

สารสาร

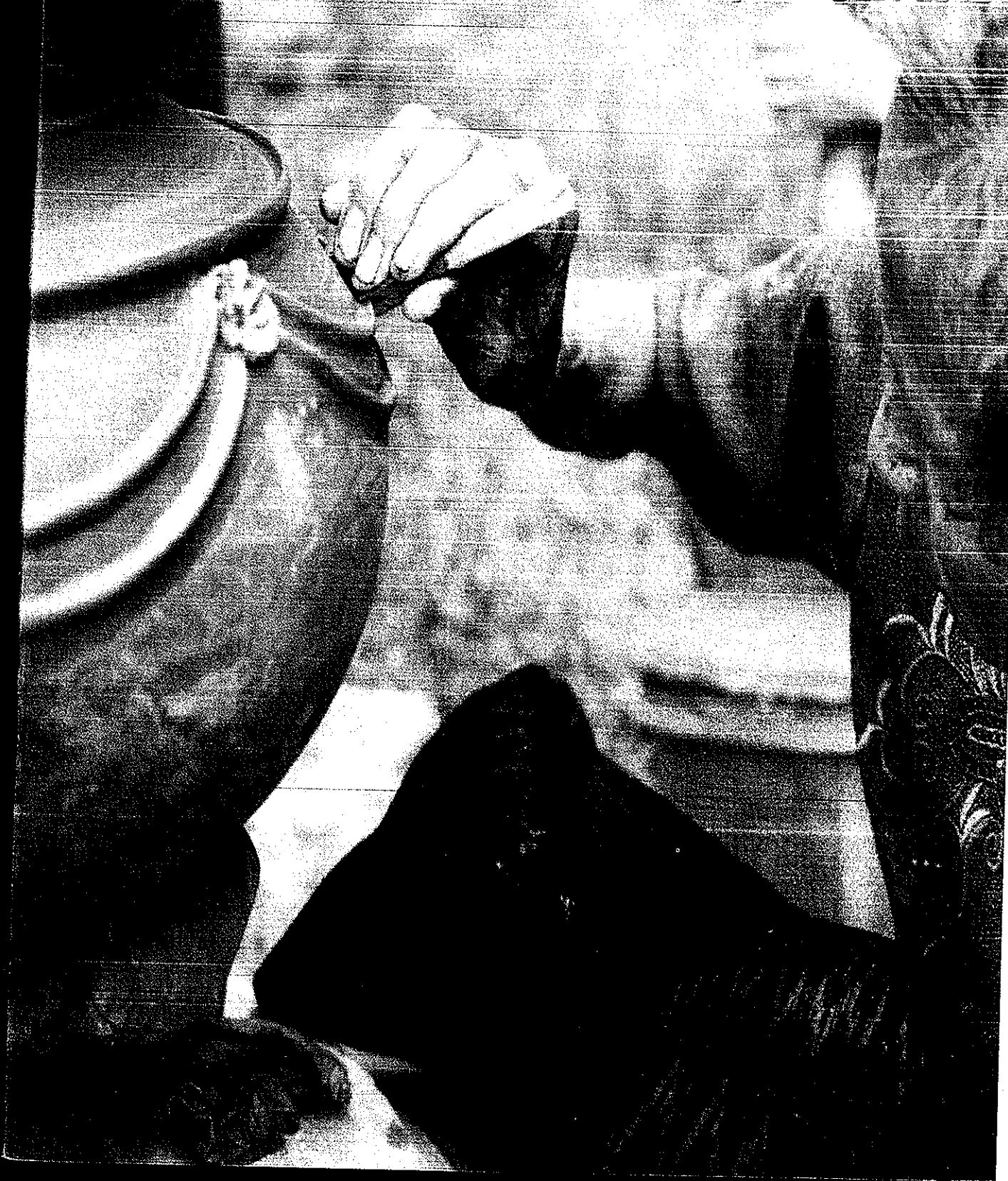
748

# มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

## MAHASARAKHAM UNIVERSITY JOURNAL

ปีที่ 21 ฉบับที่ 1 พฤษภาคม - สิงหาคม 2545

Volume 21 Number 1 May - August 2002



## งบการเงินรวม

### Consolidated Financial Statements

สุวรรณ หวังเจริญเดช<sup>1</sup> Suwan Wangcharoendej<sup>1</sup>

#### บทคัดย่อ

งบการเงินรวมคือการรายงานทางบัญชีของบริษัทใหญ่ด้วยการจัดทำงบการเงินรวมกันกับบริษัทย่อยตั้งแต่ 2 บริษัทขึ้นไปนำเสนองบการเงินเป็นกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นกิจการเดียวกันเพื่อแสดงการลงทุนในบริษัทย่อยที่อยู่ภายใต้การควบคุมซึ่งบริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทย่อยเหล่านั้น งบการเงินรวมที่นำเสนอประกอบด้วยงบดุลรวม งบกำไรขาดทุนรวมและงบกระแสเงินสดรวม มีจุดประสงค์เพื่อประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ทั้งผู้บริหารบริษัท ผู้ลงทุนและเจ้าหน้าที่ให้กู้ยืม เพื่อใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจเลือกลงทุนซื้อหุ้นของกลุ่มธุรกิจ ประเมินความสามารถในการบริหารสินทรัพย์ การวิเคราะห์สภาพคล่อง ความสามารถในการสร้างกำไร การวิเคราะห์ความเสี่ยงภัยและความสามารถในการชำระหนี้ของทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับที่ 44 เรื่อง “งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย” มาตรฐานบัญชีฉบับนี้ให้ลือปฏิบัติกับงบการเงิน สำหรับระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป ตามข้อกำหนดระบุว่า หากบริษัทใหญ่มีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในบริษัทย่อย ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบุคคลอื่นให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมบริษัทนั้น แต่หากบริษัทใหญ่ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทร่วม ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าบริษัทใหญ่มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อบริษัทร่วม โดยให้บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย (equity method) ทั้งนี้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับที่ 45 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม”

คำสำคัญ : งบการเงินรวม, บริษัทใหญ่, บริษัทย่อย, บริษัทร่วม, การควบคุม, กลุ่มกิจการ

<sup>1</sup> อาจารย์ สาขาการบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>1</sup> Lecturer, Department of Accountancy, Faculty of Accountancy and Management, Maharakham University

**Abstract**

A Consolidated Financial Statement is established to present the financial status and operation of one or more other corporations, known as subsidiaries. A parent company, or in another name a holding company, is simply a firm whose purpose is to hold a controlling interest both directly and/or indirectly in its subsidiaries by having more than half of the votes of the subsidiary. Given that form #44 of the Accounting Standard, which is entitled "A/C the Consolidated Financial Statement and A/C for the Capital for Investing in Subsidiaries", has established the principle rule that if a corporate organization holds over 50% of the outstanding stock in another company it can say that it is the parent or holding company, and permit it to account the Consolidated Financial Statement of its subsidiary. As a benefit, a parent company often provides effective control and shares both the advantages and disadvantages that come from activities such as mergers, consolidations or large, single ownership's. Even though a parent company holds through 20% of a fractional scale but not more than 50% of the subsidiary's shares, it is not allowed to account a consolidation. However, the parent company is able to record a capital for investing account of its subsidiaries under the Equity Method following the direction of form #45 of the Accounting Standard of the "Accounting of Capital for Investing in Subsidiaries.

**Keywords :** consolidated financial statements, parent company, subsidiary company, associated company, controlling, business group

**บทนำ**

งบการเงินรวมเป็นรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อแสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกลุ่มกิจการ ซึ่งประกอบด้วยบริษัทใหญ่หนึ่งบริษัท และบริษัทย่อยหนึ่งหรือหลายบริษัท เสมือนหนึ่งว่าบริษัทแต่ละบริษัทเหล่านี้เป็นกิจการเดียวกัน บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเหล่านี้ถือว่ามีความสัมพันธ์กันจากการที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย หากกิจการตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่สามารถพิจารณาได้ว่าเป็นหน่วยเศรษฐกิจเดียวกัน และเสนองบการเงินรวมของกลุ่มกิจการเหล่านี้จะมีประโยชน์มากกว่าการเสนองบการเงินของแต่ละกิจการแยกจากกัน เพราะงบการเงินรวมจะให้ภาพที่ชัดเจนถึงทรัพยากรทั้งหมด ของกลุ่มกิจการที่รวมกันภายใต้

การควบคุมของบริษัทใหญ่ ฉะนั้น การจัดทำงบการเงินรวมมีความสำคัญมากต่อการที่นักวิเคราะห์ทางการเงิน หรือผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำผลการวิเคราะห์ไปใช้ในการตัดสินใจทางการเงิน การเลือกลงทุนในกลุ่มกิจการหรือใช้พยากรณ์ผลประกอบการและฐานะทางการเงินของกลุ่มกิจการ หรือใช้เป็นเครื่องมือในการวินิจฉัยปัญหาการบริหารงาน และการจัดการของฝ่ายบริหารในกลุ่มธุรกิจเหล่านั้น

**ความหมายของงบการเงินรวม**

ปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นคือ ฉบับที่ 44 ซึ่งออกโดยสมาคม

นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand = ICAAT) ได้ให้ความหมายของงบการเงินรวมไว้ดังนี้ “งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอเสมือนว่าเป็นกิจการเดียว” โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2543 นอกจากนั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 ได้จัดทำขึ้นเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 (IAS No. 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับนี้มีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดให้ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากกำไรสะสม ภายใต้ส่วนของเจ้าของในงบดุลรวมเพื่อให้สอดคล้องกับแม่บทการบัญชี ในขณะที่ IAS ให้แสดงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย เป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลรวมโดยอยู่ระหว่างหนี้สิน และส่วนของเจ้าของ

### เหตุผลของการจัดทำงบการเงินรวม

การที่บริษัทหนึ่งเข้าไปถือหุ้นในบริษัทอีกแห่งหนึ่งหรือหลายแห่งโดยทางตรง และทางอ้อม เป็นจำนวนมากกว่า 50% ก็เพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างซึ่งสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อลดคู่แข่ง หรือเพื่อให้สามารถแข่งกับผู้อื่นได้ โดยการนำธุรกิจประเภทเดียวกันหรือลักษณะคล้ายคลึงกันมารวมเข้าด้วยกัน

2. เพื่อให้มีแหล่งป้อนวัตถุดิบ และวัสดุต่าง ๆ ซึ่งทำให้บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องไม่หยุดชะงักเนื่องจากการขาดแคลน

3. เพื่อลดความเสี่ยง ในกรณีที่บริษัทใหญ่ต้องการจัดตั้งบริษัทใหม่ขึ้นมาก็สามารถให้บริษัท

ย่อยที่ดำเนินการอยู่แล้วขยายกิจการต่อและทำการวิจัยเพื่อพัฒนาผลิตภัณฑ์ให้มีคุณภาพดีขึ้น

4. ความต้องการในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งโดยปกติแล้วถ้าเป็นการถือหุ้นในกิจการที่ดำเนินงานอยู่แล้วจะทำให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่มีตัวตน แต่ในบางครั้งการเข้าไปถือหุ้นอาจเป็นเพราะความต้องการในสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร หรือสัมปทาน โดยอาศัยชื่อเสียงของกิจการเดิมเพื่อดำเนินธุรกิจการค้าต่อไป

5. เพื่อประโยชน์ในด้านภาษีอากรที่จะต้องเสียให้กับรัฐสามารถกระทำได้อย่างคุ้มค่าและถูกต้อง

### วัตถุประสงค์ของการจัดทำงบการเงินรวม

การจัดทำงบการเงินรวมมีวัตถุประสงค์เพื่อรายงานทางการเงินและส่วนได้เสียของกลุ่มกิจการที่มีการถือหุ้นระหว่างกัน นอกเหนือจากการจัดทำงบการเงินเดี่ยวของแต่ละกิจการแล้ว ทั้งนี้ บริษัทที่เข้าไปถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (หุ้นสามัญ) ในอีกบริษัทหนึ่งโดยทางตรงและทางอ้อมเป็นจำนวนมากกว่า 50% ทำให้มีสิทธิควบคุมการบริหารงานในบริษัทนั้นเสมือนหนึ่งเป็นบริษัทเดียวกันเรียกว่า “บริษัทใหญ่” (parent company) และบริษัทที่ถูกบริษัทอื่น ถือหุ้นมากกว่า 50% แล้วเข้าควบคุมการบริหารงาน เรียกว่า “บริษัทย่อย” (subsidiaries company) ซึ่งบริษัทเหล่านี้มีความสัมพันธ์กันในฐานะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย เราจึงเรียกว่า บริษัทในเครือ (affiliated company) ส่วนหุ้นที่เหลืออยู่ซึ่งถือโดยผู้ถือหุ้นรายย่อย ๆ ที่มีจำนวนน้อย เราเรียกว่า ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (minority interest)

ในแง่ของข้อกำหนดหมายระบุว่า กิจการแต่ละแห่งมีสถานภาพทางธุรกิจที่แยกออกจากกัน โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยต่างเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน ดังนั้น แต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงมีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินของตนเองเพื่อเสนอต่อ

ผู้ถือหุ้นของตนและหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง หากบริษัทใหญ่เข้าถือหุ้นของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จะบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบดุลของบริษัทใหญ่ ส่วนบริษัทย่อยก็จะบันทึกขายซื้อบริษัทใหญ่เป็นผู้ถือหุ้นรายหนึ่งในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย

อย่างไรก็ตาม เมื่อบริษัทใหญ่มีสิทธิควบคุมการบริหารงานในบริษัทย่อยเสมือนหนึ่งเป็นบริษัทเดียวกันแล้ว ในการจัดทำงบการเงินรวม บริษัทใหญ่จะต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยทุกแห่งทั้งในประเทศและต่างประเทศมารวมเข้าด้วยกัน ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถอ่านและวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงการเงินของบริษัททั้งกลุ่มกิจการได้

ในกรณีที่บริษัทใหญ่เข้าไปถือหุ้นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า บริษัทใหญ่นั้นมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อบริษัทที่ถูกถือหุ้นด้วยวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เป็นเงินลงทุนระยะยาว บริษัทที่ถูกถือหุ้นเรียกว่าบริษัทร่วม (associated company) เมื่อเป็นเช่นนั้นบริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวมเพียงแต่บันทึกและแสดงส่วนที่ลงทุนในบริษัทร่วมในบัญชีเงินลงทุน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

### วิธีการในการจัดทำงบการเงินรวม

เพื่อให้งบการเงินรวมแสดงถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มในลักษณะที่เป็นกิจการเพียงกิจการเดียว และเพื่อให้ประหยัดต้นทุนในการจัดทำและเกิดประโยชน์ จึงควรกำหนดวิธีการจัดทำที่ถูกต้องและเงื่อนไขว่าเมื่อใดจึงควรจัดทำ ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินรวมและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 ซึ่งสรุปได้ดังนี้

(1) บริษัทใหญ่ต้องมีอำนาจในการควบคุม (controlling financial interest) กิจการของบริษัท

ย่อยหมายความว่า บริษัทใหญ่ต้องมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและเป้าหมายในการดำเนินงานของกิจการในบริษัทย่อย เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของบริษัทย่อย โดยทั่วไปแล้วหากบริษัทใหญ่มีสิทธิออกเสียงเกินกว่าร้อยละ 50 ในบริษัทย่อยไม่ว่าจะโดยทางตรงและ/หรือทางอ้อมก็ตามให้พิจารณาว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจเข้าควบคุมกิจการบริษัทย่อย แต่ไม่แน่นอนเสมอไป หากปรากฏมีหลักฐานชัดเจนว่า บริษัทใหญ่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยเป็นจำนวนมากเพียงพอ แต่ไม่มีอำนาจในการเข้าควบคุมกิจการ ดังเช่น กรณีบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยซึ่งดำเนินงานในต่างประเทศ แต่กฎหมายในประเทศนั้นมีข้อจำกัดห้ามโอนสินทรัพย์ออกนอกประเทศ เช่นนี้ถือว่าบริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการควบคุมงาน การจัดทำงบการเงินก็อาจไม่เหมาะสมและไม่มีความหมายมากนัก

(2) ในกรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยน้อยกว่าร้อยละ 50 ก็อาจถือได้ว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยนั้นๆ ได้ หากผู้ถือหุ้นรายอื่นๆ พอใจและยินดีให้กระทำเช่นนั้น เช่น บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและแผนงานในการดำเนินงาน หรือมีอำนาจในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนผู้บริหารในบริษัทย่อย ในกรณีเช่นนี้ การจัดทำงบการเงินรวมเป็นสิ่งที่พึงประสงค์กระทำ

(3) บริษัทใหญ่ที่มีสิทธิออกเสียงควบคุมในบริษัทย่อยเกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้น ตามกฎหมายแล้วต้องมีลักษณะเป็นการถาวร มิใช่เป็นเพียงชั่วระยะเวลาสั้น ๆ โดยมีความประสงค์ที่จะจำหน่ายหุ้นของบริษัทย่อยออกไปในอนาคตอันใกล้

(4) การจัดทำงบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยทุกแห่งทั้งในประเทศและต่างประเทศมารวมกัน แต่ทั้งนี้ก็ควรใช้นโยบายการบัญชีอย่างเดียวกัน ถ้าไม่เป็นเช่นนั้นก็ควรมีการ

ปรับปรุงงบการเงินของบริษัทดังกล่าวให้ถูกต้องเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ถ้าการปรับปรุงทำไม่ได้ก็ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวม เว้นเสียแต่บริษัทย่อยได้ดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดเป็นเวลานาน ซึ่งมีผลทำให้ความสามารถในการโอนเงินให้แก่บริษัทใหญ่ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

(5) ในกรณีที่บริษัทย่อยประกอบธุรกิจแตกต่างไปจากธุรกิจของบริษัทใหญ่นั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 กำหนดว่าก็ยังควรให้รวมงบการเงินของบริษัทย่อยนั้นเข้าไว้ในงบการเงินรวม และให้เปิดเผยความแตกต่างของลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทย่อยนั้นให้ทราบ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างแท้จริง

### ประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม

การจัดทำงบการเงินรวมเพื่อแสดงข้อมูลของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยเสมือนเป็นกิจการเดียวกัน โดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน ตามเกณฑ์แต่ละบรรทัดและต้องตัดบัญชีรายการระหว่างกันของกิจการให้หมดไป แล้วให้รวบรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกัน ทำให้ผู้อ่านงบการเงินรับรู้ถึงกิจกรรมทางบัญชีและสถานะทางการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยได้เป็นอย่างดีและชัดเจนกว่าการอ่านงบการเงินเดี่ยวของแต่ละบริษัท อนึ่ง เพื่อต้องการที่จะปกป้องและรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและเจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่ งบการเงินรวมยัง สามารถสะท้อนให้เห็นถึงทรัพยากรที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและภาระผูกพันที่จะส่งผลให้ต้องสูญเสียทรัพยากรไปอยู่ในควบคุมของบริษัทใหญ่ว่ามีจำนวนเท่าใด แม้ว่ารายการบันทึกบัญชีจะได้แสดงส่วนได้เสียในบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่โดยการบันทึกบัญชีเงินลงทุนแล้วก็ตาม ดังนั้นการจัดทำงบการเงินรวมจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินรวมหลายฝ่ายด้วยกัน ดังนี้

(1) ผู้บริหารของบริษัท การจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเดี่ยว จะเป็นข้อมูลสำคัญในการช่วยแปลความหมายผลการดำเนินงานของกิจการ และสะท้อนให้ฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทราบถึงผลการดำเนินงาน สาเหตุต่าง ๆ ที่ทำให้การดำเนินงานแตกต่างไปจากแผนที่ได้กำหนดไว้ และแสดงให้เห็นถึงสถานะการณ์ที่จะต้องบริหารจัดการเชิงกลยุทธ์เพื่อให้ผลประกอบการโดยรวมที่แท้จริงของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยดีขึ้น

อนึ่งผู้บริหารย่อมใช้ข้อมูลทางการบัญชีในการพิจารณาจัดหาแหล่งเงินทุนเข้ามาสนับสนุนการดำเนินงานของกิจการให้เกิดความคล่องตัว และจำเป็นอย่างไรที่ผู้บริหาร จะต้องพิจารณาถึงความสามารถในการทำกำไร ในการบริหารสินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุด ทั้งนี้เพื่อให้คุ้มกับเงินลงทุนในกิจการ โดยอาศัยข้อมูลทางการบัญชีเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจ

(2) เจ้าหน้าที่ระยะยาว สถานะการเงินและผลประกอบการของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นสิ่งที่น่าสนใจ เจ้าหน้าที่ระยะยาวให้ความสำคัญ เพื่อนำไปประเมินความเสี่ยงในการพิจารณาการให้สินเชื่อและการติดตามทวงถาม ส่วนเจ้าหน้าที่ระยะสั้นจะให้ความสนใจกับงบการเงินเดี่ยวของบริษัทใหญ่ เพื่อศึกษาและวิเคราะห์สภาพคล่องมากกว่าผลการดำเนินงาน

(3) นักลงทุนระยะยาว และนักวิเคราะห์ทางการเงิน เป็นการเพิ่มความมั่นใจให้กับนักลงทุนระยะยาว การจัดทำงบการเงินรวมจะมีประโยชน์เพราะผู้ถือหุ้นในปัจจุบัน หรือผู้ที่ลงทุนในบริษัทใหญ่คือผู้ที่มีส่วนได้เสียในบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียในบริษัทใหญ่ที่เข้าไปถือหุ้นในบริษัทย่อย ทั้งนี้เนื่องจากหากบริษัทย่อยมีผลการดำเนินงานดีและมีกำไรสุทธิ บริษัทใหญ่ย่อมได้รับส่วนได้เสียในกำไรของบริษัทย่อยด้วย ซึ่งหมายถึง ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลที่จะได้รับ ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทย่อยมี

ผลขาดทุนเกิดขึ้น บริษัทใหญ่ก็จะรับรู้ส่วนได้เสียในขาดทุนของบริษัทย่อยเช่นกัน ดังนั้น หากนักลงทุนระยะยาวและผู้ใช้งบการเงินรวมพิจารณางบการเงินรวมอย่างถี่ถ้วนจะทำให้สามารถตัดสินใจในการลงทุนได้อย่างถูกต้องและเกิดสัมฤทธิ์ผล

(4) ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือบุคคลทั่วไป เช่น พนักงานของบริษัท ลูกจ้างของบริษัท ย่อมให้ความสนใจในความมั่นคงของกิจการที่ตนสังกัดอยู่ ซึ่งสะท้อนให้เกิดความมั่นคงในหน้าที่การงานของตน ในขณะที่ลูกจ้างของบริษัทย่อมต้องการบริษัทคู่ค้าที่มีความมั่นคงมีโอกาสล้มละลายยาก นอกจากนั้น อาจมีหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนในการเข้ามาให้คำปรึกษาและตรวจสอบอย่างเป็นระบบเพื่อให้ความคุ้มครองกับผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และผู้วิเคราะห์ทางการเงิน เช่น กรมสรรพากร, กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น

## สรุป

งบการเงินรวมเป็นการนำเสนอฐานะการเงินและผลประกอบการของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นกิจการเดียว ซึ่งมีความสำคัญมากต่อนักวิเคราะห์ทางการเงิน หรือผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการพิจารณางบการเงินของกลุ่มกิจการเพื่อประโยชน์ในการนำผลการวิเคราะห์ไปใช้ในการตัดสินใจทางการเงิน การพยากรณ์ผลประกอบการในอนาคต และการเลือกลงทุนในกลุ่มกิจการ เนื่องจากการทำงานงบการเงินรวมจะทำให้เพิ่มเติมทุนในการจัดทำกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย เพราะเป็นสิ่งพึงปรารถนาของผู้ใช้งบการเงินรวมที่ต้องการเห็นฐานะการเงินของบริษัทที่เกี่ยวข้องนั้นแสดงข้อมูลทางการเงินและบัญชีอย่างถูกต้องและสมบูรณ์โดยให้ข้อเท็จจริงที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์ โดยสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง “การทำงานงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย”

## บรรณานุกรม

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2543. มาตรฐานการบัญชี แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล : กรุงเทพมหานคร บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด.
- ราวีณี พงศ์พัฒน์, 2544. การบัญชีขั้นสูง : กรุงเทพมหานคร : บริษัทอินโฟไมนิ่งจำกัด.
- พยอม สิงห์เสมห์, 2545. การบัญชีขั้นสูง II : กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44. เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย : กรุงเทพมหานคร : บริษัท พี.เอ. ลิฟวิง.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2545. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45. เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทรวม : กรุงเทพมหานคร : บริษัท พี.เอ. ลิฟวิง.
- Beranek, William; Dillon, Gadis J. 1982. Consolidated financial statements : sufficient for loan decision. *Journal of Commercial Bank Lending*. 65 (2) : 71-76.
- Bossio, Ronald J.; Dion, Gisele. 1995. Revisiting consolidated financial statements. *CPA Journal*. 65 (2) : 44-49.
- Franz, Diana R. 1984. Consolidated financial statements-understanding their theories. *Woman CPA*. 46 (2) : 14-19.
- Joe Ben Hoyle, Thomas Schacfer. 2001. *Advanced Accounting*. 6<sup>th</sup> edition, Texas : Business Publications.