

# มาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงิน เฉพาะกิจการ: มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงิน ของบริษัทในกลุ่ม SET100

ลภินี โกศลบุญ\*  
อรพินท์ อิ่มจงใจรักษ์\*\*

## ความเป็นมาและที่มาของปัญหา

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ<sup>1</sup> ได้มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีจากเดิมในหลายๆ ส่วน เริ่มตั้งแต่ชื่อมาตรฐานจากเดิม “งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย” มาเป็น “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” เพื่อขยายขอบเขตให้ครอบคลุมกว้างขึ้น ทั้งนี้เพราะในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 และ 46 ที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

\* อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

\*\* นักศึกษาปริญญาโททางการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตลพบุรี

ในวันที่ 15 พฤษภาคม 2552 สภาวิชาชีพบัญชีได้มีประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552 เรื่อง การจัดเลขระบุฉบับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม เปลี่ยนเป็น ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) ในปัจจุบัน และต่อมาในเดือน ตุลาคม 2552 สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) โดยปรับปรุงให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 (2008) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ยังได้ถูกอ้างถึงในการนำไปปฏิบัติด้วย งานวิจัยนี้ได้จัดทำขึ้นก่อนการปรับปรุงร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับปรับปรุง 2552

ประเด็นสำคัญของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) อยู่ที่การกำหนดให้บันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) แทนวิธีส่วนได้เสีย เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศตามทีระบุไว้ในส่วนของบทนำที่อยู่ในส่วนแรกของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนี้เอง ส่งผลให้บริษัทที่จัดทำงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องทำการปรับย้อนหลังรายการทางบัญชี เป็นผลให้รายการกำไรสะสมของกิจการมีการเปลี่ยนแปลงไปจากการปรับปรุง โดยเฉพาะในช่วงที่เริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนี้ งบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550 ที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้จัดทำเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณะชน จะต้องมีการแสดงงบเปรียบเทียบในช่วงของปี 2549 ซึ่งจะเป็งบการเงินเฉพาะกิจการ ที่ได้ปรับปรุงด้วยวิธีการปรับย้อนหลังแล้ว เมื่อได้นำไปเปรียบเทียบกับงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2549 เดิมที่ได้ทำไว้ จึงสังเกตเห็นข้อแตกต่างในหลายๆ ประเด็นของรายการบัญชี อาทิเช่น รายการกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางตรงกันข้ามหรือจำนวนเงินมีการเปลี่ยนแปลงไป, บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยแสดงยอดต่างไปจากเดิม แม้กระทั่งกำไรหรือขาดทุนสุทธิในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการก็แสดงยอดแตกต่างกันอีกด้วย

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีนี้ส่งผลกระทบต่อการรายงานตัวเลขในงบการเงินในหลายๆ ส่วน ทำให้เกิดการวิพากวิจารณ์กันอย่างกว้างขวางโดยผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะผู้จัดทำงบการเงินและผู้สอบบัญชี

ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัทที่เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ งานวิจัยนี้ศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 และผู้จัดทำงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 เนื่องจากบริษัทในกลุ่ม SET100 เป็นตัวแทนของหลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายมาเนิ่นนาน น่าจะมีการใช้งานรายงานการการเงินโดยผู้ที่เกี่ยวข้องหลายๆ ฝ่าย จึงน่าจะเป็นตัวแทนที่ดีในการ สอนมุมมองความคิดเห็นและทำให้มีโอกาสมองเห็นผลกระทบได้อย่างกว้างขวางอีกด้วย โดยสอบถามประเด็นความคิดเห็นที่มีต่อเนื้อหาและข้อปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและผลที่เกิดขึ้นภายหลังการปฏิบัติเมื่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ บังคับใช้ โดยศึกษาความคิดเห็นของทั้งสอง กลุ่มของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ตรวจสอบงบการเงินที่ทำกรตรวจสอบงบการเงินในช่วงระยะเวลาที่บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงมาปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอาจมีมุมมองหรืออาจพบประเด็นข้อคิดเห็นต่อเนื้อหาและข้อปฏิบัติต่างๆ ตามที่มาตรฐานบัญชีฉบับปรับปรุงได้กำหนดขึ้นมา รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นต่องบการเงินของบริษัทที่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีและกลุ่มผู้จัดทำงบการเงินของบริษัทเอง ในฐานะที่เป็นผู้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ในฐานะผู้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินที่มีต่อเนื้อหา ข้อปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ตลอดจนผลกระทบที่เกิดขึ้นกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 จากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

## แนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สำหรับมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ประกาศใช้ในปัจจุบันนั้น มีความเป็นมาและความหมายตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เป็นมาตรฐานการบัญชีที่จัดทำโดยอิงกับรูปแบบมาตรฐานการบัญชีไทย และปรับปรุงเนื้อหาตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยประกอบด้วยแนวคิด และทฤษฎีพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

### 1. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ได้ให้ความหมายไว้ว่า “มาตรฐานการบัญชี หมายถึง แนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล และรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน”

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ความหมายไว้ว่า “มาตรฐานการบัญชี<sup>2</sup> หมายถึง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือ มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น”

มาตรฐานการบัญชี<sup>3</sup> เป็นวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม นักบัญชีมักจะมองว่ามาตรฐานการบัญชี กับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นคล้ายคลึงกัน แต่อันที่จริงแล้ว หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นเพียงแนวคิดหรือวิธีการที่นิยมปฏิบัติกับรายการค้าที่เกิดขึ้น

มาตรฐานการบัญชีถูกนำมาใช้เป็นตัวกำหนดรูปแบบปฏิบัติทางการบัญชี จึงมีความสำคัญต่อหลายฝ่าย อาทิ เช่น ผู้ใช้งบการเงิน หรือผู้เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงิน ซึ่งโดยปกติมีความต้องการใช้งานแตกต่างกัน แต่ผู้ใช้งบการเงินได้จัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ก็ช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินดังกล่าว ในแง่ของผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงิน ก็สามารถแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินนั้นๆ ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีหรือไม่

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชียังช่วยให้การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของแต่ละกิจการสามารถทำได้ง่ายขึ้น เพราะต่างก็ปฏิบัติตามวิธีการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน รูปแบบหลักการและนโยบายก็ใช้ตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้อย่างเหมาะสม

เป็นที่ทราบกันดีว่ามาตรฐานการบัญชีที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันได้รับการปรับปรุงให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) เพื่อความเป็นสากลมากยิ่งขึ้น ซึ่งโดยพื้นฐานแล้วมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศนั้นจะถูกกำหนดมาจากสภาพแวดล้อมทางการเมือง เศรษฐกิจ การเงิน และวัฒนธรรมของประเทศนั้นๆ<sup>4</sup> อย่างเหมาะสม โดยก่อนที่จะได้มาซึ่งมาตรฐานการบัญชีหรือหลักปฏิบัติทางการบัญชีให้ใช้ปฏิบัติกันนั้น มีกระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับทฤษฎีทางการบัญชีและปัจจัยแวดล้อมอื่นๆ ที่สำคัญ สามารถอธิบายได้ในลักษณะของแผนภาพดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

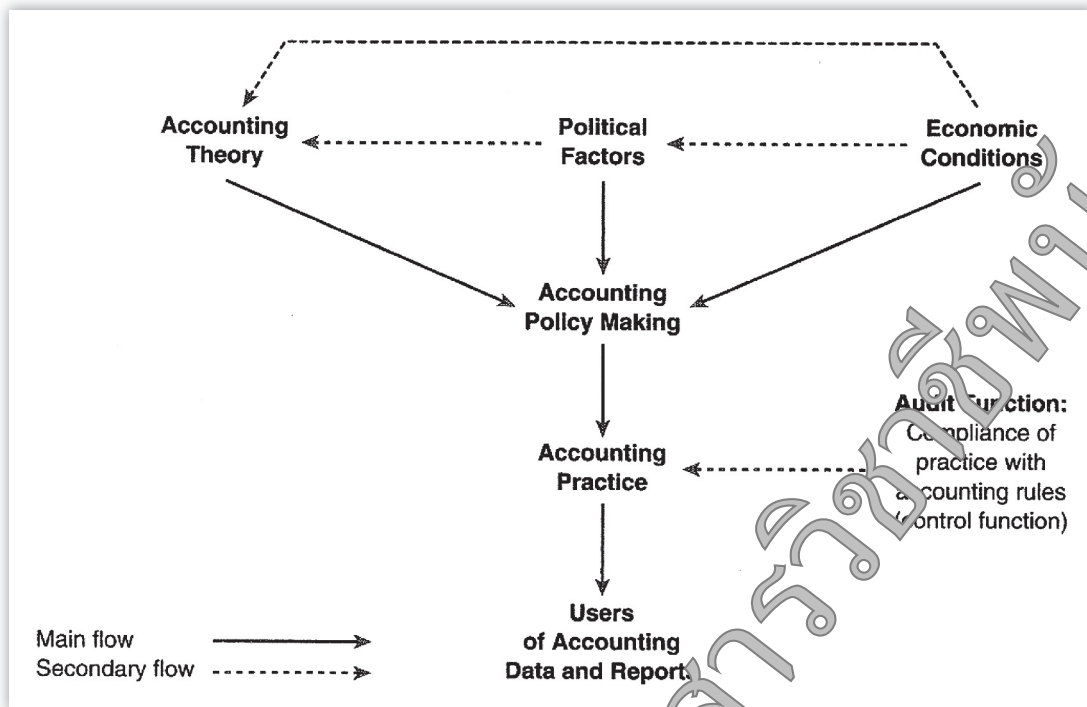
<sup>2</sup> สภาวิชาชีพบัญชี อ้างถึงใน นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: หจก. ทีพีเอ็น เพรส, 2549): 3-1.

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 อ้างถึงใน นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: หจก. ทีพีเอ็น เพรส, 2549) : 3-2.

<sup>4</sup> เมธากุล เกียรติวิภา และศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: Text and Journal Publication Co., Ltd., 2544) : 3.

<sup>5</sup> ลลิตา วัฒนาศากุล, การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม, วารสารวิชาชีพบัญชี, ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 ตุลาคม 2548: 20.

<sup>6</sup> Harry J. Wolk, James L. Dodd & John J. Rozycki. (2008). Accounting Theory, 7<sup>th</sup> ed. California: Sage Publications, Inc.



ภาพที่ 1 The Financial Accounting Environment (Waller et al, 2008: Page 4)

จากภาพที่ 1 แสดงให้เห็นว่าหลักปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้มีผลมาจากแนวคิดทฤษฎีทางการบัญชี ปัจจัยทางการเมืองและภาวะทางเศรษฐกิจ โดยที่ผู้สอบบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องในหน้าที่ผู้ควบคุมการปฏิบัติตามหลักการบัญชีดังกล่าว ก่อนที่ผู้ปฏิบัติจะรายงานและนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีภายใต้หลักการนั้นๆ แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องและสาธารณะ ฉะนั้นแล้วภายใต้หลักปฏิบัติหรือมาตรฐานทางการบัญชีเดียวกันนั้นผู้สอบบัญชีและผู้ปฏิบัติย่อมดำเนินไปในทิศทางเดียวกัน และสอดคล้องกัน อันเป็นที่มาของสมมติฐานงานวิจัยนี้

อย่างไรก็ตามภายใต้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีด้วยปัจจัยสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศดังที่กล่าวไปแล้วนั้น จะมีความเหมาะสมมากหรือน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับการนำไปใช้ปฏิบัติของกลุ่มบุคคลที่

เกี่ยวข้อง และมุมมองของผู้ซึ่งการเงินภายใต้มาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันซึ่งมีดังต่อไปนี้<sup>7</sup>

1) ผู้บริหาร โดยเฉพาะผู้บริหารกิจการภายในประเทศมิได้ให้ความสำคัญกับความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศ แต่ถ้าหากเป็นผู้บริหารกิจการที่ดำเนินธุรกิจข้ามชาติจะให้ความสำคัญค่อนข้างมาก ยิ่งในแต่ละประเทศที่ไปดำเนินธุรกิจมีความแตกต่างกันทางมาตรฐานการบัญชีมากเท่าไร ผู้บริหารอาจจะต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการภายใต้มาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันมากยิ่งขึ้น โดยผู้บริหารส่วนใหญ่พยายามที่จะเสนอข้อมูลทางการเงินให้เห็นผลกำไรที่มากที่สุด แต่ภายใต้รูปแบบมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันก็อาจให้ผลในการแสดงข้อมูลกำไรแตกต่างกันไปบ้าง

<sup>7</sup> นันทิณี นิ่มนาคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: หจก. ทีพีเอ็น เพรส, 2549): 3-14.

2) ผู้ลงทุน ต่างก็ต้องการข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ หรือแม้แต่ นักวิเคราะห์ และบริษัท ผู้รับประกันการจำหน่าย ในยุคที่มีการซื้อขายเงินลงทุนข้ามชาติ หากมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศแตกต่างกันมาก ก็ยากต่อการเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงิน ซึ่งส่งผลต่อการกำหนดราคาหลักทรัพย์ได้ ดังนั้น นักลงทุน นักวิเคราะห์ และบริษัทผู้รับประกันการจำหน่ายจะพึงพอใจกับมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศที่ใกล้เคียงกัน เพราะช่วยลดข้อจำกัดในการเปรียบเทียบกันได้ของรายงานทางการเงิน ทำให้ตัดสินใจซื้อขายหลักทรัพย์ได้ง่ายขึ้น

3) ผู้ประกอบวิชาชีพทางการบัญชี โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีข้ามชาติต้องการให้แต่ละประเทศมีมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน เพราะนำมาซึ่งรายได้ค่าธรรมเนียมในการปรับปรุงงบการเงินให้แก่กิจการข้ามชาติเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีในแต่ละประเทศ รวมถึงรายได้ในการให้คำปรึกษาแก่ธุรกิจด้วย

4) หน่วยงานกำกับดูแล ในแต่ละประเทศต่างก็มี หน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพทางการบัญชีทำหน้าที่ กำหนดมาตรฐานการบัญชีและการรายงานสำหรับกิจการที่ออกหลักทรัพย์มาจำหน่าย ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้จะถูกบังคับใช้ตามกฎหมายของประเทศนั้นๆ ทำให้มาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลก็ไม่ต้องการให้มาตรฐานการบัญชีจากประเทศอื่นมาใช้อำนาจบังคับใช้ในประเทศของตน ยังคงต้องการความเป็นเอกเทศในแง่ประเทศ

ผู้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี มีหลายกลุ่มซึ่งอาจมีมุมมองที่เหมือนกันหรือแตกต่างกันได้สำหรับประเทศไทยที่มาตรฐานการบัญชีอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็อาจมีประเด็นมุมมองหรือความต้องการจากผู้เกี่ยวข้องในแต่ละกลุ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้บริหารกิจการในฐานะผู้ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

โดยตรง ว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น จะส่งผลต่อบัญหาหรือผลกระทบอย่างไรในการปฏิบัติ ซึ่งผู้เกี่ยวข้องจะทำการศึกษาต่อไป

## 2. แนวคิดเกี่ยวกับงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบันที่มีทั้งการนำเงินไปลงทุนในบริษัทย่อย ไปกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือในบริษัทร่วม โดยการนำเงินไปลงทุนในกิจการอื่นนั้นเพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมหรือบริหารกิจการนั้นๆ ทำให้หน่วยงานที่ทำงานที่กำกับดูแลต้องหามาตรฐานการบัญชีมากำหนดรูปแบบและความเหมาะสม เพื่อประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นเจ้าของกิจการ นักลงทุน หรือผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน จะได้มีหลักปฏิบัติหรือข้อพิจารณาในการทางธุรกิจดังกล่าวได้โดยง่าย

การจัดทำงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการเป็นแนวทางหนึ่งในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งได้กำหนดคำนิยาม หรือหลักปฏิบัติสำหรับกิจการที่จะต้องจัดทำงบการเงินรวม กับวิธีการบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ ไว้ดังต่อไปนี้

โดยกิจการที่เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) มีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

1) การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากวิธีส่วนได้เสีย เป็นวิธีราคาทุน

จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีดังกล่าวทำให้บริษัทที่เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามโดยปรับปรุงด้วยวิธีปรับย้อนหลัง โดยงบการเงินเปรียบเทียบสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2549 และ 2550 จะแสดงเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการด้วยวิธีราคาทุน ซึ่งในส่วนของ

งบการเงินปี 2549 นั้นแต่เดิมเคยแสดงไว้ด้วยวิธีส่วน  
ได้เสีย ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงต่อรายการในงบการ  
เงินดังต่อไปนี้<sup>8,9</sup>

- กำไรสุทธิของงบการเงินเฉพาะของบริษัท  
ใหญ่ ไม่เท่ากับกำไรสุทธิของงบการเงินรวม

- มูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียถูกปรับให้  
อยู่ในราคาทุนเดิม

- กำไรสะสม ที่อาจกลายเป็นขาดทุนสะสมเมื่อ  
มีการปรับปรุงย้อนหลัง

- ความสามารถในการจ่ายเงินปันผลที่อาจมี  
การเปลี่ยนแปลง

เมื่อรายการที่แสดงในงบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงไป ส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีการ  
เปลี่ยนแปลงตามไปด้วย<sup>10</sup> ซึ่งได้แก่

- อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (D/E  
Ratio)

- อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE)  
ผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงในงบการเงิน และ  
อัตราส่วนทางการเงินที่กล่าวมาข้างต้น ส่งผลต่อข้อมูลใน  
งบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งเป็นงบที่ผู้ใช้ข้อมูลส่วนใหญ่  
ให้ความสนใจ อีกทั้งตามกฎหมายของประเทศไทย การ  
จ่ายเงินปันผลนั้นให้พิจารณาจากกำไรสะสมในงบการเงิน  
เฉพาะกิจการด้วย การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ อาจส่งผล  
กระทบต่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงิน

2) สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (Potential  
Voting Right)

เป็นสิ่งที่ประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนด  
นโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือไม่  
หรือไม่ โดยกิจการจะต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออก  
เสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่ และผลกระทบจากการใช้  
สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิดังกล่าวด้วย

3) การควบคุมชั่วคราว

เกิดจากการที่ไปลงทุนซื้อไปในการกำหนด  
นโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้  
ได้รับประโยชน์จากธุรกิจต่างๆ ของกิจการนั้น เพียง  
แต่อยู่ในภาวะที่ตึงเครียดว่าจากรายบริษัทย่อยที่มีอำนาจ  
ควบคุมอยู่นับแต่ช่วงปลายในระยะเวลา 12 เดือนนับแต่  
วันที่ได้มา

4) ข้อจ้อว่นในการจัดทำงบการเงินรวม

เมื่อถ้าหลักเกณฑ์ตามที่มาตรฐานระบุไว้ บริษัท  
ใหญ่เมื่อจำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม ซึ่งเป็นข้อ  
กำหนดที่ชัดเจนขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีเดิม เพื่อช่วย  
ให้ผู้ปฏิบัตินำไปใช้พิจารณาได้ดียิ่งขึ้น

5) ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย<sup>11</sup>

ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง  
2550) ให้คำนิยามไว้ว่า ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย  
หมายถึง ส่วนของกำไรหรือขาดทุน และสินทรัพย์สุทธิ  
ของบริษัทย่อย เฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียในส่วนของ

<sup>8</sup> อังครรัตน์ เปรียบจรรย์วัฒน์, ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย  
บริษัทร่วมและกิจการร่วมทุนในงบการเงินเฉพาะของบริษัท, วารสารตลาดหลักทรัพย์, ปีที่ 10 ฉบับที่ 9 เดือนกุมภาพันธ์ 2550: 22.

<sup>9</sup> สันสกฤต วิตกรเลขการ, ศึกษทางและขนาดของผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและ  
บริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน, วารสารวิชาชีพบัญชี, ปีที่ 3 ฉบับที่ 6 เดือนเมษายน 2550:  
45-46.

<sup>10</sup> วรศักดิ์ ทุมมาภรณ์, ผลกระทบที่มีต่อบริษัทจดทะเบียนหากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกเงินลงทุนใน  
บริษัทย่อยและบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน, จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, ปีที่ 29 ฉบับที่  
17 เดือนเมษายน-มิถุนายน 2550: 46.

<sup>11</sup> ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรียกว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิควบคุม (Noncontrolling Interest)

เจ้าของที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ทั้งโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมผ่านทางบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่

โดยส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลรวม ซึ่งแยกจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ภายใต้ส่วนของเจ้าของ และเมื่อส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยถือเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ จึงต้องบันทึบบัญชีหรือขาดทุนของบริษัทย่อยไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย โดยที่กำไรหรือขาดทุนดังกล่าวไม่ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย

#### 6) การพิจารณาต่อค้าของเงินลงทุน

การเปลี่ยนแปลงวิธีบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วมจากวิธีส่วนได้เสียมาเป็นวิธีราคาทุนนั้น เพื่อให้การปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงมีความชัดเจน และผู้ปฏิบัติก็จะปฏิบัติตามอย่างถูกต้องตรงกันตามวัตถุประสงค์ของวิธีการทางบัญชี ทั้งนี้ทางสภาวิชาชีพบัญชีได้มีประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6/2550 เรื่อง คำตอบแนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วม ซึ่ง มีประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ในการนำมาใช้ควบคู่กับมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง นั่นคือ ภายหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการต้องทดสอบการต่อค้าเงินลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การต่อค้าของสินทรัพย์ เริ่มตั้งแต่ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงบัญชี และทุกสิ้นงวดบัญชีภายหลังการเปลี่ยนแปลง

ในประเด็นการพิจารณาต่อค้าของเงินลงทุนนี้เอง ที่จะช่วยสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของเงินลงทุน แม้ว่าเงินลงทุนดังกล่าวจะกลายเป็นใช้วิธีราคาทุนเมื่อเริ่มแรกก็ตาม

#### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยก่อนหน้านี้ได้มีการศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี เรื่องต่างๆ และเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 โดยเฉพาะอย่างกว้างขวาง ในส่วนนี้จึงนำ

เสนอสรุปงานวิจัยที่ผ่านมาในอดีตที่เกี่ยวข้องของโด วังกับแนวคิดทฤษฎีที่ได้กล่าวมาในส่วนก่อนหน้า เพื่อให้ผู้ปฏิบัติผลการคาดการณ์ว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ดังนี้

#### 1. งานวิจัยเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยกำหนดโดยอิงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่ง อังครัตน์ เปรียบบริยวัฒน์ (2545) ได้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) โดยบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หากปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้ว จะได้รับความเชื่อมั่นจากนักลงทุน และสิริภาสระดมเงินทุนจากตลาดทุนทั่วโลกได้ ซึ่งเมื่อนำมาใช้จริง ก็ต้องมาพิจารณาความพร้อมของวิชาชีพบัญชี และองค์กรกำกับดูแลด้วย ในการทำหน้าที่ควบคุมดูแลว่าผู้ปฏิบัตินั้นสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องหรือไม่ เพราะในปัจจุบันนี้แม้จะใช้มาตรฐานการบัญชีของไทยเอง แต่ยังคงมีปัญหากจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอยู่ สุรีย์ วงศ์วัฒน์ สุจิตรา วัชรจิตติภักดิ์ และ วันดา พัฒนกิจกรรณ (2547) พบว่า ปัญหาส่วนใหญ่เกิดจากการตีความหมายของมาตรฐานการบัญชีแตกต่างกันไป ในองค์กรที่ปฏิบัติตามบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐาน อีกทั้งวิธีการบัญชีในมาตรฐานยังมีความซับซ้อนยากแก่ความเข้าใจ

#### 2. งานวิจัยเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

ก่อนที่จะมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการนั้น อัญชลี วิรุฬห์จรรยา (2548) ได้ทำการศึกษาความคิดเห็นของนักบัญชีต่อปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม ในปี 2543 พบว่า นักบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยประสบกับปัญหาในการจัดประเภทกิจการที่ไปลงทุนเป็นบริษัทย่อยในการ

พิจารณาจากอำนาจควบคุม การนำบริษัทย่อยทุกๆ ประเภทมาจัดทำงานการเงินรวม หรือในกรณีของบริษัทย่อย มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับบริษัทใหญ่ ไปจนถึงการ กำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุนเพื่อหาค่าความนิยม และกรณีที่มี รายการค้าระหว่างกันของบริษัทในเครือมีเป็นจำนวนมาก ทำให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในการตัดรายการค้าเหล่านั้น

นภา วุฒิฤทธากุล (2548) ได้ทำการศึกษาถึง ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ในทัศนคติของผู้สอบบัญชี พบว่า แม้ร่างมาตรฐานดังกล่าวจะได้อธิบายข้อกำหนดอย่างชัดเจนมากขึ้นในเรื่อง การควบคุมชั่วคราว และเกณฑ์ในการ พิจารณาเลือกที่จะไม่จัดทำงานการเงินรวม แต่ยังคงมี ปัญหาในเรื่องของการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีจากวิธี ส่วนได้เสียมาเป็นวิธีราคาทุน อาจมีผลต่อผลการดำเนินงานที่เคยรายงานไว้ในอดีต รวมถึงประเด็นปัญหาในทาง ปฏิบัติเกี่ยวกับสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ

จากงานวิจัยในอดีตอื่นๆ สามารถสรุปตามตารางที่ 1 กล่าวถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐาน การบัญชีฉบับปรับปรุงได้ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงข้อมูลสรุปประเด็นผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

ที่มา	ผลกระทบต่อรายการต่างๆ					
	กำไร/ขาดทุนสะสม	การประกาศจ่ายเงินปันผล	D/E Ratio	ROE Ratio	กำไร/ขาดทุนสุทธิในงบการเงินทั้งสองแตกต่างกัน	มูลค่าเงินลงทุน/ส่วนของผู้ถือหุ้น
ดร.อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์	/	/			/	/
ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์	/		/	/	/	
ดร.สันสกฤต วิจิตรเพ็ญสาร	/	/	/			/
พิมพ์ใจ วีระศุภการ	/	/	/			/
บมจ. บริษัทหลักทรัพย์พัฒนา	/	/	/		/	

จากแนวความคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้เกิดคำถามในงานวิจัยและสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ ภาพที่ 2 แสดงความสัมพันธ์และที่มาของงานวิจัย สมมติฐานการวิจัย และภาพที่ 3 แสดงกรอบแนวคิดของงานวิจัยนี้

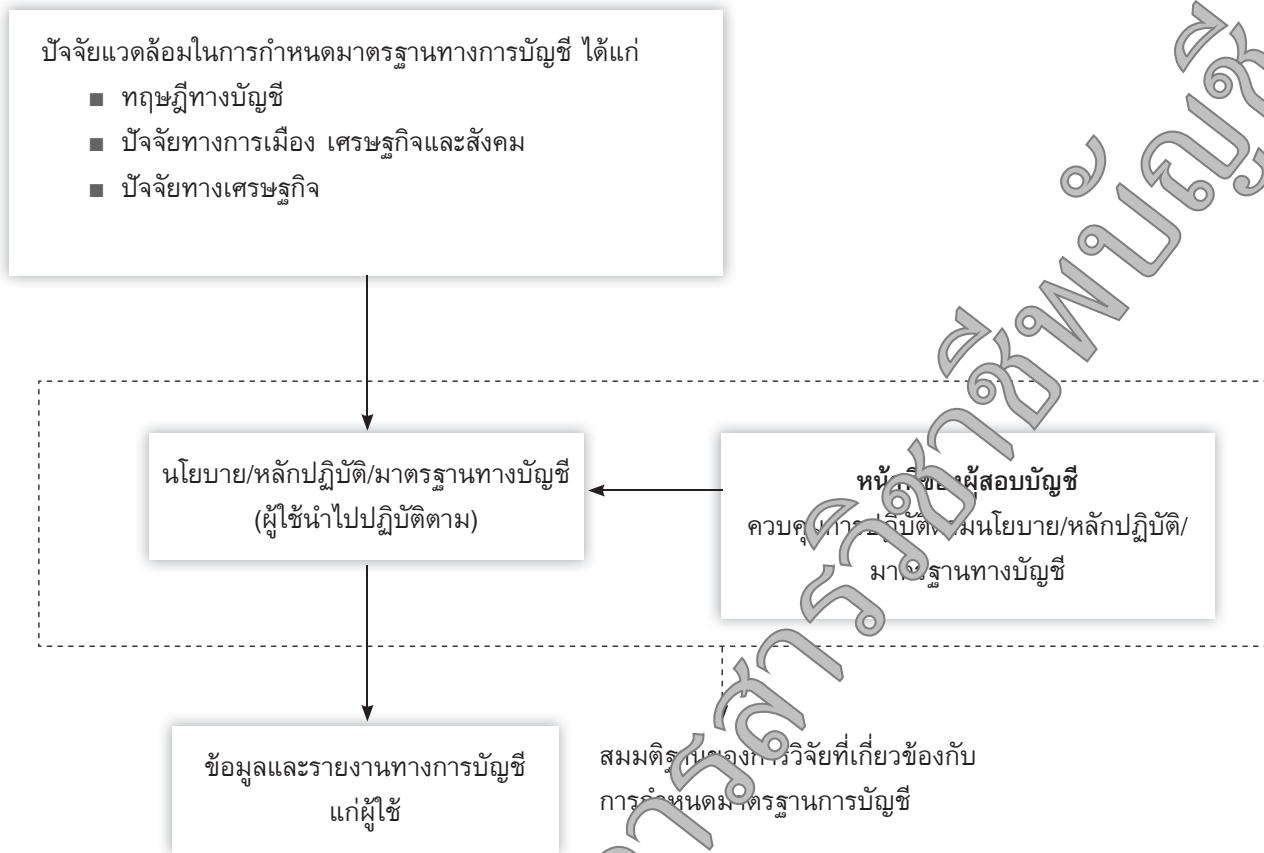
### สมมติฐานของงานวิจัย

สมมติฐานที่ 1 ผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่ม SET100 มีมุมมองความเห็นไปในทิศทางเดียวกันต่อเนื้อหาของข้อปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

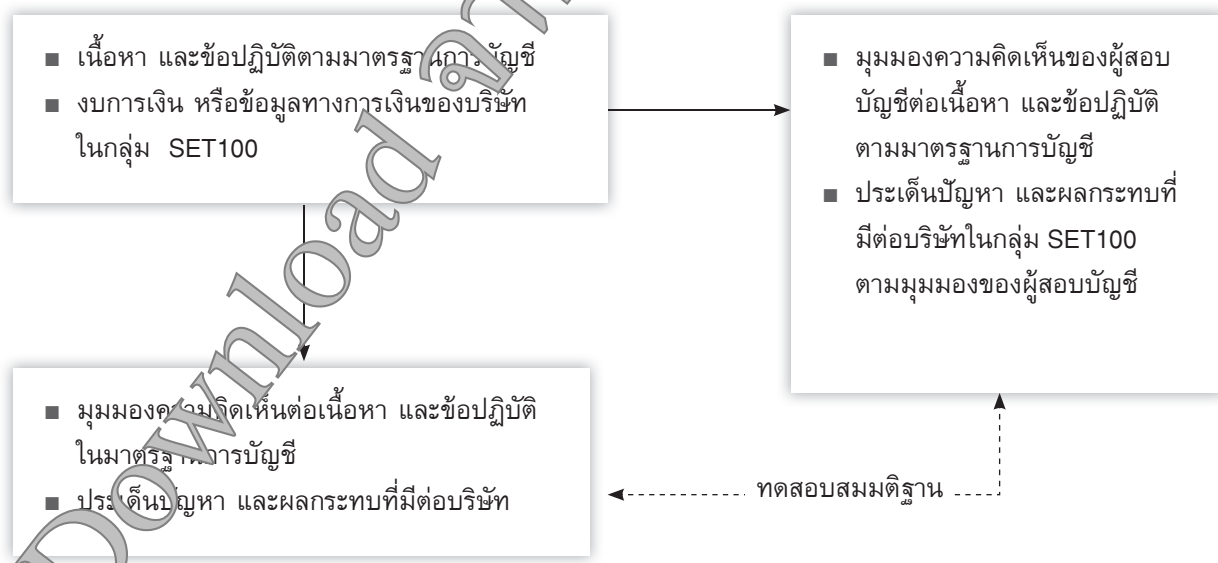
สมมติฐานที่ 2 ผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่ม SET100 เห็นด้วยกับการเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีเป็นลงในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน

สมมติฐานที่ 3 ผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในกลุ่ม SET100 มีมุมมองความเห็นไปในทิศทาง





ภาพที่ 2 แสดงความสัมพันธ์และที่มาของการตั้งสมมติฐานการวิจัย



ภาพที่ 3 ภาพแสดงกรอบแนวคิดของงานวิจัย

เดียวกันต่อประเด็นปัญหา หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นภายหลังปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

### วิธีการเก็บข้อมูล

ใช้วิธีการเก็บข้อมูลโดยแบบสอบถามจากกลุ่มผู้สอบบัญชี และทำการสัมภาษณ์ผู้จัดทำงบการเงินจากบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมใน SET100 ซึ่งผลจากแบบสอบถามจะนำมาวิเคราะห์และนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติเชิงพรรณนาและอภิปรายผลในเชิงคุณภาพพร้อมสรุปเปรียบเทียบกับผลการสัมภาษณ์เพื่อตอบคำถามและสมมติฐานของการวิจัย

### การเลือกกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างแบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินของบริษัทในกลุ่ม SET100 โดย กลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชี ใช้วิธีสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) โดยเลือกผู้สอบบัญชีที่ได้รับความคิดเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและต้องเป็นผู้ตรวจสอบหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 ภายหลังจากการตรวจสอบข้อมูลพบว่าบริษัทในกลุ่ม SET100 มีการใช้บริการดีเอสเอสจากผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีทั้งสิ้น 18 แห่ง และกลุ่มที่ 2 คือ กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 ใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบสะดวก (Convenience Sampling) เป็นบริษัทใดบริษัทหนึ่งที่สามารถให้ข้อมูลวิเคราะห์ด้านข้อมูลและสามารถติดต่อเข้าถึงได้มาเป็นตัวแทนในการแสดงความเห็นต่อเนื้อหา ข้อปฏิบัติ ประเด็นปัญหา และผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง และเพื่อให้ได้ข้อมูลความคิดเห็นที่ครอบคลุมในทุกประเภทอุตสาหกรรม จึงเลือกทำการสัมภาษณ์

ผู้บริหารฝ่ายบัญชี หรือนักบัญชีจากหนึ่งบริษัทที่อยู่ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งมีทั้งหมด 7 กลุ่ม คือ 1) กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร 2) กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค 3) กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม 4) กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 5) กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร 6) กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ 7) กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ทั้งนี้ ยกเว้นกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน เพราะมีการดำเนินธุรกิจตามกฎหมายเฉพาะ

### ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ความคิดเห็นต่อประเด็นปัญหาและผลกระทบในมุมมองของผู้สอบบัญชีภายหลังจากปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

1) ผู้สอบบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 มีความเห็นต่อเนื้อหา และข้อปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ประเด็นปัญหา หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นกับกลุ่มบริษัทดังกล่าวเช่นใดบ้าง พบว่าผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีทั้งหมด 24 คน เห็นว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงมีความชัดเจนในเรื่องคำนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องมากขึ้น อีกทั้งประเด็นข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม และการใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในขนาดอันใกล้” สำหรับการพิจารณาเรื่องการควบคุมชั่วคราวก็มีความชัดเจนเหมาะสม โดยมีผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 21 คนด้วยที่เห็นด้วย อธิบายได้ว่าความสมบูรณ์ในเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนั้น มีการพัฒนาในส่วนของทำให้คำจำกัดความและข้อพิจารณาต่างๆ ที่ละเอียดโดยอาศัยพื้นฐานจากที่ดีจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งประเด็นความชัดเจนในมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนั้น สอดคล้องกับผลการวิจัยของ นภา วุฒิมฤตกุล (2548) ที่ได้ทำการ

ศึกษาถึงประเด็นปัญหาเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ในทัศนคติของผู้สอบบัญชี และพบว่ามาตรฐานการบัญชีมีการอธิบายข้อกำหนดต่างๆ ชัดเจนมากขึ้นตั้งแต่ครั้งที่ยังเป็นฉบับร่าง

2. ผู้จัดทำงบการเงินรวมซึ่งเป็นตัวแทนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่ม SET100 จากแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมทั้งในฐานะผู้จัดทำงบการเงิน มีความคิดเห็นต่อเนื้อหา และข้อปฏิบัติ ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ผลกระทบอย่างไรต่อบริษัทภายหลังปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุง ซึ่งภายหลังจากการสัมภาษณ์เพื่อเก็บข้อมูลความคิดเห็นจากตัวแทนในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม โดยในที่นี้มีผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งหมด 6 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ และกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ผลปรากฏว่ามี 4 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มองว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงมีความชัดเจน ทั้งในส่วนของเนื้อหา และข้อพิจารณาต่างๆ สอดคล้องกับผลของผู้สอบบัญชีและผลงานวิจัยในอดีตของ นภา วิเศษธาดุล (2548) เช่นกัน เว้นแต่กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่ให้ความเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีของไทยพยายามพัฒนาให้ใกล้เคียงกับมาตรฐานการบัญชีสากล ซึ่งค่อนข้างทำได้ยาก เช่นที่ อัง รัตน์ เปรียบจรรย์วัฒน์ (2545) กล่าวไว้ถึงการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มาใช้อ้างอิงในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีของไทย ควรคำนึงถึงความพร้อม และความเหมาะสมทั้งทางกฎหมาย หรือทางธุรกิจ เนื่องจากบางประเด็นมีความซับซ้อนเกินกว่าที่นักวิชาการทางการบัญชีของประเทศ อีกทั้งการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเร็วกว่าความพร้อมของนักบัญชีในประเทศไทย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงและปรับตัวของมาตรฐานการบัญชีไทยนั้นยังตามไม่ทัน เป็นเหตุผลหลักที่การพัฒนาทำได้ยาก และกลุ่มอุตสาหกรรม

สินค้าอุปโภคบริโภคที่เห็นว่าหลักการในมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงเป็นสิ่งที่ถูกต้องสอดคล้องกับข้อเท็จจริง วิเคราะห์ราคาทุนที่ พิมพีใจ วีรสุทธากร (2550) ได้เห็นเกล้าถึงไว้

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีแปลงทุนนั้น ตัวแทนจากแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมเห็นด้วยกับการใช้วิธีราคาทุนแทนวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งส่วนใหญ่เห็นว่าสะท้อนภาพที่แท้จริงและเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุน เช่นที่ พิมพีใจ วีรสุทธากร (2550) กล่าวถึงข้อดีของวิธีราคาทุนว่ามุ่งเน้นการแสดงประสิทธิภาพที่แท้จริงของผลตอบแทนที่ได้รับจากการลงทุน และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

ส่วนประเด็นปัญหา หรือผลกระทบที่ผู้จัดทำงบการเงินในไทยจะเจอผ่านการสัมภาษณ์ผลพบว่าสอดคล้องกันในประเด็นผลกระทบต่อกำไรสะสม ภายหลังจากการปรับย้อนหลัง แต่ในประเด็นความแตกต่างของกำไรหรือขาดทุนสุทธิในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ อันตัวแทนจากแต่ละอุตสาหกรรมพบว่าไม่ได้เป็นปัญหาต่อการใช้ข้อมูลในงบการเงินแต่อย่างใด เพราะเชื่อว่าผู้ที่เกี่ยวข้องต่างก็ทำการศึกษามาก่อนในประเด็นดังกล่าว กลับมองว่าประเด็นนี้จะลดทอนความสะดวกต่อการจัดทำงบการเงินของผู้ทำบัญชีเท่านั้น ทั้งนี้อาจเนื่องจากผู้ให้สัมภาษณ์อยู่ในระดับผู้บริหารเป็นส่วนใหญ่จึงมองที่ภาพรวมมากกว่า แต่สำหรับผู้ให้สัมภาษณ์ในระดับปฏิบัติการจะมุ่งเน้นที่ความไม่สะดวกในการจัดทำงบการเงินอย่างเห็นได้ชัด

สำหรับงานวิจัยในอดีต อาทิ อังครัตน์ เปรียบจรรย์วัฒน์ (2550) ที่พบว่า การเปลี่ยนนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนจะส่งผลต่อการประกาศจ่ายเงินปันผลในงวดก่อนปรับปรุง ประเด็นนี้ไม่เป็นปัญหาต่อตัวแทนแต่ละบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งได้คำตอบว่าบริษัทที่น่าจะได้รับผลกระทบควรจะเป็นบริษัทประเภท Holding Company มากกว่า อย่างไรก็ตามตัวแทนจากกลุ่มอุตสาหกรรม

เทคโนโลยีที่มีความเห็นว่าตราใบที่บริษัทแม่มีอำนาจในการควบคุม ก็สามารถสั่งให้บริษัทลูกภายใต้การควบคุมจ่ายปันผลมายังบริษัท เพื่อให้บริษัทแม่มีกำไรเพียงพอที่จะประกาศจ่ายปันผลต่อไปได้ จึงน่าจะไม่เป็นอุปสรรคต่อการนำวิธีราคาทุนมาใช้กับเงินลงทุนแต่อย่างใด

### ข้อเสนอแนะ

1. มาตรฐานการบัญชีไทยที่มีการเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศควรจะมีการศึกษาถึงความเหมาะสมกับรูปแบบธุรกิจในประเทศไทยให้มากยิ่งขึ้น และมีการประชาสัมพันธ์ให้เตรียมความพร้อมก่อนการปฏิบัติจริง เพื่อให้ผู้ทำบัญชีได้เตรียมตัวอย่างจริงจัง รวมถึงการชี้แจงให้ผู้ทำบัญชีได้เห็นถึงข้อดีข้อเสียของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีในภาพรวมบ้าง มิฉะนั้นแล้วผู้ทำบัญชีก็จะรู้สึกต้านต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีอยู่เสมอ

2. ประเด็นเนื้อหา และข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีควรมีการจัดอบรมและทำความเข้าใจให้ขยายวงกว้างมากขึ้น เพราะมีผู้ที่เข้าใจความหมายหรือหลักการอยู่ที่วงจำกัด อาทิเช่น ประเด็นการพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ถึงแม้จะทราบว่าประเด็นนี้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงแต่ก็ยังไม่เข้าใจเนื้อหาที่แท้จริงของประเด็นนี้อย่างชัดเจนนัก

### ข้อจำกัดของงานวิจัยนี้

1. เนื่องจากระยะเวลาในการเก็บข้อมูลจำกัด งานวิจัยนี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามที่เจาะจงผู้ให้ข้อมูลคำตอบ รวมถึงการสัมภาษณ์ที่เลือกกลุ่มตัวอย่างจากความสะดวกและเข้าถึงได้โดยง่าย ดังนั้นความคิดเห็นที่ได้รับจึงจำกัดเฉพาะผู้ที่ให้ข้อมูลเท่านั้น

2. เนื่องจากระยะเวลาในการเก็บข้อมูลทั้งในส่วนของการแบบสอบถาม และการสัมภาษณ์อยู่ในช่วงที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กำลังปิดบัญชีของปี 2551 ทำให้ผู้สอบบัญชีบางแห่ง และผู้บริหารบางท่านไม่สะดวกในการให้ข้อมูล

### งานวิจัยต่อเนื่องในอนาคต

เนื่องจากการศึกษาวิจัยครั้งนี้ จำกัดเฉพาะมุมมองของผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ตรวจสอบหรือแสดงความเห็นต่องบการเงิน คณะกรรมการสัมภาษณ์มุมมองของผู้จัดทำงบการเงินรวมที่อื่นบริษัทในกลุ่ม SET100 เท่านั้น ดังนั้นอาจทำการศึกษาเพิ่มเติมในมุมมองอื่นๆ ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงให้กว้างขึ้น อาทิเช่น กลุ่มนักลงทุน ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อื่นๆ ผู้จัดทำงบการเงินรายอื่นๆ ที่ต้องจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแล เช่น กรมสรรพากร เพื่อจะได้ทราบถึงความคิดเห็น ประเด็นปัญหา และผลกระทบที่เกิดขึ้นจริงอย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น

## บรรณานุกรม

พิมพ์ใจ วีรศุทธากร “หลักการจัดทำและนำเสนองบการเงินสำหรับการรวมกิจการ-เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า” วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 3 ฉบับที่ 8 เดือนธันวาคม 2550.

พลานุก ขงคา มนต์ปรัชญา อภิรักษ์สุขุมาล และชุตินา นาคประสิทธิ์ (2546) “การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับความเหมาะสมในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 มาแทนฉบับที่ 24” งานวิจัยบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นภา วุฒิฤทธากุล “ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการในทัศนคติของผู้สอบบัญชี” การศึกษาด้วยตนเองบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2549) **ทฤษฎีการบัญชี** พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

เมธากุล เกียรติกระจ่าย และศิลปพร ศรีจันเพชร (2544) **ทฤษฎีการบัญชี** พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพฯ: Text and Journal Publication Co., Ltd.

ลภินี ทัศนพงศากุล, การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม, วารสารวิชาชีพบัญชี, ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 ตุลาคม 2548-20.

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ “ผลกระทบที่มีต่อบริษัทจดทะเบียนหากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ วิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน” วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 29 ฉบับที่ 112 เดือนเมษายน-มิถุนายน 2550.

สันสกฤต วิจิตรเลขการ “ทิศทางและขนาดของผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ จากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน” วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 3 ฉบับที่ 6 เดือนเมษายน 2550.

สุรีย์ วงศ์วนิช สุจิตรา วัชรจิตติภรณ์ และอัมดา พัฒนกิจารุณ “โครงการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทยในการนำไปใช้ได้” วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 26 ฉบับที่ 100 เดือนเมษายน-มิถุนายน 2547.

อังครัตน์ เจริญบริยวัฒน์ “ปัญหาที่พบบ่อยกับการใช้มาตรฐานการบัญชีสากล” วารสารบริหารธุรกิจ ปีที่ 25 ฉบับที่ 94 เดือนเมษายน-มิถุนายน 2545.

อังครัตน์ เจริญบริยวัฒน์ “ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าในงบการเงินเฉพาะของ บริษัท” วารสารตลาดหลักทรัพย์ ปีที่ 10 ฉบับที่ 9 เดือนกุมภาพันธ์ 2550.

อัญชลี วิรุฬห์จรรยา “ความคิดเห็นของนักบัญชีที่มีต่อปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44: งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย” *BU Academic Review* ปีที่ 4 ฉบับที่ 2 เดือนกรกฎาคม-ธันวาคม 2548.

Harry I. Wolk, James L. Dodd & John J. Rozycki. (2008). *Accounting Theory*, 7<sup>th</sup> ed. California: Sage Publications, Inc.

### เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ รายงานประจำปี พ.ศ. 2549-2550 เข้าถึงได้จาก: [http://www.fap.or.th/about/report\\_full\\_49.pdf](http://www.fap.or.th/about/report_full_49.pdf) (สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2551)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6/2550 เรื่อง คำตอบแนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วมเข้าถึงได้จาก: <http://www.fap.or.th/laws/detail.php?id=477&type=034> (สืบค้นเมื่อ 22 กันยายน 2551)

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเข้าถึงได้จาก: [http://capital.sec.or.th/webapp/corp\\_fin/sc-bi/find.c.php](http://capital.sec.or.th/webapp/corp_fin/sc-bi/find.c.php) (สืบค้นเมื่อ 2 ตุลาคม 2551)

### การบรรยาย

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ “มาตรฐานบัญชีใหม่ การบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วม/บริษัทย่อย” ของประชุมชั้น 11 อาคารตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 12 เมษายน 2550.

JAP