

## บทที่ 4

### การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ในบทนี้จะกล่าวถึงการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาในเรื่องเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาศึกษาเปรียบเทียบนั้นประกอบด้วย

มาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า TAS No.45

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้แก่ การตีความมาตรฐานการบัญชี SIC Interpretation No.3 เรื่อง Elimination of Unrealized Profits and Losses on Transactions with Associates (IAS 28), มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 28 เรื่อง Accounting for Investments in Associates ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า SIC Interpretation No. 3 และ IAS No.28 ตามลำดับ

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ได้แก่ APB Opinion No.18 เรื่อง The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock, มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 115 เรื่อง Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities ซึ่งต่อไปนี้จะกล่าวถึงโดยใช้คำว่า APB Opinion No.18 และ SFAS No.115 ตามลำดับ

การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้นแบ่งเป็นหัวข้อตามมาตรฐานการบัญชีไทยดังต่อไปนี้

1. ขอบเขต : ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
2. นิยาม : คำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีที่นำมาศึกษาเปรียบเทียบ
3. การรับรู้และการวัดค่า
4. การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
5. การแสดงรายการ
6. การเปิดเผยข้อมูล

## 1. ขอบเขต

ขอบเขตของมาตรฐานทั้งสองมีลักษณะคล้ายคลึงกัน ความแตกต่างเพียงสามประเด็นต่อไปนี้ไม่ส่งผลกระทบต่อสาระสำคัญเท่าใดนักต่อการประยุกต์ใช้วิธีการบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน

1. TAS No.45 และ IAS No.28 มิได้ครอบคลุมถึงกิจการร่วมค้า ในขณะที่ APB Opinion No.18 ครอบคลุมถึงกิจการร่วมค้าด้วย
2. APB Opinion No.18 ระบุว่าเป็นเรื่องของวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในหุ้นสามัญ แต่หลักการบัญชีบางประการสามารถประยุกต์ใช้กับกิจการที่ไปลงทุน (investee) ประเภทอื่นซึ่งไม่มีสภาพเป็นบริษัทได้ เช่น เงินลงทุนในห้างหุ้นส่วนจำกัด ในขณะที่ TAS No.45 และ IAS No.28 มีขอบเขตกว้างกว่าเพราะสามารถประยุกต์ใช้ได้กับกิจการที่ไปลงทุนทุกประเภท
3. TAS No.45 และ IAS No.28 สามารถนำไปใช้กับเงินลงทุนที่รายงานในงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ ในขณะที่ APB Opinion No.18 และ SFAS No.94 ไม่อนุญาตให้พิมพ์เผยแพร่งบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่สำหรับใช้เป็นงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

## 2. นิยาม

มีความแตกต่างหลายประการเกี่ยวกับนิยามในมาตรฐานทั้งสองซึ่งไม่ส่งผลกระทบต่อใดนักในการนำมาตรฐานการบัญชีมาประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ

TAS No.45 และ IAS No.28 ให้นิยามของ บริษัทร่วม ว่าหมายถึง กิจการที่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของผู้ลงทุนและกำหนดว่าให้ใช้วิธีการบัญชีแบบส่วนได้เสียสำหรับกรณีส่วนใหญ่ของเงินลงทุนในบริษัทร่วม สำหรับ APB Opinion No.18 ไม่ได้ให้นิยามในลักษณะเดียวกันแต่กำหนดว่าให้ใช้วิธีการบัญชีแบบส่วนได้เสียกับกิจการที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ความแตกต่างดังกล่าวจึงไม่กระทบต่อการนำมาตรฐานการบัญชีทั้งสองไปใช้ในทางปฏิบัติ

TAS No.45 และ IAS No.28 ระบุว่า การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ

ของกิจการนั้น APB Opinion No.18 ไม่ได้ให้นิยามในลักษณะเดียวกันแต่มีการอธิบายถึงการควบคุมในลักษณะเดียวกันกับ TAS No.45 และ IAS No.28 ไว้ใน ARB No.51

สำหรับ APB Opinion No.18 แล้วมีการกล่าวว่าการที่ทุกอย่างไปที่จะเกิดการควบคุมนั้นคือภาวะที่เกิดความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ (ซึ่งในปัจจุบันกำลังมีแนวโน้มที่ FASB จะยอมรับว่าในบางกรณีก็ถือว่าการควบคุมแม้ความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงจะน้อยกว่าครึ่งหนึ่งก็ตาม) ณ ขณะนี้เราอาจมองว่านิยามของการควบคุมตามที่ระบุไว้ใน IAS No. 28 และ TAS No.45 จะครอบคลุมกิจการจำนวนมากกว่าข้อกำหนดในมาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกา แต่เมื่อพิจารณา APB Opinion No.18 ให้ดีแล้ว จะพบว่าความเป็นจริงมิได้เป็นเช่นนั้นเพราะใน TAS No.45 และ IAS No.28 มีการกำหนดว่าอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นเมื่อมีความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงอยู่ระหว่างอัตราร้อยละ 20 ถึงอัตราร้อยละ 50 ในขณะที่เมื่อกลับมาพิจารณา APB Opinion No.18 แล้วจะพบว่าอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญเกิดเมื่อมีภาวะของความเป็นเจ้าของตั้งแต่อัตราร้อยละ 20 ขึ้นไป ประกอบกับการควบคุมเกิดเมื่อมีความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงมากกว่าอัตราร้อยละ 50 ดังนั้นถ้าพิจารณาในแง่ของอัตราส่วนการเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียง จึงสรุปได้ว่าทั้งสามมาตรฐานต่างก็มีข้อสรุปเหมือนกันในเรื่องของการแบ่งแยกภาวะใดที่ถือว่าไม่มีการควบคุม

### 3. การรับรู้และการวัดค่า

TAS No.45 และ IAS No.28 กำหนดว่าในการจัดทำงบการเงินรวมให้ใช้วิธีส่วนได้เสียเท่านั้น IAS No.27 เรื่อง Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries อนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ไม่จำเป็นต้องแสดงงบการเงินรวม สำหรับการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินของกิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยนั้น บริษัทไม่จำเป็นต้องใช้วิธีส่วนได้เสียเสมอไป ในการจัดเตรียมงบการเงินเฉพาะกิจการบริษัทอาจบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีราคาทุนหรือบันทึกเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (available-for-sale) ตามข้อกำหนดของ IAS No.39 สำหรับ APB Opinion No.18 นั้นไม่ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีการบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการเพราะ ARB No.51 กำหนดว่างบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไปของบริษัทที่มีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่งจะต้องเป็นงบการเงินรวมเท่านั้น ดังนั้นงบการเงินเฉพาะกิจการไม่สามารถนำมาใช้แทนงบการเงินรวมได้ การนำงบการเงินเฉพาะกิจการไปใช้แทนงบการเงินรวมได้หรือไม่เป็นข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐ

อเมริกา อย่างไรก็ตามก็มีความแตกต่างดังกล่าวเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมเท่านั้น

APB Opinion No.18 มิได้มีข้อกำหนดเฉพาะสำหรับกิจการที่ไม่มีบริษัทย่อย ขณะที่ TAS No.45 สามารถให้เลือกใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้แตกต่างกันถึงสองแบบ ระหว่างวิธีราคาทุน วิธีส่วนได้เสีย ซึ่งในเบื้องต้นแล้วจะกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียทั้งในการจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการแต่ถ้าซื้อมาเพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน นอกจากนี้จะต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียเมื่อเกิดเหตุการณ์ต่อไปนี้

1. ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นทางการต่อบริษัทร่วมแม้จะถือเงินลงทุนไว้
2. บริษัทร่วมดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทร่วมต้องความสามารถในการโอนเงินให้กับผู้ลงทุน

สำหรับ IAS No.28 นั้นมีข้อกำหนดสำหรับบริษัทที่ไม่มีบริษัทย่อยว่าสามารถให้เลือกใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้แตกต่างกันถึงสามแบบได้แก่

1. วิธีราคาทุน
2. วิธีส่วนได้เสีย
3. บันทึกลงเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทหลักทรัพย์เพื่อขาย(available-for-sale) ตามข้อกำหนดของ IAS No.39

ทั้งนี้ผลแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกาขึ้นอยู่กับว่าผู้ลงทุนจะเลือกวิธีการบัญชีใดตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

เนื่องจากการกำหนดให้มีทางเลือกที่จะใช้วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินของกิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยภายใต้ข้อกำหนดของ TAS No.45 และ IAS No.28 ดังที่ได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ผ่านมานั้น จึงสรุปได้ว่ามาตรฐานการบัญชีทั้งสามต่างก็กำหนดให้ผู้ลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสียกับเงินลงทุนในกิจการที่ตนมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ และต่างก็ให้ความหมายของการมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญว่าหมายถึงการเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงตั้งแต่ร้อยละ 20 ขึ้นไปแต่ไม่ถึงระดับที่สามารถควบคุมกิจการที่ไปลงทุน APB Opinion No.18 ยังเสริมอีกว่าความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงของกิจการที่ไปลงทุนควรวัดจากหุ้นทุนที่ออกจำหน่ายในมือบุคคลภายนอกซึ่งผู้ทรงตราสารมีสิทธิออกเสียงในปัจจุบัน นั่นคือไม่ควรนำหลักทรัพย์แปลงสภาพ(convertible securities) และสิทธิ(option) ต่างๆเข้ามาร่วมในการพิจารณาด้วย TAS No.45 และ IAS No.28 มิได้ให้ข้อกำหนดในลักษณะที่คล้ายกันเช่นนี้ไว้

TAS No.45 และ IAS No.28 รวมทั้ง APB Opinion No.18 ต่างกล่าวถึงปัจจัยบ่งชี้ว่าเกิดภาวะที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญแต่ไม่ได้กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียง

เกินกว่าอัตราร้อยละ 20 แต่ไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม FASB Interpretation No.35 เรื่อง Criteria for Applying the Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock ได้ระบุตัวอย่างของหลักฐานห้าประการที่แสดงว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญไว้ดังนี้

1. มีแรงต่อต้านจากกิจการที่ไปลงทุน(investee)
2. สัญญาจากผู้ลงทุนซึ่งมีเนื้อหาแสดงถึงการสละสิทธิในการออกเสียงที่มีสาระสำคัญ
3. การที่ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่หรือผู้ถือหุ้นอื่น ๆ ลงมติให้กิจการที่ไปลงทุน(investee) ดำเนินการใดๆ โดยไม่รับฟังความเห็นจากผู้ลงทุน
4. การที่ผู้ลงทุนไม่สามารถได้รับข้อมูลทางการเงิน
5. การที่ผู้ลงทุนไม่สามารถมีตัวแทนอยู่ในคณะผู้บริหารของกิจการที่ไปลงทุน (investee)

แม้ TAS No.45 และ IAS No.28 จะมีได้ให้ตัวอย่างเช่นเดียวกันไว้แต่ความแตกต่างนี้ก็ไม่มีมีความสำคัญเนื่องจากนิยามของคำว่าอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญที่ระบุไว้ใน TAS No.45 และ IAS No.28 ก็มีความหมายเป็นนัยเช่นนี้อยู่แล้ว

ทั้ง TAS No.45 และ IAS No.28 รวมทั้ง APB Opinion No.18 (เพิ่มเติมโดย SFAS No. 94) ต่างก็มีส่วนที่กล่าวถึงข้อยกเว้นต่างๆ ในการประยุกต์ใช้วิธีส่วนได้เสีย และกำหนดว่าวิธีส่วนได้เสียไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เมื่อการควบคุมนั้นเกิดขึ้นเพียงชั่วคราว อย่างไรก็ตาม ก็ยังมีความแตกต่างบ้างในประเด็นสำคัญเกี่ยวกับภาวะที่ไม่ควรนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานทั้งสาม โดย SFAS No.94 กำหนดว่าให้ยกเว้นการใช้วิธีส่วนได้เสียเมื่อบริษัทย่อยอยู่ในภาวะการปรับโครงสร้างภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมาย หรืออยู่ในภาวะล้มละลายหรือดำเนินการภายใต้การควบคุมอัตราแลกเปลี่ยน มีข้อจำกัดหรือเกิดภาวะความไม่แน่นอนทางการเงินสูงมากจนไม่แน่ใจถึงความสามารถในการมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญเหนือกิจการที่ไปลงทุน

สำหรับ TAS No.45 และ IAS No.28 ต่างก็กำหนดข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียไว้เมื่อบริษัทร่วมดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทร่วมด้วยความสามารถในการโอนเงินให้กับผู้ลงทุนเช่นเดียวกัน

TAS No.45 และ IAS No.28 กำหนดให้ผู้ลงทุนใช้วิธีราคาทุนในการจัดท่างบการเงินรวมเมื่อประสบเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องยกเว้นการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย ในขณะที่ APB Opinion No.18 มิได้ระบุว่าจะให้ใช้วิธีอะไรเมื่อประสบกับข้อยกเว้นไม่ให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย ดังนั้นวิธีราคาทุนจึงเป็นทางเลือกเดียวที่ผู้ลงทุนถือปฏิบัติเมื่อประสบเหตุการณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม

ดี SFAS No.115 กำหนดว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญใดๆที่มีได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียให้แสดงมูลค่าด้วยราคาตลาด(market value) หากสามารถหารราคาตลาดที่น่าเชื่อถือได้

#### 4. การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ใน TAS No.45 และ IAS No.28 (ได้รับการอธิบายไว้ใน SIC Interpretation No.3) คล้ายคลึงกับขั้นตอนใน APB Opinion No.18 ดังนี้

##### ขั้นตอนการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย

1. เงินลงทุนบันทึกครั้งแรกด้วยราคาทุน
2. หลังจากวันที่ถือว่ากิจการที่ไปลงทุนเป็นบริษัทร่วมให้ปรับปรุงราคาทุนเริ่มแรกของเงินลงทุนด้วยส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุน
3. เงินลงทุนจะลดลงด้วยมูลค่าเงินปันผลที่รับจากกิจการที่ไปลงทุน
4. เงินลงทุนต้องถูกปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงส่วนแบ่งของผู้ลงทุนเมื่อทุนของกิจการที่ไปลงทุนมีการเปลี่ยนแปลง
5. จัดบัญชีเพื่อกำจัดผลกระทบจากรายการระหว่างกันที่มีต่อส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกิจการที่ไปลงทุน

ขั้นตอนที่คล้ายคลึงกันกับการจัดทำงบการเงินรวมถูกนำมาใช้ในการวัดมูลค่าส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุนรวมถึงวิธีการบัญชีเกี่ยวกับความแตกต่างของราคาทุนของเงินลงทุนกับส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ไปลงทุน

##### 4.1 ความแตกต่างในวันที่ของงบการเงินที่นำมาบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย

ทั้ง TAS No.45 และ IAS No.28 รวมทั้ง APB Opinion No.18 ต่างอนุญาตให้ผู้ลงทุนคำนวณส่วนได้เสียในผลกำไรขาดทุนโดยใช้งบการเงินของกิจการที่ไปลงทุนซึ่งมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากงบการเงินของกิจการที่ไปลงทุนได้ถ้าความแตกต่างนั้นเป็นไปอย่างสม่าเสมอทุกรอบระยะเวลาบัญชี IAS No.28 (ย่อหน้า 19) กำหนดว่า “ ... ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการทางบัญชีที่สำคัญระหว่างผู้ลงทุนและบริษัทร่วมที่เกิดขึ้นในระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน” ในขณะที่ APB Opinion No.18 มิได้กำหนดให้ต้องบันทึกรายการปรับปรุงดังกล่าว

ความแตกต่างในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการบันทึกรายการปรับปรุงเนื่องจากวันที่ในงบการเงินดังกล่าวข้างต้นนี้ อาจทำให้เกิดความแตกต่างในงบการเงินของผู้ลงทุนที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกับผู้ลงทุนที่ปฏิบัติตามมาตรฐาน

การบัญชีของสหรัฐอเมริกา แต่ยังไม่มีย่อสรุป ณ ขณะปัจจุบันว่าความแตกต่างดังกล่าวมีสาระสำคัญเพียงใด เหตุการณ์หรือรายการทางบัญชีระหว่างผู้ลงทุนและบริษัทร่วมนั้นมีหลายประเภท และแต่ละประเภทก็จะส่งผลกระทบต่อต่างกัน เช่น เนื่องจาก TAS No.45 และ IAS No. 28 มิได้ระบุประเภทของรายการปรับปรุงที่กำหนดให้บันทึก ดังนั้นในกรณีที่ผู้ลงทุนขายสินค้าให้กิจการที่ไปลงทุน ผู้ลงทุนสามารถเลือกบันทึกรายการปรับปรุงด้วยการกลับรายการขายให้แกกิจการที่ไปลงทุนเฉพาะรายการที่กิจการที่ไปลงทุนยังมีได้บันทึกบัญชี หรือเลือกปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียโดยถือว่ากิจการที่ไปลงทุนได้บันทึกรายการซื้อนั้นแล้ว ถ้าผู้ลงทุนบันทึกรายการบัญชีโดยการกลับรายการขายก็จะไม่เกิดผลแตกต่างในกำไรสุทธิของกิจการที่ไปลงทุนไม่ว่าจะถือปฏิบัติตาม APB Opinion No.18 หรือตาม TAS No.45 และ IAS No.28 เนื่องจาก APB Opinion No.18 กำหนดให้ตัดรายการกำไรขาดทุนจากการขายดังกล่าว แต่จะก่อให้เกิดผลต่างในงบดุลเพราะ APB Opinion No.18 กำหนดให้ตัดรายการเฉพาะกำไรขาดทุนแต่ไม่กำหนดให้ตัดรายการขาย ผลต่างอื่นๆ อาจเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ลงทุนเลือกปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนโดยถือว่ากิจการที่ไปลงทุนได้บันทึกรายการซื้อนั้นแล้วหรืออาจเกิดขึ้นเพราะไม่มีการตัดรายการกำไรตามที่กำหนดใน APB Opinion No.18 เพราะกำไรนั้นได้ถูกรับรู้แล้วเนื่องจากกิจการที่ไปลงทุนจำหน่ายสินค้านั้นให้บุคคลภายนอกไปแล้วโดยไม่เกิดผลขาดทุน

#### 4.2 ความสอดคล้องของนโยบายบัญชีระหว่างผู้ลงทุนและบริษัทร่วม

ย่อหน้า 20 ของ IAS No.28 ภายได้หัวข้อการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติแนะนำว่าผู้ลงทุนและบริษัทร่วมควรใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งย่อหน้าดังกล่าวระบุว่า

ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน หากบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน ผู้ลงทุนหรือบริษัทร่วมมักปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุนเมื่อผู้ลงทุนต้องใช้งบการเงินของบริษัทร่วมเพื่อนำไปบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

APB Opinion No.18 มิได้กำหนดให้ผู้ลงทุนและกิจการที่ไปลงทุนต้องใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน นอกจากนั้น EITF Issue No.85-12 เรื่อง “Retention of Specialized Accounting for Investments in Consolidation” ยังกำหนดว่าสำหรับบริษัทย่อยที่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีพิเศษเฉพาะธุรกิจซึ่งแตกต่างจากวิธีการบัญชีทั่วไปที่บริษัทใหญ่ถือปฏิบัตินั้นให้คงไว้ซึ่งหลักการบัญชีเดิมเมื่อบริษัทใหญ่นำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม แต่เมื่อพิจารณากิจการที่ปฏิบัติตาม TAS No.45 และ IAS No.28 ซึ่งยึดหลักความสอดคล้องของนโยบายการบัญชีที่

ถือปฏิบัติโดยผู้ลงทุนและกิจการที่ไปลงทุนสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันนั้น เราจะพบว่าในบางครั้งผลต่างที่เกิดจากการใช้นโยบายการบัญชีไม่เหมือนกัน มีสาระสำคัญมาก วิธีการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือแบบเข้าหลัง-ออกก่อนซึ่งกิจการที่ไปลงทุนเลือกใช้เป็นตัวอย่างหนึ่งของนโยบายการบัญชีที่ควรจะเหมือนกันกับนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่ผู้ลงทุนเลือกใช้ภายใต้ข้อกำหนดของ TAS No.45 และ IAS No.28 แต่ไม่จำเป็นต้องมีรายการปรับปรุงใด ๆ เพื่อให้วิธีการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือสอดคล้องกันหากปฏิบัติตามข้อกำหนดของ APB Opinion No.18

SIC Interpretation No.1 เรื่อง Consistency –Different Cost Formulas for Inventories (IAS 2) กำหนดว่ากิจการที่ปฏิบัติตาม IAS No.2 เรื่อง Inventories ต้องใช้สูตรการคำนวณสินค้าคงเหลือเหมือนกันสำหรับสินค้าทุกประเภทของกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

#### 4.3 การรับรู้ส่วนแบ่งผลขาดทุนในกิจการที่ไปลงทุน

ทั้งมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาต่างก็กำหนดให้ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ส่วนแบ่งผลขาดทุนในกิจการที่ไปลงทุนเมื่อมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนมีค่าเท่ากับศูนย์ เว้นแต่ผู้ลงทุนมีภาระผูกพันหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนค้ำประกันหรือให้การยินยอมไว้ ผู้ลงทุนจึงสามารถรับรู้ผลขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สิน อย่างไรก็ตามแม้มาตรฐานทั้งสามจะมีข้อกำหนดที่คล้ายคลึงกันแต่ยังมีโอกาสที่จะเกิดความแตกต่างในงบการเงินได้ในบางครั้ง ตัวอย่างเช่น กรณีของ EITF Topic No.D-68 เรื่อง Accounting by an Equity Method Investor for Investee Losses When the Investor Has Loans to and Investments in Other Securities of an Investee ซึ่งกำหนดแนวปฏิบัติสำหรับผลขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุนว่าถ้าเงินลงทุนในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการที่ไปลงทุนถูกปรับมูลค่าลดลงเหลือศูนย์และผู้ลงทุนยังมีเงินลงทุนในตราสารหนี้หรือหุ้นบุริมสิทธิของกิจการที่ไปลงทุนดังกล่าว หรือให้เงินกู้ยืมแก่กิจการที่ไปลงทุน ผู้ลงทุนที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียต้องรายงานผลขาดทุนในบริษัทร่วมจนมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าวบวกกับมูลค่าความช่วยเหลือทางการเงินที่ผู้ลงทุนให้เพิ่มเติมแก่บริษัทร่วมแล้วหรือที่มีภาระผูกพันว่าจะต้องให้ความช่วยเหลือเพิ่มเติม กรณีเช่นนี้มิได้มีการกล่าวถึงใน TAS No. 45 และ IAS No.28 ยิ่งไปกว่านั้นใน APB Opinion No.18 ย่อหน้า 19(i) ได้มีข้อกำหนดที่ไม่มีการกล่าวถึงใน TAS No.45 และ IAS No.28 ดังนี้

ผู้ลงทุนจะต้องบันทึกผลขาดทุนในส่วนที่เกินกว่ามูลค่าเงินลงทุนแม้จะมีความแน่นอนว่ากิจการที่ไปลงทุนจะมีผลกำไรจากการดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ผลกระทบจากรายการขาดทุนที่มีสาระสำคัญซึ่งไม่เกิดขึ้นบ่อยของกิจการที่ไปลงทุนทำให้มูลค่าเงินลงทุนในบัญชีของผู้ลงทุนมี



มูลค่าลดลงต่ำกว่าศูนย์แม้ว่าความสามารถในการทำกำไรตามปกติของกิจการที่ไปลงทุนจะไม่ได้รับผลกระทบในทางที่ไม่ดีก็ตาม

#### 4.4 การด้อยค่าของเงินลงทุน

TAS และ IAS กำหนดให้บันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าหากมีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมมีการด้อยค่า โดย TAS No.45 และ IAS No.28 กำหนดให้กิจการปฏิบัติตาม IAS No.36 เรื่อง Impairment of Assets ที่กำหนดให้บันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมูลค่าที่อาจจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชี โดยทั่วไปแล้วมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนวัดได้จากราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า TAS No.45 และ IAS No.28 ให้ข้อกำหนดที่ชัดเจนถึงวิธีการวัดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่ง TAS No.45 ก็กำหนดไว้อย่างชัดเจนในย่อหน้า 22, 22.1 และ 22.2 เช่นกัน ในขณะที่ APB Opinion No.18 ให้แนวทางเพียงเล็กน้อยในการรับรู้และวัดค่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่า ย่อหน้า 19(h) ของ APB Opinion No.18 ระบุว่าให้บันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อเกิดการลดลงของมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมในลักษณะที่มีใช่เป็นเพียงการลดลงชั่วคราว

**กรณีตัวอย่างที่ 5** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

**เงินลงทุนระยะยาว** ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 10 เรื่อง เงินลงทุนระยะยาว (บางส่วน)บริษัทระบุว่ามีการบันทึกค่าเผื่อการขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของทั้งสามมาตรฐาน ดังนี้

“...ณ วันที่ 31 ธันวาคม บริษัทและบริษัทย่อยมีค่าเผื่อขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้องกันและบริษัทอื่นรวมสิบเอ็ดแห่งเป็นจำนวนรวมประมาณ 1,302 ล้านบาท ในปี 2542 และมีค่าเผื่อขาดทุนจากมูลค่าที่คาดว่าจะลดลงเป็นการถาวรจำนวน 579 ล้านบาท ในปี 2541...”

## 5. การแสดงรายการ

### 5.1 เงินลงทุนซึ่งบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลของกิจการผู้ลงทุน

IAS No.28 กำหนดให้แสดงเงินลงทุนซึ่งบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียไว้เป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลของกิจการผู้ลงทุน APB Opinion No.18 กำหนดให้แสดงไว้เป็นรายการเดี่ยว (single amount) ซึ่งข้อกำหนดทั้งสองต่างก็มีความหมายเช่นเดียวกัน สำหรับ TAS No.45 ก็มีข้อกำหนดในลักษณะเช่นเดียวกันนี้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า 27 ว่าให้แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นรายการต่างหากในงบดุล นอกจากนั้นเมื่อพิจารณามาตรฐานการบัญชีไทยฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกันแล้ว พบว่า TAS No.35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน ย่อหน้า 66.4 กำหนดให้แสดงเงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียเป็นรายการในบรรทัดแยกต่างหากจากรายการอื่นพร้อมทั้งแสดงจำนวนเงินไว้ด้วย

**กรณีตัวอย่างที่ 6** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

**เงินลงทุนในบริษัทร่วมและเงินลงทุนอื่น ๆ (Associates and other investments)** เป็นการแสดงมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมและเงินลงทุนอื่น ๆ ไว้ต่างหากในงบดุล ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสาม ดังนี้

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

	Note	1998 US\$m	1999 US\$m
...			
<b>NET OPERATING ASSETS</b>			
Intangible assets	8	8.5	1.1
Tangible fixed assets	9	949.8	1,267.6
<b>Associates and other investments</b>	<b>10</b>	<b>149.6</b>	<b>333.0</b>
Deferred taxation assets	11	7.6	16.2
Non-current assets		1,115.5	1,617.9
...			

## 5.2 เงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาว

IAS No.28 ยังกำหนดว่าเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ระยะยาว เช่นเดียวกับ TAS No.45 ย่อหน้า 27 ที่กำหนดว่าให้แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์ระยะยาวในงบดุล แต่ APB Opinion No.18 มิได้มีข้อกำหนดในลักษณะเดียวกันนี้ อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณามาตรฐานบัญชีของสหรัฐอเมริกาแล้ว พบว่าเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามข้อกำหนดของ ARB No.43 เรื่อง Working Capital เนื่องจาก APB Opinion No.18 ย่อหน้า 14 วรรค 4 กำหนดว่าเงินลงทุนชั่วคราวไม่ให้อาศัยวิธีการบัญชีแบบส่วนได้เสีย จึงแสดงให้เห็นเป็นนัยว่าเงินลงทุนใดที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดใช้วิธีส่วนได้เสียย่อมไม่ใช่เงินลงทุนชั่วคราว จึงถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั่นเอง

## 5.3 การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

ทั้ง IAS No.28 และ TAS No.45 รวมทั้ง APB Opinion No.18 ต่างก็กำหนดให้ผู้ลงทุนแสดงส่วนกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในงบกำไรขาดทุนของตนแยกต่างหากจากรายการอื่นๆ และแยกแสดงกำไรหรือขาดทุนที่เป็นรายการปรับปรุงงวดก่อนรวมทั้งรายการพิเศษออกจากส่วนที่เป็นรายการปกติ โดยที่ IAS No.28 มิได้ระบุไว้แน่ชัดว่าจะให้แสดงรายการพิเศษและรายการปรับปรุงงวดก่อนไว้อย่างไร แต่มีจุดที่น่าสังเกตคือข้อความใน IAS No.28 ประโยคที่กำหนดให้มีการเปิดเผยรายการปรับปรุงงวดก่อนรวมทั้งรายการพิเศษนั้นเป็นประโยคที่อยู่ถัดจากข้อความซึ่งกำหนดให้แสดงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนในกิจการที่ไปลงทุนแยกต่างหากจากรายการอื่นในงบกำไรขาดทุนของผู้ลงทุน ดังนั้น IASC อาจมีเจตนารมณ์ให้เปิดเผยส่วนแบ่งกำไรขาดทุนดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนอย่างไรก็ดี ตามข้อความที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อาจตีความในลักษณะทั่วไปได้ว่าผู้ลงทุนสามารถเปิดเผยส่วนแบ่งในรายได้ค่าใช้จ่ายของบริษัทร่วมส่วนที่เป็นรายการปรับปรุงงวดก่อนหรือรายการพิเศษได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งมีนัยที่สอดคล้องกับข้อกำหนดใน IAS No.1 เรื่อง Presentation of Financial Statements หากมิได้มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องกำหนดไว้โดยมีหลักทั่วไปคือ รายการที่กำหนดให้เปิดเผยเพิ่มเติมนั้นสามารถเปิดเผยได้ทั้งในหน้างบดุล หน้างบกำไรขาดทุน หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้ ซึ่ง TAS No.45 นั้นก็ได้กล่าวถึงแนวทางการเปิดเผยไว้อย่างคลุมเครือเช่นเดียวกับ IAS No.28 แต่ประเด็นที่ขาดไปคือในย่อหน้า 27 ของ TAS No.45 ที่กำหนดให้เปิดเผยกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนส่วนที่เป็นรายการพิเศษออกจากส่วนที่เป็นรายการปกตินั้นมิได้กล่าวถึงการแสดงรายการปรับปรุงงวดก่อนเอาไว้ด้วย อย่างไรก็ตามหากพิจารณา TAS No.39 เรื่อง กำไร

หรือขาดคุณสมบัติสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีแล้วจะพบว่า รายการปรับปรุงงวดก่อนถือเป็นข้อผิดพลาดและต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง รวมทั้ง TAS No.39 ย่อหน้า 47 กำหนดให้กิจการต้องนำผลสะสมของงวดก่อนๆ มาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดถัดมาโดยต้องทำสำหรับงบการเงินทุกงวดที่มีการนำเสนอ ซึ่ง TAS No.39 ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 51.3 ว่าให้เปิดเผย “จำนวนผลสะสมของงวดก่อนๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอ” โดยมีได้ระบุต่อมาว่าให้เปิดเผยที่ได้ ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วการใช้วิธีปรับย้อนหลังนั้นมักนิยมเปิดเผยรายการปรับปรุงงวดก่อนไว้ในบรรทัดถัดจากกำไรสะสมต้นงวด

สำหรับ APB Opinion No.18 นั้น กำหนดให้แสดงส่วนแบ่งในรายได้ค่าใช้จ่ายของบริษัทร่วมส่วนที่เป็นรายการปรับปรุงงวดก่อนหรือรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุนเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนของผู้ลงทุน

กรณีตัวอย่างที่ 7 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

การปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินรวม ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 1 เรื่อง หลักเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินและงบการเงินรวม บริษัทระบุว่าใช้วิธีปรับย้อนหลังกับงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2541 ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ เนื่องจากบริษัทร่วมเปลี่ยนแปลงมาเป็นบริษัทย่อยในปัจจุบัน ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของทั้งสามมาตรฐาน ดังนี้

“... ในไตรมาสที่สี่ของปี 2541 และในระหว่างไตรมาสแรกของปี 2542 บริษัทได้มีการปรับโครงสร้างกิจการตามที่กล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 2 อันเป็นผลให้บริษัทมีบริษัทย่อยทางตรงและทางอ้อมเพิ่มขึ้นจำนวน 14 แห่ง ซึ่งบริษัทได้บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยเหล่านี้ในงบการเงินเฉพาะบริษัทโดยวิธีส่วนได้เสียและงบการเงินของบริษัทย่อยดังกล่าวได้ถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 ตามวิธีซื้อกิจการ งบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2541 ที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินนี้ได้มีการปรับปรุงย้อนหลังโดยนำงบการเงินของบริษัทย่อยใหม่ 2 แห่ง จากการถือหุ้นทางตรงและทางอ้อม ได้แก่ KLANG TPCC เข้าร่วมในการจัดทำงบการเงินรวมใหม่เพื่อการเปรียบเทียบ ซึ่งก่อนหน้านี้นบริษัทได้แสดงเงินลงทุนในบริษัทดังกล่าวในงบการเงินรวมสำหรับปี 2541 โดยบันทึกเงินลงทุนใน KLANG และ TPCC ซึ่งเคยเป็นบริษัทร่วมโดยวิธีส่วนได้เสีย การปรับปรุงย้อนหลังดังกล่าวนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 ซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอราย

งาน นอกจากนี้ บริษัทได้ปรับปรุงการจัดทำงบกำไรขาดทุนรวมปี 2541 ให้รวมรายการบัญชีแต่ละรายการของ BKP และ BKPH สำหรับปีสุทธิจากส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแทนการแสดงรายการแต่ละรายการในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดสองเดือนตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการ ผลของการปรับปรุงงบการเงินรวมย้อนหลังมีผลให้รายการต่าง ๆ ในงบการเงินสำหรับปี 2541 เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญจากเดิมที่เคยเสนอไว้ในครั้งก่อน...”

กรณีตัวอย่างที่ 8 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 และ 1998 ของ King Power International Group Company Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อเมริกา ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ง. พบว่า

กำไรขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทอื่น [Gain (loss) on investment in other companies] เป็นตัวอย่างของการแสดงกำไรขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทรวมที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียไว้เป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนรวม ซึ่งมาตรฐานการบัญชีทั้งสามกำหนดไว้เช่นเดียวกัน ดังนี้

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

	Note	1999
...		
<b>Gain (loss) on investment in other companies</b>		<b>(112,608)</b>
Management fee income		-
Other income		291,337
Total other revenues (expenses)		196,628
Net income 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 ...		<u>2,412,979</u>

5.4 รายการพิเศษและรายการปรับปรุงงวดก่อนที่มีนัยสำคัญ เมื่อพิจารณาจากนิยามของรายการพิเศษและรายการปรับปรุงงวดก่อนที่มีนัยสำคัญของกิจการที่ไปลงทุนในมาตรฐานการบัญชีทั้งสามแล้วพบว่า รายการเหล่านี้จะต้องมีลักษณะสำคัญคือไม่ปกติและไม่เกิดขึ้นบ่อย และในบางกรณี หากข้อมูลเหล่านี้มิได้ถูกกำหนดให้เปิดเผยในงบกำไรขาดทุนแล้ว จะต้องถูกกำหนดให้มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งความแตกต่างในแนว

ปฏิบัติที่เกี่ยวกับแนวทางการเปิดเผยข้อมูลนี้มีผลกระทบอย่างมากต่อความชัดเจนของข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน

## 6. การเปิดเผยข้อมูล

ทั้งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาต่างก็กำหนดให้เปิดเผยชื่อของกิจการที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหนือกิจการนั้น รวมทั้งสัดส่วนความเป็นเจ้าของและวิธีการบัญชีที่ใช้ นอกจากนี้ TAS No.45 และ IAS No.28 ยังกำหนดให้แสดงสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่แตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

APB Opinion No.18 มีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน TAS No.45 และ IAS No.28 ดังรายการต่อไปนี้

1. รายชื่อของกิจการที่ไปลงทุนที่มีสาระสำคัญซึ่งกิจการผู้ลงทุนถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ร้อยละ 20 ขึ้นไปแต่มิได้บันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย รวมทั้งให้ระบุถึงเหตุผลที่มีได้ใช้วิธีส่วนได้เสียด้วย
2. รายชื่อของกิจการที่ไปลงทุนที่มีสาระสำคัญซึ่งกิจการผู้ลงทุนถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงน้อยกว่าร้อยละ 20 แต่บันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย รวมทั้งให้ระบุถึงเหตุผลที่ใช้วิธีส่วนได้เสียด้วย
3. ผลต่าง(ถ้ามี) ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่าส่วนได้เสียของเจ้าของในสินทรัพย์สุทธิพร้อมทั้งวิธีการบัญชีสำหรับผลต่างนี้
4. มูลค่ารวมของเงินลงทุนที่มีราคาตลาดที่อ้างอิงได้
5. ผลกระทบที่มีสาระสำคัญที่อาจเกิดจากการแปลงสภาพหลักทรัพย์ที่ออกจำหน่ายให้แก่บุคคลภายนอก, การใช้สิทธิตาม Option และ Warrants รวมทั้งตราสารแปลงสภาพอื่นๆที่กิจการที่ไปลงทุนจะออกจำหน่ายในระยะเวลาอันใกล้
6. APB Opinion No.18 ยังระบุอีกว่าหากมูลค่ารวมของเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียมีสาระสำคัญเมื่อเทียบกับผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลสรุปเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สินและผลการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุนในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือรายงานทางการเงินแยกต่างหาก ซึ่งอาจจะเปิดเผยเป็นรายบริษัทร่วมหรือเปิดเผยเป็นยอดรวมของทุกบริษัทร่วมที่เข้าเกณฑ์ดังกล่าวก็ได้ ในขณะที่ TAS No.45 และ IAS No.28 มิได้มีข้อกำหนดในลักษณะเช่นเดียวกันนี้ ผู้ใช้งบการเงินทั่วไปมีความเห็นว่าการข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานของบริษัท

ร่วมเป็นจุดแตกต่างที่สำคัญระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

**กรณีตัวอย่างที่ 9** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 และ 2541 ของบริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข. พบว่า

**นโยบายการบัญชีที่สำคัญ** ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ 4 เรื่อง นโยบายการบัญชีที่สำคัญ หัวข้อเงินลงทุน บริษัทระบุถึงการแสดงรายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมว่าแสดงแยกต่างหากในงบดุลรวม สำหรับงบการเงินเฉพาะบริษัทใหญ่ที่มีการแสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยแยกต่างหากนั้น ระบุวิธีการบัญชีไว้ด้วยว่าเป็นวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งสอดคล้องกับข้อกำหนดของทั้งสามมาตรฐาน ดังนี้

“...เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่แสดงแยกต่างหากในงบดุลรวมและเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วมที่แสดงแยกต่างหากในงบดุลเฉพาะบริษัทบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย...”

**กรณีตัวอย่างที่ 10** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

**หลักการบัญชีที่ใช้** ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต *PRICEWATERHOUSECOOPERS* ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 ว่างบการเงินนี้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีระหว่างประเทศ และในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 ก็กล่าวไว้เช่นเดียวกันในหัวข้อ A. Basis of preparation ดังนี้

“A. Basis of preparation

The Financial Statements have been prepared under the historical cost convention, as modified by the revaluation of certain non-current assets, and in conformity with International Accounting Standards.”

**กรณีตัวอย่างที่ 11** จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1998 และ 1997 ของ Dairy Farm International Holdings Limited และบริษัทย่อย ซึ่งเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค. พบว่า

**หลักการจัดทำงบการเงินรวม** ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัทระบุว่าได้นำบริษัทย่อยและบริษัทร่วมมาจัดทำงบการเงินรวมด้วย และใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม ได้แก่ บริษัทที่กิจการมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญและมีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 20 ซึ่งการบันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเช่นนี้สอดคล้องกับข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสาม ดังนี้

**“B. Basis of consolidation**

- (i) The consolidated profit and loss account and balance sheet include the financial statements of the Company, its subsidiaries and, on the basis set out in (ii) below, its associates. The results of subsidiaries and associates are included or excluded from their effective dates of acquisition or disposal respectively, and are based on their latest audited financial statements which are made up to 31st December 1998.
- (ii) Associates are companies, not being subsidiaries, in which the Group exercises significant influence and has an attributable interest of 20% or more of the ordinary share capital held for the long term. Associates are included on the equity basis of accounting.”