



ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๖ / ๒๕๕๐

เรื่อง คำตอบแนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วม

อนุสนธิจากการที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๒๖ / ๒๕๔๘ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๔ เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย (แก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ ๑) ลงวันที่ ๑๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ และลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๒๓ ตอนพิเศษ ๑๑๔ ง ลงวันที่ ๓๐ ตุลาคม ๒๕๔๘ และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้จัดทำคำตอบ แนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบริษัทร่วมจากคำถามของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นเอกสารในการสัมมนา เรื่อง แนวทางปฏิบัติการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและการจัดทำงบการเงินรวมในวันที่ ๒๐ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐ แล้ว นั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์จึงขอประกาศเผยแพร่คำตอบแนวทางปฏิบัติ ดังกล่าว ตามเอกสารแนบท้ายประกาศฉบับนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๓ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๐

*Amul Anual*

(ศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

### คำตอบแนวทางปฏิบัติจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

#### ประเด็นคำถามที่ 1 การจัดทำและประเภทงบการเงิน

1.1 เนื่องจากมีงบการเงิน 3 ประเภท ได้แก่ งบการเงินรวม งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (Financial statement in which the equity method is applied) และ งบการเงินเฉพาะกิจการ (Cost method) ซึ่งผู้อ่านงบการเงินจะสับสนและมีผลต่อการวิเคราะห์งบได้ ดังนั้น จึงขอให้มีการกำหนดชื่องบการเงินให้ชัดเจนและเพื่อใช้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

#### แนวทางปฏิบัติ

ตามร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” ให้ความหมายของงบการเงินแต่ละประเภท ดังนี้

- งบการเงินรวม (Consolidated financial statement) หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่น่าเสนอเสมือนว่า เป็นงบการเงินของหน่วยงานทวมเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
- งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (Financial statement in which the equity method is applied) หมายถึง งบการเงินที่น่าเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (“ผู้ลงทุน”) ซึ่งบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า ตามวิธีส่วนได้เสีย ทั้งนี้ งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ใช่งบการเงินเฉพาะกิจการ หรืองบการเงินของกิจการที่ไม่มีเงินลงทุนทั้งในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
- งบการเงินเฉพาะกิจการ (Separate financial statement) หมายถึง งบการเงินที่น่าเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (“ผู้ลงทุน”) ซึ่งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของโดยตรง มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน ดังนั้น งบการเงินของผู้ลงทุนจึงควรแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ตามวิธีราคาทุนหรือเกณฑ์การรับรู้และวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

งบการเงินเฉพาะกิจการตามร่างมาตรฐานการบัญชีมิใช่เป็นงบการเงินที่ต้องจัดทำ แต่อาจจัดทำเมื่อกิจการต้องการ หรือเพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลภายในแต่ละประเทศ



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

1.2 ในกรณีบริษัทที่มีเพียงเงินลงทุนในบริษัทร่วมเท่านั้น ต้องจัดทำงบการเงินอะไรบ้างและด้วยวิธีการบันทึกบัญชีแบบ Cost และ/หรือ Equity method

### แนวทางปฏิบัติ

ตามร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วม” กำหนดให้กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ ยกเว้นกรณีผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ”

ดังนั้น กิจการที่มีแต่บริษัทร่วม ไม่มีบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย อย่างไรก็ตาม กิจการที่มีแต่เงินลงทุนในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรืออย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ไม่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมอีกงบบหนึ่ง เพื่อให้สอดคล้องกับกิจการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ซึ่งต้องนำเสนอทั้งงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการด้วย

### ตัวอย่างการนำเสนองบการเงิน

กรณีที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

	งบการเงินรวม				งบการเงินเฉพาะกิจการ			
	31	ธ.ค. 31	ธ.ค. 31	ธ.ค. 31	31	ธ.ค. 31	31	ธ.ค. 31
	2549		2548		2549		2548	
สินทรัพย์								
เงินสด								
.....								
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0		0		xx <sup>(1)</sup>		xx <sup>(1)</sup>	
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	xx <sup>(2)</sup>		xx <sup>(2)</sup>		xx <sup>(1)</sup>		xx <sup>(1)</sup>	



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

### กรณีที่มีเพียงแต่เงินลงทุนในบริษัทร่วม

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุน		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	ตามวิธีส่วนได้เสีย		ตามวิธีส่วนได้เสีย	
	31	ธ.ค. 31	ธ.ค. 31	ธ.ค. 31
	2549	2548	2549	2548
สินทรัพย์				
เงินสด				
.....				
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	xx <sup>(2)</sup>	xx <sup>(2)</sup>	xx <sup>(1)</sup>	xx <sup>(1)</sup>

หมายเหตุ: (1) แสดงตามวิธีราคาทุนเดิม (original cost) (2) แสดงตามวิธีส่วนได้เสีย (equity method)

ประเด็นคำถามที่ 2 ตามประกาศฉบับที่ 26/2549 การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากวิธีส่วนได้เสียเป็นราคาทุนโดยให้ปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง (ถ้ากระทำได้) หรืออาจจะใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้น ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี นั้น

2.1 ความหมายของประโยคดังกล่าว เป็นการให้ทางเลือกปฏิบัติในการใช้วิธีบันทึกเงินลงทุนว่าสามารถใช้วิธี ราคาทุน หรือ ราคาตามบัญชี เป็นราคาทุนเริ่มต้น หรือ หมายถึงเป็นการให้ข้อยกเว้นสำหรับกรณีที่ไม่สามารถปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง ให้เป็นราคาทุน

#### แนวทางปฏิบัติ

การใช้ราคาตามบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้น ไม่ใช่ทางเลือก แต่เป็นการยกเว้นเฉพาะกรณีที่มีความจำเป็นที่เหมาะสมเท่านั้นและต้องมีหลักฐานเพียงพอสนับสนุนและพิสูจน์ได้ว่าไม่สามารถใช้วิธีราคาทุนและปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังได้ ส่วนการพิจารณาการด้อยค่าในเงินลงทุนต้องพิจารณาทุกครั้งในการจัดหางบการเงินแม้ใช้ราคาทุนเดิม

2.2 กรณีใดบ้างที่บริษัทยังคงสามารถใช้ราคาตามบัญชี (Carrying amount) เป็นราคาทุนเริ่มต้น



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

### แนวทางปฏิบัติ

เป็นการให้ใช้เฉพาะเพียงเท่าที่จำเป็นที่ทำให้บริษัทผู้ลงทุนไม่มีความผิดตามกฎหมายหรือการผิดข้อสัญญา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานสนับสนุนเหตุผลดังกล่าวโดยชัดเจน

2.3 บริษัทใหญ่ต้องถือปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมทุกบริษัทหรือไม่ หรือสามารถเลือกถือปฏิบัติตามเงินลงทุนบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมบางบริษัท โดยเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมที่เหลือจะปรับปรุงวิธีการรับรู้ตามราคาทุนเดิม (Original Cost) เมื่อไม่มีข้อจำกัดทางกฎหมายหรือสัญญาเงินกู้

### แนวทางปฏิบัติ

บริษัทใหญ่ต้องใช้วิธีราคาทุนเดิม (original cost) สำหรับทุกเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ทุกรายการ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นที่เข้าเงื่อนไขตามข้อ 2.2 ก็ให้ใช้วิธีราคาตามบัญชีสำหรับเงินลงทุนบางกรณีเท่าที่จำเป็น

2.4 กรณีที่บริษัทใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้น และหากบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมมีการจ่ายเงินปันผล โดยที่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเงินปันผลดังกล่าวไม่ได้จ่ายจากกำไรในส่วนที่บริษัทใหญ่เคยรับรู้เป็นรายได้ตามวิธีส่วนได้เสียไปแล้วบริษัทใหญ่สามารถรับรู้เงินปันผลนั้นเป็นรายได้โดยไม่ต้องนำไปปรับปรุงเงินลงทุนที่ยกมาแต่อย่างใด ใช้หรือไม่ เช่น บริษัทย่อยประกาศจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลจากผลกำไรของไตรมาสที่ 1 ของปี 2550 บริษัทใหญ่สามารถรับรู้เงินปันผลที่บริษัทย่อยประกาศจ่ายเป็นรายได้ในงวดที่บริษัทใหญ่มีสิทธิรับเงินปันผลนั้น เนื่องจากบริษัทใหญ่หยุดรับรู้ส่วนได้เสียในกำไรของบริษัทย่อยมาตั้งแต่ไตรมาสที่ 1 ของปี 2550 แล้ว จึงไม่อาจถือได้ว่า บริษัทใหญ่บันทึกเงินปันผลที่รับมานั้นเป็นรายได้ซ้ำอีก ใช้หรือไม่

### แนวทางปฏิบัติ

ในกรณีที่บริษัทจำเป็นต้องใช้วิธีราคาตามบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้น ตามข้อยกเว้นที่เข้าเงื่อนไขตามข้อ 2.2 บริษัทที่เป็นผู้ลงทุนจะต้องนำเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรที่เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่เปลี่ยนนโยบายการบัญชีมารับรู้รายได้ ทั้งนี้ เงินปันผลที่จ่ายจากกำไรในส่วนที่เกินกว่ากำไรที่เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุนซึ่งจะต้องนำไปลดเงินลงทุน





## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

กำไรของบริษัทย่อย/ร่วมที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาเงินลงทุนให้นำเงินปันผลที่ได้รับในจำนวนที่สูงกว่ากำไรของบริษัทย่อย/ร่วมที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาเงินลงทุนไปหักจากราคาทุนเดิมที่ได้มา

2.5 ในกรณีที่บริษัทมีเงินลงทุนในบริษัทอื่นที่เคยเป็นบริษัทร่วมโดยถือหุ้นร้อยละ 25 และเคยรับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียในอดีต แต่ในปัจจุบันหยุดรับรู้ส่วนได้เสียแล้ว ภายหลังลดสัดส่วนการถือหุ้นคงเหลือร้อยละ 8 และคงเหลือมูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ณ วันที่หยุดรับรู้ส่วนได้เสีย เมื่อมีการเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีจากวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีราคาทุน บริษัทต้องดำเนินการปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัทอื่นดังกล่าวข้างต้น เป็นราคาทุนเดิมด้วยหรือไม่

### แนวทางปฏิบัติ

อ้างอิงร่างมาตรฐานฉบับที่ 45 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ระบุว่า “ผู้ลงทุนต้องถือมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันที่ผู้ลงทุนไม่ถือว่าเงินลงทุนดังกล่าวเป็นบริษัทร่วมของผู้ลงทุนแล้ว เป็นราคาทุนสำหรับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงิน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน” ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัทอื่นดังกล่าวข้างต้น นอกจากนี้ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 26/2549 ใช้บังคับกับเงินลงทุนที่ยังถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ณ วันที่มีผลใช้บังคับเป็นต้นไป และไม่มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง

2.6 กรณีที่บริษัทเลือกไม่ปรับงบการเงินย้อนหลัง แต่ใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้น หมายความว่า บริษัทต้องใช้มูลค่าเงินลงทุนที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัทใหญ่ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเป็นราคาทุนเริ่มต้นใช้หรือไม่ (มีให้นำมูลค่าตามบัญชีตามงบการเงินของบริษัทย่อย มาคำนวณตามสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่)

### แนวทางปฏิบัติ

ใช่ เนื่องจากตามประกาศสภา ฉบับที่ 26/2549 กำหนดให้ใช้ราคาตามบัญชี ซึ่งหมายถึงราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมหรือส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันตามงบการเงินของบริษัทใหญ่



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

**ประเด็นที่ 3 การตัดจำหน่ายค่าความนิยม นับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ถือปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 26/2549**

3.1 บริษัทใหญ่ยังคงต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ (Negative Goodwill) จากการซื้อธุรกิจ เป็นค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามลำดับ ในงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยการปรับปรุงลดหรือเพิ่มต้นทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมที่เกี่ยวข้องต่อไป จนกว่าค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบดังกล่าวจะหมดไปหรือไม่

### แนวทางปฏิบัติ

ในงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการจะต้องปรับย้อนหลังเงินลงทุนให้แสดงในราคาทุนเดิม โดยให้แสดงรวมค่าความนิยมที่มาพร้อมเงินลงทุนก่อนตัดบัญชี กรณีกิจการให้ใช้วิธีราคาตามบัญชี เป็นราคาทุนเริ่มต้นจากเหตุจำเป็นที่เข้าเงื่อนไขตามข้อ 2.2 ดังกล่าวข้างต้น เงินลงทุนนี้จะรวมค่าความนิยมในจำนวนสุทธิหลังจากตัดจำหน่ายสะสมจนถึงวันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ส่วนกรณีที่มีค่าความนิยมติดลบกิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการค่าความนิยมติดลบที่คงเหลืออยู่ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีออก ทั้งนี้ ภายหลังจากที่กิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี กิจการไม่ต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมและค่าความนิยมติดลบ นอกจากนี้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าเงินลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เริ่มตั้งแต่ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีและทุกสิ้นงวดบัญชีภายหลังการเปลี่ยนแปลง

3.2 ในงบการเงินรวม ค่าความนิยมยังคงต้องตัดจำหน่ายเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย หรือถือปฏิบัติตาม IFRS 3 ซึ่งไม่มีการตัดจำหน่าย แต่ต้องทดสอบการด้อยค่า ส่วน Negative Goodwill ให้รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันทีเมื่อเกิดรายการ

### แนวทางปฏิบัติ

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมในงบการเงินรวม ยังคงให้ยึดถือวิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ จนกว่ามีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ใหม่สำหรับวิธีปฏิบัติสำหรับค่าความนิยมในงบการเงินเฉพาะกิจการให้ถือตามข้อ 3.1





## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

### ประเด็นที่ 4 รายการระหว่างบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือ บริษัทร่วม นับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ ถือปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 26/2549

4.1 บริษัทใหญ่ยังคงต้องตัดบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากรายการ  
ระหว่างบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการหรือไม่

#### แนวทางปฏิบัติ

ในงบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียใน  
กิจการที่ควบคุมร่วมกัน ด้วยราคาทุน ไม่มีการตัดรายการบัญชีระหว่างกันกับบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย  
บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

ประเด็นที่ 5 นโยบายการจ่ายเงินปันผล หลังการเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกเงินลงทุนจาก  
Equity method เป็น Cost method

5.1 บริษัทใหญ่ควรพิจารณานโยบายการจ่ายเงินปันผลจากงบการเงินรวมหรืองบการเงิน  
เฉพาะกิจการ เนื่องจากกำไรของทั้งสองงบการเงินจะไม่เท่ากัน

#### แนวทางปฏิบัติ

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กิจการแต่ละแห่งมีสถานะทางกฎหมายที่แยกจากกัน  
การจ่ายเงินปันผลจึงควรจ่ายจากกำไรของกิจการที่มีสถานะทางกฎหมายที่แยกจากกัน การจ่ายเงินปัน  
ผลหรือไม่ขึ้นกับความพร้อมและความจำเป็นในการใช้เงินของแต่ละบริษัท

บริษัทใหญ่ควรพิจารณานโยบายการจ่ายเงินปันผลจากงบการเงินเฉพาะกิจการเนื่องจากการจ่ายเงิน  
ปันผลจะสอดคล้องกับเงินที่บริษัทมีในการจ่ายเงินปันผลจริง ถ้าบริษัทใหญ่พิจารณานโยบายการ  
จ่ายเงินปันผลจากงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียอาจทำให้การ  
จ่ายเงินปันผลซึ่งรวมผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมโดยที่บริษัทย่อยและบริษัทร่วม  
เหล่านั้นไม่ได้มีการจ่ายเงินปันผลกลับคืนมาให้แก่บริษัทใหญ่จริง ซึ่งอาจทำให้บริษัทใหญ่ต้องนำเงิน  
จากแหล่งอื่นมาใช้ในการจ่ายเงินปันผล เช่น เงินกู้ยืมจากธนาคารมาเพื่อจ่ายเงินปันผลดังกล่าว  
ดังนั้น ในการจ่ายเงินปันผลถือเป็นเรื่องของฝ่ายบริหารของบริษัท ซึ่งจะต้องพิจารณาจ่ายเงินปันผล  
จากงบเฉพาะกิจการ แต่หากมีงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ก็ให้  
พิจารณาจากเหล่านั้นประกอบจนมั่นใจที่จะอธิบายเหตุผลว่ามีสถานะที่จะจ่ายได้โดยไม่มีผลกระทบต่อ  
กิจการ โดยเฉพาะในกรณีที่มีขาดทุนสะสมในงบการเงินรวม



## สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS  
UNDER THE ROYAL PATRONAGE OF HIS MAJESTY THE KING

### ประเด็นที่ 6 การบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย หรือ บริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม

6.1 กรณีที่บริษัทเลือกที่จะบันทึกเงินลงทุนในงบเฉพาะกิจการ ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม แต่เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องการรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ยังมิได้นำมาปฏิบัติใช้ ฉะนั้น บริษัทจะเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

#### แนวทางปฏิบัติ

กิจการจะเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในงบการเงินเฉพาะได้ต่อเมื่อสภาฯ ได้ออกมาตรฐานการบัญชีว่าด้วยการรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน

6.2 ถ้าสามารถเลือกใช้ได้ แต่บริษัทจะเลือกปฏิบัติกับบริษัทย่อยที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้นได้หรือไม่ เนื่องจากสามารถหาราคาตลาดได้ ส่วนบริษัทย่อยรายอื่นๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ บริษัทเลือกที่จะใช้จะใช้วิธีราคาทุน เนื่องจากไม่มีราคาตลาด

#### แนวทางปฏิบัติ

สภาฯ มีแนวทางที่จะยกเว้นมาตรฐานการบัญชีว่าด้วยการรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงินตาม IAS39 Financial Instrument: Recognition and Measurement ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือมีตลาดซื้อขายคล่องด้วยมูลค่ายุติธรรม สำหรับเงินลงทุนที่ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องต้องวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน