

Consolidated

Financial Statements

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่



เล่ม

1

»» โดย...วรศักดิ์ ทุมมานนท์

เอกสารภาษีอากร

วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

TAX MAGAZINE



ท่านสามารถเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมาย บัญชี และภาษีอากรได้จากสิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่เรามอบให้ดังนี้

1. รับหนังสือธรรมนิติ ฉบับ **เอกสารภาษีอากร** ปีละ 12 เล่ม
2. รับหนังสือ **ประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์** ปีละ 1 เล่ม
3. รับส่วนลดพิเศษในการเข้าร่วมฝึกอบรมและสัมมนา
4. รับส่วนลดในการซื้อผลิตภัณฑ์หนังสือ
5. มีสิทธิเข้าสัมมนาพิเศษปีละ 1 ครั้ง



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ข้าราชการธุรกิจการพาณิชย์
- มติ ครม.
- คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ
- ตอบข้อหารือกรมสรรพากร
- ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง

ขอเรียนเชิญนักบัญชี เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร นักธุรกิจ ผู้ลงทุน สมาชิกหนังสือ **เอกสารภาษีอากร** เพื่อท่านจะได้รับข้อมูลข่าวสาร ความรู้ด้านการจัดทำบัญชีของธุรกิจ กฎหมายบัญชีและภาษีอากร ที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

สนใจสอบถามรายละเอียดและขอรับหนังสือตัวอย่างได้ที่

บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด 267 ถนนประชาราษฎร์ สาย 1

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800 โทร. (02) 555-0901-5

โทรสาร (02) 555-0911-4

Consolidated

Financial Statements

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่

(สงวนลิขสิทธิ์)

เล่ม



Consolidated

Financial Statements

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่

ผู้เขียน : วรศักดิ์ ทุมมานนท์
พิมพ์ครั้งแรก สิงหาคม 2557

เจ้าของ : บริษัท อรรณนิตี IWSA จำกัด
ที่ปรึกษา : อโณทัย ออออนพจน์, ดุสิตศักดิ์ พิษมงคล
กองบรรณาธิการ : กิพสุคนธ์ วงษ์เมือง
พิสูจน์อักษร : ประนอม เพ็ชรสมัย, สลันตร์ อ่อนเกลี้ยง
กราฟิกดีไซน์ : ปิติวัฒน์ อรุณวรวิวัฒน์

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

วรศักดิ์ ทุมมานนท์.

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่.-- กรุงเทพฯ : อรรณนิตี IWSA,
2557. 1,524 หน้า.

1. งบการเงิน. I. ชื่อเรื่อง.

657.3

ISBN 978-616-302-063-5

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย

บริษัท อรรณนิตี IWSA จำกัด

เลขที่ 267 ถนนประชาราษฎร์ สาย 1 แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0711-3 โทรสาร (02) 556-1822

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับอรรณนิตี ติดต่อคุณลำปาง (081) 359-5041

บุคคลหรือองค์กรใดสนใจสั่งซื้อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อคุณวิโรท (089) 415-8502

คำนำ

งบการเงินรวมจัดทำขึ้นเมื่อกิจการหนึ่ง (บริษัทใหญ่หรือผู้ซื้อ) มีอำนาจควบคุมอีกกิจการหนึ่ง (บริษัทย่อยหรือผู้ถูกซื้อซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งเป็นไปตามหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Economic Substance over Legal Form) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สภาวิชาชีพบัญชี กำหนดให้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการเหล่านี้จะต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

หนังสือเล่มนี้จัดทำขึ้นเพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้เขียนได้ขยายความเพิ่มเติมในส่วนของข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ในหลายๆ เรื่องที่ค่อนข้างมีความซับซ้อนเข้าใจยาก พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบเพื่อความเข้าใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจถึงข้อกำหนดของมาตรฐานฯ และสามารถนำข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ไปปรับใช้กับการจัดทำงบการเงินรวมได้อย่างถูกต้องเหมาะสม ซึ่งครอบคลุมถึง

- 1) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีที่มีการซื้อหุ้นของบริษัทย่อยเป็นลำดับ/ไม่เป็นลำดับ
- 2) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ
- 3) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อย
- 4) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ
- 5) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการถือหุ้นไขว้
- 6) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีที่มีการถือหุ้นในบริษัทย่อยที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างไปจากบริษัทใหญ่
- 7) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- 8) การจัดทำงบการเงินรวมกรณีที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

นอกจากนี้ ในการจัดทำหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนได้ขยายเนื้อหาให้ครอบคลุมถึงการจัดทำงบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้เขียนได้ขยายความเพิ่มเติมในส่วนของข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ในหลายๆ เรื่องที่ค่อนข้างมีความซับซ้อนเข้าใจยาก พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบเพื่อความเข้าใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจถึงข้อกำหนดของมาตรฐานฯ และสามารถนำข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ไปปรับใช้ในการจัดทำ

การเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียได้อย่างถูกต้องเหมาะสม ซึ่งครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆ ไม่แตกต่างจากประเด็นที่พบในการจัดทำงบการเงินรวมที่ได้กล่าวมาข้างต้น

ประการสุดท้าย เพื่อให้หนังสือเล่มนี้มีความสมบูรณ์แบบ หนังสือเล่มนี้ได้ขยายเนื้อหาให้ครอบคลุมถึงการด้อยค่าของการลงทุนในบริษัทย่อย/บริษัทร่วม และการจัดทำงบกระแสเงินสดรวม พร้อมทั้งยกตัวอย่างประกอบเพื่อความเข้าใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจถึงข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง งบกระแสเงินสด และสามารถนำข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวไปปรับใช้กับการประเมินการด้อยค่าของการลงทุนในบริษัทย่อย/บริษัทร่วม และการจัดทำงบกระแสเงินสดรวมได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

อย่างไรก็ตาม ในขณะที่จัดทำหนังสือเล่มนี้ขึ้น สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งได้รับการปรับปรุงโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 (IFRS 10 : Consolidated Financial Statements (Bound volume 2013 Consolidated without early application)) มาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวให้นำมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และมีผลบังคับใช้สำหรับงวดปีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชี อนุญาตให้นำมาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

มาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดเตรียมงบการเงินรวม แต่มีการให้คำนิยามหลักการการควบคุมใหม่เพื่อนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดว่ากิจการใดจะนำมารวมในงบการเงินรวม กล่าวคือกิจการผู้ลงทุนจะถือว่าควบคุมกิจการอีกแห่งหนึ่ง ก็ต่อเมื่อกิจการได้รับผลกระทบหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากกิจการ จากการเกี่ยวข้องกับกิจการและมีความสามารถทำให้มีผลกระทบต่อผลตอบแทนจากการใช้อำนาจเหนือกิจการนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการควบคุมตามมาตรฐานฯ ใหม่จะถือว่าจะเกิดขึ้นเมื่อมีองค์ประกอบครบ 3 ข้อดังนี้

1. มีอำนาจเหนือกิจการนั้น
2. ได้รับผลกระทบหรือสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น และ
3. ความสามารถในการใช้อำนาจเหนือกิจการนั้นทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนผลตอบแทนของกิจการผู้ลงทุน

มาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวยังกำหนดให้กิจการผู้ลงทุนทำการทบทวนการประเมินว่าตนมีการควบคุมกิจการนั้นหรือไม่เมื่อสถานการณ์ชี้บ่งว่ามีการเปลี่ยนแปลงตั้งแต่หนึ่งหรือมากกว่านั้นของ

องค์ประกอบของการควบคุมทั้ง 3 ข้อ นอกจากนี้ ในการจัดทำงบการเงินรวม มาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าว มีข้อกำหนดไม่แตกต่างไปจากมาตรฐานฯ ฉบับเดิม กล่าวคือกิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีที่สม่ำเสมอ ในการรายงานรายการที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นๆ ที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน พร้อมทั้งตัด ยอดคงเหลือและรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการออก และแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมใน บริษัทย่อยในงบการเงินรวมในส่วนของผู้ถือหุ้นแยกจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ ดังนั้น หลักการจัดทำงบการเงินรวมที่กล่าวถึงและตัวอย่างต่างๆ ที่นำมาแสดงไว้ในหนังสือเล่มนี้จึงยังสามารถ นำมาใช้ได้เมื่อมาตรฐานฯ ฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้

สุดท้ายนี้ หนังสือเล่มนี้เป็นเพียงแค่จุดเริ่มต้นในการเรียนรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำ งบการเงินรวมซึ่งมีเนื้อหาค่อนข้างครบถ้วนสมบูรณ์ ผู้เขียนเห็นว่า หากจัดพิมพ์ในเล่มเดียวจะทำให้ หนังสือมีขนาดใหญ่ ซึ่งไม่สะดวกกับผู้อ่าน จึงได้จัดแบ่งเนื้อหาออกเป็น 2 เล่ม โดยเล่มแรกจะเป็น เนื้อหาในบทที่ 1-7 เล่มที่สองจะเป็นเนื้อหาในบทที่ 8-14 อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้คงจะ เป็นประโยชน์ต่อผู้อ่านและผู้สนใจทั่วไปไม่มากนักน้อย หากมีข้อบกพร่องใดๆ ผู้เขียนขออภัยพิจารณา โดยผู้อ่านสามารถส่งข้อท้วงติงหรือข้อเสนอแนะข้อคิดเห็นเพิ่มเติมของท่านมายัง vorasak@acc.chula.ac.th อันเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงหนังสือเล่มนี้ให้มีเนื้อหาสาระที่ถูกต้องและครบครันยิ่งขึ้นต่อไป ใน โอกาสนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด และคุณอโณทัย ฉออ่อนพจน์ คุณดุจยทศน์ พิษมงคล ผู้บริหารของบริษัทฯ ที่ได้ให้ความอนุเคราะห์และให้โอกาสในการจัดทำหนังสือเล่มนี้ จน ปรากฏเป็นรูปเล่มที่สมบูรณ์แบบในท้ายที่สุด

วรศักดิ์ ทุมมานนท์

สารบัญ

บทที่	เรื่อง	หน้า
1	ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม	1-115
2	ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบันทึกเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	117-184
3	การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กรณีการซื้อหุ้นของบริษัทย่อย (บริษัทร่วม) เป็นลำดับ/ไม่เป็นลำดับ	185-316
4	ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับ ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ และการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน	317-432
5	ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมกับ ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ลงทุนที่มีอยู่ในบริษัทร่วม ณ วันที่ซื้อ และ การรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม	433-527
6	การจัดทำงบการเงินรวม: กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ และการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อย	529-627
7	การจัดทำงบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย: กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ และการเปลี่ยนแปลง ส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม	629-766

บทที่ 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดทำงานการเงินรวม

โดยทั่วไป งบการเงินรวมจัดทำขึ้นเมื่อกิจการหนึ่ง (บริษัทใหญ่หรือผู้ซื้อ) มีอำนาจควบคุมอีกกิจการหนึ่ง (บริษัทย่อยหรือผู้ถูกซื้อซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) โดยไม่จำเป็นว่ากิจการนั้นจะต้องมีการถือหุ้นในอีกกิจการเสมอไป อำนาจควบคุมในที่นี้ หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการควบคุมประกอบด้วย 3 องค์ประกอบหลักคือ

- 1) ความสามารถที่จะกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ
- 2) ความสามารถที่จะใช้อำนาจเพื่อรักษา ปกป้อง หรือเพิ่มผลประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับจากกิจการ
- 3) ความสามารถที่จะใช้อำนาจเพื่อจำกัดความเสี่ยงจากกิจการนั้นที่อาจกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัทหรือเพิ่มภาระหนี้สินให้แก่บริษัท

งบการเงินรวมตั้งอยู่บนหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Economic Substance over Legal Form) ที่ว่าข้อมูลต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมาย เพียงอย่างเดียว กล่าวอีกนัยหนึ่งคือในทางกฎหมาย แม้บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยไม่ใช่นิติบุคคลเดียวกัน แต่การที่บริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยนั้น บริษัทใหญ่จะต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวมเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียวกัน ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์และประเมินได้ว่าทรัพยากรของบริษัทที่ใช้ไปในการลงทุนหรือให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทย่อยเกิดประโยชน์หรือมีความเสียหายที่จะกระทบต่อบริษัทหรือไม่เพียงใด งบการเงินรวมจึงมีประโยชน์ทั้งสำหรับผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรในการลงทุนหรือให้ความช่วยเหลือบริษัทย่อย รวมทั้งบริหารบริษัทย่อยให้ได้ประโยชน์สูงสุดแก่บริษัท ส่วนผู้ลงทุนก็ใช้งบการเงินรวมในการประเมินความสามารถของผู้บริหาร รวมทั้งใช้ในการตัดสินใจลงทุนในบริษัทนั้น

บทนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสาธิตการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาปรับใช้กับการจัดทำงานการเงินรวม โดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) การจัดทำงานการเงินรวมกรณี
 - 1.1) บริษัทใหญ่ไม่ถือหุ้นในบริษัทย่อย
 - 1.2) บริษัทใหญ่ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทย่อย
 - 1.3) บริษัทใหญ่ไม่ได้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทย่อย
- 2) การแสดงส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวม

- 3) การเปิดเผยรายการกำไรหรือขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวดที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

ขอบเขตของงบการเงินรวม

ในการพิจารณาว่าบริษัทย่อยได้อยู่ในข่ายที่บริษัทใหญ่จะต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ได้ให้แนวทางในการพิจารณาขอบเขตของงบการเงินรวมไว้ในย่อหน้า 13 ว่าบริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีต่อไปนีถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า

- 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
- 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
- 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจควบคุมกิจการ หรือ
- 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจควบคุมกิจการ

นอกจากกรณีที่มาตรฐานการบัญชีได้ยกมาเป็นตัวอย่างแล้ว กรณีต่อไปนีถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่าเช่นกัน

- 1) บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยมากกว่ากึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะไม่ได้ถือหุ้นหรือถือหุ้นเพียงบางส่วนในบริษัทย่อย ในกรณีนี้บริษัทใหญ่อาจมีโครงสร้างการถือหุ้นหรือการบริหารบริษัทในกลุ่มในลักษณะอำพรางโดยให้บุคคลอื่นหรือกิจการอื่นถือหุ้นแทนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมเพื่อประโยชน์ของบริษัทใหญ่
- 2) บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยมากกว่ากึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะถือหุ้นเพียงบางส่วนในบริษัทย่อยโดยมีการถือหุ้นไขว้กัน ในกรณีนี้บริษัทใหญ่อาจถือหุ้นจำนวนเท่ากัน在公司สองบริษัทแม้ว่าจำนวนหุ้นที่ถือจะไม่ใช่สาระสำคัญ แต่บริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองถือหุ้นที่เหลื่อมซึ่งกันและกันทำให้บริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองถือเป็นบริษัทย่อยเนื่องจากบริษัทใหญ่สามารถควบคุมและบริหารงานบริษัทที่ถูกลงทุนทั้งสองได้

- 3) บริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมกิจการเฉพาะกิจซึ่งบริษัทใหญ่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ของบริษัทใหญ่โดยกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายการดำเนินงานของกิจการนั้นไว้ล่วงหน้า ในกรณีนี้บริษัทใหญ่จะยังคงไว้ซึ่งส่วนได้เสียในผลประโยชน์ที่เป็นสาระสำคัญ แม้ว่าบริษัทใหญ่อาจมีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้นในกิจการเฉพาะกิจเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีส่วนร่วมเลยก็ตาม

จากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) อาจอนุมานได้ว่าในสถานการณ์ทั่วไปเครื่องมือที่แสดงถึงการมีอำนาจควบคุมก็คือ “หุ้น” กล่าวคือกิจการที่ถือหุ้นข้างมากไม่ว่าจะเป็น ทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านบริษัทย่อยอื่นจะถือว่ามีอำนาจควบคุมกิจการนั้น อย่างไรก็ตาม มีหลายกรณีซึ่งผู้ถือหุ้นข้างมากแต่ก็ไม่สามารถควบคุมกิจการได้ เนื่องจากมีการทำข้อตกลงหรือสัญญาต่าง ๆ ทำให้กิจการอื่นสามารถควบคุมกิจการได้ ดังนั้น หากโดยสภาพความเป็นจริงแล้ว ผู้ถือหุ้นข้างมากไม่มีอำนาจควบคุมกิจการ แต่กิจการซึ่งถือหุ้นข้างน้อยหรือไม่ถือหุ้นมีกลไกหรือเครื่องมืออื่นที่ทำให้กิจการสามารถเข้าไปจัดการหรือใช้ทรัพย์สินของกิจการเพื่อประโยชน์ของกิจการได้ จะถือว่ากิจการมีการควบคุมกิจการนั้นและต้องนำกิจการนั้นมาจัดทำงบการเงินรวม

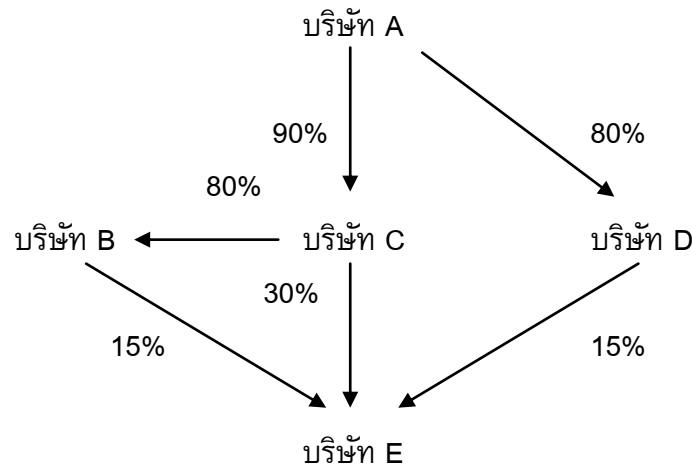
ตัวอย่างที่ 1



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B 80% และบริษัท B ถือหุ้นในบริษัท C 70%

- 1) บริษัท B ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท B มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 60 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท B มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท B สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม แม้ว่าจะไม่ได้ถือหุ้นบริษัท C โดยทางตรง เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ร้อยละ 60 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้

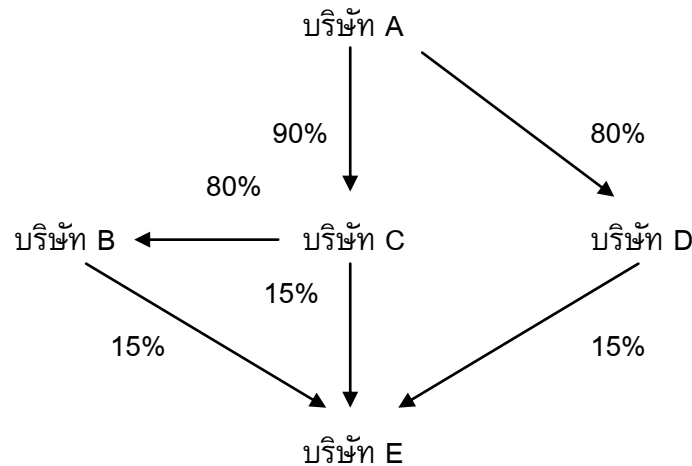
ตัวอย่างที่ 2



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท C และบริษัท D 90% และ 80% ตามลำดับ บริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท E 80% และ 30% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท E 15% และบริษัท D ถือหุ้นในบริษัท E 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 4) บริษัท A ต้องนำบริษัท E มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท E โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B บริษัท C และบริษัท D ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ร้อยละ 30 ร้อยละ 15 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท E 60% ($15\% + 30\% + 15\%$) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท E ได้

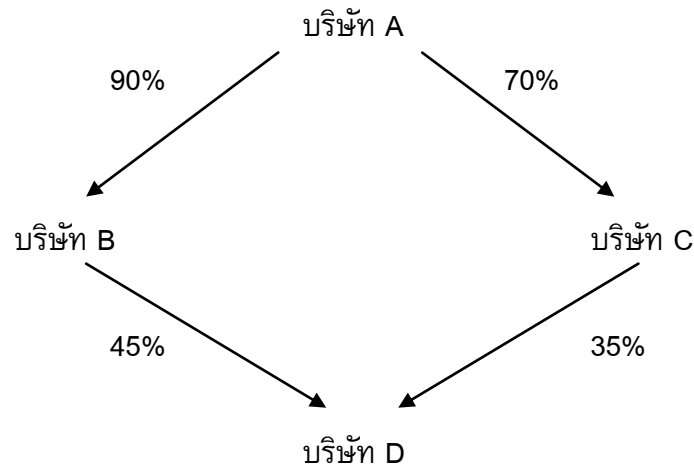
ตัวอย่างที่ 3



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท C และบริษัท D 90% และ 80% ตามลำดับ บริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท E 80% และ 15% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท E 15% และบริษัท D ถือหุ้นในบริษัท E 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 4) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท E มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท E โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B บริษัท C และบริษัท D ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท E 45% ($15\% + 15\% + 15\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท E ได้

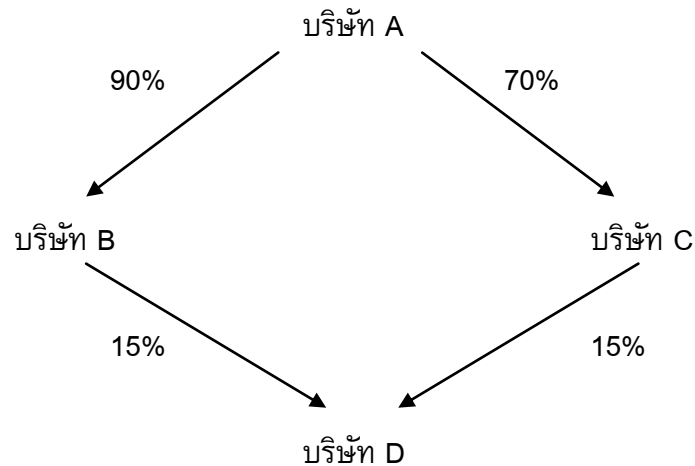
ตัวอย่างที่ 4



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 90% และ 70% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 45% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท D 35%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 70 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 45 และ 35 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D 80% ($45\% + 35\%$) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

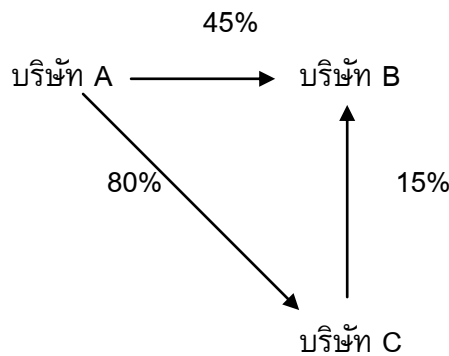
ตัวอย่างที่ 5



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 90% และ 70% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 15% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท D 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 70 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D 30% ($15\% + 15\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

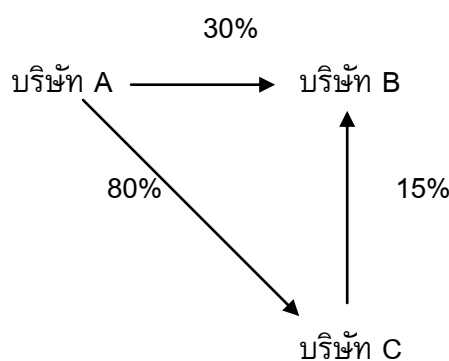
ตัวอย่างที่ 6



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 45% และ 80% ตามลำดับ และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรง 45% และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 60% (45%+15%) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้

ตัวอย่างที่ 7



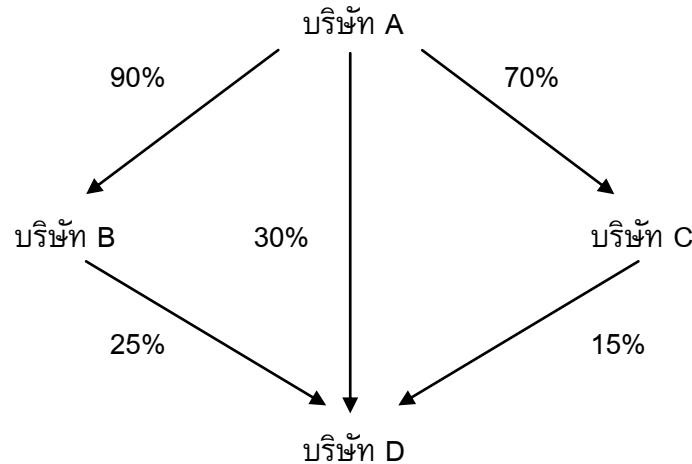
บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 30% และ 80% ตามลำดับ และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่

แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้

- 2) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท B มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรง 30% และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 45% ($30\% + 15\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้

ตัวอย่างที่ 8

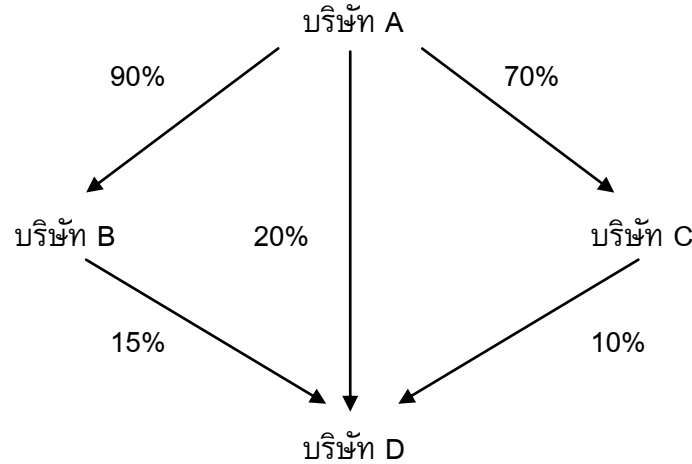


บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B บริษัท C และบริษัท D 90% 70% และ 30% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 25% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท D 15%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 70 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางตรงร้อยละ 30 และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 25 และ 15 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D 70% ($30\% + 25\% + 15\%$) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่

แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

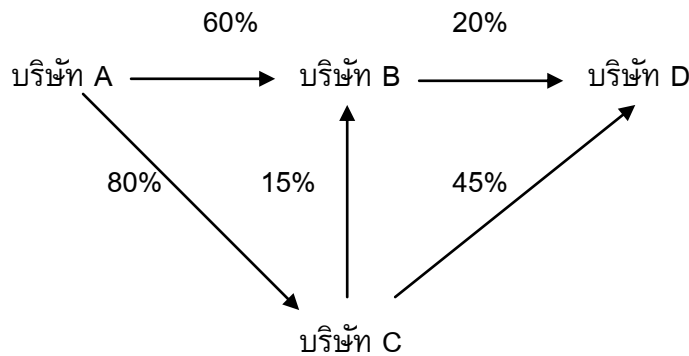
ตัวอย่างที่ 9



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B บริษัท C และบริษัท D 90% 70% และ 20% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 15% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท D 10%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 90 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 70 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 3) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางตรงร้อยละ 20 และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 และ 10 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D 45% ($20\% + 15\% + 10\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

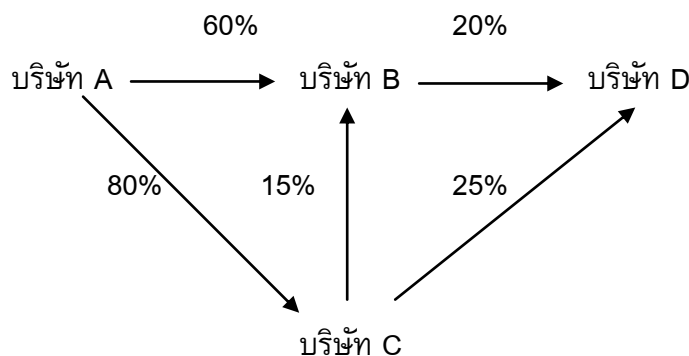
ตัวอย่างที่ 10



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 60% และ 80% ตามลำดับ บริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท D 15% และ 45% ตามลำดับ และบริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 20%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรง 60% และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 75% (60%+15%) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 3) บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 20 และ 45 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 65% (20%+45%) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

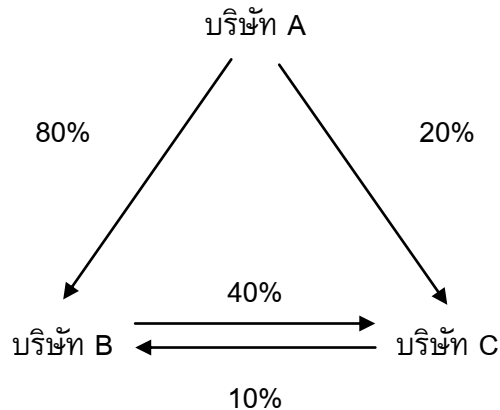
ตัวอย่างที่ 11



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 60% และ 80% ตามลำดับ บริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท D 15% และ 25% ตามลำดับ และบริษัท B ถือหุ้นในบริษัท D 20%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้
- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรง 60% และโดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 15 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 75% ($60\% + 15\%$) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 3) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท D โดยทางอ้อมผ่านบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 20 และ 25 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B 45% ($20\% + 25\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท D ได้

ตัวอย่างที่ 12

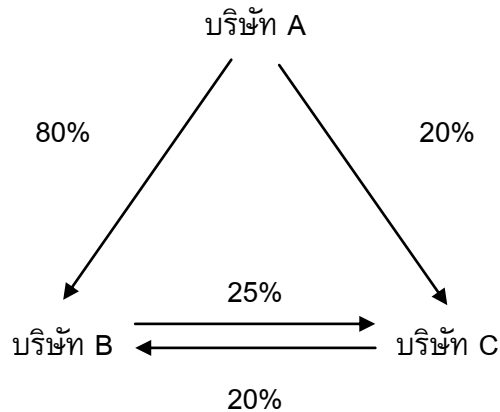


บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 80% และ 20% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท C 40% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B 10%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้

- 2) บริษัท A ต้องนำบริษัท C มาจัดทางการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 20 และโดยผ่านบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 40 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C 60% ($40\%+20\%$) (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้

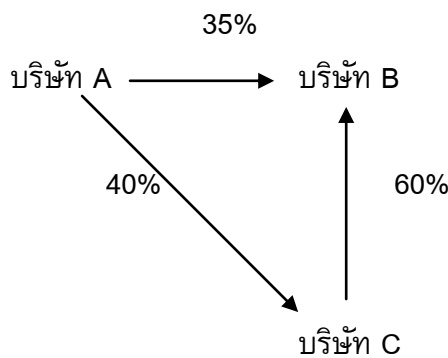
ตัวอย่างที่ 13



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 80% และ 20% ตามลำดับ บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท C 25% และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B 20%

- 1) บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทางการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 80 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท C มาจัดทางการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 20 และโดยผ่านบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทย่อยร้อยละ 25 ซึ่งเมื่อรวมกันแล้ว บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C 45% ($20\%+25\%$) (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท C ได้

ตัวอย่างที่ 14



บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B และบริษัท C 35% และ 40% ตามลำดับ และบริษัท C ถือหุ้นในบริษัท B 60%

- 1) บริษัท C ต้องนำบริษัท B มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท C มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 60 (เกินกว่ากึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท C มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัท C สามารถควบคุมบริษัท B ได้
- 2) บริษัท A ต้องไม่นำบริษัท B มาจัดทำการเงินรวม เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงร้อยละ 35 (ไม่ถึงกึ่งหนึ่ง) นอกจากนี้ บริษัท A ไม่มีอำนาจในการออกเสียงโดยทางอ้อมผ่านบริษัท C ที่จะสามารถนำไปรวมกันกับอำนาจในการออกเสียงในบริษัท B โดยทางตรงแล้วเกินกึ่งหนึ่ง เนื่องจากบริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัท C โดยทางตรงร้อยละ 40 (ไม่ถึงกึ่งหนึ่ง) ยกเว้นในกรณีที่บริษัท A มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัท A สามารถควบคุมบริษัท B ได้

นอกจากกรณีที่มาตรฐานการบัญชีได้ยกมาเป็นตัวอย่างแล้ว สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. และสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (สภาวิชาชีพบัญชี ในปัจจุบัน) ได้มีการจัดทำเอกสารเผยแพร่เลขที่ อช. 6/2547 “การจัดทำการเงินรวม” เพื่อความชัดเจนและลดการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่ากรณีใดถือว่ามี “การควบคุม” ตลอดจนเพื่อให้บริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนและผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดทำการเงินรวม สืบเนื่องจากปัญหาที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. พบบ่อย ๆ ก็คือผู้ปฏิบัติมักจะตีความว่าที่มาของอำนาจควบคุมนั้นมาจากการที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของทุนชำระแล้วของบริษัทย่อยเท่านั้น เนื่องจากชัดเจน เข้าใจง่ายและไม่ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ จนละเลยที่มาของอำนาจการควบคุมลักษณะอื่น เช่น การให้ความช่วยเหลือหรือสนับสนุนด้านการเงินอย่างมีนัยสำคัญ (เช่น ให้กู้ยืมเงิน หรือค้ำประกัน) การทำสัญญาในลักษณะที่ให้อำนาจในการตัดสินใจ ให้ผลประโยชน์หรือต้องเป็นผู้รับความเสี่ยง การที่บริษัทใหญ่ไม่นำบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมมาจัดทำการเงินรวม จะทำให้งบการเงินขาดข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญต่อการตัดสินใจ (เช่น

สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการนั้น ซึ่งบริษัทมีส่วนได้เสียหรือต้องรับความเสี่ยงส่วนใหญ่) ซึ่งเป็นผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจหรือสำคัญผิดเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกลุ่มบริษัทได้

เอกสารเผยแพร่ดังกล่าวระบุลักษณะความสัมพันธ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ว่าบริษัทมี “การควบคุม” ในกิจการ แม้ว่าจะถือหุ้นกิจการนั้นไม่ถึงกึ่งหนึ่งไว้ดังนี้

- 1) บริษัทเป็นแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่ของบริษัท A กล่าวคือแม้ว่าบริษัทจะถือหุ้นในกิจการน้อยกว่ากึ่งหนึ่งหรือไม่ถือหุ้นเลย แต่หากบริษัทเป็นแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่ของกิจการนั้น กล่าวคือเมื่อรวมการลงทุนหรือการให้ความช่วยเหลือทางการเงินของบริษัทในกิจการ (ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนในรูปของ หุ้น หุ้นกู้ เงินให้กู้ยืม การให้ credit ทางการค้า และการค้ำประกันการกู้ยืมเงินของกิจการ) แล้วมีจำนวนเกินร้อยละ 50 ของสินทรัพย์รวมของกิจการ (กรณีกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นบวก) หรือเกินร้อยละ 50 ของหนี้สินรวมของกิจการนั้น (กรณีกิจการมีส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นลบ) โดยคำนวณจากตัวเลขที่ปรากฏในงบการเงินเฉพาะกิจการนั้น กรณีเช่นนี้ถือว่าบริษัทมีอำนาจควบคุมกิจการและต้องนำกิจการนั้นมาจัดทำงบการเงินรวม ทั้งนี้ ในการคำนวณสัดส่วนที่บริษัทให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการให้นับรวมการให้ความช่วยเหลือทางการเงินที่กระทำผ่านบริษัทย่อยของบริษัทด้วย เหตุผลก็คือการที่บริษัทให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ ในขณะที่ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ที่เป็นเจ้าของไม่ให้เงินทุนแก่กิจการให้เพียงพอต่อการดำเนินงานได้ จนต้องพึ่งพิงเงินทุนจากบริษัท เป็นข้อบ่งชี้ว่าบริษัทมีอำนาจควบคุมและกำหนดทิศทางการดำเนินงานของกิจการได้ เพื่อที่จะควบคุมหรือป้องกันความเสี่ยงจากการที่กิจการนั้นดำเนินงานไปในทางที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์หรือเพิ่มความเสี่ยงให้แก่บริษัท
- 2) บริษัทเป็นผู้รับผลเสียหายหรือความเสี่ยงส่วนใหญ่จากการดำเนินงานของกิจการ แม้ว่าบริษัทจะถือหุ้นในกิจการน้อยกว่ากึ่งหนึ่งหรือไม่ถือหุ้นเลย แต่หากมีการทำข้อตกลงในลักษณะที่หากมีความเสียหายเกิดขึ้นกับกิจการ บริษัทต้องเป็นผู้รับความเสี่ยง เช่น ต้องชดเชยความเสียหายให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ของบริษัท A กรณีเช่นนี้ถือว่าบริษัทมีอำนาจควบคุมกิจการและต้องนำกิจการนั้นมาจัดทำงบการเงินรวม เหตุผลก็คือผู้รับความเสี่ยงมากจะต้องพยายามให้ได้มาซึ่งอำนาจควบคุมกิจการเพื่อจำกัดหรือลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับตน

อย่างไรก็ตาม การให้ความช่วยเหลือทางการเงินแก่กิจการในลักษณะต่อไปนี้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณสัดส่วนการให้ความช่วยเหลือทางการเงินที่เป็นข้อบ่งชี้ของ “การควบคุม” ตามข้อ 2

- 1) การให้กู้ยืมเงินหรือการออกหนังสือค้ำประกันการดำเนินงานให้แก่กิจการอื่นเป็นธุรกิจปกติของบริษัท (เช่น ธุรกิจสถาบันการเงิน)
- 2) การให้ credit ทางการค้าที่เป็นไปตามเงื่อนไขการค้าปกติของอุตสาหกรรมนั้น

ในกรณีที่ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทและกิจการอื่นเข้าลักษณะการมีอำนาจควบคุม ตามข้อบ่งชี้ในข้อ 2 และไม่เข้าข้อยกเว้นข้างต้น แต่บริษัทเห็นว่าตนไม่มีการควบคุมกิจการนั้นและหากนำกิจการนั้นมาจัดทำงบการเงิน จะทำให้งบการเงินรวมไม่สะท้อนภาพที่แท้จริงในการดำเนินธุรกิจของบริษัท บริษัทต้องอธิบายข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุให้บริษัทไม่อำนาจควบคุมกิจการนั้นและเปิดเผยธุรกรรมระหว่างบริษัทและกิจการนั้นไว้ในงบการเงินของบริษัท

ตัวอย่างของการมีอำนาจควบคุม

ตัวอย่างที่ 1 ไม่ได้ถือหุ้น แต่ค้ำประกันหนี้สินทั้งหมด

บริษัท A ไม่ได้ถือหุ้นบริษัท B แต่บริษัท A ค้ำประกันเงินกู้ 100% ของบริษัท B และ บริษัท B มีทุนจากส่วนของเจ้าของไม่เพียงพอต่อการดำเนินงาน บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม แม้ว่าไม่ได้ถือหุ้นบริษัท B เนื่องจาก บริษัท A มีความเสี่ยงจากการค้ำประกันหนี้สินของบริษัท B

ตัวอย่างที่ 2 ถือหุ้นบางส่วน และค้ำประกันหนี้สินส่วนใหญ่

บริษัท D ถือหุ้นโดยบริษัท A บริษัท B และบริษัท C ในสัดส่วนร้อยละ 40 30 และ 30 ตามลำดับ และบริษัท A มีการค้ำประกันเงินกู้ของบริษัท D ประมาณร้อยละ 75 ของเงินกู้ทั้งหมด บริษัท A ต้องนำบริษัท D มาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจาก บริษัท A มีความเสี่ยงจากการดำเนินงานของบริษัท D มากกว่าผู้ถือหุ้นอื่นของบริษัท D

ตัวอย่างที่ 3 ขายหุ้นไปแล้ว แต่ยังมีเงินให้กู้และภาระค้ำประกันหนี้สิน ค้างอยู่จำนวนมาก

เดิม บริษัท A ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัท B และมีเงินให้กู้และค้ำประกันหนี้สินทั้งหมดของบริษัท B ต่อมาบริษัท B มีผลขาดทุนจนเกินทุนชำระแล้ว บริษัท A จึงขายหุ้นร้อยละ 51 ของบริษัท B ให้บุคคลอื่น ทำให้ถือหุ้นบริษัท B ลดลงเหลือร้อยละ 49 บริษัท A จึงเลิกนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม แต่บริษัท A ยังมีเงินให้กู้และภาระค้ำประกันหนี้สินของบริษัท B ค้างอยู่ ซึ่งมีจำนวนรวมกันเกินร้อยละ 50 ของสินทรัพย์รวมของบริษัท B โดยผู้ถือหุ้นใหม่ของบริษัท B มิได้มีแผนเพิ่มทุนหรือแผนการดำเนินงานใด ๆ ที่จะชำระภาระหนี้สินหรือฟื้นฟูกิจการของบริษัท B บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม แม้จะถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 50 เนื่องจากบริษัท A ยังคงรับความเสี่ยงส่วนใหญ่จากการดำเนินงานของบริษัท B

ตัวอย่างที่ 4 ขายหุ้นทั้งหมด เปลี่ยนเป็นลูกหนี้ค้ำหุ้นแทน

เดิม บริษัท A ถือหุ้นทั้งหมดในบริษัท B ต่อมา บริษัท A ขายหุ้นทั้งหมดของบริษัท B ให้แก่บริษัทย่อยของบริษัท B โดยยังไม่ได้รับชำระค่าหุ้น แต่บริษัท A ไม่นำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวม และเนื่องจากบริษัทย่อยของบริษัท B มีผลการดำเนินงานขาดทุนจำนวนมาก บริษัท A จึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญทั้งจำนวนสำหรับลูกหนี้ค้ำหุ้น บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทำงบการเงินรวมเช่นเดิม เนื่องจาก

บริษัทย่อยของบริษัท B ไม่มีความสามารถชำระค่าหุ้นได้ บริษัท A จึงยังคงรับความเสี่ยงส่วนใหญ่จากการดำเนินงานของ บริษัท B และบริษัทย่อยของบริษัท B

ตัวอย่างที่ 5 เป็นเจ้าหนี้รายใหญ่และรายเดียว

บริษัท A ถือหุ้นร้อยละ 16 ในบริษัท B บริษัท A ขายสินค้าทั้งหมดผ่านบริษัท B และบริษัท B ก็ขายสินค้าของบริษัท A เพียงอย่างเดียว บริษัท B มีทุนชำระแล้วเพียง 1 แสนบาท ซึ่งไม่เพียงพอสำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน แต่บริษัท B ได้รับเงินทุนจากบริษัท A ในรูปเจ้าหนี้การค้า ทำให้บริษัท B สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ บริษัท A ต้องนำบริษัท B มาจัดทางการเงินรวม แม้จะถือหุ้นเพียงเล็กน้อย เนื่องจากบริษัท A ได้รับผลประโยชน์และความเสี่ยงส่วนใหญ่จากการดำเนินงานของบริษัท B จึงสามารถควบคุมการดำเนินงานของบริษัท B ได้

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ได้ให้คำนิยามของการควบคุมว่าหมายถึงอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น คำว่าอำนาจ หมายถึง ความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้ กิจการมีการควบคุม เมื่อกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดแจ้งหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าว ความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้นั้นไม่มีประโยชน์ทางเศรษฐกิจ อาทิเช่น ราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่ใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้อาจกระทำเมื่อโดยเนื้อหาทำให้กิจการมีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจควบคุมกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องไม่พิจารณาถึงแต่เฉพาะสิทธิในการออกเสียงเท่าที่มีอยู่เท่านั้น แต่ต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ด้วย ทั้งนี้ ย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ระบุว่ากิจการอาจเป็นเจ้าของ ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) หรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ โดยเมื่อกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่

สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใด เหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 15 ระบุว่าในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่อำนาจควบคุมของกิจการหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร

ตัวอย่างที่ 1 สิทธิซื้อหุ้นที่มีลักษณะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้สิทธิ

บริษัท A และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในบริษัท C ร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ต่อมาบริษัท A ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้บริษัท D และ ซื้อสิทธิซื้อหุ้นจากบริษัท D ซึ่งสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิจะทำให้บริษัท A ได้รับหุ้นสามัญและสิทธิออกเสียงเดิมที่ร้อยละ 80 ถึงแม้ว่าสิทธิซื้อหุ้นนี้มีลักษณะไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้สิทธิ แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันและทำให้บริษัท A มีอำนาจต่อไปในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของบริษัท C เนื่องจากบริษัท A สามารถใช้สิทธิได้ทันที ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่าบริษัท A ควบคุมบริษัท C

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

บริษัท A ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นในบริษัท D คิดเป็นร้อยละ 40 30 และ 30 ตามลำดับ บริษัท A ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่รองรับและเมื่อใช้สิทธิทำให้บริษัท A มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้นร้อยละ 20 และส่งผลให้บริษัท B และบริษัท C มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละร้อยละ 20 ถ้าหากมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นจะทำให้บริษัท A ควบคุมอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่าบริษัท A ควบคุมบริษัท D

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นหรือทำให้อำนาจในการออกเสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

บริษัท A ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นบริษัท D คิดเป็นร้อยละ 25 35 และ 40 ตามลำดับ บริษัท B และ ค ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญตามราคาที่กำหนดได้ทุกเมื่อและทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่ม ส่วนบริษัท A มีสิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิที่สามารถซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเหล่านี้ในมูลค่าจำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ได้ ถ้าหากมีการใช้สิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิจะทำให้บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 51 และมีผลทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่มตามไปด้วย (ในการนี้ส่วนได้เสียของบริษัท B ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 23 และส่วนได้เสียของบริษัท C ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 26) ถึงแม้บริษัท A ไม่ได้เป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ แต่ให้นำมารวมพิจารณาด้วยเนื่องจากบริษัท B และ ค สามารถใช้สิทธิดังกล่าว โดยทั่วไปหากต้องมีการซื้อหรือการใช้สิทธิอื่นก่อนที่กิจการจะเป็นเจ้าของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ จะถือว่ากิจการไม่ได้มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างไรก็ตาม โดยเนื้อหาแล้วใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญพิจารณาว่าถือโดยบริษัท A เนื่องจากเงื่อนไขของสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิ ทำให้สถานภาพบริษัท A มีน้ำหนักมากขึ้น สิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญรวมกันทำให้บริษัท A มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของบริษัท D เนื่องจากบริษัท A สามารถใช้สิทธิตามสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ ปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาด้วยและสรุปได้ว่าบริษัท A ควบคุมบริษัท D ไม่ใช่บริษัท B หรือ ค

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

บริษัท A ข และ ค ต่างเป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 33.33 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นบริษัท D ทั้งสามกิจการต่างมีสิทธิในการส่งตัวแทนสองคนไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการบริหารของบริษัท D นอกจากนี้ บริษัท A ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิในราคาที่กำหนดไว้ได้ทุกเมื่อ และถ้าหากใช้สิทธินี้จะทำให้บริษัท A มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในบริษัท D ฝ่ายบริหารของบริษัท A ไม่ได้มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นถึงแม้จะเป็นในกรณีที่บริษัท B และบริษัท C ไม่ได้ออกเสียงไปในการทำนองเดียวกับบริษัท A ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและทำให้สรุปได้ว่าบริษัท A ควบคุมบริษัท D เจตนาของผู้บริหารบริษัท A ไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

บริษัท A และ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 55 และ 45 ในบริษัท C ตามลำดับ นอกจากนี้บริษัท B ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในบริษัท C ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท B โดยแปลงได้ทุกเมื่อและเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้บริษัท B ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อจ่ายชำระหนี้ ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้จะทำให้บริษัท B ถือหุ้นรวมร้อยละ 70 ในบริษัท C และสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท A ในบริษัท C ลดลงเหลือร้อยละ 30 ถึงแม้ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาสูง คุณลักษณะของการที่สามารถแปลงได้ในปัจจุบันต่างหากที่ทำให้บริษัท B มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของบริษัท C ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นข้อพิจารณาที่ทำให้กำหนดได้ว่าบริษัท B ควบคุมบริษัท C ไม่ใช่บริษัท A ความสามารถทางการเงินของบริษัท B ในการจ่ายชำระหนี้เพื่อแปลงสภาพไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

บริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม

โดยทั่วไป บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมด อย่างไรก็ตาม แม้ว่าบริษัทใหญ่จะมีอำนาจควบคุมบริษัทย่อย ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ระบุว่าบริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้

- 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
- 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 10.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการของการนำเสนองบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ และ
- 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว

นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 8 ระบุว่าบริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ