

# การบัญชีสำหรับการลงทุน ในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย



1.

## หลักการบัญชีสำหรับ เงินลงทุนในหุ้นสามัญ

วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับการลงทุนในหุ้นสามัญขึ้นอยู่กับระดับการมีอิทธิพลหรือระดับการควบคุมที่ผู้ลงทุนมีต่อกิจการที่ถูกลงทุน บัญชีเงินลงทุนจะถูกรายงานในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทผู้ลงทุน โดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งการใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสียจะถูกกำหนดโดยระดับของการมีอิทธิพลที่มีต่อกิจการที่ไปลงทุน โดยสามารถแบ่งได้ 3 กรณี ได้แก่



01

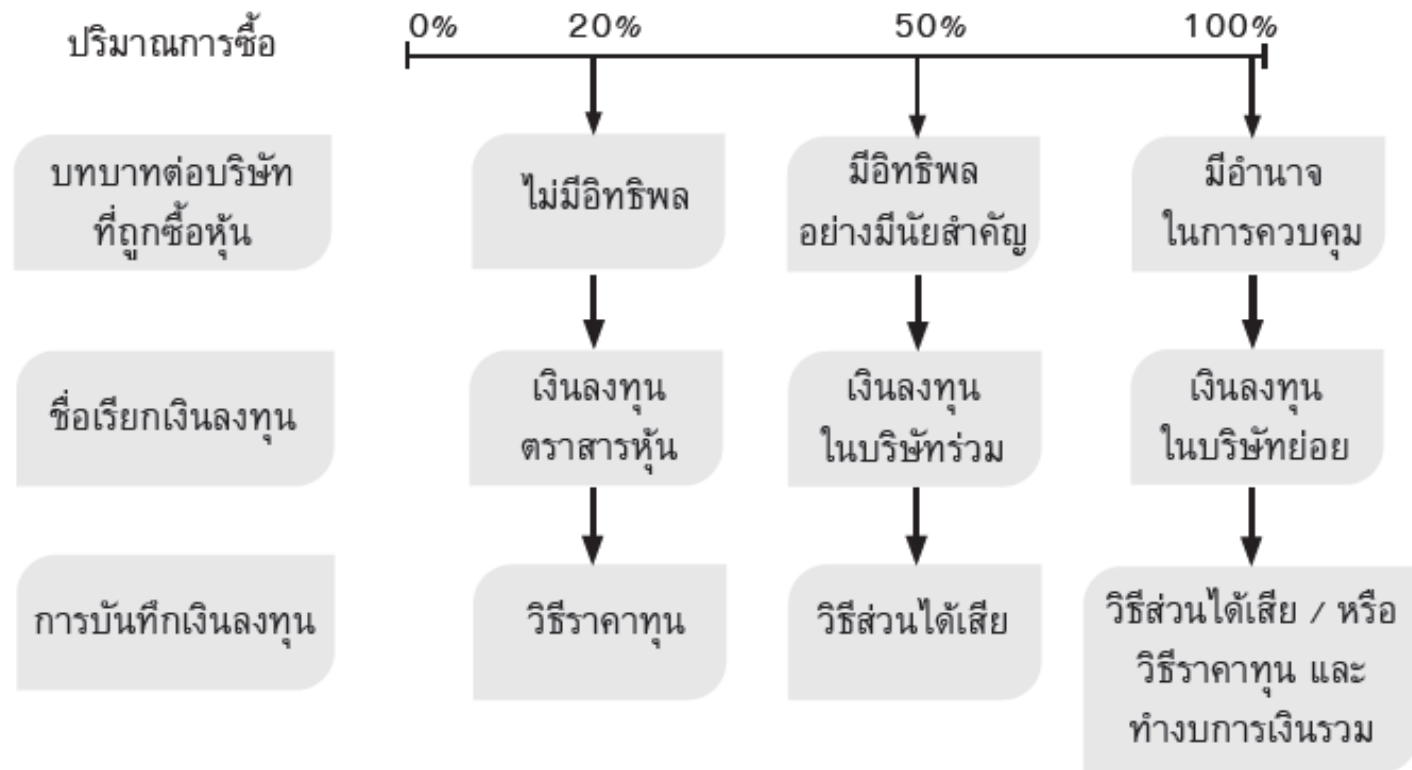
กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20%

02

กรณีถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%

03

กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50%



การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในหุ้นสามัญทั้ง 3 กรณี สามารถสรุปได้ดังรูปดังนี้

2.

## ข้อดีของการลงทุนซื้อหุ้น

1. การลงทุนซื้อหุ้นมีวิธีการซื้อที่ง่ายกว่าการซื้อกิจการ

2. การลงทุนซื้อหุ้นใช้เงินลงทุนน้อยกว่าการซื้อกิจการ

3. การลงทุนซื้อหุ้นผู้บริหารของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะเป็นผู้บริหารคนละชุดกัน

4. การลงทุนซื้อหุ้นบริษัทใหญ่เป็นเพียงผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ดังนั้นหากบริษัทย่อยมีภาระหนี้สินและมีการล้มละลายเกิดขึ้น เจ้าหนี้ของบริษัทย่อยจะไม่สามารถเรียกร้องทรัพย์สินใด ๆ ของบริษัทใหญ่ได้ เพราะตามกฎหมายบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือเป็นคนละนิติบุคคลกัน

3.

## บริษัทร่วม

**บริษัทร่วม (Associated company)** หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน

**อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (Significant influence)** หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

## หลักฐานที่แสดงว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

▶ การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่ากับคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน

▶ การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ

▶ มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ

▶ มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร

▶ มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน

4.

## บริษัทย่อย

### บริษัทใหญ่ (Parent company)

หมายถึง กิจกรรมซึ่งควบคุมกิจการอื่นหนึ่งแห่ง  
หรือมากกว่านั้น

### บริษัทย่อย (Subsidiary company)

หมายถึง กิจกรรมที่ถูกควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่ง

### อำนาจ (Power)

หมายถึง สิทธิที่มีอยู่ที่ทำให้มีความสามารถในการ  
ปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างสิทธิที่ทำให้ผู้ลงทุนมี  
อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

- สิทธิในการออกเสียงจากการถือตราสารทุน
- สิทธิในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนอีกกิจการหนึ่งซึ่งเป็นผู้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- สิทธิในการแต่งตั้ง มอบหมาย หรือถอดถอนผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุน
- สิทธิในการตัดสินใจที่ระบุไว้ในสัญญาการบริหาร
- สิทธิในการสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำการหรือคัดค้านเพื่อผลประโยชน์ของผู้ลงทุน



5.

การบันทึกบัญชีสำหรับเงิน  
ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและ  
บริษัทย่อย

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและ  
บริษัทย่อยมีวิธีการปฏิบัติอยู่ 2 วิธี ได้แก่

01

วิธีราคาทุน  
(Cost method)

02

วิธีส่วนได้เสีย  
(Equity method)

# 01

## วิธีราคาทุน (Cost method)

หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุน เมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ไปลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น



## วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

หมายถึง เป็นวิธีการบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไปด้วยเช่นกัน



6.

## การบันทึกต้นทุน ของบัญชีเงินลงทุน

เมื่อกิจการมีการลงทุนซื้อหุ้นในกิจการอื่นไม่ว่าจะเป็นเงินลงทุนในตราสารทุน เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย ผู้ลงทุนจะต้องมีการโอนสิ่งตอบแทนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่ได้มา โดยสิ่งตอบแทนดังกล่าว ได้แก่ เงินสด หลักทรัพย์จดทะเบียนหรือสินทรัพย์อย่างอื่นที่สามารถสรุปการบันทึกบัญชีในแต่ละกรณีได้ดังนี้

### ▶ กรณีจ่ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นเงินสด

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน ประกอบไปด้วย จำนวนเงินสดที่จ่ายเป็นค่าซื้อหุ้น และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อหุ้น การบันทึกบัญชีให้บันทึกเงินลงทุนลงด้วยจำนวนเงินสดที่จ่ายไปทั้งหมด ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนค่าซื้อหุ้น และค่าใช้จ่ายในการซื้อหุ้น

### ▶ กรณีที่จ่ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นสินทรัพย์อย่างอื่น

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุนคือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น การบันทึกบัญชี ให้บันทึกเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปชำระ

### ▶ กรณีจ่ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน คือราคาของหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ การบันทึกบัญชีให้บันทึกเงินลงทุนด้วยราคาตลาดของหลักทรัพย์นั้น

7.

## การบัญชีสำหรับผลต่าง ระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตาม บัญชีของเงินลงทุน

1. กำหนดเปรียบเทียบผลต่างระหว่าง “ราคาทุนของเงินลงทุน” กับ “มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ”

### ราคาทุนของเงินลงทุน

หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อหุ้นให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งหุ้นนั้น

### มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ซึ่งได้มาจากสินทรัพย์ หักด้วยหนี้สิน หรือเท่ากับส่วนของเจ้าของนั่นเอง

2. เมื่อเกิดผลต่าง  
ระหว่างราคาทุนของ  
เงินลงทุน และมูลค่า  
ตามบัญชีของสินทรัพย์  
สุทธิให้กระจายผลต่าง  
นั้นตามลำดับ ดังนี้

01

กระจายไปที่  
สินทรัพย์ของ  
บริษัทที่ไปลงทุน  
ที่แสดงไว้ในราคา  
ที่ไม่เท่ากับมูลค่า  
ยุติธรรม

02

ผลต่างที่เหลือ ในกรณี  
บริษัทผู้ลงทุน เข้าไป  
ลงทุนจ่ายซื้อในราคาสูง  
กว่ามูลค่ายุติธรรมของ  
สินทรัพย์ ให้ถือเป็น ค่า  
ความนิยม

03

ผลต่างที่เหลือ หาก  
บริษัทผู้ลงทุนจ่ายซื้อใน  
ราคาต่ำกว่ามูลค่า  
ยุติธรรมของสินทรัพย์  
ให้ถือเป็น กำไรจาก  
การซื้อในราคาต่ำ  
กว่ามูลค่ายุติธรรม

3. ภายหลังจากวันซื้อ  
หุ้น สิทธิประโยชน์ที่มีการ  
ปรับเพิ่มขึ้น หรือลดลง  
เพื่อให้เท่ากับมูลค่า  
ยุติธรรม ณ วันที่มีการ  
ซื้อหุ้น

สิทธิประโยชน์ ที่ปรับราคา เพิ่มขึ้น บันทึกด้าน เดบิต และ  
ตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่าย โดยนำไป หักออกจากกำไร

สิทธิประโยชน์ ที่ปรับราคา ลดลง บันทึกด้าน เครดิต  
และถือเป็นรายได้ โดยนำไป บวกเข้ากับกำไร

หนี้สิน ที่ปรับราคา เพิ่มขึ้น บันทึกด้าน เครดิต  
และถือเป็นรายได้ โดยนำไป บวกเข้ากับกำไร

หนี้สิน ที่ปรับราคา ลดลง บันทึกด้าน เดบิต และตัด  
จำหน่ายเป็นค่าใช้จ่าย โดยนำไป หักออกจากกำไร