

บทที่ 1

TFRS 10-งบการเงินรวม

TFRS 10-Consolidated Financial Statements

เนื้อหาประกอบด้วย

1. วัตถุประสงค์ และการบรรลุวัตถุประสงค์
2. คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ
3. วัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน
4. ข้อกำหนดทางบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม
5. กิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน
6. ประโยชน์ของงบการเงินรวม
7. งานวิจัยและบทความวิชาการที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินรวม

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 1 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายวัตถุประสงค์ และการบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (TFRS 10) เรื่อง งบการเงินรวม ได้
2. อธิบายคำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญตาม TFRS 10 ได้
3. ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ใดมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมเหล่านั้น และผู้ใดเป็นผู้รับผิดชอบแทนจากกิจกรรมเหล่านั้นได้
4. อธิบายข้อกำหนดทางบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวมตาม TFRS 10 ได้
5. อธิบายคำนิยามและการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้
6. เสนอแนะประโยชน์ของงบการเงินรวมเพิ่มเติมจากบทเรียนได้
7. ค้นหางานวิจัยและบทความวิชาการที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินรวมเพิ่มเติมจากบทเรียนได้

งบการเงินรวมเป็นรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อให้ทราบถึงผลประกอบการของกลุ่มกิจการ โดยงบการเงินรวมนำเสนอเสมือนว่ากลุ่มกิจการนั้นเป็นกิจการเดียว งบการเงินรวมจึงมีความสำคัญมากต่อการที่นักวิเคราะห์ทางการเงิน หรือผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการพิจารณางบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยประโยชน์ของการวิเคราะห์งบการเงินรวม ด้านหนึ่ง ทำให้ผู้ใช้งบการเงินรวมสามารถนำผลการวิเคราะห์ไปใช้ตัดสินใจทางการเงิน การเลือกลงทุนในกลุ่มกิจการ หรือใช้พยากรณ์ผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกลุ่มกิจการ อีกด้านหนึ่ง ทำให้ผู้ใช้งบการเงินรวมสามารถนำผลการวิเคราะห์ไปใช้เป็นเครื่องมือการวิเคราะห์ปัญหาการบริหารจัดการ หรือการประเมินผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารได้เช่นเดียวกัน

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงวัตถุประสงค์ และการบรรลุวัตถุประสงค์ คำนียาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ วัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน ข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ประโยชน์ของงบการเงินรวม งานวิจัยและบทความวิชาการที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินรวม มีดังต่อไปนี้

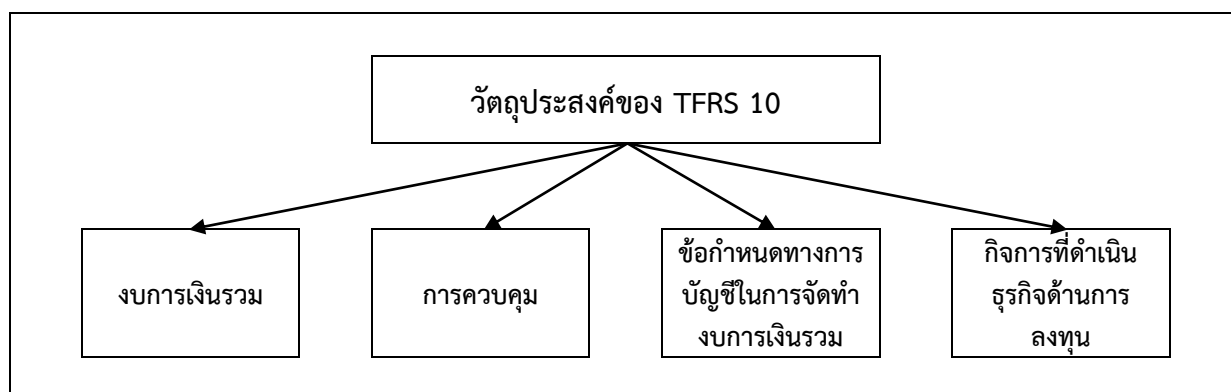
1.1 วัตถุประสงค์ และการบรรลุวัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (TFRS 10) เรื่อง งบการเงินรวม สภาวิชาชีพบัญชี (2562, หน้า 3) เพื่อกำหนดหลักการในการนำเสนอและการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อกิจการควบคุมกิจการอื่นอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการกำหนดให้

- (1) กิจการ (บริษัทใหญ่) ที่ควบคุมอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น (บริษัทย่อย) นำเสนองบการเงินรวม
- (2) คำนียามของหลักการควบคุม และกำหนดการควบคุมให้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม
- (3) แนวทางการประยุกต์ใช้หลักการควบคุมเพื่อระบุว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้นต้องจัดทำงบการเงินรวม
- (4) ข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม และ
- (5) คำนียามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และให้ข้อยกเว้นในการรวมบริษัทย่อยประเภทหนึ่งของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนในการจัดทำงบการเงินรวม

จากวัตถุประสงค์และการบรรลุวัตถุประสงค์ สามารถสรุปได้ตามภาพที่ 1.1 ดังนี้



ภาพที่ 1.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (TFRS 10) เรื่อง งบการเงินรวม ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี (2562, หน้า 3)

1.2 คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญตาม TFRS 10 ประกอบด้วย งบการเงินรวม หลักการควบคุม เงื่อนไขการจัดทำงบการเงินรวมและข้อยกเว้น การประเมินการควบคุม การประเมินอำนาจของผู้ลงทุน การเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุน และความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ที่ได้รับการลงทุนทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน ดังนี้

1) งบการเงินรวม

งบการเงินรวม เป็นงบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

กลุ่มกิจการ หมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

บริษัทใหญ่ หมายถึง กิจการซึ่งควบคุมกิจการอื่นหนึ่งแห่งหรือมากกว่านั้น

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของอีกกิจการหนึ่ง

นอกจากนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต., 2561) ได้ให้ความหมายของกลุ่มกิจการเดียวกัน หมายความว่า กลุ่มของนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันโดยพิจารณาจากอำนาจควบคุมกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(1) การถือหุ้นของนิติบุคคลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมด

(2) การมีอำนาจควบคุมคะแนนเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม หรือไม่ว่าเพราะเหตุอื่นใด

(3) การมีอำนาจควบคุมการแต่งตั้ง หรือถอดถอนกรรมการของนิติบุคคลตั้งแต่กึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมด ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม

(4) การที่นิติบุคคลมีผู้มีอำนาจควบคุมกิจการในลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เป็นบุคคลเดียวกัน

ดังนั้น บริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน (Affiliated/Group company) ประกอบด้วย บริษัทใหญ่ (Parent company) และบริษัทย่อยทั้งหมด (All its subsidiaries) ที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นทั้งหมดหรือโดยส่วนใหญ่ (สัดส่วนการถือหุ้นมากกว่า 50% หรือมีอำนาจควบคุมทางพฤตินัย คือ De Facto Control) จากลักษณะความสัมพันธ์ดังกล่าวจึงส่งผลกระทบให้บริษัทใหญ่จะต้องนำบริษัทย่อยทุกบริษัททั้งในประเทศและต่างประเทศมารวมจัดทำงบการเงินรวม (Preparing consolidated statements)

2) หลักการควบคุม

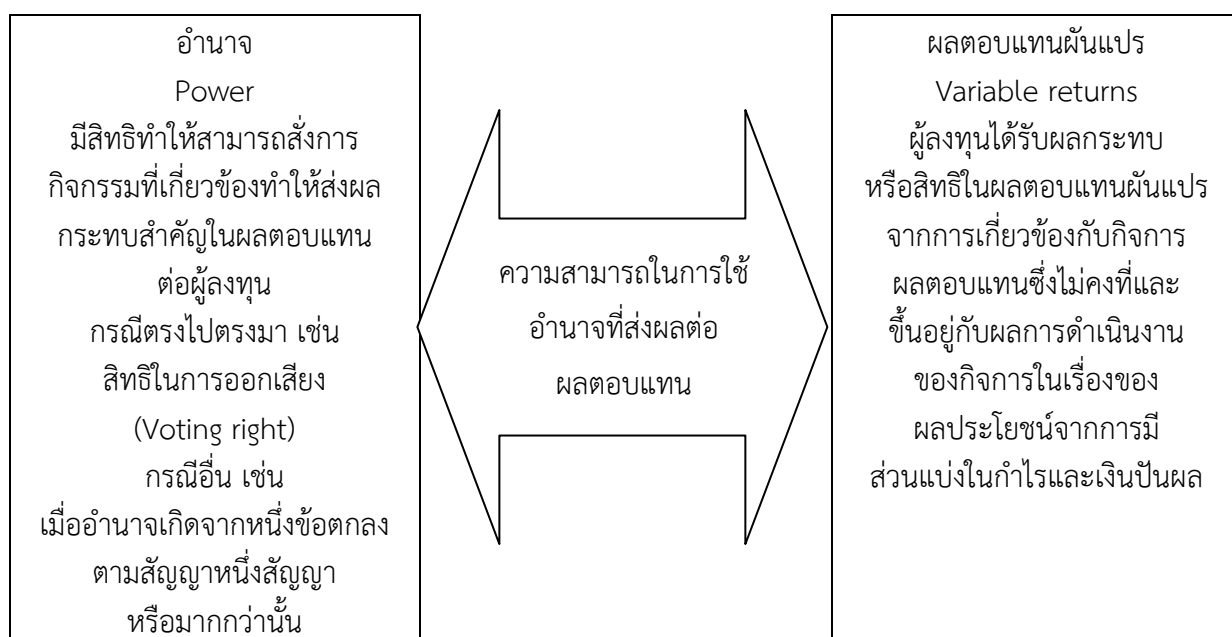
มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการกำหนดให้ผู้ลงทุนต้องกำหนดว่าผู้ลงทุนเป็นบริษัทใหญ่หรือไม่ โดยการประเมินว่าผู้ลงทุนควบคุม ผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ทั้งนี้ไม่คำนึงถึงลักษณะของความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุนและมีความสามารถที่จะทำให้ผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ดังนั้น ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- (1) การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- (2) ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
- (3) การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน

การพิจารณาว่ากิจการใดถูกนำมารวมในงบการเงินรวมจะต้องเป็นไปตามหลักการการควบคุม โดยผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและมีความสามารถทำให้มีผลกระทบต่อผลตอบแทนจากการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้น หลักการการควบคุมกำหนดไว้ 3 องค์ประกอบ (ตามภาพที่ 1.2) ดังนี้



ภาพที่ 1.2 หลักการควบคุม (Control)

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี (2560, คู่มืออธิบาย TFRS 10 หน้า 2); สภาวิชาชีพบัญชี (2562, TFRS 10 หน้า 5-6)

3) เงื่อนไขการจัดทำงานการเงินรวมและข้อยกเว้น

กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ใช้กับทุกกิจการ ยกเว้น บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวมในกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

(1) บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม

(2) ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

(3) บริษัทใหญ่ไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการของการนำเสนอการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ และ

(4) บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว

นอกจากนี้โครงการผลประโยชน์หลังจากการจ้างงาน หรือ โครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และบริษัทใหญ่ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ที่วัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมด้วยเช่นกัน

4) การประเมินการควบคุม

การพิจารณาว่าบริษัทใดมีฐานะเป็นบริษัทย่อย ต้องพิจารณาว่าบริษัทผู้ลงทุนควบคุมบริษัทผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ การพิจารณาอำนาจการควบคุมนั้นพิจารณาจากเงื่อนไข 3 ข้อ (ตามภาพที่ 1.3) ดังนี้

- (1) ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- (2) ผู้ลงทุนมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการลงทุนในกิจการที่ได้รับการลงทุน และ
- (3) ผู้ลงทุนมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน



ภาพที่ 1.3 การพิจารณาอำนาจการควบคุม

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี (2560, คู่มืออธิบาย TFRS 10 หน้า 3); สภาวิชาชีพบัญชี (2562, TFRS 10 หน้า 12)

5) การประเมินอำนาจของผู้ลงทุน

ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน แม้ว่าสิทธินั้นยังมิได้มีการใช้ก็ตาม และเป็นสิทธิที่มีใช้สิทธิเพื่อการคุ้มครอง กล่าวคือ ไม่ใช่มีสิทธิเพียงป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้เท่านั้น

สิทธิจะมีความสำคัญหรือไม่ควรพิจารณาข้อเท็จจริงทั้งหมด ตัวอย่างเช่น

(1) อุปสรรคที่ป้องกันผู้ถือหุ้นรายหนึ่งจากการใช้สิทธิ เช่น ข้อสัญญาและเงื่อนไขที่จะทำให้ไม่ได้ใช้สิทธิ กฎหมายหรือกฎระเบียบข้อบังคับที่ป้องกันไม่ให้ผู้ถือหุ้นใช้สิทธิในกรณีที่เป็นนักลงทุนต่างชาติที่ถูกห้ามไม่ให้ใช้สิทธิ

(2) อำนาจที่มาจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

(3) ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมากกว่ากึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนในกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

(4) ผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในการแต่งตั้งสมาชิกส่วนใหญ่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการซึ่งสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

(5) ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนกับผู้ที่มีสิทธิออกเสียงอื่น เป็นข้อตกลงตามสัญญาที่ทำให้ผู้ลงทุนแน่ใจว่าตนสามารถสั่งการผู้ออกเสียงรายอื่นในวิธีการออกเสียงเพื่อให้ผู้ลงทุนตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้

(6) สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น เช่น สิทธิในข้อตกลงตามสัญญาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงที่ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในการสั่งการกระบวนการผลิต กิจกรรมการดำเนินงานอื่น หรือการจัดหาเงินที่มีผลกระทบสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

(7) แม้ว่าผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ แต่มีสิทธิเพียงพอที่ทำให้มีอำนาจในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงฝ่ายเดียว โดยต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน เมื่อเทียบกับขนาดและการกระจายการถือของผู้ลงทุนอื่น ดังนี้

(7.1) สิทธิในการออกเสียงยิ่งมากเท่าไร ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น

(7.2) สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนยิ่งมากเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ลงทุนอื่น ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิที่มีอยู่มีความสามารถในการกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น

(7.3) ผู้ลงทุนรายอื่นยังมีจำนวนมากที่ต้องร่วมกันในการที่จะชนะคะแนนผู้ลงทุน ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น

(8) ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมบ่งชี้ว่ามีหรือไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ณ เวลาที่ต้องมีการตัดสินใจ รวมถึงรูปแบบในการออกเสียงจากการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน เช่น ผู้ถือหุ้นอื่นมีลักษณะการออกเสียงแบบเชิงรุก (Active) หรือตั้งรับ (Passive)

(9) สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนรวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ คือ สิทธิในการได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุน เช่น สิทธิที่เกิดจากตราสารที่แปลงสภาพ หรือ สิทธิในการเลือก รวมถึงสัญญาล่วงหน้า สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เหล่านั้นจะนำมาพิจารณาเมื่อสิทธินั้นมีความสำคัญ (ผู้ถือสามารถใช้สิทธินั้นได้ในทางปฏิบัติ)

6) การเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุน

ผลตอบแทนผันแปร หมายถึง ผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปมีอำนาจในการควบคุมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยมีโอกาที่จะผันแปรตามผลการดำเนินงานของผู้ที่ได้รับการลงทุน ซึ่งเป็นได้ทั้งกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างผลตอบแทนผันแปร เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าตอบแทนในการจัดการทรัพย์สินหรือหนี้สินของผู้ที่ได้รับการลงทุน ค่าธรรมเนียม ผลประโยชน์ทางด้านภาษี สภาพคล่องในอนาคต สิทธิในการใช้สินทรัพย์ การลดต้นทุน การจัดหาสินค้าหายาก การเข้าถึงความรู้ การเพิ่มมูลค่าของผู้ลงทุน เป็นต้น ซึ่งในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมต้องพิจารณาควบคู่ไปกับปัจจัยต่างๆ ดังต่อไปนี้

- (1) วัตถุประสงค์และการออกแบบกิจการที่ได้รับการลงทุน
- (2) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องคืออะไร และมีการตัดสินใจกับกิจกรรมนั้นอย่างไร
- (3) สิทธิของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (4) ผู้ลงทุนเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากผู้ได้รับการลงทุน
- (5) ผู้ลงทุนสามารถใช้อำนาจเหนือผู้ที่ได้รับการลงทุน ทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทน

ของผู้ลงทุน

7) ความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ที่ได้รับการลงทุนทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ในการพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน ผู้ลงทุนควบคุมผู้ที่ได้รับการลงทุน เมื่อผู้ลงทุนไม่เพียงมีอำนาจเหนือผู้ที่ได้รับการลงทุน และเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุน แต่ยังสามารถใช้อำนาจในการทำให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุนนั้น ดังนั้น ผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาด้วยว่า ผู้ลงทุนนั้นเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนที่เป็นตัวแทนจะถือได้ว่าไม่เป็นผู้ควบคุมผู้ที่ได้รับการลงทุนหากใช้สิทธิในการตัดสินใจตามที่ได้รับมอบหมาย

ผู้ลงทุนซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตนและผู้ได้รับการลงทุน และกิจการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ที่ได้รับการลงทุน ในการกำหนดว่าตนเป็นตัวแทนหรือไม่โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ให้พิจารณาปัจจัยทั้งหมดเหล่านี้ โดยอาจให้น้ำหนักที่แตกต่างกันในแต่ละปัจจัยในการพิจารณา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

(1) ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจเหนือผู้ที่ได้รับการลงทุน เช่น ถ้าผู้ตัดสินใจมีความเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญในการออกแบบผู้ที่ได้รับการลงทุน (รวมถึงการกำหนดขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ) ความเกี่ยวข้องดังกล่าวอาจชี้ให้เห็นว่า ผู้ตัดสินใจมีโอกาสและแรงจูงใจให้ได้มาซึ่งสิทธิที่ส่งผลทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

(2) สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง เช่น ผู้ตัดสินใจต้องได้รับความเห็นชอบจากกิจการอื่นที่มีจำนวนน้อยในการดำเนินการ โดยทั่วไปแล้วผู้ตัดสินใจดังกล่าวนั้นคือตัวแทน

(3) ค่าตอบแทนที่มีสิทธิได้รับตามสัญญาผลตอบแทน ยิ่งจำนวนของค่าตอบแทนและความผันแปรที่เกี่ยวข้องของผู้ตัดสินใจมีมาก เมื่อเปรียบเทียบกับผลตอบแทนที่คาดหวังจากกิจกรรมของผู้ที่ได้รับการลงทุน ยิ่งมีความเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

(4) การเปิดรับของผู้ตัดสินใจต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่นๆ ที่ถือในผู้ได้รับการลงทุน ยิ่งขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ และผลตอบแทนผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร เมื่อพิจารณาจากผลตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน ยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

1.3 วัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน

ในการประเมินการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุน และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนเพื่อที่จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ใดมีความสามารถในการปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมเหล่านั้น และผู้ใดเป็นผู้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมเหล่านั้น

สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุนที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน โดยสามารถสรุปวัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุนตามภาพที่ 1.4 ดังนี้

วัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน				
การระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง		การประเมินอำนาจควบคุม		การประเมินผลตอบแทน
- กิจกรรมที่สำคัญของกิจการที่ถูกลงทุนที่มีผลต่อผลตอบแทนผันแปร -กิจกรรมหลักในการดำเนินงาน -กิจกรรมในการหาแหล่งเงินทุน -นโยบายในการจัดหาเงิน -การวิจัยพัฒนา -การแต่งตั้งผู้บริหาร -การกำหนดค่าตอบแทน -การถอดถอนผู้บริหารหรือคู่ค้าที่สำคัญของกิจการ -การบริหารเงินลงทุนของกิจการ		-สิทธิในการออกเสียง -สิทธิในการแต่งตั้งและถอดถอนผู้บริหาร -อำนาจในการสั่งการและกระจายอำนาจ -ความสามารถในการสั่งการ -สิทธิที่มีความสำคัญต่อกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง -ไม่พิจารณาสิทธิในการป้องกัน		- การใช้อำนาจผ่านกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ผลตอบแทน -เงินปันผลการปันส่วนผลตอบแทน -การเพิ่มขึ้นของทุน -ค่าตอบแทน -ค่าธรรมเนียม -ส่วนได้เสียส่วนที่เหลือ -ผลผลิตปันส่วน -การลดต้นทุน -องค์ความรู้ -ผลประโยชน์ทางภาษี

ภาพที่ 1.4 วัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี (2560, คู่มืออธิบาย TFRS 10 หน้า 6); สภาวิชาชีพบัญชี (2562, TFRS 10 หน้า 13)

1.4 ข้อกำหนดทางบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม

ข้อกำหนดทางบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม ประกอบด้วย ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม นโยบายการบัญชีเดียวกัน การวัดมูลค่า สิทธิในการการออกเสียงที่เป็นไปได้ วันที่ในงบการเงิน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และการสูญเสียการควบคุม ดังนี้

1) ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้นโยบายการบัญชีเหมือนกันสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือสถานการณ์คล้ายคลึงกัน ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันออกไป ต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมเมื่อจัดทำงบการเงินรวมเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

การจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ต้องเริ่มตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้ควบคุมบริษัทย่อย และสิ้นสุดเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย โดยมีขั้นตอนต่อไปนี้

(1) รวบรวมรายการที่เหมือนกันของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

(2) หักกลบ (ตัด) มูลค่าเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยแต่ละราย และส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ ซึ่งอาจมีค่าความนิยมเกิดขึ้น

(3) ตัดรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด สำหรับรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการ (กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากรายการระหว่างกันที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ต้องตัดรายการทั้งหมด) ขาดทุนในรายการระหว่างกันอาจบ่งชี้ถึงการด้อยค่าที่ต้องรับรู้ในงบการเงินรวม

2) นโยบายการบัญชีเดียวกัน

ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันไปจากที่ใช้ในงบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่มเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

3) การวัดมูลค่า

กิจการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่มีการควบคุมบริษัทย่อย จนถึงวันที่การควบคุมสิ้นสุดลง รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยขึ้นอยู่กับจำนวนเงินของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ได้มีการรับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย เช่น ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมหลังวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย

4) สิทธิในการการออกเสียงที่เป็นไปได้

เมื่อมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ สัดส่วนของกำไรขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่มีการปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวม กำหนดตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มี

อยู่ และไม่สะท้อนถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ หรือตราสารอนุพันธ์อื่น

ในบางสถานการณ์ ในเชิงเนื้อหา ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ของกิจการอันเป็นผลของรายการซึ่งทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวในการจัดทางการเงินรวม สัดส่วนที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ได้กำหนดจากการใช้สิทธิในที่สุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นซึ่งทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบัน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ไม่นำมาใช้กับส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทางการเงินรวม เมื่อเครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นในทางเนื้อหาทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย สิทธิดังกล่าวไม่เข้าข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ในกรณีอื่น ๆ เครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทย่อยมีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

5) วันที่ในงบการเงิน

งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่ใช้ในการจัดทางการเงินรวมต้องใช้วันที่ในงบการเงินวันเดียวกันเมื่อวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่ต่างจากบริษัทย่อย บริษัทย่อยจัดทำข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติมเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทางการเงินรวมตามวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อให้บริษัทใหญ่สามารถรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อย นอกจากว่าไม่สามารถปฏิบัติได้

หากไม่สามารถจัดทำได้ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยโดยใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยล่าสุดหลังจากปรับปรุงผลกระทบของรายการที่มีนัยสำคัญ หรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมในทุกกรณี วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมต้องไม่แตกต่างกันเกินสามเดือน และรอบระยะเวลาการรายงานและความแตกต่างระหว่างวันที่ของงบการเงินต้องเหมือนกันในทุกงวด

6) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนและแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องปันส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมติดลบ

หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่จัดเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของ และถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนหลังจากปรับปรุงเงินปันผลในหุ้นบุริมสิทธิไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่

7) การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อสัดส่วนของผู้เป็นเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเปลี่ยนแปลง กิจการต้องมีการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อสะท้อนถึง

การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของสำหรับส่วนต่างระหว่าง ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีการปรับปรุงแล้วและ มูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนที่จ่ายหรือรับ และ แสดงเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

8) การสูญเสียการควบคุม

บริษัทใหญ่อาจสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยจากสองข้อตกลงหรือมากกว่านั้น (รายการ) อย่างไรก็ตาม บางสถานการณ์บ่งชี้ว่าข้อตกลงหลายรายการต้องจัดเป็นรายการเดียวกันในการกำหนดว่าการบันทึกบัญชีข้อตกลงดังกล่าวเป็นรายการเดียวกันหรือไม่ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาเงื่อนไขและสถานการณ์ของข้อตกลงทั้งหมดและผลกระทบทางเศรษฐกิจ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อตกลงหลายรายการเป็นรายการเดียวกัน หากตรงกับข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ดังต่อไปนี้

- (1) รายการนั้นเกิดขึ้นพร้อมกันหรือพิจารณาร่วมกัน
- (2) รายการมีลักษณะเป็นรายการเดียวโดยมีการออกแบบเพื่อบรรลุผลทางพาณิชย์โดยรวม
- (3) ข้อตกลงหนึ่งจะเกิดขึ้นได้ขึ้นอยู่กับเกิดขึ้นของข้อตกลงอื่นอย่างน้อยหนึ่งรายการ
- (4) เมื่อพิจารณาข้อตกลงเดียวเพียงอย่างเดียวมันไม่สมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจเมื่อพิจารณาหลายรายการรวมกัน เช่น การจำหน่ายหุ้นในราคาต่ำกว่าตลาดและมีการชดเชยจากราคาจำหน่ายในภายหลังที่สูงกว่าตลาด

หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง

- (1) ตัดรายการ
 - (1.1) สินทรัพย์ (รวมค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยในมูลค่าตามบัญชี ในวันที่สูญเสียการควบคุม และ
 - (1.2) มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิมในวันที่สูญเสียการควบคุม (รวมองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)
- (2) รับรู้
 - (2.1) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุม
 - (2.2) จำนวนที่มีการจัดสรรนั้น หากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุมเกี่ยวข้องกับการกระจายหุ้นของบริษัทย่อยให้กับเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ และ
 - (2.3) เงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมในมูลค่ายุติธรรมในวันที่สูญเสียการควบคุม
- (3) จัดประเภทใหม่สำหรับจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปยังกำไรหรือขาดทุนหรือโอนโดยตรงไปที่กำไรสะสมตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ สำหรับส่วนของบริษัทย่อย
- (4) รับรู้ส่วนต่างเป็นกำไรหรือขาดทุน ในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ทุกจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยต้องบันทึกบัญชีในลักษณะเดียวกันกับกรณีที่บริษัทใหญ่จำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยตรง ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ต้องมีการจัดประเภทใหม่ไปยังกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สิน บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนจากส่วนของ

เจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน (เป็นรายการปรับปรุงจากการจัดประเภทใหม่) เมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ในกรณีส่วนเกินจากการตีราคาใหม่ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและมีการโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อจำหน่ายสินทรัพย์ บริษัทใหญ่ต้องโอนส่วนเกินจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย

1.5 กิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

กิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (Investment entities) ประกอบด้วย คำนิยาม และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ดังนี้

1) คำนิยาม

คำนิยามของกิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หมายถึง

(1) ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น

(2) ให้คำมั่นกับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการ คือ การนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ

(3) วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม

โดยทั่วไปกิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน จะมีลักษณะปกติดังนี้

(1) กิจการมีเงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง

(2) กิจการมีผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย

(3) กิจการมีผู้ลงทุนที่มีใช้บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ

(4) กิจการมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในรูปแบบของส่วนของเจ้าของ หรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง

ลักษณะข้างต้นเป็นเพียงข้อบ่งชี้ของการพิจารณาว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ ซึ่งบางกิจการอาจมีลักษณะบางข้อไม่ครบถ้วน ก็ได้ไม่ได้หมายความว่ากิจการนั้นจะไม่ใช่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน แต่กิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมในการพิจารณาว่ากิจการยังคงเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

2) การบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

เมื่อกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ มาถือปฏิบัติกับบริษัทย่อยที่เคยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะต้องถือเสมือนเป็นวันที่ซื้อมูลค่ายุติธรรมของบริษัทย่อย ณ วันเสมือนวันที่ซื้อต้องถือเป็นเสมือนสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจเมื่อมีการวัดค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจากการเสมือนซื้อธุรกิจ บริษัทย่อยทั้งหมดต้องนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ

เมื่อกิจการกลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องหยุดรวมบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ ยกเว้นบริษัทย่อยที่ต้องรวมในการจัดทำงบการเงินรวมต่อไป กิจกรรมที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติสำหรับบริษัทย่อยเหล่านั้นที่กิจการหยุดนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ประหนึ่งว่ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยเหล่านั้น ณ วันดังกล่าว

1.6 ประโยชน์ของงบการเงินรวม

งบการเงินรวมสามารถทำให้ผู้อ่านงบการเงินรับรู้ถึงกิจกรรมทางบัญชี และสถานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยได้ดีกว่า และลึกซึ้งกว่าการอ่านงบการเงินเฉพาะกิจการ แนวคิดเริ่มแรกของงบการเงินรวมก็เพื่อให้ปกป้องผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและเจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่ เนื่องจากงบการเงินรวมจะทำให้ผู้ถือหุ้นและเจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่เห็นภาพรวมว่าทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุมของบริษัทใหญ่มีเท่าใดในทางบัญชีแม้ว่าจะมีวิธีที่สามารถแสดงส่วนได้ส่วนเสียในบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่โดยการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยหลาย ๆ บริษัท การทำงานงบการเงินรวมอาจถือว่าเป็นวิธีเดียวที่จะทำให้ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่ได้ประโยชน์จากการอ่านงบการเงินรวม โดยสรุปแล้วการทำงานงบการเงินรวมจะมีประโยชน์ต่อบุคคลหลาย ๆ ฝ่าย (Pichaya Solution, 2560) ดังนี้

(1) นักลงทุน

งบการเงินรวมจะมีประโยชน์มากต่อนักลงทุนที่สนใจจะลงทุนระยะยาวในบริษัทใหญ่ เนื่องจากผู้ถือหุ้นในปัจจุบันหรือผู้ที่ลงทุนในบริษัทใหญ่ คือผู้ที่จะมีส่วนได้เสีย ในบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่บริษัทใหญ่เข้าไปถือหุ้นในบริษัทย่อย ทั้งนี้การที่บริษัทใหญ่จะมีผลประโยชน์ที่คืนนั้น มีส่วนมาจากผลประโยชน์ของบริษัทย่อย หากบริษัทย่อยมีกำไรสุทธิบริษัทใหญ่ก็ได้รับส่วนได้เสีย ในกำไรของบริษัทย่อย แต่ในทางตรงกันข้ามหากบริษัทย่อยเกิดขาดทุนขึ้น บริษัทใหญ่ก็จะรับรู้ส่วนได้เสียในขาดทุนของบริษัทย่อย การพิจารณางบการเงินรวมจึงทำให้ผู้ถือหุ้นสามารถพิจารณาลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) เจ้าหน้าที่

เจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่ก็เช่นเดียวกันที่ต้องการทราบผลประกอบการของบริษัทย่อยในความควบคุมของบริษัทใหญ่ การทราบผลประกอบการของบริษัทย่อยผ่านการทำงานงบการเงินรวมเท่านั้น จะทำให้เจ้าหน้าที่ระยะยาวของบริษัทใหญ่สามารถประเมินความเสี่ยงและผลประกอบการของบริษัทใหญ่ได้ สำหรับเจ้าหน้าที่ระยะสั้นนั้น ความจำเป็นในการอ่านงบการเงินรวมอาจไม่มากนัก เนื่องจากเจ้าหน้าที่ระยะสั้นจะสนใจต่อสภาพคล่องระยะสั้นของบริษัทใหญ่มากกว่าผลประกอบการในอนาคตของบริษัทใหญ่ ดังนั้น เจ้าหน้าที่ระยะสั้นอาจได้ประโยชน์จากการอ่านงบการเงินรวม แต่ส่วนใหญ่แล้วเจ้าหน้าที่ระยะสั้นจะสนใจเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

(3) ผู้บริหารของบริษัทใหญ่

งบการเงินทั้งงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่และงบการเงินรวมล้วนมีประโยชน์ต่อผู้บริหารของบริษัทใหญ่ เช่น บริษัทย่อยหลายรายมีผลประกอบการที่ผันผวนมาก กล่าวคือบางปีกำไรและบางปีขาดทุน ซึ่งถ้าไม่ดูงบการเงินรวมแล้วผู้บริหารของบริษัทใหญ่อาจไม่ทราบผลประกอบการโดยรวมที่แท้จริงของบริษัทย่อยเหล่านั้นได้ นอกจากนี้ งบการเงินรวมจะทำให้ผู้บริหารของบริษัทใหญ่สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนที่เหมาะสมเพื่อทำให้บริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันมีต้นทุนทางการเงินต่ำที่สุด

(4) ผู้เกี่ยวข้องอื่น

นอกจากผู้ถือหุ้น เจ้าหน้าที่ และผู้บริหาร จะสนใจอ่านงบการเงินรวมแล้ว นักวิเคราะห์ทางการเงินก็จำเป็นต้องทราบรายละเอียดผลประกอบการของกลุ่มกิจการเดียวกัน รัฐบาล หรือองค์กรภาครัฐ เช่น กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์ ก.ล.ต. ล้วนแต่ต้องการทราบข้อมูลในงบการเงินรวมทั้งสิ้น

1.7 งานวิจัยและบทความวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการเงินรวม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (TFRS 10 สภาวิชาชีพบัญชี, 2562) นี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (IFRS 10, 2020) ซึ่งผลการศึกษาเกี่ยวกับ TFRS 10 และ IFRS 10 มีตัวอย่างดังนี้

ศิลปพร ศรีจันทเพชร และพิมพ์ใจ วีระศุทธากร (2557) ได้มีกล่าวถึงหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 ดังนี้

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 มุ่งเน้นถึงการพิจารณาความหมายของการควบคุม การควบคุมร่วม และการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าควรนำงบการเงินใดมารวมไว้ในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ตลอดจนวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมกับเงินลงทุนแต่ละประเภท ซึ่งข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 มีวัตถุประสงค์หลักในการแก้ปัญหาในอดีตเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติที่หลากหลายในการตัดสินใจว่าควรนำงบการเงินของกิจการใดมาจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้ การออกข้อกำหนดใหม่เกี่ยวกับการจัดประเภทและวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในการร่วมการงาน รวมถึงการปรับปรุงข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมการงานและบริษัทร่วม เพื่อเป็นบรรทัดฐานเดียวกันในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นประโยชน์ในการเพิ่มคุณสมบัติด้านการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน การส่งเสริมความโปร่งใส และความเกี่ยวเนื่องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์โดยตรงในการคาดการณ์เกี่ยวกับผลตอบแทนและความเสี่ยงจากการลงทุน รวมถึงช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพในการประมาณผลกำไรและกระแสเงินสดจากการลงทุนได้อีกด้วย

นอกจากนี้ ข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลลักษณะเดียวกันทั้งในกรณีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมการงานและบริษัทร่วม ส่งผลดีต่อการนำข้อมูลไปวิเคราะห์อย่างเป็นระบบทั้งในมุมมองของนักลงทุน นักวิเคราะห์ นักวิจัย เจ้าหนี้ และผู้บริหารกิจการ และหน่วยงานกำกับดูแล โดยภาพรวมแล้ว ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มสูงขึ้นเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการผู้ลงทุนตลอดการจัดทำและเสนอรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดใหม่นี้ ประการหนึ่ง มีส่วนช่วยส่งเสริมความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือ และพัฒนาการของตลาดทุนไทย รวมทั้งความน่าเชื่อถือโดยรวมของฐานข้อมูลด้านบัญชีการเงินในประเทศไทย อีกประการหนึ่ง จะช่วยเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงินได้ ซึ่งอาจวัดระดับของคุณภาพของรายงานทางการเงินดังกล่าวที่เพิ่มสูงขึ้นได้หลายวิธี เช่น อาจวัดคุณภาพของรายงานทางการเงินได้จากการเพิ่มประสิทธิภาพของผู้ใช้งบการเงินในการคาดการณ์เกี่ยวกับ ความเสี่ยง ผลตอบแทน ผลกำไร และกระแสเงินสด ของกิจการ หรือพิจารณาจากระดับของความเกี่ยวเนื่องต่อการตัดสินใจ (Relevance) ที่เพิ่มขึ้น ตลอดจนอาจวัดจากระดับของการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Earnings Management) ที่ลดลงก็ได้เช่นกัน

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ และจุฑาทิพย์ อัสสะบำรุงรัตน์ (2559) ได้ทำการศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานรายงานทางการเงิน PACK 5 ที่มีต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในบทความวิจัยได้กล่าวถึงว่าเมื่อเดือนธันวาคม พ.ศ. 2557 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออก PACK 5 ซึ่งเป็นชุดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกันจำนวน 5 ฉบับ มาตรฐานฯ ดังกล่าวประกอบด้วย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน 5 ฉบับ ซึ่งรวมถึงเงินลงทุนที่กิจการมีอำนาจควบคุมหรือมีอำนาจควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ มาตรฐานฯ ทั้ง 5 ฉบับนี้มีผลบังคับใช้พร้อม ๆ กัน โดยถือปฏิบัติกับกิจการที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป

มาตรฐานฯ PACK 5 ประกอบด้วย (1) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (TFRS 10) (2) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน (TFRS 11) (3) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (TFRS 12) (4) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (TAS 27) และ (5) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (TAS 28) มาตรฐานฯ ดังกล่าวถือปฏิบัติกับกิจการที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป

งานวิจัยนี้ได้เก็บข้อมูลโดยใช้งบการเงินของบริษัทจดทะเบียน จำนวน 499 แห่ง ทั้งหมดนี้เป็นการศึกษา 100% ผลการวิจัยพบว่ามาตรฐานฯ ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อบริษัทจดทะเบียนเพียง 32 แห่ง ส่วนใหญ่เป็นบริษัทในหมวดบริการรับเหมาก่อสร้าง รองลงมาเป็นบริษัทในหมวดพลังงานและสาธารณูปโภค และบริษัทในหมวดธนาคาร ตัวอย่างของผลกระทบดังกล่าว เช่น มีการจัดประเภทเงินลงทุนใหม่จากบริษัทร่วมเป็นบริษัทย่อยและนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม เป็นต้น สุดท้ายมาตรฐานฯ PACK 5 ไม่ส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนอย่างเป็นสาระสำคัญ

กัลยา สิริกมลเนตร (2559) ได้ศึกษาเกี่ยวกับแนวคิดในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวมของผู้จัดทำบัญชีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์กลุ่ม SET 100 การศึกษาวิจัยครั้งนี้ พบว่า

ปัจจัยด้านนโยบายการบัญชีมากที่สุดในด้านการบันทึกบัญชีในส่วนของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรม อาจเป็นบริษัทใหญ่ให้ความสำคัญกับการบันทึกบัญชีให้เป็นมูลค่าปัจจุบันมากที่สุด

ปัจจัยด้านคุณลักษณะของบริษัทใหญ่ให้ความสำคัญในส่วนของการมีส่วนได้ส่วนเสียในยอดคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อย เนื่องจากการที่บริษัทย่อยมียอดคงเหลือในสินทรัพย์และหนี้สินมาน้อยทำให้งบการเงินในส่วนของการแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทใหญ่มีความน่าเชื่อถือและบอกถึงการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ได้ว่าการเติบโตมาน้อยเพียงใด

ปัจจัยด้านการควบคุมและอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนให้ความสำคัญในเรื่องของการมีอำนาจในการสั่งให้บริษัทย่อยรวมกิจการกับบริษัทใหญ่เพื่อไม่ให้บริษัทย่อยผันแปรไปรวมกับบริษัทอื่นโดยไม่ได้รับอนุญาตจากบริษัท

ปัจจัยด้านเชื่อมโยงอำนาจและผลตอบแทนให้ความสำคัญในเรื่องการได้กำหนดสิทธิและอำนาจให้ในการตัดสินใจให้อำนาจหลายฝ่ายที่จะทำให้เกิดผลตอบแทนที่เปลี่ยนไปทางที่มากเพื่อมุ่งเน้นผลกำไรที่จะเกิดขึ้นจากการลงทุนมากกว่าด้านอื่น

อัมพร เทียงตระกูล (2561) ได้ศึกษาองค์ประกอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาองค์ประกอบเกี่ยวกับลักษณะของการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี และการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม กลุ่มตัวอย่างสำหรับการทำวิจัยนี้คือผู้ทำบัญชีของสถานประกอบการกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 152 บริษัท ประกอบด้วยกลุ่มบริการจำนวน 61 บริษัทและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างจำนวน 91 บริษัท

เครื่องมือที่ใช้ในการทำวิจัยเป็นแบบสอบถาม ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติช่วยในการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน ผลการวิจัย พบว่า

(1) ลักษณะการบันทึกบัญชี

มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยดำเนินกิจการประเภทเดียวกันหรือต่างประเภท หรือประเภทเดียวกันเท่านั้นมาจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย การนำบริษัทย่อยทุกประเภทไม่ว่าดำเนินกิจการประเภทใดมาจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 มีปัญหาในการปฏิบัติงานมากกว่าการนำบริษัทย่อยที่ดำเนินกิจการประเภทเดียวกันมาจัดทำงบการเงินรวม กรณีที่กิจการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงิน 2 งบ คือ งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจ ในงบการเงินเฉพาะกิจจะแสดงการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุน เพื่อให้บริษัทใหญ่แสดงยอดกำไรที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ระบุว่า เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้า และเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีใดวิธีหนึ่งคือวิธีราคาทุนหรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

(2) รอบระยะเวลาบัญชี

มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีรอบระยะเวลาบัญชีตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกัน ไม่เกิน 3 เดือนและทำรายการปรับปรุงรายการที่สำคัญ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย นอกจากนี้ รอบระยะเวลาบัญชีเฉพาะการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นในรอบระยะเวลาการรายงาน การจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจการควบคุม ที่เป็นสาระสำคัญเพื่อให้การจัดทำงบการเงินรวมได้ถูกต้อง ซึ่งตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ตามย่อหน้าที่ ข93 ระบุว่า หากไม่สามารถจัดทำได้ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยโดยใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยล่าสุด หลังจากปรับปรุงผลกระทบของรายการที่มีนัยสำคัญ หรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวม ในทุกกรณีวันที่ในงบการเงินรวมของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมต้องไม่แตกต่างกันเกินสามเดือน และรอบระยะเวลาการรายงานและความแตกต่างระหว่างวันที่ของงบการเงินต้องเหมือนกันทุกงวด

(3) นโยบายการบัญชี

มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีนโยบายการบัญชีตรงกันทุกนโยบายและกรณีบางนโยบายการบัญชีเหมือนกัน บางนโยบายการบัญชีต่างกันแต่ต้องทำรายการปรับปรุงนโยบายการบัญชีที่ต่างกันให้เหมือนบริษัทใหญ่ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย สรุปว่าการปรับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนบริษัทใหญ่ก่อนจัดทำงบการเงินรวมและการจัดทำงบการเงินรวมโดยไม่ต้องปรับนโยบายการบัญชีให้เหมือนบริษัทใหญ่ทำให้คุณภาพของงบการเงินรวมแตกต่างกัน หากบริษัทใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมจะไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีไม่ต้องการให้บริษัทใดบริษัทหนึ่งต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เหมือนกับนโยบายการบัญชีในกลุ่ม เพียงแต่เปิดเผยอย่างเพียงพอถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้แต่ละบริษัท นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุนทำให้บริษัทที่เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามโดยปรับปรุงด้วยวิธีปรับปรุงย้อนหลัง ซึ่งมาตรฐานรายงานทาง

การเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ ข87 ระบุว่าถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างไปจากที่ใช้ในการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่มเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

(4) การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ

มีความเห็นแตกต่างกันกรณีบริษัทใหญ่ได้มีการตีราคาสินทรัพย์สุทธิใหม่ทุก ๆ ปี จึงมีผลต่อการปรับการคิดค่าเสื่อมราคาใหม่ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นทุน และการใช้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อหุ้นทุนมีปัญหาทางปฏิบัติแตกต่างกัน แต่ข้อกำหนดทางการบัญชีของหลายประเทศกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุนโดยใช้ราคาตามบัญชี อย่างไรก็ตาม ในมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่องรวมธุรกิจ ได้กล่าวถึงการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นทุนซึ่งเชื่อมโยงกับการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม โดยให้ใช้มูลค่ายุติธรรม

Tereza Gluzová (2016) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการนำ IFRS 10 มาใช้และผลกระทบต่อขอบเขตการจัดทำงบการเงินรวม ผลการวิจัยพบว่างบการเงินรวมแสดงข้อมูลโดยรวมของกลุ่มบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย การมีอยู่ของการควบคุมเป็นเงื่อนไขที่สำคัญที่สุดในการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทภายในกลุ่มกิจการ บทความนี้เน้นที่การนำแนวคิดการควบคุมใหม่ที่นำมาใช้โดย IFRS 10 ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ปรากและวอร์ซอ โดยได้ศึกษาผลกระทบของ IFRS 10 ผลการวิจัยพบว่างบการเงินรวมในปีที่มีการนำ IFRS 10 มาใช้เปรียบเทียบกับหนึ่งปีก่อนหน้านั้น มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงินรวม

แนวคิดการควบคุมที่แก้ไขโดย IFRS 10 บริษัทต่างๆ จะต้องทบทวนว่าบริษัทเหล่านี้รวมผู้ได้รับการลงทุนแต่ละรายที่พวกเขาควบคุมจริงหรือไม่ และในทางกลับกันว่าบริษัทในกลุ่มกิจการที่รวมบัญชีแต่ละแห่งอยู่ภายใต้การควบคุมหรือไม่ ผลการวิจัยพบว่าบริษัทเพียง 10% เท่านั้นที่ระบุการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการจัดทำงบการเงินรวม หลังจากการปรับใช้ IFRS 10 สินทรัพย์รวมหลังการปรับปรุงใหม่เพิ่มขึ้น 0.13% ผู้ได้รับการลงทุนที่ไม่ได้รวมกิจการทั้งหมด 26 รายก่อนหน้านั้นมีคุณสมบัติตรงตามนิยามการควบคุมที่แก้ไขแล้ว ด้วยเหตุนี้ การนำ IFRS 10 มาใช้จึงนำไปสู่การรวมบริษัทสาขาใหม่ 26 แห่งที่ได้รับการระบุชื่อเข้าไว้ด้วยกัน จาก 4 บริษัทที่ได้รับผลกระทบ มีบริษัทประกัน 2 แห่ง ธนาคาร 1 แห่ง และบริษัท 1 แห่งจากอุตสาหกรรมไอที โครงสร้างอุตสาหกรรมนี้สอดคล้องกับการวิเคราะห์ผลกระทบโดย EFRAG (2012) ซึ่งถือว่าธนาคารและผู้ประกันตนได้รับผลกระทบที่สำคัญที่สุด

ผลการศึกษายังพบความไม่สอดคล้องกันในนโยบายการบัญชีของบริษัทบางแห่ง ทุกบริษัทประกาศใช้ดุลยพินิจเมื่อประเมินการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตาม บริษัท 25% จากตัวอย่างการวิจัยยังคงกำหนดการควบคุมตาม IAS 27 เดิม ผลลัพธ์ที่หลากหลายดังกล่าวทำให้เกิดความสงสัยในความน่าเชื่อถือของงบการเงิน คำจำกัดความของการควบคุมที่ไม่สอดคล้องกันอาจทำให้ขาดความสนใจ ในอีกทางหนึ่ง เป็นไปได้ว่าแนวคิดการควบคุมที่แก้ไขแล้วไม่ได้ใช้อย่างเหมาะสม

งานวิจัยนี้มุ่งเน้นไปที่ผลกระทบของการนำ IFRS 10 มาใช้โดยคำนึงถึงมีความสำคัญของการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการจัดทำงบการเงินรวม ข้อจำกัดของผลลัพธ์คือไม่สามารถประเมินประโยชน์ของแนวคิดการควบคุมที่แก้ไขแล้วสำหรับผู้ให้หลักของงบการเงิน ข้อจำกัดที่เป็นไปได้ประการที่สองอยู่ในตัวอย่าง

การวิจัย ซึ่งประกอบด้วยบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ปารากและวอร์ซอเท่านั้น มีความเป็นไปได้ของการวิจัยเพิ่มเติมตามผลลัพธ์ของการศึกษานี้ ประการแรก การศึกษาในอนาคตสามารถประเมินความสัมพันธ์ระหว่างความเกี่ยวข้องของมูลค่าของงบการเงินรวมและการปรับใช้ IFRS 10 อาจได้ผลลัพธ์โดยละเอียดเพิ่มเติมพร้อมกับการขยายตัวอย่างการวิจัย นอกจากนี้ การศึกษานี้จึงเผยให้เห็นความแตกต่างระหว่างผลกระทบที่คาดการณ์ไว้และผลกระทบที่เกิดขึ้นจริง สภาวิชาชีพบัญชีในฐานะผู้ออกข้อกำหนดทางบัญชีอาจได้รับประโยชน์จากการวิเคราะห์เมื่อมีการทบทวนหลังการใช้งาน IFRS 10 รวมทั้งผลการศึกษายังเป็นที่น่าสนใจของนักวิจัยที่เน้นการจัดทำงบการเงินรวมในอนาคตอีกด้วยเช่นกัน

Lopes and Lopes (2019) ได้ศึกษาผลของการใช้ IFRS 10 และ IFRS 11 ในการจัดทำงบการเงินรวม ผลการวิจัยเป็นการศึกษาเชิงสำรวจโดยใช้หน่วยงานสาธารณะจากประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส (ภาคบังคับ) แตกต่างจากสหราชอาณาจักร (ภาคสมัครใจ) พบว่า การนำ IFRS 10 ใหม่มาใช้ส่งผลกระทบต่อองค์ประกอบของกลุ่มกิจการ แต่ไม่มีข้อมูลทางการเงินและตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลงทางการเงิน อย่างไรก็ตาม มีหลักฐานว่ามีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทและการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในข้อตกลงภายใต้การควบคุมร่วมกันผ่าน IFRS 11 ฉบับใหม่ แสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่ไม่เท่าเทียมกันของการนำ IFRS 10 และ IFRS 11 ไปใช้

จุดเน้นของการศึกษานี้ คือ ฝรั่งเศส เยอรมนี และสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศที่ยังไม่มีการวิเคราะห์อย่างกว้างขวางเกี่ยวกับผลกระทบที่แท้จริงของการนำ IFRS 10 และ IFRS 11 ไปใช้ ประเทศเหล่านี้มีกลุ่มกิจการมากมายที่ซับซ้อนของนิติบุคคลที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ยุโรปที่ใช้ IFRS และประเทศต่างๆ เป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์โดยอุตสาหกรรมได้รับการพิจารณาด้วยผลลัพธ์ของการศึกษานี้ได้รับการสนับสนุนในข้อมูลที่รวบรวมด้วยมือจากการตรวจสอบเนื้อหาของงบการเงินรวมในปีที่นำ “งบการเงินรวม” มาใช้ และปีก่อนหน้าทันที ผลลัพธ์เชิงคุณภาพและเชิงปริมาณคือขึ้นอยู่กับเปิดเผยที่แท้จริงโดยหน่วยงานผลลัพธ์ที่ได้สนับสนุนผลการวิจัยตามความคาดหวังของการศึกษาก่อนหน้านี้ เนื่องจากหน่วยงานส่วนใหญ่ นำ IFRS 10 และ IFRS 11 หลังจากบังคับใช้ในสหภาพยุโรปเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้พบว่าแนวโน้มเดียวกันระหว่างเยอรมนีและฝรั่งเศส (ภาคบังคับ) แต่แตกต่างจากสหราชอาณาจักร (ภาคสมัครใจ) โดยที่สัดส่วนของนิติบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการยอมรับ IFRS 10 มาใช้ มีค่ามากกว่าอุตสาหกรรมที่มีแนวโน้มที่จะนำไปใช้ในช่วงต้นมากขึ้น ได้แก่ น้ำมันและก๊าซ วัสดุพื้นฐาน และโทรคมนาคม แต่อุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดจากการยอมรับนี้ คือ บริการทางการเงิน ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าการนำ IFRS 10 มาใช้ส่งผลกระทบต่อกรณีต่าง ๆ มากกว่า IASB คาดการณ์ไว้ แต่ผลกระทบเหล่านี้ถือว่าผลกระทบเล็กน้อยและไม่สำคัญ ท่ามกลางหน่วยงานที่นำ IFRS 10 มาใช้ หลักฐานบ่งชี้ว่าส่วนใหญ่มีนัยสำคัญโดยมีผลกระทบแต่เพียงประมาณร้อยละ 20 ถือว่าผลกระทบของการนำ IFRS 10 มาใช้ (เปรียบเทียบจำนวนก่อนกับจำนวนหลังการยอมรับใช้ IFRS 10) มีนัยสำคัญทางสถิติ สังเกตได้เฉพาะจำนวนรายการบัญชีและอัตราส่วนทางการเงินเท่านั้น การวิจัยนี้ยังแสดงให้เห็นผลของการนำ IFRS 11 มาใช้ในจำนวนมากขึ้นจากที่ได้คาดการณ์ไว้และมีแนวโน้มที่จะมีความสำคัญท่ามกลางหน่วยงานที่นำ IFRS 11 มาใช้ หลักฐานบ่งชี้ว่าผลกระทบของการนำ IFRS 11 มาใช้ (เปรียบเทียบจำนวนก่อนกับจำนวนหลังการยอมรับใช้ IFRS 11) ประมาณ 40 เปอร์เซ็นต์ถือว่าผลกระทบเหล่านั้นมีนัยสำคัญทางสถิติ สังเกตได้ในรายการส่วนใหญ่และอัตราส่วนทางการเงิน การศึกษานี้ยืนยันความคิดที่ว่าสัดส่วนการยกเลิกการจัดทำงบการเงินรวมและการใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นผลกระทบของ IFRS 11 ที่สังเกตได้มากที่สุด อย่างไรก็ตาม หลักฐานของหน่วยงานที่ควบคุมร่วมกันได้จัดประเภทใหม่เนื่องจากการ

ดำเนินงานร่วมกันภายใต้ IFRS 11 ดูเหมือนจะสูงกว่าที่คาดการณ์ไว้โดยอาจมีส่วนทำให้เกิดผลของการนำ IFRS 11 มาใช้ การศึกษานี้แสดงผลที่สำคัญมากขึ้นในหน่วยงานของฝรั่งเศส และในอุตสาหกรรม วัสดุพื้นฐาน สาธารณูปโภค และอุตสาหกรรมการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับความคาดหวังของการศึกษาก่อนหน้านี้

1.8 สรุป

มาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 หนึ่งในนั้น คือ TFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการในการนำเสนอและการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อกิจการควบคุมกิจการอื่นอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น เพื่อให้บรรล่วัตถุประสงค์มีการกำหนดให้ (1) กิจการ (บริษัทใหญ่) ที่ควบคุมอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น (บริษัทย่อย) นำเสนองบการเงินรวม (2) คำนิยามของหลักการควบคุม และกำหนดการควบคุมให้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม (3) แนวทางการประยุกต์ใช้หลักการควบคุม เพื่อระบุว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้นต้องจัดทำงบการเงินรวม (4) ข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม และ (5) คำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และให้ข้อยกเว้นในการรวมบริษัทย่อยประเภทหนึ่งของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนในการจัดทำงบการเงินรวม

TFRS 10 ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีนั้นเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (IFRS 10) สำหรับบริษัทจดทะเบียนทั้งในประเทศ และต่างประเทศมีการศึกษาถึงการยอมรับและผลกระทบของการนำไปใช้ที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีเดิมที่เคยใช้บังคับก่อนหน้านี้