

ประเด็นที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินรวมและการเปิดเผย ส่วนได้เสียในกิจการอื่นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศฉบับที่ 10 และ 12

Important Issues Related to Consolidated Financial Statement Preparation and Disclosure of Interests in Other Entities Based on IFRS 10 and 12

ณัฐชานนท์ โกมุตพิพิงศ์*
วิศรุต ศรีบุญนาค**

บทคัดย่อ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่น เพื่อกำหนดนิยามการควบคุมให้ชัดเจนและครอบคลุมปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการจัดทำงบการเงินรวม รวมทั้งกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนของกิจการที่มีได้นำมาจัดทำงบการเงินรวม การนำมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับมาใช้นำไปสู่ข้อควรพิจารณาทั้งในด้านผู้จัดทำงบการเงินรวม



คำสำคัญ : การควบคุม งบการเงินรวม ส่วนได้เสียในกิจการอื่น

* อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

** ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

และผู้วิเคราะห์งบการเงินรวมบทความนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจทั้งในมุมมองของผู้จัดทำงบการเงินรวมและผู้วิเคราะห์ งบการเงินรวมที่เกิดจากการนำมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับมาใช้ ผู้จัดทำงบการเงินรวมต้องมีทักษะมากขึ้นในการคัดเลือกกิจการที่จะนำมาจัดทำงบการเงินรวมและมีต้นทุนในการจัดเก็บข้อมูลเพิ่มขึ้นจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานฯ กำหนด ในขณะที่ผู้วิเคราะห์งบการเงินต้องวิเคราะห์งบการเงินเชิงเปรียบเทียบอย่างระมัดระวัง



Abstract

The International Accounting Standards Board issued the International Financial Reporting Standard No. 10: Consolidated Financial Statements and the International Financial Reporting Standard No. 12: Disclosure of Interest in Other Entities to refine the definition of effective control and to require that firms disclose information related to unconsolidated structured entities. Adopting both standards leads to issues in view of financial statement preparation and analysis. This article aims to shed some lights on issues related to both IFRSs from financial statement preparation and analysis perspectives. Consolidated financial statement preparers are required to have skills in the process of identifying firms for consolidation purpose and to bear higher costs of gathering information. In terms of financial statement analysis, one should perform comparative analyses with care.

Keywords : Control, Consolidated Financial Statements, Interest in Other Entities

ในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมา บริษัทที่มีส่วนได้เสีย สาธารณะในประเทศไทยต้องจัดทำงบการเงินรวมตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง พ.ศ. 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะ (Consolidated and Separated Financial Statements) มาตรฐาน การบัญชีดังกล่าวยังมีประเด็นที่ต้องได้รับการแก้ไขเพื่อ ให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นตอบสนองวัตถุประสงค์ของการ รายงานทางการเงิน ที่ต้องการให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูล ที่มีประโยชน์จากงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะ เพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น คณะกรรมการ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board) จึงแก้ไขข้อบกพร่อง ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 (ฉบับรวมเล่ม พ.ศ. 2552) โดยเสนอมาตรฐานการรายงาน ทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) มาตรฐาน ดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ประเด็นสำคัญในการจัดทำงบการเงินรวมที่ เปลี่ยนแปลงไปในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่างประเทศฉบับที่ 10 คือ การให้คำนิยามของ การควบคุม ดังนั้นหากบริษัทในประเทศไทยต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 บริษัทจึงมีประเด็นที่ต้องคำนึงถึงหลายประการ ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

นอกจากการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 แล้ว คณะกรรมการ กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศยังได้ออก มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่น (Disclosures of Interests in Other Entities) ซึ่งครอบคลุมประเด็น เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทย่อย (Subsidiaries) ข้อตกลงการร่วมงาน (Joint Arrangements) บริษัทร่วม (Associates) และกิจการที่ไม่ได้นำ

มาจัดทำงบการเงินรวม (Unconsolidated Structured Entities) เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินได้รับประโยชน์ จากการนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการรายงานทาง การเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 12 นี้จะมีผลบังคับใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เช่นเดียวกับมาตรฐาน การรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 ซึ่งส่งผล ให้เกิดความยุ่งยากแก่ผู้จัดทำงบการเงิน เนื่องจากต้อง เก็บข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อนำมาเปิดเผยต่อสาธารณชน แต่ ข้อมูลดังกล่าวก็ให้ประโยชน์เพิ่มขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เช่นกันดังนั้นเมื่อมาตรฐานดังกล่าวบังคับใช้ในประเทศไทย บริษัทในประเทศไทยย่อมต้องเตรียมความพร้อมในการ เก็บข้อมูลสำหรับการเปิดเผยต่อผู้มีส่วนได้เสียเช่นกัน

ส่วนแรกของบทความนี้กล่าวถึงคำนิยามใหม่ของการควบคุมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 และการเปิดเผย ข้อมูลที่เพิ่มขึ้นตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 รวมทั้งระบุ ประเด็นที่แตกต่างกันในนิยามการควบคุมของมาตรฐานฯ ฉบับที่ 27 และร่างการตีความมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 ที่ถูกแทนที่ด้วยมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 และ 12 ส่วนที่สอง กล่าวถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องในการจัดทำและการวิเคราะห์ งบการเงินที่เกิดจากการนำมาตรฐานการรายงานทั้งสอง ฉบับมาปรับใช้ ส่วนสุดท้ายตามด้วยบทสรุปของบทความ

ประเด็นสำคัญของมาตรฐานการรายงาน การเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 และ 12

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 และ 12 เป็นผลของการรวมสาระสำคัญของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 และร่างการตีความ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 ในประเด็น (1) อำนาจในการควบคุมร่วมกับ (2) ความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจ ของกิจการที่ถูกลงทุนและ (3) ผลตอบแทนที่กิจการผู้ ลงทุนได้รับจากกิจการผู้ถูกลงทุน เพื่อให้เกิดแนวคิด หลักที่สามารถระบุได้ว่า กิจการใดควรถูกนำมาจัดทำ

งบการเงินรวมและเพื่อให้เกิดความสม่ำเสมอในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในการกำหนดนิยามของการควบคุม ส่งผลให้กิจการสามารถจำแนกการควบคุมที่ชัดเจนและต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม

ย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 ได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับการควบคุมชั้นใหม่ ดังนี้

“An investor controls an investee when the investor is exposed, or has rights, to variable returns from its involvement with the investee and has the ability to affect those returns through its power over the investee”

“ผู้ลงทุนควบคุมผู้ถูกลงทุนได้เมื่อผู้ลงทุนมีความเสี่ยงหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ได้รับจากความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจการผู้ถูกลงทุน และมีความสามารถกำหนดผลตอบแทนดังกล่าวได้ผ่านอำนาจเหนือผู้ถูกลงทุน”

คำนิยามข้างต้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 ต่างจากคำนิยามเดิมตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะ (Consolidated and Separate Financial Statements) ที่กล่าวว่า “ผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมผู้ถูกลงทุนก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและนโยบายในการดำเนินงานของผู้ถูกลงทุน” และร่างการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง การจัดทำงบการเงินรวม-หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษ (Consolidation-Special Purpose Entities) ได้ให้คำนิยามของการควบคุมหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษว่า

กิจการสามารถควบคุมหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษได้ก็ต่อเมื่อ

ก. หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น ทำงานหรือทำกิจกรรมเพื่อตอบสนองความต้องการเฉพาะเรื่องของกิจการ

ข. กิจการสามารถใช้อำนาจในการตัดสินใจในหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น ที่จะทำให้ตนได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมของหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น

ค. กิจการสามารถรับผลประโยชน์ส่วนใหญ่จากกิจกรรมของหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น โดยอัตโนมัติ (Auto-Pilot Mechanism)

ง. กิจการมีสิทธิในผลประโยชน์ส่วนใหญ่ของหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น และกิจการร่วมรับความเสี่ยงกับหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น

จ. กิจการมีส่วนได้เสียคงเหลือในหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น

จะเห็นว่า ทั้งสองมาตรฐานฯ นั้นกำหนดนิยามการควบคุมในกิจการแตกต่างกัน โดยมาตรฐานฯ ฉบับที่ 27 มุ่งเน้นเรื่อง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการผู้ถูกลงทุน ในขณะที่ร่างการตีความมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 มุ่งเน้นที่ความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่กิจการผู้ลงทุนได้รับจากหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษ ดังนั้นเพื่อให้เกิดความสม่ำเสมอของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องนิยามคำว่า “การควบคุม” มาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 จึงกำหนดให้กิจการต้องพิจารณาผลตอบแทน (Returns) ที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากการลงทุน ซึ่งอาจอยู่ในรูปของกำไร (ขาดทุน) หรือทั้งสองอย่างจากการลงทุนในบริษัท หรือแม้กระทั่งเงินปันผล ผลประโยชน์ทางภาษี ค่าธรรมเนียมการจัดการ เป็นต้น อาจกล่าวได้ว่า ในการพิจารณาการควบคุม ผู้จัดทำงบการเงินจะต้องพิจารณาจากอำนาจในการได้รับผลตอบแทนนั่นเอง หรือเรียกว่า “Power so as to Benefit” Model ซึ่งหมายถึง

1. ผู้ลงทุนต้องมีโอกาสได้รับความเสี่ยง (Risks) และผลตอบแทน (Rewards) จากการลงทุน

2. การควบคุมอาจเกิดได้จากสิทธิในการออกเสียง (Voting Rights) หรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (Potential Voting Rights) หรือการดำเนินการตามสัญญา (Contractual Arrangements) หรือทั้ง 3 รูปแบบร่วมกัน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 ได้ให้นิยามของการควบคุมอย่างแท้จริง หรือการควบคุมโดยพฤตินัย (De Facto Control) ว่า แม้ว่ากิจการจะถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 50 กิจการอาจสามารถควบคุมกิจการผู้ถูกลงทุนได้ โดยพิจารณาจาก

1. ขนาดของการถือหุ้นเมื่อเทียบกับผู้ถือหุ้นรายอื่นๆ และพิจารณาการกระจายการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นอื่น

ตัวอย่างเช่น บริษัท กรุงไทย จำกัด ถือหุ้น 45% ในบริษัท กรุงธน จำกัด ในขณะที่หุ้นที่เหลืออีก 55% ถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นรายย่อยกระจายตัวกัน ในกรณีนี้บริษัท กรุงไทย จำกัด ถือเป็นผู้มีอำนาจควบคุมในบริษัท กรุงธน จำกัด เพราะผู้ถือหุ้นอื่นยากที่จะรวมตัวกันเพื่อออกเสียงคัดค้านการออกเสียงของบริษัท กรุงไทย จำกัด

2. สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในกรณีของสิทธิเลือกในการซื้อหุ้น

ตัวอย่างเช่น บริษัท กรุงศรี จำกัด ถือหุ้น 70% ในบริษัท เท็ดฉัตร จำกัด ในขณะที่บริษัท กรุงเทพ จำกัด ถือหุ้น 30% ในบริษัท เท็ดฉัตร จำกัด อย่างไรก็ตาม บริษัท กรุงเทพ จำกัด มีสิทธิเลือกในการซื้อหุ้นของบริษัท เท็ดฉัตร จำกัด จากบริษัท กรุงศรี จำกัด อีกครึ่งหนึ่งของส่วนที่บริษัท กรุงศรี จำกัด ถืออยู่ แต่โอกาสที่บริษัท กรุงเทพ จำกัด จะใช้สิทธิเลือกดังกล่าวเป็นไปได้ยาก เนื่องจากราคาใช้สิทธิเมื่อเทียบกับราคาตลาดของหุ้นของบริษัท ณ ปัจจุบันไม่ดึงดูดใจพอที่จะใช้สิทธิ ในกรณีเช่นนี้ บริษัท กรุงศรี จำกัด ถือว่าเป็นผู้ควบคุมบริษัท เท็ดฉัตร

จำกัด ถึงแม้ว่าบริษัท กรุงเทพ จำกัด จะมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ เป็นต้น

กรณีหุ้นกู้แปลงสภาพ เช่น บริษัท ข้าวสวย จำกัด บริษัท ข้าวสาร จำกัด และบริษัท ข้าวฟาง จำกัด ต่างถือหุ้นในบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด ในสัดส่วนเท่าๆ กัน คือ 33.33% นอกจากนี้ บริษัท ข้าวสวย จำกัด ยังเป็นผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพที่ออกโดยบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด หากบริษัท ข้าวสวย จำกัด แปลงสภาพเป็นผู้ถือหุ้นสามัญในบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด บริษัท ข้าวสวย จำกัด จะถือหุ้นทั้งสิ้น 60% ในบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด ในกรณีนี้ บริษัท ข้าวสวย จำกัด ถือว่าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมในบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด เพราะถือหุ้นโดยตรงในบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด และมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่เป็นสาระสำคัญจากหุ้นกู้แปลงสภาพ ส่งผลให้บริษัท ข้าวสวย จำกัด สามารถได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของบริษัท ข้าวเหนียว จำกัด

3. สัญญารูปแบบอื่นที่อาจบ่งบอกถึงการควบคุม

ตัวอย่างเช่น การให้เงินกู้แก่บริษัทในสาระสำคัญ หรือการมีสัญญาได้รับสิทธิในการออกเสียงในการประชุมคณะกรรมการบริษัท ซึ่งส่งผลให้กิจการเป็นผู้มีอำนาจควบคุมบริษัท เป็นต้น นอกจากนี้ บริษัทผู้ลงทุนยังสามารถมีอำนาจควบคุมบริษัทผู้ถูกลงทุนผ่านความสัมพันธ์พิเศษ (Special Relationship) เช่น

- ผู้บริหารหลัก (Key Management) ของบริษัทผู้ถูกลงทุน เคยเป็นหรือปัจจุบันเป็นพนักงาน (Employee) ในบริษัทผู้ลงทุน เช่น บริษัท กรุงไทย จำกัด ลงทุนในบริษัท กรุงเทพ จำกัด โดยผู้บริหารของบริษัท กรุงเทพ จำกัด เคยเป็นผู้ดำเนินการฝ่ายการตลาดของบริษัท กรุงไทย จำกัด เมื่อ 2 ปีก่อน กรณีเช่นนี้ บริษัท กรุงไทย จำกัด อาจมีอำนาจควบคุมบริษัท กรุงเทพ จำกัด ผ่านการบริหารงานของผู้บริหารของบริษัท กรุงเทพ ที่เคยเป็นผู้ดำเนินการฝ่ายการตลาดของตนเมื่อ 2 ปีก่อน

● การดำเนินงานของบริษัทผู้ถูกลงทุนขึ้นอยู่กับบริษัทผู้ลงทุน เช่น หากบริษัทผู้ลงทุนระงับการโอนเงินสนับสนุนบริษัทผู้ถูกลงทุน บริษัทผู้ถูกลงทุนจะไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้ จะเห็นว่า การดำเนินงานของบริษัทผู้ถูกลงทุนในกรณีนี้จะขึ้นอยู่กับเงินสนับสนุนจากบริษัทผู้ลงทุน เพราะหากไม่ได้รับการสนับสนุนบริษัทผู้ถูกลงทุนย่อมประสบปัญหาในการดำเนินธุรกิจ

● บริษัทผู้ถูกลงทุนดำเนินธุรกิจเสมือนเป็นตัวแทนของบริษัทผู้ลงทุน (Agency Relationship) เช่น บริษัทผู้ถูกลงทุนดำเนินธุรกิจจำหน่ายสินค้าให้กับบุคคลภายนอก แต่ต้องจ่ายค่าตอบแทนการบริหารงานให้กับบริษัทผู้ลงทุน (Management Fee) ในการนี้บริษัทผู้ถูกลงทุนเสมือนเป็นตัวแทนตัวจำหน่ายสินค้าและต้องนำส่งเงินคืนให้กับบริษัทผู้ลงทุน

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนำเสนอมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่น โดยมุ่งหวังให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินประเด็นต่อไปนี้

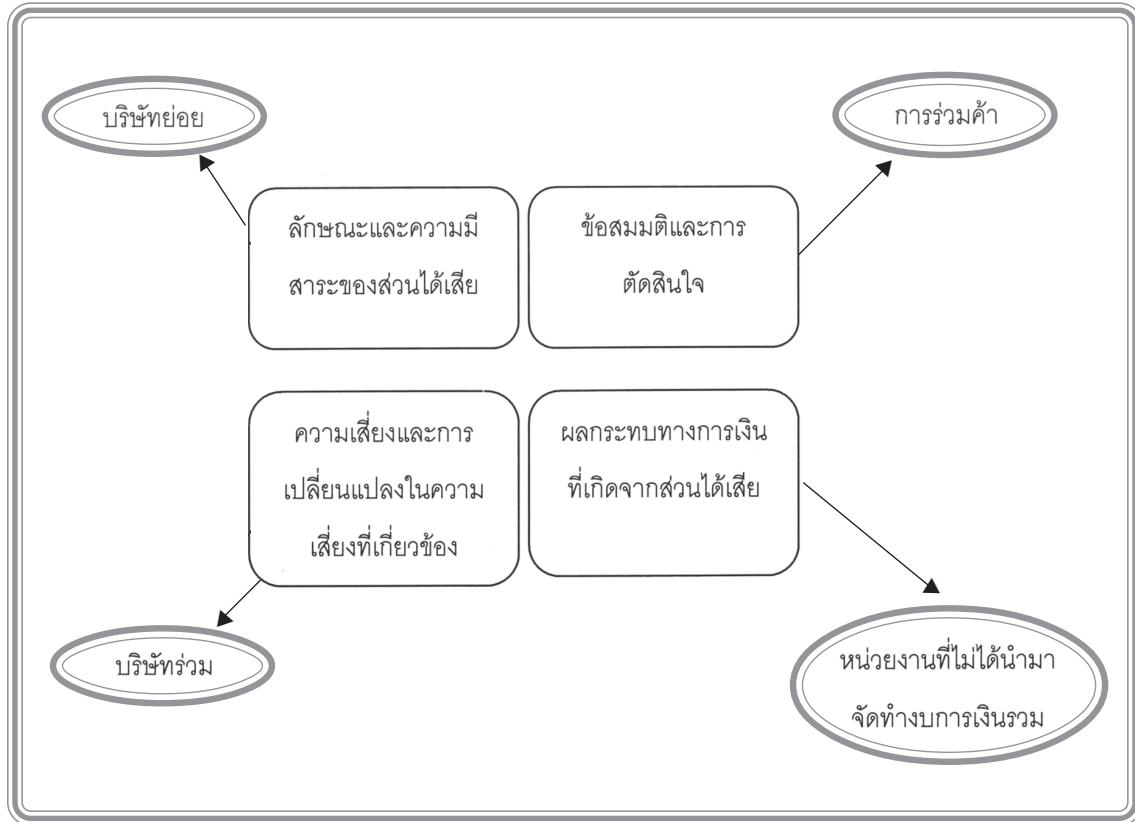
1. ลักษณะการดำเนินธุรกิจ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจการอื่นและส่วนได้เสียในกิจการอื่น และ
2. ผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียต่างๆ ที่กิจการมีในกิจการอื่นๆ ที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 ครอบคลุมกิจการที่มีส่วนได้เสียในบริษัทย่อย ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือกิจการที่ไม่ได้นำมาจัดทำงบการเงินรวม โดยมาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจของกิจการผู้ถูกลงทุน ประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในการดำเนินธุรกิจและการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในบริษัทผู้ถูกลงทุน รวมทั้งทราบถึงสัดส่วนการถือหุ้น วัตถุประสงค์ในการถือหุ้น กิจกรรมที่กิจการผู้ลงทุนดำเนินการกับกิจการผู้ถูกลงทุน การให้เงินสนับสนุนแก่กิจการผู้ถูกลงทุน ค่าตอบแทนที่กิจการผู้ลงทุนได้รับจากกิจการผู้ถูกลงทุน ยอดคงเหลือในสินทรัพย์ หนี้สินที่กิจการผู้ลงทุนมีกับกิจการผู้ถูกลงทุน

นอกจากนี้กิจการยังต้องเปิดเผยส่วนของส่วนได้เสียของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการไม่ว่าจะเป็นในกำไร/ขาดทุนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-Controlling Interest) และกระแสเงินสดที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม รวมทั้งเปิดเผยถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นหากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นไม่ว่าจะสูญเสีย หรือไม่สูญเสียอำนาจในการควบคุมในช่วงระยะเวลาการรายงาน

การเปิดเผยข้อมูลข้างต้นสามารถสรุปได้ในรูปที่ 1 ดังนี้

รูปที่ 1 แสดงข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 12



ทั้งนี้กิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถทำความเข้าใจธุรกิจของผู้ถูกลงทุนและประเมินความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจของกิจการผู้ถูกลงทุนได้

ข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศทั้งสองฉบับอาจส่งผลต่อกิจการในการจัดทำงบการเงินรวมและการจัดเก็บข้อมูลเพื่อเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งส่งผลต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังจะได้กล่าวในส่วนต่อไป

ประเด็นที่เกี่ยวข้องต่อการจัดทำและการวิเคราะห์งบการเงิน

ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 และ 12 ไปคือ ปฏิบัติในช่วงเริ่มต้น มีดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนคำนิยามของคำว่า การควบคุม อาจส่งผลให้กิจการที่จัดทำงบการเงินรวมต้องนำกิจการที่ไม่เคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมมารวมด้วยผลของ De facto Control และ Power so as to Benefit ซึ่งผู้จัดทำงบการเงินรวมต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจว่า กิจการใดที่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม การที่จำนวนกิจการเพิ่มมากขึ้นในการจัดทำงบการเงินรวมทำให้ผู้วิเคราะห์งบการเงิน ต้องใช้ความพยายามมากขึ้นในการสืบค้นข้อมูลเพื่อให้การวิเคราะห์ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดของกิจการในภาพรวม เป็นไปโดยละเอียดและครบถ้วน ผู้วิเคราะห์งบการเงิน จึงต้องค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมประกอบการวิเคราะห์ โดยอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลจำแนกตาม ส่วนงาน (Segment Report) ของกิจการที่นำมาจัดทำ งบการเงินรวม ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มขึ้นจะรวมรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในเครือของกิจการที่อาจถูกละเลยไปในการ จัดทำงบการเงินรวมในอดีต เช่น การให้กู้ยืมเงินระหว่าง กิจการหรือการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคระหว่าง กิจการหรือรายการค้าที่สำคัญระหว่างกิจการที่มีได้นำ มาจัดทำงบการเงินรวมตามคำนิยามการควบคุมของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 เป็นต้น ข้อมูลที่ผู้ใช้ งบการเงินได้รับเพิ่มขึ้นร่วมกับการวิเคราะห์งบการเงินรวม ในแนวนอน แนวตั้ง รวมถึงการคำนวณอัตราส่วน ทางการเงิน และตัวชี้วัดผลการดำเนินงานของกิจการ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินรวมสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2. เนื่องจากการตัดสินใจที่จะนำงบการเงินของ กิจการหนึ่งมาจัดทำงบการเงินรวมต้องใช้วิจารณญาณใน การระบุว่ากิจการใดต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม ผู้จัดทำ งบการเงินรวมจึงต้องมีทักษะและใช้ความพยายาม ในการเก็บรวบรวมข้อมูลมากยิ่งขึ้น รวมทั้งต้องมีการ ออกแบบระบบสารสนเทศให้มีประสิทธิภาพในการ เก็บข้อมูล เช่น โครงสร้างการถือหุ้น การเปลี่ยนแปลง ในสัดส่วนการถือหุ้นในรอบระยะเวลารายงาน การจัด เก็บข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มี สาระสำคัญในกิจการผู้ถูกลงทุน เป็นต้น เพื่อให้การจัด ทำงบการเงินรวมถูกต้องและการเปิดเผยข้อมูลเป็นไป อย่างครบถ้วน

3. กิจการต้องมีความระมัดระวังในการจัด โครงสร้างการถือหุ้นแบบพิเศษมากขึ้นกว่าเดิม หากมี การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 มาใช้ เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทาง การเงินดังกล่าวได้ให้นิยามของการควบคุมใหม่ ซึ่งช่วย บรรเทาปัญหาการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษ (Special Purpose Entity (SPE)) เพื่อการถ่ายโอนผล ประโยชน์ระหว่างองค์กรและหลีกเลี่ยงการจัดทำ งบการเงินรวม ตัวอย่างเช่น กิจการผู้ลงทุนจัดตั้งองค์กรขึ้น เพื่อระดมทุนจากสาธารณชนผ่านการกู้ยืม และองค์กร ดังกล่าวนำส่งเงินที่ได้รับจากสาธารณชนให้กับกิจการ ผู้ลงทุนโดยไม่ต้องการให้หนี้สินปรากฏในงบการเงิน รวมตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 ผ่านการออกแบบโครงสร้างการถือหุ้น ซึ่งตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 27 กิจการผู้ก่อตั้งไม่จำเป็นต้องนำกิจการเช่นว่า มาจัดทำงบการเงินรวม อย่างไรก็ตามหากนำมาตราฐาน การรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 มาใช้ กิจการ ผู้ลงทุนต้องนำกิจการผู้ถูกลงทุนในกรณีนี้มารวมในการ จัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากกิจการผู้ลงทุนได้รับ ผลตอบแทนจากกิจการผู้ถูกลงทุน เป็นต้น ด้วยคำนิยาม เรื่องการควบคุมใหม่ตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 กิจการ

หลายกิจการที่ไม่ได้ถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 ในอดีตต้องถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งส่งผลต่อการวิเคราะห์หัตถ์เลขเปรียบเทียบกับงบการเงินรวมที่กิจการได้ทำไว้ในอดีต

ในช่วงแรกของการบังคับใช้มาตรฐานฯ ทั้งสองฉบับดังกล่าวกับกิจการในประเทศไทย ผู้จัดทำงบการเงินรวมอาจเกิดความไม่มั่นใจที่จะนำกิจการที่ไม่ได้นำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 27 ในอดีตมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 และอาจเกิดความผิดพลาดในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 ดังนั้นการเตรียมการในช่วงแรกของการประกาศใช้มาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 และ 12 จึงมีความสำคัญอย่างมากที่จะช่วยบรรเทาปัญหาจากการประกาศใช้มาตรฐานฯ ดังกล่าว กิจการจำเป็นต้องจัดการอบรมให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลรับทราบถึงข้อมูลที่จำเป็นในการจัดทำงบการเงินรวมและข้อมูลที่ควรได้รับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยอาจศึกษาจากกรณีศึกษาในต่างประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศในแถบทวีปยุโรป รวมทั้งนำกิจการที่ไม่เคยได้รับการพิจารณาในการจัดทำงบการเงินรวมในอดีต (อาจเนื่องมาจากการจัดโครงสร้างการถือหุ้นที่ไม่เข้าข่ายต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 27) มาทบทวนอีกครั้งว่า ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่กิจการได้รับจากกิจการดังกล่าวเป็นไปตามนิยามใหม่ตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 หรือไม่ เพื่อจัดเตรียมระบบสารสนเทศในการรวบรวมข้อมูลในการจัดทำงบการเงินรวมและเปิดเผยข้อมูลต่อไป

นักวิชาการ สภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลอาจร่วมมือกันจัดทำกรณีศึกษาการจัดทำงบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานฯ ฉบับใหม่เพื่อเป็นตัวอย่างให้กับผู้จัดทำงบการเงินรวมและผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินรวมในประเทศไทย และที่สำคัญนักวิชาการ

อาจทำวิจัยเพิ่มเติมถึงการเตรียมการของกิจการในประเทศไทยในการจัดทำงบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลก่อนที่จะนำมาตราฐานฯ ฉบับดังกล่าวมาใช้เพื่อเปรียบเทียบประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจัดเตรียมข้อมูลในการจัดทำงบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรืออาจทำวิจัยเกี่ยวกับการตอบสนองของนักลงทุนต่องบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นตามค่านิยมใหม่ว่า นักลงทุนตอบสนองข้อมูลที่ได้จากงบการเงินรวมตามค่านิยมใหม่มากกว่างบการเงินรวมตามค่านิยมเดิมหรือไม่ เพื่อตรวจสอบประโยชน์ของงบการเงินรวมตามค่านิยมของการควบคุมใหม่ตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 นอกจากนี้ นักวิชาการอาจทำวิจัยเกี่ยวกับการตอบสนองของนักลงทุนที่มีต่อข้อมูลที่กิจการเปิดเผยเพิ่มเติมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 โดยย้อนกลับผลการวิจัยต่อสภาวิชาชีพบัญชี หน่วยงานกำกับดูแลถึงประโยชน์ของงบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลตามหลักการของมาตรฐานฯ ฉบับใหม่ที่มีต่อตลาดเงินและตลาดทุนในประเทศไทย

unasu

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม และฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่นมาใช้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดแนวคิดหลักที่สามารถระบุการควบคุมสำหรับกิจการทุกประเภท ส่งผลให้ผู้จัดทำงบการเงินรวมสามารถจำแนกการควบคุมที่ชัดเจนและเปิดเผยข้อมูลเพิ่มมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจผู้ถือหุ้น ความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับทั้งกิจการที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมและกิจการที่มีได้นำมาจัดทำงบการเงินรวม และข้อมูลอื่นๆ อาทิ การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้น ค่าตอบแทนที่กิจการผู้ลงทุนได้รับจากกิจการผู้ถือหุ้น โดยคณะกรรมการมาตรฐาน

การบัญชีระหว่างประเทศมุ่งหวังให้งบการเงินรวมและข้อมูลที่ได้รับการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ตาม การประยุกต์มาตรฐานฯ ทั้งสองฉบับกับกิจการในประเทศไทยอาจสร้างปัญหาให้กับผู้จัดทำและผู้วิเคราะห์งบการเงินในเบื้องต้น เนื่องจากนิยามของการควบคุมที่เปลี่ยนแปลงไปและการระบุให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการที่ไม่ได้นำมาจัดทำงบการเงินรวม ผู้จัดทำอาจต้องนำงบการเงินของกิจการที่

ไม่เคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมมาประกอบการพิจารณาในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 10 ส่งผลต่อการวิเคราะห์งบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อนๆ นอกจากนี้การระบุให้มีการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้นตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 ย่อมส่งผลต่อต้นทุนในการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งผู้จัดทำงบการเงินต้องรับภาระในต้นทุนดังกล่าว ถึงแม้ว่าผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์มากขึ้นในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

เอกสารอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ 2552 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.

Deloitte. Summary of IFRS 10 Consolidated Financial Statements [Online]. 2011. Available from: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard50> [2012, November 22]

Deloitte. IFRS in Focus: IASB issues new standard on consolidation [Online]. 2011. Available from: <http://www.iasplus.com/en/Plone/en/binary/iasplus/1105ifrs10.pdf> [2012, November 22]

International Accounting Standards Board. Implementing IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities [Online]. 2011. Available from: <http://www.ifrs.org/Conferences-and-Workshops/Documents/SIS%20IFRS%2010%20and%2012.pdf> [2012, November 22]

International Accounting Standards Board. Effect Analysis: Implementing IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities [Online]. 2011. Available from: <http://www.ifrs.org/Alerts/ProjectUpdate/Documents/EffectAnalysisIFRS10IFRS12Sept2011.pdf> [2012, November 22]

International Accounting Standards Board, Technical Summary of International Financial Reporting Standards No.10, Consolidated Financial Statements, 2012, IFRS Foundation [Online]. 2012. Available from: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/IFRS10.pdf> [2012, November 22]

International Accounting Standards Board, Technical Summary of International Financial Reporting Standards No.12, Disclosure of Interests in Other Entities, 2012, IFRS Foundation.[Online].2012. Available from: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/IFRS12.pdf> [2012, November 22]