



จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งมีผลให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไปนั้น ผู้ทำบัญชีรวมทั้งผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องส่วนใหญ่อาจยังมีความสับสนในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่รวมทั้งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยว่าควรบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด อย่างไร อีกทั้งรายการปรับปรุงและตัดบัญชีระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อตัดทำ กระจายทำ การงบการเงินรวมควรจัดทำในลักษณะอย่างไร ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นไปตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552 เรื่อง การจัดเลขระบุฉบับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ต่อบริษัทย่อยว่าเข้าเงื่อนไขในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการหรือไม่ รวมทั้งได้แสดงตัวอย่างการตัดรายการระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อจัดทำกระจายทำการงบการเงินรวมสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงดังกล่าว

ปัจจุบันความน่าเชื่อถือของงบการเงินเป็นสิ่งสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างมากเพื่อใช้ตัวเลขในงบการเงินในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการดังกล่าวรวมทั้งฐานะทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้นการจัดทำงบการเงินจะต้องยึดหลักการตามที่มาตรฐานการบัญชีของไทยระบุไว้อย่างเคร่งครัดรวมทั้งมาตรฐานการบัญชีของไทยแต่ละฉบับก็ยังคงต้องมีแนวทางการปฏิบัติและกรอบแนวความคิดในแนวเดียวกัน นั่นคือตาม “แม่บทการบัญชี” ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีความประสงค์ที่จะใช้แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ประเด็นที่น่าสนใจในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ คือ เรื่องการพิจารณาอำนาจในการควบคุม โดยมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์: 7-8)

งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่น่าเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

¹อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุมสถาบันวิทยาการจัดการแห่งแปซิฟิก



งบการเงินเฉพาะกิจการ หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ส่วนได้เสียของเจ้าของโดยตรงมิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) นี้กำหนดให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวม สำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่ ซึ่งเกณฑ์ในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมจะมีผลต่อกาจัดทำงบการเงินรวมที่นำเสนอเพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจนถึงทรัพยากรทั้งหมดของกลุ่มกิจการที่อยู่รวมกันภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่

### การพิจารณาอำนาจในการควบคุม

ชั้นหัวข้อใหม่ จัดชิดซ้าย ตัวหนา ขนาด 16

มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ระบุว่าบริษัทใหญ่จะมีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ยกเว้นบริษัทใหญ่มีหลักฐานชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้น ไม่ทำให้บริษัทสามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ยังคงถือว่ามีอำนาจในการควบคุมแม้จะถือหุ้นเท่ากับ หรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียงเมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์: 9)

บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่ง เนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น

-บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น

-บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจควบคุมกิจการ

-บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจควบคุมกิจการ

จะเห็นได้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนี้จะมุ่งเน้นการพิจารณาอำนาจการควบคุมของบริษัทใหญ่ที่มีต่ออีก บริษัทไม่ว่าจะเป็นอำนาจในด้านการออกเสียง การกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ความสามารถในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลในคณะกรรมการบริษัท ซึ่งอำนาจต่าง ๆ เหล่านี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทสามารถเข้าควบคุมอีกบริษัทหนึ่งได้ถึงแม้ว่าบริษัทจะถือหุ้นเท่ากับหรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียงก็ตาม ซึ่งหลักการพิจารณาดังกล่าวเป็นไปตามที่ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินที่ว่าข้อมูลในงบการเงินจะต้องแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจมิใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียวตามที่ระบุในแม่บทการบัญชี (เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ : Substance over legal form) ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ให้เงินกู้ยืมเป็นส่วนใหญ่ในบริษัท B จำกัด

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ได้เข้าไปค้าประกันเงินกู้ในบริษัท B จำกัด

จากตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ข้างต้นการที่บริษัท A จำกัด ให้เงินกู้ยืมจำนวนมากซึ่งถือเป็นเงินกู้ส่วนใหญ่ในบริษัท B จำกัด หรือการที่บริษัท A จำกัด ได้เข้าไปค้าประกันเงินกู้ของบริษัท B



จำกัดนั้น ในทางบัญชีถือว่าบริษัท A จำกัด อาจมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนในการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัด ได้ดังนั้นบริษัท A จำกัด จะต้องนำบริษัท B จำกัด มาจัดทางการเงินรวมด้วย

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ได้ทำการขายสินค้า หรือวัตถุดิบ ด้วยเครดิตที่ยาวกว่าปกติให้กับบริษัท B จำกัด โดยที่บริษัท B จำกัด ได้นำสินค้าหรือวัตถุดิบดังกล่าวมาขาย หรือผลิตสินค้าแล้วขายด้วยเครดิตสั้น ๆ

จากตัวอย่างที่ 3 ข้างต้นการที่บริษัท A จำกัดมีการให้เครดิตที่ยาวกว่าปกติแก่บริษัท B จำกัด นั้น เสมือนเป็นการให้เงินกู้บริษัท B จำกัด ทางอ้อม โดยที่บริษัท A จำกัด อาจมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนในการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัด ได้ดังนั้นบริษัท A จำกัด จะต้องนำบริษัท B จำกัด มาจัดทางการเงินรวมด้วย

ตัวอย่างที่ 4 บริษัท A จำกัด (บริษัทใหญ่) ได้ขายบริษัท B จำกัด (บริษัทย่อย) ไปให้กับบริษัท ในเครือเก็บไว้ แต่บริษัท A จำกัด ยังสามารถเข้าไปกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัด ได้จากตัวอย่างข้างต้นยังคงถือว่าบริษัท A จำกัด ยังคงมีอำนาจในการควบคุมบริษัท B จำกัด จึงยังคงต้องนำบริษัท B จำกัด มาทำงานการเงินรวมด้วย

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการยังได้ระบุการประเมินสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นว่าในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ ต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น (Potential Voting Rights) ที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้น รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย นั่นคือ การมองสิทธิในการออกเสียงห้ามมองสิทธิออกเสียงเท่าที่มีในปัจจุบัน (Existing Voting Rights) ให้มองสิทธิออกเสียงอันอาจเกิดขึ้นหากมีการใช้สิทธินั้น ซึ่งประเด็นในการพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นนี้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่มีข้อกำหนดในเรื่องนี้แต่อย่างไรซึ่งอาจส่งผลให้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงการจัดทางการเงินรวมได้ เช่น กิจการมีสิทธิการแปลงสภาพที่แฝงในหุ้นกู้แปลงสภาพ และถ้ากิจการใช้สิทธิการแปลงสภาพดังกล่าวอาจมีผลทำให้สิทธิทั้งหมดที่มีในอีกกิจการหนึ่งเกินกึ่งหนึ่งได้ ซึ่งกิจการดังกล่าวจะต้องจัดทางการเงินรวมด้วย (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์: 9-10)

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ระบุว่า บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์: 8-9)

1. บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม

2. ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการชื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

3. บริษัทใหญ่ไม่ได้ นำ ส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ



4. บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณะชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

โดยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ระบุเพียงแค่บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมยกเว้น บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด โดยได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเท่านั้นซึ่งจะเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ที่ปรับปรุงใหม่นั้นได้ชี้แจงรายละเอียดข้อยกเว้นให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทที่อยู่ในการควบคุมของบริษัทเดียวกัน การนำเสนองบการเงินกรณีที่มีการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงิน 2 งบ คือ งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยในงบการเงินเฉพาะกิจการจะแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุน เพื่อให้กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่แสดงยอดกำไรที่แท้จริง ไม่มีการรวมรายได้จากบริษัทย่อย ซึ่งไม่ได้รับเงินจริงในทางปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับก่อนให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย

### บทสรุป

กล่าวโดยสรุปการพิจารณาอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยเพื่อการจัดทำงบการเงินรวมนั้น กิจการซึ่งเป็นบริษัทใหญ่จะต้องมองตามหลักเนื้อหาที่สำคัญกว่ารูปแบบตามที่ระบุในแม่บทการบัญชี โดยห้ามยึดแต่รูปแบบทางกฎหมายคือดูตามอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่นเพียงอย่างเดียวไม่ได้ จะต้องดูอำนาจในการควบคุมที่แท้จริงแม้ว่ากิจการนั้น ๆ จะถือหุ้นเท่ากับหรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียง และในการจัดทำ งบการเงินรวมนั้น บริษัทใหญ่จะต้องทำ การปรับปรุงและตัดบัญชีต่างๆ ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยออก เพื่อให้รายการที่แสดงในงบการเงินรวมนั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกจริงๆ เท่านั้น เพื่อจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจรายการในงบการเงินผิดพลาดได้ รวมทั้งงบการเงินรวมจะให้ภาพที่ชัดเจนถึงทรัพยากรทั้งหมดของกิจการทุกกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัท

### เอกสารอ้างอิง

- ดุขสิทธิ์สงวนชาติและ วรศักดิ์ ทุมมานนท์. 2550. **การบัญชีขั้นสูง 1**. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธาริณี พงศ์สุพัฒน์. 2552. **การบัญชีขั้นสูง 2**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. 2550. **เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ**. กรุงเทพฯ: บริษัทฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. “ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 12/2552”. (ออนไลน์) เข้าถึงเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2552 จาก <http://www.fap.or.th/fap/index.php?q=node/384>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. “มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ.” (ออนไลน์) เข้าถึงเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2552 จาก [http://www.fap.or.th/fap/?q=system/files/acc\\_standard\\_44%282550%29.pdf](http://www.fap.or.th/fap/?q=system/files/acc_standard_44%282550%29.pdf)



สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.2544. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย”.มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับร่วมเล่ม พ.ศ. 2544 เล่ม 1. กรุงเทพฯ: พี.เอ.อีฟวิง.

Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony , Robin P. Clement, Suzanne H. Lowensohn. 2009. **Advanced Accounting**. 10th Edition. USA: Prentice Hall.

Nukbunchee. com. 2009. “**Accccounting Framework (revise 2007)**.”(online) Retrieved October 15 , 2009 from [http://www.nukbunchee.com/accounting/acc\\_tas/standard/tas52\\_16.pdf](http://www.nukbunchee.com/accounting/acc_tas/standard/tas52_16.pdf)