

บทที่ 2 การลงทุนในบริษัทร่วม และบริษัทย่อย

การลงทุนโดยวิธีการเข้าซื้อหุ้น (Stock Acquisition)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่องงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะ ให้คำนิยามว่า

“**บริษัทใหญ่**” (Parent Company) หมายถึง กิจการที่มีบริษัทย่อยอย่างน้อย 1 แห่ง

“**บริษัทย่อย**” (Subsidiary Company) หมายถึง กิจการในรูปที่อาจไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่นเป็น ห้างหุ้นส่วน และได้อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

“**การควบคุม**” (Controlling) หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆของกิจการนั้น

ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) กล่าวว่า บริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุม เมื่อมีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าทางตรง หรือทางอ้อม (Potential Voting Right=สิทธิในการซื้อหุ้น) โดยผ่านบริษัทย่อย เกินกว่า ครึ่งหนึ่ง (> 50%) ยกเว้นกรณีมีหลักฐานแสดงชัดว่า ในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้ บ.ใหญ่ มีอำนาจในการควบคุม

กรณีที่ บ.ใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุม

1. มีอำนาจในการออกเสียงเกิน ครึ่งหนึ่ง
2. บ.ใหญ่มีอำนาจตามกฎหมาย ในการกำหนด นโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการอื่น
3. บ.ใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้ง และถอดถอน บุคคลในคณะกรรมการ หรือผู้บริหารอื่นๆ ซึ่งเดิมเป็นผู้มี อำนาจควบคุมกิจการ
4. บ.ใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ ในการประชุมกรรมการ

มาตรฐานฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) นิยามว่า

“**บริษัทร่วม**” (Associated Company) หมายถึง กิจการในรูปที่อาจไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่นเป็น ห้างหุ้นส่วน ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน และไม่ถือเป็นบริษัทย่อย หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า

“**อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ**” (Significant Influent) หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วม ในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุม หรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

“**งบการเงินรวม**” (Consolidate Financial Statement) หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่น่าเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

“งบการเงินเฉพาะกิจการ” (Separate Financial Statement) หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนใน บ.ร่วม หรือผู้ลงทุนใน ร่วมค้า ที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น และสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน

การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วม และบริษัทย่อย

แบ่งเป็น 2 วิธี คือ

1. วิธีราคาทุน (Cost Method) ในงบเฉพาะของ บ.ใหญ่
2. วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ในงบการรวม

ตัวอย่าง 1 มกราคม 2560 บริษัท A ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B 20,000 หุ้น จากทั้งหมด 100,000 หุ้น โดยจ่ายเป็นเงินสด 200,000 บาท ผลการดำเนินงานของ บ. B ในระยะเวลา 3 ปี เป็นดังนี้

บ. B	2560	2561	2562
ผลกำไร (ขาดทุน)	500,000	300,000	(200,000)
จ่ายเงินปันผล	200,000	80,000	50,000

การบันทึกบัญชีในสมุดของ A

วันที่	วิธีราคาทุน (Cost)	วิธีส่วนได้เสีย (Equity)
2560		
ม.ค. 1		
		
มี.ค. 1		
		
		
ธ.ค. 31		
		
		
		

2561	.....	.....
มีค.	.....	.....
31	.....	.....
ธค. 31	.....	.....
		
		
		
2562	.....	.....
มีค. 31	.....	.....
		
ธค. 31	.....	.....
		
		
		
		

กรณีที่ 2 ปี 2560 ซื้อเงินลงทุนด้วยการออกหุ้นชำระ บ. A ออกหุ้นสามัญ จำนวน 2,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้น
 ละ 100 บาท ราคายุติธรรม ราคา หุ้นละ 120 บาท
 ณ วันที่เข้าซื้อหุ้น

การบันทึกบัญชีในสมุดของ A

วันที่	วิธีราคาทุน (Cost)	วิธีส่วนได้เสีย (Equity)
2560		
ม.ค. 1		
		
มี.ค. 1		
		
		
ธ.ค. 31		
		
		
		
2561		
มี.ค. 31		
		
ธ.ค. 31		
		
		
		
		
		
2562		
มี.ค. 31		
		

ธค. 31	..... ..... .....	..... ..... .....
		
		

การซื้อเงินลงทุนโดยมีส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี

การลงทุนซื้อหุ้นในกิจการหากจ่ายซื้อสูงกว่าราคาตามบัญชี “ส่วนของผู้ถือหุ้น” หรือสินทรัพย์สุทธิ
คำนวณตามสัดส่วนที่เข้าซื้อจะต้องมีการตีราคาสินทรัพย์ และ/หรือ หนี้สิน เพิ่มขึ้น หรือ ลดลง และแจกแจง
ส่วนที่ตีราคาเพิ่มหรือลดใน สินทรัพย์ และหนี้สินแต่ละรายการ คำนวณตามสัดส่วนที่เข้าไปซื้อ หากยังมีส่วน
แตกต่างให้บันทึกลงสู่ “ค่าความนิยม” ตามขั้นตอนดังนี้

1. คำนวณต้นทุนเงินลงทุน
2. คำนวณราคาตาม**บัญชี**ส่วนของผู้ถือหุ้น หรือสินทรัพย์สุทธิ ของ บ. B ตามสัดส่วนที่ บ. A เข้าซื้อ ณ.วัน
เข้าซื้อหุ้น
3. เปรียบเทียบรายการที่ 1 และ 2 หา **ส่วนเกินเงินลงทุน**
4. แจกแจงส่วนเกินเงินลงทุน ลงในสินทรัพย์ หรือหนี้สิน ที่ตีราคาเพิ่มลด แต่ละรายการ คำนวณตาม
สัดส่วนที่เข้าไปซื้อ
5. ผลต่างบันทึกเป็นค่าความนิยม

ตัวอย่าง ในวันที่ 1 มกราคม 2561 บ. A ซื้อหุ้นสามัญ บ. B 30% ด้วยเงินสด 2,500,000 บาท งบแสดง
ฐานะการเงิน ของ บ. B ณ วันที่เข้าซื้อหุ้นงบแสดงฐานะการเงินของ บ. B เป็นดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	750,000	750,000
ลูกหนี้	1,100,000	1,100,000

สินค้าคงเหลือ	1,500,000	2,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	1,650,000	1,550,000
อุปกรณ์(สุทธิ)	2,500,000	4,000,000
รวมสินทรัพย์	<u>7,500,000</u>	<u>9,400,000</u>
เจ้าหนี้	500,000	500,000
ตั๋วเงินจ่าย	1,000,000	900,000
ทุนหุ้นสามัญ	5,000,000	
กำไรสะสม	1,000,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>7,500,000</u>	

บริษัท B มีกำไรสุทธิประจำปี 2561 1,500,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผล 500,000 บาท วันที่ 1 พ.ย. 2561 ผลต่างจากการตีราคาสินทรัพย์ และหนี้สิน และอายุการตัดจำหน่าย ณ วันเข้าซื้อหุ้นมีดังนี้

			ตีราคาเพิ่ม (ลด)	อายุตัดจำหน่าย
สินค้าคงเหลือ	1,500,000	2,000,000	500,000	ขายหมดในปี 2561
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	1,650,000	1,550,000	(100,000)	หมดประโยชน์ 2561
อุปกรณ์	2,500,000	4,000,000	1,500,000	20 ปี
ตั๋วเงินจ่าย	1,000,000	900,000	100,000	ครบไถ่ถอน 5 ปี

1) ในขั้นตอนแรกให้ทำการเปรียบเทียบเงินลงทุน และ ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท B ณ วันเข้าไปซื้อหุ้นก่อน 1 มค. 2561 (เข้าซื้อหุ้น)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2) ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่เข้าซื้อเป็นราคายุติธรรม

(แจกแจงส่วนเกินไปสู่สินทรัพย์ และ หนี้สิน)

	เพิ่ม (ลด)	สัดส่วนที่เข้าซื้อ 30%	อายุตัดจำหน่าย
สินค้างเหลือ	500,000	150,000	1 ปี
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	(100,000)	(30,000)	1 ปี
อุปกรณ์	1,500,000	450,000	20 ปี
ตั๋วเงินจ่าย	100,000	30,000	5 ปี
		600,000	

3) กำหนดราคาตัดจำหน่าย (เฉพาะที่ตีราคาเพิ่ม-ลด)

	ราคาเพิ่ม/ลด	สัดส่วนที่เข้าซื้อ 30%	อายุตัดจำหน่าย	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย ปี 2561	ค่าใช้จ่ายตัดจำหน่าย ต่อมา
สินค้างเหลือ	500,000	150,000	1 ปี		
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	(100,000)	(30,000)	1 ปี		
อุปกรณ์	1,500,000	450,000	20 ปี		
ตั๋วเงินจ่าย	100,000	30,000	5 ปี		
		600,000			

การบันทึกบัญชี

วันที่	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย
2561		
ม.ค. 1		
		
พ.ย. 1		
		
		
ธ.ค. 31		
		
		
		
		
		

แบบฝึกหัด บทที่ 2

ข้อ 1 บริษัท ออลนิวส์ จำกัด ได้ลงทุนซื้อหุ้น บ.เพอร์ฟอรัม จำกัด 80% ด้วยเงินสด เป็นเงิน 7,000,000

บาท ในวันที่ 1 มกราคม 2561 ซึ่งในวันนี้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท เพอร์ฟอรัม จำกัด ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ 3,000,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 2,000,000

กำไรสะสม 2,800,000

สินทรัพย์สุทธิของ บ.เพอร์ฟอรัม จำกัด เป็นราคายุติธรรมแล้ว ยกเว้น 4 รายการดังต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม	อายุให้ประโยชน์
สินค้าคงเหลือ	400,000	320,000	ขายหมดภายใน ปี 2561
ที่ดิน	800,000	1,600,000	
อาคาร-สุทธิ	2,400,000	1,800,000	อายุการใช้งานเหลือ 14 ปี
อุปกรณ์-สุทธิ	1,700,000	2,000,000	อายุการใช้งานเหลือ 4 ปี

31 ธันวาคม 2561 บ.เพอร์ฟอรั่ม จำกัดประกาศผลกำไรสุทธิ 600,000 บาท ประกาศ และจ่ายเงินปันผล 300,000 บาท

ให้ทำ บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ออลนิส จำกัด ในการลงทุนในบริษัท เพอร์ฟอรั่ม จำกัด

1) การเปรียบเทียบเงินลงทุน

[illegible]

การตัดจำหน่าย ส่วนเกินเงินลงทุน

	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม	ราคาตีเพิ่ม (ลด)	เข้าซื้อ 80%	จำนวนเงินตัด จำหน่ายในปี 2561
สินค้าคงเหลือ	400,000	320,000			
ที่ดิน	800,000	1,600,000			
อาคาร-สุทธิ	2,400,000	1,800,000			
อุปกรณ์-สุทธิ	1,700,000	2,000,000			

การบันทึกการขายการบัญชี

วันที่	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย
2561		
ม.ค. 1		
		
พ.ย. 1		
		
		
ธ.ค. 31		
		
		
		
		
		