

บทที่ 2

การบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย

(Accounting for Investments in Associates and Subsidiary company)

ในหน่วยที่ 1 ได้กล่าวถึงรูปแบบของการรวมธุรกิจแบบ Merger และแบบ Consolidation ไว้โดยละเอียดแล้ว และสำหรับในหน่วยนี้จึงนำอีกรูปแบบของการรวมธุรกิจที่พบเห็นอยู่เป็นจำนวนมากสำหรับบริษัทขนาดใหญ่ที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์มานำเสนอนั่นคือวิธีการซื้อหุ้น (Stock acquisition) เนื้อหาของหน่วยเรียนนี้จะครอบคลุมถึงลักษณะของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมขอบเขตและความสำคัญของการเงินรวมงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียและงบการเงินเฉพาะกิจการการบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย การบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน การบันทึกการเปลี่ยนแปลงในบัญชีเงินลงทุนการซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชีการลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้งและการขายหุ้น

การขยายธุรกิจให้มีขนาดใหญ่ขึ้นมีหลายวิธีด้วยกันเช่นวิธีการรวมกิจการ โดยการซื้อหุ้นทุน เป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถขยายกิจการให้ใหญ่ขึ้น การซื้อหุ้นทุนดังกล่าวจะต้องซื้อเกิน 50% และเป็นหุ้นชนิดหนึ่งที่มีสิทธิในการออกเสียงซึ่งการรวมกิจการนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อธุรกิจหนึ่งหรือหลายธุรกิจเป็นอิสระต่อกัน และหลังจากการรวมธุรกิจกันแล้วกิจการที่ถูกซื้อหุ้นทุนยังคงดำเนินธุรกิจต่อไป

การทำงานการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นจะจัดทำงบดุลรวมเพียงงบเดียว เพราะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยยังไม่มีผลการดำเนินงานเกิดขึ้น

ในการจัดทำงบดุลรวมบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะมีการปรับปรุงและตัดบัญชีในรายการที่ไม่มีผลต่อการตัดสินใจ ในการบริหารงานของบริษัท ซึ่งได้แก่บัญชีเงินลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยกับ ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อยตามส่วนได้เสีย รายการนี้นำไปตัดในกระดาดำทำการส่วนรายการที่แสดงใน งบดุลรวมนั้นจะเป็นส่วนของสินทรัพย์ หนี้สินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ยกเว้นส่วนของเจ้าของที่แสดงจะปรากฏยอดของบริษัทใหญ่ทั้งหมด เพราะส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทถูกตัดบัญชีไปแล้ว ถ้าถูกตัดหมดแสดงว่าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยเต็ม 100% แต่ถ้าซื้อหุ้นในบริษัทย่อยไม่เต็ม 100% ส่วนที่เหลือจะแสดงใน งบดุลรวมเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority Interest)

ลักษณะของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

ในทางกฎหมายบริษัทเป็นเพียงนิติบุคคลหนึ่งซึ่งมีผู้เข้ามาทำการร่วมกันแต่ในเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่พบในปัจจุบันบริษัทเป็นนิติบุคคลหนึ่งซึ่งอยู่ภายใต้เครือข่ายของการประกอบธุรกิจร่วมกับบริษัทอื่นๆอีกหลายบริษัทซึ่งแต่ละบริษัทมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันจนพร้อมที่จะเลือก

ประโยชน์ให้แก่กันจนเสมือนเป็นบริษัทเดียวกันความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทในลักษณะดังกล่าวอาจเกิดขึ้นในหลายรูปแบบบริษัทหนึ่งอาจถือหุ้นของบริษัทอีกแห่งหนึ่งจนกลายเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทนั้นความสัมพันธ์นี้เรียกว่าความสัมพันธ์ ในลักษณะของบริษัทใหญ่บริษัทย่อย หรือ “บริษัทในเครือ” (Affiliated Company)

ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ปรับปรุง 2552 เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้นิยามคำว่า

“บริษัทใหญ่” (Parent company)

หมายถึงกิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

“บริษัทย่อย” (Subsidiary company)

หมายถึง กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัทเช่นห้างหุ้นส่วนซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

“การควบคุม” (controlling)

หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

จากย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ได้กล่าวไว้ว่า “บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุม เมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือ ทางอ้อม โดยผ่านบริษัทย่อยเกินกว่ากึ่งหนึ่ง (> 50%) ยกเว้น ในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนในการออกเสียงนั้น ไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้กรณีต่อไปนี้อาจถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง

1. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่ง เนื่องจากข้อตกลงที่ผู้ถือหุ้นรายอื่น
2. บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมาย หรือ ข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
3. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัท หรือ ผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ

4. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ ในการประชุมคณะกรรมการบริษัท หรือ คณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้น มีอำนาจในการควบคุมกิจการ”

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม ได้นิยามคำว่า

“บริษัทร่วม”(Associated company)

หมายถึง กิจการซึ่งรวมกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน และไม่ถือเป็นบริษัทย่อย หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า

“อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ” (Significant Influence)

หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุม หรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

จากย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 ได้กล่าวไว้ว่า “หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละยี่สิบ ($\geq 20\%$) ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า อิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้นในทางกลับกัน หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม ในกิจการที่ลงทุนน้อยกว่าร้อยละยี่สิบ ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุนนั้นการที่ผู้ลงทุนรายหนึ่งเป็นเจ้าของกิจการที่ไปลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ หรือ เป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนรายอื่นจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ลงทุนได้ หลักฐานต่อไปนี้เป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

1. การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
2. การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายรวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่นๆ

3. มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญมีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ
4. มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน”

ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ (การควบคุม) หรือกิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เกิดขึ้น (potential voting rights) ที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบของการใช้สิทธิ หรือ แปลงสภาพตราสารนั้น รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย เช่น กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงในการซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิเลือกซื้อหุ้น (share call option) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้

ตัวอย่างที่ 1 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพ

กิจการ AB และ C ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการ D คิดเป็น 40% 30% และ 30% ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ A ยังมี call option ที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่ยอมรับ และเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ A มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้น 20% เป็น 60% และส่งผลให้กิจการ B และกิจการ C มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละ 20% ถ้าหากมีการใช้สิทธิ call option จะทำให้กิจการ A มีอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่งในกิจการ D สรุปได้ว่า **กิจการ A ควบคุมกิจการ D**

ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่นั้นกิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นี้ดังกล่าวกิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนการสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาลผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการหรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

กิจการจะสูญเสียอำนาจในการควบคุม หรือสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ไปลงทุน เมื่อกิจการไม่มีอำนาจในการกำหนด หรือเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ของกิจการที่ไปลงทุน การสูญเสียทั้งสองกรณีนั้น สามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการที่ไปลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้น ได้แก่ กรณีที่บริษัทย่อยภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือ หน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญา

ขอบเขตและความสำคัญของการเงินรวม งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย และงบการเงินเฉพาะกิจการ

เมื่อปลายปี 2544 Enron บริษัทยักษ์ใหญ่ด้านพลังงานของสหรัฐอเมริกา ที่ทำธุรกิจท่อส่งก๊าซธรรมชาติยาว 37,000 ไมล์ เปิดเผยตัวเลขขาดทุนในไตรมาส 3 จำนวน 638 ล้าน ดอลลาร์ ก่อนจะประกาศล้มละลายในที่สุด ขาวนี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของการเงินรวมได้ดีที่สุดกลวิธีของ Enron ที่น่าเรียนรู้คือการจัดตั้งนิติบุคคลเฉพาะกิจ (Special-Purpose Entities : SEP) เพื่อรับซื้อสินทรัพย์เสียจากบริษัทไป โดยเงินที่ SPE นำไปจ่ายชำระเกิดจากเงินที่ไปกู้ยืมมา อีกทั้งยังจ่ายซื้อในราคาที่สูงทำให้ Enron เกิดกำไร และมีสินทรัพย์ตีมาแทนที่ ตามหลักบัญชีที่ถูกต้องแล้วถือว่า Enron มีอำนาจควบคุมนโยบายการเงินและการดำเนินงานของ SPE ถือเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยเมื่อ Enron นำเสนองบการเงินต้องจัดทำ**งบการเงินรวม** (Consolidate Financial Statement) คืองบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงิน ถือว่าเป็นกิจการเดียว แต่ Enron จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจ ทำให้งบการเงินซ่อนตัวเลขหนี้สินไว้และตกแต่งกำไรจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกัน ซึ่งตามหลักการจัดทำงบการเงินรวมจะถือเป็นการขายมิได้ (ต้องถือเป็นการโอนสินทรัพย์ระหว่างกัน) และกำไรจะต้องถูกตัดบัญชีออกไป ตัวเลขผลการดำเนินงานที่ดูสวยหรูจึงหลอกล่อให้นักลงทุนเข้าใจผิดเข้ามาลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทกันเป็นจำนวนมาก เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏขึ้น ราคาหุ้นของ Enron จึงฉุดบรรดาบริษัท และนักลงทุนที่ถือหุ้นของ Enron ไว้ ล้มละลายต่อเนื่องกันเป็นลูกโซ่

ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้นนอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตี

ราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าเงินผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (คู่มือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้นๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน

ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุดและตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วยเว้นแต่กรณีที่เงินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้จัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” ให้ความหมายของงบการเงินแต่ละประเภท ดังนี้

“งบการเงินรวม” (Consolidate Financial Statement)

หมายถึง “งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว”

“งบการเงินเฉพาะกิจการ” (Separate Financial Statement)

หมายถึง “งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือ โดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือ โดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน”

ตามมาตรฐานทางบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” ให้ความหมายของ “วิธีส่วนได้เสีย” ไว้ดังนี้

“วิธีส่วนได้เสีย” (The equity method)

หมายถึง “วิธีตามบัญชีซึ่งรับรู้เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์ของกิจการที่ถูกลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมลงทุนรวมถึงส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ลงทุน”

บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ปรับปรุง 2552 เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ดังนี้

1. กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
2. ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
3. กิจการไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการของการนำเสนองบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ
4. บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ข้างต้น และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม โดยนำเสนอเฉพาะ **งบการเงินเฉพาะกิจการ** บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

1. ราคาทุน (Cost)
2. วิธีการบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) ไม่ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม อย่างไรก็ตามหากบริษัทใหญ่ต้องการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทให้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ในทฤษฎี ยกเว้น เมื่อมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้น

1. เงินลงทุนที่จัดประเภทไว้เป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก
2. มีการนำข้อยกเว้นตามที่กำหนดใน (ย่อหน้าที่ 10) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) มาปฏิบัติ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ
3. เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
 - 3.1 ผู้ลงทุนที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อย ซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียง ได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
 - 3.2 ตราสารทุน หรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่จะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและภูมิภาค)
 - 3.3 ผู้ลงทุนไม่ได้นำเสนอ หรือ อยู่ในกระบวนการของการนำเสนองบการเงินให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในสาธารณะ และ
 - 3.4 บริษัทใหญ่ลำดับสูงสุด หรือบริษัทซึ่งอยู่ระหว่างบริษัทนั้นกับบริษัทใหญ่ลำดับสูงสุด ได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่ เพื่อประโยชน์ของสาธารณะชน ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน

นอกจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้ผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีส่วนได้เสียแล้ว ยังกำหนดให้ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนด้วยโดยปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552)

ความสัมพันธ์ของสัดส่วนการถือหุ้นและวิธีการทางบัญชีที่มาตรฐานกำหนด

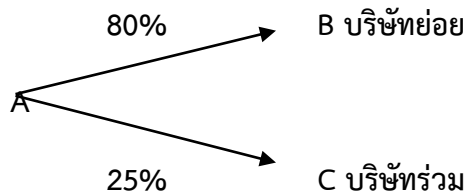
กรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทร่วมไม่อยู่ในข่ายที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมแต่กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินโดยใช้วิธีส่วนได้เสียหรือวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหนึ่งบรรทัดกล่าวคือแทนที่กิจการต้องรวมรายการในงบการเงินของกิจการเอง และบริษัทร่วมทั้งหลายเข้าด้วยกันที่ละบรรทัด กิจการจะรวมเฉพาะสัดส่วนของตนในกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทร่วม โดยแสดงเป็นรายการ "กำไรขาดทุนจากบริษัทร่วม" หนึ่งบรรทัดในงบกำไรขาดทุนของตน และบัญชี "เงินลงทุนในบริษัทร่วม" อีกหนึ่งบรรทัดในงบดุลของตน เนื่องจากถือว่ากิจการมีส่วนร่วมในความรับผิดชอบต่อผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปแบบของผลตอบแทนจากการลงทุน

	ถือหุ้น 1-19%	ถือหุ้น 20-50%	ถือหุ้น 51-100%
ชื่อเรียกเงินลงทุน	เงินลงทุนในตราสารทุน (หลักทรัพย์เพื่อค้า, เพื่อขาย)	เงินลงทุนในบริษัทร่วม	เงินลงทุนในบริษัทย่อย
บทบาทต่อบริษัทที่ถูกถือหุ้น	ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (Significant)	มีอำนาจในการควบคุม (Controlling)
การบันทึกเงินลงทุนและงบการเงิน	เงินลงทุนบันทึกวิธีราคาทุน หรือ ราคายุติธรรม	งบการเงินวิธีส่วนได้เสียและงบการเงินเฉพาะกิจการวิธีราคาทุน (ถ้ามี)	งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการวิธีราคาทุน (ถ้ามี)

ตัวอย่างที่ 2 การนำเสนองบการเงินในแต่ละกรณี

กรณีมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยเท่านั้น 80% A → B บริษัทย่อย งบการเงินที่บริษัทใหญ่ต้องจัดทำ : 1. ทำงบการเงินรวมกับ B
--

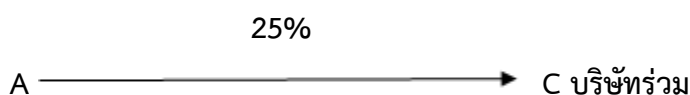
กรณีมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม



งบการเงินที่บริษัทใหญ่ต้องทำ :

1. ทำงบการเงินรวมกับ B และบันทึกเงินลงทุนใน C ตามวิธี Equity
2. ทำงบการเงินเฉพาะกิจการและใช้วิธี Cost กับเงินลงทุน B และ C

กรณีมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมเท่านั้น



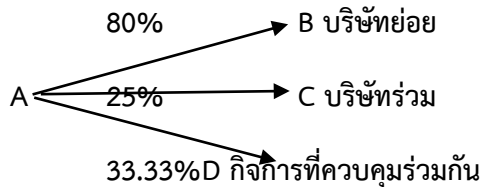
งบการเงินที่บริษัทใหญ่ต้องจัดทำ :

1. ทำงบการเงินรวมกับ B
2. ทำงบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธี Cost

กรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทร่วมไม่อยู่ในข่ายที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมแต่กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) หรือวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหนึ่งบรรทัด (One-Line Consolidation) กล่าวคือกิจการแทนที่จะต้องรวมรายการในงบการเงินของกิจการเอง และบริษัทร่วมทั้งหลายเข้าด้วยกันที่ละบรรทัด กิจการจะรวมเฉพาะสัดส่วนของตนในกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทร่วม โดยแสดงเป็นรายการ “กำไรขาดทุนจากบริษัทร่วม” หนึ่งบรรทัดในงบกำไรขาดทุนของตน และบัญชี “เงินลงทุนในบริษัทร่วม” อีกหนึ่งบรรทัดใน**งบดุล**ของตน เนื่องจากถือว่ากิจการมีส่วนร่วมในความรับผิดชอบ ต่อการดำเนินงานของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม ซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปของผลตอบแทนจากเงินลงทุน

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 6/2550 เรื่อง คำตอบแนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วม ตอบข้อสอบถามกรณีกิจการมีแต่บริษัทร่วม ไม่มีบริษัทย่อย “ต้องนำเสนอการเงินเฉพาะกิจเพิ่มเติมอีกงบหนึ่ง เพื่อสอดคล้องกับกิจการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย

กรณีมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม



งบการเงินที่บริษัทใหญ่ต้องทำ :

1. ทำงบการเงินรวมกับ B โดยใช้ Full Consolidate และทำงบการเงินรวมกับ D ตามวิธี Proportionate และงบงบรวมทั้งคู่ต้องบันทึกเงินลงทุนใน C ตามวิธี Equity
2. ทำงบการเงินเฉพาะกิจการและใช้วิธี Cost กับเงินลงทุนใน B C และ D

ซึ่งต้องนำเสนอการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการด้วย”

การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย

จากแนวทางมาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้แตกต่างกันเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย คือ การซื้อหุ้นในบริษัทร่วมต้องบันทึกเงินลงทุนด้วย “วิธีส่วนได้เสีย” แต่เมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการทั้งเงินลงทุนในบริษัทร่วมและเงินลงทุนในบริษัทย่อยต้องบันทึกบัญชีด้วย “ราคาทุน” ซึ่งราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยนั้นหมายถึง “มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อได้ซึ่งเงินลงทุนนั้น” จากหลักการทางบัญชีที่แตกต่างกันดังกล่าว ทำให้งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย และงบการเงินเฉพาะกิจการมียอดบัญชีเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดแตกต่างกันดังแสดงในตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 3 การเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท A ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B 20,000 หุ้น จากราคาหุ้นสามัญทั้งหมด 100,000 หุ้น ด้วยใจซื้อเป็นเงินสดในราคาหุ้นละ 10 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท B ต่อมาวันที่ 1 มีนาคม 25x1 บริษัท B จ่ายเงินปันผล 200,000 บาท กำไรสุทธิประจำปีของบริษัท B เท่ากับ 500,000 บาท

บริษัท A จะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับบัญชีเงินลงทุนในแต่ละวิธีดังนี้

วัน/ เดือน/ปี	วิธีราคาทุน	ส่วนได้เสีย
25X1 ม.ค.1	เงินลงทุนในบริษัท B 200,000 เงินสด 200,000 (บันทึกการลงทุน)	เงินลงทุนในบริษัท B 200,000 เงินสด 200,000 (บันทึกการลงทุน)
มี.ค.1	เงินสด 40,000 เงินปันผลรับ 40,000 (บันทึกการรับเงินปันผล $200,000 \times 20\%$)	เงินสด 40,000 เงินลงทุนในบริษัท B 40,000 (บันทึกการรับเงินปันผล)
ธ.ค.31	ไม่บันทึกบัญชี	เงินลงทุนในบริษัท B 100,000 กำไรจากบริษัท B 100,000 (บันทึกรับรู้กำไร $500,000 \times 20\%$)

ถ้าบริษัท A และบริษัท B มีความสัมพันธ์กันในลักษณะบริษัทร่วม บริษัท A ต้องจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงเงินลงทุนในบริษัท B ด้วยวิธีส่วนได้เสีย โดยมีบัญชีเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวด 260,000 บาท ($200,000 - 40,000 + 20,000$) และมีบัญชีกำไรจากบริษัท B 100,000 บาท นอกจากนั้นยังต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ที่แสดงเงินลงทุนในบริษัท B ด้วยวิธีราคาทุน โดยมียอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดเท่ากับราคา ณ วันลงทุนซื้อหุ้นคือ 200,000 บาท และมีเงินปันผลรับ 40,000 บาท

วิธีราคาทุน (Cost method)

บัญชีเงินลงทุนจะถูกบันทึกด้วยราคาทุนที่จ่ายซื้อในครั้งแรก โดยจะไม่มีมีการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ลงทุนแต่อย่างใด และเมื่อบริษัทผู้ลงทุนจ่ายเงินปันผลบริษัทผู้ลงทุนจะบันทึกเป็นรายได้เงินปันผล เว้นแต่เงินปันผลที่จ่ายมานั้นจะเป็นการคืนทุน จึงนำไปลดบัญชีเงินลงทุนได้

จากตัวอย่างที่ 3 ถ้าบริษัท B จ่ายเงินปันผลเกินกว่าผลกำไรในงวดที่ผ่านมา อาจเป็นข้อบ่งชี้ของ การด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัท B ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งระบุว่า “ในการประเมินว่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกันหรือบริษัทร่วม อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย คือ ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นว่า เงินปันผลมี

จำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย กิจกรรมที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วมในระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล” โดยบริษัท A ต้องทดสอบการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวต่อไป

วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method)

บัญชีเงินลงทุนจะถูกบันทึกด้วยราคาทุนที่จ่ายซื้อในบริษัทผู้ลงทุนในครั้งแรก และจะเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิ ของบริษัทผู้ลงทุนตามส่วนได้เสียที่เข้าไปลงทุน เช่น เมื่อกิจการที่ถูกลงทุนมีกำไรจากการดำเนินงาน ทำให้สินทรัพย์สุทธิของกิจการเพิ่มขึ้น กิจการผู้ลงทุนจะต้องปรับบัญชีเงินลงทุนให้เพิ่มขึ้นตามส่วนได้เสียที่เข้าไปลงทุนซื้อหุ้นไว้และถือว่าส่วนเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นนั้นเป็นรายได้จากการลงทุนในงวดบัญชีนั้น เมื่อกิจการที่ลงทุนจ่ายเงินปันผล ย่อมทำให้ส่วนของเจ้าของ (กำไรสะสม) ของกิจการลดลง กิจการผู้ลงทุนก็ต้องปรับบัญชีเงินลงทุนให้ลดลงตามส่วนได้เสียที่เข้าไปลงทุนเช่นกัน ด้วยถือว่าส่วนเปลี่ยนแปลงที่ลดลงนั้นเป็นการคืนเงินลงทุน

การบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน

การจ่ายซื้อหุ้นของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมโดยบริษัทใหญ่และผู้ลงทุนนั้นสามารถจ่ายเป็นเงินสด หลักทรัพย์ หรือสินทรัพย์อื่นก็ได้โดยพิจารณาจากราคายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการดังนี้

- ถ้าจะซื้อด้วยเงินสดต้นทุนการซื้อคือ จำนวนเงินที่จ่ายซื้อทั้งหมดรวมถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการซื้อหุ้น
- ถ้าชำระค่าซื้อด้วยหลักทรัพย์จดทะเบียน ต้นทุนการซื้อคือ ราคาของหุ้นในตลาดหลักทรัพย์

- ถ้าชำระค่าซื้อโดยสินทรัพย์อื่น ต้นทุนการซื้อคือราคาตลาดของสินทรัพย์นั้น
ทั้งนี้ราคาทุนครั้งแรกของ”บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม” จะแสดงตามมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้นแต่หากราคาตลาดของหุ้นบริษัทย่อยและบริษัทร่วมที่ได้มา มีหลักฐานที่ชัดเจนกว่าก็สามารถใช้เป็นราคาทุนได้

ตัวอย่างที่ 4 การบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทวีระชัย จำกัด เข้าลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัท อีรวิทย์ จำกัด ซึ่งมีรายได้ในงบแสดงฐานะทางการเงินดังต่อไปนี้

บริษัทธีรภูมิ จำกัด
งบแสดงฐานะทางการเงิน
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	25,000
ลูกหนี้การค้า	35,000
สินค้าคงเหลือ	<u>40,000</u>
	100,000

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ที่ดิน	250,000
อาคาร (สุทธิ)	200,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	<u>50,000</u>
	<u>500,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>600,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า	50,000
----------------	--------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000
กำไรสะสม	<u>100,000</u>
	<u>550,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>600,000</u>

การบันทึกเงินลงทุน ณ วันซื้อหุ้นไม่ว่าจะเป็นวิธีส่วนได้เสียหรือราคาทุนต่างก็บันทึกบัญชีเหมือนกันตามกรณีต่างๆต่อไปนี้

กรณีที่ 1 ถ้าบริษัทวิระชัย จำกัด ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทธีรวุฒิ จำกัด ในราคา 5 แสน
สี่หมื่น 5,000 บาทและเสียค่านายหน้าในการซื้อหุ้น 5,000 บาทโดยชำระเป็นเงินสดรายการบันทึก
บัญชีดังนี้

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทธีรวุฒิ จำกัด เงินสด (บันทึกการซื้อหุ้นของบริษัทธีรวุฒิ จำกัด)		550,000	-	550,000	-

กรณีที่ 2 ถ้าบริษัทวิระชัยจำกัดออกหุ้นสามัญจำนวน 5,000 หุ้นราคามูลค่าหุ้นละ 100
บาทราคาตลาดหุ้นละ 110 บาทบันทึกบัญชีดังนี้

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทธีรวุฒิ จำกัด ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (บันทึกการซื้อหุ้นของบริษัทธีรวุฒิ จำกัด)		550,000	-	500,000 50,000	- -

กรณีที่ 3 บริษัทวิระชัย จำกัด นำอาคารที่ราคาทุน 500,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม
50,000 บาท ราคาตลาด 600,000 บาท ไปชำระค่าซื้อหุ้นบันทึกบัญชีดังนี้

25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทธีรวุฒิ จำกัด ค่าเสื่อมราคาสะสม อาคาร กำไรจากการขายสินทรัพย์ (บันทึกการซื้อหุ้นของบริษัทธีรวุฒิ จำกัด)		600,000 50,000	- -	500,000 150,000	- -

กรณีที่ 4 ถ้าสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัทธีรวิทย์ จำกัด มีราคาตลาด 650,000 บาท สินทรัพย์สุทธิทั้งหมดจะมีจำนวน 600,000 บาท (650,000 - 50,000) และบริษัทวิระชัยจำกัดออกหุ้นสามัญจำนวน 4,500 หุ้น ราคาหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 110 บาท กรณีนี้จะเห็นว่าราคาทุนของบัญชี เงินลงทุนต้องใช้ราคาตลาดของหุ้นที่บริษัทวิระชัย จำกัด ออกให้ เพราะเป็นราคายุติธรรมที่ชัดเจนกว่าราคาตลาดของสินทรัพย์สุทธิของ บริษัทธีรวิทย์ จำกัด

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1						
		เงินลงทุนในบริษัทธีรวิทย์ จำกัด		495,000	-		
		ทุนหุ้นสามัญ				450,000	-
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ				45,000	-
		(บันทึกการซื้อหุ้นของบริษัทธีรวิทย์ จำกัด)					

กรณีที่ 5 สินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัทธีรวิทย์ จำกัด มีราคาตลาด 650,000 บาท สินทรัพย์สุทธิทั้งหมดจะมีจำนวน 600,000 บาทและบริษัทวิระชัย จำกัดออกหุ้นสามัญจำนวน 5,000 หุ้น ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาทกรณีนี้จะเห็นว่าราคาทุนของบริษัทเงินลงทุนต้องใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทธีรวิทย์ จำกัดเพราะเป็นราคายุติธรรมที่ชัดเจนกว่ามูลค่าของหุ้นที่บริษัทวิระชัยจำกัดออกให้

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1						
		เงินลงทุนในบริษัทธีรวิทย์ จำกัด		600,000	-		
		ทุนหุ้นสามัญ				500,000	-
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ				100,000	-
		(บันทึกการซื้อหุ้นของบริษัทธีรวิทย์ จำกัด)					

การบันทึกการเปลี่ยนแปลงในบัญชีเงินลงทุน

วิธีส่วนได้เสีย หรือ One-Line Consolidation เป็นวิธีที่มีความยุ่งยากพอกับการจัดเตรียมงบการเงินรวม หรือ Full Consolidation เพราะต้องใช้การคำนวณต่างๆ เข้ามาเกี่ยวข้องจำนวนมาก เพื่อให้ได้ยอดเงินลงทุนที่แสดงส่วนได้เสียที่แท้จริงของผู้ลงทุนที่มีต่อกิจการที่ถูกลงทุน ซึ่งเดิมมาตรฐานการบัญชีให้แสดงบัญชีเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับการเข้าไปถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 100% ตามวิธีส่วนได้เสียทำให้ผู้จัดทำงบการเงินรวมจากกระดานทำการสามารถตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินรวมได้โดยตรวจสอบยอดกำไรสุทธิในงบการเงินรวมจะต้องเท่ากับยอดกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการ

หลังจากปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 พ.ศ.2550 (ปัจจุบันใช้เลขมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ให้บริษัทใหญ่ที่เลือก หรือผู้ลงทุนที่ต้อง **จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการโดยแสดงบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีราคาทุน** นักบัญชีส่วนใหญ่จึงให้ความสำคัญกับวิธีราคาทุนมากขึ้น แต่ไม่ได้หมายความว่าวิธีส่วนได้เสียจะละทิ้งได้ เพราะการจัดทำงบการเงินรวมของผู้ร่วมลงทุนที่มีบริษัทร่วม และบริษัทใหญ่ที่มีทั้งบริษัทย่อย และบริษัทร่วมยังคงต้องแสดง **บัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีส่วนได้เสีย** ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) ด้วยเหตุนี้วิธีส่วนได้เสียจึงยังเป็นวิธีที่สำคัญสำหรับการบันทึกบัญชีเงินลงทุนอยู่เหมือนเดิม

ส่วนวิธีราคาทุนนั้นมิได้มีขั้นตอนการคำนวณที่ยุ่งยาก ซับซ้อนแต่อย่างใด และบัญชีเงินลงทุนจะไม่เปลี่ยนแปลงจากราคาทุนเดิม จนกว่าจะมีการซื้อเงินลงทุนเพิ่ม หรือ จำหน่ายเงินลงทุนเท่านั้น จึงไม่ได้กล่าวถึงการบันทึก การเปลี่ยนแปลงในบัญชีเงินลงทุนในวิธีราคาทุนไว้ ในขณะที่วิธีส่วนได้เสียบัญชีเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไปตามส่วนได้เสียที่ผู้ลงทุนมีต่อผู้ถูกลงทุน โดยระบุช่วงการเปลี่ยนแปลงได้เป็นสองช่วงหลักๆคือ ขณะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากบริษัทที่เข้าไปลงทุนและขณะรับเงินปันผลจากบริษัทที่เข้าไปลงทุน ซึ่งการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากบริษัทผู้ถูกลงทุนยังขึ้นอยู่กับราคาที่จ่ายลงทุนในแต่ละครั้งที่ผู้ลงทุนอาจจ่ายสูงกว่า หรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีของกิจการที่เข้าไปลงทุน

วิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีที่มีความยุ่งยากพอกับการจัดเตรียมงบการเงินรวม เพราะใช้การคำนวณต่างๆเข้ามาเกี่ยวข้องจำนวนมากเพื่อให้ได้ยอดเงินลงทุนที่แสดงส่วนได้เสียที่แท้จริงของผู้ลงทุนที่มีต่อกิจการ ถูกลงทุน ซึ่งเดิมมาตรฐานการบัญชีให้แสดงบัญชีเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับการเข้าไปถือหุ้นตั้งแต่ 20 เปอร์เซ็นต์ถึง 100 เปอร์เซ็นต์ ตามวิธีส่วนได้เสีย ทำให้ผู้จัดทำงบการเงินรวมจากกระดาน ทำการสามารถตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินรวมได้โดยตรวจสอบยอดกำไรสุทธิในงบการเงินรวมจะต้องเท่ากับยอดกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการ

การจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนใน การร่วมค้าและเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. วิธีราคาทุน

2. วิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังเช่นในกรณีที่ เงินลงทุนในการร่วมค้าและเงินลงทุนในบริษัทร่วมถือโดย หรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมทั้งกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds)

3. วิธีส่วนได้เสียตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุน ในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ส่วนวิธีราคาทุนนั้นมีได้มีขั้นตอนการคำนวณที่ยุ่งยากซับซ้อนแต่อย่างใด และบัญชีเงินลงทุนจะไม่เปลี่ยนแปลงจากราคาทุนเดิม จนกว่าจะมีการซื้อเงินลงทุนเพิ่ม หรือ จำหน่ายเงินลงทุนเท่านั้น จึงไม่ได้กล่าวถึงการบันทึก การเปลี่ยนแปลงในบัญชีเงินลงทุนในราคาวิธีราคาทุนไว้ ในขณะที่วิธีส่วนได้เสีย บัญชีเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไปตามส่วนได้เสียที่ผู้ลงทุนมีต่อผู้ถูกลงทุน 2 ช่วงหลักๆ คือ ขณะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากบริษัทที่ไปเข้าลงทุน และขณะรับเงินปันผลจากบริษัทที่เข้าไปลงทุน ซึ่งการรับรู้กำไร หรือขาดทุนจากบริษัทผู้ถูกลงทุนยังขึ้นอยู่กับราคาที่จ่ายลงทุนในแต่ละครั้งที่ผู้ลงทุนอาจจ่ายสูงกว่า หรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีของกิจการที่เข้าไปลงทุน

อย่างไรก็ตาม หากกิจการใช้วิธีการบันทึกบัญชีอย่างไรในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนแต่ละประเภท แล้ว กิจการจำเป็นต้องใช้วิธีการบันทึกบัญชีเดียวกันในแต่ละประเภทเงินลงทุนอย่างสม่ำเสมอ ตลอดจน กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีเดียวกันในงบการเงินเฉพาะกิจการ

ตัวอย่างที่ 5 ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (Excess of cost over book value)

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทพรชัย จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัทสิทธิชัย จำกัด ร้อยละ 30 เป็นเงินสด 1,000,000 บาท และออกหุ้นสามัญให้อีก 100,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 15 บาท ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชี 25,000 บาทและค่าธรรมเนียมที่ปรึกษา 50,000 บาทงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทสิทธิชัย จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 มีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	750,000	750,000
ลูกหนี้- สุทธิ	1,100,000	1,100,000
สินค้าคงเหลือ	1,500,000	2,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่นๆ	1,650,000	1,550,000
อุปกรณ์-สุทธิ	<u>2,500,000</u>	<u>4,000,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>7,500,000</u>	<u>9,400,000</u>
เจ้าหนี้	500,000	500,000
ตัวเงินจ่าย	1,000,000	900,000
ทุนหุ้นสามัญ	5,000,000	
กำไรสะสม	<u>1,000,000</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>7,500,000</u>	

บริษัทสิทธิชัย จำกัด มีกำไรสุทธิประจำปี 25x1 จำนวน 1,500,00 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผลจำนวน 500,000 บาทเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25x1 ผลต่างจากการซื้อหุ้นตัดจำหน่ายดังนี้

สินค้าคงเหลือขายในปี 25x1

สินทรัพย์หมุนเวียนอื่นใช้ประโยชน์หมดในปี 25x1

อุปกรณ์คิดค่าเสื่อมราคา 20 ปีตามวิธีเส้นตรง

ตัวเงินจ่ายครบกำหนดไถ่ถอนใน 5 ปี

ค่าความนิยม(ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2552)

ไม่ให้มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม)

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทสิทธิชัย จำกัด 2,500,000

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ :-

ทุนหุ้นสามัญ 5,000,000

กำไรสะสม 1,000,000

6,000,000

ส่วนได้เสียในบริษัทผู้ถูกลงทุน 30% 1,800,000

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน 700,000

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิให้เป็นราคายุติธรรม:-

สินค้าคงเหลือ (500,000 × 30%)	150,000	
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (100,000×30%)	(30,000)	
อุปกรณ์ (1,500,000×30%)	450,000	
ตัวเงินจ่าย (100,000×30%)	<u>30,000</u>	600,000
ค่าความนิยม(700,000-600,000)		<u>100,000</u>
		<u>700,000</u>

“ราคาทุน” หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น ราคาจ่ายซื้อของสินทรัพย์ ณ วันที่บริษัทได้สินทรัพย์นั้นมา บวกต้นทุนในการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างราคาทุนที่เกิดขึ้นในการจัดหาสินทรัพย์ที่เห็นโดยทั่วไป ได้แก่ ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักส่วนลดการค้า และภาษีที่จะได้รับคืน ราคาทุนของสินทรัพย์เมื่อแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินเป็นเวลานานมักมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตลาด โดยเฉพาะในกรณีที่สินทรัพย์มีราคาสูงขึ้นเรื่อยๆ เพราะราคาทุนนั้นเป็นราคาในอดีตนั่นเอง จากตัวอย่างข้างต้นสามารถคำนวณได้จาก สูตรที่จ่ายจำนวน 1,000,000 บาท หุ้นสามัญที่ออกในราคาตลาดหุ้นละ 15 บาทจำนวน 100,000 หุ้น ส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดทำบัญชี 25,000 บาทและค่าธรรมเนียมที่ปรึกษา 50,000 บาท ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการรวมธุรกิจ ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด 75,000 บาท

“ราคาตามบัญชี” หมายถึง ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์-หนี้สิน) หรือ ส่วนของเจ้าของนั่นเองซึ่งประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และกำไรสะสม มูลค่าของสินทรัพย์ตามงบดุลของบริษัท สามารถคำนวณได้จากการนำ สินทรัพย์รวม ลบด้วย หนี้สินรวม (Book Value จึงเท่ากับ ผลต่างของสินทรัพย์รวมและหนี้สินรวม) ในทางทฤษฎีหากบริษัทปิดกิจการและขายสินทรัพย์ทั้งหมดหลังจากการชำระหนี้สินทั้งหมดแล้ว ส่วนแบ่งจากสินทรัพย์ที่เหลือก็จะถูกแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทตามสัดส่วนที่เท่าๆกัน เรียกว่า มูลค่าตามบัญชีต่อหุ้น (Book Value per Share) กล่าวคือ Book Value (มูลค่าทางบัญชี) เท่ากับ ส่วนของผู้ถือหุ้น โดยคำนวณตามส่วนที่เข้าไปลงทุนจากตัวอย่างข้างต้นสามารถคำนวณได้ 1,800,000 บาท (ทุนหุ้นสามัญ 5,000,000 + กำไรสะสม 1,000,000) × 30%

เมื่อปรากฏผลต่างจากการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนของเงินลงทุน และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกลงทุน ให้ปรับผลต่างตามสาเหตุที่เกิดขึ้นตามลำดับดังนี้

1. สินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกลงทุนแสดงไว้ในราคาที่ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม
2. บริษัทที่เข้าไปลงทุนจ่ายซื้อสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์(ค่าความนิยม)หรือจ่ายซื้อต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์(กำไรจากการต่อรองซื้อ)

จากตัวอย่างข้างต้นเมื่อปรับสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละชนิดให้มีมูลค่ายุติธรรมตามสัดส่วนที่เข้าไปลงทุนแล้ว ยังมีผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีเหลืออยู่จำนวน 100,000 บาท ทน นั้นหมายความว่าบริษัทที่ลงทุนจ่ายซื้อสูงกว่าราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิจึงถือเป็นค่าความนิยม

หลังจากสินทรัพย์ที่ปรับเพิ่มขึ้น หรือ ลดลง ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันลงทุนแล้ว เมื่อระยะเวลาผ่านไปสินทรัพย์เหล่านั้นย่อมถูกใช้งานและเสื่อมสลายไปตามกาลเวลา กิจการจึงต้องตัดจำหน่ายมูลค่าของสินทรัพย์ที่ปรับเพิ่ม หรือ ปรับลดนั้นตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แต่ละชนิด

รายละเอียดการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา

รายการ	ผลต่างจากการตีราคา	ส่วนได้เสียของบริษัทพรชัย	อายุการตัดจำหน่าย	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย/ปี
สินค้ายคงเหลือ	500,000	150,000	1 ปี	150,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	(100,000)	(30,000)	1ปี	(30,000)
อุปกรณ์	1,500,000	450,000	20ปี	22,500
ตัวเงินจ่าย	<u>100,000</u>	<u>30,000</u>	5ปี	<u>6,000</u>
รวม	<u>2,000,000</u>	<u>600,000</u>		<u>148,500</u>

การบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัทพรชัย จำกัด เป็นดังนี้
สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ.25×1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทสิทธิชัย จำกัด		2,500,000	-		
		ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ		75,000	-		
		ทุนหุ้นสามัญ(100,000×10)				1,000,000	-
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ					
		(100,000×5)				500,000	-
		เงินสด (1,000,000×75,000)				1,075,000	-
		(บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ)					

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
พ.ย.	1	เงินสด(500,000x30%) เงินลงทุนในบริษัทสิทธิชัย จำกัด (บันทึกเงินปันผลที่ได้รับ)		150,000	-	150,000	-
ธ.ค.	31	เงินลงทุนในบริษัทสิทธิชัย จำกัด กำไรจากบริษัทสิทธิชัย จำกัด (บันทึกกำไรจากการลงทุน)		301,500	-	301,500	-

การคำนวณกำไรจากบริษัทสิทธิชัย จำกัด

สุทธิของบริษัทสิทธิชัย จำกัด	1,500,000
ส่วนได้เสีย	<u>30%</u>
กำไรส่วนที่เป็นของบริษัทสิทธิชัย จำกัด	450,000
หัก ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย	<u>(148,500)</u>
กำไรจากบริษัทสิทธิชัย	<u>301,500</u>

การคำนวณเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	2,500,000
<u>บวก</u> กำไรจากบริษัทสิทธิชัย จำกัด	301,500
<u>หัก</u> เงินปันผลจากบริษัทสิทธิชัย จำกัด	<u>(150,000)</u>
เงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	<u>2,651,500</u>

ตัวอย่างที่ 6 ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน (Excess of book value over cost)

บริษัทพลังไทย จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 20% ในบริษัทสยามรัฐ จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยเงิน 1,900,000 บาทโดยส่วนของเจ้าของของบริษัทสยามรัฐจำกัดระหว่างปี 25x1 ประกอบด้วย

ส่วนของเจ้าของ ณ 1 มกราคม 25x1	10,000,000
<u>บวก</u> กำไรสุทธิปี 25x1	2,000,000
<u>หัก</u> เงินปันผลจ่าย 1 กรกฎาคม 25x1	<u>(500,000)</u>
ส่วนของเจ้าของ ณ 31 ธันวาคม 25x1	<u>11,500,000</u>

การคำนวณกำไรจากบริษัทสยามรัฐ จำกัด

กำไรสุทธิของบริษัทสยามรัฐ จำกัด	2,000,000
ส่วนได้เสีย	<u>20%</u>
กำไรส่วนที่เป็นบริษัทสยามรัฐ จำกัด	400,000
หัก ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย	<u>44,000</u>
กำไรจากบริษัทสยามรัฐ	<u>444,000</u>

การคำนวณเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	1,900,000
บวก กำไรจากบริษัทสยามรัฐ จำกัด	444,000
หัก เงินปันผลจากบริษัทสยามรัฐ จำกัด	<u>(100,000)</u>
เงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	<u>2,244,000</u>

ตัวอย่างที่ 7 กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (Bargain purchase)

บริษัทพรเทพจำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 25% ในบริษัทสากลจำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยเงิน 110,000 บาท โดยส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยสากลจำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้ายคงเหลือ	2,400,000	2,600,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	1,400,000	1,400,000
อุปกรณ์-สุทธิ	800,000	800,000
อาคาร-สุทธิ	<u>700,000</u>	<u>1,200,000</u>
รวมสินทรัพย์	5,300,000	6,000,000
หัก หนี้สิน	<u>1,300,000</u>	<u>1,300,000</u>
สินทรัพย์สุทธิ	<u>4,000,000</u>	<u>4,700,000</u>

บริษัทสากลจำกัด มีกำไรสุทธิประจำปี 25x1 จำนวน 600,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผลจำนวน 400,000 บาท เมื่อ 1 กรกฎาคม 25x1 ผลต่างจากการซื้อหุ้นให้ตัดจำหน่ายดังนี้

สินค้ายคงเหลือจะจำหน่ายหมดในปี 25x1
 อุปกรณ์มีอายุการใช้งานเหลือ 8 ปี
 อาคารมีอายุการใช้งานเหลือ 20 ปี
 ค่าความนิยมติดลบให้รับรู้เป็นรายได้ทันทีที่เกิดรายการ

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทสากลจำกัด	1,100,000
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ	4,000,000
ส่วนได้เสียในบริษัทผู้ถูกลงทุน 25%	<u>1,000,000</u>
ส่วนเกินราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	<u>100,000</u>
ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิให้เป็นมูลค่ายุติธรรม:-	
สินค้าคงเหลือ (200,000x25%) 50,000	
อาคาร (500,000x25%) 125,000	175,000
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	<u>(75,000)</u>
	<u>100,000</u>

รายละเอียดการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา

รายการ	ผลต่างจากการตีราคา	ส่วนได้เสียของบริษัทพรเทพ	อายุการตัดจำหน่าย	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย/ปี
สินค้าคงเหลือ	200,000	50,000	1 ปี	50,000
อาคาร	<u>500,000</u>	<u>125,000</u>	20 ปี	<u>6,250</u>
รวม	<u>800,000</u>	<u>200,000</u>		<u>56,250</u>

รายการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัทพรเทพ จำกัด เป็นดังนี้
สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทสากล จำกัด เงินสด (บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ)		1,100,000	-	1,100,000	-
ก.ค.	1	เงินสด(400,000x25%) เงินลงทุนในบริษัทสยามรัฐ จำกัด (บันทึกเงินปันผลที่ได้รับ)		100,000	-	100,000	-
ธ.ค.	31	เงินลงทุนในบริษัทสยามรัฐ จำกัด กำไรจากบริษัทสยามรัฐ จำกัด (บันทึกกำไรจากการลงทุน)		168,750	-	168,750	-

การคำนวณกำไรจากบริษัทสากล จำกัด

กำไรสุทธิของบริษัทสากล จำกัด	600,000
ส่วนได้เสีย	<u>25%</u>
กำไรส่วนที่เป็นบริษัทสากล จำกัด	150,000
หัก ผลต่างตัดจำหน่าย	(56,250)
บวก กำไรจากการต่อรองราคาซื้อรับรู้เป็นรายได้ทันที	<u>75,000</u>
กำไรจากบริษัทสากล	<u>168,750</u>

การคำนวณเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	1,100,000
บวก กำไรจากบริษัทสากล จำกัด	168,750
หัก เงินปันผลจากบริษัทสากล จำกัด	<u>(100,000)</u>
เงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	<u>1,168,750</u>

การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี (Interim Acquisitions of an investment interest)

การคำนวณหาผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาตามบัญชี จะเปลี่ยนไปสำหรับการซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี กล่าวคือ ราคาตามบัญชีซึ่งหมายถึงส่วนได้เสีย ณ วันซื้อหุ้นจะเพิ่มขึ้นเนื่องจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นปีจนกระทั่งวันซื้อหุ้นและลดลงหากมีการประกาศจ่ายเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น

ตัวอย่างที่ 8 การซื้อหุ้นระหว่างงวด

บริษัทพรพรรณ จำกัด ซื้อส่วนได้เสียในบริษัทสัญญา จำกัด มีสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 จำนวน 15,000,000 บาท มีกำไรสุทธิประจำปี 25x1 จำนวน 2,500,000 บาท และประกาศจ่ายเงินปันผลในวันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 จำนวน 1,500,000 บาท ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทสัญญา จำกัด ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นรายการต่อไปนี้

รายการ	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	อายุการให้ประโยชน์
อุปกรณ์	500,000	800,000	5 ปี
อาคาร	4,500,000	6,325,000	10 ปี

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทสัญญา จำกัด	7,000,000
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ 1 ตุลาคม 25x1	
ส่วนของผู้อถือหุ้น ณ 1 มกราคม 25x1	15,000,000
บวก กำไรสุทธิตั้งแต่ 1 ม.ค.-1 ต.ค. 25x1 (2,500,000 x 9/12)	1,875,000
หัก เงินปันผล (จ่ายเงินปันผลก่อนวันซื้อต้องนำมาคำนวณ)	<u>1,500,000</u>
ส่วนได้เสียในบริษัทผู้ลงทุน 40%	<u>6,150,000</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี(Excess of book value over cost)	<u>850,000</u>
ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิให้เป็นมูลค่ายุติธรรม:-	
อุปกรณ์ (300,000 X 40%)	120,000
อาคาร (1,825,000 X 40%)	<u>730,000</u>
	<u>850,000</u>

รายละเอียดการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา

รายการ	ผลต่างจากการตีราคา	ส่วนได้เสียของบริษัท พรพรรณ	อายุการตัด จำหน่าย	ค่าใช้จ่ายตัด จำหน่าย/ปี	ตัดจำหน่ายปี ปัจจุบัน(3/12)
อุปกรณ์	300,000	120,000	5 ปี	50,000	6,000
อาคาร	<u>1,825,000</u>	<u>730,000</u>	10 ปี	<u>6,250</u>	<u>18,250</u>
รวม	<u>2,125,000</u>	<u>850,000</u>		<u>56,250</u>	<u>24,250</u>

รายการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัทพรพรรณ จำกัด เป็นดังนี้
สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ต.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทสัญญา จำกัด เงินสด (บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ)		7,000,000	-	7,000,000	-
ธ.ค.	31	เงินลงทุนในบริษัทสากล จำกัด กำไรจากบริษัทสากล จำกัด (บันทึกกำไรจากการลงทุน)		225,750	-	225,750	-

การคำนวณกำไรจากบริษัทสากล จำกัด

กำไรสุทธิของบริษัทสัญญา จำกัด	625,000
ส่วนได้เสีย	<u>20%</u>
กำไรส่วนที่เป็นบริษัทสัญญา จำกัด	250,000
หัก ผลต่างตัดจำหน่าย	(24,250)
กำไรจากบริษัทสากล	<u>225,750</u>

การคำนวณเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	7,000,000
บวก กำไรจากบริษัทสัญญา จำกัด	225,750
เงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	<u>7,225,750</u>

การลงทุนซื้อหุ้นหลายๆครั้ง (Investment in a step-by-step acquisition)

เมื่อผู้ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทที่ถูกลงทุนหลายๆครั้งย่อมทำให้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไป เช่น ลงทุนครั้งแรกด้วยการซื้อหุ้น 10 % จะใช้วิธีราคาทุน (Cost Method) ในการบันทึกบัญชีและเมื่อลงทุนซื้อเพิ่มอีก 10 % รวมการลงทุนทั้งสิ้นเป็น 20% ถือว่ามีอิทธิพลอย่างมีนัยยะสำคัญ (Significant) ต้องเปลี่ยนไปใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) และต้องปรับย้อนหลัง (Retroactive) โดยถือเสมือนว่าได้ใช้วิธีส่วนได้เสียนี้มาตั้งแต่แรก โดยการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนและบัญชีกำไรสะสม

ตัวอย่างที่ 9 การลงทุนซื้อหุ้นหลายๆครั้ง

บริษัทเพื่อนกัน จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสหหาย จำกัด 10% ในราคา 1,500,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 และซื้ออีก 10% ในราคา 1,700,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x2 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย จำกัด ณ วันซื้อหุ้นมีดังนี้

	1 มกราคม 25x1	1 มกราคม 25x2
ทุนหุ้นสามัญ	10,000,000	10,000,000
กำไรสะสม	4,000,000	5,000,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	14,000,000	15,000,000

ณ วันที่ซื้อหุ้นครั้งแรก (1 มกราคม 25x1) อาคารของบริษัทสหหาย จำกัด บันทึกไว้ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม 1,000,000 บาท ซึ่งอาคารดังกล่าวเหลืออายุการใช้งานอีก 10 ปี

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 บริษัทเพื่อนกัน จำกัด ซื้อหุ้นครั้งที่ 2 จากบริษัทสหหาย จำกัด เพิ่มอีก 10% บริษัทเพื่อนกัน จำกัด จะนำวิธีส่วนได้เสียมาใช้ในการบันทึกบัญชีสำหรับหุ้นสามัญ 20% ที่ซื้อ บริษัทเพื่อนกัน จำกัด จะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุน 1,500,000 บาท ให้แสดงยอดคงเหลือที่ถูกต้องตามวิธีส่วนได้เสียซึ่งรายการปรับปรุงมีดังนี้

รายการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัทเพื่อกัน จำกัด เป็นต้นนี้

สมุดรายวันทั่วไป

พ.ศ.25x2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทสหหาย จำกัด กำไรสะสม (ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนเป็น วิธีส่วนได้เสีย)		90,000	-	90,000	-
กำไรสะสมของบริษัทสหหาย จำกัด ที่เพิ่มขึ้น (1,000,000 x ส่วนได้เสียในปี 25x1 10%)							
						100,000	
หัก ค่าเสื่อมราคา-อาคารที่ปรับเพิ่มเมื่อซื้อหุ้นครั้งที่ 1 (ราคาทุน 1,500,000-ราคาตามบัญชี 1,400,000) / 10 ปี							
						(10,000)	
						<u>90,000</u>	

การขายหุ้น (Sell of an equity interest)

เมื่อผู้ลงทุนขายหุ้นที่ซื้อมาบางส่วนออกไปจนทำให้ส่วนต่ำกว่า 20 %หรือน้อยกว่าระดับที่ทำให้ผู้ลงทุนเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยยะสำคัญ บริษัทผู้ลงทุนจะต้องเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีเงินลงทุนจาก ส่วนได้เสีย เป็นวิธีราคาทุน ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนภายหลังการขายจะกลายเป็นราคาทุนใหม่ผลต่างระหว่างราคาขายและราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ถือเป็นกำไรขาดทุนจากการขายเงินลงทุน

ตัวอย่างที่ 10 การขายหุ้น

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทเพชรแท้ จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัทสร้อยทอง จำกัด 320,000 หุ้น (ส่วนได้เสีย 40%) ด้วยเงิน 580,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสร้อยทอง จำกัด เท่ากับ 1,200,000 บาท โดยสินทรัพย์และหนี้สินบันทึกไว้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมแล้ว บริษัทเพชรแท้ จำกัด ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนมาตั้งแต่ปี 25x1 จนถึงปี 25x4

วันที่ 31 มกราคม 25x4 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสร้อยทองจำกัด 1,500,000 บาท

วันที่ 1 มกราคม 25x5 บริษัทเพชรแท้ จำกัด ขาย 80 % ของหุ้นบริษัทสร้อยทองจำกัด ที่ถืออยู่ (256,000 หุ้น) เป็นเงิน 600,000 บาท รายการบันทึกบัญชีในแต่ละเหตุการณ์มีดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

Accounting for Investments in Associates and Subsidiary company

พ.ศ.25x2		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทสร้อยทอง จำกัด เงินสด (จ่ายเงินสดซื้อหุ้นในบริษัทสร้อยทอง)		90,000	-	90,000	-
การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทสิทธิชัย 580,000 หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ (1,200,000 x40) <u>480,000</u> ค่าความนิยม (580,000 -480,000) <u>100,000</u>							

พ.ศ.25x5		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินสด เงินลงทุนในบริษัทสร้อยทอง จำกัด กำไรจากการขายเงินลงทุน (ขายเงินลงทุนในบริษัทสร้อยทอง จำกัด)		600,000	-	560,000 40,000	- -

คำนวณกำไรจากการขายเงินลงทุน

ราคาขายเงินลงทุน	600,000	
ราคาตามบัญชีเงินลงทุน:-		
ส่วนได้เสียในบริษัทสร้อยทอง(1,500,000x40%)	600,000	
ค่าความนิยมไม่ได้ตัดจำหน่าย	100,000	
ราคาตามบัญชีเงินลงทุน	700,000	
เงินลงทุนส่วนที่ขาย	<u>80%</u>	<u>560,000</u>
กำไรจากการขายเงินลงทุน		<u>40,000</u>

ยอดคงเหลือของเงินลงทุนใน บริษัทสร้อยทอง จำกัด ภายหลังการขายหุ้นเท่ากับ 140,000 บาท (700,000- 560,000) และบริษัทเพชรแท้ จำกัด ไม่สามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยยะสำคัญในบริษัทสร้อยทองจำกัดเพราะส่วนได้เสียในหุ้นสามัญของบริษัทสร้อยทองจำกัด ลดลง

เหลือ 8% ($40\% \times 20\%$) ดังนั้นบริษัทเพชรแท้ จำกัด จึงต้องเปลี่ยนมาใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุน ซึ่งจะต้องนำข้อจำกัดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน(ปรับปรุง 2552) (ปัจจุบัน ปัจจุบันรวมอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน)มาใช้โดยราคาทุน 140,000 บาท จะกลายเป็นราคาทุนใหม่ของเงินลงทุน