บทที่ 6
บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

บทสรุป

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาแล้วพบว่ามีความเหมือนและแตกต่างกันดังต่อไปนี้

มาตรฐานการบัญชีทั้งสามเหมือนกันในด้านการจำแนกเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนออกเป็นสามประเภทหลักโดยพิจารณาจากความมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญหรือการควบคุม ได้แก่ เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนที่ผู้ลงทุนมิได้มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญหรือมีการควบคุมในกิจการที่ไปลงทุน เงินลงทุนในตราสารทุนที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหนือกิจการที่ไปลงทุนเรียกว่าเงินลงทุนในบริษัทร่วม และเงินลงทุนในตราสารทุนที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมในกิจการที่ไปลงทุนเรียกว่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย

สำหรับหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนที่กิจการไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญหรือการควบคุมในกิจการที่ไปลงทุนตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสามนั้นเหมือนกันในด้านการจำแนกประเภทเงินลงทุน คือ กำหนดให้จัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุนในความต้องการของตลาดเป็นสามประเภท ได้แก่ หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เผื่อขาย และตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ในด้านการการกำหนดราคาทุนเริ่มแรกเหมือนกัน คือ ใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้นทุน หลักทรัพย์ที่ออก หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้เงินลงทุนมา หักดอกเบี้ยและเงินปันผลรับที่เกิดก่อนที่กิจการจะได้เงินลงทุนในตราสารหนี้หรือตราสารทุนนั้นๆ และต้องตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างต้นทุนกับราคาที่ตราไว้ของเงินลงทุนในตราสารหนี้ ในด้านการกำหนดมูลค่าที่ให้แสดงในงบการเงินเหมือนกัน คือ หลักทรัพย์เพื่อค้า กำหนดให้แสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้กำไรขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนให้แสดงในมูลค่ายุติธรรมเข้าสู่งบกำไรขาดทุน หลักทรัพย์เผื่อขาย กำหนดให้แสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม กำไรขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ให้นำไปปรับปรุงบัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่าทุนโดยรับรู้เข้างบกำไรขาดทุนเมื่อจำหน่ายหลักทรัพย์นั้น ถ้ามีผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้รับรู้เข้าสู่งบกำไรขาดทุน ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กำหนดให้แสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย โดยไม่รับรู้กำไรที่ยังไม่เกิด แต่ให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเข้าสู่งบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ดีมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทย

และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา คือ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้กิจการเลือกวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขายได้โดยกิจการจะเลือกได้เพียงครั้งเดียวและต้องถือปฏิบัติกับทุกรายการที่มีลักษณะเช่นเดียวกันนี้ตลอดไป วิธีการบัญชีที่ให้เลือกคือ บันทึกส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เผื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้ส่วนของเจ้าของจนกระทั่งจำหน่ายเงินลงทุน เช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา หรือบันทึกส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เผื่อขายเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนทันทีในงวด โดยมีเหตุผลว่าการเลือกวิธีการบัญชีใดวิธีหนึ่งจะทำให้เกิดความเหมาะสมยิ่งขึ้นในการแสดงรายการทางเศรษฐกิจนี้ในงบการเงิน ซึ่งต่างจากกับมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่ไม่ให้เลือกบันทึกผลของการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เผื่อขายเข้าสู่งบกำไรขาดทุนหากยังไม่มีการจำหน่ายเงินลงทุนนั้น

สำหรับการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามกำหนดหลักทั่วไปไว้เหมือนกัน คือ ให้บันทึกการโอนเงินลงทุนประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยพิจารณาจากวัตถุประสงค์ในการถือเงินลงทุนนั้นในปัจจุบัน และอนุญาตให้โอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนจากตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่นได้แม้จะไม่อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่มาตรฐานการบัญชีทั้งสามไม่ถือว่ากระทบความสม่ำเสมอในการจัดประเภทของเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการอื่นๆก็ตาม แต่แตกต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีไทยเพียงกำหนดให้ทบทวนความสามารถและความตั้งใจของกิจการในการถือเงินลงทุนตราสารหนี้อื่นๆ ว่ามีวัตถุประสงค์และความสามารถที่จะถือเงินลงทุนในตราสารหนี้นั้นไว้จนครบกำหนดหรือไม่ หากใช่ กิจการสามารถบันทึกเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดรายการอื่นๆ ไว้ได้เหมือนเดิม หากไม่จะต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนประเภทอื่นตามวัตถุประสงค์ในการถือเงินลงทุนนั้นไว้ในปัจจุบัน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดว่าหากมีการจำหน่ายเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดโดยไม่อยู่ภายใต้สถานการณ์ที่มาตรฐานการบัญชีอนุญาตไว้นั้น กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดทุกรายการที่เหลือไปเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย โดยต้องรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนเข้าสู่งบกำไรขาดทุนประจำงวดทันที นอกจากนั้นยังมีข้อแตกต่างในด้านการระยะเวลาที่อนุญาตให้บันทึกเงินลงทุนประเภทหลักทรัพย์เผื่อขายนี้กลับมาเป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดได้อีกครั้ง คือ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดว่ากิจการจะโอนหลักทรัพย์ดังกล่าวกลับมาเป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดได้เมื่อพ้นเวลาสองปีนับจากวันที่ถูกบังคับให้โอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนไปเป็นประเภทหลักทรัพย์เผื่อขาย ในขณะที่ มาตรฐานการบัญชี

ของสหรัฐอเมริการะบุว่าให้จัดประเภทกลับมาเป็นเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดได้อีกครั้ง เมื่อฝ่ายบริหารสามารถให้คำรับรองเพื่อให้เกิดความเชื่อถือมากยิ่งขึ้นถึงความตั้งใจและความสามารถของกิจการที่จะถือตราสารหนี้ไว้ได้จนครบกำหนด ซึ่งมาตรฐานการบัญชีของไทยไม่มีข้อกำหนดเช่นนี้

ในด้านการบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นพบว่ามีความแตกต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่ระบุชัดเจนว่าจะให้วัดการด้อยค่าเมื่อใดและเงื่อนไขใดที่เป็นหลักฐานของการด้อยค่า เพียงแต่กำหนดว่ากิจการต้องลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลงหากเกิดการด้อยค่าอย่างถาวร ต่อมาหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเท่ากับหรือมากกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกากำหนดให้รับรู้ผลชดเชยการขาดทุนจากการด้อยค่าไว้ในบัญชี Other comprehensive income แสดงไว้ในงบดุลภายใต้ส่วนของเจ้าของโดยไม่ให้รับรู้ผลชดเชยการด้อยค่าเข้าสู่งบกำไรขาดทุน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินกว่าขาดทุนจากการด้อยค่าที่เคยรับรู้ ข้อกำหนดนี้ทำให้การนำเสนองบกำไรขาดทุนแตกต่างกัน

นอกจากนั้นยังแตกต่างในด้านการเปิดเผยข้อมูลทั้งในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้แสดงผลการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขายเป็นรายการ Other comprehensive income ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่กำหนดชื่อเฉพาะไว้ มีเพียงข้อกำหนดให้แสดงเป็นส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนภายใต้ส่วนของเจ้าของ ส่วนเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินนั้นต่างกันตรงที่มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดและตราสารทุน โดยมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้เปิดเผยว่ากิจการใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการกำหนดต้นทุนของตราสารที่จำหน่าย ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่ได้กำหนดไว้ แต่กำหนดให้เปิดเผยวิธีการบันทึกส่วนเกินทุนจากการตีราคาหลักทรัพย์เมื่อมีการจำหน่ายหลักทรัพย์นั้น ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้เปิดเผยเกณฑ์ราคาทุนที่ใช้ในการคำนวณกำไรขาดทุนของตราสารที่จำหน่ายว่าใช้วิธีคำนวณต้นทุนแบบเฉพาะเจาะจง วิธีถัวเฉลี่ย หรือวิธีอื่นๆ และยังแตกต่างกันในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหลักทรัพย์เผื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด คือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้เปิดเผยข้อมูลของหลักทรัพย์เผื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดโดยแยกแสดงตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดเป็นแต่ละรายการดังนี้ มูลค่ายุติธรรม จำนวนรวมของกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า จำนวนรวมของราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด และมูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนของตรา

สารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดโดยจัดกลุ่มตามระยะเวลาที่จะถึงกำหนด เช่น ภายใน 1 ปี 2-5 ปี หรือ 6-10 ปี เป็นต้น ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่กำหนดให้เปิดเผยขอมูลเหล่านี้

อย่างไรก็ดีมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกายังมีความแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้กิจการที่เป็นสถาบันการเงินต้องแสดงมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนตัดจำหน่ายของตราสารหนี้โดยจำแนกเป็นอย่างน้อยสี่กลุ่ม ดังนี้ ภายใน 1 ปี ภายใน 1-5 ปี ภายใน 5-10 ปี และมากกว่า 10 ปี ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่กำหนดไว้ สำหรับข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกานั้น คือ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้เปิดเผยข้อจำกัดในการรับรู้เงินลงทุนหรือการโอนผลประโยชน์ที่ได้จากเงินลงทุน ความถี่ วันที่ล่าสุด และหลักในการตีราคาเงินลงทุนระยะยาว รวมทั้งข้อความที่ระบุว่าบุคคลภายนอกมีส่วนร่วมในการตีราคาหรือไม่ และให้เปิดเผยส่วนเกินทุนที่เคยเกิดขึ้นในอดีตที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์ที่จำหน่ายระหว่างงวดบัญชีรวมทั้งส่วนที่โอนเข้าเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสะสมแล้ว และถ้าเป็นกิจการที่มีธุรกิจหลักในการถือเงินลงทุน จะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวิเคราะห์กลุ่มเงินลงทุนที่กิจการถืออยู่ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกานั้นไม่กำหนดไว้ ซึ่งความเหมือนและความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามในเรื่องเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนนั้นได้สรุปไว้ในตารางที่ 1 ในภาคผนวก ก.

ในด้านหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามเหมือนกันตรงที่กำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญเหนือกิจการที่ไปลงทุน และให้ความหมายของการมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญไว้เหมือนกันว่าหมายถึงการเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงตั้งแต่อัตราร้อยละ 20 ขึ้นไปแต่ไม่ถึงระดับที่สามารถควบคุมกิจการที่ไปลงทุน แต่แตกต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริการะบุว่าความเป็นเจ้าของในสิทธิออกเสียงของกิจการที่ไปลงทุนควรวัดจากหุ้นทุนที่ออกจำหน่ายในมือบุคคลภายนอกซึ่งผู้ทรงตราสารมีสิทธิออกเสียงในปัจจุบัน โดยไม่นำหลักทรัพย์แปลงสภาพและสิทธิต่างๆเข้ามาร่วมในการพิจารณาด้วย ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่มีข้อกำหนดนี้ ในด้านวิธีการบัญชีที่ต้องใช้บันทึกเงินลงทุนเมื่อประสบเหตุการณ์ที่ทำให้ต้องยกเว้นการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศต่างจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา คือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้ผู้ลงทุนใช้วิธีราคาทุน แต่

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่ระบุว่าจะให้ใช้วิธีอะไรเมื่อประสบกับข้อยกเว้นไม่ให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย มีเพียงข้อกำหนดว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญใดๆที่มิได้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียให้แสดงมูลค่าด้วยราคาตลาด หากสามารถหาราคาตลาดที่น่าเชื่อถือได้ แต่โดยทั่วไปแล้วจะนิยมใช้วิธีราคาทุนเพราะเป็นทางเลือกเดียวที่เหลือ

ในด้านความแตกต่างในวันที่ของงบการเงินที่นำมาบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามมีข้อกำหนดเหมือนกัน คือ อนุญาตให้ผู้ลงทุนคำนวณส่วนได้เสียในผลกำไรขาดทุนโดยใช้งบการเงินของกิจการที่ไปลงทุนซึ่งมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากงบการเงินของกิจการที่ไปลงทุนได้ถ้าความแตกต่างนั้นเป็นไปอย่างสม่ำเสมอทุกรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับข้อกำหนดเรื่องความสอดคล้องของโยบายการบัญชีนั้นแตกต่างกันคือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้ผู้ลงทุนและบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน แต่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่กำหนดให้ผู้ลงทุนและกิจการที่ไปลงทุนต้องใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับรายการบัญชีเดียวกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน

สำหรับด้านการรับรู้ส่วนแบ่งผลขาดทุนในกิจการที่ไปลงทุนนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามมีข้อกำหนดเหมือนกัน คือ กำหนดให้ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ส่วนแบ่งผลขาดทุนในกิจการที่ไปลงทุนเมื่อมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนมีค่าเท่ากับศูนย์ เว้นแต่ผู้ลงทุนมีภาระผูกพันหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนค้ำประกันหรือให้การยินยอมไว้ จึงรับรู้ผลขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินได้ แต่มีความแตกต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ผู้ลงทุนที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียต้องรายงานผลขาดทุนในบริษัทร่วมเพิ่มจนมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าวบวกกับมูลค่าความช่วยเหลือทางการเงินที่ผู้ลงทุนให้เพิ่มเติมแก่บริษัทร่วมแล้วหรือที่มีภาระผูกพันว่าจะต้องให้ความช่วยเหลือเพิ่มเติมในขณะที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่มีข้อกำหนดเช่นนี้ ในเรื่องการบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามมีข้อกำหนดเหมือนกัน คือ ให้บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชี

นอกจากนั้นมาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศยังต่างจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาในเรื่องการเปิดเผยข้อมูล เพราะมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดให้เปิดเผยข้อมูลสรุปเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สินและผลการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุนหากมูลค่ารวมของเงินลงทุนที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียมีสาระสำคัญเมื่อเทียบกับผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของผู้ลงทุน แต่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลนี้ ซึ่งความเหมือนและความแตกต่าง

ของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามในเรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้นได้สรุปไว้ในตารางที่ 2 ในภาคผนวก ก.

ในด้านหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามเหมือนกันตรงที่กำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสียกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ซึ่งหมายถึงเงินลงทุนในตราสารทุนที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมในกิจการที่ไปลงทุน แต่แตกต่างกันคือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอนุญาตให้นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่อนุญาต

และในด้านหลักการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามเหมือนกันตรงที่กำหนดให้นำบริษัทย่อยทุกแห่งที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่มาจัดทำงบการเงินรวมโดยมีข้อยกเว้นเมื่อการควบคุมนั้นเป็นเพียงชั่วคราวหรือบริษัทย่อยด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับบริษัทใหญ่ แต่แตกต่างในด้านนิยามของการควบคุม คือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดนิยามของการควบคุมว่าเป็นภาวะที่บริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและนโยบายการดำเนินงานที่สำคัญของบริษัทย่อยในทางที่ทำให้บริษัทใหญ่ได้รับประโยชน์ แต่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกากำหนดนิยามของการควบคุมว่าเป็นภาวะที่บริษัทใหญ่มีความเป็นเจ้าของในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทย่อยมากกว่าร้อยละ 50 ทำให้การตัดสินใจว่าบริษัทใดเป็นบริษัทย่อยที่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม การแสดงรายการในงบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินต่างกัน นอกจากนั้นมาตรฐานการบัญชีทั้งสามยังแตกต่างในเรื่องการแสดงรายการส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบการเงินรวม คือ มาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้แสดงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรสะสมภายใต้ส่วนของเจ้าของซึ่งต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่กำหนดให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเป็นรายการแยกต่างหากจากหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ในงบดุลรวม และต่างจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา คือ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมได้หลายวิธี คือ ถือเป็นรายการแยกต่างหากระหว่างหนี้สินรวมและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ ถือเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้หมวดหนี้สิน ถือเป็นรายการแยกต่างหากภายใต้หมวดส่วนของผู้ถือหุ้น หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการใดๆ เช่น หนี้สินอื่น

นอกจากนั้นในด้านการแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบกำไรขาดทุนรวม ยังมีความแตกต่างตรงที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบกำไรขาดทุนรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อจากกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน โดยแสดงเป็นรายการสุทธิจากภาษีเงินได้ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชี

ของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบกำไรขาดทุนรวมได้หลายวิธี คือ ถือเป็นรายการหักกับกำไรของกลุ่มกิจการเพื่อให้ได้กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ ถือเป็นรายการค่าใช้จ่ายอื่นๆ หรือถือเป็นรายการแยกต่างหาก

ในด้านรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มาตรฐานการบัญชีทั้งสามเหมือนกัน คือ อนุญาตให้นำบริษัทย่อยที่มีวันที่ในงบการเงินต่างจากบริษัทใหญ่ไม่เกินกว่า 3 เดือนมาจัดทำงบการเงินรวม แต่แตกต่างกัน คือ มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้บันทึกรายการปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์สำคัญทางบัญชีหากมีรายการที่มีสาระสำคัญเกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาอนุญาตให้กิจการเลือกเปิดเผยข้อมูลหรือบันทึกรายการปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญดังกล่าวก็ได้

สำหรับด้านความสอดคล้องของนโยบายการบัญชีนั้น แตกต่างกันที่มาตรฐานการบัญชีไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันในการจัดทำงบการเงินรวม หากไม่สามารถทำได้กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับเปิดเผยผลกระทบต่องบการเงินรวมหากกิจการใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่มีข้อกำหนดเรื่องนี้ และยังอนุญาตให้บริษัทย่อยใช้หลักการบัญชีเฉพาะกิจการแม้ว่าจะไม่ใช่วิธีการบัญชีเดียวกันกับที่บริษัทใหญ่ใช้สำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งความเหมือนและความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามในเรื่องการจัดทำงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นได้สรุปไว้ในตารางที่ 3 ในภาคผนวก ก.

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาพบว่ามีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1.การศึกษาความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล

หน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานผู้ออกมาตรฐานการบัญชีควรดำเนินงานร่วมกันในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีก่อนที่จะเผยแพร่ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องถือปฏิบัติ เพื่อให้เกิดมาตรฐานการบัญชีเดียวที่ยอมรับกันทั่วไป

การศึกษาความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยกับประกาศของกระทรวงการคลัง หรือตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือปฏิบัตินั้น เป็นสิ่งจำเป็นอย่างหนึ่ง เพราะบางครั้งบริษัทจดทะเบียนต้องเลือกปฏิบัติตามประกาศของตลาดหลักทรัพย์ซึ่งขัดกับมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้ตลาดหลักทรัพย์ยอมรับงบการเงินดังกล่าวและบริษัทสามารถเผยแพร่งบการเงินต่อสาธารณชนรวมทั้งสามารถรักษาสถานภาพการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไว้ ทำให้มาตรฐานการบัญชีด้อยความสำคัญลงและมิได้มีส่วนช่วยเท่าที่ควรในการส่งเสริมให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการถูกต้องตามที่ควรตามเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น

การศึกษาถึงความแตกต่างนี้เป็นหลักฐานหนึ่งที่สามารถชี้ให้เห็นถึงผลกระทบของความแตกต่างระหว่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ว่าจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจเปลี่ยนไปอย่างไร

2.การรณรงค์ให้เกิดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่เคยบังคับใช้กับธุรกิจบางขนาด

มาตรฐานการบัญชีเรื่องการบัญชีสำหรับงบการเงินรวมนั้น แต่เดิมที่ยังเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง งบการเงินรวมนั้นบังคับใช้เฉพาะบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งบริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน แต่เมื่อได้รับการปรับปรุงมาเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่องงบการเงินรวมและเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้น มีข้อกำหนดให้ใช้กับกิจการทุกกิจการที่มีเงินลงทุนเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ดังนั้นบริษัทที่ไม่เคยปฏิบัติตามมาตรฐานการการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมมาก่อนย่อมมีความสับสน และอาจมีปัญหาในการทำความเข้าใจอยู่บ้าง ดังนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและหน่วยงานอื่นๆของรัฐควรจัดอบรมสัมมนา หรือจัดทำสื่อเผยแพร่และรณรงค์และให้เกิดความรู้ความเข้าในในมาตรฐานการบัญชีที่แต่เดิมเคยยกเว้นไม่ใช้กับบางธุรกิจหรือธุรกิจบางขนาดเช่นกรณีข้างต้น

3. การส่งเสริมให้เกิดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่

มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับใหม่ที่มีการประกาศใช้ในระหว่างปี 2541 – 2543 ค่อนข้างยากต่อการทำความเข้าใจ ซึ่งอาจนำมาซึ่งปัญหามากมายในทางปฏิบัติ ดังนั้นสมาคมวิชาชีพควรร่วมมือกับสถานศึกษาในการปรับปรุงตำราเรียน และจัดทำคำอธิบายการใช้มาตรฐานการบัญชีไทยเพื่อส่งเสริมความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตราฐานการบัญชีไทยที่ได้รับการปรับปรุงให้แพร่หลายทั้งในผู้ประกอบวิชาชีพและสถานศึกษาโดยเร็ว

4. การส่งเสริมให้มีการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเพิ่มเติมนอกจากเรื่องเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวม

เนื่องจากการศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีทั้งสามนี้มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมาก โดยเฉพาะในกรณีของผู้บริหารและผู้ลงทุนในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ การที่ผู้บริหารและผู้ลงทุนเหล่านี้ทราบถึงความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามนั้นมีประโยชน์มากในการตัดสินใจที่พิจารณาจากข้อมูลในงบการเงินเพราะทำให้ทราบแนวโน้มของรายการในงบการเงินหากมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีที่ถือปฏิบัติ และเข้าใจถึงการกระทบยอดเพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่บริษัทที่นำเสนองบการเงินถือปฏิบัติอยู่กับมาตรฐานการบัญชีที่บังคับใช้ในประเทศที่มีการนำงบการเงินดังกล่าวไปใช้ ซึ่งความแตกต่างในมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกานั้นยังมีเรื่องสำคัญอีกหลายเรื่องที่ควรศึกษาเพิ่มเติมแล้วเผยแพร่ ทั้งในประเด็นของมาตรฐานการบัญชีเรื่องเดียวกันที่มีข้อกำหนดต่างกัน เช่น เรื่องการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างระยะยาว และประเด็นของมาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาจัดทำและเผยแพร่แล้ว แต่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีไทยยังมิได้จัดทำและเผยแพร่ เพื่อแสดงให้เห็นผลกระทบของความแตกต่างในมาตรฐานการบัญชีต่อผู้ใช้งบการเงินและพยายามส่งเสริมให้เกิดความสอดคล้องกันของวิธีปฏิบัติทางบัญชีทั่วโลก นอกจากนั้นยังเป็นการสนับสนุนให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีไทยออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ที่ส่งเสริมให้เกิดความชัดเจนในวิธีปฏิบัติสำหรับธุรกิจเฉพาะบางประเภท เช่น การบัญชีสำหรับกิจการผู้ผลิตน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ เช่นเดียวกับ SFAS No.19 การบัญชีสำหรับธุรกิจการบันทึกเสียงและดนตรี เช่นเดียวกับ SFAS No.50 และการบัญชีสำหรับธุรกิจเคเบิ้ลทีวี เช่นเดียวกับ SFAS No.51 เป็นต้น

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมต่อไปคือ

1.การแสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์ระยะยาว ซึ่งมีปัญหาในเรื่องหลักเกณฑ์ในการจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัทร่วมกรณีที่จะจำหน่ายเงินลงทุนนั้นภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ในงบการเงิน

หากที่ประชุมกรรมการบริษัทมีมติว่าจะขายเงินลงทุนในบริษัทบริษัทร่วมนี้ภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ในงบการเงิน มติที่ประชุมนี้จะเป็นสาเหตุให้ต้องแสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วม เป็นรายการแยกต่างหากภายใต้หัวข้อสินทรัพย์หมุนเวียนหรือไม่ หรือยังคงจัดประเภทเป็นสิน ทรัพย์ไม่หมุนเวียนประเภทเงินลงทุนในบริษัทร่วมเนื่องจากผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระ สำคัญในกิจการที่ไปลงทุน ทั้งนี้เพราะมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการ เงิน ย่อหน้า 57 และ 57.2 กำหนดว่าสินทรัพย์ต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนเมื่อกิจ การที่มีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อการค้าหรือถือไว้ในระยะสั้นและกิจการคาดว่า จะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล

2.ผลกระทบจากความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการ เงินซึ่งมีปัญหาในเรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินอาจประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ความ สามารถในการควบคุมค่าใช้จ่ายของกิจการผิดพลาดเมื่อเปรียบเทียบกับอีกกิจการ เพราะผู้ใช้ งบการเงินไม่ทราบถึงความแตกต่างในมาตรฐานการบัญชีที่แต่ละกิจการเลือกใช้ และไม่เข้าใจ ถึงการกระทบยอดที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกามีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินอย่างไร ในการศึกษาเพิ่มเติมนี้อาจพิจารณาตามแนวทางการวิเคราะห์ของผู้ใช้งบการเงิน เช่น การ วิเคราะห์โดยการบันทึกจำนวนเงินแต่ละรายการของงบการเงินลงในชุดคำสั่งงานคอมพิวเตอร์ที่ ใช้ในการวิเคราะห์แล้วคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน จัดทำกราฟแสดงแนวโน้มของจำนวนเงิน หรืออัตราส่วนที่สำคัญในงบการเงิน จากนั้นจึงนำผลลัพธ์ที่ได้ไปวิเคราะห์เพื่อกำหนดทางเลือก และตัดสินใจขั้นสุดท้าย

การวิเคราะห์ในแนวทางข้างต้นเป็นหลักฐานว่ารายการและจำนวนเงินที่แสดงในงบการ เงินสำคัญมาก แม้จะมีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงการกระทบยอด จำนวนเงินแต่ละรายการตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องก็ตาม หากผู้ใช้งบการเงินไม่ พิจารณาข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในขณะที่ตัดสินใจเพราะความจำกัดด้านเวลา และวิธีการกำหนดทางเลือกในการตัดสินใจ