

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558)
เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
TAS 28 : Investments in Associates and Joint Venture

ดร. พิมพาภรณ์ พึ่งบุญพานิชย์*

บทคัดย่อ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า โดยมีเหตุผลเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีของไทยมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทำให้งบการเงินของไทยและของต่างประเทศสามารถเปรียบเทียบกันได้ มาตรฐานฉบับนี้มีประเด็นสำคัญ คือ

- 1) การพิจารณาการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- 2) หลักการบัญชีในทางปฏิบัติ และ 3) การเปิดเผย

ข้อมูล ซึ่งผู้อ่านจะได้รับประโยชน์เกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจในหลักการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ยังได้มีการแสดงตัวอย่างการบันทึกบัญชีและรายงานการเงินประเภทต่างๆ ที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

Abstract

The Federation of Accounting Professions under the Royal Patronage of His Majesty the King developed the Accounting Standard No.28 (revised 2015) "Investments in Associates and Joint Venture". The reasons is to align the Thai Accounting Standard with the International Accounting Standard which enables the comparison between financial statement of Thai and international financial statement. The significance issues in this standards are 1) the consideration of the significant "influences"

2) the principle of accounting in practice, and 3) the data disclosing. The readers will gain benefits about accounting principles for investments in associates and Joint Venture and data disclosure in financial statement. Moreover, there are some examples of the accounting record and various financial statements that correspond with the Accounting Standard No.28 (revised 2015) on "Investments in Associates and Joint Venture"

*อาจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบัญชี ธุรกิจและมัลติมีเดีย มหาวิทยาลัยคริสเตียน

1. บทนำ

การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำมีเนื้อหาซับซ้อน ยากต่อการทำความเข้าใจ และเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับ อาทิ มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้สนใจเกี่ยวกับการบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำ มีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มากขึ้น ผู้เขียนจึงได้อธิบายเนื้อหาต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานฉบับนี้ไว้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการบันทึกบัญชีและศึกษามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องต่อไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) ฉบับนี้ ได้กำหนดขึ้นตามเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำ พ.ศ.2557 (IAS No.28 Investments in Associates (Bound volume 2014) ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำ

การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) นี้ มีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีเดิม ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) สรุปได้ดังนี้

1. ฉบับปรับปรุง 2558 นี้ ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมเท่านั้น ยกเว้นเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งถือโดยผู้ลงทุนดังนี้

1) กิจการร่วมลงทุน (Venture capital organization)

2) กองทุนรวม (Mutual fund), หน่วยลงทุน (Unit trust), กองทุนประกันภัย ซึ่งมีลักษณะของเงินลงทุนเป็น Investment - linked insurance funds หรือ กิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

2. บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ยกเว้น กรณีดังต่อไปนี้

1) เงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้ลงทุน

2) บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องการนำเสนองบการเงินรวม เมื่อมีลักษณะดังนี้

2.1) บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อย ซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่

2.2) ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ

2.3) บริษัทใหญ่ไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ระหว่างการนำเสนอการเงินให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) หรือหน่วยงานอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ในตลาดสาธารณะ

2.4) บริษัทใหญ่สูงสุด หรือ บริษัทในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่ต่อสาธารณะแล้ว

2. คำศัพท์ที่สำคัญและความหมาย

2.1 บริษัทร่วม (Associated company) หมายถึง กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัท ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของบริษัทผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อย โดยผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมในบริษัทอื่นอย่างน้อยร้อยละ 20 แต่ไม่เกินร้อยละ 50 ของผู้มีสิทธิออกเสียง

ตัวอย่างความหมายของการลงทุนในบริษัทร่วม

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท มานี จำกัด ถือหุ้นสามัญของ

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน

ปีที่ ๒๑ ฉบับที่ ๔ (ตุลาคม - ธันวาคม) ๒๕๕๘

บริษัท ลูซีรา จำกัด จำนวน 2,000 หุ้น จากทั้งหมด 10,000 หุ้น และซื้อส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง จำนวน 30,000 บาท จากส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมด 100,000 บาท ดังนั้น บริษัท มานี้ จำกัด ถือหุ้นในบริษัท ลูซีรา จำกัด คิดเป็นร้อยละ 20 และถือส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง คิดเป็นร้อยละ 30 จึงถือได้ว่า บริษัท ลูซีรา จำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง จัดเป็นบริษัทร่วมของ บริษัท มานี้ จำกัด

2.2 งบการเงินรวม (Consolidated financial statement) หมายถึง รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยนำงบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบแสดงฐานะการเงินของกลุ่มกิจการทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัท (ในกรณีที่มีบริษัทย่อยมากกว่า 1 บริษัท) มารวมกัน เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลประกอบการ

ของกลุ่มกิจการ โดยงบการเงินรวมนำเสนอเสมือนว่า กลุ่มกิจการนั้นเป็นกิจการเดียว (Single entity)

2.3 งบการเงินเฉพาะกิจการ (Separate financial statement) หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของบริษัทใหญ่เท่านั้น ไม่รวมผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยที่ไปลงทุน ซึ่งจะทำให้กำไรในงบการเงินเฉพาะกิจการไม่เท่ากับกำไรในงบการเงินรวม

ตัวอย่างงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ตัวอย่างที่ 2 ต่อไปนี้เป็นงบแสดงฐานะการเงิน กำไรสะสม และงบกำไรขาดทุน ในการจัดทำงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์ดาร์ด จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2554

บริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์ดาร์ด จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

**งบแสดงฐานะการเงิน
วันที่ 30 มิถุนายน 2554**

(หน่วย : พันบาท)

	งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	49,647	31,857
ลูกหนี้การค้าและรายได้ค้างรับ:		
กิจการที่เกี่ยวข้องกัน-สุทธิ	126,148	44,833
กิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน-สุทธิ	48,006	20,358
ลูกหนี้การค้าและรายได้ค้างรับ-สุทธิ	174,154	65,191
เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	-	44,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น		
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	12,073	1,465
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย-สุทธิ	8,507	5,823
อื่นๆ	12,899	8,632
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	257,280	156,965

	งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนในบริษัทย่อย-สุทธิ	-	348,659
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	989,069	397,366
ที่ดินที่ไม่ใช้ในการดำเนินงาน-สุทธิ	152,338	135,301
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน-สุทธิ	18,848	16,223
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		
ค่าความนิยม	31,573	-
อื่นๆ	<u>13,288</u>	<u>2,972</u>
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	<u>1,205,116</u>	<u>900,521</u>
รวมสินทรัพย์	<u>1,462,396</u>	<u>1,057,486</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมจากสถาบันการเงิน	30,423	-
เจ้าหนี้การค้า		
กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	15,261	50
กิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน	69,092	54,314
รวมเจ้าหนี้การค้า	84,353	54,364
เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน	10,000	-
เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	64,581	30,491
หนี้สินตามสัญญาเช่าซื้อและเช่าทางการเงินที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	22,491	11,992
หนี้สินหมุนเวียนอื่น:		
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	24,232	8,033
เงินมัดจำรับล่วงหน้า	-	-
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	26,226	18,920
อื่นๆ	<u>22,199</u>	<u>4,302</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>284,505</u>	<u>128,102</u>

	งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ
หนี้สินไม่หมุนเวียน:		
เจ้าหนี้อื่นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	-	2,949
เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	144,447	79,144
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	<u>12,036</u>	<u>6,271</u>
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	<u>156,483</u>	<u>88,364</u>
รวมหนี้สิน	<u>440,988</u>	<u>216,466</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น		
ทุนจดทะเบียน		
หุ้นสามัญ 40,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	<u>400,000</u>	<u>400,000</u>
ทุนออกจำหน่ายและชำระเต็มมูลค่าแล้ว		
หุ้นสามัญ 38,771,812 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	387,718	387,718
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	150,000	150,000
ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	140,294	140,294
ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน	1,400	-
กำไรสะสม		
จัดสรรแล้วสำรองตามกฎหมาย	37,800	37,800
ยังไม่ได้จัดสรร	<u>205,540</u>	<u>125,208</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่	922,752	841,020
ส่วนได้เสียของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อย	<u>98,656</u>	-
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,021,408</u>	<u>841,020</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,462,396</u>	<u>1,057,486</u>

บริษัท ยูไนเต็ท แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย
งบกำไรขาดทุน
สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2554

(หน่วย : พันบาท ยกเว้นกำไรต่อหุ้นแสดงเป็นบาท)

	งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ
รายได้		
รายได้ค่าเก็บรักษา	80,156	-
รายได้ค่าธรรมเนียมขนถ่ายและบริการ	423,816	200,922
รายได้ค่าเช่า	76,862	29,435
กำไรจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	95,055	95,012
อื่นๆ	5,163	5,059
รวมรายได้	681,052	330,428
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนการให้บริการ	462,180	190,878
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	32,190	19,755
ค่าตอบแทนผู้บริหาร	17,451	11,275
รวมค่าใช้จ่าย	511,821	221,908
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางการเงินและภาษีเงินได้นิติบุคคล	169,231	108,520
ค่าใช้จ่ายทางการเงิน	(8,784)	(3,883)
กำไรก่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล	160,447	104,637
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	(38,954)	(25,835)
กำไรสุทธิสำหรับงวด	121,493	78,802
การแบ่งปันกำไรสุทธิ		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	106,283	78,802
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	15,210	-
	121,493	
กำไรต่อหุ้น		
พื้นฐานและปรับลด	2.74	2.03

2.4 การควบคุม (Controlling) หมายถึง กระบวนการในการกำหนดนโยบายทางการเงิน ซึ่งส่งผลให้เกิดการดำเนินงานตามแผนของกิจการ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการมีสิทธิออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในฐานะที่เป็นผู้ถือหุ้นของกิจการนั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม (โดยผ่านทางบริษัทย่อย) หรือการมีส่วนร่วมที่ถือว่ามียุทธศาสตร์สำคัญในการกำหนดนโยบายการบริหารในด้านการเงินและการดำเนินงานของกิจการโดยอำนาจตามกฎหมายหรือตามสัญญา

2.5 วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) หมายถึง วิธีการทางบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาหุ้นและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุน เช่น กิจการผู้ถูกลงทุนมีกำไรหรือขาดทุนสุทธิ มีการประกาศจ่ายเงินปันผล เป็นต้น ตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ไปลงทุน โดยขบกำไรขาดทุนสะท้อนให้เห็นถึงสัดส่วนของผู้ลงทุน ในผลการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุน ดังนั้น การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย จะบันทึกเมื่อมีรายการเกิดขึ้นดังนี้

- 1) เมื่อมีการซื้อหุ้น ผู้ซื้อหุ้นจะบันทึกรายการในบัญชีด้วยหลักเกณฑ์เดียวกับวิธีราคาหุ้น คือ เดบิต บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญด้วยต้นทุนในการซื้อธุรกิจ หรือ ราคาหุ้น แล้วเครดิต บัญชีเงินสด สินทรัพย์ หรือ หุ้นสามัญตามที่ได้ตกลงกันในการจ่ายชำระการลงทุน
- 2) เมื่อกิจการที่ถูกซื้อหุ้นมีกำไรสุทธิ หรือ ขาดทุนสุทธิ เกิดขึ้น ผู้ซื้อหุ้นจะบันทึกรายการในบัญชีดังนี้

2.1) เมื่อมีกำไรสุทธิ ส่วนของผู้ถือหุ้นในกิจการที่ถูกซื้อหุ้นจะเพิ่มขึ้น ดังนั้น บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญจะเพิ่มขึ้นตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ซึ่งจะบันทึกบัญชีโดย เดบิต บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ เครดิต บัญชีส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในกิจการที่ถูกซื้อหุ้น การรับรู้รายได้ขึ้นเป็นการรับรู้ทางบัญชี ส่วนเงินนั้นไม่ได้มีการจ่าย ผลกำไรนั้นยังคงรวมอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่ถูกซื้อ

2.2) เมื่อมีผลขาดทุนสุทธิ ส่วนของผู้ถือหุ้นในกิจการที่ถูกซื้อหุ้นจะลดลง มีผลทำให้บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญจะลดลงตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ดังนั้น จะบันทึกบัญชีโดย เดบิต บัญชีส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในกิจการที่ถูกซื้อหุ้น (บัญชี ขาดทุนจากการลงทุน) เครดิต บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

3) เมื่อกิจการที่ถูกซื้อหุ้นมีการจ่ายเงินปันผล ส่วนของผู้ถือหุ้นจะลดลง ดังนั้น บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญจะลดลงด้วยสัดส่วนที่ถือหุ้นอยู่ ซึ่งจะบันทึกบัญชีโดย เดบิต บัญชีเงินสด และเครดิต บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

กิจการที่ลงทุนซื้อหุ้นสามัญต่ำกว่าร้อยละ 20 หรือมากกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทุนที่จดทะเบียน ผู้ซื้อหุ้นสามัญจะต้องบันทึกบัญชีตามวิธีราคาหุ้น ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน และถ้าเข้าเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ต้องจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้น การบันทึกบัญชีตามวิธีราคาหุ้น (Cost Method) จะบันทึกเมื่อมีรายการเกิดขึ้นดังนี้

- 1) เมื่อมีการซื้อหุ้น ผู้ซื้อหุ้นจะบันทึกรายการในบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญด้วยราคาหุ้น หรือต้นทุนในการซื้อธุรกิจ โดยเดบิต บัญชีเงินลงทุนในกิจการผู้ถูกซื้อ แล้วเครดิต บัญชีสินทรัพย์ หรือบัญชี อื่นๆ ขึ้นอยู่กับการจ่ายชำระค่าหุ้นนั้นว่าตกลงจ่ายชำระด้วยเงินสด สินทรัพย์ หรือหุ้นสามัญ

2) เมื่อได้รับผลตอบแทนจากการลงทุน กิจการที่ลงทุนเมื่อได้รับเงินปันผลจากกิจการที่ถูกซื้อหุ้น จะบันทึกเป็นรายได้ในงวดบัญชีนั้น ดังนี้ เดบิต บัญชีเงินสด และ เครดิต บัญชีรายได้เงินปันผล หรือบัญชีเงินปันผลรับ

2.6 การควบคุมร่วม (Core supervision) หมายถึง การดูแลการจัดการกิจกรรมต่างๆตามที่ตั้งกลงไว้ในสัญญา ซึ่งมีการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ใน

ด้านต่างๆ ของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจโดยต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมลงทุน ซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุมร่วมกัน

2.7 อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (Significant influence) หมายถึง การมีส่วนร่วมในการตัดสินใจทางการเงิน และนโยบายการดำเนินงานของกิจการอย่างมีสาระสำคัญ แต่ไม่ถึงกับควบคุมได้ เช่น การมีตัวแทนเป็นกรรมการอยู่ในคณะกรรมการของบริษัท การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย การมีรายการค้าระหว่างกันอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ การแลกเปลี่ยนผู้บริหาร หรือการพึ่งพาข้อมูลทางด้านเทคนิคระหว่างกัน ทั้งนี้การถือหุ้นของบริษัทใหญ่ โดยปกติจะให้ผู้ถือมีปริมาณการควบคุมที่สำคัญเหนือบริษัทย่อยอย่างน้อยร้อยละ 20

2.8 บริษัทย่อย (Subsidiary company) หมายถึง บริษัทที่ถูกซื้อหุ้น หรืออยู่ภายใต้การควบคุม

โดยบริษัทอื่น (บริษัทใหญ่) เกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง

ตัวอย่างหลักการบันทึกบัญชีวิธีส่วนได้เสีย และวิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่ 3 เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 บริษัท ไทยเจริญ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 90 ในบริษัท กรุงธน จำกัด ในราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้นบริษัทย่อยมีหุ้นทุนทั้งหมด 20,000 หุ้น ราคาตามบัญชีหุ้นละ 30 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัท กรุงธน จำกัด มีกำไรสุทธิ 60,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 40,000 บาท และวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 บริษัท กรุงธน จำกัด มีผลขาดทุนสุทธิ 20,000 บาท

หลักการบันทึกบัญชีทั้งวิธีส่วนได้เสีย และวิธีราคาทุน มีดังนี้

วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)	วิธีราคาทุน (Cost method)
25X4 ก.พ. 1 เงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด 540,000 เงินสด 540,000 ซื้อหุ้นบริษัทกรุงธนในราคาตามบัญชี	25X4 ก.พ. 1 เงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด 540,000 เงินสด 540,000 ซื้อหุ้นบริษัทกรุงธนในราคาตามบัญชี
ธ.ค.31 เงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด 54,000 ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน 54,000 รับรู้กำไรสุทธิจากบริษัท กรุงธน จำกัด	ธ.ค.31 ไม่บันทึกบัญชี
ธ.ค.31 เงินสด 36,000 เงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด 36,000 บันทึกการรับเงินปันผล	ธ.ค.31 เงินสด 36,000 รายได้เงินปันผล 36,000 บันทึกการรับเงินปันผล
25X5 ธ.ค.31 ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน 18,000 เงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด 18,000 รับรู้ผลขาดทุนสุทธิจากบริษัท กรุงธน จำกัด	25X5 ธ.ค.31 ไม่บันทึกบัญชี

ตัวอย่างการพิจารณาการเป็นบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 4 บริษัท ไม้หวาน จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท สุชีรา จำกัด จำนวน 6,000 หุ้น จากทั้งหมด 10,000 หุ้น และซื้อส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง จำนวนเงิน 65,000 บาท จากส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมด 100,000 บาท ดังนั้น บริษัท ไม้หวาน จำกัด ถือหุ้นในบริษัท สุชีรา จำกัด คิดเป็นร้อยละ 60 และถือส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง คิดเป็นร้อยละ 65 จึงถือได้ว่า บริษัท สุชีรา จำกัด และห้างหุ้นส่วนจำกัด ยืนยง จัดเป็นบริษัทย่อยของ บริษัท ไม้หวาน จำกัด เนื่องจากกิจการถูกซื้อหุ้นและถูกซื้อส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง และถ้าเข้าเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ต้องจัดทำงบการเงินรวม

การพิจารณาว่าบริษัทผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญนั้น ให้พิจารณาดังนี้

1) ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น ผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 แต่ไม่เกินร้อยละ 50 ของผู้มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด ให้ถือได้ว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าไม่มีอิทธิพลในการดำเนินกิจกรรมนั้น

2) ในทางตรงกันข้าม ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น ผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ของผู้มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด ให้ถือได้ว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากจะมีหลักฐานอื่นที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุนนั้น

3) มีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าต่อไปนี้ ให้ถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

3.1) มีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการที่เข้าไปลงทุน

3.2) มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น

3.3) มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ

3.4) มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร

3.5) มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

ตัวอย่างการพิจารณาการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

ตัวอย่างที่ 5 เหตุการณ์ต่อไปนี้ถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

1) บริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหารเทคนิค เพื่อให้ข้อมูลทางเทคนิคในการดำเนินงาน ระหว่าง บริษัท กาบกา จำกัด ซึ่งมีฐานะเป็นบริษัทร่วม

2) บริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) ได้ส่งนายเอกสิทธิ์ ซึ่งมีฐานะเป็นกรรมการบริหารของบริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) ไปเป็นกรรมการบริหารของบริษัท น้ำตาลเพชรบุรี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทร่วมของบริษัทฯ เพื่อเข้าไปมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายการดำเนินงานต่างๆ เช่น การจ่ายเงินปันผล การกำหนดราคาลินค้า เป็นต้น

3) บริษัท ยูไนเต็ด แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) มีการซื้อขายสินค้าระหว่างกันกับบริษัท น้ำตาลไทย-ลาว จำกัด ปีละไม่ต่ำกว่า 100 ล้านบาท นอกจากนี้ ยังมีภาระผูกพันการเป็นเจ้าหนี้-ลูกหนี้ระหว่างกัน ปีละไม่ต่ำกว่า 200 ล้านบาท

4) มีสิทธิอยู่และมีผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียง ซึ่งนำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งกิจการสามารถใช้สิทธิ ได้แก่ ใบสำคัญแสดงสิทธิ (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพตราสารหนี้เป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน รวมถึง สิทธิในการออกเสียงที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย (ผ่านบริษัทย่อย)

ตัวอย่างที่ 6 บริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด (มหาชน) จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท กาบ่า จำกัด ร้อยละ 18 นอกจากนี้ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิ (Share warrants) ของบริษัท กาบ่า จำกัด ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ โดยคิดเป็นร้อยละ 10 ของหุ้นสามัญที่จดทะเบียน ดังนั้นจึงถือได้ว่าบริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด (มหาชน) จำกัด มีสิทธิในการออกเสียงคิดเป็นร้อยละ 28 ของหุ้นที่จดทะเบียน จึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด (มหาชน) เป็นบริษัทผู้ลงทุนที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

ตัวอย่างที่ 7 บริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท กาบ่า จำกัด ร้อยละ 18 และซื้อหุ้นสามัญของบริษัท น้ำตาลเพชรบุรี

จำกัด ร้อยละ 80 ซึ่งบริษัท น้ำตาลเพชรบุรี จำกัด มีใบสำคัญแสดงสิทธิ (Share warrants) ของบริษัท กาบ่า จำกัด ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ โดยคิดเป็นร้อยละ 20 ของหุ้นสามัญที่จดทะเบียน ดังนั้นจึงถือได้ว่าบริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) มีสิทธิในการออกเสียงในบริษัท กาบ่า จำกัด คิดเป็นร้อยละ 34 ของหุ้นที่จดทะเบียน ($18\% + (80\% * 20\% = 16\%)$) จึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัท ยูไนเต็ต แสตนด์การ์ด จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทผู้ลงทุนที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

จากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สามารถจำแนกระดับการมีอิทธิพล วิธีการบัญชีที่ใช้ และการแสดงรายการในงบการเงินได้ดังนี้

ร้อยละของการถือหุ้น	ระดับการลงทุน	ระดับการมีอิทธิพล	วิธีการบัญชีที่ใช้	งบการเงินที่จัดทำ
ต่ำกว่าร้อยละ 20	การลงทุนทั่วไป	น้อยมาก	วิธีราคาทุน	งบการเงินเฉพาะกิจการ
ร้อยละ 20-50	การลงทุนในบริษัทร่วม	มีสาระสำคัญ	วิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ
มากกว่า ร้อยละ 50	การลงทุนในบริษัทย่อย	การควบคุม	วิธีราคาทุน	งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ผู้ลงทุนในบริษัทร่วมต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยใช้วิธีส่วนได้เสียโดยมีหลักการดังนี้

1. ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
2. มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ (ส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป)

ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ถูกลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีวิธีส่วนได้เสีย

ตัวอย่างที่ 8 เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 บริษัท ทิวไผ่ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ชายน้ำ จำกัด ร้อยละ 30 ในราคาตามบัญชี เป็นเงินสด 60,000 บาท และออกหุ้นสามัญให้อีก 20,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 15 บาท ณ วันซื้อหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ชายน้ำ จำกัด ในราคาตามบัญชี ประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน

ปีที่ ๒๑ ฉบับที่ ๔ (ตุลาคม - ธันวาคม) ๒๕๕๘

จำนวนเงิน 1,000,000 บาท กำไรสะสม จำนวนเงินปันผล 40,000 บาท และวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 200,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัท บริษัท ชายน้ำ จำกัด มีผลขาดทุนสุทธิ 10,000 บาท ชายน้ำ จำกัด มีกำไรสุทธิ 60,000 บาท และจ่ายเงิน

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของ บริษัท ทิวไผ่ จำกัด มีดังนี้

25X4

ก.พ. 1	เดบิต	บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด	360,000	
		เครดิต	หุ้นหุ้นสามัญ (20,000 หุ้น * 10)	200,000
			ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (20,000 หุ้น * 5)	100,000
			เงินสด	60,000
		บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ		
ธ.ค.31	เดบิต	เงินสด (40,000 * 30%)	12,000	
		เครดิต	เงินลงทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด	12,000
		บันทึกเงินปันผลที่ได้รับ		
ธ.ค.31	เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด (60,000 * 30%)	18,000	
		เครดิต	ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด	18,000
		บันทึกการรับรู้กำไรสุทธิจากบริษัท ชายน้ำ จำกัด		

25X5

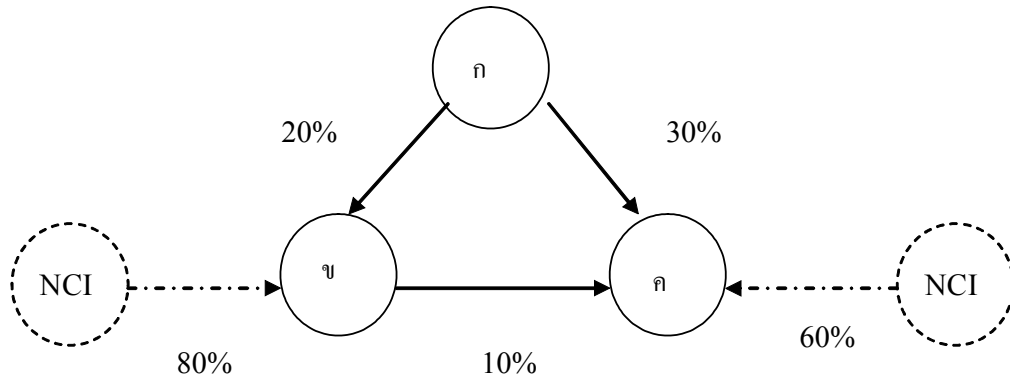
ธ.ค.31	เดบิต	ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด	3,000	
		เครดิต	เงินลงทุนในบริษัท ชายน้ำ จำกัด (10,000 * 30%)	3,000
		บันทึกการรับรู้ขาดทุนสุทธิจากบริษัท ชายน้ำ จำกัด		

3. ผู้ลงทุนในบริษัทร่วมต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย และต้องจัดทำงบการเงินรวมในทุกกรณี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยมีข้อยกเว้นกรณีที่กำหนด (ดูคำอธิบายข้อ 2 ในหน้า 2)

4. ในการพิจารณาส่วนแบ่งสิทธิส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาถึงการถือเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงการถือเงินลงทุนโดยบริษัทร่วมอื่นหรือกิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการ ในการถือหุ้นลักษณะดังกล่าวทั้งบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการจะถูกบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (ดูหลักการบันทึกบัญชีในตัวอย่างที่ 3)

ตัวอย่างการถือหุ้นในบริษัทร่วม

ตัวอย่างที่ 9 บริษัท ก ถือหุ้นบริษัท ข ร้อยละ 20 และถือหุ้นบริษัท ค ร้อยละ 30 ในขณะเดียวกันบริษัท ข ถือหุ้นในบริษัท ค ร้อยละ 10 ดังนั้นบริษัท ค จะมีบริษัท ก เป็นผู้ถือหุ้นร้อยละ 30 และบริษัท ข เป็นผู้ถือหุ้นร้อยละ 10 และมีผู้มีอำนาจควบคุมร้อยละ 80 ดังนั้น บริษัท ค จึงถือเป็นบริษัทร่วมของบริษัท ก โดยหุ้นส่วนที่เป็นของบริษัท ก ที่รวมทั้งการถือหุ้นทางตรงและทางอ้อมคิดเป็นร้อยละ 32 ของหุ้นของบริษัท ค (ร้อยละ 30 + (ร้อยละ 20 * ร้อยละ 10)) ดังรูปที่ 1 ในการถือหุ้นลักษณะดังกล่าวทั้งบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการจะถูกบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย



รูปที่ 1 แสดงการถือหุ้นในบริษัทร่วม

5. ผู้ลงทุนต้องรับรู้กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีทั้งที่เป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างผู้ลงทุน (รวมถึงบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมในงบการเงินของผู้ลงทุนเฉพาะส่วนได้เสียในบริษัทร่วม ซึ่งไม่ใช่ของผู้ลงทุน ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกำไรที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ถาวรต้นงวดและปลายงวด

ตัวอย่างที่ 10 เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25X4 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด ร้อยละ 80 ในราคาตามบัญชี เป็นเงินสด 1,120,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข จำกัด ณ วันซื้อหุ้น ประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ จำนวนเงิน 1,000,000 บาท และกำไรสะสม 120,000 บาท รายการระหว่างบริษัทปี 25X4 มีดังนี้

1) บริษัท ข จำกัด ขายสินค้าให้บริษัท ก จำกัด เป็นเงิน 300,000 บาท โดยบวกกำไรร้อยละ 20 ของราคาทุน

2) สินทรัพย์ถาวร ณ วันต้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท วินัย จำกัด รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก จำกัด จำนวนเงิน 30,000 บาท

3) สินทรัพย์ถาวร ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท วินัย จำกัด รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก จำกัด จำนวนเงิน 60,000 บาท

ดังนั้น บัญชีกำไรที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ถาวรต้นปีและสินทรัพย์ถาวรปลายปีของ บริษัท ก จำกัด ต้องรับรู้ดังนี้ กำไรที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ถาวรต้นปีของบริษัท ข จำกัด เป็นเงิน 5,000 บาท $(30,000 - (30,000 * 100/120))$ และกำไรที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ถาวรปลายปีของบริษัท ข จำกัด เป็นเงิน 10,000 บาท $(60,000 - (60,000 * 100/120))$ รายการตัดบัญชีกำไรที่แฝงอยู่ในสินทรัพย์ถาวรต้นปีและปลายปีในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม แสดงได้ดังนี้

25X4

ธ.ค. 31	เดบิต	บัญชีกำไรสะสม (5,000 * 80%)	4,000
		บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม(5,000 * 20%)	1,000
		เครดิต บัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย (30,000 * 20/120)	5,000
		ตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี	
เดบิต		บัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย หรือ สินค้าคงเหลือปลายงวด	10,000
		เครดิต บัญชีสินค้าคงเหลือ	10,000
		ตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด	

ตัวอย่างที่ 11 เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25X4 บริษัท วิโรจน์ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท วินัย จำกัด ในราคาตามบัญชี เป็นเงินสด 1,120,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท วินัย จำกัด ณ วันซื้อหุ้น ประกอบด้วย หุ้นสามัญ จำนวนเงิน 1,000,000 บาท และกำไรสะสม 120,000 บาท รายการระหว่างบริษัท ปี 25X4 มีดังนี้

1) บริษัท วิโรจน์ จำกัด ขายสินค้าให้บริษัท วินัย จำกัด เป็นเงิน 300,000 บาท โดยบวกกำไร ร้อยละ 20 ของราคาทุน

2) สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท วินัย จำกัด รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัท วิโรจน์ จำกัด จำนวนเงิน 60,000 บาท ดังนั้น บริษัท วิโรจน์ จำกัด ต้องรับรู้กำไรที่แฝงอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายปีของบริษัท วินัย จำกัด เป็นเงิน 10,000 บาท (60,000 - (60,000 * 100/120)) รายการตัดบัญชีกำไรที่แฝงอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายปีในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม แสดงได้ดังนี้

25X4

ธ.ค. 31	เดบิต	บัญชีต้นทุนสินค้าที่ขาย หรือ สินค้าคงเหลือปลายงวด	10,000
		เครดิต บัญชีสินค้าคงเหลือ	10,000
		ตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด	

6. ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ดังนี้

1) ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมให้รวมอยู่ในมูลค่าบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม

2) ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่ง

ผลกำไรขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนในบริษัทร่วม

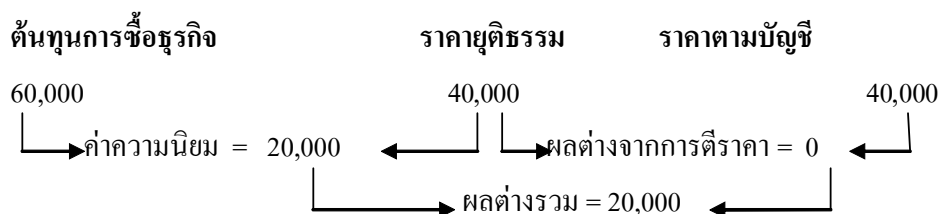
ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการลงทุนในบริษัทย่อยโดยมีค่าความนิยม

ตัวอย่างที่ 12 เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25X4 บริษัท สีแดง จำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท สีเขียว จำกัด เป็นเงินสด 60,000 บาท งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท สีเขียว จำกัด มีราคาตามบัญชีเท่ากับราคายุติธรรม ต่อไปนี้เป็นงบแสดงฐานะการเงินของทั้งสองบริษัทมีดังนี้

หน่วย : บาท

	บริษัท สีแดง จำกัด	บริษัท สีเขียว จำกัด
สินทรัพย์		
เงินสด	10,000	5,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	40,000	20,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	60,000	40,000
เงินลงทุนในบริษัท สีเขียว จำกัด	<u>60,000</u>	<u>-----</u>
รวมสินทรัพย์	<u>170,000</u>	<u>65,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	20,000	15,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	20,000	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	100,000	30,000
กำไรสะสม	<u>30,000</u>	<u>10,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>170,000</u>	<u>65,000</u>

การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น



รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท สีแดง จำกัด มีดังนี้

พ.ศ.25X4

มี.ค. 1	เดบิต	บัญชีเงินลงทุนในบริษัท สีเขียว จำกัด	60,000	
	เครดิต	บัญชีเงินสด		60,000
บันทึกที่รายการลงทุนซื้อหุ้นสามัญของบริษัท สีเขียว จำกัด				

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน

ปีที่ ๒๑ ฉบับที่ ๔ (ตุลาคม - ธันวาคม) ๒๕๕๘

ดังนั้น แสดงให้เห็นว่าค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทรวมได้รวมอยู่ในมูลค่าบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม แต่ต้องทดสอบการด้อยค่า

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการลงทุนในบริษัทร่วมกรณีมีกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ตัวอย่างที่ 13 เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 บริษัท ตะวัน จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท สุริยัน จำกัด ร้อยละ 25 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท สุริยัน จำกัด เป็นเงินสด 105,000 บาท ณ วันซื้อหุ้น บริษัท สุริยัน จำกัด มีสินทรัพย์สุทธิดังนี้

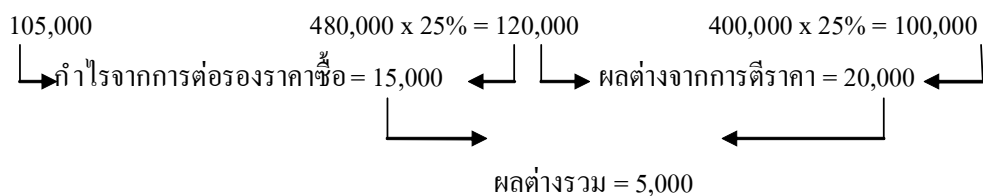
	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม
เงินสด	60,000	60,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	40,000
สินค้าคงเหลือ	30,000	50,000
เครื่องใช้สำนักงาน-สุทธิ	260,000	260,000
อาคาร-สุทธิ	140,000	200,000
รวมสินทรัพย์	530,000	610,000
หนี้สิน	130,000	130,000
สินทรัพย์สุทธิ	400,000	480,000

บริษัท สุริยัน จำกัด มีกำไรสุทธิ เมื่อสิ้นปี 25X4 จำนวนเงิน 50,000 บาท เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25X4 ประกาศและจ่ายเงินปันผล จำนวนเงิน 30,000 บาท ผลต่างจากการซื้อหุ้นให้ตัดจำหน่ายดังนี้

สินค้าคงเหลือ (ขายหมดในปี 25X4)
เครื่องใช้สำนักงาน มีอายุการใช้งานเหลืออีก 5 ปี
อาคาร มีอายุการใช้งานอีก 20 ปี

การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ ราคายุติธรรม ราคาตามบัญชี



รายละเอียดการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคาสินทรัพย์

รายการ	ผลต่างจากการตีราคา	สัดส่วนที่เป็นของบริษัท ทุกวัน จำกัด (25%)	อายุการตัดจำหน่าย	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่ายในแต่ละปี
สินค้าคงเหลือ	20,000	5,000	1 ปี	5,000
อาคาร	60,000	15,000	20 ปี	750
รวม	80,000	20,000		5,750

ส่วนแบ่งกำไรที่บริษัท ตะวัน จำกัดจะได้รับคำนวณได้ดังนี้

กำไรสุทธิของบริษัท สุริยัน จำกัด (1 ม.ค.-31 ธ.ค.)	50,000	บาท
เปอร์เซ็นต์การถือหุ้น	25%	
กำไรส่วนที่เป็นของบริษัท ตะวัน จำกัด(12,500*11/12)	11,458*	บาท
หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	5,750	บาท
ส่วนแบ่งกำไรที่บริษัท ตะวัน จำกัดจะได้รับ	<u>5,708</u>	บาท

* คิดเป็นจำนวนเต็ม โดยตัดทศนิยม

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท สุริยัน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 คำนวณได้ดังนี้

ซื้อหุ้นสามัญ เมื่อ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 จำนวนเงิน	105,000	บาท
บวก ส่วนแบ่งกำไรที่บริษัท ตะวัน จำกัดจะได้รับ	5,708	บาท
หัก เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท สุริยัน จำกัด	(7,500)	บาท
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4	<u>103,208</u>	บาท

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ตะวัน จำกัด มีดังนี้

พ.ศ.25X4

ก.พ. 1	เดบิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท สุริยัน จำกัด	105,000	
	เครดิต บัญชีเงินสด		105,000
	บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัท สุริยัน จำกัด		
ธ.ค. 1	เดบิต บัญชีเงินสด	7,500	
	เครดิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท สุริยัน จำกัด		7,500
	บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท สุริยัน จำกัด		
ธ.ค. 31	เดบิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท สุริยัน จำกัด	5,708	
	เครดิต บัญชีส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัท สุริยัน จำกัด		5,708
	บันทึกการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรในบริษัท สุริยัน จำกัด		

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน

ปีที่ ๒๑ ฉบับที่ ๔ (ตุลาคม - ธันวาคม) ๒๕๕๘

7. ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ บริษัทใหญ่มีหน้าที่จัดทำงบการเงินรวม โดยรวมงบการเงินของบริษัทร่วมทุกบริษัททั้งในประเทศและต่างประเทศเข้าด้วยกัน หากงบการเงินของบริษัทร่วมมีวันที่แตกต่างกัน บริษัทร่วมมีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินวันเดียวกับบริษัทใหญ่ เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ให้แตกต่างกันได้ไม่ควรเกิน 3 เดือน โดยผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่

8. บริษัทใหญ่และบริษัทร่วมต้องจัดทำงบการเงิน โดยมโนนโยบายบัญชีเดียวกัน และควรมีงวดบัญชีเดียวกัน

9. หากส่วนแบ่งขาดทุนของผู้ลงทุนในบริษัทร่วมเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมผู้ลงทุนต้องหยุดรับส่วนแบ่งขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสีย

ทั้งนี้ ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ลงทุนส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากกองค้ำประกันอื่นๆของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับการมีบุริมสิทธิประเภทต่างๆ ในบริษัทร่วม (หมายถึง ตรงกันข้ามกับการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการเลิกกิจการ)

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการลงทุนในบริษัทร่วมกรณีมีหนี้สินที่เกิดจากการรับรู้ผลขาดทุน

ตัวอย่างที่ 14 เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 บริษัท ไทยเจริญ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 30 ในบริษัท กรุงธน จำกัด ในราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้นบริษัทร่วมมีหุ้นทุนทั้งหมด 20,000 หุ้น ราคาตามบัญชีหุ้นละ 30 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัท กรุงธน จำกัด มีกำไรสุทธิ 5,000 บาท และวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 บริษัท กรุงธน จำกัด มีผลขาดทุนสุทธิ จำนวนเงิน 1,200,000 บาท

หลักการบันทึกบัญชีวิธีส่วนได้เสีย มีดังนี้
25X4

ก.พ. 1	เดบิต	บัญชีเงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด	180,000	
		เครดิต	บัญชีเงินสด	180,000
			ซื้อหุ้นทุนบริษัทกรุงธนในราคาตามบัญชี	
ธ.ค.31	เดบิต	บัญชีเงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด (5,000*30%)	1,500	
		เครดิต	บัญชีส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด	1,500
			บันทึกการรับรู้กำไรสุทธิของบริษัท กรุงธน จำกัด	
			25X5	
ธ.ค.31	เดบิต	บัญชีส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด (1,200,000*30%)	360,000	
		เครดิต	บัญชีเงินลงทุนในบริษัท กรุงธน จำกัด	181,500
		ลูกหนี้เงินกู้ยืม/ *		
		เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ *		178,500
		หนี้สินที่เกิดจากการรับรู้ผลขาดทุน (เมื่อตกลงจ่ายแทนบริษัทร่วม)		

* หมายถึง บริษัทผู้ลงทุนมีการให้กู้ยืมแก่บริษัทร่วม และ/หรือ มีการลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิกับบริษัทร่วม แต่ถ้กรณีบริษัทผู้ลงทุนไม่มีบัญชีเหล่านี้เอาไว้รับรู้ผลขาดทุนเท่ากับบัญชีเงินลงทุนที่มีอยู่เท่านั้น คือ 181,500 บาท นอกจากนี้ถ้าในปีต่อไปไม่มีกำไรเกิดขึ้น ผู้ลงทุนจะบันทึกการรับรู้กำไรได้ก็ต่อเมื่อกำไรนั้นมากกว่าผลขาดทุนที่ผู้ลงทุนไม่ได้นำมารับรู้ นั่นหมายถึง จะต้องมียกกำไรมากกว่า 178,500 บาท

กิจการใช้วิธีราคาทุนแทนวิธีส่วนได้เสียกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

1) เงินลงทุนในกิจการผู้ถูกซื้อถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขาย ดังนั้นต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและ การดำเนินงานที่ยกเลิก

2) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่ง อนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้อง นำเสนองบการเงินรวม

3) เมื่อมีลักษณะทุกข้อดังต่อไปนี้

3.1) ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูก กิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือ หุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้ รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วน ได้เสียมาปฏิบัติ

3.2) ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุน ไม่มี การซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่าง ประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้ง ตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค

3.3) ผู้ลงทุนไม่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการ การของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ

3.4) บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัท ใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้จัดทำงบการเงินรวม เผยแพร่ เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ทั้งนี้ กิจการใดที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่ง เดิมเคยจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้า

เกณฑ์ตามที่เคยจัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องนำวิธี ส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติและปรับงบการเงินย้อนหลัง สำหรับช่วงระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่การจัดประเภทเงิน ลงทุนนั้นถือไว้เพื่อขาย

4) เมื่อผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ต่อบริษัทร่วม

5) บริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อย หรือกิจการร่วมค้า ซึ่งหมายถึงบริษัทร่วมนั้นได้ลดระดับ การลงทุนลง ดังนั้นผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่ คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม และต้อง รับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและมูลค่าตามบัญชี ต่อไปนี้ทั้งสองข้อเป็นกำไรหรือขาดทุนในบัญชี

5.1) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลือ อยู่ โดยเปรียบเทียบกับเงินที่ได้รับจากการขายส่วนของ เงินลงทุนในบริษัทร่วม

5.2) มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เพิ่มขึ้น หรือลดลง ณ วันที่สูญเสียการมีอิทธิพลอย่าง มีนัยสำคัญ

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีวิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่ 15 เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X4 บริษัท ฟ้ายไทย จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 30 ใน บริษัท ฟ้ายสวย จำกัด ในราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น บริษัทย่อยมีหุ้นทุนทั้งหมด 10,000 หุ้น ราคาตามบัญชี หุ้นละ 30 บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25X4 บริษัท ฟ้ายไทย จำกัด ได้ขายหุ้นสามัญของบริษัท ฟ้ายสวย จำกัด ออกไปจำนวน 2,000 หุ้น เป็นจำนวน เงิน 90,000 บาท ซึ่งมีผลทำให้บริษัท ฟ้ายไทย จำกัด ถือหุ้นไว้คิดเป็นร้อยละ 10 ของหุ้นทุนของบริษัท ฟ้ายสวย จำกัด โดยมีมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ คงเหลืออยู่เท่ากับ 35,000 บาท ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ 35,000 บาท คิดเป็น 1/3 ของหุ้นทุนที่เหลืออยู่

มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัดเท่ากับ	105,000	บาท
มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัดเท่ากับ	<u>90,000</u>	บาท
รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้สูงขึ้น	<u>15,000</u>	บาท
เงินสดที่รับจากการขายหุ้น 2,000 หุ้น คิดเป็นสัดส่วน 2/3 เป็นเงิน	90,000	บาท
มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ที่จำหน่าย 2,000 หุ้น (105,000 * 2/3) เท่ากับ	<u>70,000</u>	บาท
ดังนั้น จึงมีกำไรจากการขายหุ้นเท่ากับ	<u>20,000</u>	บาท
แสดงให้เห็นว่าเกิดผลกำไรทั้งสิ้น (15,000 + 20,000) = 35,000 บาท		
หลักการบันทึกบัญชีวิธีราคาทุน มีดังนี้		

25X4

ก.พ. 1	เดบิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัด (3,000*30บาท)	90,000	
	เครดิต บัญชีเงินสด		90,000
	บันทึกการลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัด		
ธ.ค. 1	เดบิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัด	15,000	
	เครดิต บัญชีกำไรขาดทุน		15,000
	ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัดให้มีมูลค่ายุติธรรม		
ธ.ค.1	เดบิต บัญชีเงินสด	90,000	
	เครดิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ฟ้ายวย จำกัด		70,000
	บัญชีกำไรขาดทุน		20,000

6) เมื่อกิจการผู้ลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและได้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

3. หลักเกณฑ์ที่สำคัญเมื่อเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่า

1) เมื่อผู้ลงทุนบันทึกบัญชีวิธีส่วนได้เสียและรับรู้ผลขาดทุนจากการลงทุนในบริษัทร่วมแล้ว (ดูตัวอย่างที่ 14) ก็ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินในการพิจารณาความ

จำเป็นของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมสำหรับเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน

2) ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติในการพิจารณาว่าผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติม โดยคำนึงถึงส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่า

3) ในกรณีที่มูลค่าความนิยมรวมอยู่ในเงินลงทุนในบริษัทร่วม ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวน ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยไม่ให้ประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยม

แยกต่างหาก หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่า เมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน โดยที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ไม่ต้องถูกบันทึกส่วนให้สินทรัพย์ใดๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม

7. การเปิดเผยข้อมูล

ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

- 1) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งมูลค่าดังกล่าวเป็นราคาที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
- 2) ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ซึ่งรวมทั้งมูลค่ารวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุน ตลอดจนส่วนของผู้ถือหุ้น โดยแสดงในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 3) เหตุผลที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
- 4) เหตุผลที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
- 5) วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วม เมื่อผู้ลงทุนใช้งบการเงินของบริษัทร่วมนั้น ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งมีวันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
- 6) ลักษณะการดำเนินงานและขอบเขตของข้อจำกัดใดๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพัน

ในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุนให้แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าจะเป็นรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายคืนเงินทวงจ่ายล่วงหน้า

7) ส่วนแบ่งผลขาดทุนของบริษัทร่วมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ ทั้งยอดที่เกิดขึ้นสำหรับงวดบัญชีและยอดสะสม ในกรณีที่ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ขาดทุนของบริษัทร่วม ในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน

8) ข้อเท็จจริงที่บริษัทผู้ลงทุนไม่ได้บันทึกบัญชี โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย เมื่อมีระดับการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

9) สรุปข้อมูลทางการเงินของบริษัทร่วมรายบริษัท หรือข้อมูลของทั้งกลุ่มบริษัท

10) ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในรายละเอียดดังนี้

10.1) ภาวะผูกพันที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทร่วม ในส่วนที่ผู้ลงทุนตกลงจ่ายแทนบริษัทร่วม

10.2) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากผู้ลงทุนเอง ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนของบริษัทร่วม

8. หลักเกณฑ์การปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูล

1) ผู้ลงทุนที่ใช้วิธีส่วนได้เสียให้จัดประเภทบัญชีเงินลงทุนเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และให้เปิดเผยส่วนแบ่งกำไรขาดทุนจากการลงทุน ตลอดจนเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก รวมทั้งเปิดเผยส่วนของผู้ลงทุนในการดำเนินงานที่ยกเลิกของบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก

2) ผู้ลงทุนต้องรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่เกิดขึ้น ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วม ตามจำนวนร้อยละของการถือหุ้นของผู้ลงทุนเป็นรายการหนึ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

ตัวอย่างที่ 16 แสดงการนำเสนอมูลค่าของ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (บริษัท พิทยา การเปลี่ยนแปลงใดๆในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของ จำกัด) สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัทร่วม (บริษัท วีรยา จำกัด) เป็นรายการหนึ่งใน

**บริษัท พิทยา จำกัด และบริษัทร่วม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4**

หน่วย : บาท

	หมายเหตุ	ประกอบ
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:		
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงาน		
ต่างประเทศ	2	5,334
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	2	(24,000)
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด	2	(667)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่		933
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบ้านอายุ		(667)
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม	3	400
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น	4	4,667
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี		(14,000)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี		<u>107,250</u>

**9. ประโยชน์ที่ได้รับจากมาตรฐานการบัญชีเรื่องเงิน
ลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) นี้ ได้ปรับปรุงขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์ต่อกับบัญชี

และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องได้ทราบแนวทางในการบันทึกบัญชีและวิธีการบัญชีในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

10. ปัญหาและอุปสรรคจากการนำมาตราฐานการบัญชี เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ามาใช้

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ฉบับนี้เริ่มใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 และเป็นมาตรฐานที่มีความสัมพันธ์กับมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับ อาทิ ร่างมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับการพิจารณาการบันทึกบัญชีวิธีส่วนได้เสีย ส่วนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับการพิจารณาการบันทึกบัญชีเมื่อกิจการผู้ถูกลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับการบันทึกบัญชีการด้อยค่าของเงินลงทุน ดังนั้นอาจก่อให้เกิดความสับสน และยุ่งยากในการบันทึกบัญชีได้ ผู้ศึกษาจึงควรมีความรู้ในภาพรวมของการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

11. ข้อเสนอแนะ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า เป็นมาตรฐานที่กิจการต้องปฏิบัติตามสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีปรับปรุงใหม่ ดังนั้นการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้ไปใช้อาจศึกษา

จากบทความเรื่องนี้ เพื่อใช้เป็นแนวทางและศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับร่างมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนและลึกซึ้งในการบันทึกบัญชี

12. บทสรุป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า โดยได้มีการเปลี่ยนแปลงชื่อจากเดิม “เงินลงทุนในบริษัทร่วม” เป็น “เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า” ตั้งแต่เมื่อครั้งปรับปรุงจากปี 2555 เหตุผลเนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบางประการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมกิจการ” ดังนั้นบทความฉบับนี้จึงขอเสนอแนวทางการบัญชีในประเด็นสำคัญ คือ 1) การพิจารณาการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ 2) หลักการบัญชีในทางปฏิบัติ และ 3) การเปิดเผยข้อมูล ซึ่งผู้อ่านจะได้รับประโยชน์เกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจในหลักการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพิ่มมากขึ้น

บรรณานุกรม

- กุสุมา คำพิทักษ์. (2553). *การบัญชีชั้นสูง 2*. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- ดุษฎี สงวนชาติ และวรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2557). *การบัญชีชั้นสูง 1*. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ*. [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2027%20revised%202558+.pdf/.
- (2559). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*. [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2028%20revised%202558+.pdf/.
- (2559). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์*. [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2036.pdf/.
- (2559). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ*. [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%203%20revised%202558+.pdf/.
- (2559). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การร่วมกิจการ*. [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2559, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%2011%20revised%202558+.pdf/.
- Fisher.P.M., Taylor. W.J., Cheng, R.H. (2013). *Advanced accounting*. (11th ed.). Mason, OH : South-Western Cengage Learning.
- International Accounting Standards Board (IFRSs 2014). (2014). *International accounting standard 27 (IAS 27), Separate financial statement*. [Online]. Retrieved January 29, 2016, from <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Technical-summaries-2014/IAS%2027.pdf/>.
- *International Accounting Standard 28 (IAS 28). (2011). Investment in associates and Joint Ventures*. [Online]. Retrieved January 29, 2016, from <http://www.iasplus.com/en/news/2014/09/ifrs-10-ias-28/>.
- *International Financial Reporting Standards 3 (IFRS 3). (2013). Business Combinations*. [Online]. Retrieved January 29, 2016, from <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs3/>.

