

ขั้นตอนการดำเนินงานการตรวจประเมินติดตามคุณภาพ

สำนักทงบักยธืตอเบองประจําปี

ตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชี พ.ศ. 2550 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2550 ข้อ 8 (2) ได้กำหนดไว้ว่าสำนักงานบัญชีที่ได้รับหนังสือรับรองต้องรับการตรวจประเมิน ปีละ 1 ครั้ง ดังนั้น เพื่อเป็นการรักษาระดับคุณภาพสำนักงานบัญชีและให้การรับรองคุณภาพเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กรมฯ จึงได้จัดทำแนวทางการปฏิบัติงานสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยสรุปขั้นตอนการดำเนินงานการตรวจประเมินติดตามคุณภาพสำนักงานบัญชี ดังนี้

1. ตรวจสอบหนังสือรับรองของสำนักงานบัญชีว่ายังมีผลบังคับใช้หรือไม่
2. ประสานงานกับหน่วยตรวจประเมิน สำนักงานบัญชี และการนัดวันเข้าตรวจประเมิน

● การนัดวันเข้าตรวจประเมิน จะกำหนดวันนัดเข้าตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานบัญชี ภายใน 3 เดือน ก่อนวันสิ้นสุด 1 ปี หรือ 2 ปี นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรอง จะมีหนังสือแจ้งกำหนดวันให้สำนักงานบัญชีทราบ และขณะเดียวกันก็จะส่งเรื่องให้หน่วยตรวจประเมินเพื่อดำเนินการเข้าตรวจประเมินด้วย หากสำนักงานบัญชีใดไม่พร้อมให้เข้าตรวจประเมินตามวันที่กำหนด ต้องดำเนินการเลื่อนการเข้ารับการตรวจประเมินติดตาม โดยชี้แจงเหตุผลความจำเป็นให้หน่วยตรวจประเมินและกรมพัฒนาธุรกิจการค้าทราบเป็นลายลักษณ์อักษร กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจะพิจารณานัดตรวจประเมินสำนักงานบัญชีที่ขอเลื่อนเป็นลำดับต่อจากสำนักงานบัญชีที่นัดตรวจประเมินไว้ก่อนแล้ว

3. การเข้าตรวจประเมิน หน่วยตรวจประเมินจะเข้าทำการตรวจประเมินตามกำหนดวันที่ได้มีการกำหนดไว้ตามขั้นตอน ข้อ 2

4. การเสร็จสิ้นการตรวจประเมิน สำนักงานบัญชีแต่ละแห่งมีองค์ประกอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของระบบคุณภาพสำนักงานบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งจะส่งผลให้ใช้เวลาในการตรวจประเมินติดตามสำนักงานบัญชีแต่ละแห่งไม่เท่ากัน

วันที่ถือว่าเสร็จสิ้นการตรวจประเมินติดตาม คือ วันสุดท้ายที่หน่วยตรวจประเมินเข้าไปรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับระบบคุณภาพ ณ สำนักงานบัญชีนั้นๆ

5. รายงานผลการตรวจประเมิน หน่วยตรวจประเมินต้องจัดทำและส่งรายงานผลการตรวจประเมินให้คณะกรรมการกลั่นกรองฯ ดังนี้

5.1 เพื่อทราบ กรณีไม่พบข้อบกพร่อง การปฏิบัติเป็นไปตามข้อกำหนดคุณภาพสำนักงานบัญชีและเสนอกรมฯ ให้ความเห็นชอบก่อน กร. ดำเนินการแจ้งผลให้สำนักงานบัญชีทราบต่อไป เว้นแต่คณะกรรมการกลั่นกรองฯ มีข้อสังเกตในผลการตรวจประเมินเพิ่มเติมสามารถเชิญผู้แทนจากหน่วยตรวจประเมินชี้แจงผลการตรวจประเมินเพื่อพิจารณาต่อไป

5.2 เพื่อพิจารณา กรณีพบข้อบกพร่องไม่เป็นไปตามข้อกำหนดคุณภาพสำนักงานบัญชี โดยผู้แทนหน่วยตรวจประเมินเข้าร่วมชี้แจงผลการตรวจประเมินต่อคณะกรรมการฯ เพื่อพิจารณาผลการตรวจประเมินก่อนนำเสนอกรมฯ ให้ความเห็นชอบ เพื่อแจ้งผลการพิจารณาให้สำนักงานบัญชีทราบต่อไป

5.3 กรณีพักใช้หรือเพิกถอนหนังสือรับรอง เมื่อคณะกรรมการกลั่นกรองฯ พิจารณาผลแล้วพบข้อบกพร่องไม่เป็นไปตามข้อกำหนดคุณภาพสำนักงานบัญชี ให้นำเสนอกรมฯ เพื่อพักใช้หรือเพิกถอนหนังสือรับรอง และทำการแจ้งสำนักงานบัญชีเพื่อทราบต่อไป



6. การแจ้งผลการตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานบัญชี เมื่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าทราบ/ เห็นชอบแล้ว สำนักกำกับดูแลธุรกิจจะแจ้งผลการตรวจประเมินติดตามคุณภาพสำนักงานบัญชีตามลำดับการ เสร็จสิ้นการตรวจประเมิน

ทั้งนี้ ในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานบัญชีเจ้าหน้าที่อาจล่วงรู้ ความลับของสำนักงานบัญชีได้ ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากลที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับ ของข้อมูลต่างๆ เห็นควรให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทำสัญญาว่าด้วยการรักษาความลับระหว่างสำนักงานบัญชี หน่วยตรวจประเมิน และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องว่าจะไม่เปิดเผยข้อมูลใดเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตัว หรือ ใช้เป็นประโยชน์แก่บุคคลอื่น หรือนำไปใช้ในการที่มีขอบ

หมายเหตุ

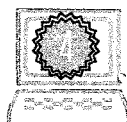
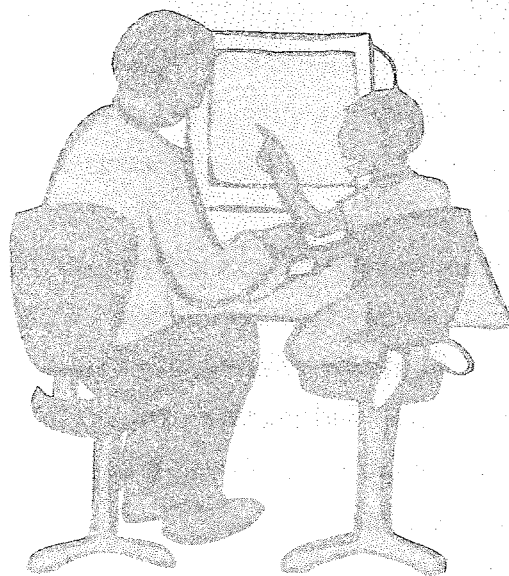
1. การนัดเข้าตรวจประเมินจะนัดเข้าตรวจประเมินภายใน 3 เดือน ก่อนวันสิ้นสุด 1 ปี หรือ 2 ปี นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรอง แล้วแต่กรณี

2. ขั้นตอนการดำเนินการรับรองคุณภาพสำนักงานบัญชีแต่ละรายใช้เวลาโดยเฉลี่ยประมาณ 1 เดือน นับแต่วันเข้าตรวจประเมิน

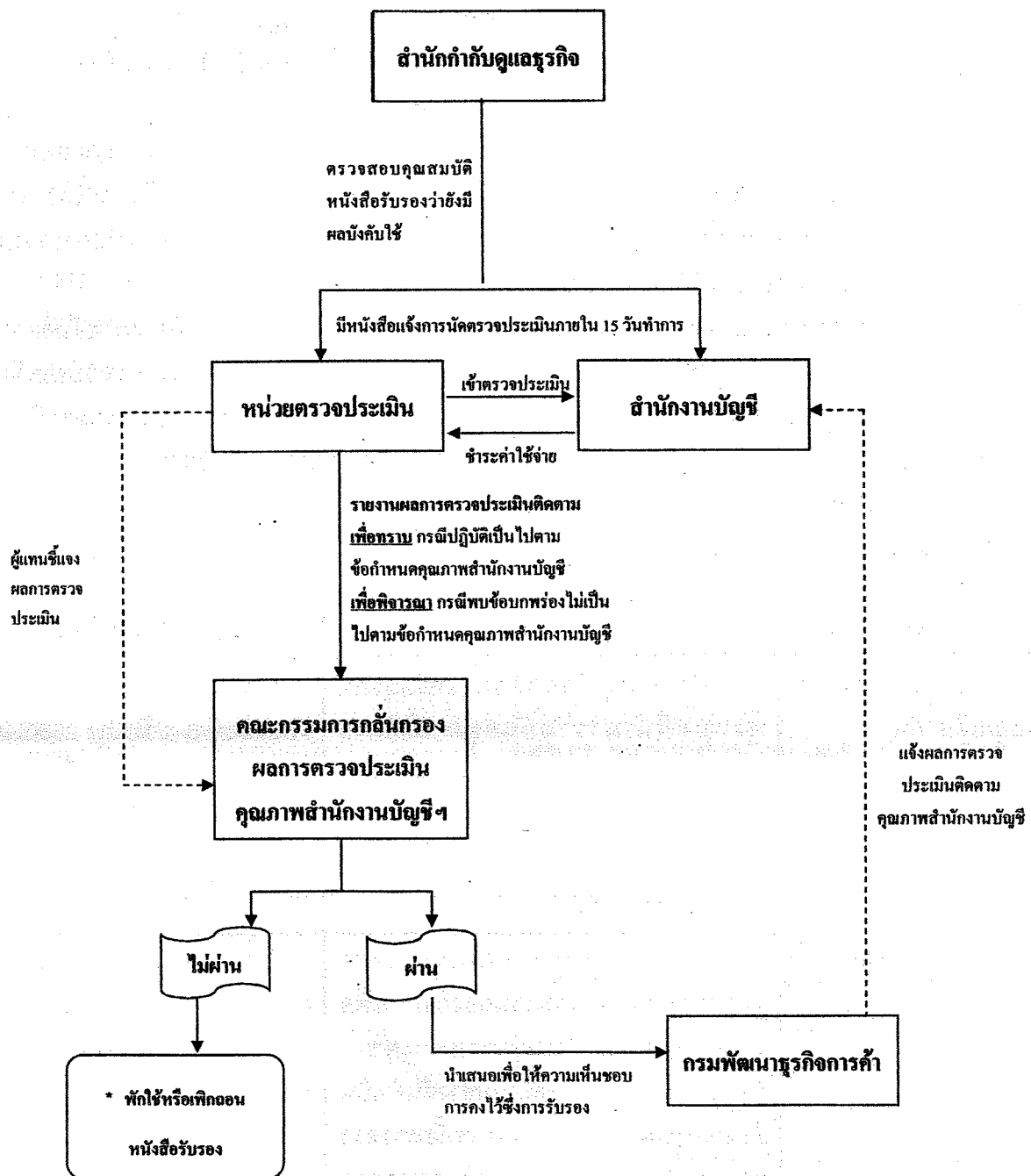
(รายละเอียดสรุปตามแผนภูมิขั้นตอนการดำเนินงานการตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานบัญชี)

สำนักกำกับดูแลธุรกิจ

กันยายน 2552



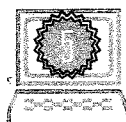
**แผนภูมิขั้นตอนการดำเนินการตามการตรวจประเมินติดตามคุณภาพ
สำนักงานบัญชีต่อเมืองประจักษ์**



หมายเหตุ

1. การนัดเข้าตรวจประเมินจะกำหนดวันเข้าตรวจประเมิน ภายใน 3 เดือน ก่อนวันสิ้นสุด 1 ปี หรือ 2 ปี นับแต่วันที่ออกหนังสือรับรองแล้วแต่กรณี
2. ขั้นตอนการดำเนินการตรวจประเมินคุณภาพสำนักงานบัญชีแต่ละรายใช้เวลาโดยเฉลี่ยประมาณ 1 เดือน นับแต่วันที่เข้าตรวจประเมิน

สำนักงานบัญชี
กันยายน 2552

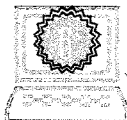


แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับกรรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 16/2552 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ข้อ 3 ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงินและแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับใหม่รวม 4 ฉบับ ซึ่งคณะผู้จัดทำได้นำเสนอแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าให้ท่านสมาชิกทราบ ในข่าววิชาชีพบัญชีฉบับประจำเดือนสิงหาคม 2552 แล้ว สำหรับในข่าววิชาชีพบัญชีฉบับนี้ คณะผู้จัดทำจึงขอแนะนำเสนอแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เพื่อให้ท่านสมาชิกได้รับทราบแนวปฏิบัติดังกล่าวและเป็นประโยชน์ในการนำไปปฏิบัติจริง สรุปเนื้อหาแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันพอสังเขปได้ดังต่อไปนี้

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินที่ชัดเจนและเป็นไปแนวทางเดียวกัน เมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (“IFRS”) ซึ่งมีการแก้ไขปรับปรุงจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนทำให้การบันทึกบัญชีมีลักษณะที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ท่านสมาชิกสามารถติดตามรายละเอียดของแนวปฏิบัติได้ตามรายละเอียดแนบท้าย

คำนิยาม	ความหมาย	มาตรฐานที่เกี่ยวข้อง
การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการหรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว	มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 10-13
การควบคุม (Control)	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้นตามคำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีการกระทำร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนั้น ความหมายคำว่า การควบคุมมีอยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกิจการนั้น	มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ย่อหน้าที่ 4



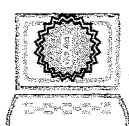
สรุปแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้นไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ

หลักการ	แนวปฏิบัติ
กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือจนถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน	ปฏิบัติเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (Similar to pooling of interests) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันไม่ถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน	ให้กิจการบันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน วิธีราคาทุน หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุนโดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุน เมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้ การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนของที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุนซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น
การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อแรกเริ่ม	ปฏิบัติเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (Similar to pooling of interests) ของกิจการที่ถูกนำมารวมผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
สัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	แนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่ครอบคลุม



หลักการ	แนวปฏิบัติ
<p>ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน</p>	<p>เป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม</p>
<p>การรับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม</p>	<p>ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เมื่อขาย ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ) ในส่วนของผู้ถือหุ้นเสมือนหนึ่งว่ามีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น 2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ออกเมื่อขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป
<p>ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน</p>	<p>ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ไม่ให้ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ</p>



หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (“IFRS”) ซึ่งมีการแก้ไขปรับปรุงจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ 10-13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

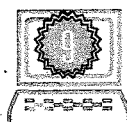
การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการหรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว¹

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน จึงไม่จำเป็นต้องมีงบการเงินรวมทั้งกิจการที่ถูกควบคุมทั้งหมดเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่ง ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่น่ามารวมธุรกิจเป็นบริษัทย่อยที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเช่นเดียวกัน

คำนิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

ความหมายของคำว่าควบคุม (Control) ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ย่อหน้าที่ 4 หมายถึง “อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น” ตาม

¹ การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าว



คำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีการกระทำร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนั้น ความหมายของคำว่า การควบคุมมีอยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกิจการนั้น

การพิจารณาว่ากิจการต่างๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ให้พิจารณาจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้

ก. บุคคลหรือกิจการ ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ

ข. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ โดยสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด (Close members of the family of an individual) หมายถึง สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใดๆ ที่เกี่ยวข้องกันที่คาดว่าจะอาจมีอิทธิพลต่อ หรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ ตัวอย่างของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้แก่ รายการตามข้อ (1) - (3) ทั้งนี้ให้รวมถึงข้อ (4) และ (5) ด้วย

(1) สามีภรรยาและบุตรของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

(2) บุตรของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

(3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

(4) บิดา มารดาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

(5) พี่น้องของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าไม่มีอิทธิพลในการตัดสินใจต่อกัน

ค. กลุ่มของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันมากกว่าร้อยละ 50 ในแต่ละกิจการและในเวลาเดียวกันจะต้องมีหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อตกลงที่จะออกเสียงส่วนใหญ่ในแต่ละกิจการที่พร้อมเพรียงกัน

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมอาจต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นนอกจากการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ซึ่งให้กันไปตามคำนิยามซึ่งกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

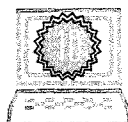
หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้นไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ปฏิบัติดังนี้

● กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานให้ปฏิบัติ เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

● กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันไม่ถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือไม่ถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานให้กิจการบันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน²

² วิธีราคาทุน หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุนเมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น



การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การใช้วิธีปฏิบัติ เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests) ของกิจการที่ถูกนำมารวม ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัติฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

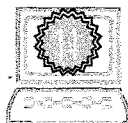
ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้

1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เมื่อขาย ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ) ในส่วนของเจ้าของเสมือนหนึ่งที่มีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น

2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ออกเมื่อขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป



ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชีที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคาทรัพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนรายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่างๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน ไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

งบกำไรขาดทุนรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

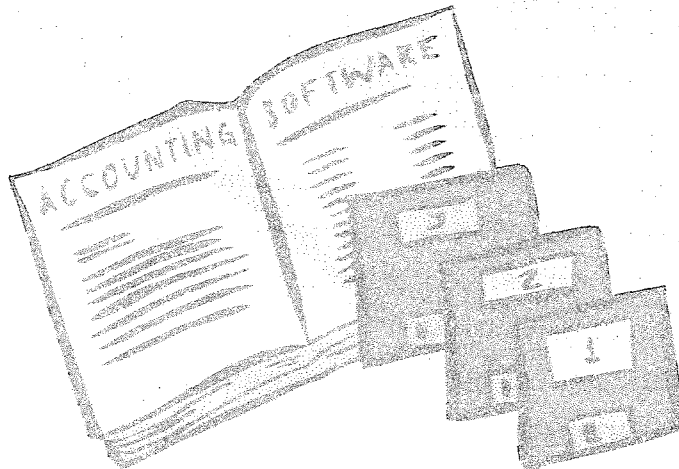
งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้งบกำไรขาดทุนรวมต้องคำนึงถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่บันทึกในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

การจัดทำงบการเงินรวม

การทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

วันถือปฏิบัติ

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป



สารชี้แจง

เรื่อง การเลือกตั้งกรรมการใหม่แทนกรรมการที่ว่างลงก่อนวาระของบริษัทจำกัด

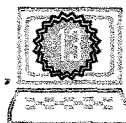
ด้วยปรากฏว่า มีบริษัทจำกัดเป็นจำนวนมากดำเนินการเลือกตั้งกรรมการใหม่แทนกรรมการที่ว่างลงเนื่องจากออกก่อนวาระไม่ถูกต้อง ทำให้การแต่งตั้งกรรมการขึ้นใหม่นั้นไม่สามารถที่จะจดทะเบียนได้

ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินการแต่งตั้งกรรมการแทนตำแหน่งที่ว่างก่อนวาระของบริษัทจำกัดเป็นไปโดยถูกต้อง กรมพัฒนาธุรกิจการค้าจึงขอเรียนชี้แจงว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท ได้กำหนดเรื่องแต่งตั้งกรรมการของบริษัทจำกัดแทนตำแหน่งกรรมการที่ว่างเพราะเหตุอื่นนอกจากออกตามวาระไว้ในมาตรา 1155 โดยให้คณะกรรมการที่เหลืออยู่สามารถที่จะเลือกผู้อื่นเข้าเป็นกรรมการแทนได้ แต่ทั้งนี้ในกรณีที่บริษัทจำกัดมีกรรมการสองคน และกรรมการคนหนึ่งประสงค์จะลาออกจากตำแหน่งในอีกหนึ่งเดือนถัดไป กรรมการสองคนนั้นไม่สามารถที่จะแต่งตั้งกรรมการแทนได้ ถึงแม้ว่าจะให้มติแต่งตั้งกรรมการแทนนั้นมีผลบังคับอีกหนึ่งเดือนถัดไปซึ่งเป็นวันเดียวกันกับวันที่กรรมการออกมีผลก็ตาม เนื่องจากขณะที่กรรมการมีมติยังไม่มีตำแหน่งกรรมการว่างลง จึงต้องถือว่าเป็นการแต่งตั้งกรรมการเพิ่มเติมขึ้นใหม่ซึ่งต้องให้ที่ประชุมใหญ่เป็นผู้แต่งตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1151 นอกจากนี้การดำเนินการดังกล่าวยังเป็นการหลีกเลี่ยงมาตรา 1159 และมาตรา 1160 ซึ่งได้กำหนดเกี่ยวกับองค์ประชุมที่จะให้คณะกรรมการสามารถปรึกษาหารือกันได้ไว้ด้วย

จึงเรียนชี้แจงมาเพื่อทราบโดยทั่วกัน

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า

18 ส.ค. 2552



ตามที่ข่าววิชาชีพฉบับเดือนตุลาคม 2552 ได้นำเสนอประเด็นคำถาม-คำตอบ เกี่ยวกับการจำหน่ายหุ้นที่บริษัทฯ ชื่อคืน ไปแล้วนั้น

ในฉบับนี้ คณะผู้จัดทำขอแนะนำเสนอประเด็นคำถาม-คำตอบ ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2552 การเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี และการจัดทำบัญชีทั่วไป ซึ่งมีผู้สนใจสอบถามเข้ามาเป็นจำนวนมาก ดังนี้

1. คำถาม การแยกแยะคำตอบแทนผู้บริหารเป็นรายการหนึ่งในงบกำไรขาดทุนอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดในการวิเคราะห์งบการเงินและกำไรขั้นต้นของบริษัท เช่น เงินเดือนและค่าตอบแทนของผู้บริหารที่เป็นระดับผู้จัดการฝ่ายโรงงานซึ่งควรบันทึบส่วนเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายแต่กลับไปแสดงแยกไว้ที่รายการค่าตอบแทนผู้บริหาร จะมีผลทำให้การแสดงตัวเลขกำไรขั้นต้นสูงขึ้นและสะท้อนภาพที่ไม่ถูกต้อง

คำตอบ กรณีที่กิจการมีผู้บริหารที่ต้องทำหน้าที่เกี่ยวกับการควบคุมการผลิตด้วยควรแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนผู้บริหาร ดังนี้

- ค่าตอบแทนผู้บริหารส่วนที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนขายให้กิจการนำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย
- สำหรับค่าตอบแทนผู้บริหารที่เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งมีได้แสดงรวมอยู่ในต้นทุนขายให้กิจการแสดงแยกไว้ที่รายการค่าตอบแทนผู้บริหาร
- ให้กิจการเปิดเผยยอดรวมของค่าตอบแทนผู้บริหารซึ่งประกอบด้วยส่วนที่แสดงรวมอยู่ในต้นทุนขาย และส่วนที่มีได้แสดงรวมอยู่ในต้นทุนขายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. คำถาม การแยกแยะคำตอบแทนผู้บริหารเป็นรายการหนึ่งในงบกำไรขาดทุน เป็นการเปิดเผยข้อมูลความลับของบริษัทแก่พนักงานในบริษัทและคู่แข่งชั้น

คำตอบ การกำหนดให้กิจการแยกแยะคำตอบแทนผู้บริหารเป็นรายการหนึ่งในงบกำไรขาดทุนไม่ถือว่าเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของกิจการและไม่เป็นการกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลมากขึ้นกว่าที่กิจการเคยปฏิบัติ เนื่องจาก

- การเปิดเผยคำตอบแทนของกรรมการและผู้บริหารระดับสูง เป็นข้อกำหนดประการหนึ่งของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่จะช่วยให้เกิดความโปร่งใส เป็นธรรม และตรวจสอบได้ อันจะช่วยสร้างความมั่นใจให้กับผู้ถือหุ้น นักลงทุนและทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง
- ปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าตอบแทนผู้บริหารไว้ในแบบ 56-1 ซึ่งผู้ใช้งบการเงินสามารถตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวได้อยู่แล้ว โดยแบบ 56-1 จะมีรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อและจำนวนเงินค่าตอบแทนที่คณะกรรมการบริษัทแต่ละคนได้รับ ส่วนค่าตอบแทนผู้บริหารระดับสูงจะเปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนผู้บริหารและจำนวนเงินค่าตอบแทนเป็นยอดรวม
- สำหรับการแสดงค่าตอบแทนผู้บริหารตามรูปแบบรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน จะแสดงด้วยจำนวนเงินที่เป็นยอดรวมโดยไม่จำเป็นต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อและจำนวนเงินค่าตอบแทนที่ผู้บริหารแต่ละคนได้รับ



3. **คำถาม** การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายตามลักษณะ กรณีที่กิจการแสดง “งบกำไรขาดทุน แบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่” อาจมีผลกระทบในเรื่องความลับทางการค้า เช่น บริษัทต้องเปิดเผยต้นทุนวัตถุดิบใช้ไปโดยบริษัทมีวัตถุดิบหลักเป็นค่าเชื้อเพลิงและพลังงาน จะส่งผลให้คู่แข่งสามารถวิเคราะห์ต้นทุนของบริษัทได้ ดังนั้น บริษัทจะดำเนินการตามแนวทางดังต่อไปนี้ ได้หรือไม่

แนวทางที่ 1 ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่าย

แนวทางที่ 2 หากต้องเปิดเผยข้อมูลก็ควรแสดงเฉพาะค่าใช้จ่ายบางรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสินค้าและต้นทุนบริการ เช่น ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน โดยไม่ต้องเป็นรูปแบบตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 กำหนดไว้

คำตอบ กรณีที่กิจการแสดง “งบกำไรขาดทุน แบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่” โดยไม่เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่าย หรือเปิดเผยเฉพาะค่าใช้จ่ายบางรายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสินค้าและต้นทุนบริการ ถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเนื่องจาก

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ย่อหน้า 86 กำหนดให้ “รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ถือว่ามีสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนแยกสำหรับแต่ละรายการ” ดังนั้น กรณีที่กิจการแสดง “งบกำไรขาดทุน แบบจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่” ควรเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะทุกรายการที่มีสาระสำคัญตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 กำหนด
- กรณีธุรกิจผลิต ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิตสินค้า ไม่ว่าจะป็นรายการการเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป ถือได้ว่าเป็นรายการที่มีสาระสำคัญที่กิจการควรเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. **คำถาม** ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 13 แห่ง พ.ร.บ. การบัญชี พ.ศ. 2543 หากกิจการประสงค์จะเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้นอกราชอาณาจักร กิจการสามารถขออนุญาตจากสรรพากรใหญ่เพื่อดำเนินการดังกล่าวได้หรือไม่

คำตอบ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานเป็นประจำ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากสรรพากรใหญ่บัญชีหรือสรรพากรบัญชีให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นได้ อย่างไรก็ตามเพื่อประโยชน์ในการติดตามและกำกับดูแลของสรรพากรใหญ่บัญชีหรือสรรพากรบัญชีจะไม่อนุญาตให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้นอกราชอาณาจักร

5. **คำถาม** กองทุนรวมซึ่งเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หรือไม่ ทั้งนี้ กิจการดังกล่าวจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ และการจัดการกองทุนรวมเป็นการประกอบธุรกิจส่วนหนึ่งของกิจการ

คำตอบ กิจการดังกล่าว ถือเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จึงเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตน ตามมาตรา 4 และมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 โดยการจัดการกองทุนรวมถือเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจของบริษัท

