

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยมีเนื้อหาไม่แตกต่างกัน

การดำเนินงานปกติทั่วไปของกิจการ มักจะมีรายการหรือความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องอยู่เสมอ ความสัมพันธ์นั้น ได้แก่ การเป็นสมาชิกในครอบครัว หรือในลักษณะของกลุ่มกิจการ ความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้ทุกกิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงความสัมพันธ์ของกิจการกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้อง และสามารถใช้อรรถประโยชน์จากงบการเงินได้อย่างสูงสุด

ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เสนอรายงานกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีดังต่อไปนี้

1. กิจการที่มีอำนาจควบคุมกิจการที่เสนอรายงานกิจการที่ถูกควบคุมโดยกิจการที่เสนอรายงานหรือกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการที่เสนอรายงานไม่ว่าจะเป็น โดยทางตรงหรือทางอ้อมซึ่งกระทำผ่านบริษัทที่ทำหน้าที่ถือหุ้น บริษัทย่อย และกิจการที่เป็นบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน
2. บริษัทร่วม
3. บุคคลที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงานเนื่องจากมีอำนาจออกเสียงในกิจการที่เสนอรายงานไม่ว่าจะเป็น โดยตรงหรือทางอ้อม

4. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดกับบุคคลตามข้อ 3 ซึ่งมีอำนาจชักจูงบุคคลตามข้อ 3 หรืออาจชักจูงให้ปฏิบัติตามบุคคลตามข้อ 3 เมื่อมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับกิจการที่เสนอรายงาน

5. ผู้บริหารสำคัญ กรรมการ หรือพนักงานของกิจการที่เสนอรายงานซึ่งมีอำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการและควบคุมการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงาน

6. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดกับบุคคลตามข้อ 5 ซึ่งมีอำนาจชักจูงบุคคลตามข้อ 5 หรืออาจชักจูงให้ปฏิบัติตามบุคคลตามข้อ 5 เมื่อมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับกิจการที่เสนอรายงาน

7. กิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

7.1 เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 3 ถึง 6 มีอำนาจออกเสียงอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเป็นโดยตรงหรือทางอ้อม

7.2 เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 3 ถึง 6 สามารถใช้สิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม

7.3 เป็นกิจการที่มีเจ้าของเป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของกิจการที่เสนอรายงาน

7.4 เป็นกิจการที่มีผู้บริหารสำคัญเป็นคนเดียวกับกิจการที่เสนอรายงาน

โดยในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่ละรายการ กิจการจะต้องคำนึงถึงเนื้อหาของความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย

**รูปแบบของความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีดังนี้**

1. การมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ เช่น การให้บริษัทย่อย หรือบริษัทร่วมเข้ามาดำเนินงานในแต่ละส่วนของกิจการ หรือ กิจการไปซื้อส่วนได้เสียในกิจการอื่น ซึ่งทำให้กิจการมีอำนาจควบคุมการดำเนินงานและสามารถตัดสินใจทางการเงินได้

2. การมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยมีรายการที่เกี่ยวข้องกันเกิดขึ้นระหว่างกันอย่างมีสาระสำคัญ เช่น ปริมาณการขายสินค้าระหว่างกันอยู่ในสัดส่วนปกติเมื่อเทียบกับปริมาณการขายสินค้ากับกิจการอื่น แต่เมื่อพิจารณาถึงมูลค่าการขายแล้ว ปรากฏว่ากิจการระหว่างกันคิดราคาขายต่ำกว่าราคาขายปกติสำหรับกิจการอื่นทั่วไปถึงร้อยละ 50 เช่นนี้จัดว่าเป็นรายการที่มีสาระสำคัญ

3. การมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าจะมีรายการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ก็ตาม เช่น บริษัทย่อยเล็กทำธุรกิจกับบริษัทคู่ค้า เนื่องจากบริษัทใหญ่ได้เข้าซื้อส่วนได้เสียของบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งที่ทำธุรกิจเช่นเดียวกันกับบริษัทคู่ค้า แต่ระหว่างบริษัทย่อยยังไม่เกิดราย

การระหว่างกันขึ้น หรือ บริษัทย่อยขายสินค้าให้แก่บริษัทใหญ่เท่านั้น และไม่สามารถขายให้กิจการอื่นได้ หากบริษัทใหญ่ไม่ซื้อสินค้า

4. การโอนทรัพยากรระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจขาดความเป็นอิสระในการเจรจาต่อรองในเรื่องของราคา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังนี้

- การใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาตลาดภายนอก โดยอ้างอิงกับราคาสินค้าแบบเดียวกับที่ซื้อขายกันในตลาดที่มีสภาพเศรษฐกิจเดียวกัน มักใช้กับการขายหรือให้บริการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทางการค้าตามปกติ

- การใช้วิธีขายต่อ โดยการนำราคาขายหักด้วยต้นทุนและกำไรที่ผู้ขายควรจะได้รับจากการขายต่อมาใช้เมื่อมีการโอนสินค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันก่อนที่สินค้านั้นจะถูกนำไปขายให้กับกิจการภายนอก มักใช้สำหรับการโอนทรัพยากรที่เป็นสิทธิหรือเป็นการให้บริการ ปัญหาที่พบในการกำหนดราคาคือจำนวนต้นทุนและกำไรที่เหมาะสม

- การใช้วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม โดยการนำกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมบวกด้วยราคาทุนของสินค้า ปัญหาที่พบได้แก่การกำหนดต้นทุนและกำไรส่วนเพิ่ม ดังนั้นอาจคำนวณได้จากผลตอบแทนของอุตสาหกรรมอื่นที่คล้ายคลึงกันเป็นเกณฑ์ในการพิจารณากำหนดกำไรส่วนเพิ่มได้

- การไม่คิดราคาใด ๆ เช่น การให้บริการจัดการโดยไม่คิดค่าบริการ หรือการให้สินเชื่อโดยไม่คิดดอกเบี้ย เป็นต้น

5. เงื่อนไขการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจมีความแตกต่างจากเงื่อนไขปกติที่ให้ไว้แก่กิจการอื่น เช่น บริษัทย่อยเช่าเครื่องมือจากบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งมีบริษัทใหญ่ร่วมกัน และบริษัทใหญ่เป็นผู้กำหนดเงื่อนไขระหว่างกันขึ้น โดยเงื่อนไขนี้แตกต่างจากเงื่อนไขที่บริษัทย่อยได้ให้แก่กิจการอื่น

#### การเปิดเผยข้อมูล

1. กิจการต้องมีการเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้นแม้ว่าจะมีรายการค้าหรือรายการทางบัญชีระหว่างกันหรือไม่ก็ตาม

2. กรณีมีรายการค้าหรือรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกิดขึ้น กิจการจะต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้ รวมถึงการเปิดเผยถึงองค์ประกอบและประเภทของรายการดังกล่าวเพื่อให้เกิดความเข้าใจในงบการเงินมากยิ่งขึ้น ซึ่งประเภทและองค์ประกอบของรายการอาจมีดังนี้คือ

- ปริมาณรายการค้าเป็นจำนวนเงินหรือเป็นอัตราส่วนร้อยละ
- จำนวนหรืออัตราส่วนของยอดคงค้างระหว่างกัน

- นโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน

3. กรณีที่มีรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีลักษณะคล้ายคลึงกัน กิจการอาจรวมเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ด้วยกันก็ได้ หากพบว่าการเปิดเผยข้อมูลกรณีดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อทำให้เกิดความเข้าใจผิดต่องบการเงิน ก็ให้กิจการนั้นเปิดเผยข้อมูลแยกออกจากกันได้

4. กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการธุรกิจระหว่างกลุ่มบริษัทที่รวมอยู่ในงบการเงินรวม เนื่องจาก งบการเงินรวมถือว่าบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นกิจการที่เสนอรายการเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียที่มีกับบริษัทร่วม เนื่องจากเป็นรายการบัญชีที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันด้วย

#### ตัวอย่างรายการบัญชีของกิจการที่ต้องเปิดเผย

1. การซื้อหรือขายสินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้าระหว่างผลิต
2. การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
3. การให้หรือรับบริการ
4. การเป็นตัวแทน
5. การมีสัญญาเช่าระยะยาว
6. การให้หรือรับข้อมูลจากการวิจัยและพัฒนา
7. การให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์
8. การจัดหาเงินทุน
9. การค้ำประกันหรือการให้หลักประกัน
10. การมีสัญญาการจัดการ

#### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

อรทัย ทรายมูล (2548) ทำการศึกษาเรื่องการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ของกลุ่มธนาคารพาณิชย์ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าธนาคารพาณิชย์ทุกธนาคารที่ทำการศึกษามีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีการเปิดเผยข้อมูลใน 5 ประเด็นหลัก คือ ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการที่มีสาระสำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการจำแนกประเภทการเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ยกเว้น ธนาคารนครหลวงไทย จำกัด (มหาชน) ที่ไม่ได้จำแนกประเภทรายการระหว่างกัน

**นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา และคณะ (2547)** ทำการศึกษาเรื่องการเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมต่าง ๆ มีการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมที่แตกต่างกันทั้งนโยบายทั่วไปเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและนโยบายที่กำหนดชัดเจน โดยอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมมากที่สุดคืออุตสาหกรรมเหมืองแร่ และอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมน้อยที่สุดคืออุตสาหกรรมการสื่อสาร สำหรับการเปรียบเทียบขนาดของการเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับบริษัทในประเทศออสเตรเลีย ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า บริษัทในประเทศไทยเปิดเผยข้อมูลนโยบายสิ่งแวดล้อมต่างจากบริษัทในประเทศออสเตรเลีย โดยพบว่าบริษัทในประเทศไทยเปิดเผยข้อมูลนโยบายการรักษาสิ่งแวดล้อมทั่วไปน้อยกว่าบริษัทในประเทศออสเตรเลีย เมื่อพิจารณาถึงการเปิดเผยข้อมูลนโยบายการรักษาสิ่งแวดล้อมที่กำหนดชัดเจน พบว่าบริษัทในประเทศไทยเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ขยะและมลภาวะ และการตรวจติดตามสิ่งแวดล้อม และคณะกรรมการสิ่งแวดล้อมมากกว่าบริษัทในประเทศออสเตรเลีย ในขณะที่บริษัทในประเทศออสเตรเลียเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการนำมาใช้ใหม่ การนำกลับมาใช้ใหม่และความยั่งยืน กฎหมายสิ่งแวดล้อม การจัดหาทุน และการวิจัยและพัฒนาสูงกว่าบริษัทในประเทศไทย

**สมสุข ตำนานทอง (2543)** ทำการศึกษาเรื่องการศึกษารูปแบบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธนาคารพาณิชย์ กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 : กรณีศึกษาตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน พบว่าการวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ต่างกันของของธนาคารพาณิชย์ ทำให้มีผลต่อการแสดงรายการในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินของธนาคารพาณิชย์ ที่จะแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการดำเนินงานของธนาคาร และมีผลกระทบต่อความคิดเห็นทางเศรษฐกิจของผู้ลงทุนและผู้ใช้งบการเงินในการเลือกที่จะลงทุนกับธนาคารพาณิชย์ นอกจากนี้ยังพบว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 ยังเป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดแนวทางในการปฏิบัติในเรื่องของตราสารที่เกิดขึ้นใหม่ และเป็นการช่วยแก้ปัญหาในกรณีที่มีมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ ครอบคลุมไม่ถึงหรือไม่เหมาะสมกับการออกตราสารทางการเงินชนิดใหม่นี้ และเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

**ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540)** ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : รูปแบบและแนวทาง พบว่าการศึกษาในประเด็นแรกใช้วิธีออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงาน และสำรวจความคิดเห็นจากฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้ใช้ข้อมูลสิ่งแวดล้อม ผลการสำรวจพบว่าข้อมูลสิ่งแวดล้อม ด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ควรมีการเปิดเผยถึงระดับความสูงต่ำของราย

การสินทรัพย์และค่าใช้จ่าย ควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการสนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบทั้งหมดสนับสนุน รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่นำเสนอ ซึ่งแยกจากงบการเงินปกติ การศึกษาในประเด็นที่สอง ใช้การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจและแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง โดยอ้างอิงถึงทฤษฎีกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง ผลของการศึกษานี้พบว่า ความสัมพันธ์อยู่ในเกณฑ์ต่ำ สำหรับแรงกดดันจากผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้เกี่ยวข้องพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปิดเผยข้อมูล กล่าวโดยสรุป รายงานนี้สามารถใช้เป็นพื้นฐานเพื่อพัฒนาให้มีการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่เป็นมาตรฐานต่อไป การเริ่มปฏิบัติในเรื่องนี้ควรก้าวไปที่ละขั้น โดยเริ่มจากการพิจารณาเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม โดยเฉพาะสินทรัพย์และค่าใช้จ่าย และการปฏิบัติตามกฎหมายให้อยู่ในระดับที่สามารถ กำหนดค่าสูงต่ำได้ ขึ้นต่อไป ควรพยายามปฏิบัติตามรูปแบบที่ นำเสนออย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งต้องศึกษาเพิ่มเติมปัญหาการวัดค่า ข้อความ และปรับปรุงรูปแบบต่อไป

**มนตรี ชวัญ (2539)** ทำการวิจัยเรื่องการเสนอรูปแบบรายงานการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย การวิจัยขั้นแรก พบว่าในจำนวน 402 บริษัท มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมรวม 339 บริษัท หรือร้อยละ 84.3 มีจำนวนรายงานที่เปิดเผยรวม 753 รายงาน เฉลี่ยบริษัทละ 2.2 รายงาน มีจำนวนบรรทัดที่เปิดเผยรวม 5,853 บรรทัด เฉลี่ยบริษัทละ 17.3 บรรทัด เป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ 433 รายงาน หรือร้อยละ 57.5 เป็นข้อมูลเชิงปริมาณที่ไม่มีหน่วยวัดเป็นเงินตรา 225 รายงาน หรือร้อยละ 29.9 และเป็นข้อมูลเชิงปริมาณ ที่มี หน่วยวัดเป็นเงินตรา 95 รายงาน หรือร้อยละ 12.6 การวิจัย ขั้นที่สอง ได้ออกแบบรูปแบบรายงานรวม 5 รายงาน ประกอบด้วย งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานเกี่ยวกับส่วนของชุมชน รายงานเกี่ยวกับรัฐบาล รายงานเกี่ยวกับพนักงาน และรายงาน เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ การวิจัยขั้นที่สาม พบว่า 1)ในประเทศไทย ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยเฉลี่ยน้อยกว่า 5 2)ขนาดของบริษัทไม่มีความสัมพันธ์ กับปริมาณการเปิดเผยข้อมูล 3)บริษัทไม่ได้ใช้ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสร้างภาพลักษณ์ 4)สาเหตุของการเปิดเผย ข้อมูลน้อย เกิดจากการไม่มีรูปแบบรายงานที่เป็นมาตรฐานเพื่อใช้เป็นแนวทาง 5)ความคิดเห็นโดยเฉลี่ยของผู้ที่ เกี่ยวข้องทุกฝ่ายต้องการให้มีการพัฒนาระบบการบัญชี ความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นมาตรฐานมากกว่า 5 6) ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรมเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่อง และ 7)อัตราส่วนการเปิดเผยข้อมูลแต่ละขนาดบริษัทเท่ากันและแตกต่างกันในบางเรื่อง และบริษัทขนาดใหญ่กว่าเปิดเผยข้อมูลในระดับที่นำไปใช้ประโยชน์ได้มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก

