วารสารวิชาชีพบัญชี

บทความวิชาการ

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร*

พิมพ์ใจ วีรศุทธากร**

บทคัดย่อ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวม งบเฉพาะกิจการ วิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมการงานและบริษัทร่วม ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าว หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 มุ่งเน้นถึงการพิจารณาความหมายของการควบคุม การควบคุมร่วม และการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าควรนำงบการเงินใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ตลอดจนวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมกับเงินลงทุนแต่ละประเภท ซึ่งข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 มีวัตถุประสงค์หลักในการแก้ปัญหาในอดีตเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่หลากหลายในการตัดสินใจว่าควรนำงบการเงินของกิจการใดมาจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้ การออกข้อกำหนดใหม่เกี่ยวกับการจัดประเภทและวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในการร่วมการงาน รวมถึงการปรับปรุงข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนบริษัทย่อย การร่วมการงานและบริษัทร่วม เพื่อเป็นบรรทัดฐาน

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

** หัวหน้าหลักสูตรบัญชีบัณฑิตนานาชาติ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต

ปีที่ 10 ฉบับที่ 29
กันยายน 2557
หน้า 89-97

Download จาก วารสารวิชาชีพบัญชี

เดียวกันในการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลอันเป็นประโยชน์ในการเพิ่มคุณสมบัติด้านการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน การส่งเสริมความโปร่งใส และความเกี่ยวเนื่องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์โดยตรงในการคาดการณ์เกี่ยวกับผลตอบแทนและความเสี่ยงจากการลงทุน รวมถึงช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพในการประมาณผลกำไรและกระแสเงินสดจากการลงทุนได้อีกด้วย

คำสำคัญ: การควบคุม เงินลงทุนในบริษัทย่อย การจัดทำงบการเงินรวม

ABSTRACT

IFRSs called “PACK 5” are financial reporting standards directly involve with preparation and presentation of consolidated financial statements, separate financial statements, accounting methods for investments in subsidiaries, investments in joint arrangements, investments in associates and also the related disclosure. The main focus of PACK 5 financial reporting standards is about definition of control, jointly control and significant influence crucial for decision making about which entities to be included in consolidated financial statements of the entire group. In addition, the standards also indicate requirements about appropriate accounting methods for each type of investments in other entities. The main objective of PACK 5 is to resolve problems occurring from inconsistencies in preparation and presentation of consolidated financial statements. Hence, there is now only one single model of consolidation and the requirements regarding classification and accounting methods for interests in joint arrangements are revised. Changes in core concepts and the disclosure requirements of investments in subsidiaries, investments in associates and investments in joint arrangements obviously enhance consistency, comparability, transparency and relevance of financial reporting. Moreover, the increasing of number of information in financial reporting directly resulting from the revised standards provide main supports to estimation of risks and return in investments. Undoubtedly, more meaningful information regarding investments in other entities improves effectiveness in forecasting earnings and cash flows from investments dramatically.

Keywords: Control, Investments in Subsidiaries, Consolidation

Download สภาวิชาชีพบัญชี

ในปี พ.ศ. 2557 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทยได้รับการปรับปรุงให้มีความเป็นปัจจุบันเทียบเท่า 2013 Edition of the Bound Volume of IFRSs ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 อันประกอบด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมด 5 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลส่วนได้เสียของกิจการอื่น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินข้างต้นได้รับการจัดทำขึ้นจาก 2013 Edition of the Bound Volume of IFRSs ฉบับที่เป็น Red Book ซึ่งหมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่รวมการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมด ทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ถึงวันกำหนดให้มีผลบังคับใช้แล้ว และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ยังไม่ถึงวันที่กำหนดให้มีผลบังคับใช้ ไม่ว่า ณ เวลาที่มีการจัดพิมพ์มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับรวมเล่ม (Bound Volume) จะถึงวันที่มีผลบังคับใช้ของข้อกำหนดที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวแล้วหรือยัง ในขณะที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่เป็น Blue Book นั้น หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับรวมเล่มที่รวมเอาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมดที่มีผลบังคับใช้แล้วเท่านั้น

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) กล่าวถึงมาตรฐานในกลุ่มนี้ว่าเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนในลักษณะที่ผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมแต่เพียงผู้เดียว มีอำนาจควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญ ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าว ซึ่งในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มนี้ไปใช้จำเป็นต้องนำไปใช้พร้อมกันทั้ง 5 ฉบับ และมีลำดับขั้นในการพิจารณาดังนี้

ลำดับแรกให้กิจการพิจารณาในการลงทุนครั้งนี้กิจการมีอำนาจควบคุมแต่เพียงผู้เดียว (Control Alone) หรือไม่ ซึ่งการมีอำนาจควบคุมแต่เพียงผู้เดียวดังกล่าวจะส่งผลให้กิจการที่ไปลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยของกิจการ ดังนั้น ในกรณีที่กิจการมีอำนาจควบคุมแต่เพียงผู้เดียวให้กิจการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามข้อกำหนดของ IFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของ IFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลส่วนได้เสียของกิจการอื่น

แต่หากการลงทุนครั้งนี้ไม่เป็นเหตุให้กิจการมีอำนาจควบคุมแต่เพียงผู้เดียว กิจการควรพิจารณาต่อไปว่ากิจการมีการควบคุมร่วม (Joint Control) หรือไม่ หากใช่กิจการต้องพิจารณาว่าการลงทุนที่ก่อให้เกิดอำนาจควบคุมร่วมดังกล่าวถือเป็นการร่วมการงานประเภทใดตามข้อกำหนดของ IFRS 11 เรื่อง การร่วมการงาน ระหว่างการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) และการร่วมค้า (Joint Venture) เพราะประเภทของการร่วมการงานจะส่งผลกระทบต่อวิธีการบัญชีที่เลือกใช้ กล่าวคือ หากเป็นการร่วมการงานประเภทกิจการร่วมค้า (Joint Venture) IFRS 11 มีข้อกำหนดให้กิจการผู้ลงทุนรับรู้และนำเสนอรายการค้าเกี่ยวกับเงินลงทุนในการร่วมการงานดังกล่าวโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ในขณะที่หากกิจการจัดประเภทการร่วมการงานดังกล่าวว่าเป็นร่วมการงานประเภทการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) IFRS 11 จะมีข้อกำหนดให้กิจการผู้ลงทุนรับรู้และนำเสนอรายการค้าเกี่ยวกับเงินลงทุนในการร่วมการงานดังกล่าว โดยการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน ทั้งนี้ IFRS 12 เรื่อง การเปิดเผย

Download สภาวิชาชีพบัญชี

ข้อมูลส่วนได้เสียของกิจการอื่น มีหลักการสำคัญอยู่ที่การกำหนดให้กิจการผู้ลงทุน (Investor) ต้องเปิดเผยข้อมูลที่จะช่วยสนับสนุนการประเมินผลกระทบทางการเงินของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เสนอรายงานและกิจการอื่น ซึ่งมีส่วนช่วยยกระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินให้มีคุณภาพสูงขึ้น และเพิ่มคุณค่าของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินที่มีต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างมาก

สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่ม PACK 5

สาเหตุหลักสำคัญประการหนึ่งที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้กำหนดให้มี IFRS 10: Consolidation ขึ้นมา เป็นเพราะปัญหาที่เกิดจากความสับสนและความไม่สม่ำเสมอในการพิจารณาว่าควรจะนำบริษัทใดมาจัดงบการเงินรวมหรือไม่ นั่นก็เป็นเพราะว่า IAS 27: Separate Financial Statements และ SIC 12 SIC 12 Consolidation – Special Purpose Entities กำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาจัดทำงบการเงินรวมไว้แตกต่างกัน

IAS 27 กำหนดนิยามของการควบคุมไว้ว่าหมายถึงความสามารถในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงาน ซึ่งเป็นหลักการที่ใช้ได้กับสถานการณ์ทั่ว ๆ ไปในการพิจารณาว่าจะนำบริษัทใดมาจัดทำงบการเงินรวมหรือไม่

ในขณะที่ SIC 12 กำหนดนิยามของการควบคุมโดยพิจารณาจากความสามารถในการควบคุมผลตอบแทน (Return) และความเสี่ยง (Risk) ในกิจการที่ได้รับการลงทุน (Investee) ซึ่งข้อกำหนดของ SIC 12 กำหนดให้ใช้เฉพาะกรณีที่กิจการที่ได้รับการลงทุนมีสถานะเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ(SPE-Specific Purposed Entities)

ในทางปฏิบัติ ผู้ที่เกี่ยวข้องมักขาดความรู้ความเข้าใจหรือตัดสินใจไม่ถูกเกี่ยวกับการพิจารณาว่ากิจการใดถือเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ไม่ว่าจะเกิดจากความไม่ชัดเจนของตัวมาตรฐานเอง หรือเกิดจากรายการที่จัดโครงสร้างไว้ล่วงหน้า ทำให้เกิดความสับสนในการนำข้อกำหนดของ IAS 27 และ SIC 12 ไปปฏิบัติ กล่าวคือ สับสนว่าเมื่อใดถือว่าเป็นกรณีทั่วไปที่ควรปฏิบัติตามข้อกำหนดของ IAS 27 และเมื่อใดที่ถือเป็นกรณีที่ลงทุนในกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งควรปฏิบัติตามข้อกำหนดของ SIC 12 ดังนั้นจึงส่งผลให้กิจการมีวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการตัดสินใจว่าจะนำงบการเงินของกิจการใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ แม้จะเป็นสถานการณ์ที่มีข้อเท็จจริงไม่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลให้การรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ตลอดจนกระแสเงินสดของกลุ่มกิจการมีความแตกต่างกันอย่างมากเมื่อเปรียบเทียบระหว่างกรณีที่งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการรวมหรือไม่รวม ผลกระทบจากรายงานทางการเงินของกิจการผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้น จึงส่งผลให้เกิดสถานการณ์ที่มีการนำเสนอรายงานทางการเงินแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญในขณะที่ข้อเท็จจริงหรือเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องไม่มีความแตกต่างกัน การเกิดขึ้นของสถานการณ์ดังกล่าวย่อมส่งผลเสียต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

นอกจากปัญหาในการนำนิยามของการควบคุมมาพิจารณาใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว IAS 27 ยังขาดความชัดเจนเกี่ยวกับหลักการและวิธีปฏิบัติในกรณีที่ผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมโดยปราศจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ และกรณีรูปแบบความสัมพันธ์ของกิจการผู้ลงทุนและกิจการที่ได้รับการลงทุนมีลักษณะของตัวการและตัวแทน ดังนั้น ในหลาย ๆ ครั้ง จึงพบว่ากิจการที่นำเสนอรายงานตัดสินใจเลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกัน แม้รูปแบบการลงทุนและความสัมพันธ์ระหว่างกิจการผู้ลงทุนและกิจการผู้ได้รับการลงทุนจะเหมือนกันก็ตาม เหตุการณ์ในลักษณะนี้ส่งผลให้เกิดการบั่นทอนคุณภาพของงบการเงิน โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับคุณสมบัติด้านการเปรียบเทียบกันได้ และในหลาย ๆ ครั้ง ความไม่ชัดเจน และการปฏิบัติ

Download from วารสารวิชาชีพบัญชี

ที่ไม่สม่ำเสมอเกี่ยวกับการตัดสินใจที่จะรวมหรือไม่รวมฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและกระแสเงินสดของกิจการใดไว้ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ เป็นการเปิดโอกาสให้มีการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เช่น อาจมีการรับรู้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงไว้ในกำไรหรือขาดทุน หรือการไม่นำผลขาดทุนบางส่วนมารวมแสดงไว้ในผลการดำเนินงานรวมของกิจการ เป็นต้น

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงได้ออก IFRS 10: Consolidation ซึ่งเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีลักษณะเป็นมาตรฐานที่อิงหลักการ (Principles-based) โดยระบุข้อกำหนดในการพิจารณาว่ากิจการผู้ลงทุน (Investor) มีอำนาจควบคุมในกิจการที่ได้รับการลงทุน (Investee) หรือไม่ โดยกิจการสามารถนำหลักการเกี่ยวกับการควบคุมไปใช้ในการพิจารณาสถานการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างสม่ำเสมอทุกสถานการณ์ว่าจำเป็นต้องมีการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมหรือไม่อย่างไร

จึงอาจกล่าวได้ว่าเหตุผลหลักในการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดเกี่ยวกับความหมายของการควบคุมที่เคยกล่าวถึงไว้ใน IAS 27 จนเป็นสาเหตุหลักประการหนึ่งทำให้มีการเปลี่ยนชื่อของ IAS 27 จากเดิม Consolidated and Separate Financial Statements มาเป็น IAS 27 Separate Financial Statements และเกิดมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ขึ้นมา ได้แก่ IFRS 10 Consolidated Financial Statements นั้นเกิดจากปัญหาความหลากหลายเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของ IAS 27 เป็นเพราะว่านิยามของการควบคุมแบบเดิมซึ่งถูกกำหนดไว้ทั้งใน IAS 27 (ฉบับเดิม) Consolidated and Separate Financial Statements และ SIC 12 Consolidation – Special Purpose Entities นั้น เป็นนิยามที่ไม่สามารถนำไปใช้อย่างสม่ำเสมอได้ในทุกกรณี แต่มักจะมีข้อยกเว้นที่ต้องนำมาพิจารณาประกอบว่าเมื่อใดควรใช้นิยามของการควบคุมตามข้อกำหนดของ IAS 27 (ฉบับเดิม) Consolidated and Separate Financial Statements

IFRS 10: Consolidation มีข้อกำหนดที่สำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาว่าควรนำรายงานทางการเงินของกิจการใดมาจัดทำงบการเงินรวม โดยกำหนดนิยามของการควบคุมไว้ว่าการควบคุมมีองค์ประกอบที่สำคัญสามประการ ได้แก่ (1) อำนาจเหนือกิจการที่ไปลงทุน (2) สิทธิ โอกาสในการได้รับผลตอบแทนผันแปรจากกิจการ (3) ความสามารถในการใช้อำนาจที่จะส่งผลกระทบต่อผลตอบแทนของกิจการที่ไปลงทุน ทั้งนี้ IFRS นั้น ถือเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีลักษณะเป็นมาตรฐานที่อิงหลักการ (Principles-based) ในขณะที่ IAS 27 และ SIC 12 เป็นมาตรฐานที่มีลักษณะค่อนข้างไปทางมาตรฐานที่อิงกฎเกณฑ์ (Rules-based) เนื่องจากมีข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับสถานการณ์เฉพาะเจาะจงที่จะให้อนุญาตให้นำข้อกำหนดดังกล่าวไปปฏิบัติ เป็นสาเหตุให้เกิดการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินโดยใช้รายการที่มีการจัดโครงสร้างไว้ล่วงหน้า

นอกจากนี้ IFRS 10 ยังมีข้อกำหนดสำหรับสถานการณ์ที่ค่อนข้างยากในการประเมินว่ามีการควบคุมหรือไม่ ซึ่งครอบคลุมถึงกรณีที่มีลักษณะเฉพาะหลายกรณี เช่น กรณี (Potential Voting Right) ความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวการตัวแทน (Agency Relationships) การควบคุมของกิจการที่มีลักษณะเฉพาะ เช่น สถานการณ์ที่สิทธิในการออกเสียงไม่ได้เป็นปัจจัยหลักในการระบุว่ามีการควบคุมหรือไม่ อย่างไรก็ดี เนื้อหาในส่วนที่เกี่ยวกับข้อกำหนดด้านบัญชีและขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมยังคงเหมือนเดิม ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากข้อกำหนดเดิมที่เคยกำหนดไว้ใน IAS 27 ในขณะที่ IAS 27 ได้ถูกเปลี่ยนชื่อจากเดิม IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements ไปเป็น IAS 27 Separate Financial Statements เพราะมีการตัดทอนเนื้อหาเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมออกไปแสดงไว้ใน IFRS 10 Consolidation ในขณะที่ SIC 12 Consolidation - Special Purpose Entities ได้รับการยกเลิกไป

Download สภาวิชาชีพบัญชี

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของ IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements และ SIC 12 Consolidation - Special Purpose Entities สรุปได้ใน 5 ประเด็นหลัก ได้แก่

1) หลักการสำคัญเกี่ยวกับนิยามของการควบคุม

เดิม IAS 27 กำหนดนิยามของการควบคุมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม ตลอดจนมุ่งเน้นอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงาน เพื่อประเมินการควบคุมของกิจการที่มีลักษณะการดำเนินงานทั่วไป ไม่ใช่กิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ในทางตรงกันข้าม SIC 12 มุ่งเน้นการพิจารณาจากความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่กิจการผู้ลงทุนได้รับเพื่อประกอบการพิจารณาการควบคุมในกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

IFRS 10 กำหนดนิยามของการควบคุมในลักษณะของหลักการเดียวที่สามารถนำไปใช้ได้กับการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นกิจการที่มีบริษัทย่อยเป็นกิจการที่มีลักษณะทั่วไปหรือกิจการที่มีบริษัทย่อยในลักษณะของกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ทั้งนี้นิยามใหม่ของการควบคุมตามข้อกำหนดของ IFRS 10 สะท้อนให้เห็นว่ากิจการผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจเหนือกิจการผู้ได้รับการลงทุนได้หลายแนวทาง ไม่เพียงจากการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเท่านั้น กิจการผู้ลงทุนต้องประเมินว่าตนมีสิทธิในการกำหนดทิศทางของกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่อง (Relevant Activities) หรือไม่

นอกจากนี้ แม้ว่าการที่กิจการผู้ลงทุนมีโอกาสในการเปิดรับทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนผันแปรของกิจการผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งเป็นข้อบ่งชี้สำคัญว่ามีการควบคุม แต่ข้อเท็จจริงนี้ก็ไม่ถือว่าเป็นประเด็นสำคัญเพียงประการเดียวในการพิจารณาว่าควรนำกิจการใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการประเภทต่าง ๆ

2) การควบคุมในกรณีที่ไม่ได้มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่

เดิม IAS 27 จะมีการกล่าวไว้โดยนัยถึงแนวคิดที่ว่ากิจการผู้ลงทุนสามารถควบคุมกิจการที่ไปลงทุนแม้ว่ากิจการผู้ลงทุนจะมีสิทธิออกเสียงในกิจการผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าอัตราร้อยละ 50 ก็ตาม แต่ IAS 27 ก็มิได้กล่าวถึงเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน

ในขณะที่ IFRS 10 กำหนดว่ากิจการผู้ลงทุนสามารถควบคุมกิจการผู้ได้รับการลงทุนแม้จะมีสิทธิออกเสียงในกิจการผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าอัตราร้อยละ 50 ก็ตาม โดย IFRS 10 ให้แนวทางปฏิบัติที่เฉพาะเจาะจงสำหรับประเมินการควบคุมในกรณีดังกล่าว

3) สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

เดิม IAS 27 มิได้กำหนดว่าในการพิจารณาว่ามีการควบคุมหรือไม่ ให้พิจารณาจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เฉพาะส่วนที่มีการใช้สิทธิได้ในปัจจุบันเท่านั้น ในขณะที่ IFRS 10 มีข้อกำหนดให้นำสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้มาประกอบการพิจารณาว่าควรนำงบการเงินของกิจการใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวม เฉพาะในกรณีที่สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ดังกล่าวเป็นสิทธิที่สำคัญเท่านั้น

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นสิทธิที่สำคัญเมื่อผู้มีสิทธิสามารถใช้สิทธินั้นได้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ในการตัดสินใจว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นสิทธิที่มีความสำคัญหรือไม่นั้น จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจ ซึ่งอาจต้องนำสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ยังไม่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันมาร่วมพิจารณาด้วย

4) ความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวแทน

เดิม IAS 27 ไม่มีข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสถานการณ์ที่ตัวการมอบอำนาจให้ตัวแทน ในขณะที่ IFRS 10 มีข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงสำหรับความสัมพันธ์ในรูปแบบของตัวการและตัวแทน โดยมีข้อกำหนดว่าในสถานการณ์ที่ตัวการได้มอบหมายอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจให้ตัวแทน ตัวแทนที่ได้รับมอบอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจนี้ไม่ถือว่าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมในกิจการผู้ได้รับ

Download จากสภาวิชาชีพบัญชี

การการลงทุน ดังนั้น ตัวการที่เป็นผู้กระจายอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ตัวแทนจึงเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวม โดย IFRS 10 ได้มีตัวอย่างในการนำข้อกำหนดดังกล่าวไปใช้ในทางปฏิบัติ ซึ่งได้มีการกล่าวถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องนำมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจในเรื่องนี้ด้วย

5) การเปิดเผยข้อมูล

เดิม IAS 27 และ SIC 12 มีข้อกำหนดที่จำกัดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่รวมอยู่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ แต่ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่ไม่รวมอยู่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

ในขณะที่ IFRS 12 ขยายขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลให้ครอบคลุมทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับกิจการที่รวมอยู่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ และกิจการที่ไม่รวมอยู่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ทั้งนี้ข้อกำหนดของ IFRS 12 ทำให้กิจการผู้จัดทำและนำเสนองบการเงินรวมมีความยืดหยุ่นมากขึ้นในการปรับเปลี่ยนการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละกิจการเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ IFRS 12 ตลอดจน IFRS 12 ได้กำหนดมาตรฐานเดียวในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ในรูปแบบพิเศษต่าง ๆ ระหว่างกิจการที่นำเสนอรายงานกับกิจการอื่น ซึ่งรวมถึงรูปแบบความสัมพันธ์ในลักษณะของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า บริษัทร่วม ตลอดจนกิจการที่มิได้รวมอยู่ในการทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

จากหลักการสำคัญข้างต้น จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดของ IFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม จะให้ความสำคัญกับการพิจารณาความเหมาะสมว่าควรนำกิจการใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมบ้างซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินรวมสะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับรูปแบบความสัมพันธ์ระหว่างกิจการผู้ลงทุนกับกิจการผู้ได้รับการลงทุนได้ดียิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี สำหรับการพิจารณาจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของ SIC 12 ซึ่งเป็นกรณีของการลงทุนในกิจการที่ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะนั้นจะมีการเปลี่ยนแปลงโดย SIC 12 ถูกยกเลิกไป และให้ใช้หลักการพิจารณาที่ต้องใช้ดุลยพินิจประกอบการตัดสินใจมากขึ้นจากเดิมที่มุ่งเน้นการตัดสินใจที่เน้นการวิเคราะห์เชิงปริมาณโดยพิจารณาจากผลตอบแทนและความเสี่ยงเท่านั้น เปลี่ยนเป็นการพิจารณาจากความสามารถในการกำหนดกิจกรรมที่มีความสำคัญ โดยให้ความสำคัญกับทั้งอำนาจและผลตอบแทนตลอดจนความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบที่สำคัญทั้งสองประการข้างต้นกล่าว ทั้งนี้แบบจำลองที่ใช้ในการพิจารณานั้นจะมุ่งเน้นการให้ความสำคัญกับข้อมูลเชิงคุณภาพมากยิ่งขึ้น จากเดิมที่เน้นการให้ความสำคัญกับข้อมูลเชิงปริมาณ

ส่วนงานนี้ในส่วนของ IFRS 11 เรื่อง การร่วมการงาน นั้นได้มีข้อกำหนดหลักในแบ่งการร่วมการงาน (Joint Arrangement) ออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations) และการร่วมค้า (Joint Ventures) ซึ่งมีผลต่อวิธีการบัญชี กล่าวคือ หากการร่วมการงานนั้นได้รับการจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations) ผู้ร่วมดำเนินงานจำเป็นต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตน อย่างไรก็ดี หากการร่วมการงานนั้นได้รับการจัดประเภทเป็นการร่วมค้า (Joint Ventures) ผู้ร่วมค้าจำเป็นต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย โดยไม่มีการจัดงบการเงินรวมตามสัดส่วนอีกต่อไป

ผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศคาดการณ์ว่าการเปลี่ยนข้อกำหนดเกี่ยวกับความหมายของการควบคุมให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมีลักษณะเป็นมาตรฐานที่อิงหลักการ (Principle-

Download สภาวิชาชีพบัญชี

based) มากขึ้นนั้นจะช่วยเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงินได้ ซึ่งอาจวัดระดับของคุณภาพของรายงานทางการเงินดังกล่าวที่เพิ่มสูงขึ้นได้หลายวิธี เช่น อาจวัดคุณภาพของรายงานทางการเงินได้จากการเพิ่มประสิทธิภาพของผู้ใช้งบการเงินในการคาดการณ์เกี่ยวกับ ความเสี่ยง ผลตอบแทน ผลกำไร และกระแสเงินสด ของกิจการ หรือพิจารณาจากระดับของความเกี่ยวเนื่องต่อการตัดสินใจ (Relevance) ที่เพิ่มขึ้น ตลอดจนอาจวัดจากระดับของการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Earnings Management) ที่ลดลงก็ได้เช่นกัน

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

แม้ว่ากิจการผู้ลงทุนจะต้องรับภาระที่สูงขึ้นในการพิจารณาใหม่ทั้งหมดว่าควรนำกิจการใดมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามข้อกำหนดของ IFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม ในปีแรกที่ IFRS 10 มีผลบังคับใช้ ซึ่ง IFRS 10 มีข้อกำหนดให้พิจารณาการควบคุมจากปัจจัยหลัก 3 ประการได้แก่ อำนาจเหนือกิจการที่ได้รับการลงทุน ความเสี่ยงหรือโอกาสในการได้รับผลตอบแทนผันแปรจากการลงทุน และความสามารถในการใช้อำนาจในทางที่ส่งผลกระทบต่อผลตอบแทนของกิจการที่ได้รับการลงทุน ตลอดจนกิจการผู้ลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดของ IFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น อย่างสม่ำเสมอ ทั้งในกรณีของข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในบริษัทย่อย การร่วมการงาน และบริษัทร่วม แต่ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นหลักการที่สามารถนำไปใช้ได้อย่างสม่ำเสมอทุกกรณี แตกต่างจากข้อกำหนดเดิมที่นำไปใช้ประกอบการพิจารณาได้เฉพาะกรณีที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น ภาระงานที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวจะมีมากเฉพาะในปีแรกของการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ TFRS 5 ไปปฏิบัติเท่านั้น ประกอบกับข้อมูลบางอย่างที่จำเป็นต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดของ IFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น นั้น เป็นข้อมูลพื้นฐานที่กิจการมีอยู่แล้วไม่ต้องรวบรวมเพิ่มเติม แต่ประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน คือ รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ได้รับการปรับปรุงใหม่นี้จะมีคุณภาพสูงขึ้นโดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงคุณสมบัติด้านการเปรียบเทียบกันได้ ทั้งข้อมูลส่วนที่เป็นตัวเลขซึ่งปรากฏหน้างบการเงิน รวมถึงข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินทั้งส่วนที่เป็นตัวเลขและคำบรรยายในเชิงพรรณนา

นอกจากนี้การที่ IFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น มีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลลักษณะเดียวกันทั้งในกรณีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมการงาน และบริษัทร่วม ส่งผลดีต่อการนำข้อมูลไปวิเคราะห์อย่างเป็นระบบทั้งในมุมมองของนักลงทุน นักวิเคราะห์ นักวิจัย เจ้าหนี้ และผู้บริหารกิจการ และหน่วยงานกำกับดูแล โดยภาพรวมแล้ว ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการผู้ลงทุนตลอดการจัดทำและเสนอรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดใหม่นี้ มีส่วนช่วยส่งเสริมความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือ และพัฒนาการของตลาดทุนไทย รวมทั้งความน่าเชื่อถือโดยรวมของฐานข้อมูลด้านบัญชีการเงินในประเทศไทย

เอกสารอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ*, กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า*, กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม*, กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน*, กรุงเทพฯ.

Download จากสภาวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). *ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น*, กรุงเทพฯ.

Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmes, S. (2010). *Accounting Theory, 7th edition*. Milton Qld: John Wiley & Sons Australia, Ltd.

IASB (2013). *International Accounting Standards 27 Separate Financial Statements*. London: IFRS Foundation.

IASB (2013). *International Accounting Standards 28 Investments in Associates and Joint Venture*. London: IFRS Foundation.

IASB (2013). *International Financial Reporting Standards 10 Consolidated Financial Statements*. London: IFRS Foundation.

IASB (2013). *International Financial Reporting Standards 11 Joint Arrangements*. London: IFRS Foundation.

IASB (2013). *International Financial Reporting Standards 12 Disclosure of Interests in Other Entities*. London: IFRS Foundation.

Scott, W. R. (2012). *Financial Accounting Theory 6th edition*. Toronto: Pearson.

Download จาก...วารสารวิชาชีพบัญชี