

บทที่ 1

บทนำ

หลักการและเหตุผล

ปัญหาหนึ่งที่มีความสำคัญต่อวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยในระหว่างปี พ.ศ.2540 – 2542 คือการที่มาตรฐานการบัญชีไทยไม่ได้รับการยอมรับว่าเป็นสากล ซึ่งปัญหานี้กำลังได้รับการแก้ไขโดยการจัดให้มีคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีที่รับผิดชอบโดยตรงในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยเพื่อให้ผลงานของนักบัญชีไทยได้รับการยอมรับในระดับสากลมากขึ้น โดยนำเอามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (*International Accounting Standard: IAS*) มาเป็นแนวหลักในการถือปฏิบัติ ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนี้ได้รับการก่อตั้งขึ้นโดยความร่วมมือจากองค์กรวิชาชีพบัญชีในประเทศต่างๆ ได้แก่ ออสเตรเลีย แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน ญี่ปุ่น เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ อังกฤษ ไอร์แลนด์ และสหรัฐอเมริกา จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2541 มีสมาชิกอยู่ในประเทศต่างๆ ถึง 91 ประเทศทั่วโลก โดยมีสำนักงานใหญ่อยู่ที่ลอนดอนประเทศอังกฤษ

อย่างไรก็ดีพัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีไทยในครั้งนี้ก็ได้รับอิทธิพลจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาไม่น้อยเช่นกัน ด้วยเหตุผลที่ว่า มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา มักจะระบุข้อกำหนดไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับเงื่อนไขต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจจริง และทั้งยังมีความก้าวหน้าอย่างมากในแง่ของการสามารถกำหนดมาตรฐานการบัญชีขึ้นมาถึง 135 ฉบับในปัจจุบัน ซึ่งสามารถตามทันกับรูปแบบในการดำเนินธุรกิจและนวัตกรรมทางการเงินได้อย่างดีเยี่ยม อันส่งผลดีต่อการเพิ่มคุณภาพของรายงานทางการเงินที่สามารถสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างใกล้เคียงมากที่สุด นอกจากนี้การที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้มีทางเลือกในการถือปฏิบัติอยู่มากเพื่อความสะดวกแก่ประเทศสมาชิกนั้น ยังเป็นปัญหาต่อการเปรียบเทียบงบการเงินของประเทศต่างๆ ที่แม้จะถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีสากลเช่นเดียวกันก็ตาม

ประเทศไทยมีการติดต่อค้าขายกับประเทศต่างๆ มากมายทั่วโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งปริมาณการค้าขายระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกาเพิ่มขึ้นมากในระหว่างปี พ.ศ. 2535 – 2540 ซึ่งสิ่งที่น่าจับตามองก็คือ การที่รูปแบบความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับต่างประเทศไม่ได้

จำกัดอยู่เพียงแค่การค้าขายเท่านั้น แต่ยังลึกลงไปไปถึงการร่วมทุนหรือการลงทุนซื้อสินทรัพย์ และการลงทุนในธุรกิจของพันธมิตรที่อยู่ในต่างประเทศ เพื่อลดความเสี่ยงรวมในการลงทุนของแต่ละฝ่าย ดังนั้นการนำเสนอรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม และเงินลงทุนทั่วไปรวมทั้งเงินลงทุนในบริษัทย่อย จึงมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้บริหารมากขึ้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศต่างๆ ก็ยังมีความแตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่น หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าควรจะนำข้อมูลบริษัทย่อยใดๆ มาจัดทำงบการเงินรวมบ้าง ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ยอมรับกันทั่วก็คือ หากบริษัทแม่ถือหุ้นในบริษัทใดอยู่ในช่วงระหว่างอัตราร้อยละ 20 - 50 บริษัทลูกดังกล่าว จะต้องถูกนำมาทำงบการเงินรวมด้วย สำหรับสหรัฐอเมริกา เห็นว่าควรนำบริษัทลูกทุกบริษัทที่เข้าข่ายดังกล่าวมาจัดงบการเงินรวมเพราะความยึดถือในหลักการว่ารายงานทางการเงินควรเปิดเผยสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่อยู่ในความควบคุมของบริษัท ในขณะที่ในสหราชอาณาจักรเองมีความเห็นว่าจะไม่ควรนำบริษัทลูก ที่มีลักษณะการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันมากมาจัดทำงบการเงินรวมด้วย เพราะจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด แม้จะมีอัตราส่วนการถือหุ้นอยู่ในระหว่างอัตราร้อยละ 20 - 50 ก็ตาม สำหรับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ก็มีข้อกำหนดว่ากรณีที่มีข้อจำกัดเข้มงวดเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายทุนจากบริษัทลูกไปยังบริษัทแม่เป็นเวลานาน บริษัทแม่ไม่ต้องนำบริษัทลูกดังกล่าวมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยไม่ว่าจะถือหุ้นในบริษัทลูกในอัตราร้อยละเท่าใดก็ตาม นอกจากนี้ยังมีความแตกต่างกันในเรื่องของข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยและรูปแบบการนำเสนอรายงานทางการเงินซึ่งมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจของผู้ลงทุนด้วย

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาเป็นองค์กรกำกับดูแลเพียงแห่งเดียวในโลกที่กำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยถึงการกระหายยอดเพื่อแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่บริษัทที่นำเสนองบการเงินถือปฏิบัติอยู่ (GAAP followed) กับมาตรฐานการบัญชีที่บังคับใช้ในท้องถิ่นที่มีการนำงบการเงินดังกล่าวไปใช้ (Local GAAP) ดังนั้นข้อกำหนดดังกล่าว จึงเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงความสำคัญของการทราบถึงความแตกต่างของหลักการบัญชีที่สำคัญขององค์กรต่างๆ ที่ผู้ลงทุนจะต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง สิ่งสำคัญที่ผู้ลงทุนจะต้องตระหนักก็คือ การวิเคราะห์งบการเงินระหว่างประเทศจะไม่ให้ประโยชน์เท่าที่ควร หากผู้วิเคราะห์ไม่มีความเข้าใจถึงความแตกต่างในหลักการสำคัญที่ใช้จัดทำรายงานทางการเงินดังกล่าวขึ้นมา

การศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรที่มีความสำคัญทั้งสามดังกล่าวข้างต้นซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจในประเทศไทย เป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยส่งเสริมความสามารถในการวิเคราะห์รายงานทางการเงินเพื่อการ

ตัดสินใจทางการบริหารให้องค์กรสามารถดำเนินงานเพื่อบรรลุเป้าหมายหลักได้อย่างมีประสิทธิภาพ อันเป็นสิ่งสำคัญมากต่อความอยู่รอดขององค์กรในปัจจุบัน

วัตถุประสงค์ในการศึกษา

เพื่อศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา

ขอบเขตและวิธีการศึกษา

ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเรื่องเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมจากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (*Stock Exchange of Thailand: SET*), ตลาดหลักทรัพย์อเมริกา (*American Stock Exchange: AMEX*), ตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ (*Singapore Exchange Securities Trading Limited: SGX*) แห่งละ 1 ฉบับ รวมทั้งสิ้น 3 ฉบับ

วิธีการศึกษา การเก็บข้อมูล

1. แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ สุ่มตัวอย่างงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, ตลาดหลักทรัพย์อเมริกา, ตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ แห่งละ 1 ฉบับ รวมทั้งสิ้น 3 ฉบับ
2. แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ มาตรฐานการบัญชีของทั้งสามองค์กรเฉพาะหัวข้อที่เกี่ยวข้องตามที่ระบุไว้ในเอกสารอ้างอิง เพื่อเสนอผลสรุปการเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามกลุ่ม โดยจำแนกเป็นประเด็นต่างๆ ออกจากกันอย่างชัดเจน

ทฤษฎีที่ใช้

1. มาตรฐานการบัญชีของไทย

1.1 TAS No.40

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

1.2 TAS No.44

งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลง

ทุนในบริษัทย่อย

1.3 TAS No.45

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

2. มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards)

- | | |
|-----------------------------|---|
| 2.1 IAS No.25 | Accounting for Investments |
| 2.2 IAS No.27 | Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries |
| 2.3 IAS No.28 | Accounting for Investments in Associates |
| 2.4 IAS No.32 | Financial Instruments: Disclosure and Presentation |
| 2.5 IAS No.39 | Financial Instruments: Recognition and Measurement |
| 2.6 SIC Interpretation No.3 | Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates (IAS 28) |

3. มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Statement of Financial Accounting Standards)

- | | |
|-----------------|---|
| 3.1 SFAS No.94 | Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries (an amendment of ARB No.51, with related amendments of APB Opinion No.18 and ARB No.43, Chapter 12 |
| 3.2 SFAS No.115 | Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities |

นิยามศัพท์

1. **เงินลงทุน (Investment)** หมายถึง หลักทรัพย์หรือสินทรัพย์ที่ซื้อโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหาประโยชน์จากการลงทุนนั้นในรูปของรายได้ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ เงินปันผล หรือค่าเช่า หรือกำไรส่วนทุนหรือประโยชน์อื่นที่เกิดจากความสัมพันธ์ทางการค้า และไม่มีเจตจำนงที่จะขายเมื่อต้องการเงินสด ยกเว้นรายการต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินลงทุน

- สินค้าคงเหลือ
- สินทรัพย์ถาวร

2. **งบการเงินรวม (Consolidated Financial Statement)** หมายถึง งบแสดงฐานะการเงินหรือผลการดำเนินงานรวมของกิจการที่เป็นเครือเดียวกันตั้งแต่สองกิจการขึ้นไปโดยถือเสมือนหนึ่งว่ากิจการต่างๆ ดังกล่าวเป็นหน่วยงานเดียวกัน
3. **หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP)** หมายถึง แนวทางที่ได้รับการรับรองและยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีอำนาจหน้าที่ในวิชาชีพทางการบัญชี เพื่อให้นักบัญชีใช้อยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและจัดทำงบการเงินอย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอ และสามารถเข้าใจได้ง่าย คำว่า "หลักการบัญชี" ในปัจจุบันได้มีการใช้คำว่า "มาตรฐานการบัญชี" กันมากขึ้น หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นคำศัพท์พิเศษในการบัญชี การเงิน โดยครอบคลุมถึงประเพณีนิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่างๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองกัน ณ เวลาหนึ่ง เวลาใดโดยเฉพาะ
4. **มาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standard: TAS)** หมายถึง มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
5. **มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard: IAS)** หมายถึง มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Committee: IASC)
6. **มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Statement of Financial Accounting Standard: SFAS)** หมายถึง มาตรฐานการบัญชีซึ่งกำหนดโดย **Financial Accounting Standard Board: FASB**
7. **สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA)**
8. **แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เผยแพร่โดยคณะกรรมการหลักการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา AICPA Accounting Principles Board Opinion: APB**
9. **แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เผยแพร่โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา AICPA Accounting Research Bulletin: ARB**

10. การตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ [Standing Interpretations Committee(SIC) – Interpretations of International Accounting Standards : SIC Interpretation]

ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

ทำให้ทราบถึงความเหมือนและความแตกต่างของหลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนและการจัดทำงบการเงินรวมจากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา