บทที่ 5
การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม และการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ในบทนี้จะกล่าวถึงการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาในเรื่องเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาศึกษาเปรียบเทียบนั้นประกอบด้วย

มาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า TAS No.44

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้แก่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 เรื่อง Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า IAS No.27

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ได้แก่ ARB No.51 เรื่อง Consolidated Financial Statements, มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 94 เรื่อง Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า ARB No.51 และ SFAS No.94 ตามลำดับ

การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นแบ่งเป็นหัวข้อตามมาตรฐานการบัญชีไทยดังต่อไปนี้

1. ขอบเขต : ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
2. นิยาม : คำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
3. การรับรู้ การวัดมูลค่า และการแสดงรายการ
4. งบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่
5. นโยบายในการจัดทำงบการเงินรวม
6. วิธีการจัดทำงบการเงินรวม
   - 6.1 ทั่วไป
   - 6.2 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
   - 6.3 รายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

6.4 การบัญชีเกี่ยวกับการรวมกิจการ
6.5 การบัญชีเกี่ยวกับการสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย
6.6 รอบระยะเวลาบัญชี
6.7 ความสอดคล้องของนโยบายการบัญชี
7. การผนวกงบการเงิน
8. การเปิดเผยข้อมูล

1. ขอบเขต

ทั้ง TAS No.44 และ IAS No.27 รวมทั้ง ARB No.51 และ SFAS No.94 ต่างก็กล่าวถึงข้อกำหนดที่ว่าเมื่อใดบริษัทจึงต้องจัดทำงบการเงินรวม และต้องจัดทำขึ้นด้วยวิธีการอย่างไร แนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการในการกำหนดนโยบายและวิธีการจัดทำงบการเงินรวมส่วนใหญ่เหมือนกันแต่คำศัพท์ นิยาม และผลกระทบต่องบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสองนั้นมีความแตกต่างกันโดย TAS No.44 และ IAS No.27 ให้แนวทางในการจัดทำงบการเงินรวมที่ชัดเจนมากกว่า ARB No.51 และ SFAS No.94

TAS No.44, IAS No.27 และ ARB No.51 รวมทั้ง SFAS No.94 เหมือนกันในแง่ที่มีขอบเขตให้ถือปฏิบัติสำหรับบริษัทที่มีการควบคุมหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินที่สามารถควบคุมได้ในอีกบริษัทหนึ่ง อย่างไรก็ดีเมื่อมีการตีความถึงความหมายของคำว่า Company ในมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาแล้วพบว่าค่อนข้างจะเน้นไปในแนวปฏิบัติสำหรับกิจการที่ดำเนินการเพื่อมุ่งหวังกำไร เนื่องจากสหรัฐอเมริกามีมาตรฐานการบัญชีอีกฉบับหนึ่งซึ่งกำหนดแนวทางการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนของกิจการที่ดำเนินงานโดยไม่มุ่งหวังผลกำไรเป็นหลัก ได้แก่ SFAS No.124 เรื่อง Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations

TAS No.44 และ IAS No.27 อนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมเพราะกิจการที่เป็นเจ้าของบริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องใช้งบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวม และสำหรับผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นๆนั้น การวิเคราะห์งบการเงินรวมของบริษัทที่เป็นเจ้าของบริษัทใหญ่นี้จะให้ข้อมูลที่ดีกว่า SFAS No.94 ระบุว่างบการเงินรวมเท่านั้นที่เป็นงบการเงินที่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาจะต้องเป็นงบการเงินรวมที่แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทั้งหมด แต่ในขณะเดียวกันงบการเงินของบริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดซึ่งจัดทำขึ้นตาม TAS No.44 และ IAS No.27 จะไม่

รวมมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย รวมทั้งจะไม่แสดงข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยบางแห่งหรือทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งอาจเป็นเพราะบริษัทใหญ่ตั้งใจที่จะควบคุมบริษัทย่อยนั้นเป็นการชั่วคราวเนื่องจากบริษัทใหญ่ซื้อหรือถือบริษัทย่อยไว้เพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือบริษัทย่อยดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทย่อยด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับบริษัทใหญ่

ดังนั้นแม้จะมีฐานะเป็นกิจการที่มีการควบคุมในกิจการอื่นและเป็นบริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเช่นเดียวกัน กิจการทั้งสองนี้ก็ยังมีความแตกต่างกันมากในการนำเสนอรายงานทางการเงินหากฝ่ายหนึ่งถือปฏิบัติตาม TAS No.44 และ IAS No.27 ในขณะที่อีกฝ่ายหนึ่งถือปฏิบัติตาม ARB No.51 และ SFAS No.94

2. นิยาม

TAS No.44 และ IAS No.27 มีส่วนที่ให้นิยามของคำศัพท์ไว้ต่างหาก ในขณะที่ ARB No.51 และ SFAS No.94 ให้ความหมายของคำศัพท์โดยกล่าวรวมไปในเนื้อหา

1. งบการเงินรวม (Consolidated financial statement) ทั้ง TAS No.44, IAS No. 27 และ ARB No.51 ให้ความหมายของงบการเงินรวมว่า หมายถึง งบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอเสมือนว่าเป็นกิจการเดียวโดยมีหลายสาขา หรือหลายแผนก มาตรฐานการบัญชีทั้งสองระบุว่าวัตถุประสงค์ของงบการเงินรวมคือการรายงานถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ARB No.51 ระบุว่าผู้ใช้งบการเงินที่สำคัญคือ ผู้ถือหุ้นและเจ้าหนี้ของบริษัทใหญ่
2. การควบคุมหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินที่สามารถควบคุมได้ (Control and controlling financial interest) การควบคุมบริษัทย่อยเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินรวมภายใต้ข้อกำหนดของทั้ง ARB No.51, TAS No.44 และ IAS No.27 ซึ่ง TAS No.44 และ IAS No.27 ให้ความหมายของการควบคุมไว้ว่า "อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น" (IAS No.27 ย่อหน้า 6 วรรค 2 และ TAS No.44 ย่อหน้า 4 วรรค 2) ในขณะที่ ARB No.51 และ SFAS No.94 ได้มีการใช้คำว่า ส่วนได้เสียทางการเงินที่สามารถควบคุมได้ (Controlling financial interest) แต่ไม่มีการให้นิยามของศัพท์คำนี้ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับข้อเท็จจริงที่ว่า ณ ภาวะปกติใดๆที่บริษัทหนึ่งมีส่วนได้เสียทางการเงินที่สามารถควบคุมได้ในอีกบริษัทหนึ่งให้ถือว่าเป็นภาวะที่บริษัทนั้นๆ มีความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ (SFAS No.94 ย่อหน้า 13) ซึ่งในสหรัฐอเมริกามีการกำหนดแนวทางทั่วไปว่า การมีส่วนได้เสียทางการเงิน

ที่สามารถควบคุมได้ คือ ภาวะที่บริษัทใดเป็นเจ้าของสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในอีกบริษัทหนึ่งตั้งแต่ร้อยละ 50 ขึ้นไป ไม่ว่าจะเป็นเจ้าของโดยทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ให้พิจารณาเฉพาะความเป็นเจ้าของในหุ้นทุนที่มีการออกจำหน่ายแล้ว ไม่รวมถึงสิทธิแปลงสภาพที่ยังไม่มีการใช้สิทธิ ดังนั้นวิธีการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาจึงให้ความสำคัญกับเกณฑ์พิจารณาที่เกี่ยวกับความเป็นเจ้าของมากกว่าเกณฑ์พิจารณาที่เกี่ยวกับการควบคุม

3. ศัพท์อื่นๆ ที่มีการให้นิยามไว้ใน TAS No.44 และ IAS No.27 แต่มิได้มีการให้นิยามไว้ใน ARB No.51 และ SFAS No.94 ได้แก่ บริษัทย่อย(subsidiary), บริษัทใหญ่(parent), กลุ่มกิจการ(group) และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย(minority interest) ซึ่ง TAS No.44 และ IAS No.27 ได้ให้นิยามของคำศัพท์เหล่านี้ไว้คล้ายคลึงกับความหมายที่ได้รับการยอมรับมาเป็นเวลานานแล้วในอเมริกา แม้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) จะไม่ได้มีการให้นิยามของศัพท์เหล่านี้ไว้ใน ARB No.51 และ SFAS No.94 แต่ก็มีการให้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ เช่น ใน APB Opinion No.18 เรื่อง Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock ให้นิยามของคำศัพท์ "บริษัทย่อย" ว่าเป็นบริษัทซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งถือว่ามีความหมายเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ใน TAS No.44 และ IAS No.27

3. การรับรู้ การวัดมูลค่า และการแสดงรายการ

ทั้ง TAS No.44 และ IAS No.27 และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาต่างก็มีข้อกำหนดให้ยกเว้นการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อการควบคุมที่เกิดขึ้นมีผลเพียงชั่วคราว TAS No. 44 และ IAS No.27 ระบุว่าการควบคุมบริษัทย่อยจะมีลักษณะเป็นการชั่วคราวก็ต่อเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหรือถือบริษัทย่อยไว้เพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ ในขณะที่ ARB No.51 กลับไม่ได้ให้นิยามหรืออธิบายถึงลักษณะที่แสดงถึงการควบคุมเพียงชั่วคราวไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ดีมีแนวโน้มว่าแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องการควบคุมชั่วคราวที่ใช้ในสหรัฐอเมริกามีลักษณะการตีความที่คล้ายคลึงกับคำอธิบายที่กล่าวไว้ใน TAS No.44 และ IAS No.27

นอกจากนั้นทั้ง TAS No.44 และ IAS No.27 และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาต่างก็กำหนดข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมขึ้นมาอีกประการหนึ่ง กล่าวคือ ARB No.51 และ SFAS No.94 (ย่อหน้า 13) กำหนดให้ไม่ต้องนำบริษัทย่อยที่อำนาจการควบคุมไม่ได้ตกอยู่ในมือของบริษัทใหญ่ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่มาจัดทำงบการเงินรวม ตัวอย่างเช่น

บริษัทย่อยอยู่ภายใต้การปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดของกฎหมาย หรืออยู่ในภาวะล้มละลาย สำหรับ IAS No. 27 ย่อหน้า 13(b) กำหนดให้ไม่ต้องนำบริษัทย่อยที่ดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดอันเข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทย่อยด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับบริษัทใหญ่ โดยที่ไม่ได้ให้ตัวอย่างของข้อกำหนดอันเข้มงวดดังกล่าวไว้

TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดว่าเงินลงทุนใดๆ ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น บริษัทใหญ่จะต้องบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าวตามกำหนดไว้ใน IAS No.39 เรื่อง Financial Instruments: Recognition and Measurement ถ้าเงินลงทุนดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขที่จะต้องปฏิบัติตาม IAS No.28 เรื่อง Accounting for Investments in Associates มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดว่าเงินลงทุนใดๆ ที่ไม่เข้าเงื่อนไขในการนำมาจัดทำงบการเงินรวมจะต้องปฏิบัติตาม APB Opinion No.18 และ SFAS No.115 เรื่อง Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดไว้ใน IAS No. 28 และ APB Opinion No.18 ค่อนข้างคล้ายคลึงกัน อย่างไรก็ดี สำหรับวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนตามที่กล่าวไว้ใน IAS No.39 และ SFAS No.115 นั้นยังคงมีความแตกต่างกัน

4. งบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่

TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ไว้ 3 วิธีดังนี้

1. บันทึกในราคาทุน
2. ใช้วิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดไว้ใน IAS No.28 และ TAS No.45
3. ใช้วิธีการบัญชีสำหรับหลักทรัพย์เผื่อขาย ตามที่กำหนดไว้ใน IAS No.39 และ TAS No.40

สำหรับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกานั้นไม่อนุญาตให้มีการพิมพ์เผยแพร่งบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่เพื่อใช้เป็นงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป(general-purpose financial statement) นั่นคือบริษัทใหญ่จะเผยแพร่ได้แต่เพียงงบการเงินรวมเท่านั้น

ส่วนกรณีของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่นั้น TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดให้ระบุวิธีการบัญชีเกี่ยวกับบริษัทย่อยไว้ในงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่อนุญาตให้มีการพิมพ์เผยแพร่งบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่เพื่อใช้เป็นงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป

สำหรับ SFAS No.94 ได้กำหนดให้มีการเปิดเผยในงบการเงินรวมถึงข้อมูลสรุปสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงาน ของบริษัทย่อยเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 20(c) ของ Opinion 18 ในกรณีที่บริษัทย่อยถูกบริษัทใหญ่ควบคุมอยู่ทั้งหมดอีกด้วย

5. นโยบายในการจัดทำงบการเงินรวม

ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น TAS No.44 และ IAS No.27 และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาต่างก็มีหลักการพื้นฐานในการจัดทำงบการเงินรวมที่เหมือนกัน นั่นคือ การควบคุมจะเป็นเกณฑ์ตัดสินว่าจะมีการจัดทำงบการเงินรวมหรือไม่ โดยที่วิธีการบัญชีและการประยุกต์ตามแนวทางมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาจะเน้นไปทางความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ จึงมีโอกาสเป็นไปได้ความสัมพันธ์ระหว่างกิจการสองแห่งจะถูกตีความว่าต้องจัดทำงบการเงินรวมภายใต้ข้อกำหนดของ TAS No.44 และ IAS No.27 ในขณะที่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมภายใต้ข้อกำหนดของ ARB No.51 หรือ SFAS No.115 หากความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่ใช่ลักษณะของการเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัท A ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงได้ในบริษัท B คิดเป็นร้อยละ 45 โดยหุ้นอีกร้อยละ 55 ถูกจำหน่ายกระจายออกไปในมือบุคคลภายนอก และบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัท ก็สรุปได้ว่าบริษัท A มีอำนาจควบคุมบริษัท B และบริษัท A จะต้องนำงบการเงินของบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของ TAS No.44 และ IAS No.27 แต่เมื่อพิจารณาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาแล้ว บริษัท A ไม่ต้องนำงบการเงินของบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม

6. วิธีการจัดทำงบการเงินรวม

6.1 ทั่วไป

TAS No.44 และ IAS No.27 มีข้อกำหนดระบุไว้ละเอียดถึงขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งขั้นตอนเหล่านี้เป็นขั้นตอนเดียวกันกับที่ได้รับการยอมรับและถือปฏิบัติมานานแล้วในสหรัฐอเมริกา

6.2 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

IAS No.27 กำหนดให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิและสินทรัพย์สุทธิเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนรวมและงบดุลรวม และระบุด้วยว่าให้ปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยกับกำไรของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ (IAS No.27 ย่อหน้า 15(b)) ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากหนี้สินรวมและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่

ตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา SFAS No.6 เรื่อง Elements of Financial Statements ให้คำอธิบายว่าส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจัดเป็นส่วนหนึ่งของผู้ถือหุ้น แต่ไม่ได้ระบุในมาตรฐานบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินรวมของสหรัฐอเมริกาว่าจะให้แสดงรายการส่วนที่อยู่นอกเหนือการควบคุมนี้ในงบการเงินอย่างไร ซึ่งวิธีแสดงรายการส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่เป็นที่ยอมรับกันในสหรัฐอเมริกามีหลายวิธีดังนี้

1. ถือเป็นรายการแยกต่างหากระหว่างหนี้สินรวมและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่
2. ถือเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้หมวดหนี้สิน
3. ถือเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้หมวดส่วนของผู้ถือหุ้น
4. ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการใดๆ เช่น "หนี้สินอื่น" และในงบกำไรขาดทุนถือเป็นรายการหักกับกำไรของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ ซึ่งในบางครั้งแสดงเป็นรายการค่าใช้จ่ายอื่นๆ และบางครั้งก็แสดงเป็นรายการแยกต่างหาก

มีข้อสรุปที่ไม่เป็นทางการจากโครงการของ FASB เกี่ยวกับการจำแนกหนี้สินออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น หากมีการนำไปใช้ในทางปฏิบัติจะเป็นผลให้ส่วนได้เสียที่ควบคุมไม่ได้ (noncontrolling interest)นี้ ถูกแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนได้เสียที่ควบคุมได้ภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น และจะมีการห้ามไม่ให้นำกำไรส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยไปแสดงเป็นค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุน แต่จะให้นำไปแสดงเป็นรายการหักจากกำไรสุทธิรวมในงบกำไรขาดทุนรวมเพื่อให้ได้มูลค่ากำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่

สำหรับ TAS No.44 นั้นกำหนดไว้ชัดเจนในย่อหน้า 24 ว่า "ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรสะสมภายใต้ส่วนของเจ้าของ กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานโดยแสดงสุทธิจากภาษีเงินได้" ซึ่งเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับข้อ

กำหนดเรื่ององค์ประกอบของงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี และสอดคล้องกับแนวทางหนึ่งที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้ถือปฏิบัติ

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าในปัจจุบัน TAS No.44 และ IAS No.27 นั้นจำกัดทางเลือกในการแสดงรายการส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้มีทางเลือกปฏิบัติได้มากกว่า

นอกจากนั้นในการคำนวณรายการปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งในส่วนของผู้ถือหุ้น และในกำไรสุทธิมีข้อควรคำนึงดังต่อไปนี้

1. การตัดบัญชีทุนเรือนหุ้นของบริษัทย่อยนั้นให้ตัดบัญชีเฉพาะส่วนที่เป็นหุ้นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยให้แสดงแยกต่างหาก
2. ให้ตัดบัญชีรายการระหว่างกันทั้งหมด เช่น รายการลูกหนี้เจ้าหนี้ระหว่างกัน รวมทั้งรายการขายและต้นทุนขายระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นอยู่ในอัตราร้อยละ 90 ให้ตัดบัญชีรายการดังกล่าวให้หมดไปในการกระดาษทำการสำหรับจัดทำงบการเงินรวม
3. สำหรับรายการระหว่างกันในสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร การคำนวณผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อส่วนของผู้ถือส่วนน้อยให้คำนึงว่ารายการบัญชีที่แท้จริงที่เกิดขึ้นนั้นมีผลกระทบต่องบกำไรขาดทุนของบริษัทย่อยหรือไม่ ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกปรับปรุงก็ต่อเมื่อบริษัทย่อยเป็นผู้ขายเท่านั้น ในกรณีนี้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกปรับปรุงตามอัตราส่วนความเป็นเจ้าของในหุ้นสามัญของบริษัทย่อย หากเป็นการขายที่เกิดจากบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะไม่ได้รับผลกระทบจากกำไรที่ยังไม่เกิด รายการดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่เท่านั้น

ทั้ง TAS No.44 และ IAS No.27 รวมทั้ง ARB No.51 ต่างก็กำหนดว่าผลขาดทุนจากการดำเนินงานของบริษัทย่อยจะต้องถูกปันส่วนให้ทั้งส่วนได้เสียที่ควบคุมได้และควบคุมไม่ได้ จนกระทั่งผลขาดทุนที่ปันส่วนไปมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าเงินลงทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อยดังกล่าว ซึ่งเมื่อเกิดกรณีดังกล่าวขึ้นผลขาดทุนส่วนเกินที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยดังกล่าวต้องนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่เท่านั้น กำไรที่เกิดขึ้นในเวลาต่อมาให้ถือเป็นของบริษัทใหญ่จนกว่าจะชดเชยกับผลขาดทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมดที่เคยนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

TAS No.44 และ IAS No.27 ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ว่าผลขาดทุนส่วนเกินที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยดังกล่าวต้องนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่เว้นแต่กรณีที่ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีภาระผูกพันและมีความสามารถที่จะรับผลขาดทุนนั้นได้ ซึ่ง ARB No.51 ไม่ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับประเด็นนี้ไว้

TAS No.44 และ IAS No.27 ยังมีข้อกำหนดเพิ่มเติมว่ากรณีที่บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลภายนอกกลุ่มกิจการ บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยจากยอดคงเหลือหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่ สำหรับแถลงการณ์มาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกาในส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินรวมนั้นมิได้กำหนดข้อปฏิบัติไว้ แต่ในทางปฏิบัติ ก็ใช้วิธีการบัญชีลักษณะเช่นเดียวกัน

กรณีตัวอย่างที่ 12 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 และ 1998 ของ King Power International Group Company Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. พบว่า

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ในงบดุลรวม บริษัทใหญ่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมจำนวนเงิน $378,457.- ในปี ค.ศ.1999 ไว้เป็นรายการแยกต่างหากจากหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ ซึ่งเป็นวิธีหนึ่งที่ SFAS No.6 เรื่อง Elements of Financial Statements อนุญาตไว้ ในขณะที่ SFAS No.115 ไม่กล่าวถึงเรื่องนี้ไว้ชัดเจน และวิธีนี้เป็นวิธีที่เดียวที่ IAS No.27 กำหนดให้ปฏิบัติ แต่แตกต่างจากวิธีที่ TAS No.44 กำหนดให้ปฏิบัติเพราะ TAS No.44 กำหนดให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรสะสมภายใต้ส่วนของเจ้าของได้เพียงวิธีเดียว เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดเรื่ององค์ประกอบของงบการเงินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชีของไทย

KING POWER INTERNATIONAL GROUP CO.,LTD AND SUBSIDIARIES
CONSOLIDATED BALANCE SHEETS
AS OF DECEMBER 31,

...
LIABILITIES AND SHAREHOLDERS' EQUITY
...

	Note	1999	1998
...			
Long – term loans, net	9	254,000	402,927
Total liabilities		30,769,478	38,981,337
Minority interest		**378,457**	343,473
Shareholders' equity			
Common stock, $0.001 par value, 20,250,000 shares issued and outstanding		20,250	20,250
Additional paid in capital		220,848,145	20,848,145
Retained (deficit)		(9,503,916)	(11,916,895)
Translation adjustments		(299,833)	(200,181)
Total shareholders' equity		11,064,646	8,751,319
TOTAL LIABILITIES AND SHAREHOLDERS' EQUITY		$42,212,581	$48,076,129

กรณีตัวอย่างที่ 13 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 และ 1998 ของ King Power International Group Company Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. พบว่า

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ในงบกำไรขาดทุนรวมที่บริษัทใหญ่แสดงเป็นรายการแยกต่างหากหักจากกำไรของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นในบริษัทใหญ่ เป็นแนวทางเดียวกับที่กำหนดใน TAS No.44 และ IAS No.27 ว่าส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานและต้องแสดงสุทธิจากภาษีเงินได้ ดังนี้

KING POWER INTERNATIONAL GROUP CO.,LTD AND SUBSIDIARIES
CONSOLIDATED STATEMENTS OF INCOME
FOR THE YEARS ENDED DECEMBER 31,

	Note	1999
...		
Gain (loss) on investment in other companies		(112,608)
Management fee income		-
Other income		291,337
Total other revenues (expenses)		196,628
Net in come before income tax		3,302,575
Income tax benefit (expenses)	11	(848,249)
Net income before minority interest		2,454,326
Minority interest		**(41,347)**
Net income attributed to common shares ...		2,412,979

กรณีตัวอย่างที่ 14 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ในงบกำไรขาดทุนรวมแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสาม ดังนี้

DAIRY FARM INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED AND SUBSIDIARIES
CONSOLIDATED PROFIT AND LOSS ACCOUNT
FOR THE YEARS ENDED DECEMBER 31,

	Note	1998 *US$m*	1997 *US$m*
...			
Profit before taxation	4	199.8	140.1
Taxation	5	(32.9)	(36.6)
Minority interests		**(5.3)**	**22.5**
Profit after taxation and minority interests		161.6	126.0
Preference dividends		(6.6)	(13.6)
Profit attributable to ordinary shareholders		155.0	112.4
...			

กรณีตัวอย่างที่ 15 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) ในงบดุลรวมแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลรวม ซึ่งต่างจาก TAS No.44 ที่กำหนดให้แสดงไว้เป็นรายการต่อจากกำไรสะสมภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น อย่างไรก็ดีการแสดง Minority interest ในวิธีนี้ถือว่าสอดคล้องกับวิธีหนึ่งที่ SFAS No.6 อนุญาตให้ใช้ เพราะในสหรัฐอเมริกาสามารถเลือกแสดง Minority interest ในงบดุลรวมได้หลายวิธี

DAIRY FARM INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED AND SUBSIDIARIES
CONSOLIDATED BALANCE SHEET
AT 31st DECEMBER ,

	Note	1998 *US$m*	1997 *US$m*
...			
Current liabilities		(1,038.5)	(1,269.1)
Net current assets		337.3	61.4
Term loans	14	(391.9)	(422.5)
Deferred taxation liabilities	15	(38.1)	(31.6)
Other non-current liabilities		(5.0)	-
		1,017.8	1,225.2
CAPITAL EMPLOYED			
Share capital	16	91.8	258.6
Share premium	18	146.5	180.0
Revenue and other reserves	19	779.1	797.3
Shareholders' funds		1,017.4	1,235.9
Minority interests		**0.4**	**(10.7)**
		1,017.8	1,225.2

...

6.3 รายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

TAS No.44 และ IAS No.27 และแถลงการณ์มาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวกับงบการเงินรวมมีส่วนที่กล่าวถึงการตัดบัญชีรายการระหว่างกัน ยอดคงเหลือ รวมทั้งกำไรขาดทุนระหว่างกันในการจัดทำงบการเงินรวม

IAS No.27 ระบุว่าให้ตัดรายการระหว่างกันให้หมดไป (IAS No.27 ย่อหน้า 18 – full limination) ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกามิได้ระบุไว้ นอกจากนั้นในทางปฏิบัติยังได้เกิดทางเลือกเพิ่มอีก กล่าวคือ บางบริษัทตัดรายการระหว่างกันทั้งหมดให้หมดไป ในขณะที่บางบริษัทตัดรายการระหว่างกันตามสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย การให้ทางเลือกเช่นนี้ก่อให้เกิดผลต่างที่มีสาระสำคัญในการรายงานฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทั้งในกรณีที่เปรียบเทียบระหว่างบริษัทที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาเช่นเดียวกัน และกรณีที่เปรียบเทียบระหว่างบริษัทซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากับอีกบริษัทซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศหรือมาตรฐานการบัญชีไทย

ทั้ง TAS No.44 ย่อหน้า 16, IAS No.27 และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดว่าหากมีการจ่ายภาษีอันเนื่องมาจากกำไรระหว่างกันที่เกิดจากทรัพย์สินที่บริษัทในกลุ่มกิจการยังถือครองอยู่ ภาษีดังกล่าวจะต้องถูกตั้งพักบัญชีไว้จนกระทั่งทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องได้ถูกจำหน่ายไปโดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

นอกจากนั้น TAS No.44 และ IAS No.27 ยังกำหนดว่ารายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เกิดจากรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่มเดียวกันซึ่งจะทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง จะต้องถูกตัดบัญชีให้หมดไปเว้นแต่รายการนั้นจะเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดซึ่งกิจการจะไม่สามารถรับต้นทุนที่เสียไปแล้วคืน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินรวมของสหรัฐอเมริกาไม่ได้กล่าวไว้ถึงเรื่องนี้

6.4 การบัญชีเกี่ยวกับการรวมกิจการ

IAS No.27 กำหนดว่า "ผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยจะรวมอยู่ในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้เข้าควบคุมบริษัทย่อย" (ย่อหน้า 23) ซึ่งท่านสามารถศึกษารายละเอียดของการบัญชีเกี่ยวกับการรวมกิจการได้ใน IAS No.22 เรื่อง Business Combinations และ APB Opinion No.16 เรื่อง Business Combinations

6.5 การบัญชีเกี่ยวกับการสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย

TAS No.44 และ IAS No.27 ให้ข้อกำหนดที่มีขอบเขตจำกัดในเรื่องการบันทึกบัญชีกรณีที่บริษัทย่อยสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อยว่าการทำงบการเงินรวมสิ้นสุดเมื่อการควบคุมได้หมดไปและบริษัทใหญ่ต้องบันทึกรายการรับรู้กำไรขาดทุน TAS No.44 และ IAS No.27 ระบุว่ากำไรขาดทุนคือผลต่างระหว่างราคาขายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่มีการจำหน่ายบริษัทย่อยนั้น

แม้ว่า TAS No.44 และ IAS No.27 จะไม่ได้กล่าวถึงการจำหน่ายบริษัทย่อยเป็นบางส่วน แต่ก็กำหนดว่าหากบริษัทย่อยสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อยแล้ว กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนนั้นตามข้อกำหนดใน TAS No.45 และ IAS No.28 เรื่อง Accounting for Investments in Associates หากบริษัทย่อยนั้นเปลี่ยนสภาพเป็นบริษัทร่วม มิฉะนั้นกิจการจะต้องจัดประเภทเงินลงทุนและปฏิบัติตามข้อกำหนดใน TAS No.40 และ IAS No.39 เรื่อง Financial Instruments: Recognition and Measurement ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทถือเงินลงทุนในตราสารทุนไว้โดยไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญหรือมีการควบคุมในกิจการที่ไปลงทุน ผู้ลงทุนต้องจำแนกเงินลงทุนในตราสารทุนนั้นออกเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เผื่อขาย หรือเงินลงทุนทั่วไป และปฏิบัติตามวิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเงินลงทุนในตราสารทุน (ดูรายละเอียดในบทที่ 3)

ส่วน ARB No.51 และ SFAS No.94 ไม่ได้กล่าวถึงวิธีการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับกรณีที่บริษัทย่อยสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย รวมทั้งไม่ได้กล่าวถึงวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนที่ไม่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม

6.6 รอบระยะเวลาบัญชี

ทั้ง TAS No.44 และ IAS No.27 รวมทั้ง ARB No.51 ต่างก็ไม่อนุญาตให้งดเว้นการนำบริษัทย่อยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีต่างกันมาจัดทำงบการเงินรวม มาตรฐานทั้งสามอนุญาตให้นำบริษัทย่อยที่มีวันที่ในงบการเงินต่างจากบริษัทใหญ่มาจัดทำงบการเงินรวม อย่างไรดีก็ความแตกต่างดังกล่าวจะต้องไม่เกินกว่า 3 เดือน TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดว่าการอนุญาตให้มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกันได้ไม่เกิน 3 เดือนนั้นมีไว้เฉพาะกรณีที่การปรับรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทย่อยให้ตรงกับบริษัทใหญ่ไม่สามารถเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ARB No.51 กำหนดว่าหากมีรายการที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลหรือบันทึกรายการปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญดังกล่าว (ย่อหน้า 4) สำหรับ TAS No.44 และ IAS No.27 นั้นกำหนดให้ปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์สำคัญทางบัญชีดังกล่าวได้เพียงกรณีเดียว (ย่อหน้า 17 และ 19 ตามลำดับ) ไม่อนุญาตให้ใช้การเปิดเผยแทนการปรับปรุง

6.7 ความสอดคล้องของนโยบายการบัญชี

TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดให้บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวม อย่างไรก็ดี TAS No.44 และ IAS No.27 ระบุว่าหากกิจการไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชี

เดียวกันในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับเปิดเผยผลกระทบต่องบการเงินรวมหากกิจการใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกามิได้กล่าวถึงเรื่องความสอดคล้องของนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะดังกล่าวไว้แต่อย่างใด

EITF Issue No. 85-12 เรื่อง "Retention of Specialized Accounting for Investments in Consolidation" กำหนดว่า ให้บริษัทย่อยยังคงใช้หลักการบัญชีเฉพาะกิจการ (Specialized Industry Accounting Principles) สำหรับงบการเงินที่จะถูกนำมาใช้ในการทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการแม้ว่าวิธีการบัญชีดังกล่าวจะไม่ใช่วิธีการบัญชีเดียวกันกับที่บริษัทใหญ่ใช้สำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน

7. การผนวกงบการเงิน (Combined Financial Statements)

ARB No.51 ให้ข้อกำหนดที่มีขอบเขตจำกัดเกี่ยวกับการจัดทำ combined financial statements ซึ่ง TAS No.44 และ IAS No.27 มิได้กล่าวถึงจุดนี้ สำหรับ ARB No.51 นั้นกล่าวว่ามีอยู่หลายสถานการณ์ที่ combined financial statements ของกลุ่มกิจการที่บริษัทใหญ่มีการควบคุมในบริษัทย่อยโดยมิได้ผ่านการถือหุ้นให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากกว่างบการเงินเฉพาะกิจการแต่ละแห่ง อย่างไรก็ดี เนื่องจากการที่ ARB No.51 มิได้กำหนดให้ต้องมีการจัดทำ combined financial statements ดังนั้นเราจึงไม่อาจประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากผู้ใช้งบการเงินได้รับรายงานทางการเงินในรูปงบการเงินเฉพาะกิจการกับกรณีที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลรวมของกลุ่มกิจการในรูปแบบของ combined financial statements ได้

8. การเปิดเผยข้อมูล

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ใน TAS No.44 และ IAS No.27 มีขอบเขตที่กว้างและมีความครอบคลุมมากกว่า ARB No.51 และ SFAS No.94 มาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดว่าจะต้องมีการเปิดเผยนโยบายในการจัดทำงบการเงินรวมและข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงสถานะของบริษัทย่อยที่แต่เดิมมิได้นำมาจัดทำงบการเงินรวม แต่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้นำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วย

TAS No.44 และ IAS No.27 กำหนดให้เปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่สำคัญ ได้แก่ รายชื่อของบริษัทย่อย ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งหรือสถานที่ประกอบการ สัด

ส่วนความเป็นเจ้าของและสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนความเป็นเจ้าของ และหากเป็นไปได้ให้เปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ด้วย

1. เหตุผลในการไม่นำบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม
2. ลักษณะที่บริษัทใหญ่สัมพันธ์กับบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น
3. ชื่อของบริษัทที่ไม่ถือเป็นบริษัทย่อยทั้งที่กิจการมีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น เนื่องจากสิทธิออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้นไม่ทำให้กิจการสามารถควบคุมบริษัทนั้นได้
4. ผลกระทบจากการได้มาหรือจำหน่ายบริษัทย่อยที่มีต่อฐานะการเงิน ณ วันที่ในงบดุลและที่มีต่อผลการดำเนินงานสำหรับงวดที่เสนอรายงานเปรียบเทียบกับจำนวนที่เกิดขึ้นในงวดก่อน

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกามิได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ ดังนั้นงบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นตาม TAS No.44 และ IAS No.27 จึงมีการเปิดเผยข้อมูลที่มีความสำคัญมากกว่างบการเงินรวมซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

กรณีตัวอย่างที่ 16 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

หลักการบัญชีที่ใช้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต – บริษัท สำนักงาน เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด (Arthur Andersen) ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2542 ว่างบการเงินนี้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศไทย และในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 1 เรื่อง หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินและงบการเงินรวม ระบุว่า ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและตามประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในเรื่องที่เกี่ยวกับการบัญชี ดังนี้

"...งบการเงินและงบการเงินรวมนี้ได้จัดทำขึ้นตามแบบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัท มหาชนจำกัด ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 7 (พ.ศ. 2539) และได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและตามประกาศของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในเรื่องที่เกี่ยวกับการบัญชี..."

กรณีตัวอย่างที่ 17 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

การเปิดเผยข้อมูล ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 1 เรื่อง หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินและงบการเงินรวม บริษัทเปิดเผยรายละเอียดของบริษัทย่อย ได้แก่ ชื่อบริษัทย่อย ประเภทกิจการ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียง ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของ TAS No.44 และ IAS No.27 ในขณะที่ SFAS ไม่มีข้อกำหนดไว้ ดังนี้

" ...งบการเงินรวมนี้ได้รวมบัญชีของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อยที่บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม คิดเป็นอัตราส่วนเกินกว่าร้อยละห้าสิบ ดังต่อไปนี้

	ประเภทธุรกิจ	อัตราส่วนการถือหุ้น (ร้อยละของจำนวนทุนจดทะเบียน) 2542	2541
บริษัทย่อยทางตรง			
บริษัท กรุงเทพโปรดิ้วส จำกัด (มหาชน)(BKP)	ซื้อและขายวัตถุดิบอาหารสัตว์ เลี้ยงสัตว์และแปรรูปเนื้อสัตว์	99.40	98.05
บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อีสาน จำกัด (มหาชน) (CPNE) ..."	ผลิตอาหารสัตว์และเลี้ยงสัตว์	99.54	98.88

กรณีตัวอย่างที่ 18 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

หลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวม ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 1 เรื่อง หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินและงบการเงินรวม บริษัทระบุว่าใช้วิธีส่วนได้เสียกับทั้งบริษัทร่วมและบริษัทย่อย ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของทั้งสามมาตรฐาน ดังนี้

"...งบการเงินเฉพาะบริษัทได้แสดงบัญชีเฉพาะของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) โดยบริษัทได้บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม (ลงทุนทั้งทางตรงและทางอ้อมเกินกว่าร้อยละ 20 ของทุนจดทะเบียน) โดยวิธีส่วนได้เสียและบริษัทและบริษัทย่อยได้บันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินรวมโดยวิธีส่วนได้เสียเช่นกัน..."

กรณีตัวอย่างที่ 19 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 และ 1998 ของ King Power International Group Company Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. พบว่า

หลักการบัญชีที่ใช้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต: BDO International Limited ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ค.ศ.1997 ว่างบการเงินนี้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในอเมริกา และในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 ซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต: Smith, Jackson, Boyer & Daniell, Pllc ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 2 เรื่องนโยบายการบัญชี ก็ระบุว่างบการเงินรวมได้รวมข้อมูลของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยไว้แล้ว การจัดทำงบการเงินรวมเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปในอเมริกา เงินลงทุนในบริษัทอื่นที่บริษัทมีส่วนได้เสียต่ำกว่า 20% บริษัทใช้วิธีราคาทุน นอกจากนั้นยังมีการวัดมูลค่าเพื่อบันทึกบัญชีการด้อยค่าของเงินลงทุนเหล่านี้อีกด้วย ดังนี้

"...Principles of Consolidation - The consolidated financial statements, which include the accounts of the Company and its subsidiaries, are prepared in accordance with accounting principles generally accepted in the United States of America. All significant intercompany accounts and transactions have been eliminated in consolidation. Investments in other companies under 20% of interest are accounted for using the cost method. ..."

กรณีตัวอย่างที่ 20 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

การเปิดเผยรายละเอียดของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม โดยระบุชื่อกิจการ ประเภทธุรกิจ และร้อยละของส่วนได้เสียในหมายเหตุประกอบงบการเงินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของ TAS No.44 และ IAS No.27 ซึ่งต่างจาก SFAS No.94 ที่ไม่ระบุให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเช่นนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

DAIRY FARM INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED AND SUBSIDIARIES
NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENTS
AT 31st DECEMBER , 1998

PRINCIPAL SUBSIDIARIES AND ASSOCIATES

Company Name	Country of incorporation	Particulars of issued capital			Attributable interests(%)	Nature of Business
Dairy Farm Management Limited	Bermuda	HKD USD	100,000 100	Ordinary Ordinary	100**	Holding company
Dairy Farm Management Sevices Limited	Bermuda	USD	12,000	Ordinary	100**	Group management
DFI Treasury Limited	British Virgin Islands	USD	1	Ordinary	100**	Treasury company

...

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ Chiang Mai University