

**องค์ประกอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**

**THE ELEMENTS OF FINANCIAL REPORTING
STANDARD NO. 10 OF THE ENTERPRISE ON THE
GROUP OF SERVICES, REAL ESTATE AND
CONSTRUCTION LISTED IN THE STOCK
EXCHANGE OF THAILAND.**

อัมพร เทียงตระกุล*

Amporn Theingtrakul*

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์และอาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

* Assistant Professor and Accounting Program Lecturer, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

* Email: amporn@dpu.ac.th

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ศึกษาองค์ประกอบเกี่ยวกับลักษณะของการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี และการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม กลุ่มตัวอย่างสำหรับการทำวิจัยนี้คือผู้ทำบัญชีของสถานประกอบการกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 152 บริษัท ประกอบด้วยกลุ่มบริการจำนวน 61 บริษัทและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างจำนวน 91 บริษัท เครื่องมือที่ใช้ในการทำวิจัยเป็นแบบสอบถาม ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติช่วยในการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ผลการวิจัย พบว่าลักษณะการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิในกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

คำสำคัญ: ลักษณะของการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ

Abstract

The objective of this study is to investigate the elements of the nature of accounting records, accounting period, accounting policy, and the determination of the net asset value of the Financial Reporting Standard No.10: Consolidation. The sample group consisted of accountants working for 152 companies listed in The Stock Exchange of Thailand; comprising 61 groups of service companies, and 91 real estate and construction companies. The research tools utilized in this study were questionnaires and statistical programs were applied to for analyzing basic statistics.

The research outcomes revealed that the nature of accounting records, accounting period, accounting policy, and the determination of the net asset value of the sample group was statistically significant.

Keywords: Nature of Accounting Records, Accounting Period, Accounting Policy, Determination of Net Asset value

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การกำหนดมาตรฐานรายงานทางการเงินของประเทศไทยจัดทำขึ้นตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีได้คำนึงถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่อผู้จัดทำรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชี หน่วยงานกำกับดูแล นักวิเคราะห์ นักลงทุน ตลอดจนผู้ใช้งบการเงิน กลุ่มอื่นๆ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2556) ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มของ PACK 5 ปรับปรุง 2557 เป็นชุดมาตรฐานรายงานทางการเงินอันเกี่ยวกับเงินลงทุนที่กิจการมีอำนาจควบคุมหรือมีอำนาจควบคุมร่วมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญซึ่งมีผลบังคับใช้พร้อมๆกัน อันประกอบด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมด 5 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน และมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (ศิลปิน ศรีจันเพชร และพิมพ์ใจ วิรุศุทธากร, 2557) สาเหตุหลักสำคัญประการหนึ่งที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้กำหนดให้มี IFRS 10: Consolidation ขึ้นมาเป็นเพราะปัญหาที่เกิดจากความสับสนและความไม่สม่ำเสมอในการพิจารณาว่าควรจะนำบริษัทใดมาจัดท่างบการเงินรวมหรือไม่ นั่นก็เป็นเพราะว่าคำนิยามเดิมตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการตีความมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 เรื่องการจัดท่างบการเงินรวม-หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษ (IAS 27: Separate Financial Statement and SIC12 Consolidation-Special Purpose Entities) กำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาการจัดท่างบการเงินรวมไว้แตกต่างกัน (ศิลปิน ศรีจันเพชร และพิมพ์ใจ วิรุศุทธากร, 2557)

ทั้งนี้สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ให้การสนับสนุนสาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ แห่งประเทศไทยในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยให้เทียบเท่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ในการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นบริษัทที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะตลอดมา และจะเห็นได้ว่า ปีที่ผ่านมาสาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ทำการปรับปรุงพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย (Thai Accounting Standard: TAS) หลายฉบับ ซึ่งในปัจจุบัน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2557 และฉบับปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินรวม โดยมีการกำหนดและปรับปรุงหลักการและเนื้อหาในมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับให้มีหลักการและเนื้อหาสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากล ตลอดจนคุณภาพและความถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีสากล ซึ่งในปี พ.ศ. 2557 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ของประเทศไทยได้รับการปรับปรุงให้มีความเป็นปัจจุบันเทียบเท่า ค.ศ. 2013 Edition of the Bound Volume of IFRSs ซึ่งเป็นมาตรฐานรายงานทางการเงินของประเทศไทยจัดทำขึ้นตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับปี ค.ศ. 2013 สำหรับงานวิจัยที่เกี่ยวกับการจัดท่างบการเงินรวมและการเปิดเผยข้อมูลมีผู้วิจัยหลายท่านที่ให้ความสนใจที่ศึกษา เช่นความคิดเห็นของนักบัญชีที่มีต่อปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (อัญชลี วิรุพท์จรยา, 2548) ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับงบการเงินรวม (รองเอก วรรณพฤกษ์, 2553) มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้จัดท่างบการเงินรวมของบริษัทในกลุ่ม SET 100 (ลภินี โกศลบุญ และ อรพินท์ อิมจงใจรักษ์, 2553) ประเด็นที่สำคัญในการจัดท่างบการเงินรวมและการเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 10 และ 12 (ณัฐชานนท์ โกมุตพิพิงศ์ และ วิศรุต ศรีบุญนาถ, 2556) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินที่กล่าวข้างต้นนั้นจะมีความเชื่อมโยงและครอบคลุมปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการจัดท่างบการเงินรวมตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10

นอกจากความเป็นมาของปัญหาดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้จัดทำงบการเงินรวมให้กับสถานประกอบการต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยลักษณะของการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ ซึ่งผู้จัดทำงบการเงินรวมในสถานประกอบการอาจมีความเข้าใจในปัจจัยที่แตกต่างกัน จึงส่งผลต่อการจัดทำงบการเงินรวมของสถานประกอบการ และด้วยเหตุที่บริษัทใหญ่จะต้องนำรายการข้อมูลของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ซึ่งงบการเงินรวมดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหาร ผู้ใช้งบการเงินของกิจการ นักลงทุนที่นำงบการเงินรวมดังกล่าวมาทำการวิเคราะห์ในการตัดสินใจในการลงทุน ตลอดจนการประเมินความสามารถของผู้บริหาร ตลอดจนกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างได้มีการขยายตัวและมีการระดมเงินทุนเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์มากขึ้นผู้วิจัยได้ทำการเปรียบเทียบกับปีที่ผ่านมาทั้งสองกลุ่มเดิมมีจำนวน 224 บริษัทเพิ่มเป็นจำนวน 251 บริษัทคิดเป็นอัตราการเพิ่มขึ้นประมาณ 12.05% (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2559) และจากงานวิจัยผลกระทบของมาตรฐานรายงานทางการเงิน PACK 5 ที่มีต่อบริษัทจดทะเบียน:กรณีประเทศไทย พบว่า กลุ่มธุรกิจหมวดบริการรับเหมาก่อสร้างได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานฯ PACK 5 จำนวน 3 ฉบับมาจัดทำงบการเงินรวมแต่กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าว (วรศักดิ์ ทูมมานนท์ และ จุฑาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์, 2559) และผู้วิจัยเห็นว่า กลุ่มบริการเป็นธุรกิจบริการเช่นกันกับธุรกิจก่อสร้าง ด้วยเหตุนี้ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง “งบการเงินรวม” ฉบับปรับปรุงปี พ.ศ. 2558 โดยศึกษาถึงองค์ประกอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ในกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งองค์ความรู้ที่ได้จากการวิจัยจะเป็นสารสนเทศให้กับผู้ทำบัญชี สหคมนักบัญชีไทย สถาบันการศึกษา ผู้บริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อศึกษาองค์ประกอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่10ของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเน้นการศึกษาใน 4 ประเด็นต่อไปนี้

- (1) ลักษณะของการบันทึกบัญชีของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10
- (2) รอบระยะเวลาบัญชีของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10
- (3) นโยบายการบัญชีของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10
- (4) การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10

สมมติฐานการวิจัย

(H1) ลักษณะของการบันทึกบัญชีของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน

(H2) รอบระยะเวลาบัญชีของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน

(H3) นโยบายการบัญชีของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน

(H4) การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของสถานประกอบการในกลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน

แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินของไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เป็นมาตรฐานรายงานทางการเงินที่ประกาศกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยที่มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 งบการเงินรวม เป็นมาตรฐานรายงานทางการเงินที่อิงกับรูปแบบของมาตรฐานการบัญชีไทยและปรับปรุงเนื้อหาตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเพื่อให้เป็นสากลโดยประกอบด้วยแนวคิดและทฤษฎีพื้นฐาน จากคำนิยามงบการเงินรวม คืองบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่ายและกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว ซึ่งแนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของมาตรฐานฉบับที่ 10 งบการเงินรวมที่สำคัญมีดังนี้

ลักษณะการบันทึกบัญชี

ในปัจจุบันมาตรฐานรายงานทางการเงินได้กำหนดให้บริษัทใหญ่บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยโดยวิธีราคาทุน (Cost Method) กล่าวคือวิธีนี้จะไม่รับรู้ผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยในงบการเงินของบริษัทใหญ่ แต่ให้บันทึกทรัพย์สินที่รับจากบริษัทย่อยเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทย่อยมีการประกาศจ่ายปันผล โดยมีแนวคิดว่าการดำเนินงานของบริษัทย่อยนั้นได้ถูกนำมารวมกับบริษัทใหญ่ และนำเสนองบการเงินรวมแล้ว ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องบันทึกในงบการเงินของบริษัทใหญ่อีก (อัญชลี วิรุฬห์จรรยา, 2548)

นอกจากนั้น อัญชลี วิรุฬห์จรรยา (2548) กล่าวว่า “การจัดทำงบการเงินของบริษัทใหญ่ นอกจากต้องจัดทำงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินของบริษัทใหญ่เองอีก 1 ชุด เรียกว่า งบการเงินเฉพาะกิจ (Separate Financial Statement) โดยมีข้อที่ควรพิจารณาคือ การบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ ในอดีตนั้นการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยเคยถูกกำหนดให้บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) คือบันทึกผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่ตามสัดส่วนที่บริษัทใหญ่มีสิทธิ แต่ในปัจจุบันได้กำหนดให้บริษัทใหญ่บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยโดยวิธีราคาทุน (Cost Method) คือไม่รับรู้ผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยในงบการเงินของบริษัทใหญ่ แต่ให้บันทึกทรัพย์สินที่รับจากบริษัทย่อยเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทย่อยมีการประกาศจ่ายปันผล

รอบระยะเวลาบัญชี

บริษัทใหญ่ต้องนำบริษัทย่อยไม่ว่ามีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกันกับบริษัทใหญ่หรือไม่มาจัดทำงบการเงินรวม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องการจัดทำงบการเงินรวม

ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ย่อหน้าที่ ข 93 ได้อนุญาตให้บริษัทใหญ่นำบริษัทย่อยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกันมาจัดทำงบการเงินรวมได้ โดยไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทย่อยใหม่ หากรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแตกต่างกันไม่เกิน สามเดือน แม้ชัดว่าหากเลือกปฏิบัติตามแนวทางนี้ การตัดรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือ เพื่อจัดทำงบการเงินรวมจะมีความซับซ้อนและยุ่งยาก เพราะรายการดังกล่าวจะเป็นรายการนอกงบการเงิน หากเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้นหลังวันปิดบัญชีของงวดบัญชีแรกแต่เกิดก่อนวันปิดบัญชีของอีกงวดบัญชีหนึ่ง แต่ Epstein and Mirza (2001) ได้กล่าวถึงปัญหาการมีบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกันว่า ในทางปฏิบัติการเตรียมการจัดทำงบการเงินรวมจะพิจารณาเหตุการณ์ทางการเงินทั้งหมดจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทใหญ่ หากบริษัทย่อยมีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างจากบริษัทใหญ่อาจจัดทำงบการเงินของบริษัทย่อยใหม่ให้รอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตามการนำบริษัทย่อยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับบริษัทใหญ่ และการนำบริษัทย่อยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีตรงกับบริษัทใหญ่ มาจัดทำงบการเงินรวมจะมีปัญหาในการปฏิบัติงานแตกต่างกัน และทำให้คุณภาพของงบการเงินรวมแตกต่างกัน (อัญชลี วิรุฬห์จรรยา, 2548)

นโยบายการบัญชีเดียวกัน

มาตรฐานรายงานทางการเงิน ได้กำหนดให้ปรับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนของบริษัทใหญ่ก่อนจัดทำงบการเงินรวม

พบว่า การปรับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนของบริษัทใหญ่ก่อนจัดทำงบการเงินรวม ตามมาตรฐานการบัญชีจะมีปัญหาน้อยกว่าการจัดทำงบการเงินรวมโดยไม่ปรับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนของบริษัทใหญ่ กับวรรคที่ 2544) กล่าวว่า การจัดทำงบการเงินรวมซึ่งถือเสมือนหนึ่งว่าบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย เป็นกิจการเดียวกัน ในแง่ของการวัดผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน โดยไม่คำนึงถึงข้อกำหนดตามกฎหมายที่ระบุว่ากิจการแต่ละแห่งมีสถานะทางกฎหมายที่แยกจากกัน หากบริษัทใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมจะไม่ใช่ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ การปรับนโยบายบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนบริษัทใหญ่ก่อนจัดทำงบการเงินรวมและการจัดทำงบการเงินรวมโดยปรับนโยบายการบัญชีให้เหมือนบริษัทใหญ่ทำให้คุณภาพของงบการเงินรวมแตกต่างกัน (อัญชลี วิรุฬัจจรยา, 2548) แต่ Epstein and Mirza (2001) ได้ตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 ว่า ไม่ต้องการให้บริษัทใดบริษัทหนึ่งต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เหมือนกันกับนโยบายการบัญชีของบริษัทในกลุ่ม เพียงแต่เปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีของแต่ละบริษัทใช้อย่างเพียงพอ

การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ

มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม ได้ระบุว่า “กิจการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่มีการควบคุมบริษัทย่อยจนถึงวันที่การควบคุมสิ้นสุดลง รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยขึ้นอยู่กับจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มีการรับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย เช่น ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม หลังวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย แต่ผลงานวิจัยของ Nobes (2000) พบว่า ข้อกำหนดทางการบัญชีของประเทศต่างๆ หลายประเทศ ได้แก่ ประเทศอาร์เจนตินา ประเทศบราซิล ประเทศสาธารณรัฐเช็ก ประเทศโปแลนด์ ประเทศรัสเซีย กำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุนโดยใช้ราคาตามบัญชี ซึ่งการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นทุนและการใช้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุน มีปัญหาในทางปฏิบัติแตกต่างกัน (อัญชลี วิรุฬัจจรยา, 2548) กล่าวคือการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นทุนเพื่อหาความนิยม เป็นแนวทางปฏิบัติที่มีปัญหาส่วนการใช้อัตราตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุน เพื่อหาความนิยมเป็นแนวทางปฏิบัติที่มีปัญหาน้อย

ผู้วิจัยได้เห็นความสำคัญและประโยชน์ต่อข้อมูลดังกล่าวข้างต้น โดยผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่รวบรวมมาใช้สร้างแบบสอบถาม ในการทำวิจัยครั้งนี้

วิธีดำเนินงานวิจัย

สำหรับการศึกษาองค์ประกอบของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยมีระเบียบวิธีวิจัยดังต่อไปนี้

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ได้แก่ สถานประกอบการในกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี 2558 จำนวน 251 บริษัท (สำนักคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2559) ได้จัดทำแผนเลือกตัวอย่าง แบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) โดยให้กลุ่มธุรกิจเป็นชั้นภูมิหลักและหมวดธุรกิจเป็นชั้นภูมิย่อย ตามขนาดประชากร โดยใช้วิธี Proportion-to-size Allocation ซึ่งจะได้ขนาดตัวอย่างจำแนกตามชั้นภูมิต่างๆ ดังรายละเอียดตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนประชากรและตัวอย่าง

กลุ่มธุรกิจ		หมวดธุรกิจ	จำนวน (บริษัทที่ จดทะเบียน)	จำนวน ขนาดตัวอย่าง
1	กลุ่มบริการ	1) พาณิชยกรรม	21	13
		2) การแพทย์	16	10
		3) สื่อและสิ่งพิมพ์	29	17
		4) บริการเฉพาะกิจ	3	2
		5) การท่องเที่ยวและการสนทนาการ	12	7
		6) ขนส่งและโลจิสติกส์	20	12
	รวม		101	61
2.	กลุ่ม อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง	1) วัสดุก่อสร้าง	20	12
		2) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์	56	34
		3) พัฒนาอสังหาริมทรัพย์	54	33
		4) บริการรับเหมาก่อสร้าง	20	12
	รวมทั้งสิ้น		150	91
รวมทั้งสิ้น			251	152

การเก็บรวบรวมข้อมูล

กรอบตัวอย่าง (Sampling Frame) สำหรับการเลือกตัวอย่างครั้งนี้ ได้แก่ บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มบริการ และ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 251 แห่ง จากบริษัทดังกล่าวผู้วิจัยจะสุ่มบริษัทจากแต่ละหมวดธุรกิจในแต่ละกลุ่มตามจำนวนที่กำหนดข้างต้น โดยให้มีความน่าจะเป็นที่จะถูกสุ่มเท่ากัน (Equally likely) ได้บริษัทตัวอย่าง 152 แห่ง

เครื่องมือการวิจัย

1. เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาจากเอกสาร มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานรายงานทางการเงินทฤษฎี ข้อมูล และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เป็นกรอบแนวคิด โดยแบบสอบถามประกอบด้วย 3 ส่วนดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม (ผู้ทำบัญชี) และข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของสถานประกอบการในกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีจำนวน 9 คำถาม ลักษณะคำถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (Check list)

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ที่มีปัญหาต่อการปฏิบัติงานทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ มีจำนวน 28 คำถาม โดยลักษณะคำถามเป็นการวัดคุณลักษณะของตัวแปร ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

(2.1) ด้านลักษณะการบันทึกบัญชีประกอบด้วย 10 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม

(2.2) ด้านรอบระยะเวลาบัญชี ประกอบด้วย 6 คำถาม โดยคำถามครอบคลุมเกี่ยวกับรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

(2.3) ด้านนโยบายบัญชีประกอบด้วย 6 คำถาม โดยคำถามครอบคลุมเกี่ยวกับ นโยบายบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะ ได้แก่ด้านลักษณะการบันทึกบัญชี ด้านรอบระยะเวลา ด้านนโยบายบัญชี ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวม

2. การทดสอบเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถาม ก่อนนำแบบสอบถามไปเก็บข้อมูลจริง ดังนี้

1) การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถาม ให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการใช้ภาษา ด้านบัญชี และด้านวิจัย จำนวน 2 ท่าน สอบทานคำถามเพื่อพิจารณาความครบถ้วน ตลอดจนความชัดเจน โครงสร้างของแบบสอบถาม เนื้อหาและภาษาที่ใช้

2) การทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่ทดสอบความเที่ยงตรงและทำการทดสอบก่อน (Pre-Test) เพื่อตรวจสอบคำถามสามารถสื่อความหมายตรงตามความต้องการ ตลอดจนมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยส่งให้ผู้อำนวยการ/ผู้จัดการ/พนักงานบัญชีซึ่งเป็นผู้จัดทำการเงินรวมของกิจการ ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มเป้าหมาย ตอบแบบสอบถาม และปรับปรุงก่อนส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างเป้าหมาย

3) ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรง (Reliability and Validity) ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงของคำถาม โดยการวัดค่าอำนาจจำแนกด้วยวิธี Factor Analysis และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach's, 1951, P.297-334) ซึ่งสรุปได้ว่า ตัวแปรมีระดับความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงที่ยอมรับได้ โดยมีค่าอำนาจจำแนก ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally et al. (1978) ที่ได้นำเสนอว่า การทดสอบค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.4 เป็นค่าที่ยอมรับได้ สำหรับค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ที่ทดสอบมีค่าสัมประสิทธิ์มากกว่า 0.7 ซึ่งเป็นค่าที่ยอมรับได้

ซึ่งการวิจัยเรื่องนี้ผลทดสอบความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.708 – 0.908

สรุปผลการวิจัย

การสรุปผลการวิจัย ผู้วิจัยนำเสนอผลตามจุดมุ่งหมายของการวิจัย ได้ดังนี้

ผลจากการศึกษาองค์ประกอบเกี่ยวกับลักษณะของการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างตามตารางที่ 2 และ 3

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเรื่องลักษณะการบันทึกบัญชี

ลักษณะการบันทึกบัญชี	กลุ่มบริการ		กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	
	\bar{X}	SD	\bar{X}	SD
การบันทึกบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีลักษณะการบันทึกบัญชีไม่เหมือนกันบางรายการค้า	3.42	0.90	3.17	0.87
การบันทึกบัญชีมีการจัดประเภทกิจการที่ลงทุนเป็นบริษัทย่อยโดยพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้น	3.39	0.89	3.06	1.13
การตัดบัญชีระหว่างกันของบริษัทในเครือเมื่อมีรายการค้ามากจะตัดเฉพาะรายการที่มีนัยสำคัญ	3.29	1.13	3.01	1.26
บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยดำเนินกิจการประเภทเดียวกันเท่านั้นมาจัดทำงบการเงินรวม	3.21	1.11	3.00	1.23
รวมเฉลี่ย	3.33	0.65	3.06	0.88

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบลักษณะของการบันทึกบัญชีระหว่างกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

ประเภทกิจการ	ลักษณะของการบันทึกบัญชี			
	\bar{X}	SD	t	p-value**
กลุ่มบริการ	3.33	0.65	2.035	0.044
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	3.06	0.88		

**มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากตารางที่ 2 และ 3 ลักษณะการบันทึกบัญชีของกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยทั้งสองกลุ่มธุรกิจให้ความสำคัญกับการบันทึกบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีลักษณะการบันทึกบัญชีไม่เหมือนกันบางรายการค่ามากที่สุดเหมือนกันทั้งสองกลุ่มอยู่ในระดับ 3.42 และ 3.17 ตามลำดับ ผลการศึกษาองค์ประกอบเกี่ยวกับรอบระยะเวลาบัญชีของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการในกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ตามตารางที่ 4 และ 5

ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเรื่องรอบระยะเวลาบัญชี

รอบระยะเวลาบัญชี	กลุ่มบริการ		กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	
	\bar{X}	SD	\bar{X}	SD
รอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกันและทำการปรับปรุงรายการค่าทุกรายการค่า	3.57	0.95	3.18	1.17
เสียเวลาในการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ กรณีที่ระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน เกิน 3 เดือน	3.34	1.04	3.07	1.21
รวมเฉลี่ย	3.45	0.91	3.13	1.13

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบรอบระยะเวลาบัญชี ระหว่างกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

ประเภทกิจการ	รอบระยะเวลาบัญชี		ค่า	
	\bar{X}	SD	t	p-value*
กลุ่มบริการ	3.45	0.91	1.882	0.062
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	3.13	1.13		

*มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.10

รอบระยะเวลาบัญชีของกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.1$) ที่ตั้งไว้โดยทั้งสองกลุ่มธุรกิจให้ความสำคัญกับรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกันและทำการปรับปรุงรายการค่าทุกรายการค่ามากที่สุดเหมือนกันทั้งสองกลุ่มอยู่ในระดับ 3.52 และ 3.18 ตามลำดับ

ผลการศึกษาองค์ประกอบเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการในการจัดทำงบการเงินรวมตามตารางที่ 6 และ 7

ตารางที่ 6 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเรื่องนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี	กลุ่มบริการ		กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	
	\bar{X}	SD	\bar{X}	SD
นโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยบางอย่างเป็นลักษณะเฉพาะจึงไม่สามารถปรับเปลี่ยนได้	3.40	0.98	3.06	1.11
นโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยเหมือนกับของบริษัทใหญ่ ทุกนโยบายการบัญชีจึงไม่มีการปรับนโยบายการบัญชีของ บริษัทย่อยเมื่อมีการจัดทำงานการเงินรวม	3.29	0.93	2.82	1.28
รวมเฉลี่ย	3.35	0.66	2.94	1.06

ตารางที่ 7 เปรียบเทียบนโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ระหว่างกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

ประเภทกิจการ	นโยบายการบัญชี		ค่า	
	\bar{X}	SD	t	p-value***
กลุ่มบริการ	3.35	0.66	2.898	0.004
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	2.94	1.06		

***มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01

นโยบายการบัญชีของกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.01$) โดยทั้งสองกลุ่มธุรกิจให้ความสำคัญกับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยบางอย่างเป็นลักษณะเฉพาะจึงไม่สามารถปรับเปลี่ยนได้มากที่สุดเหมือนกันทั้งสองกลุ่มอยู่ในระดับ 3.40 และ 3.06 ตามลำดับ

ผลการศึกษาค้นคว้าประกอบกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ของสถานประกอบการในการจัดทำงานการเงินตามตารางที่ 8 และ 9

ตารางที่ 8 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเรื่องกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ

การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์	กลุ่มบริการ		กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	
	\bar{X}	SD	\bar{X}	SD
บริษัทใหญ่มีการพิสูจน์การด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกปี	3.67	0.94	3.27	1.09
บริษัทใหญ่ได้มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทุกๆ ปีจึงมีผลต่อการปรับการคิดค่าเสื่อมราคาใหม่	3.65	0.94	3.26	1.25
มีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการซื้อหุ้น เพื่อหาค่าความนิยมและสาเหตุอื่นการเงินรวม	3.57	0.90	3.18	1.05

ตารางที่ 8 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเรื่องกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ (ต่อ)

การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์	กลุ่มบริการ		กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	
	\bar{X}	SD	\bar{X}	SD
บริษัทจะไม่นำมูลค่าปัจจุบันที่แท้จริงมาใช้กับสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่มีการซื้อหุ้น	3.42	1.00	3.06	1.31
มีการใช้ราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการซื้อหุ้น เพื่อหาค่าความนิยมและสาเหตุอื่น	3.39	0.97	3.06	1.28
บริษัทใหญ่แสดงค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ในงบการเงินรวม	3.36	1.01	2.94	1.28
รวมเฉลี่ย	3.51	0.60	3.13	0.99

ตารางที่ 9 เปรียบเทียบการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิระหว่างกลุ่มบริการและกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างแตกต่างกัน

ประเภทกิจการ	การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ		ค่า	
	\bar{X}	SD	t	p-value***
กลุ่มบริการ	3.51	0.60	2.927	0.004***
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	3.13	0.99		

***มีนัยสำคัญทางสถิติ 0.01

การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < 0.01$) โดยทั้งสองกลุ่มธุรกิจให้ความสำคัญกับบริษัทใหญ่ที่มีการพิสูจน์การต่ออายุของสินทรัพย์ทุกปีมากที่สุดเหมือนกันทั้งสองกลุ่มอยู่ในระดับ 3.67 และ 3.27ตามลำดับ

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิจัยนี้แสดงผลการศึกษาที่น่าสนใจด้านลักษณะการบันทึกบัญชี นโยบายการบัญชี รอบระยะเวลาบัญชีและการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริการกับกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สอดคล้องกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ รวมทั้งสอดคล้องกับผลการวิจัยในครั้งนี้ได้ข้อเสนอแนะผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทต่างๆ ที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ โดยแยกประเด็นดังนี้

1. ลักษณะการบันทึกบัญชี มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยดำเนินกิจการประเภทเดียวกันหรือต่างประเภท หรือประเภทเดียวกันเท่านั้นมาจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย และสอดคล้องกับผลงานวิจัยของอัญชลี วิรุฬห์จรรยา (2548) พบว่า การนำบริษัทย่อยทุกประเภทไม่ว่าดำเนินกิจการประเภทใดมาจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 มีปัญหาในการปฏิบัติงานมากกว่าการนำบริษัทย่อยที่ดำเนินกิจการประเภทเดียวกัน เช่นเดียวกันกับ รอง เอก วรธรรมฤกษ์ (2553) กล่าวว่า กรณีที่กิจการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงิน 2

งบคืองบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจ ในงบการเงินเฉพาะกิจจะแสดงการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุน เพื่อให้บริษัทใหญ่แสดงยอดกำไรที่แท้จริง อย่างไรก็ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ระบุว่า เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้าและเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีใดวิธีหนึ่งคือวิธีราคาทุนหรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

2. รอบระยะเวลาบัญชี มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีรอบระยะเวลาบัญชีตรงกันกับรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกัน ไม่เกิน 3 เดือนและทำรายการปรับปรุงรายการที่สำคัญ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย และสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Epstein and Mirza (2001, P.497) ที่ได้กล่าวถึงรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่มีปัญหาในการปฏิบัติงานแตกต่างกัน ส่วนณัฐชานนท์ โภมพิพัฒน์ และ วิศรุต ศรีบุญนาท (2556) ได้กล่าวถึงรอบระยะเวลาบัญชีเฉพาะการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นในรอบระยะเวลาการรายงาน การจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจการควบคุม ที่เป็นสาระสำคัญเพื่อให้การจัดทำงบการเงินรวมได้ถูกต้อง ซึ่งตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ตามย่อหน้าที่ 93 ระบุว่า หากไม่สามารถจัดทำได้ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยโดยใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยล่าสุดหลังจากปรับปรุงผลกระทบของรายการที่มีนัยสำคัญ หรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวม ในทุกกรณีวันที่ในงบการเงินรวมของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมต้องไม่แตกต่างกันเกินสามเดือน และรอบระยะเวลาการรายงานและความแตกต่างระหว่างวันที่ของงบการเงินต้องเหมือนกันทุกงวด

3. นโยบายการบัญชี มีความเห็นแตกต่างกันกรณีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีนโยบายการบัญชีตรงกันทุกนโยบายและกรณีบางนโยบายการบัญชีเหมือนกัน บางนโยบายการบัญชีต่างกันแต่ต้องทำรายการปรับปรุงนโยบายการบัญชีที่ต่างกันให้เหมือนบริษัทใหญ่ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วยและสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ อัญชลี วิรุฬห์จรรยา (2548) โดยสรุปว่าการปรับนโยบายการบัญชีของบริษัทย่อยให้เหมือนบริษัทใหญ่จัดทำงบการเงินรวมและการจัดทำงบการเงินรวมโดยไม่ต้องปรับนโยบายการบัญชีให้เหมือนบริษัทใหญ่ทำให้คุณภาพของงบการเงินรวมแตกต่างกัน เช่นเดียวกับวรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2544) กล่าวว่าหากบริษัทใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมจะไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่ Epstein and Mirza (2001, P.497) ติความจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 27 ว่าไม่ต้องการให้บริษัทใดบริษัทหนึ่งต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เหมือนกับนโยบายการบัญชีในกลุ่ม เพียงแต่เปิดเผยอย่างเพียงพอถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้แต่ละบริษัท สำหรับบลกีนี โกศลบุญ และ อรพินท์ อิมจงใจรักษ์ (2553) พบว่า จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุนทำให้บริษัทที่เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามโดยปรับปรุงด้วยวิธีปรับปรุงย้อนหลัง ซึ่งอย่างไรก็ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 87 ระบุว่าถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันไปจากที่ใช้ในงบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่มเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

4. การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ มีความเห็นแตกต่างกันกรณีบริษัทใหญ่ได้มีการตีราคาสินทรัพย์สุทธิใหม่ทุกๆ ปีจึงมีผลต่อการปรับการคิดค่าเสื่อมราคาใหม่ ดังนั้นเมื่อความเห็นดังกล่าวแตกต่างกัน สะท้อนให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของกลุ่มกิจการย่อมแตกต่างกันไปด้วย สอดคล้องกับผลงานวิจัยของอัญชลี วิรุฬห์จรรยา (2548) พบว่าการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นและการใช้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อหุ้นนั้นมีปัญหาในทางปฏิบัติแตกต่างกัน แต่ผลงานวิจัยของ Nobes (2000) พบว่าข้อกำหนดทางการบัญชีของ

หลายประเทศกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการซื้อหุ้นทุนโดยใช้ราคาตามบัญชี แต่อย่างไรก็ตาม ในมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่องรวมธุรกิจ ได้กล่าวถึงการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อหุ้นทุนซึ่งเชื่อมโยงกับการจัดทำงบการเงินรวม ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวมโดยให้ใช้มูลค่ายุติธรรม

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของงานวิจัยที่จะนำไปใช้

ข้อเสนอแนะจากผลงานวิจัยที่พบและประโยชน์ของงานวิจัยที่จะนำไปใช้ สะท้อนให้เห็นว่าความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจะมีความเห็นที่แตกต่างกันขององค์ประกอบตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ในเรื่อง ลักษณะการบันทึกบัญชี รอบระยะเวลาบัญชี นโยบายการบัญชี การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิ ขึ้นอยู่กับการตีความและความเข้าใจในตัวมาตรฐานรายงานทางการเงินและกรอบแนวคิดทางการบัญชีในส่วนที่สำคัญๆ ตลอดจนข้อมูลของคำถามที่นำมาใช้เป็นแบบสอบถาม ดังนั้นในการวิจัยอาจต้องศึกษาเชิงลึกของแต่ละปัจจัยทั้งหมด รวมทั้งการเปรียบเทียบกลุ่มอุตสาหกรรมโดยใช้เครื่องมือทดสอบค่าคงที่ (Invariant) เพื่อให้ได้ข้อมูลและความคิดเห็นที่สามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในเชิงธุรกิจและในเชิงวิชาการอันได้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่นสถาบันการศึกษา สถาบันการฝึกอบรม สภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยให้ความสำคัญต่อการเผยแพร่ข้อมูลและสัมมนาอบรมเชิงปฏิบัติการให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อความชัดเจนมากขึ้นต่อไป

บรรณานุกรม

- ณัฐชานนท์ โกมุตพิพัฒน์ และ วิศรุต ศรีบุญนาถ. (2556). ประเด็นที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินรวม และการเปิดเผยส่วนได้เสียในกิจการอื่นตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2558). *ฐานข้อมูลบริษัทที่จดทะเบียนกับ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. สืบค้น 11 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.sec.th.or.th>
- รองเอก วรณพฤกษ์. (2553). ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับงบการเงินรวม. *ศรีปทุมปริทัศน์ ฉบับมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 101-107.
- ลภินี โกศลบุญ และ อรพินท์ อิ่มจงใจรักษ์. (2553). มาตรฐานการบัญชี เรื่องงบการเงินรวมและ งบการเงินเฉพาะกิจการ: มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้จัดทำงบการเงินของบริษัทในกลุ่ม SET 100. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6(15), 69-82.
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2544). การจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัท ปัญหา หลักการ และวิธีการในทาง ปฏิบัติ. *จุฬาลงกรณ์ปริทัศน์*, (27), 59-85.
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์ และ จุฬาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์. (2559). ผลกระทบของมาตรฐานรายงานทางการเงิน Pack 5 ที่มีต่อบริษัทจดทะเบียน: กรณีประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12(36), 5-19
- ศิลาพร ศรีจันเพชร และ พิมพ์ใจ วีระศุทธากร. (2557). หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกลุ่มของ PACK 5. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(29), 89-97
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 รวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2558)*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 งบการเงินรวม (ปรับปรุง 2558)*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 งบการเงินเฉพาะกิจการ (ปรับปรุง 2558)*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *แนวคิดสำหรับรายงานทาง (ปรับปรุง 2558)*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2559). *โครงสร้างการจัดกลุ่มอุตสาหกรรม และหมวดธุรกิจของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. สืบค้น 11 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.set.th.or.th>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2556). *FRUpdate@SET Vol.2/2013* สืบค้น 11 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.set.th.or.th>
- อัญชลี วิรุฬห์จรรยา. (2548). ความคิดเห็นของนักบัญชีที่มีต่อปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44: งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย. *BU Academic Review*, 4(2), 2548.
- Cornbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16 (3), 297-334.
- Epstein, B. J., and Mirza, A. A. (2001). *Interpretation and application of international accounting standards 2001*. New York: John Wiley & sons.
- Nobes, C. W. (2000). *GAAP 2000: A Survey of national accounting rules in 53 countries*. Reading: Pricewaterhouse Coopers.
- Nunnally, J. C. and Bernstein, T. (1978). *Psychometric Theory*. New York, NY: Mc Grawhill.