

PACK 5

ก้าวใหม่ของการรายงานทางการเงินของกลุ่มบริษัท



หลายท่านอาจจะพอได้ยินชื่อ PACK5 กันมาบ้างพอสมควรว่าเป็นกลุ่มมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย 5 ฉบับที่จะมีผลบังคับใช้ในปี 2558 ซึ่งอาจจะมีความรู้สึกที่หลากหลายทั้งเป็นกังวลว่าจะมีปัญหาในการปฏิบัติ หรือรู้สึกเฉยๆ ไม่น่าจะยากอะไร หรืออาจมีความไม่แน่ใจอยู่ว่า PACK5 มีผลกระทบต่อชีวิตนักบัญชีของท่านหรือไม่ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงขออาศัยโอกาสนี้ในการประชาสัมพันธ์และไขข้อข้องใจที่ค่อนข้างใหญ่โตจะมีขึ้นเมื่อคิดถึง PACK5

คำถาม อะไรคือ PACK5 >>

คำตอบ PACK5 คือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 5 ฉบับที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่กิจการมีอำนาจควบคุม มีอำนาจควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญซึ่งทั้ง 5 ฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้พร้อมๆ กันสำหรับกิจการที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป PACK5 ประกอบด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม (IFRS10) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการ (IFRS 11) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (IFRS12) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (IAS27) (ปรับปรุง 2557) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (IAS28) (ปรับปรุง 2557) และยกเลิก TAS31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า

คำถาม PACK5 แตกต่างไปจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปัจจุบันที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนอย่างไร >>

คำตอบ PACK5 มีข้อแตกต่างไปจากฉบับปัจจุบันหลายประการแต่ในที่นี้จะขอขยี้ถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใน 3 ประการหลักดังนี้

- IFRS10 - นิยามของ “การควบคุม” ที่ขยายความให้ครอบคลุมมากขึ้น
- IFRS 11 - ยกเลิกวิธี Proportionate Consolidation
- IFRS 12 - ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในเงินลงทุนที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินมีมากขึ้น

นิยามของ “การควบคุม” ที่ขยายความให้ครอบคลุมมากขึ้น

นิยามของ “การควบคุม” ที่กำหนดใหม่ใน IFRS 10 ขยายความให้ครอบคลุมมากขึ้นจากมาตรฐานฉบับปัจจุบันซึ่งก็คือ TAS 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการเป็นดังนี้

นิยามใหม่ของการควบคุมตาม IFRS10 จะมุ่งเน้นในเรื่องเนื้อหาของการลงทุนว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในผลตอบแทนผันแปรของกิจการที่ไปลงทุนและผู้ลงทุนต้องมีอำนาจในการสั่งการกิจกรรมสำคัญที่มีความเกี่ยวข้องและก่อให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนของกิจการที่ถูกลงทุน

นอกจากนี้ IFRS10 ได้มีการระบุข้อชี้แจงเพิ่มเติมที่สำคัญสำหรับกรณีที่ผู้ลงทุนอาจจะสามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้ แม้จะมีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง หรืออาจเรียกได้ว่ามีอำนาจควบคุมทางพฤตินัย (De facto control) ตัวอย่างเช่น กิจการมีสิทธิออกเสียง 49% และผู้ถือหุ้นรายอื่นที่มีสิทธิออกเสียง 51% นั้นประกอบด้วยผู้ถือหุ้นรายย่อยจำนวนหลายรายและในทางปฏิบัติแล้วเป็นการยากที่ผู้ลงทุนรายย่อยจะรวมตัวกันเพื่อต่อต้านหรือคัดค้านกิจการได้ ซึ่งในกรณีนี้กิจการอาจถือได้ว่ามีอำนาจควบคุมโดยพฤตินัยตั้งนั้นถึงจะถือหุ้นน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง ก็อาจถือว่าบริษัทที่ลงทุนนี้เป็นบริษัทย่อยได้

ยกเลิกวิธี Proportionate Consolidation

IFRS11 เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่แตกต่างไปจากมาตรฐานการบัญชีปัจจุบันหรือ TAS31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าโดยเริ่มต้นตั้งแต่นี้มาตรฐานจากเดิม “ส่วนได้เสียในการร่วมค้า” เป็น “การร่วมกิจการ” รวมไปถึงแนวคิดในการจัดประเภทและการบันทึกบัญชีของแต่ละประเภทของการร่วมกิจการดังต่อไปนี้

TFRS11 เน้นให้พิจารณาเนื้อหาของสิทธิที่ผู้ร่วมคำมีในการร่วมการงาน

หากผู้ร่วมคำมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิเมื่อการร่วมการงานเล็กกิจการจะถือว่าเป็นการร่วมการงานประเภท “การร่วมคำ” และให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในการบันทึกบัญชีในงบการเงินของผู้ร่วมคำ โดยไม่มีทางเลือกในการใช้วิธีรวมตามสัดส่วน (Proportionate consolidation)

แต่หากผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิเป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่ในสินทรัพย์สุทธิจะถือว่าการร่วมการงานเป็นประเภท “การดำเนินงานร่วมกัน” ซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมต้องบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่ายตามเนื้อหาของข้อตกลง

ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในเงินลงทุนที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินมีมากขึ้น

TFRS12 เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวกับเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น การเปิดเผยข้อมูลที่ถูกกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับปัจจุบันนั้นจะยังคงอยู่และรวมถึงการมีข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญเพิ่มเติมขึ้นอีกหลายประการ ตัวอย่างเช่น

- » การเปิดเผยเรื่องดุลยพินิจและสมมติฐานที่สำคัญในการพิจารณาการควบคุม/ควบคุมร่วม/อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการอื่น
- » การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยถ้ามีจำนวนที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่นำเสนอรายงาน
- » การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกิจการที่มีโครงสร้างเฉพาะตัว (Structured entities)

อาจกล่าวโดยภาพรวมได้ว่า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนี้เกี่ยวกับเงินลงทุนจะเพิ่มมากขึ้น

คำถามมีแนวทางในการเตรียมพร้อมอย่างไรเพื่อที่จะสามารถปฏิบัติตาม PACK5 ได้ในปีหน้า >>

คำตอบ ก่อนอื่นนักบัญชีควรจะต้องศึกษาทำความเข้าใจในเนื้อหาของ PACK5 เพื่อนำมาวิเคราะห์กับข้อมูลจริงของกิจการ โดยอาจจะมีแนวทางดังต่อไปนี้

- 1. รวบรวมข้อมูลให้ครบถ้วน** เริ่มจากการรวบรวมข้อมูลกิจกรรมการลงทุนทั้งหมดของกิจการ รวมถึงข้อตกลงที่สำคัญที่มีกับผู้ร่วมลงทุนรายอื่น เช่น สัญญาร่วมลงทุนระหว่างผู้ถือหุ้น ข้อบังคับบริษัท และสัญญาอื่นใดที่มีความเกี่ยวข้องกับ การควบคุมการดำเนินงานและการเงินของการลงทุนนั้นๆ ข้อมูลการประชุมและการออกเสียงของกรรมการและผู้ถือหุ้นในอดีต
- 2. วิเคราะห์การควบคุมและเนื้อหาของสิทธิตาม** TFRS10 และ TFRS11 จากข้อมูลที่รวบรวมได้ให้พิจารณาเนื้อหาการเข้าลงทุนในแต่ละกิจการกิจกรรมใดเป็น

กิจกรรมสำคัญที่จะมีผลกระทบต่อผลตอบแทนของกิจการที่ไปลงทุน พิจารณาลักษณะการใช้สิทธิของผู้ถือหุ้นทั้งการใช้สิทธิผ่านการแต่งตั้งผู้บริหาร กรรมการ และการใช้สิทธิในที่ประชุมผู้ถือหุ้นประกอบกัน เพื่อวิเคราะห์ว่ากิจการสามารถควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีเพียงอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญตามหลักการของ PACK5 เพื่อที่จะสามารถจัดประเภทการลงทุนได้ถูกต้องว่าบริษัทที่กิจการลงทุนเป็นบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมการงาน

3. รวบรวมข้อมูลเพื่อปรับปรุงบัญชี ในกรณีที่ผลการวิเคราะห์ตาม PACK5 มีผลกระทบต่อทำให้สถานะของการลงทุนเปลี่ยนไปจากเดิม เช่น หากวิเคราะห์แล้วพบว่ากิจการมี De facto control ในบริษัทที่ลงทุน 49% ที่ปัจจุบันบันทึกด้วยวิธี Equity method หรือได้มีการรวมธุรกิจโดยใช้วิธีการซื้อ (Acquisition method) ซึ่งต้องปรับปรุงโดยการต้องเตรียมจัดทำงบการเงินรวมหรือปรับปรุงวิธีการรวมธุรกิจเป็นวิธีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Under Common Control) หรือกิจการมีการร่วมคำที่ปัจจุบันได้เลือกใช้วิธี Proportionate consolidation ในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งต้องปรับปรุงเป็น Equity method เป็นต้น

โดยทั่วไปหากไม่มีข้อกำหนดเป็นอย่างอื่น กิจการต้องมีการปรับปรุงย้อนหลัง (Restate) งบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องมีการเตรียมการเพื่อหาข้อมูลตัวเลขทางการเงินในอดีตเพื่อทำการปรับปรุงรายการ การเตรียมข้อมูลนี้อาจต้องใช้เวลาในการเตรียมการพอสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับบางกรณีที่รายการอาจมีความซับซ้อน เช่น มีการซื้อธุรกิจในอดีตและบริษัทไม่ได้มีข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หนี้สินที่ได้มา ดังนั้นกิจการต้องเตรียมการเพื่อการจัดเตรียมข้อมูลเพื่อการปรับปรุงรายการให้ได้พร้อมทันเวลา

4. รวบรวมข้อมูลเพื่อการเปิดเผยข้อมูล ตามที่กล่าวข้างต้นว่า TFRS 12 กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในเงินลงทุนเพิ่มมากขึ้นจากที่เปิดเผยอยู่ในปัจจุบัน กิจการควรมีการเตรียมการหาข้อมูลเพื่อพร้อมสำหรับการเปิดเผย

ข้อกำหนดใหม่ๆ ใน PACK5 นั้นจะเน้นไปที่เนื้อหาของรายการมากขึ้น ซึ่งทำให้ต้องมีการใช้ดุลยพินิจและการพิจารณาที่ละเอียดลึกซึ้ง ซึ่งจะสามารถทำได้โดยไม่ยากนักหากนักบัญชีเข้าใจในวัตถุประสงค์ และเนื้อหาของการตัดสินใจลงทุนเป็นอย่างดี อีกทั้งนักบัญชีควรเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการประสานความเข้าใจกับฝ่ายบริหารเพื่อให้ได้รับทราบถึงข้อมูลที่สำคัญเพื่อใช้ประกอบการใช้ดุลยพินิจได้อย่างมีเหตุผล เช่น ข้อมูลตามข้อตกลงหรือสัญญาระหว่างผู้ร่วมทุน (Shareholder agreement) เป็นต้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีหวังว่าบทความนี้จะสามารถทำให้ท่านผู้อ่านเข้าใจเนื้อหาที่สำคัญของ PACK5 และเห็นภาพผลกระทบสำคัญที่อาจจะเกิดต่องบการเงินในปีที่นำมาตรฐานกลุ่มนี้มาใช้เป็นครั้งแรก