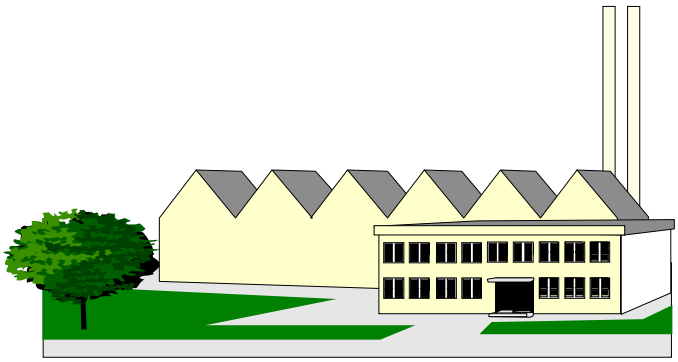
บทที่ 2

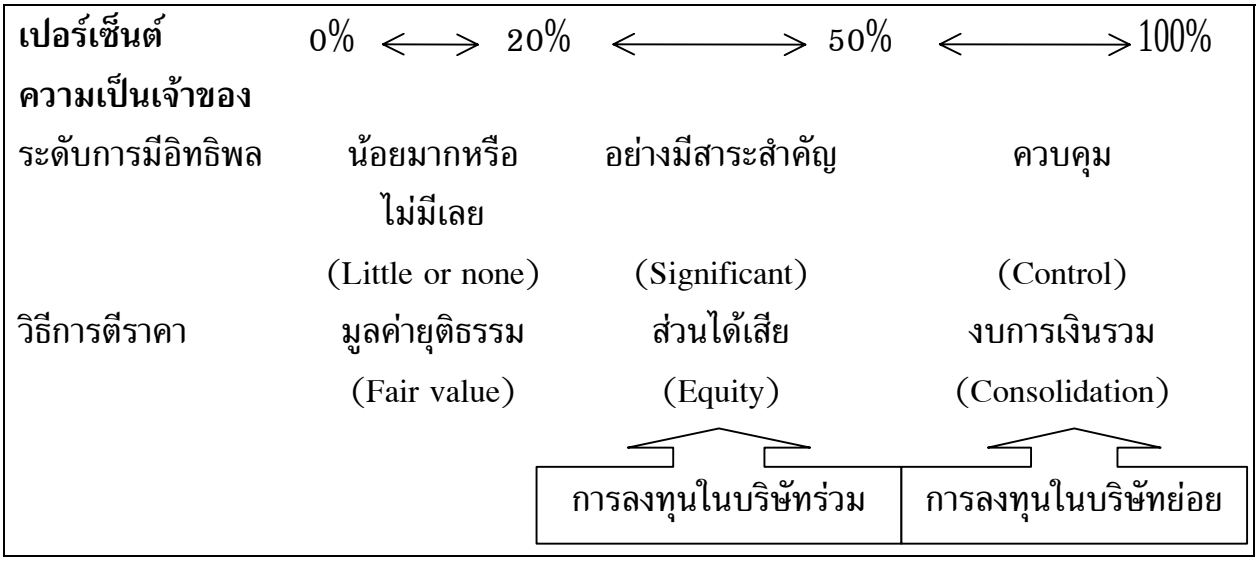
การลงทุนซื้อหุ้น–การบัญชีและการรายงานของผู้ลงทุน

STOCK INVESTMENTS –INVESTOR ACCOUNTING AND REPORTING



การลงทุนซื้อหุ้น

1. *กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20%* ถือว่าผู้ลงทุนไม่มีอำนาจกระทำการใด ๆ ให้ใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชี
2. *กรณีถือหุ้นระหว่าง 20% ถึง 50%* ถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี
3. *กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50%* ถือว่าผู้ลงทุนมีอำนาจในการควบคุม ให้ใช้วิธีส่วนได้เสียและต้องจัดทำงบการเงินรวมเมื่อสิ้นงวดบัญชี



ภาพที่ 2.1 สัดส่วนการซื้อหุ้นและวิธีการบัญชีที่ใช้

กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20%

เมื่อผู้ลงทุนซื้อหุ้นทุนน้อยกว่า 20% จะถือว่าผู้ซื้อมีอิทธิพลต่อผู้ขายเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน บริษัทผู้ซื้อจะต้องจัดประเภทการลงทุนตั้งแต่แรกว่าจะถือเป็นเงินลงทุนประเภทใด เพราะจะมีผลต่อการรายงานทางบัญชี

หากบริษัทผู้ซื้อจัดประเภทหลักทรัพย์เป็นเพื่อค้า (Trading securities) หรือหลักทรัพย์เผื่อขาย (Available for sales securities) เมื่อถึงสิ้นงวดบัญชี บริษัทผู้ซื้อจะต้องตีราคาใหม่โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด เพื่อสะท้อนให้เห็นมูลค่าที่แท้จริงของเงินลงทุน

กรณีถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%

การถือหุ้นตั้งแต่ 20% จนถึง 50% จะทำให้ผู้ถือหุ้น**มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ (Significant influence)** ต่อการดำเนินงานและการกำหนดนโยบายทางการเงินของกิจการที่ไปลงทุน เรียกการลงทุนนี้ว่า “เงินลงทุนในบริษัทร่วม” บริษัทผู้ซื้อต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกการลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ตุลาคม 2542) เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ให้นิยามคำศัพท์ต่าง ๆ ไว้ดังนี้

บริษัทร่วม หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมค้า

อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว โดยให้สันนิษฐานว่าหากผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อย 20% ถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ

หลักฐานที่แสดงที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญได้แก่

1. มีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารที่มีอำนาจจัดการเท่าเทียมคณะกรรมการบริษัท
2. มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย
3. มีรายการบัญชีระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ไปลงทุนอย่างมีสาระสำคัญ
4. มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร
5. มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50%

- หากบริษัทผู้ซื้อถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งเกิน 50% ถือว่ากิจการที่ลงทุนมีอำนาจเข้าไป**ควบคุม (Control)** อีกกิจการหนึ่ง บริษัทผู้ซื้อจะเรียกว่า “บริษัทใหญ่” ส่วนบริษัทผู้ขายจะเรียกว่า “บริษัทย่อย”

- เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทย่อยจะแสดงเป็นเงินลงทุนระยะยาวในงบดุลของบริษัทใหญ่ เมื่อสิ้นงวดบัญชีบริษัทใหญ่จะต้องจัดทำ “งบการเงินรวม”

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ตุลาคม 2542) เรื่องงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ให้นิยามคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องไว้ดังนี้

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

บริษัทใหญ่ หมายถึง กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

กลุ่มกิจการ หมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทที่เป็นของบริษัทใหญ่นั้น

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้น

วิธีการบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นที่ถือเป็นเงินลงทุนระยะยาวมีอยู่ 2 วิธี คือ

- วิธีราคาทุน (Cost method)
- วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 ย่อหน้า 7 กำหนดให้เงินลงทุนในบริษัทร่วมต้องรับรู้ในงบการเงินของบริษัทที่ลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย ยกเว้นให้ใช้วิธีราคาทุนเมื่อ

1. ผู้ลงทุนซื้อเงินลงทุนโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้

2. บริษัทร่วมนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนดที่เข้มงวดจากภายนอกซึ่งมีผลระยะยาวทำให้บริษัทร่วมด้อยความสามารถในการโอนเงินให้กับผู้ลงทุน

การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

วิธีราคาทุน (Cost method)

- บันทึกเงินลงทุนในการซื้อหุ้นไว้ในราคาทุน และบันทึกเงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนเป็นรายได้ ถ้าเงินปันผลที่ได้รับสูงกว่าส่วนแบ่งกำไรที่ควรได้รับจากการลงทุน ส่วนเกินนี้จะถือเป็นเงินทุนที่ได้รับคืนมา และจะนำไปบันทึกลดบัญชีเงินลงทุน

วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

- บันทึกเงินลงทุนในราคาทุน และบัญชีเงินลงทุนจะเปลี่ยนแปลงไปตามส่วนแบ่งกำไรขาดทุน และเงินปันผล
- ในกรณีที่บริษัทที่ขายหุ้นมีกำไร บริษัทที่ซื้อหุ้นก็จะรับรู้ส่วนแบ่งกำไร โดย

  (เดบิต) บัญชีเงินลงทุน XX

  (เครดิต) รายได้จากการลงทุน XX
- ใช้ในกรณีของการลงทุนซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในจำนวนที่มากพอ (ตั้งแต่ 20% ขึ้นไป) ที่จะทำให้บริษัทผู้ลงทุนมีความสามารถเข้าไปมีบทบาทต่อการกำหนดนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของบริษัทที่ขายหุ้นได้

ตัวอย่าง 2.1 แสดงการเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 2,000 หุ้น จากหุ้นสามัญทั้งหมด 10,000 หุ้น โดยจ่ายซื้อเป็นเงินสดในราคาหุ้นละ 50 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

ต่อมาในวันที่ 1พฤศจิกายน บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 20,000 บาท กำไรสุทธิประจำปีของบริษัท ข เท่ากับ 50,000 บาท

ถ้าบริษัท ก สามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการดำเนินงานของบริษัท ข ได้ บริษัท ก ก็จะใช้วิธีส่วนได้เสีย

แต่ถ้าบริษัท ก ไม่สามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในบริษัท ก ก็ต้องใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชี บริษัท ก จะบันทึกบัญชีตามวิธีทั้งสองดังนี้

1 กรกฎาคม บันทึกการลงทุน

วิธีราคาทุน				*วิธีส่วนได้เสีย*			
เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000			เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000		
เงินสด		100,000		เงินสด		100,000	

1 พฤศจิกายน บันทึกการรับเงินปันผล

วิธีราคาทุน				*วิธีส่วนได้เสีย*			
เงินสด	4,000			เงินสด	4,000		
เงินปันผลรับ (20,000×20%)		4,000		เงินลงทุนในบริษัท ข		4,000	

31 ธันวาคม รับรู้ผลกำไร

วิธีราคาทุน

ไม่มีรายการ

(สมมติว่าหุ้นสามัญเป็นหุ้นที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาด หรือมีมูลค่ายุติธรรม 50 บาทต่อหุ้น ดังนั้นจึงไม่ต้องตีราคาใหม่)

วิธีส่วนได้เสีย

เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000	
รายได้จากบริษัท ข		5,000

(50,000 บาท × ½ ปี × 20%)

- ถ้ากำไรสุทธิประจำปีของ บริษัท ข เป็น 30,000 บาท
- ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของ บริษัท ก จะเท่ากับ 3,000 บาท (30,000 บาท × ½ ปี × 20%)
- เงินปันผลที่ได้รับ (4,000 บาท) จะสูงกว่าส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ (3,000 บาท) อยู่ 1,000 บาท
- ส่วนเกินนี้ถือว่าเป็นส่วนของทุนที่ได้รับคืนมา จึงนำไปลดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข รายการปรับปรุง ณ วันสิ้นปี จะเป็นดังนี้

เงินปันผลรับ	1,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		1,000

(ปรับปรุงเงินปันผลรับ และเงินลงทุนในบริษัท ข ด้วยจำนวนเงินปันผลรับที่เกินส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ)

วิธีส่วนได้เสีย

หลักบัญชีพื้นฐานสำหรับวิธีส่วนได้เสียจะเหมือนกันไม่ว่า

- ผู้ลงทุนจะมีความสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสำคัญต่อกิจการที่ขายหุ้น (ถือหุ้น 20% ถึง 50%) หรือ
- มีความสามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของกิจการที่ขายหุ้น (ถือหุ้นตั้งแต่ 50% ขึ้นไป)
- ข้อแตกต่างที่สำคัญอยู่ตรงที่ว่า หากเป็นการลงทุนซื้อหุ้นสูงกว่า 50% หรือน้อยกว่าแต่บริษัทที่ซื้อมีอำนาจในการควบคุม บริษัทใหญ่จะต้องจัดทำ “งบการเงินรวม” เมื่อถึงสิ้นงวดบัญชี

การบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจก็สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการลงทุนซื้อหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 100% ตามวิธีส่วนได้เสียเช่นเดียวกันแต่จะแตกต่างจากบทที่ 1 ตรงที่

(1) บริษัทที่ซื้อหุ้นและบริษัทที่ขายหุ้นยังคงดำเนินธุรกิจเป็นหน่วยงานอิสระแยกกันตามกฎหมายและหน่วยงานบัญชี

(2) วิธีส่วนได้เสียจะใช้กับบริษัทที่ซื้อหุ้นเท่านั้น

(3) สัดส่วนของการลงทุนจะอยู่ระหว่าง 20% ถึง 100%

การบัญชี ณ วันที่ลงทุนซื้อหุ้น

- บริษัทที่ซื้อหุ้นจะบันทึกเงินลงทุนด้วยราคาทุนโดยวัดมูลค่าจากเงินสดที่จ่ายซื้อ หรือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหลักทรัพย์ที่ออกให้
- ค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกหุ้นจะนำไปลดส่วนเกินมูลค่าหุ้น
- ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการซื้อหุ้นจะถือเป็นต้นทุนของเงินลงทุน

<u>ตัวอย่างที่ 2.2</u> สมมติว่าบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 30% ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข จากผู้ถือหุ้นเดิม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+2 โดยจ่ายเงินสด 2,000,000 บาท และออกหุ้นสามัญของบริษัทให้อีก 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท โดยมีมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 15 บาท และจ่ายเงินสดเพิ่มเติมสำหรับค่าจดทะเบียนในการออกหุ้น 50,000 บาท และค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาอีก 100,000 บาท การบันทึกบัญชีของบริษัท ก มีดังนี้

1 มกราคม 25+2

เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000,000	
หุ้นสามัญ		2,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		1,000,000
เงินสด		2,000,000

(บันทึกการลงทุนซื้อหุ้น 30% ของบริษัท ข)

1 มกราคม 25+2

เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000	
เงินสด		150,000

(บันทึกการจ่ายเงินสดสำหรับค่าใช้จ่ายในการซื้อหุ้น 30% ของบริษัท ข)

การบัญชีสำหรับผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุน

ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี

สมมติต่อมาว่าข้อมูลทางการเงินของบริษัท ข ในราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 มีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	1,500,000	1,500,000
ลูกหนี้ – สุทธิ	2,200,000	2,200,000
สินค้าคงเหลือ	3,000,000	4,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	3,300,000	3,100,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	5,000,000	8,000,000
รวมสินทรัพย์	15,000,000	18,800,000

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เจ้าหนี้	1,000,000	1,000,000
ตั๋วเงินจ่าย (ครบกำหนด 1 ม.ค. 25+7)	2,000,000	1,800,000
หุ้นสามัญ	10,000,000	
กำไรสะสม	2,000,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	15,000,000	

ตารางแสดงการกระจายส่วนเกินของราคาทุนของเงินลงทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี มีดังนี้

บริษัท ก และส่วนได้เสีย 30% ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

เงินลงทุนในบริษัท ข	5,100,000
ราคาตามบัญชี :	
30% × ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข 12,000,000 บาท	(3,600,000)
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	1,500,000

กระจายส่วนเกินนี้ให้กับสินทรัพย์และค่าความนิยมดังนี้

	มูลค่ายุติธรรม	–	ราคาตามบัญชี	×	ส่วนได้เสีย	=	จำนวนที่กระจายได้
สินค้าคงเหลือ	4,000,000		3,000,000		30%		300,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	3,100,000		3,300,000		30%		(60,000)
อุปกรณ์	8,000,000		5,000,000		30%		900,000
ตั๋วเงินจ่าย	1,800,000		2,000,000		30%		60,000
รวมส่วนเกินที่กระจายให้สินทรัพย์สุทธิ							1,200,000
ส่วนที่เหลือกระจายให้ค่าความนิยม							300,000
รวมส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี							1,500,000

การตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี

สมมติต่อมาว่าบริษัท ข จ่ายเงินปันผล 1,000,000 บาท เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25+2 และรายงานกำไรสุทธิ 3,000,000 บาท สำหรับปี 25+2 ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะมีการตัดจำหน่ายดังนี้

	อัตราการตัดจำหน่าย ปี 25+2
ส่วนเกินที่กระจายให้ :	
สินค้าคงเหลือ – ขายหมดในปี 25+2	100%
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น–ใช้หมดในปี 25+2	100%
อุปกรณ์ – ตัดค่าเสื่อมภายใน 20 ปี	5%
ตั๋วเงินจ่าย – ครบกำหนดชำระภายใน 5 ปี	20%
ค่าความนิยม – ตัดจำหน่ายภายใน 20 ปี	5%

บริษัท ก จะบันทึกรับเงินปันผลและกำไรจากบริษัท ข ดังนี้

1 กรกฎาคม 25+2

เงินสด	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		300,000

(บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข 1,000,000×30%)

31 ธันวาคม 25+2

เงินลงทุนในบริษัท ข	900,000	
รายได้จากบริษัท ข		900,000

(บันทึกส่วนได้ในกำไรสุทธิของบริษัท ข 3,000,000×30%)

รายได้จากบริษัท ข	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		300,000

(บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้สินค้าคงเหลือซึ่งได้ขายหมดไปในปี 25+2)

เงินลงทุนในบริษัท ข	60,000	
รายได้จากบริษัท ข		60,000

(บันทึกรายได้เพิ่มขึ้นเนื่องจากสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นที่ใช้หมดไปในปี 25+2 ตีราคาไว้สูงไป)

รายได้จากบริษัท ข	45,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		45,000

(บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนเกินที่กระจายให้อุปกรณ์ที่ตีราคาไว้ต่ำไป 900,000/20 ปี)

รายได้จากบริษัท ข	12,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		12,000

(บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้ตั๋วเงินจ่ายที่ตีราคาไว้สูงไป 60,000/5 ปี)

รายได้จากบริษัท ข	15,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		15,000

(บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้ค่าความนิยม 300,000/20 ปี)

บริษัท ก อาจเลือกบันทึกรวมเป็นรายการเดียวได้ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	588,000	
รายได้จากบริษัท ข		588,000

คำนวณรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข ได้ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิประจำปี (3,000,000×30%)	900,000
ตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี:	
สินค้าที่ขายหมดในปี 25+2 (300,000×100%)	(300,000)
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่นที่ใช้หมดในปี (60,000×100%)	60,000
อุปกรณ์ (900,000 ×อัตราค่าเสื่อม 5%)	(45,000)
ตั๋วเงินจ่าย (60,000×อัตราตัดจำหน่าย 20%)	(12,000)
ค่าความนิยม (300,000×อัตราตัดจำหน่าย 5%)	(15,000)
รวมรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข	588,000

เมื่อส่วนเกิน จำนวน 1,500,000 บาท ถูกตัดจำหน่ายจนหมดยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนก็จะเท่ากับราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ (30% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข) ซึ่งสรุปได้ดังนี้

	ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข (1)	ส่วนได้เสีย [(30% ของ (1)] (2)	เงินลงทุนในบริษัท ข (3)	จำนวนที่ยังไม่ตัดจำหน่าย (3) – (2)
1 ม.ค. 25+2	12,000,000	3,600,000	5,100,000	1,500,000
เงินปันผล ก.ค. 25+2	(1,000,000)	(300,000)	(300,000)	
กำไรสุทธิ ปี 25+2	3,000,000	900,000	900,000	
ตัดจำหน่าย ปี 25+2			(312,000)	(312,000)
31 ธ.ค. 25+2	14,000,000	4,200,000	5,388,000	1,188,000

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน

เกิดขึ้นเมื่อ

- สินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ขายหุ้นแสดงราคาสูงเกินไป หรือ
- มีการต่อรองราคากันในการซื้อขายหุ้น
- ถ้าหากส่วนเกินทั้งหมดเกิดขึ้นเนื่องมาจากสินทรัพย์ตีราคาสูงไป (ราคาทุนเท่ากับมูลค่ายุติธรรม) ส่วนเกินนี้จะกระจายไปลดมูลค่าสินทรัพย์ที่แสดงราคาไว้สูงไป

- แต่ถ้าสินทรัพย์สุทธิถูกบันทึกไว้ตามมูลค่ายุติธรรมแล้ว ส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรม (และราคาตามบัญชี) ที่สูงกว่าราคาทุนจะถือว่าเป็นค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill) โดยจะนำค่าความนิยมติดลบนี้ไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ยกเว้นเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

จำนวนที่นำไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกตัดจำหน่ายให้หมดภายในอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งจะมีผลกระทบต่อไปยังกำไรสุทธิในทิศทางตรงกันข้ามกับการตัดจำหน่ายค่าความนิยม

ตัวอย่างที่ 2.3 สมมติว่าบริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและมีสิทธิออกเสียง 50% ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+6 ในราคา 40,000 บาท การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ระหว่างปี 25+6 สรุปได้ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้น 1 ม.ค. 25+6	100,000
บวก กำไรสุทธิปี 25+6	20,000
หัก เงินปันผลจ่ายเมื่อ 1 ก.ค. 25+6	(5,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้น 31 ธ.ค. 25+6	115,000

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน จำนวน 10,000 บาท (100,000 × 50% – 40,000) เกิดขึ้นเนื่องมาจากสินค้าคงเหลือและเครื่องมือของบริษัท ข ตีราคาไว้สูงไป

- สินค้าคงเหลือ ณ 1 ม.ค. 25+6 แสดงราคาสูงไป 2,000 บาท และสินค้าจำนวนนี้ได้ขายออกไปหมดในเดือนธันวาคม 25+6
- ส่วนเกินที่เหลือเป็นผลเนื่องมาจากเครื่องมือที่มีอายุการใช้งานคงเหลืออีก 10 ปี นับจากวันที่ 1 ม.ค. 25+6 ตีราคาสูงไป 18,000 บาท

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนจะมีการกระจายดังนี้

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสีย 50% ในบริษัท ข	
(ส่วนของผู้ถือหุ้น 100,000 บาท × 50%)	50,000
หัก ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข	40,000
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน	10,000
ส่วนเกินกระจายให้ :	
สินค้าคงเหลือ (ตีราคาสูงไป 2,000 × 50%)	1,000
เครื่องมือ(ตีราคาสูงไป 18,000 × 50%)	9,000
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน	10,000

การบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนของบริษัท ก ในบริษัท ข ระหว่างปี 25+6 มีดังนี้

1 ม.ค. 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	40,000	
เงินสด		40,000

(บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญ 50% ในบริษัท ข)

1 ก.ค. 25+6

เงินสด	2,500	
เงินลงทุนในบริษัท ข		2,500

(บันทึกการรับเงินปันผล 5,000×50%)

31 ธ.ค. 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
รายได้จากบริษัท ข		10,000

(บันทึกส่วนได้ในกำไรสุทธิในบริษัท ข 20,000 × 50%)

31 ธค. 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	1,900	
รายได้จากบริษัท ข		1,900

บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนที่กระจายให้กับ:

สินค้าคงเหลือ 1,000×100%	1,000	บาท
เครื่องมือ 9,000×10%	900	
รวม	1,900	

ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ย่อหน้าที่ 59 ระบุว่า “ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องบันทึกจำนวนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจเป็น “*ค่าความนิยมติดลบ*” มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ต้องเป็นมูลค่าที่วัดได้ ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน”

การแสดงรายการค่าความนิยมติดลบ

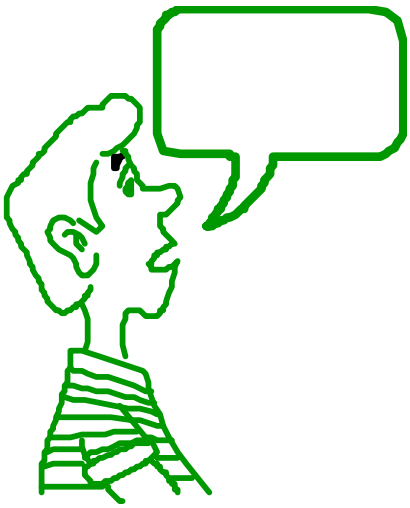
ผู้ซื้อต้องจัดประเภทค่าความนิยมติดลบเป็นสินทรัพย์เช่นเดียวกับการจัดประเภทค่าความนิยมแต่ต้องแสดงจำนวนค่าความนิยมติดลบนั้นเป็น*รายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล*

ค่าความนิยมติดลบที่จะอธิบายต่อไปนี้เป็นไปตามข้อกำหนดของ APB Opinion paragraph 91

ตัวอย่างที่ 2.4 สมมติว่าบริษัท ก ลงทุนซื้อส่วนได้เสีย 25% ของบริษัท ขในราคา 110,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+6 ในขณะที่บริษัท ข มีสินทรัพย์สุทธิดังต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	ส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรม
สินค้าคงเหลือ	240,000	260,000	20,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	100,000	100,000	
อุปกรณ์ – สุทธิ	50,000	50,000	
อาคาร – สุทธิ	140,000	200,000	60,000
	530,000	610,000	
หัก หนี้สิน	130,000	130,000	
สินทรัพย์สุทธิ	400,000	480,000	80,000

กำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข สำหรับปี 25+6 เท่ากับ 60,000 บาท และ 40,000 บาท ตามลำดับ สินค้าคงเหลือที่มีราคาต่ำไป 20,000 บาท ได้ขายหมดในปี 25+6 ส่วนอุปกรณ์และอาคารมีอายุการใช้งานคงเหลืออย่างละ 4 ปี นับจากวันที่บริษัท ก ซื้อหุ้น



ตารางแสดงการกระจายส่วนเกินของราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี

บริษัท ก และส่วนได้เสีย 25% ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

ราคาทุนของเงินลงทุน	110,000
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข (400,000×25%)	100,000
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาบัญชี	10,000

	กระจายให้สินทรัพย์ตามมูลค่ายุติธรรม	การกระจายของค่าความนิยมติดลบ	จำนวนที่กระจายให้สุทธิ
สินค้าคงเหลือ (20,000×25%)	5,000		5,000
อุปกรณ์-สุทธิ	-	(2,000)*	(2,000)
อาคาร-สุทธิ (60,000×25%)	15,000	(8,000)*	7,000
ค่าความนิยมติดลบ	(10,000)	10,000	
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	10,000	-	10,000

* คำนวณตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรม

อุปกรณ์: 50,000/250,000

อาคาร: 200,000/250,000

บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

1 ม.ค. 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	110,000	
เงินสด		110,000

(บันทึกการซื้อส่วนได้เสีย 25% ในบริษัท ข)

25+6

เงินสด	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		10,000

(บันทึกการรับเงินปันผล 40,000 ×25%)

31 ธ.ค. 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	8,750	
รายได้จากบริษัท ข		8,750

(บันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข. คำนวณได้ดังนี้)

25 % ของกำไรสุทธิ 60,000 บาท	15,000	บาท
ส่วนเกินที่กระจายให้สินค้าคงเหลือ	(5,000)	
ส่วนเกินที่กระจายให้อุปกรณ์ (2,000/4 ปี)	500	
ส่วนเกินที่กระจายให้อาคาร (7,000/4 ปี)	(1,750)	
	8,750	

การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี

ส่วนของเจ้าของในบริษัทที่ขายหุ้น (ณ วันซื้อหุ้น)

= ส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวด
+ กำไรตั้งแต่ต้นงวดจนถึงวันที่ซื้อหุ้น
– เงินปันผลที่ประกาศจ่ายก่อนวันที่ซื้อหุ้น

ข้อสมมติ:กำไรของบริษัทที่ขายหุ้นเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดทั้งปี

ตัวอย่างที่ 2.5 สมมติว่าในวันที่ 1 ตุลาคม 25+8 บริษัท ก ซื้อ 40% ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข เป็นเงิน 800,000 บาท

บริษัท ข

- มีสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 1 มกราคม 25+8 1,500,000 บาท
- รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25+8 250,000 บาท
- ประกาศจ่ายเงินปันผลในวันที่ 1 กค. เป็นเงิน 150,000 บาท
- ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25+8 เท่ากับ มูลค่ายุติธรรมยกเว้นอาคารมูลค่า 600,000 บาท แต่บันทึกบัญชีเพียง 400,000บาท อาคารมีอายุการใช้งานคงเหลือ 20 ปี นับจากวันที่ 1 ตุลาคม ตัดบัญชีค่าความนิยมภายในเวลา 5 ปี

บริษัท ก และส่วนได้เสีย 40% ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

ราคาทุนของเงินลงทุน			800,000
หัก ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข ณ วันที่ 1 ตุลาคม			
ส่วนของผู้ถือหุ้น 1 มกราคม	1,500,000		
บวก กำไร 1 มกราคม – 1 ตุลาคม	187,500*		
หัก เงินปันผล	(150,000)		
	1,537,500		
บริษัท ก ซื้อหุ้น		40%	615,000
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี			185,000
ส่วนเกินกระจายให้ :			
อาคาร (600,000 – 400,000) ×40%			80,000
ค่าความนิยม (ส่วนที่เหลือ)			105,000
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี			185,000

*250,000 × 9/12 ปี

การบันทึกบัญชีของบริษัท ก สำหรับการซื้อส่วนได้เสีย 40% ในบริษัท ข มีดังนี้

1 ตุลาคม 25+8

เงินลงทุนในบริษัท ข	800,000	
เงินสด		800,000

(บันทึกการซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง 40% ของบริษัท ข)

31 ธันวาคม 25+8

เงินลงทุนในบริษัท ข 25,000

รายได้จากบริษัท ข 25,000

(บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ 40% ×250,000× ¼ ปี)

รายได้จากบริษัท ข 1,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 1,000

(ตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่กระจายให้อาคารซึ่งมีราคาต่ำไป 80,000/20 ปี × ¼ ปี)

รายได้จากบริษัท ข 5,250

เงินลงทุนในบริษัท ข 5,250

(บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่กระจายให้ค่าความนิยม 105,000/5 ปี × ¼ ปี)

การซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้น

ถ้าบริษัทที่ลงทุนซื้อหุ้นโดยตรงจากผู้ถือหุ้น:

อัตราส่วนได้เสียที่ซื้อ =

จำนวนหุ้นที่ซื้อ ÷ จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด

ถ้าซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้น:
อัตราส่วนได้เสียที่ซื้อ =

จำนวนหุ้นที่ซื้อ ÷ จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด
(รวมทั้งจำนวนหุ้นที่ออกใหม่ให้กับผู้ลงทุนด้วย)

ตัวอย่างที่ 2.6 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญที่จดทะเบียนแล้วแต่ยังไม่ออกจำหน่ายจากบริษัท ข โดยตรง 20,000 หุ้น ในราคา 450,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+7 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 ประกอบด้วย หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท) 200,000 บาท และกำไรสะสม 150,000 บาท

อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข เท่ากับ 50% คำนวณได้ดังนี้

(1) หุ้นที่ซื้อโดยตรงจากบริษัท ข		20,000 หุ้น
(2) หุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดภายหลังการออกหุ้นใหม่		
หุ้นที่ออกจำหน่าย ณ 31 ธ.ค. 25+6	20,000	
หุ้นใหม่ที่ออกให้บริษัท ก	20,000	40,000 หุ้น

อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข (1)/(2) = 50%

มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ เท่ากับ 400,000 บาท คำนวณได้ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ก่อนการจำหน่ายหุ้นใหม่	
(หุ้นสามัญ 200,000 บาท+ กำไรสะสม 150,000 บาท)	350,000
ขายหุ้น 20,000 หุ้น ให้กับบริษัท ก	450,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข หลังการออกจำหน่ายหุ้นใหม่	800,000
ส่วนได้เสียของบริษัท ก	50%
ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ	400,000

การลงทุนซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง

ผู้ลงทุนสามารถเข้าไปมีส่วนในการบริหารบริษัทที่ซื้อหุ้นโดย

- ซื้อหุ้นเพียงจำนวนเล็กน้อยแต่หลาย ๆ ครั้ง
- ซื้อจำนวนมากเพียงครั้งเดียวก็ได้

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีส่วนได้เสีย บัญชีเงินลงทุนและบัญชีกำไรสะสมจะต้องมีการปรับปรุงด้วย

ตัวอย่างที่ 2.7 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท ข 10% ในราคา 750,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+2 และซื้ออีก 10% ในราคา 850,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+3 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันซื้อหุ้นมีดังนี้

	2 มกราคม 25+2	2 มกราคม 25+3
หุ้นสามัญ	5,000,000	5,000,000
กำไรสะสม	2,000,000	2,500,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	7,000,000	7,500,000

บริษัท ก ไม่สามารถกระจายส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้กับสินทรัพย์สุทธิได้ ดังนั้นจึงถือให้ส่วนเกินทั้งหมดเป็นค่าความนิยม และตัดบัญชีภายในเวลา 10 ปี

ณ วันที่ 2 มกราคม 25+3 เมื่อบริษัท ก ซื้อหุ้นครั้งที่สองจากบริษัท ข เพิ่มเติมอีก 10%

2 มกราคม 25+3

เงินลงทุนในบริษัท ข	45,000	
กำไรสะสม		45,000

(ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้)

กำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นระหว่างปี 25+2	
500,000บาท × ส่วนได้เสียระหว่างปี 25+2 10%	50,000
หัก ค่าความนิยมตัดบัญชี สำหรับปี 25+2	
(ราคาทุน 750,000 – ราคาตามบัญชี 700,000) ×	
อัตราการตัดจำหน่าย 10%	(5,000)
ปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงของบัญชีปีก่อน	45,000

การขายหุ้น

- เมื่อผู้ลงทุนขายหุ้นที่ซื้อบางส่วนออกไปจนทำให้ส่วนได้เสียต่ำกว่า 20% หรือน้อยกว่าระดับที่ทำให้ผู้ลงทุนเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ การลงทุนจะต้องเปลี่ยนมาใช้วิธีราคาทุนแทน

- ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนภายหลังการขายจะกลายเป็นราคาทุนใหม่ กำไรหรือขาดทุนจากการขายหุ้นคือผลต่างระหว่างราคาขายและราคาตามบัญชี

ตัวอย่างที่ 2.8

- บริษัท ก ซื้อหุ้นบริษัท ข จำนวน 32,000 หุ้น (ส่วนได้เสีย 40%) เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+6 เป็นเงิน 58,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข เท่ากับ 120,000 บาท

- ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยม 10,000 บาทจะถูกตัดจำหน่ายในเวลา 10 ปี ในอัตรา 1,000 บาทต่อปี

- บริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีตั้งแต่ปี 25+6 จนถึงปี 25+9 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 67,000 บาท ซึ่งเท่ากับ 40% ของส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข 150,000 บาทบวกค่าความนิยมที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 7,000 บาท

- ในวันที่ 1 มกราคม 25+10 บริษัท ก ขาย 80% ของหุ้นบริษัท ข ที่ถืออยู่ (25,600 หุ้น) เป็นเงิน 60,000 บาท ทำให้ส่วนได้เสียในหุ้นสามัญบริษัท ข ลดลงเหลือ 8% (40%×20%)

- ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ขายเท่ากับ 53,600 บาท หรือ 80% ของ 67,000 บาท

- บริษัท ก จะรับรู้กำไรจากการขายหุ้นเท่ากับ 6,400 บาท (ราคาขาย 60,000 บาทหักราคาตามบัญชี 53,600 บาท) ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ภายหลังการขายหุ้นเท่ากับ 13,400 บาท (67,000 บาทหัก 53,600 บาท)

- บริษัท ก ไม่สามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในบริษัท ข อีกต่อไป ดังนั้นบริษัท ก จึงเปลี่ยนมาใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนซึ่งจะต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 มาใช้ ซึ่งราคาทุน 13,400 บาท จะกลายเป็นราคาทุนใหม่ของเงินลงทุน

รายการพิเศษและผลของรายการปรับปรุงในงวดบัญชีก่อน

บริษัทผู้ลงทุนจะต้องบันทึกรายได้จากการลงทุนแยกออกมาเป็น รายได้ตามปกติ รายได้จากรายการพิเศษ หรือ รายได้เนื่องจากรายการปรับปรุง

ตัวอย่างที่ 2.9 สมมติว่า บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข 40% กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25+5 ประกอบไปด้วยรายการต่อไปนี้

กำไรก่อนรายการพิเศษ	500,000
รายการพิเศษ–ขาดทุนจากไฟไหม้ (หลังหักภาษีเงินได้ 50,000 บาท)	50,000
กำไรสุทธิ	450,000

บริษัท ก จะบันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	180,000	
ขาดทุนจากรายการพิเศษ-บริษัท ข	20,000	
รายได้จากบริษัท ข		200,000

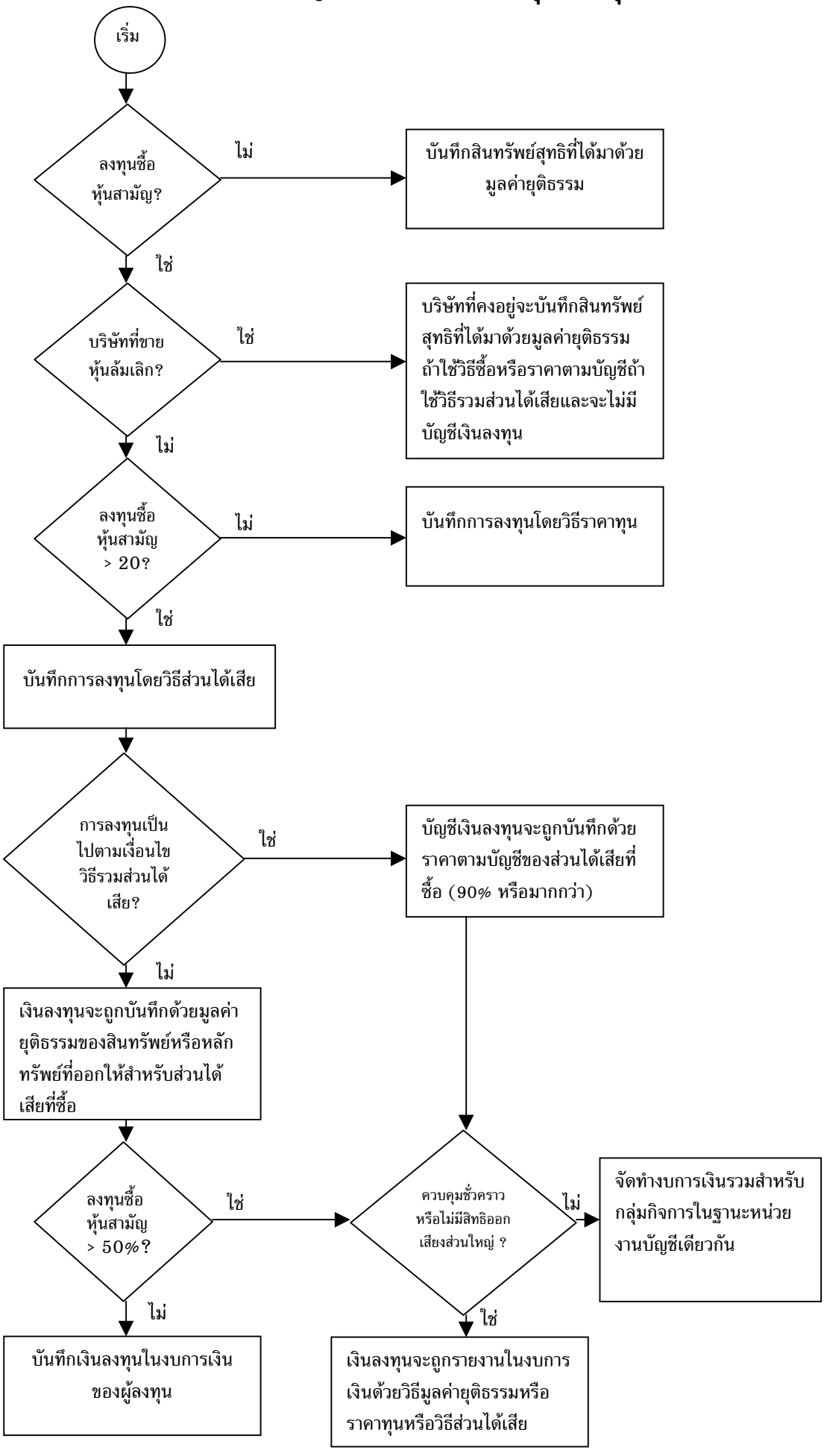
(บันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข)

การเปิดเผยข้อมูล

บริษัทที่ลงทุนจะต้องจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยที่บันทึกโดยวิธีส่วนได้เสียเป็น*สินทรัพย์ระยะยาว*และแยกแสดงเป็นรายการต่างหากในงบดุล ส่วนกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุนที่เป็นของผู้ลงทุนต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน โดยแยกแสดง*กำไรหรือขาดทุนที่เป็นรายการพิเศษ*ออกจากส่วนที่เป็นรายการตามปกติ

นอกจากนี้ผู้ลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. รายชื่อและข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทร่วมและบริษัทย่อยที่สำคัญรวมถึงสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของสิทธิออกเสียงในกรณีที่แตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
2. วิธีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน

THE END

ภาพที่ 2.2 การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้น