

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรม

1. แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันถือเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากเกี่ยวข้องกับความเกี่ยวข้องของรายการ และความเป็นอิสระของกรรมการ นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และการตัดสินใจของกิจการได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงความสัมพันธ์ของกิจการกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ และสามารถใช้จ่ายประโยชน์จากงบการเงิน อีกทั้งประกอบการตัดสินใจของนักลงทุนได้อย่างถูกต้อง

1.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานฉบับนี้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง ฉบับปรับปรุงรูปแบบ ปี 1994 โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีความหมายเฉพาะดังนี้

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของบุคคลหรือกิจการอื่น

รายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง หมายถึง การโอนทรัพยากรหรือภาระผูกพันระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น ความหมายของการควบคุมตามมาตรฐานฉบับนี้ต้องนำมาถือปฏิบัติ โดยอ้างอิงกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44)

อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว ความหมายของการมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญตามมาตรฐานฉบับนี้ต้องนำมาถือปฏิบัติโดยอ้างอิงกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45)

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ได้กำหนดเรื่องบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง และการเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

1. การที่กิจการมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้บริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมค้าดำเนินงานแต่ละส่วนของกิจการ หรือกิจการอาจซื้อส่วนได้เสียในกิจการอื่นเพื่อการลงทุนหรือเพื่อการค้าในสัดส่วนที่จะทำให้กิจการมีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการตัดสินใจทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุน

2. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงาน เนื่องจากกิจกรรมระหว่างกิจการที่เสนอรายงานกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจจะไม่เกิดขึ้นหากบุคคลหรือกิจการนั้นไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่เสนอรายงาน หรือเนื่องจากรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีจำนวนที่แตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

3. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงานแม้ว่ารายการบัญชีระหว่างกิจการที่เสนอรายงานกับ

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะไม่เกิดขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างกิจการที่เสนอรายงานกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันหรือมีผลกระทบต่อรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจเลิกความสัมพันธ์กับคู่ค้าเมื่อบริษัทใหญ่เข้าซื้อบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งทำการค้าประเภทเดียวกับคู่ค้ารายเก่า ในทำนองเดียวกันบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงานทำให้กิจการที่เสนอรายงานละเว้นจากการประกอบกิจกรรมบางอย่าง เช่น บริษัทย่อยอาจได้รับคำสั่งจากบริษัทใหญ่ไม่ให้ทำการวิจัยและพัฒนาที่เป็นของบริษัทเอง

4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบที่เกิดจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องหากรายการบัญชีระหว่างกันไม่เกิดขึ้นเนื่องจากผลกระทบดังกล่าวยากที่จะกำหนดได้

5. ตามปกติ การโอนทรัพยากรระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกิดขึ้นตามราคาที่ตั้งสองฝ่ายตกลงแลกเปลี่ยนกัน การต่อรองราคาที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนระหว่างบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันมักทำขึ้นอย่างเป็นอิสระ ในขณะที่การต่อรองราคาระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะมีความยืดหยุ่นกว่าการต่อรองราคาที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

6. การกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำได้หลายวิธี

7. การกำหนดราคาของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำได้โดยการใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาภายนอก การกำหนดราคาวิธีนี้ทำโดยการอ้างอิงกับราคาของสินค้าแบบเดียวกันที่ซื้อขายกันในตลาดภายใต้สภาพเศรษฐกิจเดียวกัน และเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน การกำหนดราคาวิธีนี้มักใช้กับการให้บริการหรือการขายสินค้ากับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เป็นการค้าตามปกติ หรือใช้ในการกำหนดต้นทุนทางการเงิน

8. การกำหนดราคาของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำได้อีกวิธีหนึ่ง คือ วิธีขายต่อ วิธีนี้มักนำมาใช้เมื่อมีการโอนสินค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันก่อนที่สินค้านั้นจะขายให้กับบุคคลหรือกิจการภายนอก การกำหนดราคาวิธีนี้ใช้ราคาขายต่อเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาโอน โดยนำราคาขายต่อมาหักด้วยจำนวนต้นทุนและกำไรที่ผู้ขายควรได้รับจากการขายต่อ ปัญหาในทางปฏิบัติของวิธีขายต่อ คือ การกำหนดจำนวนต้นทุนและกำไรที่เหมาะสมซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจ วิธีขายต่อนี้มักใช้ในการโอนทรัพยากรที่เป็นสิทธิหรือที่เป็นการให้บริการ

9. วิธีการกำหนดราคาของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันวิธีที่สามคือ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม ซึ่งเป็นวิธีที่นำกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมมาบวกกับราคาทุนของสินค้า ปัญหาในทางปฏิบัติของวิธีนี้คือ การกำหนดจำนวนต้นทุนและกำไรส่วนเพิ่มเพื่อใช้ในการคำนวณราคาโอน ในกรณีนี้ ผู้ขายอาจใช้ผลตอบแทนต่อยอดขายหรือผลตอบแทนต่อเงินลงทุนของอุตสาหกรรมที่คล้ายคลึงกันมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดจำนวนกำไรส่วนเพิ่มที่ต้องใช้ในการคำนวณ

10. กิจการที่เสนอรายงานอาจไม่ได้กำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีระหว่างกันตามวิธีที่ระบุไว้ (ตามข้อ 7 ถึง 9) ในบางครั้งกิจการที่เสนอรายงานอาจไม่คิดราคาใดๆ ในการโอนทรัพยากรระหว่างกัน ตัวอย่างเช่น การให้บริการจัดการโดยไม่คิดค่าบริการ และการให้สินเชื่อโดยไม่คิดดอกเบี้ย

11. ในบางกรณี รายการบัญชีจะไม่เกิดขึ้นหากบุคคลหรือกิจการไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ตัวอย่างเช่น กิจการขายผลผลิตส่วนใหญ่ให้กับบริษัทใหญ่ด้วยราคาต้นทุน กิจการนั้นอาจไม่สามารถหาลูกค้ารายอื่นได้หากบริษัทใหญ่ไม่ซื้อสินค้า

การเปิดเผย

1. มาตรฐานการบัญชีหลายฉบับกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชีเรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการเปิดเผยรายการระหว่างกันที่เป็นสาระสำคัญ เงินลงทุน และยอดคงเหลือของกิจการในกลุ่มและบริษัทร่วม มาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทร่วมและบริษัทย่อยที่เป็นสาระสำคัญ

2. ตัวอย่างของรายการบัญชีที่กิจการอาจต้องเปิดเผยข้อมูลในงวดบัญชีที่รายการเหล่านี้มีผลกระทบ

- 2.1 การซื้อหรือขายสินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้าระหว่างผลิต
- 2.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
- 2.3 การให้หรือรับบริการ
- 2.4 การเป็นตัวแทน
- 2.5 การมีสัญญาเช่าระยะยาว
- 2.6 การให้หรือรับข้อมูลจากการวิจัยและพัฒนา
- 2.7 การให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์

2.8 การจัดหาเงินลงทุน (รวมถึงเงินกู้และส่วนทุนที่จ่ายในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น)

2.9 การค้าประกันหรือการให้หลักประกัน

2.10 การมีสัญญาการจัดการ

3. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่าจะรายการบัญชีระหว่างกันจะเกิดขึ้นหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ข้อมูลกับผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับผลกระทบที่ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีต่อกิจการที่เสนอรายงาน

4. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ

ตามปกติ องค์ประกอบของรายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

4.1 ปริมาณของรายการค้าไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงินหรือเป็นอัตราร้อยละ

4.2 จำนวนเงินหรืออัตราร้อยละของยอดคงค้าง

4.3 นโยบายการกำหนดราคา

5. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะจำเป็นต่อความเข้าใจในผลกระทบที่รายการนั้นมีต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

6. กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวมเกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการในกลุ่ม เนื่องจากงบการเงินรวมถือว่าบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นกิจการที่เสนอรายงานเดียวกัน แต่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีตามส่วนวิธีได้เสียที่มีกับบริษัทร่วม โดยถือเป็นรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

1.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง สินทรัพย์หมุนเวียน และหนี้สินหมุนเวียน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ข้อมูลที่ควรเปิดเผยในงบการเงิน

มาตรฐานฉบับนี้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ฉบับปรับปรุง ปี 19947 โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน ยกเว้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปเป็นมาตรฐานการบัญชีของไทย มิใช่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 ได้กล่าวถึงงบการเงินที่สมบูรณ์ ต้องประกอบด้วย

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. งบใดงบหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 3.1 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ
 - 3.2 งบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จ
4. งบกระแสเงินสด
5. นโยบายการบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบดุล งบดุลต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน ดังต่อไปนี้ เป็นอย่างน้อย

1. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
2. ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
3. สินค้าคงเหลือ
4. เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย
5. สินทรัพย์ทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่กล่าวถึงในข้อ 1, 2 และ 4)
6. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
7. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
8. เจ้าหน้าการค้าและเจ้าหนี้อื่น
9. หนี้สินหรือสินทรัพย์ที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
10. ประมาณการหนี้สิน
11. หนี้สินไม่หมุนเวียนที่มีภาระดอกเบี้ย
12. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
13. ทุนที่ออกและสำรองต่างๆ

โดยรายการแต่ละบรรทัดที่ระบุไว้ เป็นรายการที่กำหนดไว้อย่างกว้างๆ ตามลักษณะและไม่ได้จำกัดเฉพาะรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีเท่านั้น ตัวอย่างเช่น สิ้นทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงค่าความนิยม ค่าสิทธิ และสิ้นทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นๆ

ในการพิจารณาว่ารายการใดควรแยกแยะเพิ่มเติมนั้น ให้คำนึงถึง

1. ลักษณะและสภาพคล่องของสิ้นทรัพย์ รวมถึงความมีนัยสำคัญของรายการซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแยะรายการสิ้นทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจากสิ้นทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน และแยกแยะรายการสิ้นทรัพย์หมุนเวียนจากสิ้นทรัพย์ไม่หมุนเวียน
2. หน้าที่ของรายการที่มีต่อกิจการ ซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแยะรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ สิ้นทรัพย์ดำเนินงาน และสิ้นทรัพย์ทางการเงิน
3. จำนวน ลักษณะ และวันครบกำหนดของหนี้สินซึ่งตามปกติถือเป็นปัจจัยในการแยกแยะรายการหนี้สินที่ระบุอัตราดอกเบี้ยและไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยจากประมาณการหนี้สินรวมทั้ง รวมทั้งการแยกประเภทหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน และไม่หมุนเวียน

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบดุล หรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กิจการต้องแสดงข้อมูลในงบดุลหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยการจัดประเภทย่อยเป็นรายการแต่ละบรรทัดตามลักษณะการดำเนินงานของกิจการ รายการบัญชีแต่ละรายการต้องมีการจัดประเภทย่อยตามลักษณะและจำนวนเงินที่ค้างรับหรือค้างจ่ายกับบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีแต่ละรายการ อาจมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น

1. ลูกหนี้ ให้จัดประเภทเป็นลูกหนี้การค้า ลูกหนี้บริษัทในเครือ ลูกหนี้กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และอื่นๆ
2. สินค้าคงเหลือ ให้จัดประเภทตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าที่มีไว้เพื่อขายหรือเพื่อการผลิต วัสดุ วัตถุดิบ งานระหว่างทำ หรือสินค้าสำเร็จรูป
3. สิ้นทรัพย์ที่มีตัวตน ให้จัดประเภทตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
4. ประมาณการหนี้สิน ให้แยกแยะตามลักษณะการดำเนินงานของกิจการ เช่น ประมาณการสำหรับค่าสวัสดิการของพนักงาน และประมาณการอื่นที่เหมาะสมกับการดำเนินงานของกิจการ

5. ส่วนของเจ้าของ ให้แยกแสดงเป็นทุนที่ได้รับ ส่วนเกินมูลค่าหุ้น กำไรสะสมที่จัดสรรแล้วและที่ยังไม่ได้จัดสรร และอื่นๆ

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน ดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

1. รายได้
2. ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร
3. ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าซึ่งคำนวณโดยวิธีส่วนได้เสีย
4. ค่าใช้จ่ายทางการเงิน
5. ค่าใช้จ่ายทางภาษี
6. กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมปกติ
7. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
8. รายการพิเศษ
9. กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบกำไรขาดทุนหรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะหรือหน้าที่ที่มีต่อกิจการ

ค่าใช้จ่ายแต่ละรายการควรมีการจัดประเภทย่อย เพื่อเน้นให้เห็นถึงส่วนประกอบต่างๆ ของผลการดำเนินงานซึ่งอาจแตกต่างกันทางด้านความมีเสถียรภาพ ศักยภาพในการทำกำไร และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้า

2. กิจการที่จัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของค่าใช้จ่ายรวมทั้งค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายของพนักงาน

3. กิจการต้องแสดงจำนวนเงินปันผลต่อหุ้นในงบกำไรขาดทุน หรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ไม่ว่าจะเป็เงินปันผลที่ประกาศจ่ายหรือเสนอจัดสรรให้อุ่นมัติจ่ายสำหรับงวดบัญชีนั้น

การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ สามารถแสดงได้ใน 2 ลักษณะ กล่าวคือ

1. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ ซึ่งต้องแสดงรายการต่อไปนี้
 - 1.1 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี

1.2 รายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรขาดทุนแต่ละรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรง ในส่วนของเจ้าของตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น โดยให้แสดงยอดรวมของรายการเหล่านั้นไว้ด้วย

1.3 ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและของการแก้ไขข้อผิดพลาด

1.4 รายการเกี่ยวกับเงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ และการแบ่งปันส่วนทุนให้เจ้าของ

1.5 ยอดคงเหลือของกำไรหรือขาดทุนสะสม ณ วันต้นงวด และ ณ วันที่ในงบดุล รวมถึงรายการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด

1.6 รายการกระทบยอดในส่วนทุนแต่ละประเภท ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองแต่ละชนิดระหว่างต้นงวดกับปลายงวด โดยให้แยกแสดงการเปลี่ยนแปลงของแต่ละรายการ

2. งบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จ ต้องแสดงรายการตามข้อ 1.1 ถึง 1.3 และเปิดเผยรายการตามข้อ 1.4 ถึง 1.6 ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบกระแสเงินสด มาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบกระแสเงินสด กำหนดให้แสดงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบกระแสเงินสด และได้ระบุว่าข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ รวมทั้งความจำเป็นของกิจการในการใช้กระแสดังกล่าวนั้น

หมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วย คำอธิบาย การวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ รวมทั้งข้อมูลเพิ่มเติม เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน หมายเหตุประกอบงบการเงินยังรวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือสนับสนุนให้เปิดเผย และการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่จะทำให้ใช้งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามควร

หมายเหตุประกอบงบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

1. ข้อมูลที่ระบ่วงบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
2. เกณฑ์การวัดค่าและนโยบายการบัญชี
3. รายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงิน และตามลำดับของงบการเงิน
4. การเปิดเผยข้อมูลอื่น รวมทั้ง

- 4.1 ข้อจำกัดต่างๆ ในสิทธิที่มีอยู่เหนือทรัพย์สิน
 4.2 หลักประกันหนี้สิน
 4.3 วิธีการที่ใช้ปฏิบัติสำหรับโครงการเงินบำนาญ บำนาญ และเงินกองทุน
 สํารองเลี้ยงชีพ

- 4.4 สินทรัพย์หรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นและให้ระบุจำนวนเงินถ้าสามารถทำได้
 4.5 จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต
 4.6 ภาระผูกพันและข้อมูลทางการเงินอื่น
 4.7 ข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (หากจำเป็น)

การเปิดเผยนโยบายการบัญชี

กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

1. เกณฑ์การวัดค่าในการจัดทำงบการเงิน
2. นโยบายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงิน

ในการพิจารณาว่ากิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือไม่ ฝ่ายบริหารของกิจการต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนโยบายการบัญชีดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สะท้อนอยู่ในผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินตามที่รายงานไว้ กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

1. การรับรู้รายได้
2. เกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
3. การรวมกิจการ
4. การร่วมค้า
5. การรับรู้รายการ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตน หรือการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
6. การบันทึกต้นทุนคู่ยืมและรายจ่ายอื่นๆ เป็นสินทรัพย์
7. สัญญาก่อสร้าง
8. เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
9. เครื่องมือทางการเงินและเงินลงทุน
10. สัญญาเช่า
11. ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา
12. สินค้าคงเหลือ
13. ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

14. ประมวลการหนี้สิน
15. ผลประโยชน์ของพนักงาน
16. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศและการป้องกันความเสี่ยง
17. คำจำกัดความของการจำแนกข้อมูลตามส่วนงานทางธุรกิจและทางภูมิศาสตร์ และเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายระหว่างส่วนงาน
18. คำจำกัดความของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
19. การบัญชีในภาวะเงินเฟ้อ
20. เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

การเปิดเผยอื่นๆ

กิจการต้องเปิดเผยเรื่องอื่นๆ เพิ่มเติม หากเรื่องนั้นไม่ได้เปิดเผยในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมกึ่งงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. ภูมิสำเนาและสถานะทางกฎหมายของกิจการ รวมทั้งประเทศที่กิจการจัดตั้งขึ้นและที่อยู่จดทะเบียน (หรือสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจหากแตกต่างกันไปจากที่อยู่จดทะเบียน)
2. คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานและกิจกรรมหลักของกิจการ
3. ชื่อของบริษัทใหญ่ และชื่อของบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัท
4. จำนวนพนักงาน ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือจำนวนพนักงานเฉลี่ยสำหรับงวดบัญชี

1.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง งบการเงินรวม

มาตรฐานฉบับนี้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 22 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ฉบับปรับปรุงรูปแบบปี 1994 ซึ่งมีการแก้ไขโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้การวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรสะสม ภายใต้ส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวม เพื่อให้สอดคล้องกับแม่บทการบัญชี

คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย มีความหมายเฉพาะดังนี้

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการนั้น

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

บริษัทใหญ่ หมายถึง กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

กลุ่มกิจการ หมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่เป็นของบริษัทใหญ่นั้น

งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอเสมือนว่าเป็นกิจการเดียว

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย หมายถึง ผลการดำเนินงานสุทธิและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม

บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม ยกเว้นหากบริษัทใหญ่นั้นมีฐานะเป็นบริษัทย่อย ซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีที่บริษัทใหญ่ถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด บริษัทใหญ่ต้องได้รับการอนุมัติจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ที่ไม่นำเสนองบการเงินรวมต้องเปิดเผยเหตุผลในการไม่นำเสนองบการเงินรวม รวมทั้งเปิดเผยการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่แสดงในงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ นอกจากนี้บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยชื่อและที่อยู่ตามที่จดทะเบียนของกลุ่มกิจการที่ควบคุมบริษัทใหญ่อยู่ ซึ่งกิจการนั้นอาจถือว่าเป็นบริษัทใหญ่ที่ต้องนำเสนองบการเงินรวม

งบการเงินรวมต้องไม่รวมงบการเงินของบริษัทย่อย ในกรณีต่อไปนี้

1. บริษัทใหญ่ตั้งใจที่จะควบคุมบริษัทย่อยนั้นเป็นการชั่วคราวเนื่องจากบริษัทใหญ่ซื้อหรือถือบริษัทย่อยไว้เพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้
2. บริษัทย่อยดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดจากภายนอก ซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทย่อยด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับบริษัทใหญ่

กิจการต้องบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบริษัทย่อยดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

งบการเงินรวมต้องรวมงบการเงินของทุกกิจการที่บริษัทใหญ่ควบคุมอยู่นอกจากบริษัทย่อยนั้นเป็นบริษัทย่อยตามข้อยกเว้นที่ไม่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อย หากบริษัทใหญ่มีสิทธิออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่นไม่ว่าเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น

ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการนั้น ยกเว้นในกรณีพิเศษที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าสิทธิในการออกเสียงไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ ตัวอย่างต่อไปนีถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่น แม้ว่าจะมีสิทธิออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง

1. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
2. บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
3. บริษัทใหญ่มีอำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัท
4. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัท
5. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยมากกว่ากึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะไม่ได้ถือหุ้นหรือถือหุ้นเพียงบางส่วนในบริษัทย่อย ในกรณีนี้บริษัทใหญ่อาจมีโครงสร้างการถือหุ้นหรือการบริหารบริษัทในกลุ่มในลักษณะอำพราง โดยให้บุคคลอื่นหรือกิจการอื่นถือหุ้นแทนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมเพื่อประโยชน์ของบริษัทใหญ่
6. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยมากกว่ากึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะถือหุ้นเพียงบางส่วนในบริษัทย่อยโดยมีการถือหุ้นไขว้กัน ในกรณีนี้บริษัทใหญ่อาจถือหุ้นจำนวนเท่ากัน在公司สองบริษัทแม้ว่าจำนวนหุ้นที่ถือจะไม่เป็นสาระสำคัญ แต่บริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองถือหุ้นที่เหลือซึ่งกันและกันทำให้บริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองถือเป็นบริษัทย่อย เนื่องจากบริษัทใหญ่สามารถควบคุมและบริหารงานบริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองได้
7. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมกิจการเฉพาะกิจซึ่งบริษัทใหญ่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ของบริษัทใหญ่โดยกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายการดำเนินงานของบริษัทของกิจการนั้นไว้ล่วงหน้า ในกรณีนี้บริษัทใหญ่จะยังคงไว้ซึ่งส่วนได้เสียในผลประโยชน์ที่เป็นสาระสำคัญ แม้ว่าบริษัทใหญ่อาจมีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของในกิจการเฉพาะกิจเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีส่วนร่วมเลยก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้เป็นงบการเงินรวมด้วย

1. รายละเอียดเกี่ยวกับบริษัทย่อยที่สำคัญ ได้แก่ รายชื่อของบริษัทย่อย ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

2. เหตุผลในการไม่นำบริษัทย่อยมาจัดทำงานการเงินรวม
3. ลักษณะที่บริษัทใหญ่สัมพันธ์กับบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น
4. ชื่อของบริษัทที่ไม่ถือเป็นบริษัทย่อยทั้งที่กิจการมีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่น เนื่องจากสิทธิออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้นไม่ทำให้กิจการสามารถควบคุมกิจการได้
5. ผลกระทบจากการได้มาหรือจำหน่ายบริษัทย่อยที่มีต่อฐานะการเงิน ณ วันที่ในงบดุล และที่มีผลต่อการดำเนินงานสำหรับงวดที่เสนอรายงานเปรียบเทียบกับจำนวนที่เกิดขึ้นในงวดก่อน

1.4 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ตามประกาศของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้มีมติให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย

มาตรฐานฉบับนี้ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ฉบับปรับปรุงรูปแบบ ปี 1998 ซึ่งมีการแก้ไขโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้การวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน และการตีความหมายมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การตัดบัญชีรายการกำไรและรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกิจการผู้ลงทุนกับบริษัทร่วม โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

คำนิยาม

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม มีความหมายเฉพาะดังนี้

บริษัทร่วม หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมค้า

อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินของกิจการ เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

วิธีส่วนได้เสีย หมายถึง วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ไปลงทุน โดยบกำไรขาดทุนสะท้อนให้เห็นถึงสัดส่วนของผู้ลงทุนในผลการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุน

วิธีราคาทุน หมายถึง วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนด้วยราคาทุน โดยบกำไรขาดทุนสะท้อนให้เห็นถึงรายได้จากการลงทุนที่ผู้ลงทุนได้รับการแบ่งปันมาจากกำไรสะสมของกิจการที่ไปลงทุนหลังจากวันที่ลงทุนในกิจการนั้น

อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ

หากผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมในกิจการที่ไปลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุนนั้น สิทธิออกเสียงทางอ้อมเกิดขึ้นได้ในลักษณะต่างๆ เช่น ผู้ลงทุนออกเสียงโดยผ่านบริษัทย่อยหรือโดยผ่านบุคคลหรือกิจการอื่นที่ถือหุ้นแทนในลักษณะอำพราง การที่ผู้ลงทุนรายอื่นเป็นเจ้าของกิจการที่ไปลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในกิจการที่ไปลงทุนได้

หลักฐานต่อไปนี้เป็นตัวอย่าที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ

1. มีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารที่มีอำนาจจัดการเท่าเทียมคณะกรรมการบริษัท
2. มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย
3. มีรายการบัญชีระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ไปลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ
4. มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร
5. มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

งบการเงินรวม เงินลงทุนในบริษัทร่วมต้องรับรู้ในงบการเงินรวมโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย เว้นแต่เงินลงทุนนั้นซื้อมาหรือถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ ในกรณีนี้ ให้บันทึกเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชี สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

งบการเงินเฉพาะกิจการ เงินลงทุนในบริษัทร่วมต้องรับรู้ในงบการเงินเฉพาะกิจการโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนด ดังต่อไปนี้

1. เมื่อผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นทางการสำคัญต่อบริษัทร่วมถึงแม้ว่าจะยังคงถือเงินลงทุนไว้ทั้งหมดหรือบางส่วน

2. การใช้วิธีส่วนได้เสียไม่เหมาะสมอีกต่อไป เนื่องจากบริษัทร่วมดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลกระทบยาวทำให้บริษัทร่วมด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับผู้ลงทุน

ซึ่งทำให้ผู้ลงทุนต้องบันทึกและแสดงเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนและปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน โดยราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันที่ผู้ลงทุนเลิกนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติต้องถือเป็นราคาทุนของเงินลงทุนนับตั้งแต่วันนั้นเป็นต้นไป

เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า

ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. ส่วนร่วมในหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น
2. ภาระผูกพันเกี่ยวกับรายจ่ายฝ่ายทุนของบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนอาจต้องร่วมรับภาระ
3. หนี้สินทั้งหมดของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่อาจต้องจ่าย

การเปิดเผยข้อมูล

ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. รายชื่อและข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทร่วมที่สำคัญรวมถึงสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และ สัดส่วนของสิทธิในออกเสียงในกรณีที่แตกต่างกันจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
2. วิธีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน
3. เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย ต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาว และแยกแสดงเป็นรายการต่างหากในงบดุล ส่วนกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนที่เป็น

ของผู้ลงทุนต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน โดยแยกแสดงกำไรหรือขาดทุนที่เป็นรายการพิเศษออกจากส่วนที่เป็นรายการตามปกติ

2. สรุปประเด็นการเปิดเผยข้อมูล ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สามารถสรุปประเด็นได้ ดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่ารายการบัญชีระหว่างกันจะเกิดขึ้นหรือไม่

ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีดังนี้

1. การเป็นบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อยหรือบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน
 - *บริษัทใหญ่* หมายถึง กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง ซึ่งมีสิทธิออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น และ/หรือสามารถควบคุมบริษัทย่อยดังกล่าวได้
 - *บริษัทย่อย* หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

2. การเป็นบริษัทร่วม

- *บริษัทร่วม* หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมค้า

3. การเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน

- *บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน* หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของบุคคลหรือกิจการอื่น

4. การเป็นผู้บริหาร กรรมการ พนักงานของกิจการ ที่มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการวางแผนสั่งการ และควบคุมการดำเนินงานของกิจการ (รวมทั้งสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด และกิจการอื่นที่บุคคลดังกล่าวมีอำนาจออกเสียงหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ)

5. การเป็นบุคคลที่มีอิทธิพลอย่างเป็นทางการที่สำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน (รวมถึงสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดและกิจการอื่นที่บุคคลดังกล่าวมีอำนาจออกเสียง หรือมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการที่สำคัญ)

- *อิทธิพลอย่างเป็นทางการที่สำคัญ* หมายถึง มีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 และ/หรือมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว

6. กิจการที่มีเจ้าของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ กรรมการบริหารคนสำคัญเป็นบุคคลเดียว

7. ระดับของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องว่ามีมากน้อยเพียงใด (ดูได้จากอัตราถือหุ้นของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

2. การเปิดเผยรายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ

รายการบัญชีระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ได้แก่

1. รายการบัญชีที่เป็นสินทรัพย์ระหว่างกัน เช่น ลูกหนี้การค้า, เงินให้กู้ยืม, ลูกหนี้อื่น, ดอกเบี่ยค้างรับ และรายได้ค้างรับ เป็นต้น

2. รายการบัญชีที่เป็นหนี้สินระหว่างกัน เช่น เจ้าหนี้การค้า, เงินกู้ยืม, เจ้าหนี้อื่น และค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

3. รายการบัญชีที่เป็นเงินลงทุนระหว่างกัน ได้แก่ การซื้อเงินลงทุน หรือการขายเงินลงทุนระหว่างกัน

4. รายการบัญชีที่เป็นรายได้ระหว่างกัน เช่น รายได้หลักของกิจการ(ในที่นี้คือรายได้ค่ารักษาพยาบาล), รายได้ค่าที่ปรึกษาและบริหารงาน, รายได้ค่าธรรมเนียม, ดอกเบี่ยรับ ,กำไรจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกัน , เงินปันผล และรายได้อื่น เป็นต้น

5. รายการบัญชีที่เป็นค่าใช้จ่ายระหว่างกัน ได้แก่ ต้นทุนการบริการ, ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกัน และค่าใช้จ่ายอื่น เป็นต้น

6. ภาระผูกพันระหว่างกัน ได้แก่ ภาระผูกพันเกี่ยวกับรายจ่ายที่อาจต้องร่วมรับภาระ และหนี้สินที่อาจต้องจ่ายในอนาคตข้างหน้า

3. การกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การโอนทรัพยากรระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจขาดความเป็นอิสระในการเจรจาต่อรองในเรื่องของราคา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงมีการกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การกำหนดราคาสำหรับรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้แก่

1 วิธีเปรียบเทียบกับราคาภายนอก

โดยอ้างอิงกับราคาสินค้าแบบเดียวกันที่ซื้อขายกันในตลาดที่มีสภาพเศรษฐกิจเดียวกัน มักใช้กับการขายหรือให้บริการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทางการค้าตามปกติ

2 วิธีขายต่อ

โดยการนำราคาขายหักด้วยต้นทุนและกำไรที่ผู้ขายควรจะได้รับจากการขายต่อ มักใช้เมื่อมีการโอนสินค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันก่อนที่สินค้านั้นจะถูกขายให้กับกิจการภายนอก ใช้สำหรับการโอนทรัพยากรที่เป็นสิทธิหรือเป็นการให้บริการ ปัญหาที่พบในการกำหนดราคาแบบนี้ คือ จำนวนต้นทุนและกำไรที่เหมาะสม

3 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม

โดยการนำกำไรส่วนเพิ่มที่เหมาะสมบวกด้วยราคาทุนของสินค้า ปัญหาที่พบ คือ การกำหนดต้นทุน และกำไรส่วนเพิ่ม ดังนั้น อาจคำนวณได้จากผลตอบแทนของอุตสาหกรรมอื่นที่คล้ายคลึงกันเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาหนดกำไรส่วนเพิ่มได้

4 ไม่คิดราคาใดๆ ในการโอน

เช่น การให้บริการจัดการโดยไม่คิดค่าบริการ หรือการให้สินเชื่อโดยไม่คิดดอกเบี้ย เป็นต้น

3. การทบทวนวรรณกรรม

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

นกวรรณ เชิดชูชาติตระกูล (2546) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัท โดยศึกษาเฉพาะบริษัทในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์กับบริษัทในอุตสาหกรรมวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่งในช่วงปี พ.ศ. 2543-2545 จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของลักษณะของบริษัท กับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทพบว่า ถ้าไรสุทธิต่อส่วนของผู้ถือหุ้นมีความสัมพันธ์ทางบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล ในรายงานประจำปีของบริษัทในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ผลการวิจัยพบว่าบริษัทควรปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลในด้านภาษาที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูล และการรายงานข้อมูลให้ทันต่อเวลาที่จะนำข้อมูลใช้ในการตัดสินใจ นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า หากบริษัททำการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ บริษัทจะได้รับความน่าเชื่อถือจากผู้ใช้รายงานประจำปีและนักลงทุนจะสนใจซื้อหลักทรัพย์ของบริษัทมากขึ้น

ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540) ทำการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : รูปแบบและแนวทาง โดยการศึกษาในประเด็นแรกใช้วิธีการออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงาน และสำรวจความคิดเห็นจากฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้ใช้ข้อมูลสิ่งแวดล้อม ผลของการสำรวจพบว่า ข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ควรมีการเปิดเผยถึงระดับความสูงต่ำของรายการ สิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่ายควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการสนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลสิทธิทรัพย์และค่าใช้จ่ายสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบทั้งหมดสนับสนุนรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่นำเสนอ ซึ่งแยกจากงบปกติ ส่วนการศึกษาในประเด็นที่สอง ใช้การทดสอบด้านเศรษฐกิจและแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง โดยอ้างทฤษฎีกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง ผลของการศึกษานี้พบว่าความสัมพันธ์อยู่ในเกณฑ์ต่ำ สำหรับแรงกดดันจากผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้เกี่ยวข้องพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปิดเผยข้อมูล

อรรถัย ทรายมูล (2548) ทำการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกลุ่มธนาคารพาณิชย์ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่า ธนาคารพาณิชย์มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชี ส่วนใหญ่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดย่อๆ บังคับให้ต้องเปิดเผยรายการที่มากกว่ามาตรฐานการบัญชี นอกจากนี้ธนาคารพาณิชย์ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ มีการเปิดเผยข้อมูลในรายละเอียดย่อๆ น้อยกว่าธนาคารพาณิชย์เอกชน และธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันจะมีการเปิดเผยข้อมูล คล้ายคลึงกัน