

ปัญหาในทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา  
ที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

กิตติมา หิรัญรักษ์  
นักศึกษามหาวิทยาลัยศรีปทุม

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาปัญหาในทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เป็นการศึกษาสถานภาพส่วนบุคคล ได้แก่ ประสบการณ์ในการทำบัญชี และลักษณะประเภทของกิจการ ที่ส่งผลกระทบต่อระดับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ เป็นการศึกษาเชิงสำรวจ กลุ่มประชากร คือ ผู้ทำบัญชีที่อยู่ในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล และนำมาวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเพื่ออธิบายผลการศึกษา ซึ่งข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลโดยการแจกแจงความถี่ (frequency) และหาค่าร้อยละ (percentage) ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Mean) ส่วนสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน คือ ANOVA เป็นวิเคราะห์การผันแปรทางเดียว (One way analysis of variance)

ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ในการทำบัญชีแตกต่างกัน และอยู่ในประเภทของกิจการแตกต่างกันมีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แยกเป็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงินแตกต่างกัน ซึ่งผลจากการศึกษาในครั้งนี้ เป็นการศึกษาระดับปัญหาของผู้ทำบัญชี โดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก จึงเป็นที่น่าสนใจในการใช้เป็นแนวทางศึกษาในเชิงลึกของปัญหาเรื่องนี้อาจก่อให้เกิดข้อผิดพลาด จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และอาจส่งผลกระทบต่อความถูกต้องและความครบถ้วนของงบการเงิน เป็นเหตุให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด

## บทนำ

การใช้มาตรฐานรายงานการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards - IFRS) ของประเทศไทยพบว่าสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์(สภาวิชาชีพบัญชี)ได้ออกประกาศที่เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินออกใหม่และปรับปรุงใหม่ โดยให้มีผลบังคับใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(Publicly Accountable Entities) ในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2552 ถึง ปี พ.ศ.2553 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินเนื่องจากการจัดการงบการเงินตาม IFRS นั้นต้องอาศัยความร่วมมือจากหน่วยงานหรือฝ่ายต่างๆ ของบริษัท และต้องอาศัยความร่วมมือของฝ่ายผลิตหรือฝ่ายบริหารในการพิจารณา

เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีของไทยมีหลักการและเนื้อหาสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากล (International Financial Report Standard : IFRS/International Accounting Standard : IAS) สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของไทยหลายฉบับ รวมทั้งจะมีการออกมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่อีกหลายฉบับ มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2554 ซึ่งแต่ละฉบับจะมี

ผลกระทบต่อระบบและวิธีการจัดเก็บข้อมูลเพื่อประกอบการบันทึกบัญชีของผู้ประกอบธุรกิจมากขึ้นแตกต่างกันไป ส่งผลกระทบต่อวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะผู้ทำบัญชีของกิจการทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่ มีประสบการณ์การทำบัญชีมากขึ้นแตกต่างกัน ต้องกระตือรือร้นศึกษามาตรฐานการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปให้เกิดความรู้ความเข้าใจ เพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีปรับปรุงใหม่ อย่างถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา

ในระหว่างปี 2553 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ให้ใช้แม่บทการบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกใหม่และปรับปรุงใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอันประกอบด้วย

1. แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) มีผลบังคับใช้ทันทีในปี 2553
2. มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 รวมจำนวน 28 ฉบับ

ปัจจุบันวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยมีการพัฒนาไปมากจากอดีต และมีพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีผล

บังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งเป็นนิติบุคคล มีหน้าที่ส่งเสริมและพัฒนา “วิชาชีพบัญชี”

สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตาม แม่บทการบัญชี (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (Bound Volume 2009) ใช้แทนแม่บทการบัญชีฉบับเดิม (ปรับปรุง 2550) แม่บทการบัญชีเป็นกรอบแนวคิดพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินภายนอกกิจการ แม่บทการบัญชี เน้นถึงวัตถุประสงค์ทั่วไปที่จัดทำและนำเสนอรายงานการเงินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่างๆ ภายนอก

จากกรอบแนวความคิดตามแม่บทการบัญชี ได้มีการกำหนดแนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีได้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวมจดบันทึก จำแนก สรุปผล และรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย) จัดทำเป็นมาตรฐานการบัญชีขึ้น

มาตรฐานการบัญชีได้มีการปรับปรุง เพื่อให้งบการเงินมีข้อมูลตรงตามข้อเท็จจริงของคุณลักษณะของกิจการ มีความครบถ้วน สมบูรณ์เพียงพอที่ผู้ใช้งบการเงิน

สามารถตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจได้ ซึ่งในส่วนของผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชี ก็ต้องมีการพัฒนาปรับปรุงให้สามารถปฏิบัติงาน ในการเก็บรวบรวมข้อมูลและจัดทำงบการเงิน และตรวจสอบตามมาตรฐานการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปได้ จึงเป็นที่มาของการศึกษาที่ต้องการทราบข้อมูลว่า ผู้ทำบัญชีมีการเตรียมความพร้อมมากน้อยเพียงใด และมีระดับของปัญหาในทางปฏิบัติแตกต่างกันอย่างไร ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
2. เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
3. เพื่อศึกษาปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### สมมติฐานของการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ตั้งสมมติฐานในการศึกษาไว้ดังนี้

#### สมมติฐานที่ 1

ผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ต่างกัน มีความเห็นถึงระดับปัญหาในการปฏิบัติ

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แตกต่างกัน

## สมมติฐานที่ 2

ลักษณะประเภทของกิจการที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แตกต่างกัน

### หลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน

หลักเกณฑ์โดยทั่วไปในการจัดทำงบการเงินมีดังนี้

1. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่ให้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ งบการเงินจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่องบการเงินนั้น ช่วยให้ผู้ใช้สามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้

2. งบการเงินควรเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่ผู้ใช้สามารถเข้าใจได้ทันที ตามแม่บทการบัญชีมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความเข้าใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว

3. งบการเงินควรเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่มีหลักฐานและข้อเท็จจริง ซึ่ง

สามารถตรวจสอบได้โดยบุคคลอื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการ

4. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีที่ต้องการให้แสดง ตัวอย่างเช่น งบดุลควรแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นเฉพาะรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เป็นไปได้ตามคำนิยาม และเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ณ วันที่เสนอรายงาน งบกำไรขาดทุนควรแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ เป็นต้น

5. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่มีความเป็นกลาง หรือปราศจากความลำเอียง

6. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่แสดงตามเนื้อหา และความ เป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ

7. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่ครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดความมีนัยสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ ถ้าไม่เช่นนั้นแล้วจะทำให้ข้อมูลมีความผิดพลาดหรือทำให้ผู้ใช้เข้าใจผิด ซึ่งส่งผลให้ งบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจน้อยลงและขาดความน่าเชื่อถือ

8. งบการเงินควรแสดงข้อมูลทางการบัญชีที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ประโยชน์จากการเปรียบเทียบ ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนถึงแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ ผู้ใช้

งบการเงินยังต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการ เพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานกระแสเงินสด และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการต่างๆได้

9. งบการเงินควรจัดทำขึ้นอย่างทันเวลา เนื่องจากงบการเงินที่จัดทำขึ้นและนำเสนออย่างล่าช้า ย่อมส่งผลให้ข้อมูลทางการบัญชีสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

10. งบการเงินควรจัดทำขึ้นโดยคำนึงถึงความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับ กับต้นทุนที่เสียไป ความสมดุลดังกล่าวเป็นข้อจำกัดที่สำคัญของงบการเงิน กล่าวคือ ประโยชน์ที่ได้รับจากงบการเงินควรมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น

**ข้อจำกัดของงบการเงิน**

งบการเงินสามารถเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ หากมีลักษณะเชิงคุณภาพครบถ้วน แม้ว่าจะจัดทำขึ้นภายใต้ข้อจำกัดบางประการ แม่บททางการบัญชีระบุข้อจำกัด 3 ประการของข้อมูลนั้น คือ

**1. ทันต่อเวลา** งบการเงินจำเป็นต้องนำเสนอภายในเวลาที่กำหนด มิฉะนั้น จะไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ดังนั้นกิจการต้องเสนอรายงานก่อนที่จะรู้เกี่ยวกับข้อมูลในทุกลักษณะ และอาจต้องอาศัยประมาณการในการจัดทำข้อมูล

**2. ความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป** ผู้จัดทำงบการเงินอาจจำเป็นต้องคำนึงถึงประโยชน์ของข้อมูล

ที่นำเสนอว่าคุ้มกับต้นทุนที่เสียไปหรือไม่ หากประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย ในขณะที่ผู้จัดทำงบการเงินต้องใช้ทรัพยากรจำนวนมากเพื่อเพิ่มประโยชน์ให้กับข้อมูลก็เป็นการไม่สมควร ที่ผู้จัดทำงบการเงินต้องสูญเสียทรัพยากรดังกล่าวเพื่อจัดทำข้อมูลนั้น

**ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ** ในการจัดทำงบการเงินกิจการขอมลคุณภาพในด้านหนึ่งเพื่อเพิ่มคุณภาพอีกด้านหนึ่ง ตัวอย่างเช่น กิจการต้องประมาณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อนำเสนองบการเงินให้ทันต่อเวลา เป็นต้น

### **แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)**

แม่บทการบัญชีเป็นกรอบหรือแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกกิจการ ถูกกำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามแม่บทการบัญชี (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (Bound volume 2009) ใช้แทนแม่บทการบัญชีฉบับเดิม (ปรับปรุง 2550) โดยเป็นการปรับปรุงถ้อยคำใหม่ ทั้งนี้หลักการและเนื้อหาไม่แตกต่างจากฉบับเดิม

แม่บทการบัญชี เน้นถึง  
วัตถุประสงค์ทั่วไปที่จัดทำและนำเสนอ  
รายงานการเงินอย่างน้อย ปีละหนึ่ง  
ครั้ง เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบ  
การเงินกลุ่มต่างๆ ภายนอกกิจการ ดังนั้น  
ผู้จัดทำงบการเงิน ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม  
แม่บทการบัญชี กรณีรายงานการเงินมี  
วัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น หนังสือชี้ชวนที่  
จัดทำขึ้นเพื่อเสนอขายหลักทรัพย์ รายงานที่  
จัดทำขึ้นเพื่อเสียภาพรายงานสำหรับ  
หน่วยงานดูแลของรัฐบาล และรายงานที่  
จัดทำขึ้นเพื่อรวมกิจการ

#### ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูล

ฝ่ายบริหารมีหน้าที่รับผิดชอบใน  
การจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการ  
เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบ  
การเงิน ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย และ  
มีความต้องการใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่  
แตกต่างกันดังนี้ เช่น ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้  
ผู้ขายและเจ้าหนี้ ลูกค้า รัฐบาล และ  
สาธารณชน

ทั้งนี้ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มมีความ  
ต้องการร่วมกันในข้อมูลที่แสดงฐานะ  
การเงิน ผลการดำเนินงานและการ  
เปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ  
ความสามารถของกิจการที่จะก่อให้เกิดเงิน  
สดเหล่านั้น ดังนั้น ฝ่ายบริหารซึ่งมีหน้าที่  
รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนอ

การเงินต้องให้ความสนใจต่อข้อมูลที่แสดง  
ไว้ในงบการเงินเพื่อให้เกิดประโยชน์กับผู้  
ใช้งบการเงิน โดยอาจแสดงข้อมูลหรือ  
รายละเอียดประกอบเพิ่มเติม เพื่อให้ผู้ใช้งบ  
การเงินเข้าใจมากขึ้น

งบการเงินจัดทำขึ้น โดยมี  
วัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะ  
การเงิน ผลการดำเนินงาน และการ  
เปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ซึ่ง  
แสดงไว้ในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบ  
กระแสเงินสด รวมถึงหมายเหตุประกอบงบ  
การเงิน ซึ่งเป็นการแสดงผลงานและความ  
รับผิดชอบของฝ่ายบริหาร อันเป็นประโยชน์  
ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่มในการนำไปใช้  
ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ทั้งนี้ แม่บทการบัญชีมีข้อสังเกต  
ว่า ข้อมูลส่วนใหญ่ที่แสดงในงบการเงิน  
แสดงถึงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์  
ในอดีต และงบการเงินอาจไม่แสดงข้อมูลที่  
มิใช่ข้อมูลทางการเงิน

ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน  
และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

1. ฐานะการเงินของกิจการ คือ  
ข้อมูล ความสามารถในอดีตที่กิจการควบคุม  
ทรัพยากรทางเศรษฐกิจอยู่ โครงสร้าง  
ทางการเงิน สภาพคล่อง ความสามารถในการ  
ชำระหนี้ และความสามารถในการปรับตัว

เข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป ซึ่งแสดงไว้ในงบดุล

2. ผลการดำเนินงาน คือ ความสามารถในการทำกำไรของกิจการจากทรัพยากรที่มีอยู่ และประสิทธิผลของกิจการในการใช้ทรัพยากรเพิ่มเติม ซึ่งแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน

3. การเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงิน คือ ความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด ตลอดจนความจำเป็นในการใช้กระแสเงินสดนั้น แสดงไว้ในงบกระแสเงินสด

#### ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพหลักของงบการเงินมี 4 ประการ ดังนี้

1. ความเข้าใจได้ (Understandability)
2. ความเกี่ยวข้องการตัดสินใจ (Relevance)
3. ความเชื่อถือได้ (Reliability)
4. การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability)

#### การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่า คือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าต่างๆ ดังนี้

1. ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกทรัพย์สินด้วยจำนวนเงินที่จ่ายไป หรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนทรัพย์สินมา ณ วันที่เกิดรายการ และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2. ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ต้องชำระภาระผูกพันในขณะนั้น โดยไม่ต้องคิดลด

3. มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่อาจได้มาในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

4. มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต ซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิ ซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายในการชำระหนี้สินภายใต้การดำเนินงานตามปกติของกิจการ

## วิธีการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาในทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัด พระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ผู้ศึกษาได้มีวิธีการศึกษาเชิงปริมาณ โดยเป็นการศึกษาในเชิงสำรวจ และได้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล

กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ ที่อยู่ในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา จำนวน 369 คน โดยกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างตามวิธีการของทาโรยามานะ (Yamane,1973) จำนวนแบบสอบถามมีทั้งสิ้น 369 ชุด ได้รับคืน 218 ชุด คิดเป็นร้อยละ 59

### เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

ผู้ศึกษาได้สร้างเครื่องมือโดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงานของผู้ทำบัญชี เป็นแบบสอบถามให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบเพียงข้อเดียว

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาของผู้ทำบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี โดยลักษณะคำตอบเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) เกี่ยวกับระดับของปัญหา

ส่วนที่ 3 เป็นคำถามแสดงความคิดเห็นทั่วไป แนวทางการปรับปรุง และข้อเสนอแนะอื่นๆ ในเรื่องปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน

### วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การรวบรวมข้อมูล ผู้ศึกษาได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม (Questionnaires) ทั้งปลายปิดและปลายเปิด โดยมีวิธีการและขั้นตอนในการรวบรวมข้อมูล ดังต่อไปนี้

5.1 จัดเตรียมแบบสอบถามและทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้แก่ผู้ทำบัญชีที่อยู่ในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา

5.2 นำแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมาทำการตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล รวมทั้งทำการติดตามทวงถามแบบสอบถามที่ส่งไปและยังไม่ได้รับกลับคืนมา ครั้งที่ 1 โดยทางโทรศัพท์และผู้ศึกษาเดินทางไปขอรับแบบสอบถามด้วยตนเอง

5.3 ทำการติดตามทวงถามแบบสอบถามที่ส่งไปและยังไม่ได้รับกลับคืนมา ครั้งที่ 2 โดยทางโทรศัพท์และผู้ศึกษาเดินทางไปขอรับแบบสอบถามด้วยตนเอง จำนวนแบบสอบถามมีทั้งสิ้น 369 ชุด ได้รับคืน 218 ชุด คิดเป็นร้อยละ 59 และที่ไม่ได้รับกลับคืนมา เป็นจำนวน 151 ชุด โดยมิสาเหตุจากการที่ไม่มีผู้รับและตีกลับมาเป็น



จำนวน 42 ชุด คิดเป็นร้อยละ 11 และผู้รับ  
ได้รับแต่ไม่ตอบกลับอีกจำนวน 109 ชุด คิด  
เป็นร้อยละ 30

5.4 รวบรวมแบบสอบถามที่  
ได้รับคืนมาตรวจสอบความสมบูรณ์ เพื่อ  
ดำเนินการวิเคราะห์และสังเคราะห์ข้อมูล  
สรุปเป็นแนวทางเบื้องต้น

### สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติเชิงพรรณนาการ (Descriptive Statistics)

1. ค่าความถี่ (Frequency)
2. ค่าร้อยละ (percentage)
3. ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Mean)

การทดสอบสมมติฐานการศึกษาใช้ ANOVA  
เป็นค่าสถิติในการทดสอบ

### การสรุปผลข้อมูล

ผลการศึกษาเรื่อง ปัญหาใน  
ทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัด  
พระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี  
ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ  
งบการเงิน สรุปได้ดังนี้

ผู้ตอบแบบสอบถามในจังหวัด  
พระนครศรีอยุธยา จำนวน 218 คน เป็นเพศ  
หญิงมีจำนวน 194 คน คิดเป็นร้อยละ 89 และ  
เพศชายมีจำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 11  
โดยส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามจะมีอายุ  
ระหว่าง 31-40 ปี มากที่สุด คือ มีจำนวน  
150 คน คิดเป็นร้อยละ 69 รองลงมาอายุ  
ระหว่าง 20-30 ปี มีจำนวน 44 คน คิดเป็น

ร้อยละ 20 รองลงมาอายุระหว่าง 41-50 ปี มี  
จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 10 และมีอายุ  
50 ปีขึ้นไป จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 1  
และจบการศึกษาระดับปริญญาตรี มีจำนวน  
159 คน คิดเป็นร้อยละ 73 รองลงมาจบ  
การศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง  
(ปวส.) มีจำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 21  
และจบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูง  
กว่า มีจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 6 และมี  
สถานภาพเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัท จำนวน  
161 คน คิดเป็นร้อยละ 74 รองลงมา  
มีสถานภาพเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี มีจำนวน  
37 คน คิดเป็นร้อยละ 17 และมีสถานภาพ  
เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี มีจำนวน 20 คน  
คิดเป็นร้อยละ 9 และลักษณะประเภทของ  
กิจการเป็นบริษัทจำกัด มีจำนวน 138 คน  
คิดเป็นร้อยละ 63 รองลงมาเป็นห้างหุ้นส่วน  
จำกัด มีจำนวน 56 คน คิดเป็นร้อยละ 26 และ  
เป็นกิจการเจ้าของคนเดียว มีจำนวน 24 คน  
คิดเป็นร้อยละ 11 และมีประสบการณ์ในการ  
ทำบัญชีน้อยกว่า 5 ปี มีจำนวน 98 คน คิดเป็น  
ร้อยละ 45 รองลงมาประสบการณ์ในการทำ  
บัญชี 11-15 ปี มีจำนวน 60 คน คิดเป็นร้อย  
ละ 28 รองลงมาประสบการณ์ในการ  
ทำบัญชี 6-10 ปี มีจำนวน 33 คน คิดเป็น  
ร้อยละ 15 และมีประสบการณ์ในการทำ  
บัญชีมากกว่า 15 ปี มีจำนวน 27 คน คิดเป็น  
ร้อยละ 12

ผลการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน จำแนกตามสถานภาพส่วนบุคคล ได้แก่ ประสิทธิภาพในการทำบัญชี และลักษณะประเภทของกิจการ สามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวได้ ดังนี้

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพแตกต่างกัน มีความเห็นถึงระดับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แยกเป็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน ผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพ 6-10 ปี และผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพ 11-15 ปี ส่วนปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน ผู้ทำบัญชีที่มี

ประสิทธิภาพมากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพน้อยกว่า 5 ปี

ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 2 พบว่า ลักษณะประเภทของกิจการที่แตกต่างกันส่งผลต่อระดับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แยกเป็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน ผู้ทำบัญชีที่อยู่ในกิจการเจ้าของคนเดียว มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่อยู่ในกิจการห้างหุ้นส่วนจำกัด

### การอภิปรายผล

ผลจากการศึกษาระดับปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แยกประเด็นปัญหาเป็น 3 ประเด็น พบว่ากลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยามีระดับปัญหาในทางปฏิบัติในภาพรวมอยู่ในระดับมาก และปัจจัยส่วนบุคคล ได้แก่ ประสิทธิภาพในการทำบัญชี และลักษณะประเภทกิจการที่มีความแตกต่างกัน มีผลต่อระดับปัญหาทั้งปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการ

บัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงินแตกต่างกัน เมื่อจำแนกตามประสบการณ์ในการทำบัญชีพบว่าระดับประสบการณ์ต่างๆ มีปัญหาในทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ 6-10 ปี และผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ 11-15 ปี ในประเด็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน ส่วนผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์มากกว่า 15 ปี มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี ในประเด็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน โดยผู้ทำบัญชีที่อยู่ในกิจการเจ้าของคนเดียว มีปัญหาแตกต่างกับผู้ทำบัญชีที่อยู่ในกิจการห้างหุ้นส่วนจำกัดในประเด็นปัญหาที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชี ปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และปัญหาโดยรวมในการนำเสนองบการเงิน

ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของวีระชัย บุญชูชื่น (2554) ที่ศึกษาพบว่าผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ต่างกัน มีระดับปัญหาการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีแตกต่างกัน โดยมีวัตถุประสงค์ศึกษาใน 3 ประเด็น คือ 1. ปัญหาโดยรวมจากการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน 2. ปัญหาจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน 3. ปัญหาการนำเสนอแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รวมทั้งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของเมธี เครื่องชนะ (2553) ที่ศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเกี่ยวกับข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำเสนองบการเงินตามมาตรฐาน (ปรับปรุง 2550) และรายการย่อของงบการเงินตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนด โดยเห็นด้วยในระดับมาก ซึ่งความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดได้แก่ รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย ต้องแยกแสดงจากกันและไม่นำมาหักลบกัน และรายการที่มีสาระสำคัญต้องแยกแสดงในงบการเงิน

จากผลการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาในทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีในจังหวัดพระนครศรีอยุธยาที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี

ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ  
งบการเงิน จำแนกตามประเภทของผู้ทำ  
บัญชี และลักษณะประเภทของกิจการที่  
ต่างกันมีความเห็นถึงระดับปัญหาในการ  
ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1  
(ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ  
งบการเงิน แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทาง  
สถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งเป็นการศึกษาระดับ  
ปัญหาของผู้ทำบัญชี โดยภาพรวมอยู่ใน  
ระดับมาก จึงเป็นที่น่าสนใจในการใช้เป็น  
แนวทางศึกษาในเชิงลึกของปัญหาเรื่องนี้อาจ  
ก่อให้เกิดข้อผิดพลาด จากการปฏิบัติตาม  
มาตรฐานการบัญชี และอาจส่งผลกระทบต่อ  
ความถูกต้องและความครบถ้วนของ  
งบการเงิน เป็นเหตุให้ผู้ใช้งบการเงิน  
ตัดสินใจผิดพลาด

#### ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาค้นคว้าอิสระ

ผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย  
กว่า 5 ปี ควรตระหนักถึงความสำคัญในการ  
ติดตามข้อมูลข่าวสาร ศึกษาหาความรู้  
เพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่  
เปลี่ยนแปลง ทั้งต้องเตรียมความพร้อม  
กำหนดความรับผิดชอบและประสานงานกับ  
ฝ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นคณะทำงานเพื่อให้  
สามารถปฏิบัติงานได้ เนื่องจากมาตรฐานการ  
บัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป มีแนวคิดทาง  
เศรษฐศาสตร์มากขึ้น ต้องอาศัยวิชาชีพอื่นใน  
การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เช่น นัก  
คณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินอายุการ  
ใช้งานของทรัพย์สินของวิศวกร เป็นต้น

#### ข้อเสนอแนะในการทำการศึกษารั้งต่อไป

ในการศึกษารั้งต่อไป ผู้สนใจ  
ควรศึกษาในประเด็นอื่น ๆ เพิ่มเติม ดังนี้

1. การศึกษาในครั้งนี้ เป็น  
การศึกษาระดับปัญหาของผู้ทำบัญชี จึงเป็น  
ที่น่าสนใจที่จะศึกษาในเชิงลึกของปัญหา  
เรื่องนี้อาจก่อให้เกิดข้อผิดพลาด จากการ  
ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และอาจส่งผล  
กระทบขนาดใหญ่ต่อความถูกต้องและ  
ครบถ้วนของงบการเงิน เป็นเหตุให้ผู้ใช้ง  
บการเงินตัดสินใจผิดพลาด

2. สำหรับการศึกษารั้งต่อไป  
ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมถึงกลุ่มตัวอย่างอื่น  
เช่น ผู้สอบบัญชี นักวิชาการที่เกี่ยวข้องกับ  
การบัญชี เป็นต้น เพื่อจะได้ข้อมูลที่มี  
ประโยชน์ในมุมมองของกลุ่มตัวอย่างอื่น

3. สำหรับการศึกษารั้งต่อไป  
สามารถทำการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับความ  
เข้าใจที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ  
เพื่อจะได้เป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ และ  
เปรียบเทียบได้ รวมถึงเป็นแนวทางแก้ไข  
ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้มีความ  
เหมาะสมมากขึ้น

#### บรรณานุกรม

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.

(2552). รายชื่อผู้ทำบัญชีในจังหวัด

พระนครศรีอยุธยา. สืบค้นเมื่อ 8

มิถุนายน 2556 จาก

- <http://www.dbd.go.th/mainsite/index.php?id=173>
- เมธี เครื่องชนะ. (2553). ปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่เกี่ยวกับการนำเสนองบการเงิน. การศึกษาค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วีระชัย บุญชูชื่น. (2554). ปัญหาในทางปฏิบัติของผู้ทำบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินมาใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การศึกษาค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน. สืบค้นเมื่อ 26 พฤษภาคม 2556 จาก [http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column\\_1359010309/TAS1.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/TAS1.pdf)
- \_\_\_\_\_. (2552). แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552). สืบค้นเมื่อ 26 พฤษภาคม 2556 จาก [http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column\\_1359010309/1%20Framework.pdf](http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/1%20Framework.pdf)
- Yamane, T. (1973). Statistics: An Introductory Analysis. 3rd ed. New York. : Harper and Row.