

เรียน ผู้จัดการบริษัทจดทะเบียนทุกบริษัท

ที่ กต.ช.(ว) 8/2544 เรื่อง การชักจูงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการ  
ที่เกี่ยวข้องกัน

ตามที่สำนักงานได้มีหนังสือที่ กต.จ.(ว) 2/2544 เรื่อง ชักจูงความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำ และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2544 แจ้งมาตรการการตรวจสอบงบการเงินประจำปี 2543 ว่า สำนักงานจะให้ความสำคัญกับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน (บริษัท) ทุกบริษัท ในส่วนของ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ รายงานของผู้สอบบัญชี หากตรวจพบว่า บริษัทใดไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว หรือผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นว่าเป็นบริษัทจัดทำงบการเงินไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี หรือผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการ ปฏิบัติงานโดยบริษัทหรือผู้บริหาร สำนักงานอาจพิจารณาว่าบริษัทเข้าข่ายปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรา 56 และสำนักงาน อาจสั่งให้บริษัทนั้นแก้ไขงบการเงิน ความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น

สำนักงานได้ตรวจสอบงบการเงินประจำปี 2543 ที่บริษัทได้ส่งให้สำนักงานในช่วงที่ผ่านมาแล้ว พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ยังเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไม่ชัดเจน ซึ่งสำนักงานได้รับ คำชี้แจงจากบริษัทส่วนใหญ่ว่าข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 มีรายละเอียดมาก ผู้จัดทำ งบการเงินต้องทำความเข้าใจอย่างละเอียด ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวเพิ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2543 จึงทำให้ทั้งบริษัทและผู้สอบบัญชียังมีความเข้าใจในมาตรฐานฉบับดังกล่าวไม่ชัดเจน สำนักงาน จึงขอชักจูงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้บริษัทนำไปเป็นแนวทางการเปิดเผย ข้อมูลในงบการเงินให้ครบถ้วนถูกต้องและเป็นไปด้วยความระมัดระวัง

ประเด็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่สำนักงานขอชักจูง มีดังนี้

1. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ตามย่อหน้า 18 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผย ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่าจะรายการบัญชีระหว่าง กัน

จะเกิดขึ้นหรือไม่

สำนักงานเห็นว่า เจตนารมณ์ของข้อกำหนดดังกล่าวต้องการให้ผู้แจ้งงบการเงินทราบบ ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทุกรายที่ควบคุมและที่อยู่ภายใต้การควบคุมของ บริษัท

ไม่ว่าในปัจจุบันมีรายการบัญชีระหว่างกันหรือไม่ เนื่องจากความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อบริษัทได้

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความโปร่งใส บริษัทต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องดังกล่าวให้

ชัดเจน นอกจากนี้ในกรณีที่กิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นบริษัทย่อย บริษัทต้องเปิดเผยรายละเอียดที่สำคัญของบริษัทย่อย เช่น รายชื่อและสัดส่วนความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวม และการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ด้วย

สำหรับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ที่ไม่มีการควบคุม ให้บริษัทเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ เฉพาะกรณีที่มีรายการบัญชีระหว่างกันเกิดขึ้น

## 2. การพิจารณาความมีสาระสำคัญของรายการระหว่างกัน

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 และมาตรฐานการบัญชีอีกหลายฉบับ เช่น มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้บริษัทเปิดเผยรายการระหว่างกัน เฉพาะรายการที่มีสาระสำคัญเท่านั้น

สำนักงานเห็นว่า ในการพิจารณาความมีสาระสำคัญของรายการระหว่างกันแต่ละประเภท รายการ นอกจากจะพิจารณามูลค่าของรายการตามที่รับรู้ในงบการเงินแล้ว บริษัทต้องพิจารณาจากมูลค่าของรายการตามราคาที่ตั้งกับลูกค้าทั่วไปที่ไม่ได้เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ราคาตลาด) เนื่องจากในกรณีที่ไม่มีกรคิดราคาระหว่างกัน หรือราคาที่ตั้งระหว่างกันค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับราคาที่ตั้งกับลูกค้าทั่วไป อาจทำให้มูลค่าของรายการตามราคาที่ตั้งระหว่างกันไม่ถึงระดับที่มีสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทนั้น บริษัทจึงไม่เปิดเผยรายการดังกล่าว เช่น หากในปีที่ผ่านมาบริษัทจดทะเบียนมีรายการขายสินค้าให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องแห่งหนึ่งมูลค่า 5 ล้านบาท จากยอดขายสินค้าทั้งหมด 100 ล้านบาท รายการนี้ อาจพิจารณาว่า ไม่เป็นสาระสำคัญ แต่หากราคาที่ตั้งกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดที่ตั้งกับลูกค้าทั่วไปถึงร้อยละ 50 (ราคาตลาดเท่ากับ 10 ล้านบาท) แล้ว ก็พิจารณาได้ว่า รายการระหว่างกันดังกล่าวมีสาระสำคัญที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47

สำหรับรายการระหว่างกันที่ไม่สามารถหาราคาตลาดที่ตั้งกับลูกค้าทั่วไปได้ ทำให้ไม่ทราบถึงมูลค่าของรายการตามราคาตลาดที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาความมีสาระสำคัญ สำนักงานขอให้บริษัทเปิดเผยรายการดังกล่าวให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบแม้ว่ามูลค่าของรายการตามราคาที่ตั้งระหว่างกันจะไม่มีสาระสำคัญ

## 3. การเปิดเผยรายการที่บุคคลที่เกี่ยวข้องค้าประกันให้แก่บริษัทจดทะเบียน

ในกรณีที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันค้าประกันให้แก่บริษัท โดยมีการคิดค่าธรรมเนียมระหว่างกัน รายการดังกล่าวถือเป็นรายการระหว่างกันที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 แม้ว่าค่าธรรมเนียมที่คิดระหว่างกันจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ บริษัทต้องเปิดเผยรายละเอียดการค้าประกันให้ชัดเจน เช่น วงเงินค้าประกัน อายุสัญญาการค้าประกัน สำหรับการค้าประกันที่ไม่มีการคิดค่าธรรมเนียมระหว่างกันนั้น สำนักงานเห็นว่ารายการดังกล่าวไม่ใช่รายการปกติทางธุรกิจที่บุคคลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกันจะให้การค้าประกันดังกล่าว บริษัทจึงต้องเปิดเผยการค้าประกันดังกล่าวแม้ว่าจะไม่มีการคิดค่าธรรมเนียมระหว่างกัน เพื่อให้ผู้ลงทุนทราบถึงการให้ความช่วยเหลือกันภายในกลุ่ม ซึ่งจะเป็นโยบายต่อการประเมินศักยภาพของบริษัทในการดำเนินธุรกิจด้วย ทั้งนี้ ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเกี่ยวกับรายการดังกล่าวต้องมีรายละเอียดเช่นเดียวกับกรณีบริษัทค้าประกันให้แก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

#### 4. การเปิดเผยเงินกู้ยืมและเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวด

สำนักงานพบว่า บริษัทแสดงยอดคงค้างของเงินกู้ยืมและเงินให้กู้ยืม ณ วันสิ้นงวด โดยไม่ได้แสดงรายการเคลื่อนไหว ซึ่งสำนักงานเห็นว่า เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินในการวิเคราะห์ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัท เนื่องจากแม้ว่า ณ วันสิ้นงวด บริษัทอาจไม่มียอดคงค้าง หรือมีจำนวนที่น้อยมาก แต่ในระหว่างงวด บริษัทมีรายการกู้ยืมหรือให้กู้ยืมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นหรือลดลงเป็นจำนวนมาก บริษัทจึงต้องเปิดเผยจำนวนเงินกู้ยืมและเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในระหว่างงวดให้ชัดเจน โดยบริษัทอาจแสดงเงินกู้ยืมและเงินให้กู้ยืมในช่วงที่ผ่านมาเป็นยอดเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามระยะเวลาการกู้ยืม หรือเฉลี่ยจากยอดคงค้าง ณ วันสิ้นเดือน หรือวิธีอื่น พร้อมทั้งเปิดเผยวิธีการคำนวณให้ชัดเจน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ย่อหน้า 20 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยถึงประเภทและองค์ประกอบของรายการบัญชีที่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ และตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้า 97 ซึ่งสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินระหว่างงวด

#### 5. การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน

สำนักงานพบว่า บริษัทบางแห่งไม่เปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกัน เช่น ไม่เปิดเผยค่าธรรมเนียมการค้าประกัน หรือบางรายเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาไม่ชัดเจนว่า ราคาที่คิดระหว่างกันเป็นราคาตลาด หรือราคาปกติธุรกิจ เท่ากับที่คิดกับลูกค้ารายอื่นหรือไม่ ซึ่งสำนักงานพิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นการเปิดเผยที่ไม่ชัดเจนเพียงพอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เช่น หากบริษัทเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกันว่า “ราคาที่คิดระหว่างกันเป็นราคาปกติธุรกิจจะระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ถ้อยคำดังกล่าวอาจหมายความว่า ราคาที่คิดระหว่างกันเป็นราคาปกติที่คิดกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งไม่ใช่ราคาปกติที่คิดกับลูกค้าอื่นทั่วไป สำนักงานจึงเห็นว่า บริษัทควรหลีกเลี่ยงการใช้ถ้อยคำที่อาจให้ความหมายที่คลุมเครือ โดยใช้ถ้อยคำอื่นที่ชัดเจนแทน เช่น การคิดราคาระหว่างกันเป็นไปตาม “ราคาตลาด” “ราคาปกติธุรกิจเท่ากับที่คิดกับลูกค้ารายอื่น” “ราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด 10%” หรือ “ราคาที่ตกลงกันไม่ใช่ราคาตลาด โดยราคาที่ตกลงกันคือ ราคาทุน” เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ซึ่งกำหนดให้บริษัทเปิดเผยนโยบายการคิดราคาระหว่างกัน หากการเปิดเผยนั้นจำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงินที่น่าเสนอ การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคา ก็เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาว่า รายการระหว่างกันมีการคิดราคาที่เหมาะสมหรือไม่ ดังนั้น บริษัทต้องเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกันให้ชัดเจน ดังนี้

5.1 หากรายการระหว่างกัน เป็นการซื้อขายสินค้าหรือบริการ ที่มีราคาตลาดหรือราคาซื้อขายกับบุคคลภายนอก การเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคา ต้องระบุเป็นถ้อยคำเพื่ออธิบายได้ว่าเป็นราคาตลาด หรือราคาปกติที่คิดกับลูกค้าทั่วไป หรือเป็นราคาที่ไม่ใช่ราคาตลาดหรือไม่ใช่ราคาปกติที่คิดกับลูกค้าทั่วไป หรือหากบริษัทไม่ได้มีการคิดราคาระหว่างกันก็ต้องระบุให้ชัดเจนด้วย

5.2 หากรายการระหว่างกันเป็นการซื้อขายสินค้าหรือบริการที่มีเงื่อนไขกับลูกค้าแต่ละรายแตกต่างกันไปตามสัญญาหรือข้อตกลง หรือเป็นการซื้อขายสินค้าหรือบริการเฉพาะในกลุ่มบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีการซื้อขายกับลูกค้าทั่วไป และไม่สามารถหาราคาตลาดของสินค้าหรือบริการดังกล่าวได้ บริษัทต้องเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาให้ชัดเจน เช่น บริษัทให้เงินกู้ยืมแก่บริษัทร่วมโดยคิดอัตราดอกเบี้ยเท่ากับอัตราดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมประเภท MLR ถัวเฉลี่ยของธนาคารขนาดใหญ่ 5 แห่งที่คิดกับลูกค้า แต่ที่ผ่านมาสำนักงานพบว่า มีบางบริษัทเปิดเผยแต่เพียงว่าราคาที่คิดระหว่างกันว่าเป็น “ราคาที่ตกลงกัน” หรือเป็น “ราคาตามมูลฐานที่ตกลงร่วมกัน” เท่านั้น ซึ่งสำนักงานเห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลในลักษณะดังกล่าวไม่ชัดเจนเพียงพอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47

ในกรณีที่บริษัทเปิดเผยว่าราคาที่คิดระหว่างกันเป็น “ราคาที่ตกลงกัน” หรือเป็น “ราคาตามมูลฐานที่ตกลงร่วมกัน” บริษัทควรเปิดเผยเพิ่มเติมโดยอ้างอิงราคาดังกล่าวกับตัวเลขใดตัวเลขหนึ่ง เช่น “บริษัทรับจ้างก่อสร้างโรงงานให้แก่กิจการที่เกี่ยวข้องโดยคิดราคาตามสัญญาที่ตกลงร่วมกัน ทั้งนี้ ในสัญญาดังกล่าวบริษัทคิดค่าก่อสร้างเท่ากับ 20% ของต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง” หรือ “บริษัทให้กู้ยืมแก่กิจการที่เกี่ยวข้องโดยคิดดอกเบี้ยตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน ซึ่งเท่ากับ MLR + 5%” เป็นต้น เพื่อเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้ลงทุนที่ชัดเจนมากขึ้น อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงตัวเลขเป็นช่วงราคาซึ่งกว้างเกินไป เช่น เปิดเผยว่าอัตราดอกเบี้ยที่คิดกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันอยู่ในช่วง 2% - 15% สำนักงานเห็นว่า เป็นการเปิดเผยไม่ชัดเจนเพียงพอให้ผู้ซึ่งการเงินพิจารณาได้ว่าราคาที่คิดระหว่างกันเป็นราคาใด มีความเหมาะสมหรือไม่ ดังนั้น บริษัทจึงควรแบ่งช่วงของการกำหนดราคาดังกล่าวให้แคบลงและเปิดเผยลักษณะการคิดราคาแต่ละช่วง เช่น กรณีให้กู้ยืมกับบริษัทย่อย คิดอัตราดอกเบี้ย 2% - 5% กรณีให้กู้ยืมกับบริษัทที่เกี่ยวข้องที่มีกรรมกร่วมกัน โดยมีหลักประกัน คิดอัตราดอกเบี้ย 5% - 8% กรณีให้กู้ยืมกับบริษัทที่เกี่ยวข้องที่มีกรรมกร่วมกัน และไม่มีหลักประกัน คิดอัตราดอกเบี้ย 10% - 15%

อนึ่ง สำนักงานขอให้ข้อสังเกตเพิ่มเติมว่าการเปิดเผยนโยบายการกำหนดราคาระหว่างกันตามมาตรฐานการบัญชี เป็นเพียงข้อมูลที่จะช่วยให้ผู้ลงทุนใช้ในการพิจารณาความเหมาะสมของราคาที่คิดระหว่างกันเท่านั้น แต่มิได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของการทำรายการดังกล่าวว่าเป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจของบริษัทหรือไม่อย่างไร ดังนั้น เพื่อความโปร่งใสในการบริหารงาน บริษัทควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของการทำรายการระหว่างกันให้ชัดเจนในหนังสือเชิญประชุมเพื่อขออนุมัติผู้ถือหุ้นก่อนการทำรายการดังกล่าว นอกจากนี้ บริษัทต้องเปิดเผยความสมเหตุสมผลของการทำรายการระหว่างกันในแบบ 56-1 ด้วย

## 6. การเปิดเผยเงื่อนไขการกู้ยืม ให้กู้ยืม หรือค้ำประกัน ระหว่างกัน

ในกรณีที่บริษัทมีการกู้ยืม การให้กู้ยืม หรือการค้ำประกันกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สำนักงานเห็นว่า นอกจากบริษัทต้องเปิดเผยถึงอัตราดอกเบี้ยหรือค่าธรรมเนียมที่คิดระหว่างกัน เป็นส่วนหนึ่งของการเปิดเผยนโยบายราคาแล้ว บริษัทยังต้องเปิดเผยรายละเอียดเงื่อนไขของสัญญาที่ทำระหว่างกัน เช่น อายุสัญญา ส่วนลด เงื่อนไขการชำระเงิน ให้ชัดเจนด้วย หากการกู้ยืม การให้กู้ยืม หรือการค้ำประกันระหว่างกัน

ทำให้บริษัทประสบกับความเสียหายที่เป็นสาระสำคัญ เพื่อให้ผู้ลงทุนพิจารณาได้ว่า เงื่อนไขของสัญญาการกู้ยืม การให้กู้ยืม หรือการค้ำประกันระหว่างกันนั้น อาจทำให้บริษัทเสียผลประโยชน์ และมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนหรือไม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 48 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 52 ซึ่งกำหนดว่า เมื่อเครื่องมือทางการเงินที่ถือหรือออกโดยกิจการทำให้กิจการประสบกับความเสียหายที่เป็นสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยเงื่อนไขและข้อตกลงสำหรับเครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภท โดยการเปิดเผยควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นไปตามปกติธุรกิจเช่นเดียวกับที่ทำกับลูกค้าทั่วไปหรือไม่ หากไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ ควรระบุรายละเอียดพร้อมเหตุผลประกอบด้วย

7. การเปิดเผยนโยบายการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญและจำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้หรือเงินให้กู้ยืมระหว่างกัน

สำนักงานพบว่า บริษัทบางแห่งเปิดเผยแต่เพียงว่ามี การตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ สำหรับลูกหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยรวมอยู่ในค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้หรือเงินให้กู้ยืมรวม ซึ่งสำนักงานเห็นว่า การเปิดเผยลักษณะดังกล่าวไม่ชัดเจนเพียงพอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เนื่องจากบริษัทอาจมีนโยบายในการพิจารณาค่าเผื่อ สำหรับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแตกต่างจากลูกหนี้ปกติทั่วไป อย่างไรก็ตามมีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทได้ ดังนั้น บริษัทต้องเปิดเผยนโยบายการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญและจำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ทั้งลูกหนี้การค้า และลูกหนี้เงินให้กู้ยืม) เป็นรายการแยกต่างหากจากลูกหนี้หรือเงินให้กู้ยืมอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกันให้ชัดเจน

8. การเปิดเผยดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย ระหว่างกัน

สำนักงานเห็นว่า ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ถือเป็นปริมาณการค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ที่บริษัทต้องเปิดเผยให้ชัดเจน นอกเหนือไปจากยอดคงค้างของลูกหนี้เจ้าหนี้เงินกู้ยืมระหว่างกัน ในกรณีที่ไม่มี การคิดดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน หรือดอกเบี้ยที่คิดระหว่างกันมีจำนวนที่ต่ำมากจนไม่เป็นสาระสำคัญ บริษัทก็ยังคงต้องเปิดเผยนโยบายการคิดราคา หากมูลค่าของดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวแตกต่างจากอัตราที่คิดกับลูกค้าทั่วไป อย่างเป็นสาระสำคัญ

9. การเปิดเผยแยกตามประเภทของรายการระหว่างกัน

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ย่อหน้า 22 ที่กำหนดให้กิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกันได้ แต่หากการแยกเปิดเผยข้อมูลจำเป็นต่อความเข้าใจในผลกระทบที่รายการนั้นมีต่อการเงิน กิจการก็ควรแยกแสดงรายการการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุน

สำนักงานเห็นว่า บริษัทควรแสดงรายการระหว่างกัน ไม่ว่าจะเป็นอย่างคงค้างหรือปริมาณการค้า ตามประเภทความสัมพันธ์กับบุคคลหรือบริษัทที่เกี่ยวข้อง เช่น แยกแสดงรายการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้องโดยมีผู้ถือหุ้นหรือกรรมการร่วมกัน ผู้บริหาร และผู้ถือหุ้นรายใหญ่ นอกจากนี้ หากรายการระหว่างกันของแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างกัน เช่น มีนโยบายการคิดราคาที่แตกต่างกันในกลุ่มบริษัทร่วม สำนักงานขอให้บริษัทแยกแสดงรายการของกลุ่มบริษัทนั้นตามลักษณะของนโยบายราคาด้วย

อนึ่ง สำนักงานมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า การเปิดเผยข้อมูลรายการระหว่างกัน ในแบบ 56-1 ซึ่งเปิดเผยแยกตามบริษัทนั้น มีความเข้มงวดกว่าที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 อย่างไรก็ดี หากบริษัทมีรายการกับบุคคลหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องหลายราย โดยแต่ละรายมีมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญตามหลักการพิจารณาความมีสาระสำคัญในข้อ 2 ข้างต้น บริษัทอาจจัดกลุ่มรายการระหว่างกันแยกตามประเภทความสัมพันธ์กับบุคคลหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องเพื่อเปิดเผยในแบบ 56-1 ได้เช่นเดียวกับที่เปิดเผยในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ทั้งนี้ ควรต้องระบุเกณฑ์ในการจัดกลุ่มพร้อมเหตุผลให้ชัดเจนในแบบ 56-1 ด้วย

#### 10. การเปิดเผยรายการระหว่างกันภายใต้หัวข้ออื่น

ในกรณีที่บริษัทมีรายการระหว่างกันรวมอยู่กับรายการค้าปกติภายใต้หัวข้ออื่น เช่น รายการค้าประกันระหว่างกันภายใต้หัวข้อการค้าประกัน หรือการเช่าทรัพย์สินระหว่างกันภายใต้หัวข้อการเช่าสินทรัพย์ระยะยาว บริษัทต้องเปิดเผยรายการระหว่างกันดังกล่าวแยกออกมาจากรายการค้าปกติ โดยแสดงองค์ประกอบของรายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจงบการเงิน ให้ครบถ้วนตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 กำหนดด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ หากมีข้อสงสัยหรือมีความเห็นไม่ตรงกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการซักซ้อมการเปิดเผยข้อมูลข้างต้น โปรดสอบถามได้ที่สำนักกำกับบัญชีตลาดทุน

ขอแสดงความนับถือ

เลขาธิการ

สำนักกำกับบัญชีตลาดทุน

โทร. 252-3223 ต่อ 2014

สำเนาส่ง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน