามี 3 อัตราส่วน ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สิน อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหมุนเวียนของสินทรัพย์ถาวร

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiyemeli Sen (2013) เรื่องผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) มาใช้ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศตุรกี ผลทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยหลังนำ IFRS มาใช้พบว่ามี 11 รายการ ได้แก่ อัตราส่วนสภาพคล่อง อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวม อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ อัตราส่วน

หนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อัตราส่วนขายสุทธิต่อสินทรัพย์ไม่  
หมุนเวียน อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนขายสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนหนี้สิน  
หมุนเวียนต่อหนี้สินรวม อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม สินค้าคงเหลือ และส่วนของผู้ถือหุ้น

4. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้ กับ  
อัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้ ผลการทดสอบ พบว่าอัตราส่วนทั้งสองกลุ่มมี  
ความสัมพันธ์เชิงบวกไปในทิศทางเดียวกันสูง โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ อยู่ระหว่าง 0.921-  
0.997 สอดคล้องกับงานวิจัยของ Yhlas Sovbetov (2013) เรื่องผลกระทบของการนำ IFRS มาใช้ต่อ  
อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ผลทดสอบ  
อัตราส่วนทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใน ระหว่าง UK GAAP กับ IFRS ค่า  
สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ อยู่ระหว่าง 0.980 – 0.122

### 5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

5.3.1 การใช้อัตราส่วนทางการเงินเป็นตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน สามารถชี้วัดผลกระทบ  
จากตัวเลขในงบการเงินได้เพียงระดับหนึ่ง ดังนั้นควรใช้ข้อมูลในการวิเคราะห์ตามหลักการนี้ด้วย  
น้อย 5 ปี เพื่อจะได้ข้อมูลที่สะท้อนผลได้อย่างแม่นยำมากขึ้น

5.3.2 ข้อค้นพบจากการศึกษาเกี่ยวกับอัตราส่วนทางการเงินที่คำนวณโดยตลาดหลักทรัพย์  
แห่งประเทศไทย มีความแตกต่างจากการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินจากตำราเรียน ดังนั้นผู้วิจัยควร  
ทำความเข้าใจเกี่ยวกับที่มาของอัตราส่วนทางการเงินก่อนที่จะนำมาทดสอบและเปรียบเทียบข้อมูล

5.3.3 นักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน และนักลงทุน ควรมีความเข้าใจเกี่ยวกับ  
การปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยไปสู่การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน  
ระหว่างประเทศ เพื่อสามารถนำงบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินไปใช้ให้เกิดประโยชน์และเป็น  
ที่ยอมรับในระดับสากลมากยิ่งขึ้น

### 5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.4.1 ควรศึกษาผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ เพิ่มเติม  
หลังจากที่ประเทศไทยได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ IFRS มาใช้ครบถ้วน  
แล้ว เพื่อเปรียบเทียบผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ต่อตัวเลขในงบ  
การเงินและอัตราส่วนทางการเงินต่อไป



5.4.2 ควรศึกษาผลกระทบจาก IFRS ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินในกลุ่มประเทศอาเซียน เพื่อใช้เป็นตัวสะท้อนผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงที่มีต่องบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แต่ละประเทศ

5.4.3 ควรศึกษาเกี่ยวกับอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น และ อัตราส่วนเงินปันผลตอบแทนที่นักลงทุนคาดหวังของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในกลุ่มประเทศอาเซียน



## บรรณานุกรม

- กุลภัทรา สีโรดม. (2549). การวิเคราะห์หลักทรัพย์ทฤษฎีและภาคปฏิบัติ. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: บริษัท คูมายเบส จำกัด.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2548). การวิเคราะห์ข้อมูลหลายตัวแปร. (พิมพ์ครั้งแรก). กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมสาร จำกัด.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2551). การวิเคราะห์สถิติ : สถิติสำหรับการบริหารและวิจัย. (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2555). การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล. (พิมพ์ครั้งที่ 20). กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมสาร จำกัด.
- เกียรตินิยม คุณติสุข และ สุธา เจียรนัยกุลวานิช. (2554). บทบาทสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ในโลกยุคปัจจุบัน. วารสารนักบริหาร, 31(3), 176-180.
- ความหมายของอัตราส่วนทางการเงิน. (2557). สืบค้นจาก <http://www.investopedia.com>
- คู่มืออัตราส่วนทางการเงิน. (2557). สืบค้นจาก <http://www.setsmart.com>
- ณัฐธิดา ลักคนลาวัฒน์ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2012). ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีและคุณภาพของรายงานทางการเงิน. **WMS Journal of Management Walailak University**, 1(2), 51-59.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2557). ข้อมูลรายชื่อบริษัท/หลักทรัพย์. สืบค้นจาก <http://www.set.or.th>
- นริญจ์ พุ่มศิริ. (2554). ผลกระทบการนำมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards : IFRs) มาปฏิบัติ. (วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- นุชจรี พิเชฐกุล. (2555). การรายงานและการวิเคราะห์งบการเงิน. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- ฝ่ายกำกับบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2013). **TFRS Progress**. สืบค้นจาก [FRUpdate@SET](mailto:FRUpdate@SET)

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- พัชรานันท์ อุดมวุฒิกำจร. (2555). **หลักการบัญชี (Principle of Accounting)**. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สมาธรรม.
- เพชร ชุมทรัพย์. (2549). **หลักการลงทุน**. (ฉบับพิมพ์ครั้งที่ 12). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2553). **เอกสารประกาศสัมมนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)**. สืบค้นจาก <http://www.bunchikij.com>
- ศิลาปะพร ศรีจันเพชร พิมพ์ใจ วีรสุทธากร และพจน์ วีรสุทธากร. (2554). **สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย**. วารสารวิชาชีพบัญชี, 7(19), 74-99.
- ศูนย์การส่งเสริมการพัฒนาความรู้ตลาดทุน. (2556). **ตลาดการเงินและการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์**. ฉบับปรับปรุง (พิมพ์ครั้งที่ 15). กรุงเทพฯ : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). **มาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง ปี 2555**. สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th>
- สายนโยบายสถาบันการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2011). **แนวทางการวัดมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ**. สืบค้นจาก <http://www.bot.or.th>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กลต. (2557). **งบการเงิน**. สืบค้นจาก <http://www.market.sec.or.th>
- สุทธิ ชัดติยะ และ วิไลลักษณ์ สุวจิตตานนท์. (2553). **แบบแผนการวิจัยและสถิติ** (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ : บจ. ประยูรวงศ์พรินต์ติ้ง.
- สุพจน์ สกุลแก้ว. (2553). **การวิเคราะห์งบการเงินลงทุน**. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ : บริษัท แอคทีฟพรินต์ จำกัด.
- สุภาพร ทินประภา. (2553). **การวิเคราะห์ธุรกิจเชิงสถิติ**. (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ : ก.พล (1996).
- อังครัตน์ เจริญจริยวัฒน์. (2555). **IFRS ข้อกำหนดที่สำคัญ ของมาตรฐานและการตีความ** (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : บริษัท อมรินทร์พรินต์ติ้งแอนพับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน).

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- อัญญา ชันชวิทย์ และ สุภัทษมนต์ ภัทรธรรมมาศ. (2549). กลไกของตลาดการเงิน ในระบบเศรษฐกิจไทย. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ : บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน).
- Ahmet Agca, Rafet Aktas. (2007). First Time Application of IFRs and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms. **Problems and Perspective in Management**, 5 (2), 99-111.
- Balios, Dimitrios. (2013) .The Impact of IFRS on Ratios of Listed and New Listed Companies of Athens Exchange. **International Journal of Business and Social Research (IJBSR)**, 3(5), 139-157.
- Deloitte, TFRS Isights ฉบับภาษาไทย. (2009). **Round-Up Issue (January 2010) Change is Coming**. สืบค้นจาก <http://www.deloitteforum.com>
- Deloitte Forum 3/2013 ฉบับภาษาไทย. (2013). **Overview of TFRS,TAS, TFRI and TSI (New/Revised 2012)**. สืบค้นจาก <http://www.deloitteforum.com>
- Divya Shikaha. (2013). The Impact of International Financial Reporting Standards on Financial Statement and Ratios. **The International Journal of Management**, 2(2), 1-15.
- Eleftheria Georgakopoulou, Charalambos Spathis, Iordanis Floropoulos. (2007). The Transition from Greek Accounting System to IFRS: Evidence from the Manufacturing Sectors. **International Journal of Managerial and Financial Accounting (IJMFA)**, 2(1), 4-19.
- Heath Aaron McConnell. (2012). The Effect of IFRS on the Financial Ratios of Canadian Public Mining Companies. **Undergraduate Honors Thesis, East Tennessee State University, US, 2012**, 2-52.
- Ioannis Tslavoutas.(2012).The Transition to IFRS and the Value Relevance of Financial Statements in Greece. **The British Accounting Review**, 44(4), 262-277.
- Irena Jindrichovska, Dana Kubickova. (2014). Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios: The case of the Czech Republic. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 10(2), 133-146.

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- John J.Wild Winston Kwok. (2013). แปลและเรียบเรียง กฤติยา ขวณิชชัย. การบัญชีการเงิน IFRS : **Financial Accounting Information for Decisions IFRS**. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : แมคกรอ-ฮิล.
- Key Management Ratios ของ Ciaran Walsh เรียบเรียงโดย นิลุบล หฤทัยวิจิตร โชค. การวิเคราะห์ เจาะลึก อัตราส่วนทางการเงิน (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ : ซีเอ็ดยูเคชั่น.
- Khalaf, Taani. (2011). The Effect of Financial Ratios, Firm Size and Cash flows for Operating Activities on Earnings per Share: (An applied Study: On Jordanian Industrial Sector). **International Journal of Social Sciences and Humanity Studies**, 3(1), 197-205.
- Lantto, Sahlstrom, P. (2007). The Impact International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios. **Accounting & Finance**, 49(2), 341-361.
- Michel Blanchette, Francois-Eric Racicot, Komlan Sedzro. (2013). IFRS Adoption in Canada :An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements. **Certified General Accountants Association of Canada**, 2013, 2-68.
- Mingyi Hung, K.R. Subramanyam. (2004). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards : the Case of Germany. **Review of Accounting Studies**, 12(4), 623-657.
- Palka, Svitakova. (2011). The Impact of IFRS for SMEs Adoption on Performance of Czech Companies. **Recent Researches in Economics and Management Transformation, November.France**. x(x), 49-54.
- Pawel Punda. (2011). The Impact of International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption on Key Financial Ratios – Evidence from the UK. Master’s Thesis, Aarhus School of Business, x(x), 3-70.
- PricewaterhouseCoopers. (2553). **มาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีสากล**. สืบค้นจาก <http://www.sepo.go.th/spaw/uploads/files/IFRS.pdf>
- Rahima Rahmonova. (2009). IFRS versus U.S. GAAP How Numbers is Financial Statement Change. **Accounting and Finance Department**, 2009, x(x), 2-28.

## บรรณานุกรม (ต่อ)

- Serkan Terzi, Recep Oktem, Ilker Kiymetli Sen. (2013). Impact of Adoption International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey. **International Business Research**, 6(4), 55-66.
- Susana Callao, Jose I Jarne, Jose A Lainez. (2007). Adoption of IFRS in Spain Effect on the Comparability and Relevance of Financial Reporting. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 16(2), 148-178.
- Susana Callao Gaston, Cristina Ferrer Garcia, Jose Ignacio Jarne J. (2010). IFRS Adoption in Spain and the United Kingdom : Effects on Accounting Numbers and Relevance. **Advances in Accounting Incorporating Advances International Accounting**, 26(2), 304-313
- Theresa Hilliard. (2013). The Effects of Adopting IFRS: The Canadian Experience. Business Administration Dissertations, Georgia State University, 2013, x(x), 4-88.
- TSI Thailand Securities Institute. (2557). การประเมินมูลค่าหุ้น. สืบค้นจาก <http://www.tsi-thailand.org/index>
- Yhlas Sovbetov. (2013). The Impacts of IFRS Adoption on Key Financial Ratios in UK market– Over FTSE 100 Firms Through 2003-2007 Years. **Fatih University; Cardiff Metropolitan University; London School of Commerce; Marmara University, 2013**, x(x), 1-63.

ภาคผนวก



ภาคผนวก ก  
รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และอักษรย่อ





## 1. รายชื่อบริษัทหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

APURE	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
ASIAN	บริษัท ห้องเย็นเอเชีย ซีฟู้ด จำกัด (มหาชน)
CFRESH	บริษัท ซีเฟรชอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
CHOTI	บริษัท ห้องเย็น โชติวิวัฒน์หาคใหญ่ จำกัด (มหาชน)
CM	บริษัท เชียงใหม่โพรเซสฟู้ดส์ จำกัด(มหาชน)
CPI	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
EE	บริษัท อีเทอเนล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)
F&D	บริษัท ฟู้ดแอนด์ริงส์ จำกัด (มหาชน)
GFPT	บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน)
HTC	บริษัท หาดทิพย์ จำกัด (มหาชน)
LEE	บริษัท ลีพัฒนาผลิตภัณฑ์ จำกัด (มหาชน)
LST	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
MALEE	บริษัท มาลีสามพราน จำกัด (มหาชน)
MINT	บริษัท ไมเนอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
PB	บริษัท เพรซิเดนท์ เบเกอรี่ จำกัด (มหาชน)
PM	บริษัท พรีเมียร์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)
PR	บริษัท เพรซิเดนท์ไรซ์โปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
SAUCE	บริษัท ไทยเทพรส จำกัด (มหาชน)
SFP	บริษัท อาหารสยาม จำกัด(มหาชน)
SORKON	บริษัท ส. ขอนแก่นฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน)
SSC	บริษัท เสริมสุข จำกัด (มหาชน)
SSF	บริษัท สุรพลฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน)
TC	บริษัท ทรอปีคอลแคนนิง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
TIPCO	บริษัท ทิปโก้ฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน)
TLUXE	บริษัท ไทยลักซ์ เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน)
TRUBB	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชัน (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
TVO	บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน)
TWFP	บริษัท ไทยวาฟูดโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
UPOIC	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)

### สินค้าอุปโภคบริโภค

BTNC	บริษัท บุคคินิวซิติ จำกัด (มหาชน)
CPH	บริษัท คาสเซอร์พิกโซลคิงส์ จำกัด (มหาชน)
CPL	บริษัท ซี.พี.แอล.กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
DSGT	บริษัท ดีเอสจี อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
DTCI	บริษัท ดี.ที.ซี.อินเตอร์สตรี้ส์ จำกัด (มหาชน)
ICC	บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
JCT	บริษัท แจ็กเจียอุตสาหกรรม (ไทย) จำกัด (มหาชน)
KYE	บริษัท กันยงอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
LTX	บริษัท ลัคกี้เท็กซ์ (ไทย) จำกัด (มหาชน)
MODERN	บริษัท โมเดิร์นฟาร์มกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
NC	บริษัท นิวซิติ (กรุงเทพฯ) จำกัด (มหาชน)
OCC	บริษัท โอ ซี ซี จำกัด (มหาชน)
OGC	บริษัท โอเชียนกลาส จำกัด (มหาชน)
PAF	บริษัท แพนเอเชียฟูดแวร์ จำกัด (มหาชน)
PG	บริษัท ประชาอาภรณ์ จำกัด (มหาชน)
PRANDA	บริษัท แพรนด์้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)
ROCK	บริษัท ร็อกเวิช จำกัด (มหาชน)
SABINA	บริษัท ซาบิน่า จำกัด (มหาชน)
SAWANG	บริษัท สว่างเอ็กซ์พอร์ต จำกัด (มหาชน)
SITHAI	บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)
SUC	บริษัท สหยูเนี่ยน จำกัด (มหาชน)
TNL	บริษัท ธนูลักษณ์ จำกัด (มหาชน)
TOG	บริษัท ไทยออปติคอล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
TPCORP	บริษัท เท็กซ์ไทล์เพรสทิจ จำกัด (มหาชน)
TTTM	บริษัท ไทยโทเรเท็กซ์ไทล์มิลลส์ จำกัด (มหาชน)
UPF	บริษัท ยูเนี่ยนไฟโอเนียร์ จำกัด (มหาชน)
UT	บริษัท ยูเนี่ยนอุตสาหกรรมสิ่งทอ จำกัด (มหาชน)

## สินค้าอุตสาหกรรม

AH	บริษัท อาปิโก ไฮเทค จำกัด (มหาชน)
AMC	บริษัท เอเชีย เมทัล จำกัด (มหาชน)
APCS	บริษัท เอเชีย พรีซิชั่น จำกัด (มหาชน)
BAT-3K	บริษัท ไทยสโตเรจ แบตเตอรี่ จำกัด (มหาชน)
BSBM	บริษัท บางสะพานบาร์มิล จำกัด (มหาชน)
CEN	บริษัท แคปปิตอล เอ็นจิเนียริง เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน)
CSC	บริษัท ฝาจีบ จำกัด (มหาชน)
CTW	บริษัท จรุงไทยไวร์แอนด์เคเบิล จำกัด (มหาชน)
CWT	บริษัท ชัยวัฒนา แทนเนอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
EASON	บริษัท อีชีน เฟ้นท์ จำกัด (มหาชน)
FMT	บริษัท ฟรุททาวา เมทัล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
GC	บริษัท โกลบอล คอนเน็คชั่นส์ จำกัด (มหาชน)
HFT	บริษัท ฮั่วฟง รับเบอร์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
IHL	บริษัท อินเตอร์ไฮด์ จำกัด (มหาชน)
INOX	บริษัท โพลโค-ไทยน็อกซ์ จำกัด (มหาชน)
IVL	บริษัท อินโครามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)
KKC	บริษัท กุลธรเคอร์บี จำกัด (มหาชน)
MAX	บริษัท แมกซ์ เมทัล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
MCS	บริษัท เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)
MILL	บริษัท มิลล์คอน สตีล จำกัด (มหาชน)
NEP	บริษัท เอ็นอีพี อสังหาริมทรัพย์ และอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
NIPPON	บริษัท นิปปอน แพ็ค(ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
PAP	บริษัท แปซิฟิกไพพ์ จำกัด (มหาชน)
PATKL	บริษัท พัฒน์กล จำกัด (มหาชน)
PATO	บริษัท พาโตเคมีอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
PERM	บริษัท เพ็มสินสตีลเวคส์ จำกัด (มหาชน)
PTL	บริษัท โพลีเพล็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
RICH	บริษัท ริช เอเชีย สตีล จำกัด (มหาชน)

SAM	บริษัท สามชัย สตีล อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
SAT	บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
SMIT	บริษัท สหมิตรเครื่องกล จำกัด (มหาชน)
SNC	บริษัท เอส เอ็น ซี พอร์เมอร์ จำกัด (มหาชน)
SPACK	บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)
SSI	บริษัท สหวิริยาสตีลอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
SSSC	บริษัท ศูนย์บริการเหล็กสยาม จำกัด (มหาชน)
STANLY	บริษัท ไทยสแตนเลย์การไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)
TCB	บริษัท ไทยคาร์บอนแบล็ค จำกัด (มหาชน)
TCCC	บริษัท ไทยเซ็นทรัลเคมี จำกัด (มหาชน)
TCJ	บริษัท ที.ซี.เจ.เอเชีย จำกัด (มหาชน)
TCOAT	บริษัท อุตสาหกรรมผ้าเคลือบพลาสติกไทย จำกัด (มหาชน)
TFI	บริษัท ไทยฟิล์มอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
THIP	บริษัท ทานตะวันอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
TKT	บริษัท ที.กรุงไทยอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
TMD	บริษัท อุตสาหกรรมถังโลหะไทย จำกัด (มหาชน)
TMT	บริษัท ค้าเหล็กไทย จำกัด (มหาชน)
TOPP	บริษัท ไทย โอ.พี.พี. จำกัด (มหาชน)
TPA	บริษัท ไทยโพลิอะคริลิก จำกัด (มหาชน)
TPP	บริษัท ไทยบรรจุภัณฑ์และการพิมพ์ จำกัด (มหาชน)
TWP	บริษัท ไทยไวร์โปรดักท์ จำกัด (มหาชน)
TYCN	บริษัท ไทยคุณ เวิลด์ไวด์ กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
TYM	บริษัท ไทยจิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)
UTP	บริษัท ยูไนเต็ด เปเปอร์ จำกัด (มหาชน)
VARO	บริษัท วโรปกรณ์ จำกัด (มหาชน)
VNT	บริษัท วินิไทย จำกัด (มหาชน)
WG	บริษัท ไวท์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)

## อสังหาริมทรัพย์

A	บริษัท อารียา พรอพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
AMATA	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
AP	บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
BROCK	บริษัท บ้านร็อคคาร์เด็น จำกัด (มหาชน)
CCP	บริษัท ผลิตภัณฑ์คอนกรีตชลบุรี จำกัด (มหาชน)
CI	บริษัท ซาญอัสสระ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
CK	บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)
CNT	บริษัท คริสเตียนีและนีลเสน (ไทย) จำกัด (มหาชน)
DCC	บริษัท ไดนาสตีเซรามิก จำกัด (มหาชน)
DCON	บริษัท ดีคอนโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
DRT	บริษัท ผลิตภัณฑ์ตราเพชร จำกัด (มหาชน)
EMC	บริษัท อีเอ็มซี จำกัด (มหาชน)
GOLD	บริษัท แผ่นดินทอง พร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
HEMRAJ	บริษัท เหมราชพัฒนาที่ดิน จำกัด (มหาชน)
ITD	บริษัท อิตาเลียนไทย ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
KC	บริษัท เค.ซี. พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
KMC	บริษัท กฤษดามหานคร จำกัด (มหาชน)
KTP	บริษัท เคปเปล ไทย พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
LALIN	บริษัท ลลิต พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
LH	บริษัท แลนด์แอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
LPN	บริษัท แอล.พี.เอ็น.ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
GOLD	บริษัท แผ่นดินทอง พร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
MK	บริษัท มั่นคงเคหะการ จำกัด (มหาชน)
NCH	บริษัท เอ็น. ซี. เฮ้าส์ซิ่ง จำกัด (มหาชน)
NNCL	บริษัท นวนคร จำกัด (มหาชน)
NUSA	บริษัท อนุสาศิริ จำกัด (มหาชน)
NWR	บริษัท เนาวรัตน์พัฒนาการ จำกัด (มหาชน)
PAE	บริษัท พีเออี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)

PF	บริษัท พร็อพเพอร์ตี้ เพอร์เฟค จำกัด (มหาชน)
PLE	บริษัท เพาเวอร์ไลน์ เอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
PREB	บริษัท พรินท์ จำกัด (มหาชน)
PRECHA	บริษัท ปรึกษากรู๊ป จำกัด (มหาชน)
PRIN	บริษัท ปริญศิริ จำกัด (มหาชน)
QH	บริษัท ควอลิตี้เฮาส์ จำกัด (มหาชน)
RASA	บริษัท รสา พร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
RCI	บริษัท โรแยล ซีรามิก อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
SC	บริษัท เอสซี แอสเสท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
SCP	บริษัท ทักษิณคอนกรีต จำกัด (มหาชน)
SEAFCO	บริษัท ซีฟโก้ จำกัด (มหาชน)
SIRI	บริษัท แสนศิริ จำกัด (มหาชน)
STEC	บริษัท ซีโน-ไทย เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด(มหาชน)
STPI	บริษัท เอสทีพี แอนด์ ไอ จำกัด (มหาชน)
SUPER	บริษัท ซุปเปอร์บล็อก จำกัด (มหาชน)
SYNTEC	บริษัท ซินเท็ค คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
TCMC	บริษัท อุตสาหกรรมพรมไทย จำกัด (มหาชน)
TFD	บริษัท ไทยพัฒนาโรงงานอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
TGCI	บริษัท ไทย-เยอรมัน เซรามิก อินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
TPIPL	บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน)
TTCL	บริษัท โตโย-ไทย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
UMI	บริษัท สหโมเสคอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
UNIQ	บริษัท ยูนิค เอ็นจิเนียริง แอนด์ คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
UV	บริษัท ยูนิ เวนเจอร์ จำกัด (มหาชน)
VNG	บริษัท วนชัย กรู๊ป จำกัด (มหาชน)
WIJK	บริษัท วิค แอนด์ สุกสันด์ จำกัด (มหาชน)
<b>ทรัพยากร</b>	
AI	บริษัท เอเชีย อินซูเลเตอร์ จำกัด (มหาชน)
AKR	บริษัท เอกรัฐวิศวกรรม จำกัด (มหาชน)

GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)
GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
LANNA	บริษัท ลานนารีเซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
MDX	บริษัท เอ็ม ดี เอ็กซ์ จำกัด (มหาชน)
PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
SGP	บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปิโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)
SUSCO	บริษัท ซัสโก้ จำกัด (มหาชน)
TCC	บริษัท ไทย แคลปิตอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
TTW	บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน)
<b>บริการ</b>	
AHC	บริษัท โรงพยาบาลเอกชล จำกัด (มหาชน)
AQUA	บริษัท อควา คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
AS	บริษัท เอเชียซอฟต์แวร์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
ASIA	บริษัท เอเชียไฮเดิล จำกัด (มหาชน)
ASIMAR	บริษัท เอเชีย มาร์ติน เซอร์วิสเซส จำกัด (มหาชน)
BCH	บริษัท บางกอก เชน ฮอสปิทอล จำกัด (มหาชน)
BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)
BECL	บริษัท ทางด่วนกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
BGH	บริษัท กรุงเทพอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
BH	บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)
BMCL	บริษัท รถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
BTC	บริษัท บางปะกง เทอร์มินอล จำกัด (มหาชน)
BWG	บริษัท เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน)
CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)
CMR	บริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)
CSR	บริษัท เทพธานีกรีฑา จำกัด (มหาชน)

DTC	บริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)
EPCO	บริษัท โรงพิมพ์ตะวันออก จำกัด (มหาชน)
ERW	บริษัท ดี เอราวัณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
FE	บริษัท ฟาร์อีสท์ ดีดีบี จำกัด (มหาชน)
GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
GRAND	บริษัท แกรนด์ แอสเสท โฮเทลส์ แอนด์ พรอพเพอร์ตี้ จำกัด(มหาชน)
HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
IT	บริษัท ไอที ซีดี จำกัด (มหาชน)
JUTHA	บริษัท จุฑานาวี จำกัด (มหาชน)
KDH	บริษัท ธนบุรี เมดิคัล เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
KWC	บริษัท กรุงเทพโสภณ จำกัด (มหาชน)
LIVE	บริษัท ไลฟ์ อินคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
LRH	บริษัท ลา구나 รีสอร์ท แอนด์ โฮเทล จำกัด (มหาชน)
MANRIN	บริษัท แมนดาริน โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
MATCH	บริษัท แม็ทซิ่ง แม็กซิไมซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
MATI	บริษัท มติชน จำกัด (มหาชน)
M-CHAI	บริษัท โรงพยาบาลมหาชัย จำกัด (มหาชน)
MCOT	บริษัท อสมท จำกัด (มหาชน)
MIDA	บริษัท ไมต้า แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
NEW	บริษัท วัฒนาการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
NMG	บริษัท เนชั่น มัลติมีเดีย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
NTV	บริษัท โรงพยาบาลนนทเวช จำกัด (มหาชน)
RAM	บริษัท โรงพยาบาลรามคำแหง จำกัด (มหาชน)
ROH	บริษัท โรงแรมรอยัล ออคิด (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)
SE-ED	บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
SKR	บริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน)
SPC	บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน)
SPORT	บริษัท สยามสปอร์ต ซินดิเคท จำกัด (มหาชน)



SVH	บริษัท สมิตีเวซ จำกัด (มหาชน)
TKS	บริษัท ที.เค.เอส. เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
TSTE	บริษัท ไทยซูการ์ เทอร์มินัล จำกัด (มหาชน)
TTA	บริษัท โทริเซนไทย เอเยนซ์ซิส จำกัด (มหาชน)
WORK	บริษัท เวิร์คพอยท์ เอ็นเทอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
<b>เทคโนโลยี</b>	
ADVANC	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
AIT	บริษัท แอ็ดวานซ์ อินฟอร์เมชั่น เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
DRACO	บริษัท ดร่าโก้ พีซีบี จำกัด (มหาชน)
DTAC	บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
EIC	บริษัท อุตสาหกรรม อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
FORTH	บริษัท ฟอรัท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
HANA	บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
JTS	บริษัท จัสมิน เทเลคอม ซิสเต็มส์ จำกัด (มหาชน)
KCE	บริษัท เคซีอี อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
MFEC	บริษัท เอ็ม เอฟ อี ซี จำกัด (มหาชน)
MLINK	บริษัท เอ็ม ลิงค์ เอเชีย คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
MSC	บริษัท เมโทรซิสเต็มส์คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
PT	บริษัท พรีเมียร์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
SAMART	บริษัท สามารถคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
SAMTEL	บริษัท สามารถเทลคอม จำกัด (มหาชน)
SIS	บริษัท เอสไอเอส ดิสทริบิวชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
SMT	บริษัท สตาร์ส ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
SPPT	บริษัท ซิงเกิ้ล พอยท์ พาร์ท (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
SVI	บริษัท เอสวีไอ จำกัด (มหาชน)
SVOA	บริษัท เอสวีโอเอ จำกัด (มหาชน)
SYNEX	บริษัท ซินเน็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
TWZ	บริษัท ทีดับบลิวแซด คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)

## 2. อักษรย่อ

$CUR_{bf}$	อัตราส่วนสภาพคล่องก่อนการนำ TFRS มาใช้
$QUR_{bf}$	อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็วก่อนการนำ TFRS มาใช้
$DR_{bf}$	อัตราส่วนหนี้สินก่อนการนำ TFRS มาใช้
$ER_{bf}$	อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนการนำ TFRS มาใช้
$DE_{bf}$	อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนการนำ TFRS มาใช้
$GPM_{bf}$	อัตรากำไรขั้นต้นก่อนการนำ TFRS มาใช้
$NPM_{bf}$	อัตรากำไรสุทธิก่อนการนำ TFRS มาใช้
$ROA_{bf}$	อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ก่อนการนำ TFRS มาใช้
$ROE_{bf}$	อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนการนำ TFRS มาใช้
$ETIC_{bf}$	อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุนก่อนการนำ TFRS มาใช้
$TA_{bf}$	อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวมก่อนการนำ TFRS มาใช้
$FA_{bf}$	อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวรก่อนการนำ TFRS มาใช้
$OER_{bf}$	อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานก่อนการนำ TFRS มาใช้
$OTR_{bf}$	อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนการนำ TFRS มาใช้
$CUR_{af}$	อัตราส่วนสภาพคล่องหลังการนำ TFRS มาใช้
$QUR_{af}$	อัตราส่วนสภาพคล่องหมุนเร็วหลังการนำ TFRS มาใช้
$DR_{af}$	อัตราส่วนหนี้สินหลังการนำ TFRS มาใช้
$ER_{af}$	อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นหลังการนำ TFRS มาใช้
$DE_{af}$	อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นหลังการนำ TFRS มาใช้
$GPM_{af}$	อัตรากำไรขั้นต้นหลังการนำ TFRS มาใช้
$NPM_{af}$	อัตรากำไรสุทธิหลังการนำ TFRS มาใช้
$ROA_{af}$	อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์หลังการนำ TFRS มาใช้
$ROE_{af}$	อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้นหลังการนำ TFRS มาใช้
$ETIC_{af}$	อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุนหลังการนำ TFRS มาใช้
$TA_{af}$	อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์รวมหลังการนำ TFRS มาใช้
$FA_{af}$	อัตราส่วนหมุนเวียนสินทรัพย์ถาวรหลังการนำ TFRS มาใช้

OER<sub>af</sub> อัตราส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหลังการนำ TFRS มาใช้  
OTR<sub>af</sub> อัตราการหมุนเวียนส่วนของผู้ถือหุ้นหลังการนำ TFRS มาใช้





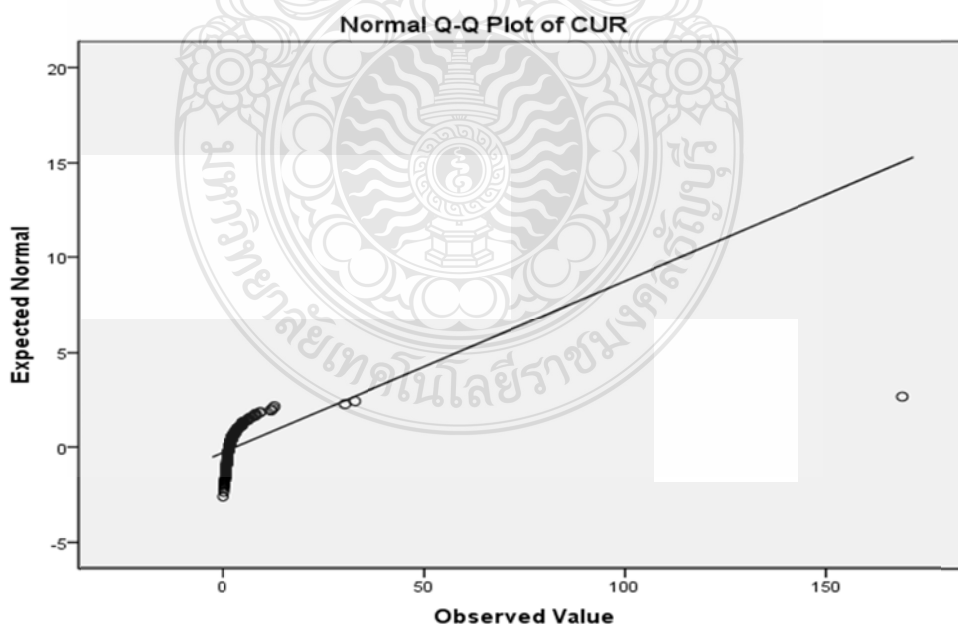
ภาคผนวก ข

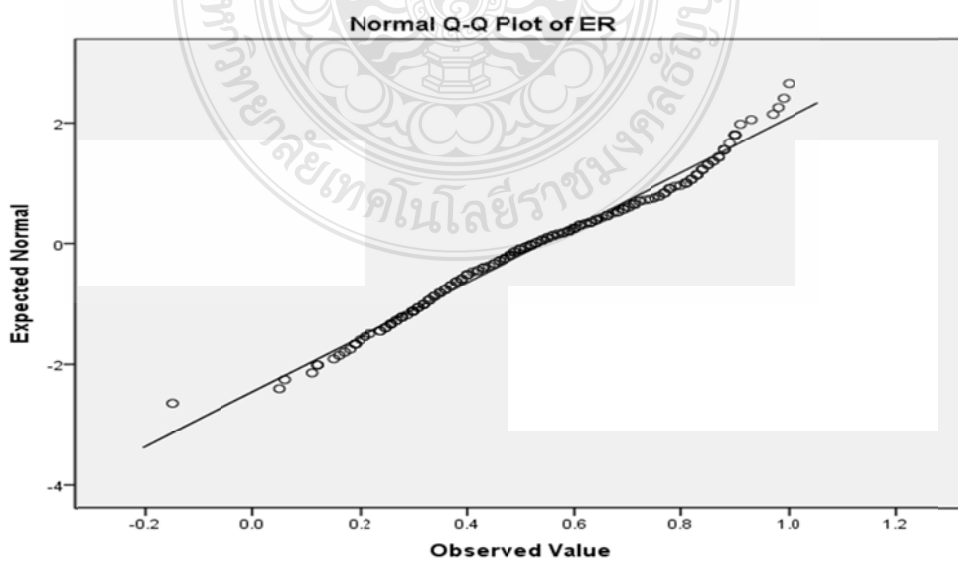
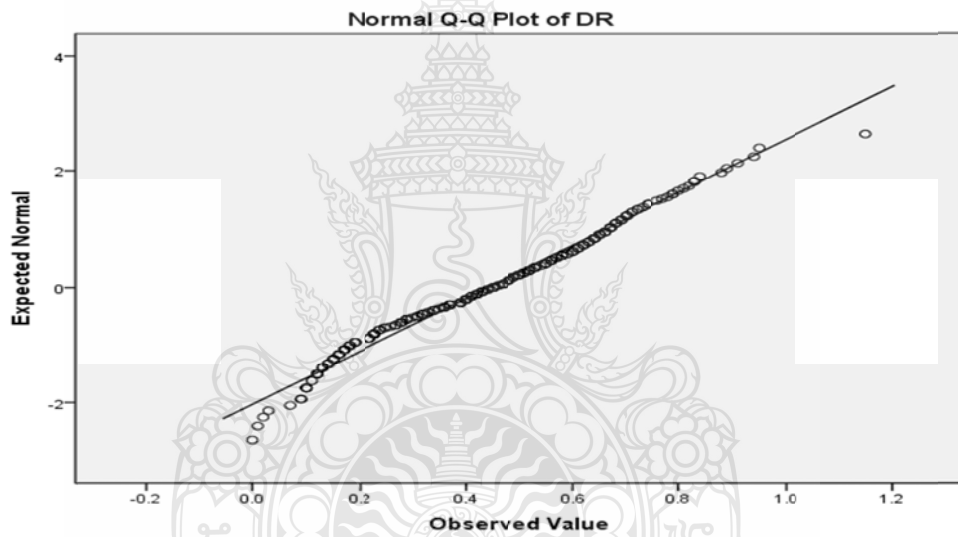
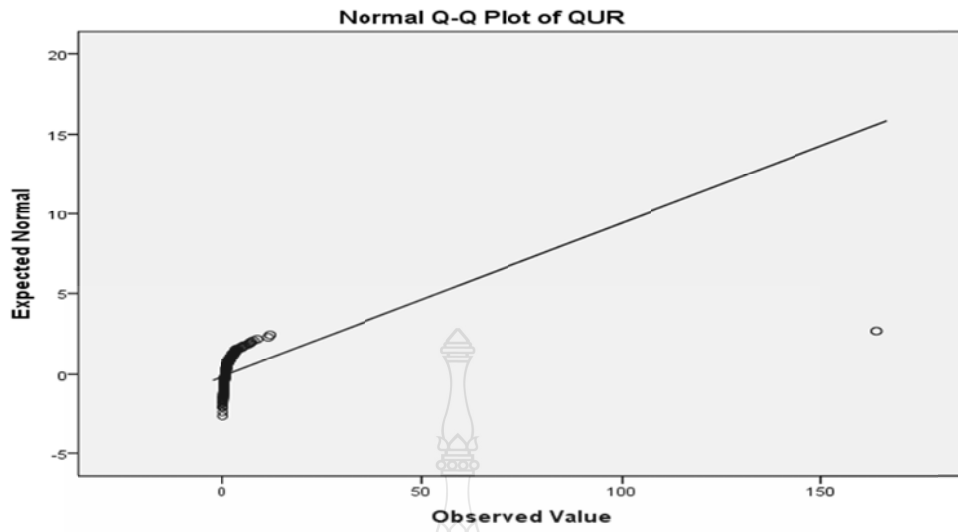
ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ

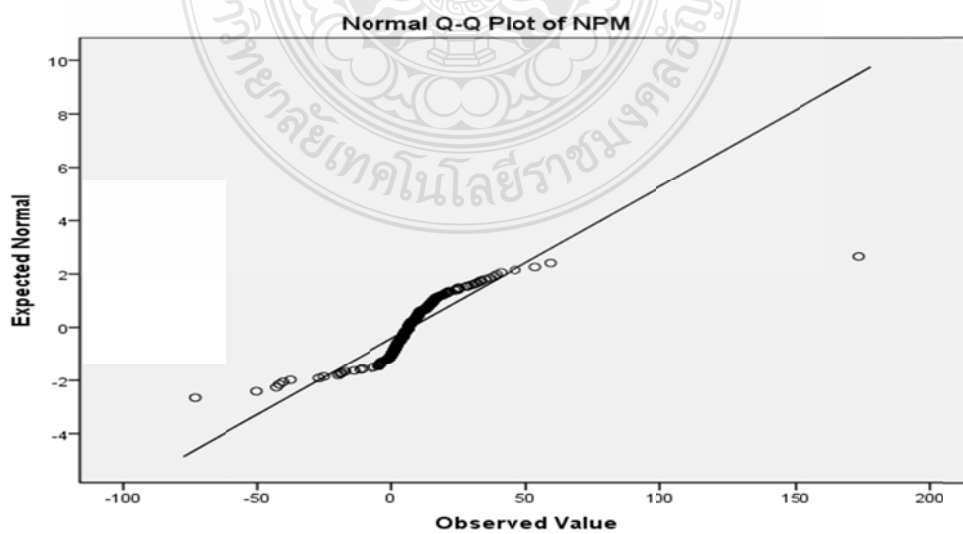
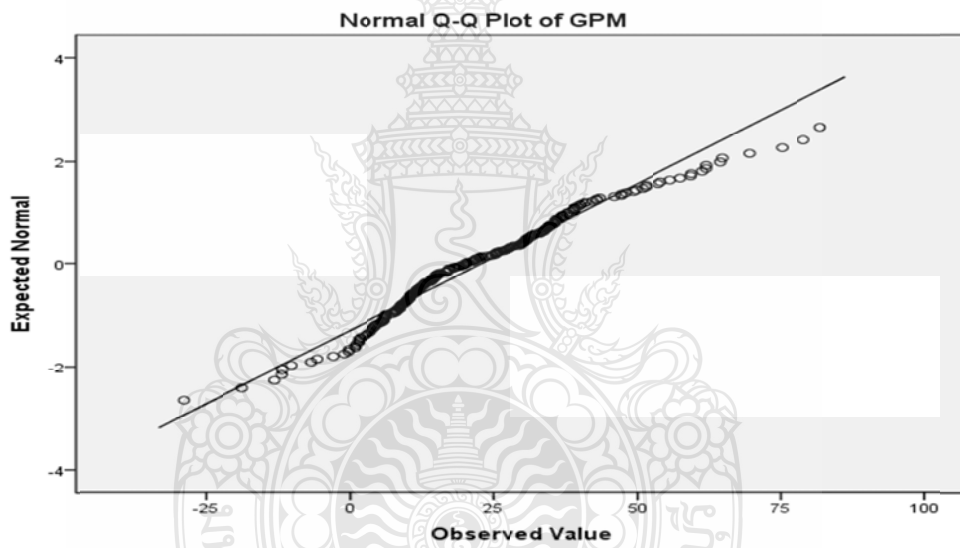
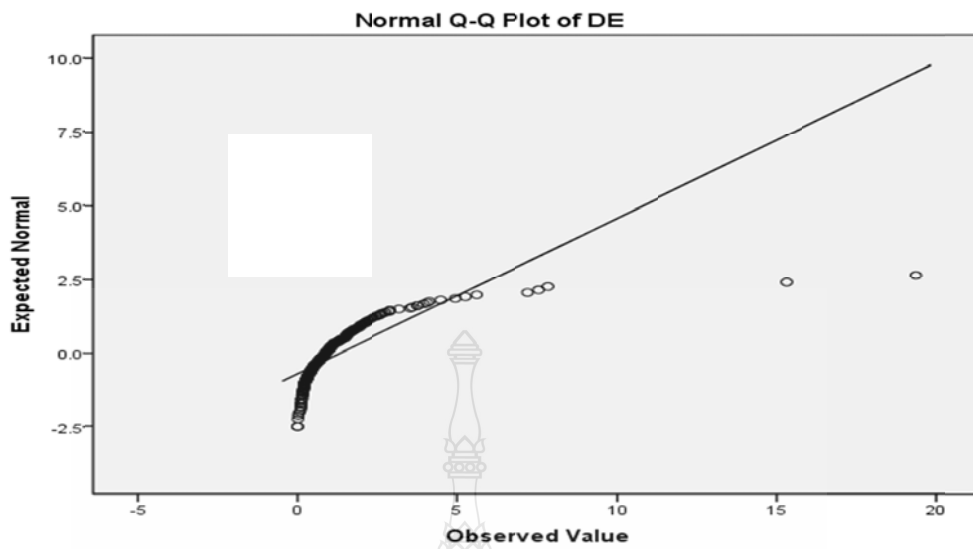
1. Test of Normality ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

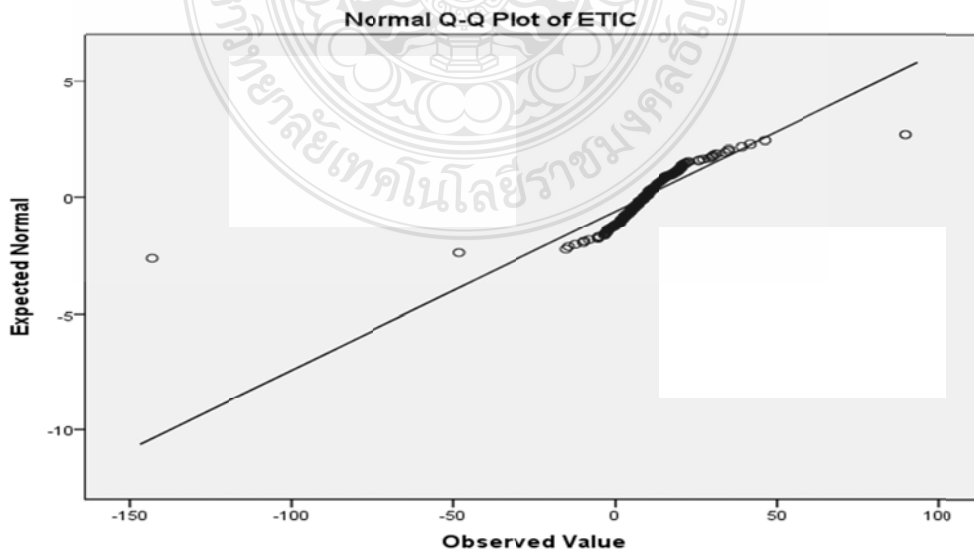
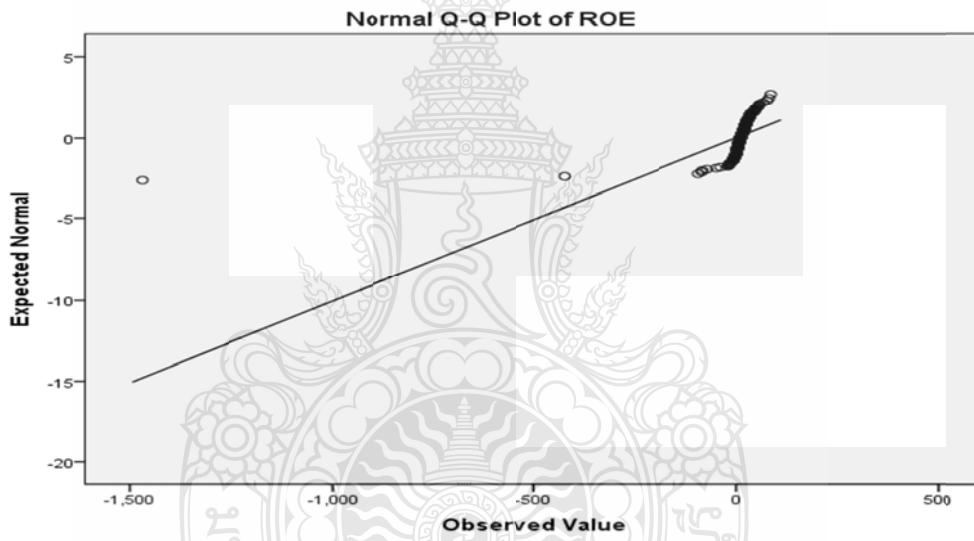
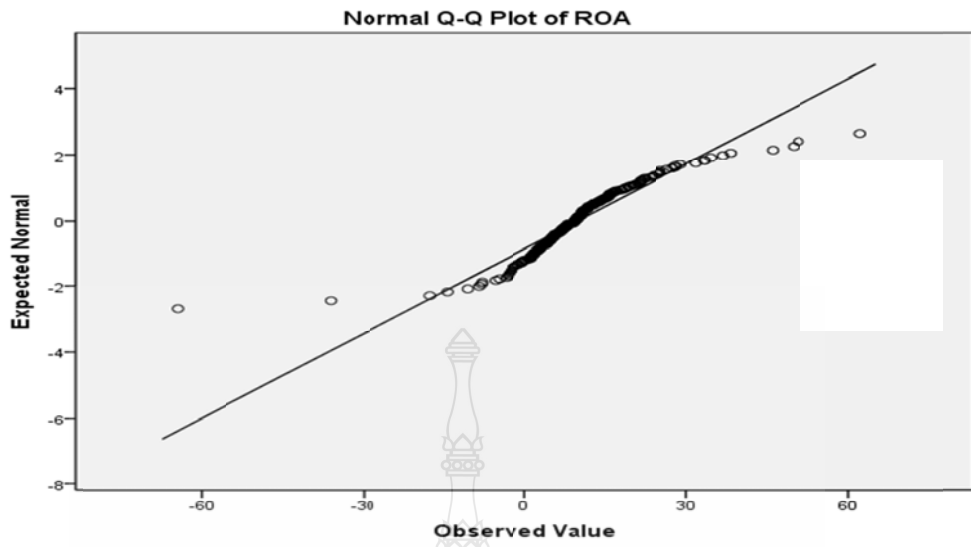
Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
CUR	.390	251	.000	.149	251	.000
QUR	.427	251	.000	.098	251	.000
DR	.060	251	.028	.983	251	.005
ER	.062	251	.020	.983	251	.004
DE	.245	251	.000	.519	251	.000
GPM	.086	251	.000	.971	251	.000
NPM	.203	251	.000	.690	251	.000
ROA	.103	251	.000	.876	251	.000
ROE	.381	251	.000	.166	251	.000
ETCI	.169	251	.000	.650	251	.000
TA	.119	251	.000	.885	251	.000
FA	.361	251	.000	.328	251	.000
OER	.337	251	.000	.218	251	.000
OTR	.253	251	.000	.484	251	.000

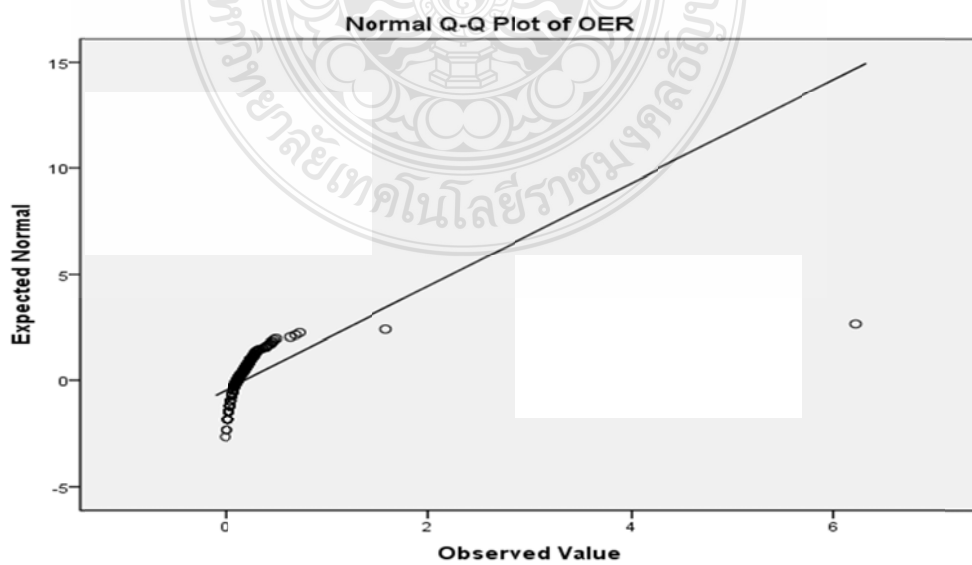
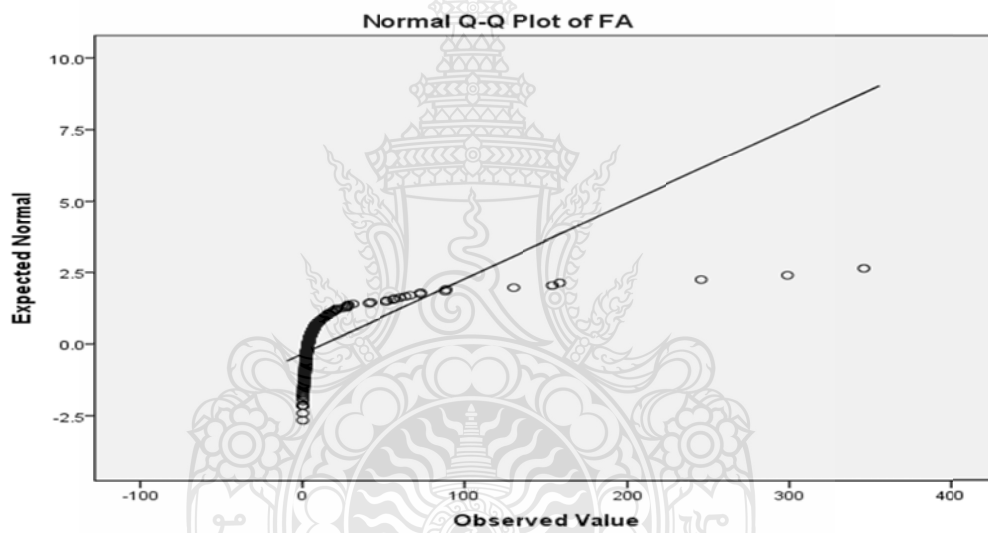
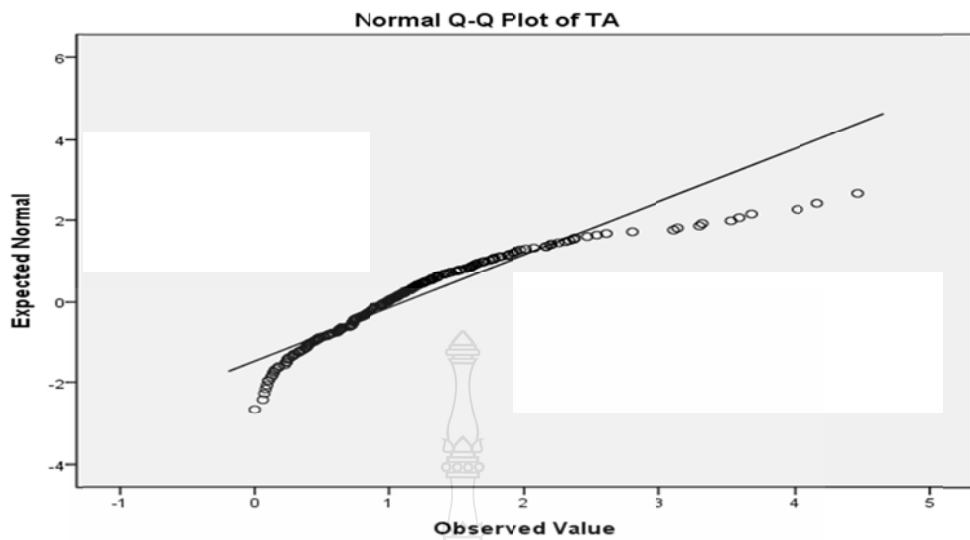


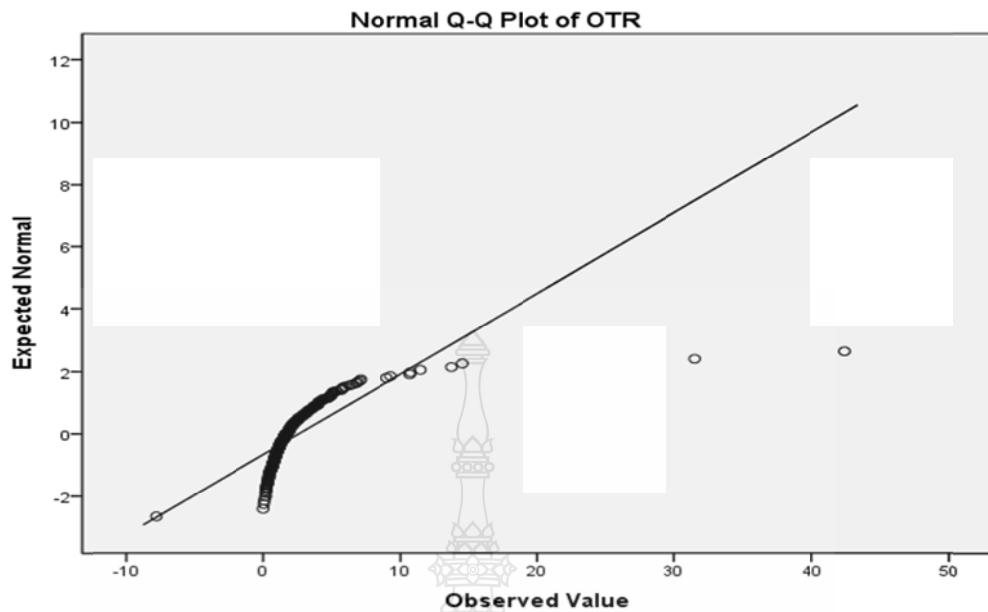








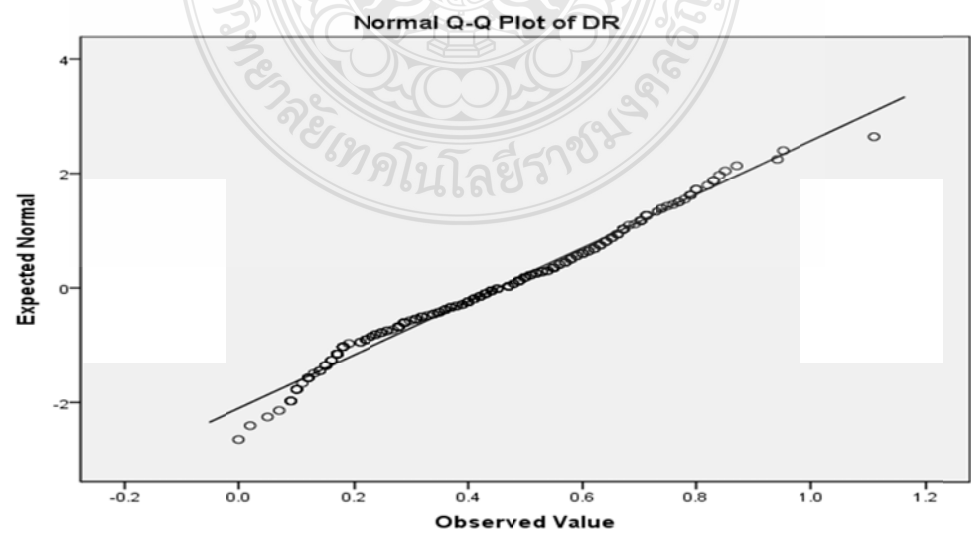
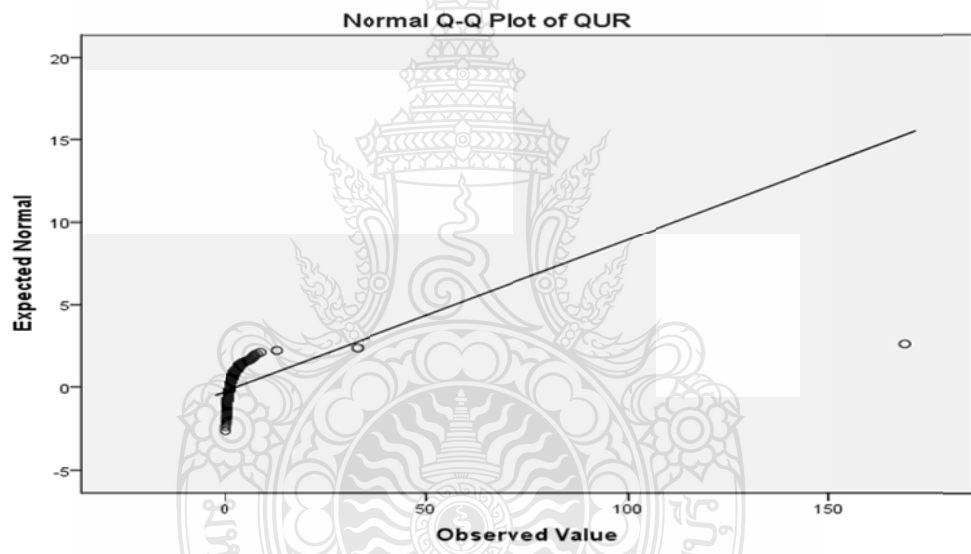
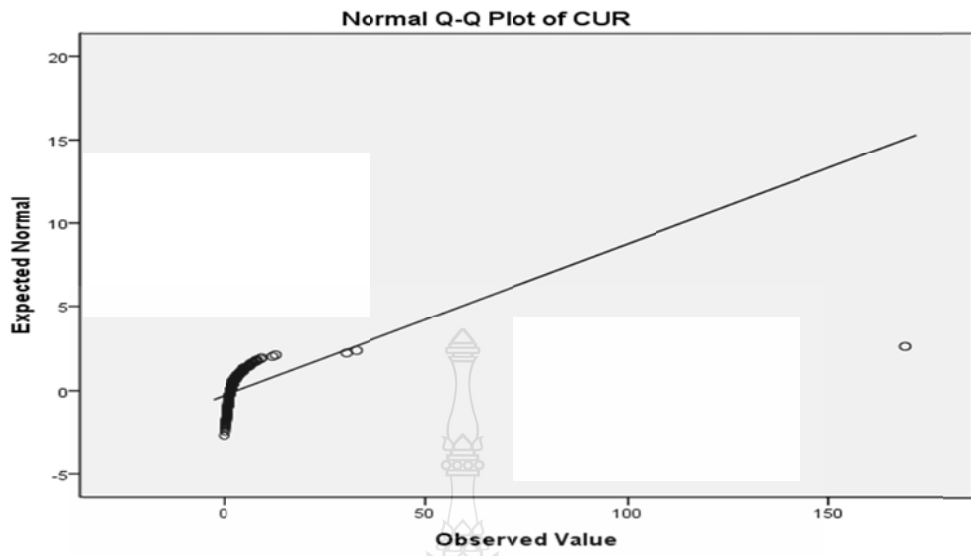


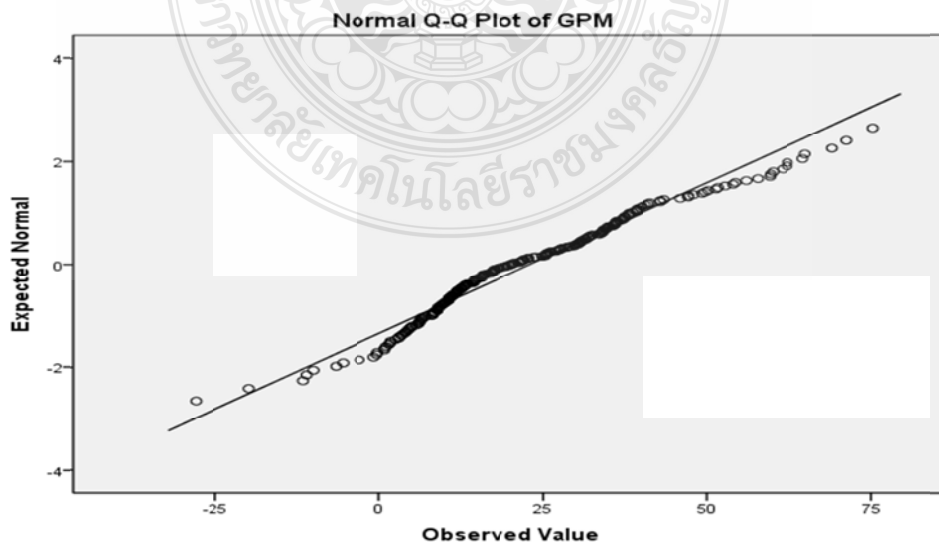
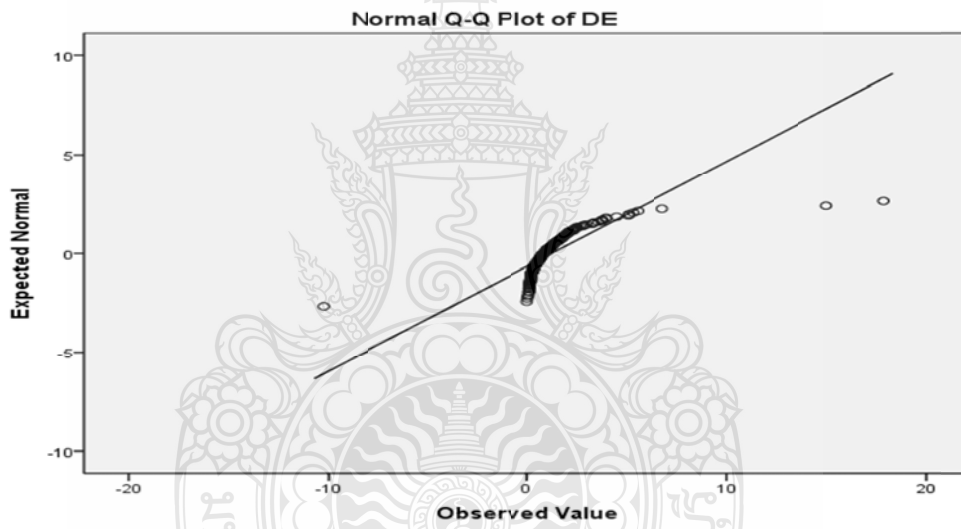
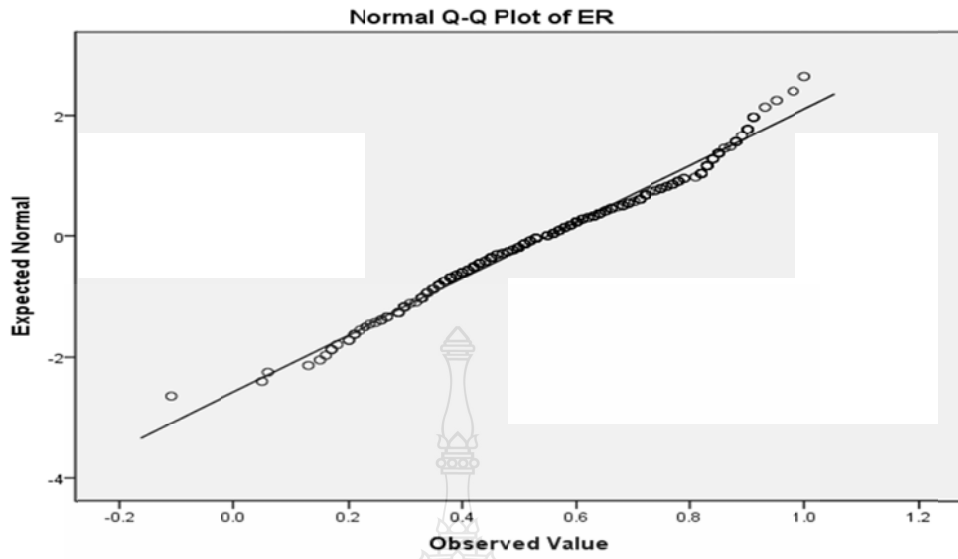


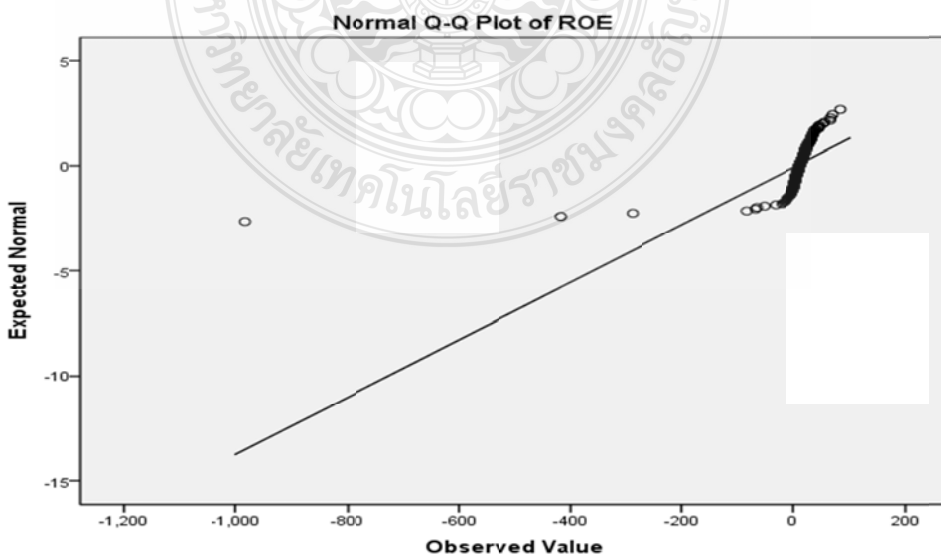
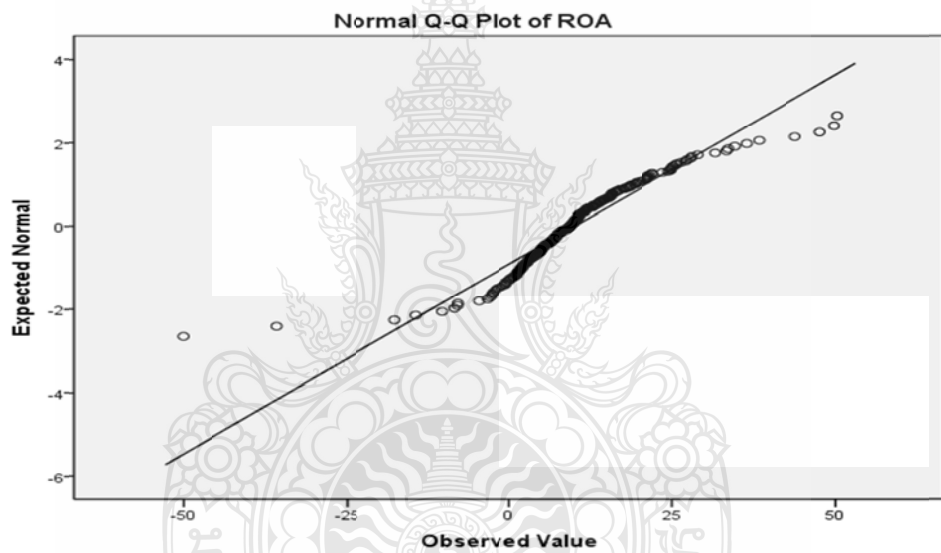
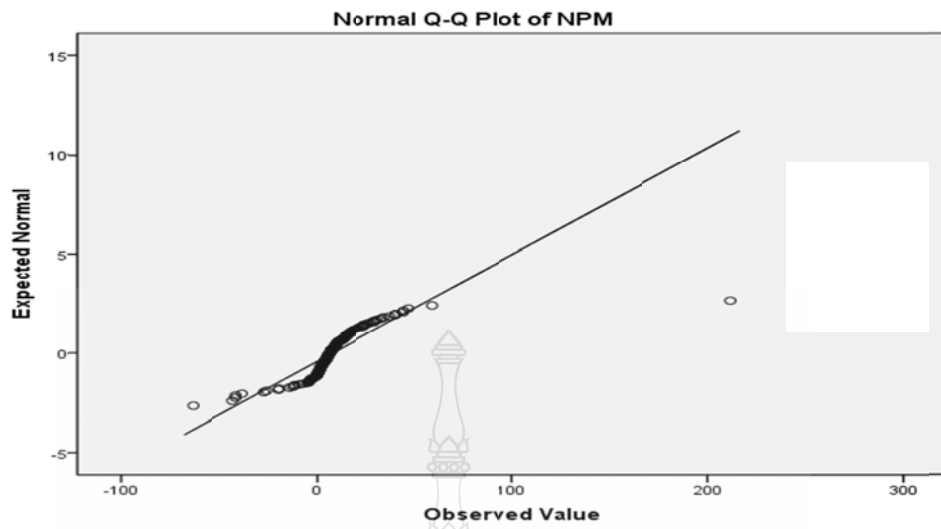
2. Test of Normality ของอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

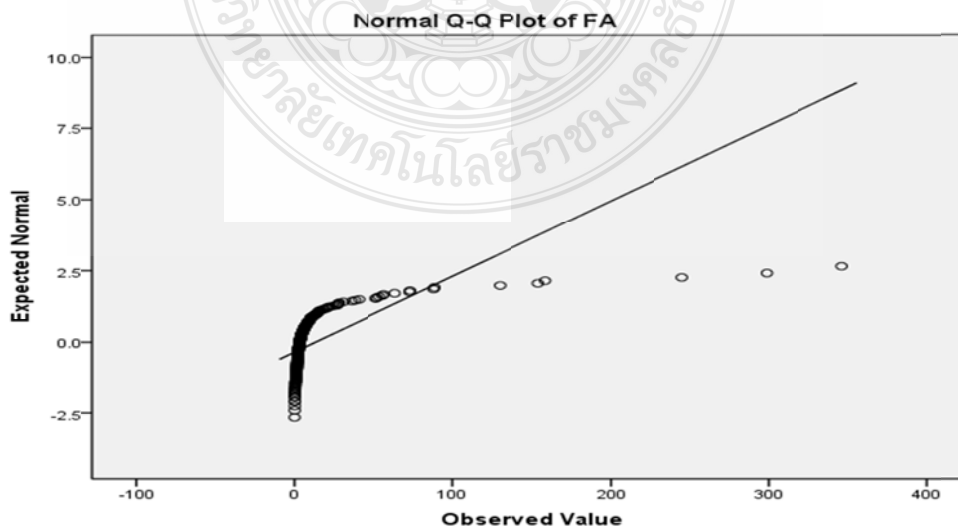
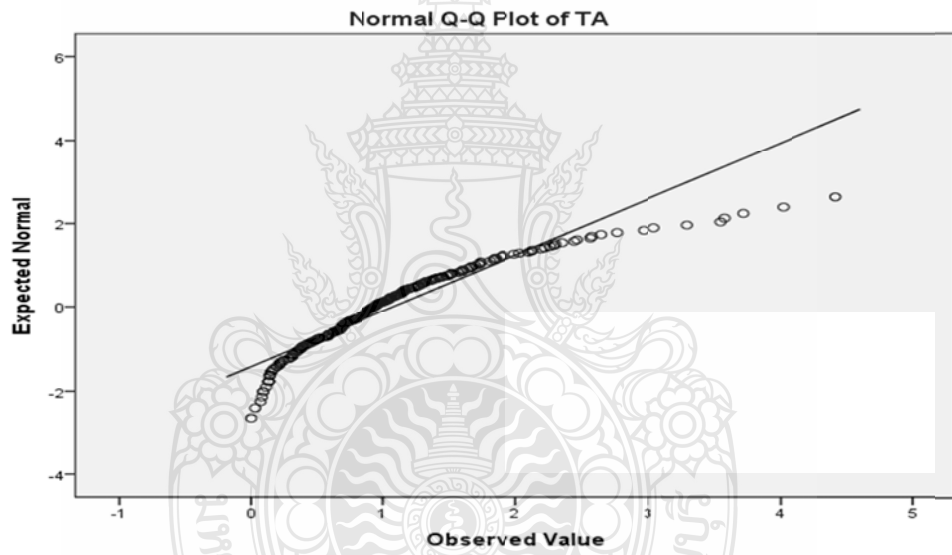
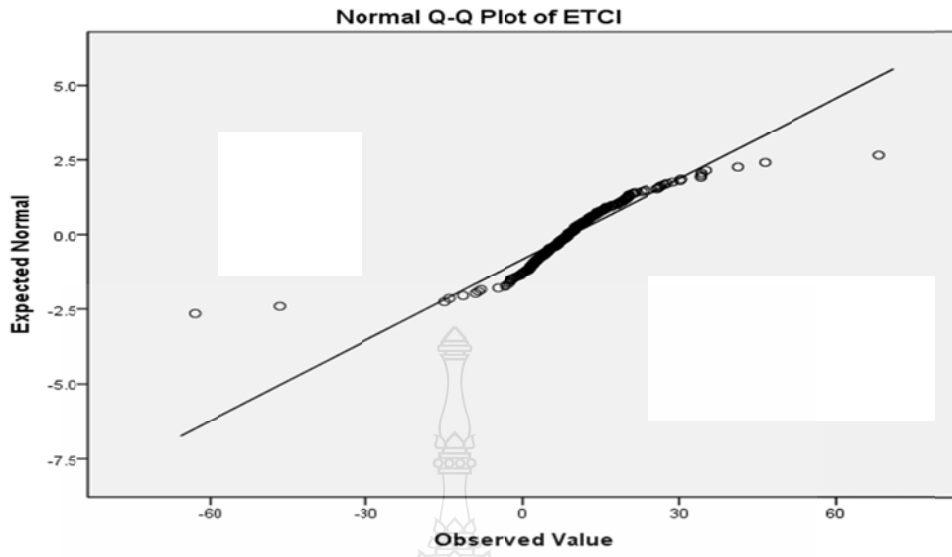
Tests of Normality

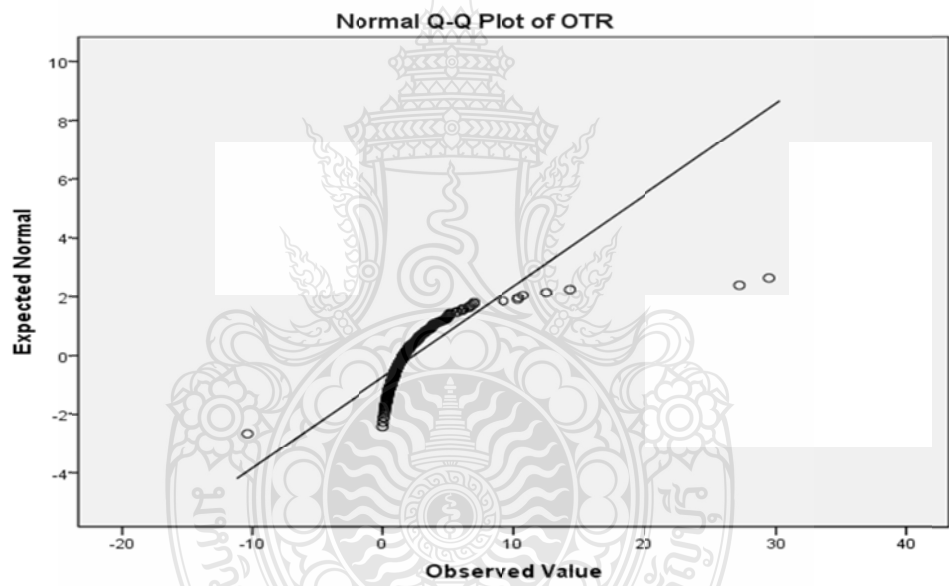
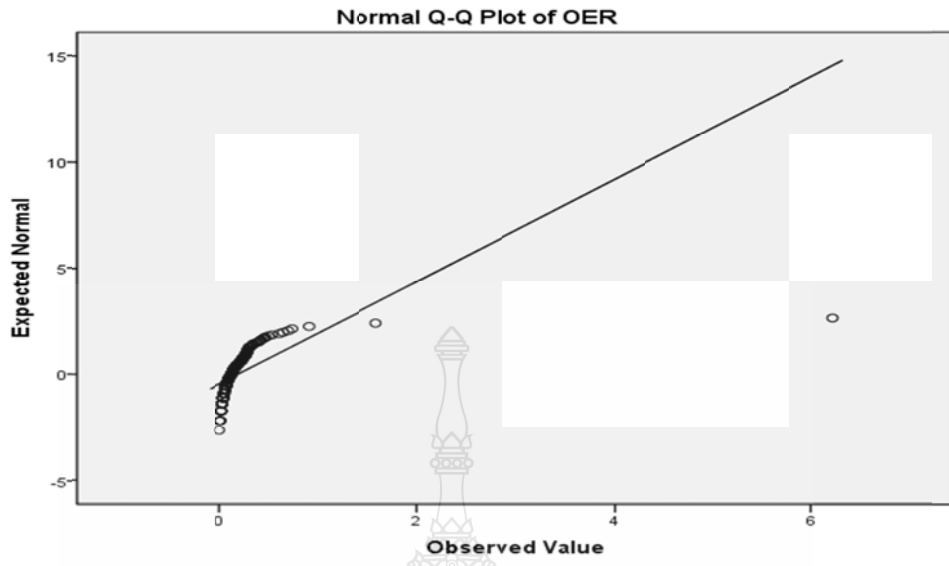
	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
CUR	.393	251	.000	.141	251	.000
QUR	.415	251	.000	.111	251	.000
DR	.060	251	.029	.983	251	.004
ER	.057	251	.044	.984	251	.006
DE	.257	251	.000	.539	251	.000
GPM	.088	251	.000	.974	251	.000
NPM	.208	251	.000	.616	251	.000
ROA	.102	251	.000	.907	251	.000
ROE	.360	251	.000	.233	251	.000
ETCI	.117	251	.000	.844	251	.000
TA	.115	251	.000	.893	251	.000
FA	.364	251	.000	.321	251	.000
OER	.332	251	.000	.238	251	.000
OTR	.230	251	.000	.570	251	.000











### 3. แสดงสถิติพรรณนา (Descriptive Analysis) ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนการนำ TFRS มาใช้

		Statistics													
		CUR	QUR	DR	ER	DE	GPM	NPM	ROA	ROE	ETCI	TA	FA	OER	OTR
N	Valid	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.208	1.931	0.443	0.541	1.310	22.723	7.367	9.867	5.215	9.154	1.123	13.534	0.180	2.553
Median		1.570	0.740	0.450	0.520	0.860	20.150	6.370	9.280	11.820	8.820	1.000	3.540	0.120	1.610
Std. Deviation		11.024	10.401	0.218	0.220	1.895	17.500	17.512	11.626	99.557	14.656	0.765	37.892	0.411	3.868
Skewness		13.841	15.230	0.126	-0.029	5.715	0.580	2.854	-0.318	-13.414	-3.876	1.563	6.076	13.010	6.415
Std. Error of Skewness		0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154
Kurtosis		206.552	237.791	-0.525	-0.613	44.882	0.759	34.817	9.290	195.382	50.264	3.489	42.702	189.195	57.312
Std. Error of Kurtosis		0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306
Minimum		0.020	0.010	0.000	-0.150	0.000	-28.850	-73.480	-64.400	-1,469.000	-143.170	0.000	0.080	0.000	-7.810
Maximum		168.920	163.880	1.150	1.000	19.370	81.990	173.780	62.160	84.460	89.840	4.470	346.540	6.220	42.410

### 4. แสดงสถิติพรรณนา (Descriptive Analysis) ของอัตราส่วนทางการเงินหลังการนำ TFRS มาใช้

		Statistics													
		CUR	QUR	DR	ER	DE	GPM	NPM	ROA	ROE	ETCI	TA	FA	OER	OTR
N	Valid	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.122	2.338	0.449	0.550	1.215	22.905	7.992	10.008	5.854	9.232	1.058	13.139	0.186	2.353
Median		1.550	1.050	0.450	0.550	0.810	20.160	6.350	9.240	11.120	8.570	0.920	3.170	0.120	1.560
Std. Deviation		10.992	10.857	0.213	0.213	1.883	17.054	18.534	10.987	73.174	11.102	0.745	37.748	0.415	3.222
Skewness		13.980	14.640	0.076	-0.077	3.803	0.477	5.038	-0.076	-10.978	-0.588	1.496	6.156	12.633	4.616
Std. Error of Skewness		0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154
Kurtosis		209.425	223.934	-0.630	-0.613	40.351	0.356	59.138	5.763	139.089	12.164	3.250	43.589	181.471	34.986
Std. Error of Kurtosis		0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306	0.306
Minimum		0.020	0.010	0.000	-0.110	-10.250	-28.040	-63.390	-50.050	-982.580	-62.930	0.000	0.050	0.000	-10.380
Maximum		168.920	168.850	1.110	1.000	17.870	75.260	211.570	50.250	84.260	68.090	4.420	346.580	6.220	29.470



5. การวิเคราะห์ Test of Equality ของอัตราส่วนก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ (Paired Sample t-Test)

		Paired Samples Test								
		Paired Differences								
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval		t	df	Sig. (2-tailed)	
					Lower	Upper				
Pair 1	CUR <sub>bf</sub> - CUR <sub>af</sub>	0.09	0.86	0.05	0.02	0.19	1.59	250.00	0.114	
Pair 2	QUR <sub>bf</sub> - QUR <sub>af</sub>	- 0.41	2.05	0.13	0.66	0.15	3.14	250.00	<b>0.002</b>	
Pair 3	DR <sub>bf</sub> - DR <sub>af</sub>	- 0.01	0.03	0.00	0.01	0.00	3.32	250.00	<b>0.001</b>	
Pair 4	ER <sub>bf</sub> - ER <sub>af</sub>	- 0.01	0.05	0.00	0.01	0.00	2.87	250.00	<b>0.005</b>	
Pair 5	DE <sub>bf</sub> - DE <sub>af</sub>	0.09	0.74	0.05	0.00	0.19	2.02	250.00	<b>0.045</b>	
Pair 6	GPM <sub>bf</sub> - GPM <sub>af</sub>	- 0.18	3.14	0.20	0.57	0.21	0.92	250.00	0.359	
Pair 7	NPM <sub>bf</sub> - NPM <sub>af</sub>	- 0.63	7.22	0.46	1.52	0.27	1.37	250.00	0.171	
Pair 8	ROA <sub>bf</sub> - ROA <sub>af</sub>	- 0.14	2.58	0.16	0.46	0.18	0.87	250.00	0.387	
Pair 9	ROE <sub>bf</sub> - ROE <sub>af</sub>	- 0.64	36.11	2.28	5.13	3.85	0.28	250.00	0.779	
Pair 10	ETIC <sub>bf</sub> - ETIC <sub>af</sub>	- 0.08	6.10	0.38	0.84	0.68	0.20	250.00	0.840	
Pair 11	TA <sub>bf</sub> - TA <sub>af</sub>	0.06	0.15	0.01	0.05	0.08	6.91	250.00	<b>0.000</b>	
Pair 12	FA <sub>bf</sub> - FA <sub>af</sub>	0.40	4.84	0.31	0.21	1.00	1.29	250.00	0.198	
Pair 13	OER <sub>bf</sub> - OER <sub>af</sub>	- 0.01	0.05	0.00	0.01	0.00	2.02	250.00	<b>0.045</b>	
Pair 14	ETR <sub>bf</sub> - ETR <sub>af</sub>	0.20	1.07	0.07	0.07	0.33	2.97	250.00	<b>0.003</b>	

6. การวิเคราะห์ Test of Equality ของอัตราส่วนก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้ (2-K Related Samples Wilcoxon Test)

Test Statistics <sup>c</sup>							
	$CUR_{bf} - CUR_{af}$	$QUR_{bf} - QUR_{af}$	$DR_{bf} - DR_{af}$	$ER_{bf} - ER_{af}$	$DE_{bf} - DE_{af}$	$GPM_{bf} - GPM_{af}$	$NPM_{bf} - NPM_{af}$
Z	-1.649	-12.038	-3.467	-3.820	-3.979	-0.847	-0.606
Asymp. Sig. (2-	0.099	0.000	0.001	0.000	0.000	0.397	0.545

Test Statistics <sup>c</sup>							
	$ROA_{bf} - ROA_{af}$	$ROE_{bf} - ROE_{af}$	$ETIC_{bf} - ETIC_{af}$	$TA_{bf} - TA_{af}$	$FA_{bf} - FA_{af}$	$OER_{bf} - OER_{af}$	$ETR_{bf} - ETR_{af}$
Z	-5.046	-2.986	-7.187	-12.698	-5.080	-2.983	-7.651
Asymp. Sig. (2-	0.000	0.003	0.000	0.000	0.000	0.003	0.000

7. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการนำ TFRS มาใช้

Correlation

		CURAF	OURAF	DRAF	ERAF	DEAF	GPMAF	NPMAF	ROAAF	ROEAF	ETICAF	TAAF	FAAF	OERAF	OTRAF
CURbf	Pearson Correlation	.997**	.986**	-.281**	.281**	-0.106	.215**	.229**	-0.048	0.005	-0.044	-.139*	0.031	.882**	-0.1
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0	0.095	0.001	0	0.451	0.94	0.486	0.028	0.626	0	0.116
OURbf	Pearson Correlation	.973**	.982**	-.224**	.225**	-0.08	.202**	.230**	-0.027	0.005	-0.026	-0.102	-0.007	.912**	-0.071
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0	0.209	0.001	0	0.671	0.934	0.676	0.106	0.916	0	0.265
DRbf	Pearson Correlation	-.265**	-.222**	.992**	-.990**	.543**	-.215**	-.267**	-.186**	-.269**	-.174**	.201**	0.113	-.155*	.420**
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0	0	0.001	0	0.003	0	0.006	0.001	0.074	0.014	0
ERbf	Pearson Correlation	.270**	.225**	-.978**	.976**	-.529**	.199**	.257**	.176**	.260**	.166**	-.182**	-0.096	.159*	-.401**
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0	0	0.002	0	0.005	0	0.008	0.004	0.131	0.011	0
DEbf	Pearson Correlation	-0.111	-0.088	.657**	-.657**	.923**	-.169**	-.279**	-.171**	-.256**	-.126*	0.081	.211**	-0.07	.505**
	Sig. (2-tailed)	0.079	0.165	0	0	0	0.007	0	0.006	0	0.046	0.198	0.001	0.269	0
GPMbf	Pearson Correlation	.237**	.251**	-.203**	.206**	-.128*	.984**	.235**	.202**	.196**	.200**	-.388**	-0.003	.340**	-.318**
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.001	0.001	0.043	0	0	0.001	0.002	0.001	0	0.965	0	0
NPMbf	Pearson Correlation	.213**	.220**	-.296**	.297**	-.201**	.261**	.921**	.544**	.301**	.524**	-0.119	-0.1	0.106	-0.093
	Sig. (2-tailed)	0.001	0	0	0	0.001	0	0	0	0	0	0.059	0.115	0.093	0.142
ROAbf	Pearson Correlation	-0.034	-0.027	-.146*	.146*	-0.037	.235**	.372**	.976**	.384**	.969**	.157*	-.210**	-0.057	.126*
	Sig. (2-tailed)	0.595	0.674	0.021	0.021	0.557	0	0	0	0	0	0.013	0.001	0.372	0.046
ROEbf	Pearson Correlation	0.007	0.005	-.233**	.234**	.186**	.169**	.281**	.452**	.958**	.486**	0.04	-0.042	-0.004	.147*
	Sig. (2-tailed)	0.907	0.937	0	0	0.003	0.007	0	0	0	0	0.528	0.512	0.95	0.02
ETICbf	Pearson Correlation	-0.004	0.001	-0.093	0.093	0.027	.233**	.322**	.878**	.321**	.925**	0.072	-.281**	-0.034	.161*
	Sig. (2-tailed)	0.954	0.992	0.141	0.143	0.666	0	0	0	0	0	0.255	0	0.597	0.01
TAbf	Pearson Correlation	-.140*	-.132*	.184**	-.187**	0.075	-.413**	-.145*	.169**	0.001	.150*	.981**	.141*	-.222**	.686**
	Sig. (2-tailed)	0.027	0.037	0.003	0.003	0.234	0	0.022	0.007	0.981	0.017	0	0.026	0	0
FAbf	Pearson Correlation	0.013	0.017	0.083	-0.082	.177**	-0.024	-0.101	-.193**	-0.056	-.207**	.138*	.992**	-0.049	.197**
	Sig. (2-tailed)	0.837	0.792	0.191	0.193	0.005	0.7	0.111	0.002	0.376	0.001	0.029	0	0.439	0.002
OERbf	Pearson Correlation	.894**	.913**	-.154*	.156*	-0.073	.342**	.129*	-0.052	-0.001	-0.044	-.218**	-0.04	.992**	-.133*
	Sig. (2-tailed)	0	0	0.014	0.013	0.252	0	0.041	0.414	0.99	0.483	0.001	0.53	0	0.036
OTRbf	Pearson Correlation	-0.089	-0.077	.389**	-.390**	.480**	-.294**	-0.116	0.004	-0.081	0.065	.639**	.256**	-.126*	.971**
	Sig. (2-tailed)	0.158	0.226	0	0	0	0	0.066	0.944	0.201	0.304	0	0	0.046	0
	N	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251	251

\*\* .Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นางสาวจิรัสสท์ มัทธนโชคิกัญย์
วัน เดือน ปีเกิด	30 พฤษภาคม 2515
ที่อยู่	22/14 หมู่ 6 ตำบลลาดสวาย อำเภอลำลูกกา จังหวัดปทุมธานี
การศึกษา	ปริญญาตรี คณะบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการจัดการ-บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
ประสบการณ์การทำงาน	ผู้ทำบัญชี Knauf Gypsum (Thailand) Limited
เบอร์โทรศัพท์	08-4323-2887
อีเมล	jiraslegge@hotmail.com

