

บทที่ 7

การบัญชีสำหรับการร่วมการงาน Accounting for joint arrangements

การร่วมการงานเป็นการงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน กล่าวคือ การตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทน กำหนดให้ต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานที่มีการควบคุมร่วมกัน โดยไม่มีบุคคลหรือกิจการใดควบคุมแต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานนั้น ซึ่งการดำเนินงานในรูปแบบของการร่วมการงานเป็นการร่วมลงทุนประกอบกิจการค้าที่เกิดขึ้นโดยส่วนใหญ่เป็นการชั่วคราวและมีขอบเขตจำกัด เมื่อได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้วกิจการค้านั้นก็จะสิ้นสุดลง วิธีการดำเนินงานของการร่วมการงานจึงแตกต่างจากรูปแบบของกิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน หรือ บริษัท

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (TFRS 11) เรื่อง “การร่วมการงาน” เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 (IFRS 11) เรื่อง “Joint arrangements” จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการบัญชีของการร่วมการงานทุกประเภท ซึ่งผู้ร่วมการงานต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม โดยประเมินจากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายที่เกิดจากการร่วมการงาน รวมทั้งเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบโดยกำหนดให้ผู้ร่วมการค้าต้องรับรู้และบันทึกเงินลงทุนของตนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) และยกเลิกการใช้วิธีรวมตามสัดส่วน (Proportionate consolidation method) ซึ่งในการกำหนดประเภทการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่มีสาระสำคัญ โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมาย เงื่อนไขของข้อตกลง ตลอดจนข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง ส่วนข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น”

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงความหมายและข้อตกลงตามสัญญาการร่วมการงาน ประเภทของการร่วมการงาน โครงสร้างของการร่วมการงาน การซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันตาม TFRS 3 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน และการบัญชีสำหรับการร่วมการค้า

7.1 ความหมายและข้อตกลงตามสัญญาการร่วมการงาน

ความหมายและข้อตกลงตามสัญญาการร่วมการงาน ประกอบด้วย ความหมายของคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ข้อตกลงตามสัญญาการร่วมการงาน และการประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11

1) ความหมายของคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน

TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 8 – 9) ได้ให้คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญเกี่ยวกับการร่วมการงาน ดังนี้

(1) การร่วมการงาน (Joint arrangement) หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน

(2) การควบคุมร่วม (Joint control) หมายถึง การร่วมกันควบคุมการทำงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้เมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมกันควบคุมการทำงานแล้วเท่านั้น

(3) การดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) หมายถึง การร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมใน การงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

(4) ผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint operator) หมายถึง ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันซึ่งมีการควบคุม ร่วมในการดำเนินงานร่วมกันนั้น

(5) การร่วมค้า (Joint venture) หมายถึง การร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิใน สินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น

(6) ผู้ร่วมค้า (Joint venturer) หมายถึง ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมค้า นั้น

(7) ผู้เข้าร่วมการงาน (Party to a joint arrangement) หมายถึง กิจกรรมที่เข้าร่วมในการร่วมการ งาน ไม่ว่ากิจกรรมนั้นจะมีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่

(8) หน่วยงานแยกต่างหาก (Separate vehicle) หมายถึง หน่วยงานทางการเงินที่สามารถระบุเป็น หน่วยงานแยกต่างหากได้ ซึ่งรวมทั้งกิจการที่แยกต่างหากโดยการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือกิจการที่ กฎหมายยอมรับว่าเป็นกิจการที่แยกต่างหาก ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะมีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายหรือไม่

2) ข้อตกลงตามสัญญาร่วมการงาน

TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 3, 10) กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตาม ข้อตกลงตามสัญญา ดังนี้

ข้อตกลงตามสัญญาร่วมการงาน สามารถพบได้ในหลายรูปแบบ โดยส่วนใหญ่แล้วข้อตกลงตามสัญญา ที่ใช้บังคับได้มักเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอยู่ในรูปของสัญญา หรือบันทึกการหารือระหว่างผู้ร่วมการงาน แต่ก็ อาจจะไม่ใช่ในทุกกรณี กลไกทางกฎหมายอาจจะสามารถสร้างข้อตกลงที่สามารถบังคับใช้ด้วยตัวกลไก ดังกล่าวเองหรือร่วมกับสัญญาที่ทำระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน

เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ข้อตกลงตามสัญญาหรือบางส่วนของ ข้อตกลงตามสัญญาอาจจะระบุรวมอยู่ในข้อบังคับ กฎบัตร หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานแยกต่างหาก นั้นก็ได้

ข้อตกลงตามสัญญาจะระบุข้อกำหนดให้ผู้ร่วมการงานมีส่วนร่วมในกิจกรรมต่างๆ ของการร่วมการ งานนั้น ซึ่งโดยทั่วไปข้อตกลงตามสัญญามักจะประกอบด้วยเรื่องดังต่อไปนี้

(1) จุดประสงค์ กิจกรรม และระยะเวลาของการร่วมการงาน

(2) วิธีการในการแต่งตั้งคณะกรรมการของการร่วมการงาน หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่า กับคณะกรรมการดังกล่าว

(3) กระบวนการตัดสินใจ ซึ่งประกอบด้วยเรื่องที่ต้องได้รับการตัดสินใจจากผู้เข้าร่วมการงาน สิทธิใน การออกเสียงของผู้เข้าร่วมการงาน และระดับของการสนับสนุนที่ต้องการสำหรับเรื่องดังกล่าว กระบวนการ ตัดสินใจตามที่ระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญานี้ทำให้เกิดการควบคุมร่วมในการร่วมการงานนั้น

(4) ทุนหรือการจ่ายสมทบอื่นๆ ที่ต้องการจากผู้เข้าร่วมการงาน

(5) วิธีการแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการทำงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการทำงาน

3) การประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11

ข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวข้างต้น กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการทำงานตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน

กิจการที่เป็นผู้เข้าร่วมการทำงานต้องประเมินว่าข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานมีการควบคุมร่วมกันหรือไม่ ผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานจะมีการควบคุมร่วมกันก็ต่อเมื่อบุคคลหรือกิจการเหล่านั้นจะต้องร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมากต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง)

หากได้กำหนดแล้วว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานร่วมกันควบคุมการงานนั้น การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่เกี่ยวข้องควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

ในการร่วมการงานใดๆ จะไม่มีบุคคลหรือกิจการใดที่ควบคุมการร่วมการงานนั้นได้แต่เพียงผู้เดียว ผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานเข้ามาควบคุมการงานนั้นได้

การร่วมการงานสามารถมีขึ้นได้ถึงแม้ว่าผู้เข้าร่วมการทำงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นไม่ครบทุกคน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ความแตกต่างระหว่างผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงาน (ผู้ร่วมดำเนินงานหรือผู้ร่วมค่า) กับผู้เข้าร่วมการงานแต่ไม่มีการควบคุมร่วม

กิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นหรือไม่ โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่ากิจการยังคงมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นอยู่อีกหรือไม่

ในการประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานหรือไม่นั้น อันดับแรก กิจการต้องประเมินว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานมีการควบคุมการงานนั้นหรือไม่ กิจการต้องนำ TFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาใช้ในการกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ รวมทั้งสามารถเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนเหล่านั้นโดยใช้อำนาจของตนที่มีอยู่ในการงานดังกล่าวได้หรือไม่ เมื่อผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานสามารถร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) ผู้เข้าร่วมการงานดังกล่าวจึงมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกัน

หลังจากได้ข้อสรุปว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกันแล้ว กิจการต้องประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่เกี่ยวข้องควบคุมการงานแล้วเท่านั้น ทั้งนี้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการทำงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการทำงานได้ร่วมกันควบคุมการงานนั้น หรือว่ามีเพียงผู้เข้าร่วมการงานรายเดียวเป็นผู้ควบคุมการงานนั้น

ในบางครั้ง กระบวนการตัดสินใจที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานซึ่งระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญาทำให้เกิดการควบคุมร่วมโดยปริยาย ตัวอย่างเช่น สมมติว่ากิจการสองแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้น ซึ่งแต่ละฝ่ายมีสิทธิในการออกเสียงร้อยละ 50 และข้อตกลงตามสัญญาระหว่างสองกิจการนี้ระบุว่า การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 51 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ดังนั้น ในกรณีนี้จึงมีการตกลงร่วมกันโดยปริยายว่าทั้งสองฝ่ายมีการควบคุมร่วมในการงานนั้น เนื่องจากการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของทั้งสองฝ่าย

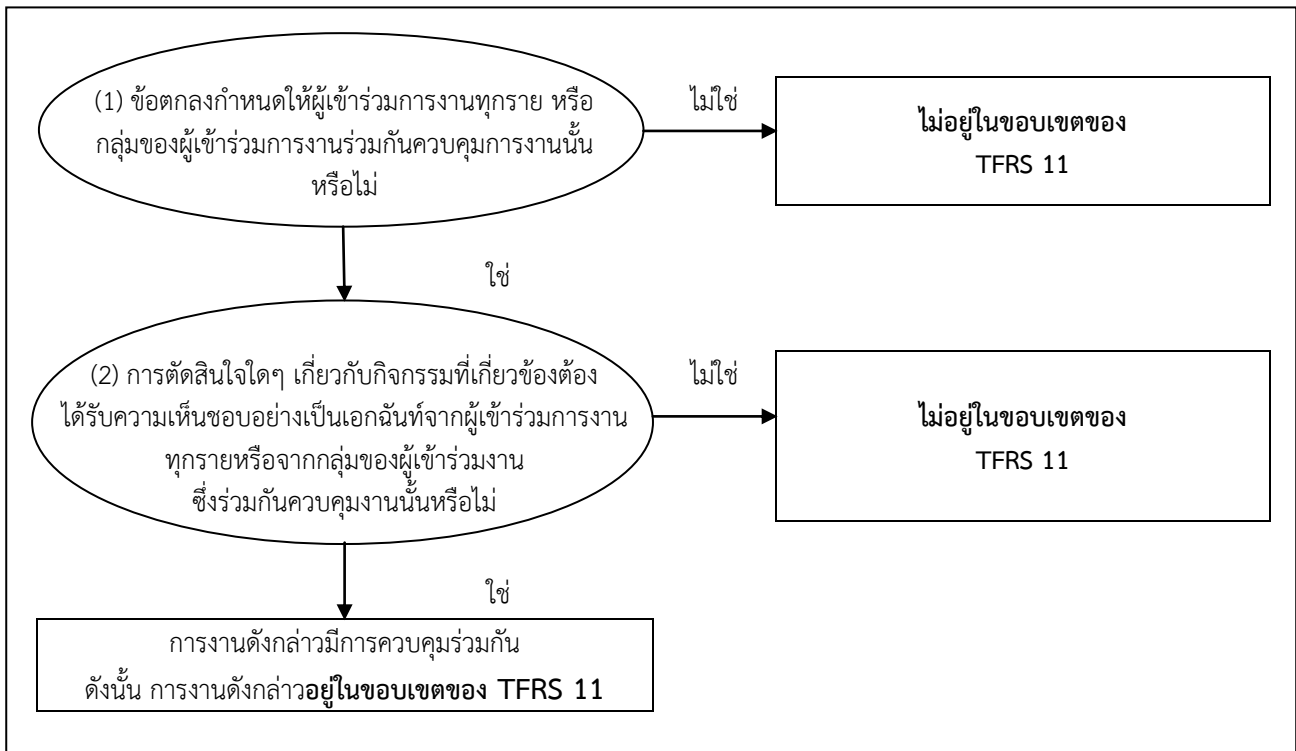
ในสถานการณ์แวดล้อมอื่นๆ ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำที่ต้องใช้ในการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเอาไว้ในกรณีที่สามารถจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานที่ตกลงร่วมกันได้มากกว่าหนึ่งกลุ่มเพื่อให้ได้ตามสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำที่ต้องการจะทำให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน ยกเว้นข้อตกลงตามสัญญาจะระบุว่า การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานรายใดบ้าง (หรือจากผู้เข้าร่วมการงานรายใดรวมกัน)

การได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์หมายความว่า ผู้เข้าร่วมการงานรายใดก็ตามที่มีการควบคุมร่วมสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานทำการตัดสินใจแต่เพียงผู้เดียว (เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) โดยปราศจากความเห็นชอบของตน ทั้งนี้หากการได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์นั้นเกี่ยวกับการตัดสินใจที่ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานเพื่อการคุ้มครองตนเองเท่านั้น และไม่ใช่การตัดสินใจที่เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงาน ผู้เข้าร่วมการงานรายนั้นจะไม่ถือว่าเป็นผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าว

ข้อตกลงตามสัญญาอาจเป็นคำสั่งของกระบวนการระบุข้อพิพาทก็ได้ เช่น คำตัดสินโดยอนุญาโตตุลาการซึ่งคำสั่งดังกล่าวอาจอนุญาตให้มีการตัดสินใจได้โดยปราศจากความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่มีการควบคุมร่วมแต่การมีคำสั่งดังกล่าวก็ไม่ได้มีผลให้การงานนั้นไม่เกิดการควบคุมร่วมกัน ดังนั้น จึงไม่มีผลให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน

เมื่อการงานไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การร่วมการงาน กิจการต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการงานดังกล่าวให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น TFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม TAS 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า หรือ TFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เป็นต้น

จากข้อความดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปการประเมินการควบคุมร่วมได้ตามภาพที่ 7.1 ดังนี้

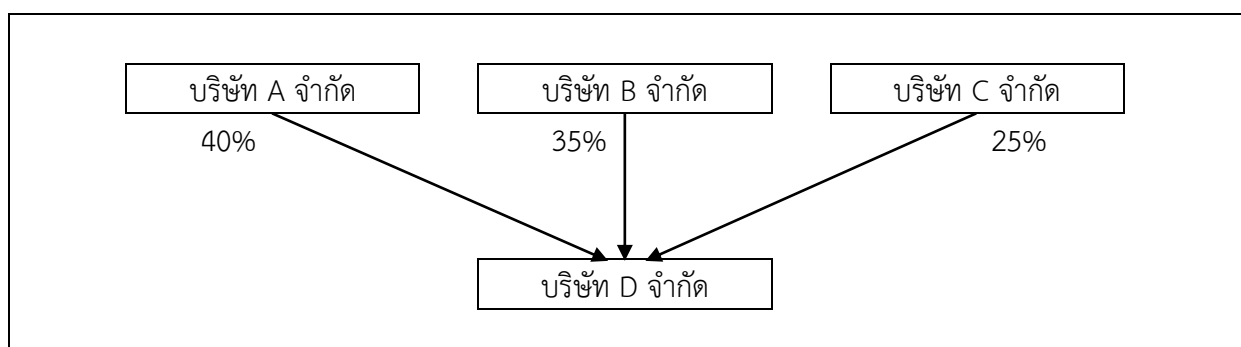


ภาพที่ 7.1 การประเมินการควบคุมร่วม
ที่มา: TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 13)

ตัวอย่างที่ 7.1 การประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11 หรือไม่

บริษัท A จำกัด บริษัท B จำกัด และบริษัท C จำกัด ได้จัดตั้งการงานขึ้นโดยมีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 40% 35% และ 25% ของบริษัท D จำกัด ตามลำดับ ข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการกำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ในกรณีนี้เข้าเงื่อนไขการร่วมการงานหรือไม่ เพราะเหตุใด

แนวทางการพิจารณา การประเมินการควบคุมร่วม ตามภาพที่ 7.2 ดังนี้



ภาพที่ 7.2 การประเมินการควบคุมร่วม
ที่มา: คู่มืออธิบาย TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560, หน้า 3)

สรุปผลการพิจารณา

(1) ข้อตกลงกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทุกราย หรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานร่วมกันควบคุมการงานนั้นหรือไม่ **คำตอบ คือ ใช่** เพราะข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการ กำหนดให้บริษัท A จำกัด บริษัท B จำกัด และบริษัท C จำกัด ได้จัดตั้งการงานขึ้นโดยมีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 40% 35% และ 25% ของบริษัท D จำกัด ตามลำดับ

(2) การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือจากกลุ่มของผู้เข้าร่วมงานซึ่งร่วมกันควบคุมการงานนั้นหรือไม่ **คำตอบ คือ ใช่** เพราะข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการ กำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ดังกรณีต่อไปนี้

กรณีที่ 1 บริษัท A จำกัด (40%) หรือ บริษัท B จำกัด (35%) หรือ บริษัท C จำกัด (25%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบเพียงบริษัทเดียว

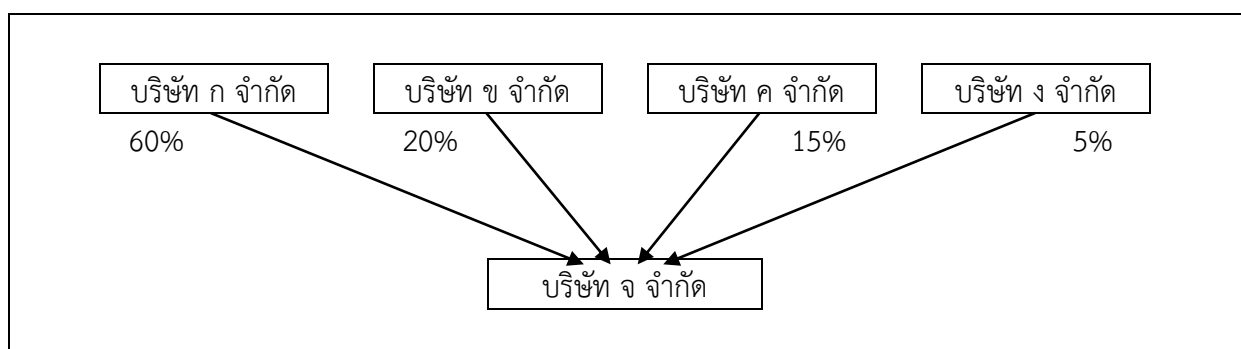
กรณีที่ 2 บริษัท A จำกัด และ บริษัท B จำกัด (75%) หรือ บริษัท A จำกัด และ บริษัท C จำกัด (65%) หรือ บริษัท B จำกัด และ บริษัท C จำกัด (60%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบเพียงสองบริษัท

กรณีที่ 3 บริษัท A จำกัด บริษัท B จำกัด และ บริษัท C จำกัด (เท่ากับ 100% มากกว่า 80%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานทุกราย

จากกรณีที่ 3 การงานดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกันจากผู้เข้าร่วมการงานทุกราย คือ บริษัท A จำกัด บริษัท B จำกัด และ บริษัท C ดังนั้น การงานดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของ TFRS 11

ตัวอย่างที่ 7.2 การประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11 หรือไม่

บริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด บริษัท ค จำกัด และบริษัท ง จำกัด มีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 60% 20% 15% และ 5% ของบริษัท จ จำกัด ตามลำดับ โดยกำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ในกรณีนี้เข้าเงื่อนไขการร่วมการงานหรือไม่ เพราะเหตุใด



ภาพที่ 7.3 การประเมินการควบคุมร่วม

ที่มา: คู่มืออธิบาย TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560, หน้า 4)

สรุปผลการพิจารณา

(1) ข้อตกลงกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทุกราย หรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานร่วมกันควบคุมการงานนั้นหรือไม่ คำตอบ คือ ใช่ เพราะว่าข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการ กำหนดให้บริษัท ก จำกัด บริษัท ข จำกัด บริษัท ค จำกัด และบริษัท ง จำกัด ได้จัดตั้งการงานขึ้นโดยมีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 60% 20% 15% และ 5% ของบริษัท จ จำกัด ตามลำดับ

(2) การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือจากกลุ่มของผู้เข้าร่วมงานซึ่งร่วมกันควบคุมการงานนั้นหรือไม่ คำตอบ คือ ไม่ใช่ เพราะว่าข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการ กำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ดังกรณีต่อไปนี้

กรณีที่ 1 บริษัท ก จำกัด (60%) หรือ บริษัท ข จำกัด (20%) หรือ บริษัท ค จำกัด (15%) หรือ บริษัท ง จำกัด (5%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบเพียงบริษัทเดียว

กรณีที่ 2 บริษัท ก จำกัด และ บริษัท ข จำกัด (80%) หรือ บริษัท ก จำกัด และ บริษัท ค จำกัด (75%) หรือ บริษัท ก จำกัด และ บริษัท ง จำกัด (65%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นสามารถทำได้โดยความเห็นชอบเพียงสองบริษัท คือ บริษัท ก จำกัด และ บริษัท ข จำกัด (80%)

กรณีที่ 3 บริษัท ก จำกัด บริษัท ค จำกัด และ บริษัท ง จำกัด (80%) ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นสามารถทำได้โดยความเห็นชอบเพียงสามบริษัท คือ บริษัท ก จำกัด บริษัท ค จำกัด และ บริษัท ง จำกัด (80%)

จากกรณีที่ 2 และ กรณีที่ 3 การที่จะได้สิทธิในการออกเสียงถึงร้อยละ 80 นั้น สามารถเกิดจากการจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานได้มากกว่าหนึ่งกลุ่ม ดังนั้น การงานดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11 ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ การงานดังกล่าวจะจัดเป็นการร่วมการงาน ตาม TFRS 11 ได้ก็ต่อเมื่อข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานมีการระบุในสัญญาว่าต้องมีบริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด ในการตัดสินใจ หรือต้องมีบริษัท ก จำกัด บริษัท ค จำกัด และบริษัท ง จำกัด ในการตัดสินใจ

7.2 ประเภทของการร่วมการงาน

กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม การจัดประเภทการร่วมการงานว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้ำหนุนขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพัน (Rights and obligations) ของผู้เข้าร่วมการงานนั้น

TFRS 11 ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผู้เข้าร่วมการงานให้เป็นไปตามรูปแบบการจัดประเภทการร่วมการงานตามสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน โดยพิจารณาจากโครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงาน ตลอดจนเงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมในข้อตกลงตามสัญญาที่ได้ตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถแบ่งประเภทของการร่วมการงานออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

(1) การดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) เป็นการร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีการผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการทำงาน (Rights to the assets and obligations for the liabilities, relating to the arrangement) นั้น โดยกำหนดส่วนแบ่งในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน ซึ่งสัดส่วนดังกล่าวอาจแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของก็ได้ นอกจากนี้ การดำเนินงานร่วมกันอาจจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ หากการร่วมการทำงานจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint operator) แต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน และรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ที่เกี่ยวกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

ในกรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) หากส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่ไปซื้อมานั้นเป็นธุรกิจ ให้นำหลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ มาถือปฏิบัติ (ยกเว้นกรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันภายใต้การควบคุมเดียวกัน) เช่น การหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน การบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่าย (ยกเว้นต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้) การรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สิน ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ การคำนวณหาความนิยมและทดสอบการด้อยค่าค่าความนิยมทุกปี หรือกรณีการเพิ่มส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันเดิม แต่ยังคงมีอำนาจควบคุมร่วม ไม่ต้องวัดมูลค่าสัดส่วนเดิม เป็นต้น

ทั้งนี้ หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมแต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน แต่หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมไม่มีสิทธิในสินทรัพย์และไม่ได้มีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องของการดำเนินงานร่วมกัน ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมนั้นต้องบันทึกส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

(2) การร่วมค้า (Joint venture) เป็นการร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการทำงาน (Rights to the net assets of the arrangement) นั้น โดยการร่วมค้านั้นต้องจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากเท่านั้น ทั้งนี้ ผู้ร่วมค้าไม่มีส่วนได้เสียใดๆ ในสินทรัพย์หรือภาระผูกพันในหนี้สินแต่ละรายการของการร่วมค้านั้น ในขณะเดียวกัน เจ้าหนี้ของการร่วมค้าไม่มีสิทธิไต่เบี่ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินของการร่วมค้า โดยผู้เข้าร่วมการงานรับผิดชอบเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมค้านั้น โดยผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของการร่วมค้านั้น ในกรณีนี้ ผู้ร่วมค้า (Joint venturer) ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า” เท่านั้น เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าการร่วมการทำงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการทำงานที่ตนเข้าร่วมโดยพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการร่วมการทำงานนั้น กิจการสามารถประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนได้โดยพิจารณาจาก

โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงานตลอดจนเงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมในข้อตกลงตามสัญญาได้ตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น

ในบางครั้ง ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตามข้อตกลงแบบที่ซึ่งกำหนดเงื่อนไขตามสัญญาเป็นการทั่วไปเพื่อร่วมกันดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรือหลายๆ กิจกรรม ข้อตกลงแบบนี้อาจกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดตั้งการร่วมการงานที่แตกต่างกันออกไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแบบดังกล่าว ถึงแม้ว่าการร่วมการงานเหล่านั้นจะเกี่ยวข้องกับข้อตกลงแบบเดียวกัน แต่ก็อาจจัดอยู่ในประเภทของการร่วมการงานที่แตกต่างกันได้ หากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานนั้นมีความแตกต่างกันเมื่อต้องดำเนินกิจกรรมที่ต่างกันตามข้อตกลงแบบนั้น ดังนั้น การดำเนินงานร่วมกันและการร่วมค้าจึงสามารถมีอยู่พร้อมกันได้หากผู้เข้าร่วมการงานมีการดำเนินกิจกรรมที่แตกต่างกันแม้กิจกรรมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแบบเดียวกัน

ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่าประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมนั้นได้เปลี่ยนแปลงไปด้วยหรือไม่

7.3 โครงสร้างของการร่วมการงาน

การร่วมการงานจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย (เช่น เพื่อแบ่งปันต้นทุนและความเสี่ยงระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน หรือเพื่อให้ผู้เข้าร่วมการงานเข้าถึงเทคโนโลยีใหม่ๆ หรือตลาดใหม่ๆ) และสามารถจัดตั้งโดยใช้โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายที่แตกต่างกันได้

การร่วมการงานบางส่วนไม่ได้กำหนดให้กิจกรรมของการร่วมการงานนั้นต้องดำเนินการโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก อย่างไรก็ตาม การร่วมการงานบางส่วนก็ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งหน่วยงานแยกต่างหากขึ้น

การจัดประเภทการร่วมการงานตาม TFRS 11 ขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานซึ่งเกิดจากการร่วมการงานตามปกติธุรกิจ ได้แบ่งประเภทของการร่วมการงานออกเป็นงานดำเนินการร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน การร่วมการงานดังกล่าวจะถือว่าการดำเนินการร่วมกัน ส่วนในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงาน การงานดังกล่าวจะถือว่าการร่วมค้า

ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดขึ้นจากการร่วมการงาน เพื่อใช้ในการจัดประเภทการร่วมการงาน ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ในการประเมินดังกล่าว

- (1) โครงสร้างของการร่วมการงาน
- (2) ในกรณีที่การร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ให้พิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้
 - (2.1) รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก
 - (2.2) เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา และ
 - (2.3) ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง

วิธีการประเมินที่กิจการต้องใช้ในการกำหนดว่ากิจการมีส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันหรือมีส่วนได้เสียในการร่วมค้า มีโครงสร้างของการร่วมการงานดังต่อไปนี้

1) การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าการดำเนินงานร่วมกัน ในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาจะกำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น รวมทั้งสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในรายได้และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ข้อตกลงตามสัญญามักจะอธิบายถึงลักษณะกิจกรรมของการร่วมการงาน และวิธีการที่ผู้เข้าร่วมการงานใช้ในการดำเนินกิจกรรมเหล่านั้นร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมการงานตกลงที่จะร่วมกันผลิตสินค้า โดยมีการกำหนดงานที่แต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบเอาไว้ซึ่งแต่ละฝ่ายต้องใช้สินทรัพย์ของตนและรับผิดชอบต่อหนี้สินที่ตนได้ก่อขึ้น นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญายังได้ระบุถึงวิธีการในการแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ในกรณีดังกล่าววงการเงินของผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์ที่นำมาใช้และหนี้สินที่ได้ก่อขึ้นในงานที่ตนรับผิดชอบและรับรู้ส่วนแบ่งของตนในรายได้และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

ในกรณีอื่นๆ เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงที่จะแบ่งปันและร่วมกันใช้สินทรัพย์ ซึ่งในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกัน และกำหนดวิธีการในการแบ่งผลผลิตหรือรายได้ที่ได้รับจากสินทรัพย์นั้น และต้นทุนในการดำเนินงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกันและส่วนแบ่งของตนในหนี้สินใดๆ ตามที่ได้ตกลงกัน และรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลผลิต รายได้ และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

2) การร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การร่วมการงานซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากสามารถเป็นได้ทั้งการร่วมค้า หรือ การดำเนินงานร่วมกัน

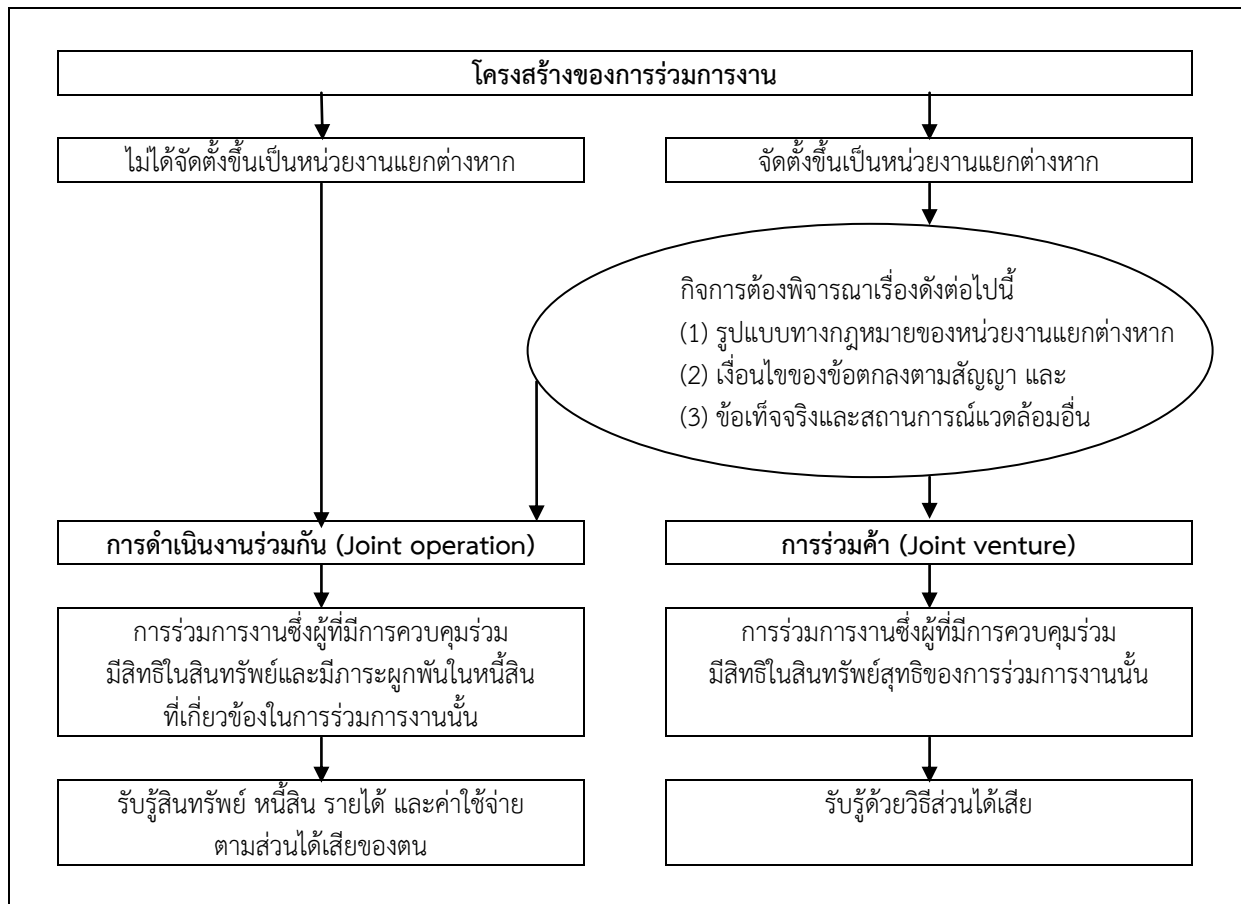
การกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการงานเป็นผู้ร่วมดำเนินงานหรือเป็นผู้ร่วมค้านั้นขึ้นอยู่กับสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก

เมื่อผู้เข้าร่วมการงานได้จัดตั้งการร่วมการงานขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินว่ารูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากตลอดจนเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นได้ทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีลักษณะใดดังต่อไปนี้หรือไม่

(1) มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน) หรือ

(2) มีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการร่วมค้า)

จากข้อความดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปตามภาพที่ 7.4 แสดงการจัดประเภทการร่วมการงาน : การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน ได้ดังนี้



ภาพที่ 7.4 การจัดประเภทการร่วมกิจการงาน: การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการงานที่เกิดจากการร่วมกิจการงาน

ที่มา: คู่มืออธิบาย TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2560, หน้า 6); TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 16)

2.1) รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก

รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินประเภทของการร่วมกิจการงาน โดยรูปแบบทางกฎหมายนี้ช่วยในการประเมินเบื้องต้นเกี่ยวกับสิทธิของผู้เข้าร่วมกิจการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการงานในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก เช่น ผู้เข้าร่วมกิจการงานมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่ และผู้เข้าร่วมกิจการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่

ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมกิจการงานอาจจัดการการร่วมกิจการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งมีรูปแบบทางกฎหมายที่ทำให้ต้องพิจารณาหน่วยงานแยกต่างหากเป็นเอกเทศ (กล่าวคือ สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานแยกต่างหาก ไม่ใช่สินทรัพย์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมกิจการงาน) ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการงานโดยพิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าการร่วมกิจการงานนั้นจัดเป็นการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมกิจการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญา รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น สามารถลบล้างการประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากได้

การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากนั้นมีความเพียงพอที่จะสรุปว่าการร่วมการงานดังกล่าวจัดเป็นการดำเนินงานร่วมกันก็ต่อเมื่อผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดการการร่วมการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากไม่ได้ทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก (กล่าวคือ สิทธิประโยชน์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมการงาน)

2.2) การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา

ในหลายกรณีสิทธิและภาระผูกพันที่ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญา มีความสอดคล้องหรือไม่มีความขัดแย้งกับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ในกรณีอื่น ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาเพื่อยกเลิกหรือปรับปรุงสิทธิและภาระผูกพันที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ตัวอย่างที่ 7.3 ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทนั้นจำนวนร้อยละ 50 การจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัททำให้สามารถแยกกิจการจากผู้เป็นเจ้าของได้จึงทำให้สิทธิประโยชน์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการถือว่าเป็นสิทธิประโยชน์และหนี้สินของบริษัทนั้น

ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสิทธิประโยชน์ของการร่วมการงานนั้น

อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาในการปรับปรุงรูปแบบของบริษัทเพื่อให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนได้เสียในสิทธิประโยชน์ของบริษัทและรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทนั้นตามสัดส่วนที่กำหนดไว้การปรับปรุงตามสัญญาดังกล่าวเกี่ยวกับรูปแบบของบริษัทสามารถทำให้จัดประเภทการงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้

ตารางที่ 7.1 แสดงการเปรียบเทียบเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกัน และเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการร่วมค้า ทั้งนี้ตัวอย่างเกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่แสดงในตารางนี้ไม่ได้แสดงไว้อย่างครบถ้วนสำหรับทุกกรณี ดังนี้

ตารางที่ 7.1 การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
รายการ	การดำเนินงานร่วมกัน	การร่วมค้า
(1) เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสิทธิประโยชน์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสิทธิประโยชน์ของการร่วมการงานนั้น กล่าวคือ หน่วยงานแยกต่างหาก (แต่ไม่ใช่ผู้เข้าร่วมการงาน) เป็นผู้ที่มีสิทธิในสิทธิประโยชน์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ตารางที่ 7.1 (ต่อ)

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
รายการ	การดำเนินงานร่วมกัน	การร่วมค้า
(2) ภาระผูกพันในหนี้สิน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในหนี้สิน ภาระผูกพัน ต้นทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ (เช่น ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน หรือตามสัดส่วนของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยการร่วมการงานซึ่งเป็นส่วนของผู้เข้าร่วมการงานโดยตรง)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้การร่วมการงานต้องเป็นผู้รับผิดชอบหนี้สินและภาระผูกพันของการร่วมการงาน
	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบต่อการร่วมการงานเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมการงานดังกล่าว หรือภาระผูกพันของตนเกี่ยวกับทุนที่ค้างชำระ หรือทุนที่เพิ่มในการร่วมการงาน หรือทั้งสองกรณี	
	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการเรียกร้องจากบุคคลภายนอก	ข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าเจ้าหนี้ของการร่วมการงานไม่มีสิทธิไต่เบี่ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินหรือภาระผูกพันของการร่วมการงาน
(3) รายได้ ค่าใช้จ่ายกำไรหรือขาดทุน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย ตัวอย่าง เช่น ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของกำลังการผลิตที่ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายใช้ในโรงงานที่ใช้งานร่วมกัน ซึ่งสามารถแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของตนในการร่วมการงานได้ ตัวอย่างอื่น เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงกันที่จะแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นตามเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้ เช่น ตามส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน ทั้งนี้ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ได้ทำให้การร่วมการงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน หากผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของการร่วมการงานนั้น

ตารางที่ 7.1 (ต่อ)

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
รายการ	การดำเนินงานร่วมกัน	การร่วมค้า
(4) การค้าประกัน	ผู้เข้าร่วมการงานมักจะต้องการการค้าประกันแก่บุคคลภายนอก เช่น ผู้ที่ได้รับบริการจากการร่วมการงาน หรือผู้ที่ให้เงินทุนแก่การร่วมการงาน การให้การค้าประกันดังกล่าวหรือการที่ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันที่จะต้องให้การค้าประกันนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าต้องจัดประเภทของการร่วมการงานนั้นเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ทั้งนี้ ลักษณะที่กำหนดว่าการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า คือ ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นหรือไม่ (ซึ่งผู้เข้าร่วมการงานอาจจะให้หรืออาจจะไม่ให้การค้าประกันสำหรับภาระผูกพันในหนี้สินบางอย่างก็ได้)	
(5) วิธีการบัญชี	ผู้ร่วมดำเนินงานรับรู้ส่วนแบ่งของสินทรัพย์หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย	ผู้ร่วมค้ารับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวม

ที่มา: คู่มือ TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 7); TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 18 - 20)

เมื่อข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานจึงถือว่าเป็นผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นในการจัดประเภทการร่วมการงานนั้น

2.3) ประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น

เมื่อเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นเพื่อประเมินว่าการร่วมการงานดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า

การร่วมการงานอาจจัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก ทั้งนี้ เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่ผู้เข้าร่วมการงานตกลงกันอาจไม่ระบุถึงสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สิน แต่การพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นสามารถทำให้จัดประเภทการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้ก็ต่อเมื่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

เมื่อกิจกรรมของการงานได้ถูกออกแบบขึ้นมาเพื่อการจัดหาผลผลิตให้แก่ผู้เข้าร่วมการงานเป็นหลัก แสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ของการงานนั้น ผู้เข้าร่วมการงานมักจะสร้างความมั่นใจเกี่ยวกับการเข้าถึงผลผลิตที่การงานนั้นจัดหาให้โดยการกีดกันไม่ให้การงานดังกล่าวขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอก

ผลกระทบของการงานที่มีโครงสร้างและวัตถุประสงค์ดังกล่าว คือ การงานต้องใช้กระแสเงินสดจากผู้เข้าร่วมการงานที่ซื้อผลผลิตจากการงานนั้นเพื่อชำระหนี้สินที่การงานนั้นได้ก่อขึ้น ดังนั้น ในกรณีที่การงานต้องพึ่งพิงกระแสเงินสดของผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวเพื่อให้การงานนั้นสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง จึงแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการงานนั้น

ตัวอย่างที่ 7.4 ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท (กิจการ ค) ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของเท่ากับร้อยละ 50 วัตถุประสงค์ของการร่วมการงานนี้ คือ การผลิตวัตถุดิบที่ต้องนำมาใช้ในกระบวนการผลิตของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย การร่วมการงานนี้ช่วยให้มั่นใจได้ว่าผู้เข้าร่วมการงานได้นำสินทรัพย์มาใช้ในการผลิตวัตถุดิบตามข้อกำหนดของผู้เข้าร่วมการงานเกี่ยวกับปริมาณและคุณภาพแล้ว

แนวทางการพิจารณา รูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค (กิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของบริษัท) ซึ่งกิจการ ค เป็นผู้จัดการกิจกรรมต่างๆ ในเบื้องต้น แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการ ค เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ ค นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์หรือมีภาระผูกพันในหนี้สินของกิจการ ค ดังนั้น รูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค และเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาจึงแสดงให้เห็นว่าการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานยังคงต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

(1) ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันที่จะซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค ในสัดส่วน 50:50 โดยกิจการ ค ไม่สามารถขายผลผลิตใดๆ ไปให้แก่บุคคลภายนอกได้เว้นแต่ได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่าย แต่เนื่องจากการร่วมการงานนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหาผลผลิตตามที่ต้องการจากผู้เข้าร่วมการงาน ดังนั้นจึงคาดว่า การขายผลผลิตให้แก่บุคคลภายนอกจะเป็นรายการที่ไม่ปกติและไม่มีสาระสำคัญ

(2) ผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่ายได้ร่วมกันกำหนดราคาของผลผลิตที่ขายให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ณ ระดับราคาที่ครอบคลุมต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการบริหารที่เกิดขึ้นของกิจการ ค ซึ่งตามเกณฑ์การดำเนินงานนี้ การร่วมการงานดังกล่าวตั้งใจที่จะดำเนินงาน ณ ระดับจุดคุ้มทุน

จากข้อมูลข้างต้น แสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังต่อไปนี้

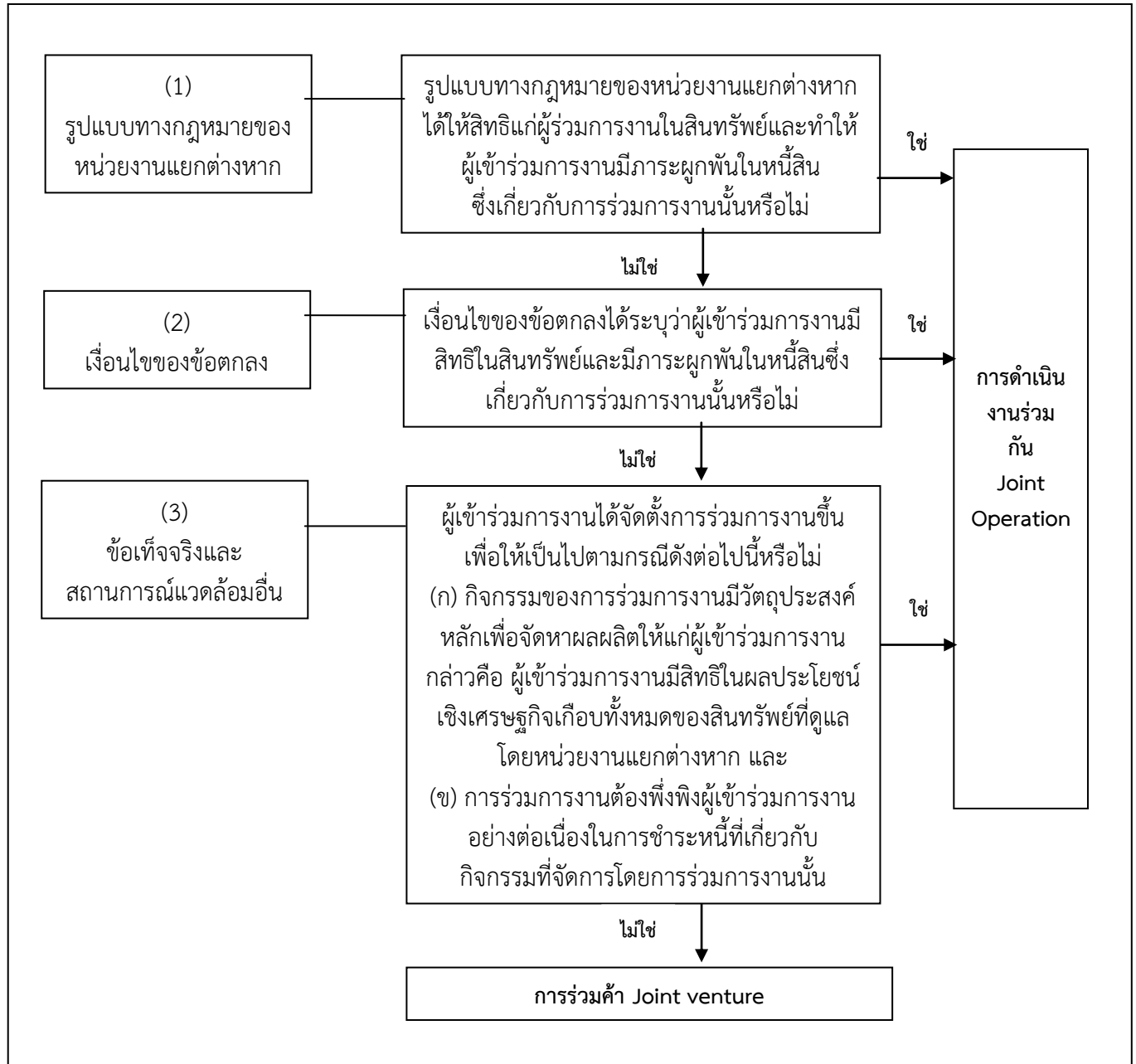
(1) ภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่จะต้องซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค แสดงให้เห็นว่ากิจการ ค ต้องพึ่งพิงผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวในการสร้างกระแสเงินสด ดังนั้น ผู้เข้าร่วมการงานจึงมีภาระผูกพันที่จะต้องจัดหาเงินเพื่อชำระหนี้สินของกิจการ ค

(2) ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค หมายความว่าผู้เข้าร่วมการงานกำลังใช้และมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดของสินทรัพย์ของกิจการ ค

ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็นการดำเนินงานร่วมกัน โดยข้อสรุปเกี่ยวกับการจัดประเภทการร่วมการงานในสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้จะไม่เปลี่ยนแปลงถ้าผู้เข้าร่วมการงานได้ขายส่วนแบ่งผลผลิตของตนให้แก่บุคคลภายนอกแทนที่จะใช้ส่วนแบ่งผลผลิตดังกล่าวในกระบวนการผลิตครั้งต่อไปของตน

หากผู้เข้าร่วมการงานเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาเพื่อทำให้การร่วมการงานนั้นสามารถขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอกได้จะทำให้กิจการ ค ต้องรับเอาความเสี่ยงเกี่ยวกับอุปสงค์ความเสี่ยงเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ และความเสี่ยงด้านเครดิตเอาไว้ ดังนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าว จะต้องประเมินเพื่อจัดประเภทการร่วมการงานใหม่ ซึ่งจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

แผนภูมิตามภาพที่ 7.5 ต่อไปนี้ แสดงการประเมินที่กิจการต้องปฏิบัติตามในการจัดประเภทการงาน เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากการจัดประเภทการร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก



ภาพที่ 7.5 การจัดประเภทการร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก
ที่มา: TFRS 11 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 22)

ตัวอย่างที่ 7.5 การจัดประเภทของการร่วมการงานถือเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) (คู่มือ TFRS 11 สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 8)

บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ตกลงทำสัญญาควบคุมร่วมกันก่อตั้งบริษัท เจมส์ จำกัด เพื่อดำเนินการก่อสร้างอาคาร ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวกำหนดให้สิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สิน ตลอดจนกำไรขาดทุนจากการร่วมการงานจะถูกแบ่งไปยังบริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ตามสัดส่วนการถือหุ้นของแต่ละบริษัท ในกรณีนี้ถือเป็นการร่วมการงานประเภทใด เพราะเหตุใด และผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด

แนวทางการพิจารณา ข้อตกลงตามสัญญานี้ถือเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) เนื่องจากสัญญานี้กำหนดให้บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของบริษัท เจมส์ จำกัด (ตามภาพที่ 7.4 การจัดประเภทการร่วมการงาน: การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน) “การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องในการร่วมการงานนั้น”

สรุปผลการพิจารณา ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างบริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ดังกล่าวข้างต้นถือเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) และผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีรับรู้ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมก่อสร้างอาคารตามสัดส่วนการถือหุ้นในงบการเงินของตน

ตัวอย่างที่ 7.6 การจัดประเภทของการร่วมการงานถือเป็นการร่วมค้า (Joint venture) (คู่มือ TFRS 11 สภาวิชาชีพบัญชี, 2561, หน้า 8)

บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ตกลงทำสัญญาควบคุมร่วมกันเพื่อก่อตั้งบริษัท จู๊ด จำกัด เพื่อดำเนินการก่อสร้างถนนคอนกรีตให้กรมทางหลวง ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวกำหนดให้สิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกิดจากการร่วมการงานนี้เป็นของบริษัท จู๊ด จำกัด โดยบริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด จะได้รับส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของการร่วมการงานนี้ตามสัดส่วนการถือหุ้น โดยผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองรายไม่มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของการร่วมการงานนี้แต่อย่างใด แต่ผู้เข้าร่วมการงานจะได้รับส่วนแบ่งกำไรขาดทุนจากการร่วมการงานจากการร่วมการงานนี้ตามสัดส่วนการถือหุ้นของแต่ละบริษัท ในกรณีนี้ถือเป็นการร่วมการงานประเภทใด เพราะเหตุใด และผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด

แนวทางการพิจารณา ข้อตกลงตามสัญญานี้ถือเป็นการร่วมค้า (Joint venture) เนื่องจากสัญญานี้ไม่ได้กำหนดให้บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของบริษัท จู๊ด จำกัด แต่กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองรายมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท จู๊ด จำกัด เท่านั้น (ตามภาพที่ 7.4 การจัดประเภทการร่วมการงาน: การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน) “การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น”

สรุปผลการพิจารณา ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างบริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ดังกล่าวข้างต้นถือเป็นการร่วมค้า (Joint venture) และผู้ร่วมการงานต้องรับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมการค้าด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง “เครื่องมือทางการเงิน” ในงบการเงินเฉพาะกิจการและรับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมการค้าด้วยวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวม

7.4 การซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันตาม TFRS 3

เมื่อกิจการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (TFRS 3) เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการต้องนำหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจทั้งหมดมาถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียที่มีอยู่ ดังนี้

(1) การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน

เมื่อกิจการเข้าซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของ TFRS 3 กิจการต้องนำหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจทั้งหมดตาม TFRS 3 และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ มาถือปฏิบัติตามส่วนได้เสียที่มีอยู่ หลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่ไม่ขัดแย้งกับแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึง แต่ไม่จำกัดเพียงเรื่องดังต่อไปนี้

(1.1) วัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการที่ไม่ได้รับการยกเว้นตาม TFRS 3 หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ

(1.2) รับรู้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนซึ่งต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

(1.3) รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการรวมธุรกิจตามที่ระบุไว้ใน TFRS 3 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ยกเว้นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของค่าความนิยม

(1.4) รับรู้ส่วนเกินของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่มากกว่าจำนวนสุทธิ ณ วันซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (หากมี) เป็นค่าความนิยม และ

(1.5) ทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมได้ถูกปันส่วนอย่างน้อยปีละครั้ง และเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์นั้นๆ อาจจะต้องด้อยค่า ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

ข้อความดังกล่าวข้างต้น ข้อ (1.1) ถึง (1.5) นั้นให้นำมาปฏิบัติกับการจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันเฉพาะในกรณีที่ธุรกิจที่มีอยู่เดิมตามนิยามของ TFRS 3 ถูกนำมาให้แกการดำเนินงานร่วมกันในตอนจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันโดยผู้ร่วมดำเนินงานรายใดรายหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม สองกรณีต่อจากนี้จะไม่ถูกนำมาปฏิบัติสำหรับกรณีการจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันที่ผู้ร่วมดำเนินงานทุกรายที่ร่วมอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันนั้นนำสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่ไม่ได้ประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจมาให้แกการดำเนินงานร่วมกันในตอนจัดตั้ง มีดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 สำหรับกรณีผู้ร่วมดำเนินงานรายหนึ่งอาจจะเพิ่มส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของ TFRS 3 โดยผู้ร่วมดำเนินงานอาจซื้อส่วนได้เสียเพิ่มเติมในการดำเนินงานร่วมกัน ในกรณีดังกล่าว ส่วนได้เสียเดิมที่มีอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันจะไม่ถูกวัดมูลค่าใหม่หากผู้ร่วมดำเนินงานยังคงมีการควบคุมร่วมอยู่

กรณีที่ 2 สำหรับกรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่ผู้เข้าร่วมนั้นมีส่วนร่วมในการควบคุมร่วม ซึ่งรวมถึงกิจการที่เข้าซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันนั้นอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยบุคคล

กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ที่มีการควบคุมสูงสุดทั้งก่อนและหลังการซื้อ และการควบคุมนั้น ไม่เป็นการชั่วคราว

(2) การบัญชีสำหรับการขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน

การบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการและการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขาย การโอนให้ หรือการซื้อสินทรัพย์ได้ระบุไว้ ดังนี้

(2.1) เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แสดงว่ากิจการมีรายการกับผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่น ดังนั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นเฉพาะส่วนได้เสียของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่นเท่านั้น

(2.2) เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ขายหรือโอนให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลขาดทุนเหล่านั้นเต็มจำนวน

(3) การบัญชีสำหรับการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน

การบัญชีสำหรับการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน มีดังต่อไปนี้

(3.1) เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การซื้อสินทรัพย์ กิจการต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจนกว่าจะขายสินทรัพย์นั้นออกไปให้แก่บุคคลภายนอก

(3.2) เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ซื้อโดยผู้เข้าร่วมการงาน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลขาดทุนดังกล่าว

ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันนั้นตามที่กำหนดในข้อ (1) ถึง ข้อ (3) ดังกล่าวข้างต้น หากตนมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น อย่างไรก็ตาม หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมไม่ได้มีสิทธิในสินทรัพย์และไม่ได้มีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น ผู้นั้นต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียนั้น

7.5 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation)

ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการที่ถือเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) ผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีรับรู้ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันตามสัดส่วนการถือหุ้นในงบการเงินของตน

ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้ตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

- (1) สินทรัพย์ รวมทั้งส่วนแบ่งในสินทรัพย์ใดๆ ที่ร่วมกันถือครอง
- (2) หนี้สิน รวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินใดๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น
- (3) รายได้จากการขายส่วนแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการดำเนินงานร่วมกัน
- (4) ส่วนแบ่งของรายได้จากการขายผลผลิตโดยการดำเนินงานร่วมกัน และ

(5) ค่าใช้จ่าย รวมทั้งส่วนแบ่งในค่าใช้จ่ายใดๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น

การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน มี 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายจะบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมดำเนินงานในสมุดบัญชีของผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละราย โดยไม่ได้แยกการบันทึกบัญชีเป็นอีกชุดหนึ่ง สำหรับกรณีนี้มีบัญชีที่ผู้ร่วมดำเนินงานจะต้องเปิดขึ้นใหม่ ดังนี้ (ศิลปพร ศรีจันทเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 7-6 – 7-7)

(1) **บัญชีการดำเนินงานร่วมกัน** เป็นบัญชีที่ใช้สำหรับการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกัน ได้แก่ รายการโอนสินทรัพย์ รายการรายได้ และรายการค่าใช้จ่าย

(2) **บัญชีผู้ร่วมดำเนินงาน** เป็นบัญชีที่ใช้สำหรับการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกัน ได้แก่ รายการเจ้าหนี้และลูกหนี้ระหว่างกัน

ตัวอย่างที่ 7.7 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x4 บริษัท จี๊ป จำกัด และบริษัท เจมส์ จำกัด ได้ตกลงทำสัญญาสำหรับการดำเนินงานผลิตและขายแชมพูสระผมร่วมกัน โดยไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากในสัญญาได้กำหนดส่วนแบ่งของรายได้และค่าใช้จ่ายในการขายผลผลิตจากการดำเนินงานร่วมกันเป็นอัตราส่วน คือ บริษัท จี๊ป จำกัด 1 ส่วน : บริษัท เจมส์ จำกัด 2 ส่วน โดยให้บริษัท จี๊ป จำกัด ทำหน้าที่ในการขายผลผลิต และรับผิดชอบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักรและค่าบรรจุภัณฑ์ในการผลิต สำหรับบริษัท เจมส์ จำกัด รับผิดชอบในการจัดหาและจ่ายค่าวัตถุดิบในการผลิต

สำหรับการดำเนินงานผลิตและขายแชมพูสระผมร่วมกันในเดือนมกราคม 25x4 มีดังต่อไปนี้

(1) บริษัท จี๊ป จำกัด จ่ายค่าบรรจุภัณฑ์ในการผลิต เป็นเงินสด จำนวน 500,000 บาท

(2) บริษัท เจมส์ จำกัด จ่ายค่าวัตถุดิบในการผลิต เป็นเงินสด จำนวน 900,000 บาท

(3) บริษัท จี๊ป จำกัด มีรายได้จากการขายผลผลิต เป็นเงินสด จำนวน 2,400,000 บาท

(4) บริษัท เจมส์ จำกัด จ่ายค่าใช้จ่ายในการขายผลผลิต แทน บริษัท จี๊ป จำกัด เป็นเงินสด จำนวน 100,000 บาท

การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก มีขั้นตอนในการจัดทำดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การบันทึกบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกันของเดือนมกราคม 25x4 ในสมุดรายวันทั่วไปของทั้ง 2 บริษัท แสดงได้ดังนี้

บริษัท จี๊ป จำกัด		บริษัท เจมส์ จำกัด	
(1) บริษัท จี๊ป จำกัด จ่ายค่าบรรจุภัณฑ์ในการผลิต เป็นเงินสด		จำนวน 500,000 บาท	
การดำเนินงานร่วมกัน	500,000	การดำเนินงานร่วมกัน	500,000
เงินสด	500,000	ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. จี๊ป	500,000
บันทึกการจ่ายค่าบรรจุภัณฑ์ในการผลิต		บันทึกการจ่ายค่าบรรจุภัณฑ์ในการผลิต	

(2) บริษัท เจมส์ จำกัด จ่ายค่าวัตถุดิบในการผลิต เป็นเงินสด จำนวน 900,000 บาท			
การดำเนินงานร่วมกัน	900,000	การดำเนินงานร่วมกัน	900,000
ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. เจมส์	900,000	เงินสด	900,000
บันทึกการจ่ายค่าวัตถุดิบในการผลิต		บันทึกการจ่ายค่าวัตถุดิบในการผลิต	

บริษัท จี๊ป จำกัด	บริษัท เจมส์ จำกัด
(3) บริษัท จี๊ป จำกัด มีรายได้จากการขายผลผลิต เป็นเงินสด จำนวน 2,400,000 บาท	
เงินสด 2,400,000	ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. จี๊ป 2,400,000
การดำเนินงานร่วมกัน 2,400,000	การดำเนินงานร่วมกัน 2,400,000
บันทึกรายได้จากการขายผลผลิต	บันทึกรายได้จากการขายผลผลิต

(4) บริษัท เจมส์ จำกัด จ่ายค่าใช้จ่ายในการขายผลผลิต แทน บริษัท จี๊ป จำกัด เป็นเงินสด จำนวน 100,000 บาท	
การดำเนินงานร่วมกัน 100,000	การดำเนินงานร่วมกัน 100,000
ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. เจมส์ 100,000	เงินสด 100,000
บันทึกการจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายผลผลิต	บันทึกการจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายผลผลิต

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณส่วนแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมการงานในเดือนมกราคม 25x4 ตามอัตราส่วน คือ บริษัท จี๊ป จำกัด 1 ส่วน : บริษัท เจมส์ จำกัด 2 ส่วน มีดังต่อไปนี้

หน่วย : บาท		
รายได้จากการร่วมการงาน		
[รายการที่ (3) จำนวน 2,400,000 บาท]		
ส่วนแบ่งรายได้ของบริษัท จี๊ป จำกัด $[(1 \div 3) \times 2,400,000]$	800,000	
ส่วนแบ่งรายได้ของบริษัท เจมส์ จำกัด $[(2 \div 3) \times 2,400,000]$	<u>1,600,000</u>	<u>2,400,000</u>

หน่วย : บาท		
ค่าใช้จ่ายจากการร่วมการงาน		
[รายการที่ (1) จำนวน 500,000 + (2) จำนวน 900,000 + (4) จำนวน 100,000 = 1,500,000 บาท]		
ส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายของบริษัท จี๊ป จำกัด $[(1 \div 3) \times 1,500,000]$	500,000	
ส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายของบริษัท เจมส์ จำกัด $[(2 \div 3) \times 1,500,000]$	<u>1,000,000</u>	<u>1,500,000</u>

ขั้นตอนที่ 3 การบันทึกบัญชีจากการร่วมการงานของเดือนมกราคม 25x4 ในสมุดรายวันทั่วไปของทั้ง 2 บริษัท สำหรับการรับรู้เงินสดรับสุทธิมาจากเงินสดรับจากรายได้จากการร่วมการงานในเดือนมกราคม 25x4 จำนวน 2,400,000 บาท – เงินสดจ่ายจากค่าใช้จ่ายจากการร่วมการงานในเดือนมกราคม 25x4 จำนวน 1,500,000 = เงินสดรับสุทธิในเดือนมกราคม 25x4 จำนวน 900,000 บาท รวมทั้งรายการส่วนแบ่งรายได้จำนวน 2,400,000 บาท ตามอัตราส่วน และรายการส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายจำนวน 1,500,000 บาท ตามอัตราส่วน (จี๊ป : เจมส์ = 1 : 2) แสดงได้ดังนี้

บริษัท จี๊ป จำกัด	บริษัท เจมส์ จำกัด
การดำเนินงานร่วมกัน 900,000	การดำเนินงานร่วมกัน 900,000
ส่วนแบ่งค่าใช้จ่าย 500,000	ส่วนแบ่งค่าใช้จ่าย 1,000,000
ส่วนแบ่งรายได้ 800,000	ส่วนแบ่งรายได้ 1,600,000
ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. เจมส์ 600,000	ผู้ร่วมดำเนินงาน – บจก. จี๊ป 300,000
บันทึกรับรู้เงินสดรับสุทธิจากการร่วมการงาน และส่วนแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วน	บันทึกรับรู้เงินสดรับสุทธิจากการร่วมการงาน และส่วนแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วน

กรณีที่ 2 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก สำหรับหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นมาจะต้องบันทึกรายการเช่นเดียวกับกิจการที่ดำเนินงานตามปกติ ซึ่งผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint operator) แต่ละรายในการร่วมการงานจะต้องรับรู้ส่วนแบ่งของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วนที่กำหนดไว้ในสัญญา เช่น รับรู้ส่วนแบ่งจากอัตราส่วนของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญา เป็นต้น (ศิลปพร ศรีจันเพชร และ อนุวัฒน์ ภักดี, 2562, หน้า 7-7 – 7-11)

ตัวอย่างที่ 7.8 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ได้ตกลงทำสัญญาควบคุมร่วมกันเพื่อก่อตั้งบริษัท จุต จำกัด สำหรับการก่อสร้างถนนให้กรมทางหลวงในสัญญาการร่วมการงานนี้ กำหนดให้ผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องในการร่วมการงานนั้น นอกจากนี้ กำไรหรือขาดทุนจากการร่วมการงานจะถูกแบ่งตามอัตราส่วนของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญา ณ วันเริ่มต้นการดำเนินงานร่วมกันสินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

ข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานร่วมกัน สำหรับปี 25x1 มีดังนี้

หน่วย : บาท

รายการของการดำเนินงานร่วมกัน	บริษัท จี๊ป จำกัด	บริษัท จักร จำกัด	บริษัท จุต จำกัด
เงินสด	900,000	-0-	900,000
เครื่องจักร (สิทธิของบริษัท จี๊ป จำกัด)	800,000	-0-	800,000
อาคารสำนักงาน	3,100,000	5,850,000	8,950,000
เงินกู้ยืมระยะยาว (สิทธิของบริษัท จักร จำกัด)	-0-	(1,050,000)	(1,050,000)
เงินลงทุนสุทธิ	4,800,000	4,800,000	9,600,000
อัตราส่วนของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญา	50%	50%	100%
รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างปี 25x1:			
รายได้ค่าก่อสร้าง			15,000,000
ต้นทุนค่าก่อสร้าง			9,000,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน			1,500,000
ดอกเบี้ยจ่าย			100,000

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของทั้ง 2 บริษัท ณ วันเริ่มต้นการดำเนินงานร่วมกันสินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม แสดงได้ดังนี้

บริษัท จี๊ป จำกัด	บริษัท จักร จำกัด
เงินลงทุนในการดำเนินงานร่วมกัน 4,800,000	เงินลงทุนในการดำเนินงานร่วมกัน 4,800,000
เงินสด 900,000	เงินกู้ยืมระยะยาว 1,050,000
เครื่องจักร 800,000	อาคารสำนักงาน 5,850,000
อาคารสำนักงาน 3,100,000	
บันทึกการโอนสินทรัพย์และส่วนแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมการงานตามอัตราส่วน	บันทึกการโอนสินทรัพย์และส่วนแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมการงานตามอัตราส่วน

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จู๊ด จำกัด รับโอนสินทรัพย์ หนี้สิน และเงินลงทุน จากทั้ง 2 บริษัท (ณ วันเริ่มต้นการดำเนินงานร่วมกันสินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่า ยุติธรรม) แสดงได้ดังนี้

บริษัท จู๊ด จำกัด			
เดบิต	เงินสด	900,000	
	เครื่องจักร	800,000	
	อาคารสำนักงาน	8,950,000	
เครดิต	เงินกู้ยืมระยะยาว		1,050,000
	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัท จี๊ป จำกัด		4,800,000
	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัท จักร จำกัด		4,800,000
บันทึกโอนสินทรัพย์ หนี้สิน และเงินลงทุน จากทั้ง 2 บริษัทในการดำเนินงานร่วมกัน			

การแสดงรายการในงบการเงิน

การแสดงรายการในงบการเงินของบริษัท จี๊ป จำกัด บริษัท จักร จำกัด และบริษัท จู๊ด จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงได้ดังนี้

(1) การแสดงรายการในงบการเงินของบริษัท จี๊ป จำกัด

(1.1) งบกำไรขาดทุน จะแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วนของเงินลงทุนสุทธิตาม สัญญา ส่วนรายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินระยะยาว ได้แก่ รายการต้นทุนทางการเงินเป็นภาระค่าใช้จ่ายของ บริษัท จักร จำกัด เพียงบริษัทเดียว ดังนั้น บริษัท จี๊ป จำกัด จึงไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินระยะ ยาว งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัท จี๊ป จำกัด แสดงได้ดังนี้

บริษัท จี๊ป จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1			หน่วย : บาท
	บริษัท จี๊ป จำกัด	การดำเนินงาน ร่วมกัน	
รายได้ค่าก่อสร้าง (15,000,000 x 50%)	xxx	7,500,000	
หัก ต้นทุนค่าก่อสร้าง (9,000,000 x 50%)	(xxx)	(4,500,000)	
กำไรขั้นต้น	xxx	3,000,000	
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (1,500,000 x 50%)	(xxx)	(750,000)	
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	xxx	2,250,000	
หัก ต้นทุนทางการเงิน	(xxx)	(-0-)	
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	xxx	2,250,000	
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (20%)	(xxx)	(450,000)	
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	xxx	1,800,000	

(1.2) งบแสดงฐานะการเงิน จะแสดงรายการสินทรัพย์ตามสัดส่วนลงทุน ยกเว้นเครื่องจักรแสดงรายการตามสิทธิ และไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินระยะยาวที่บริษัท จักร จำกัด รับรู้ตามสิทธิเพียงบริษัทเดียว งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ของบริษัท จี๊ป จำกัด แสดงได้ดังนี้

บริษัท จี๊ป จำกัด งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1			หน่วย : บาท
	บริษัท จี๊ป จำกัด	การดำเนินงาน รวมกัน	
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด (900,000 x 50%)	xxx		450,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
เครื่องจักร (800,000 x 100%)	xxx		800,000
อาคารสำนักงาน (8,950,000 x 50%)	xxx		4,475,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
หนี้สินระยะยาว	xxx		-0-

(2) การแสดงรายการในงบการเงินของบริษัท จักร จำกัด

(2.1) งบกำไรขาดทุน จะแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วนของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญา และรายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินระยะยาว ได้แก่ รายการต้นทุนทางการเงินเป็นภาระค่าใช้จ่ายของบริษัท จักร จำกัด เพียงบริษัทเดียว งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัท จักร จำกัด แสดงได้ดังนี้

บริษัท จักร จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1			หน่วย : บาท
	บริษัท จักร จำกัด	การดำเนินงาน รวมกัน	
รายได้ค่าก่อสร้าง (15,000,000 x 50%)	xxx		7,500,000
หัก ต้นทุนค่าก่อสร้าง (9,000,000 x 50%)	<u>(xxx)</u>		<u>(4,500,000)</u>
กำไรขั้นต้น	xxx		3,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (1,500,000 x 50%)	<u>(xxx)</u>		<u>(750,000)</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	xxx		2,250,000
หัก ต้นทุนทางการเงิน	<u>(xxx)</u>		<u>(100,000)</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	xxx		2,150,000
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (20%)	<u>(xxx)</u>		<u>(430,000)</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>xxx</u>		<u>1,720,000</u>

(2.2) งบแสดงฐานะการเงิน จะแสดงรายการสินทรัพย์ตามสัดส่วนลงทุน ยกเว้นรายการที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินระยะยาวแสดงรายการตามสิทธิ และไม่ต้องรับรู้รายการเครื่องจักรที่บริษัท จี๊ป จำกัด รับรู้เพียงบริษัทเดียว งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ของบริษัท จักร จำกัด แสดงได้ดังนี้

บริษัท จักร จำกัด งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1			หน่วย : บาท
	บริษัท จักร จำกัด	การดำเนินงาน ร่วมกัน	
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด (900,000 x 50%)	xxx		450,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
เครื่องจักร	xxx		-0-
อาคารสำนักงาน (8,950,000 x 50%)	xxx		4,475,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
หนี้สินระยะยาว (1,050,000 x 100%)	xxx		1,050,000

(3) การแสดงรายการในงบการเงินของบริษัท จู๊ด จำกัด

(1.1) งบกำไรขาดทุน จะแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างปี 25x1 ดังนี้

บริษัท จู๊ด จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1		หน่วย : บาท
รายได้ค่าก่อสร้าง		15,000,000
หัก ต้นทุนค่าก่อสร้าง		(9,000,000)
กำไรขั้นต้น		6,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		(1,500,000)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้		4,500,000
หัก ต้นทุนทางการเงิน		(100,000)
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้		4,400,000
หัก ภาษีเงินได้นิติบุคคล (20%)		(880,000)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ		3,520,000

(1.2) งบแสดงฐานะการเงิน จะแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนี้

บริษัท จู๊ด จำกัด งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 หน่วย : บาท	
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	900,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
เครื่องจักร	800,000
อาคารสำนักงาน	8,950,000
รวมสินทรัพย์	10,650,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินไม่หมุนเวียน	
หนี้สินระยะยาว	1,050,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
ทุนหุ้นสามัญ - บริษัท จี๊ป จำกัด	4,800,000
ทุนหุ้นสามัญ - บริษัท จักร จำกัด	4,800,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	10,650,000

7.6 การบัญชีสำหรับการร่วมค้า (Joint venture)

การร่วมค้า (Joint venture) เป็นการร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการทำงาน (Rights to the net assets of the arrangement) นั้น โดยการร่วมค่านั้นต้องจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากเท่านั้น ทั้งนี้ ผู้ร่วมค้าไม่มีส่วนได้เสียใดๆ ในสินทรัพย์หรือภาระผูกพันในหนี้สินแต่ละรายการของการร่วมค่านั้น ในขณะเดียวกัน เจ้าหนี้ของการร่วมค้าไม่มีสิทธิไต่เบี่ยผู้เข้าร่วมการทำงานให้ชำระหนี้สินของการร่วมค้า โดยผู้เข้าร่วมการทำงานรับผิดชอบเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมค้าเท่านั้น โดยผู้เข้าร่วมการทำงานแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของการร่วมค่านั้น ในกรณีนี้ ผู้ร่วมค้า (Joint venturer) ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า” เท่านั้น เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

วิธีส่วนได้เสีย กำหนดให้ผู้ร่วมค้าบันทึกเงินลงทุนในการร่วมค้าดังต่อไปนี้

(1) บันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน

(2) หลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในสินทรัพย์สุทธิด้วยการบวกส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับจากการร่วมค้า และนำเงินปันผลที่ได้รับจากการร่วมค้าไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในการร่วมค่านั้น โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี ของเงินลงทุนใน การร่วมค้า	=	ราคาทุนของ เงินลงทุนใน การร่วมค้า เริ่มแรก	+	ส่วนแบ่งกำไรหรือ ขาดทุนที่ได้รับจาก การร่วมค้า	-	เงินปันผลที่ได้รับ จากการร่วมค้า
--	---	---	---	--	---	-------------------------------------

การบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า (Joint ventures) ประกอบด้วย การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในการร่วมค้า การบันทึกบัญชีรายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า และวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า ดังนี้

1) การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในการร่วมค้า

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า (Joint venture) คือ วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ดังมีตัวอย่างการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในการร่วม ดังนี้

ตัวอย่างที่ 7.9 การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในการร่วมค้า

บริษัท เจมส์ จำกัด เป็นกิจการร่วมค้า มีรายละเอียดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ร่วมค้าระหว่างปี 25X4 ดังนี้

(1) ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 บริษัท จี๊ป จำกัด ซื้อส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด เป็นจำนวนเงิน 3,000,000 บาท โดยมีสัดส่วนส่วนได้เสียอยู่ที่ร้อยละ 30

(2) กำไรสำหรับปี 25X4 จำนวน 1,000,000 บาท

(3) ประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ร่วมค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4 เป็นจำนวน 200,000 บาท

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จี๊ป จำกัด ตามวิธีส่วนได้เสีย แสดงได้ดังนี้

รายการที่ (1) การบันทึกบัญชีการซื้อส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด

เดบิต	เงินลงทุนในการร่วมค้า	3,000,000	
	เครดิต	เงินสด	3,000,000
บันทึกการซื้อส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด ร้อยละ 30 ด้วยราคาทุนเริ่มแรก			

รายการที่ (2) การบันทึกบัญชีรับรู้ส่วนแบ่งกำไรในกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด

เดบิต	เงินลงทุนในการร่วมค้า	300,000	
	เครดิต	เงินสด	300,000
บันทึกรับรู้ส่วนแบ่งกำไรในกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด ตามวิธีส่วนได้เสีย (30% x 1,000,000)			

รายการที่ (3) การบันทึกบัญชีเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด

เดบิต	เงินสด	60,000	
	เครดิต	เงินลงทุนในการร่วมค้า	60,000
บันทึกรับรู้เงินปันผลรับจากกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด ตามวิธีส่วนได้เสีย (30% x 200,000)			

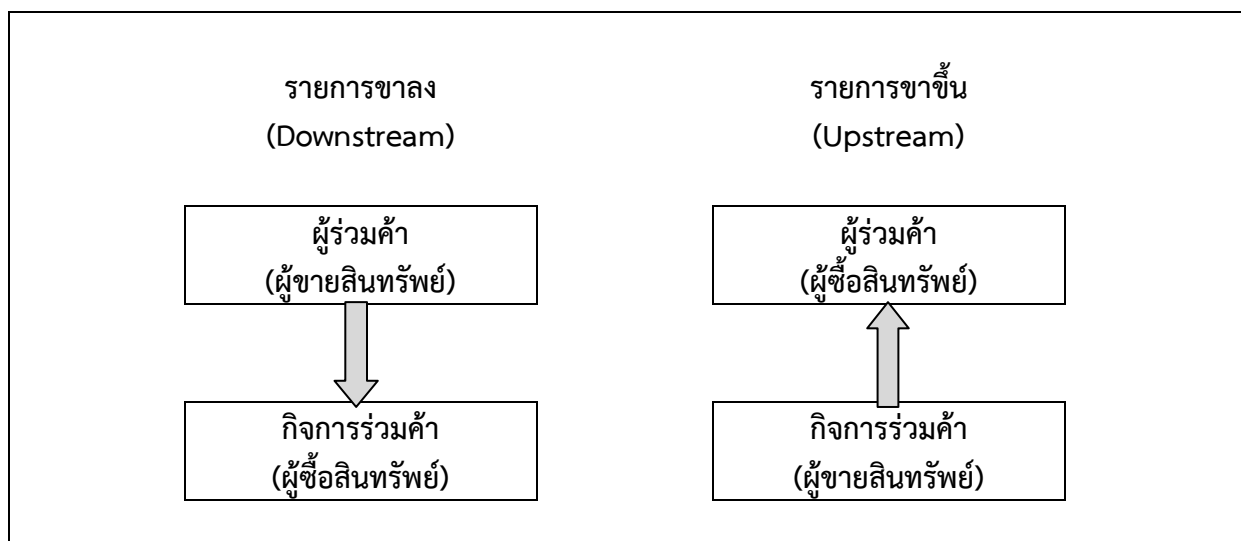
การคำนวณมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในการร่วมค้าที่แสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท จี๊ป จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 สามารถคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี ของเงินลงทุนใน การร่วมค้า	=	ราคาทุนของ เงินลงทุนใน การร่วมค้า เริ่มแรก	+	ส่วนแบ่งกำไรหรือ ขาดทุนที่ได้รับจาก การร่วมค้า	-	เงินปันผลที่ได้รับ จากการร่วมค้า
	=	3,000,000	+	300,000	-	60,000
	=	3,240,000	บาท			

2) การบันทึกบัญชีรายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า

กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า จะยังไม่รับรู้กำไรที่เกิดขึ้นระหว่างกันจากการซื้อขายสินทรัพย์นั้น

รายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า มี 2 ประเภท ได้แก่ (1) รายการขายลง (Downstream) หมายถึง ผู้ร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า และ (2) รายการขายขึ้น (Upstream) หมายถึง กิจการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้า สามารถแสดงด้วยภาพที่ 7.6 ดังนี้



ภาพที่ 7.6 ประเภทของรายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า

ที่มา: คู่มืออธิบาย TAS 28 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563, หน้า 5)

(1) รายการขายลง (Downstream) หมายถึง ผู้ร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า

ผู้ร่วมค้าจะรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า ถ้ารายการค้าที่เกิดขึ้นดังกล่าว เมื่อผู้ร่วมค้าได้โอนสินทรัพย์พร้อมความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของให้แก่กิจการร่วมค้า ซึ่งผู้ร่วมค้าจะสามารถรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้าได้นั้น มีการบันทึกบัญชีแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

(1.1) กรณีไม่เกิดรายการกำไรหรือผลขาดทุน เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า **เท่ากับ** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ผู้ร่วมค้าจะบันทึกบัญชีโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้าตามปกติ

(1.2) กรณีเกิดรายการกำไร เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า **สูงกว่า** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ผู้ร่วมค้าจะบันทึกบัญชีรับรู้รายการกำไรที่เกิดขึ้นจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค่านั้นเฉพาะในส่วนส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้ารายอื่น สำหรับส่วนได้เสียของตนเองจะถูกตัดออกโดยให้ถือว่าเป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค่านั้น

(1.3) กรณีเกิดผลขาดทุน เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค้า **ต่ำกว่า** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ผู้ร่วมค้าจะบันทึกบัญชีรับรู้รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค่านั้นเฉพาะในส่วนส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้ารายอื่น สำหรับส่วนได้เสียของตนเองจะถูกตัดออกโดยให้ถือว่าเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการร่วมค่านั้น ยกเว้นเมื่อมีหลักฐานสนับสนุนว่าสินทรัพย์ที่โอนหรือขายให้แก่กิจการร่วมค่านั้นมีข้อบ่งชี้และมีการทดสอบว่าเกิดการด้อยค่า ผู้ร่วมค้าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวน

(2) รายการขายขึ้น (Upstream) หมายถึง กิจการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้า

กิจการร่วมค้าจะรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค่านั้น มีการบันทึกบัญชีแบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

(2.1) กรณีไม่เกิดรายการกำไรหรือผลขาดทุน เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้า **เท่ากับ** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น กิจการร่วมค้าจะบันทึกบัญชีโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้าตามปกติ

(2.2) กรณีเกิดรายการกำไร เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้า **สูงกว่า** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ด้านกิจการร่วมค้าจะบันทึกรายการกำไรจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค่านั้นทั้งจำนวน ส่วนด้านผู้ร่วมค้าที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้นให้ถือว่าเป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงตามส่วนได้เสียของตนเอง จนกว่าผู้ร่วมค้าจะขายสินทรัพย์ที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้นให้แก่บุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระจากกิจการร่วมค้าและผู้ร่วมค้าจึงจะบันทึกบัญชีรับรู้รายการกำไรจากสินทรัพย์ที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้น

(2.3) กรณีเกิดผลขาดทุน เมื่อราคาโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค้า **ต่ำกว่า** ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ด้านกิจการร่วมค้าจะบันทึกรายการขาดทุนจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ร่วมค่านั้นทั้งจำนวน ส่วนด้านผู้ร่วมค้าที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้นให้ถือว่าเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงตามส่วนได้เสียของตนเอง จนกว่าผู้ร่วมค้าจะขายสินทรัพย์ที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้นให้แก่บุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระจากกิจการร่วมค้าและผู้ร่วมค้าจึงจะบันทึกบัญชีรับรู้รายการขาดทุนจากสินทรัพย์ที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จากกิจการร่วมค่านั้น **ยกเว้น** กรณีที่รับโอนหรือซื้อสินทรัพย์จาก

กิจการร่วมค่านั้นมีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับลดลงหรือเกิดการด้อยค่า ผู้ร่วมค้าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนตามส่วนได้เสียของตนเองทันที

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีรายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้าบางกรณีมีดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 7.10 รายการซื้อขายสินค้าคงเหลือระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า ประเภทรายการขายลง (Downstream) กรณีเกิดรายการกำไร

จากตัวอย่างที่ 7.9 ในระหว่างปี 25X4 บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ขายสินค้าให้แก่กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า 1,000,000 บาท ต้นทุนสินค้าขาย 800,000 บาท และกำไรจากการขายสินค้า 200,000 บาท ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4 กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด มีสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) คงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวน ร้อยละ 40

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย แสดงได้ดังนี้ ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4

เดบิต	รายได้จากการขายสินค้า (1,000,000 × 40% × 30%)	120,000	
	เครดิต		
	ต้นทุนสินค้าขาย (800,000 × 40% × 30%)		96,000
	เงินลงทุนในการร่วมค้า (200,000 × 40% × 30%)		24,000
บันทึกตัดกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือจากการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างกัน			

ตัวอย่างที่ 7.11 รายการซื้อขายสินค้าคงเหลือระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า ประเภทรายการขายขึ้น (Upstream) กรณีเกิดรายการกำไร

จากตัวอย่างที่ 7.9 ในระหว่างปี 25X4 กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด ขายสินค้าให้แก่บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า 200,000 บาท ต้นทุนสินค้าขาย 150,000 บาท กำไรจากการขายสินค้า 50,000 บาท ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4 บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) มีสินค้าที่ซื้อมาจากกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด คงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวน ร้อยละ 20

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย แสดงได้ดังนี้ ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4

เดบิต	รายได้จากเงินลงทุนในการร่วมค้า (50,000 × 20% × 30%)	3,000	
	เครดิต		
	เงินลงทุนในการร่วมค้า (50,000 × 20% × 30%)		3,000
บันทึกตัดกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือจากการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างกัน			

ตัวอย่างที่ 7.12 รายการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า ประเภทรายการขาลง (Downstream) กรณีเกิดรายการกำไร

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ได้ร่วมกันเพื่อก่อตั้งกิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินงานด้านรักษาความปลอดภัยให้นิติบุคคลบ้านจัดสรรแห่งหนึ่ง โดยมีส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุน คือ บริษัท จี๊ป จำกัด เท่ากับ 60% และ บริษัท จักร จำกัด เท่ากับ 40%

ณ วันเริ่มต้นกิจการร่วมค้า 1 มกราคม 25x1 บริษัท จี๊ป จำกัด ได้ขายรถตู้โดยสารในการรับส่งพนักงานรักษาความปลอดภัยให้กิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด รถตู้โดยสารคันดังกล่าวมีราคาทุน 1,400,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 400,000 บาท ให้แก่กิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด ในราคา 1,300,000 บาท รถตู้โดยสารมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเหลืออยู่อีก 5 ปี กิจการร่วมค้าตัดค่าเสื่อมราคารถตู้โดยสารตามวิธีเส้นตรง โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือ

ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร	=	ราคาทุน	-	ค่าเสื่อมราคาสะสม
	=	1,400,000	-	400,000
	=	1,000,000 บาท		
กำไร (ขาดทุน) ของรถตู้โดยสาร	=	ราคาขายของรถตู้โดยสาร	-	ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร
	=	1,300,000	-	1,000,000
	=	300,000 บาท		

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย แสดงได้ดังนี้
ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต	เงินสด	1,300,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถตู้โดยสาร	400,000	
เครดิต	รถตู้โดยสาร		1,400,000
	รายการกำไรจากการขายรถตู้โดยสาร (300,000 × 40%)		120,000
	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (300,000 × 60%)		180,000
บันทึกการขายรถตู้โดยสารให้กิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด			

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	36,000	
เครดิต	รายการกำไรจากกิจการร่วมค้า		36,000
บันทึกการตัดบัญชีรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงตามการคิดค่าเสื่อมราคารายปี (180,000 ÷ 5 ปี)			

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของกิจการร่วมค้า บริษัท จด จำกัด แสดงได้ดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต	รถตู้โดยสาร	1,300,000	
	เครดิต	เงินสด	1,300,000
บันทึกการซื้อรถตู้โดยสารจากบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า)			

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - รถตู้โดยสาร	260,000	
	เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถตู้โดยสาร	260,000
บันทึกการคิดค่าเสื่อมราคารายปีของรถตู้โดยสาร (1,300,000 ÷ 5 ปี)			

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รถตู้โดยสาร - กิจการร่วมค้า) ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย คำนวณได้ดังนี้

ราคาทุนรถตู้โดยสาร - กิจการร่วมค้า	1,300,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(260,000)</u>	
ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร - กิจการร่วมค้า	1,040,000	
คูณ ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า)	<u>x 60%</u>	
ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร - กิจการร่วมค้า ตามส่วนได้เสีย	624,000	
หัก รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (180,000 - 36,000)	<u>(144,000)</u>	
ราคาตามบัญชีสุทธิของรถตู้โดยสาร - กิจการร่วมค้า ตามส่วนได้เสีย	<u>480,000</u>	บาท

ตัวอย่างที่ 7.13 รายการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า ประเภทรายการขาขึ้น (Upstream) กรณีเกิดรายการกำไร

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จี๊ป จำกัด และ บริษัท จักร จำกัด ได้ร่วมกันเพื่อก่อตั้งกิจการร่วมค้า บริษัท จด จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินงานด้านรักษาความปลอดภัยให้นิติบุคคลบ้านจัดสรรแห่งหนึ่ง โดยมีส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุน คือ บริษัท จี๊ป จำกัด เท่ากับ 60% และ บริษัท จักร จำกัด เท่ากับ 40%

ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25x2 กิจการร่วมค้า บริษัท จด จำกัด ได้ขายรถตู้โดยสารที่ใช้ในการรับส่งพนักงานรักษาความปลอดภัยให้บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ในราคา 1,300,000 บาท รถตู้โดยสารคันดังกล่าวมีราคาทุน 1,400,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 400,000 บาท รถตู้โดยสารมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเหลืออยู่อีก 5 ปี บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตัดค่าเสื่อมราคารถตู้โดยสารตามวิธีเส้นตรง โดยไม่มีมูลค่าคงเหลือ

วิชา MAC1006 การบัญชีขั้นสูง 1 (Advanced Accounting 1)
ผู้ช่วยศาสตราจารย์มณฑา เอ็มสวัสดิ์

ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร	=	ราคาทุน	-	ค่าเสื่อมราคาสะสม
	=	1,400,000	-	400,000
	=	1,000,000 บาท		
กำไร (ขาดทุน) ของรถตู้โดยสาร	=	ราคาขายของรถตู้โดยสาร	-	ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร
	=	1,300,000	-	1,000,000
	=	300,000 บาท		

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของกิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด แสดงได้ดังนี้
ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต	เงินสด	1,300,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถตู้โดยสาร	400,000	
	เครดิต		
	รถตู้โดยสาร		1,400,000
	รายการกำไรจากการขายรถตู้โดยสาร		300,000
บันทึกการขายรถตู้โดยสารให้บริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า)			

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย แสดงได้ดังนี้
ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต	รถตู้โดยสาร	1,300,000	
	เครดิต		
	เงินสด		1,300,000
บันทึกการซื้อรถตู้โดยสารจากกิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด			

เดบิต	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (300,000 x 60%)	180,000	
	เครดิต		
	เงินสด		180,000
บันทึกรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงของการซื้อรถตู้โดยสารจากกิจการร่วมค้า บริษัท จุด จำกัด			

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - รถตู้โดยสาร	260,000	
	เครดิต		
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถตู้โดยสาร		260,000
บันทึกการคิดค่าเสื่อมราคารายปีของรถตู้โดยสาร (1,300,000 ÷ 5 ปี)			

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - รถตู้โดยสาร	36,000	
	เครดิต		
	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง		36,000
บันทึกการตัดบัญชีรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงตามการคิดค่าเสื่อมราคารายปี (180,000 ÷ 5 ปี)			

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รถตู้โดยสาร) ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท จี๊ป จำกัด (ผู้ร่วมค้า) ตามวิธีส่วนได้เสีย คำนวณได้ดังนี้

ราคาทุนรถตู้โดยสาร	1,300,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(260,000)	
ราคาตามบัญชีของรถตู้โดยสาร	1,040,000	
หัก รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (180,000 - 36,000)	(144,000)	
ราคาตามบัญชีสุทธิของรถตู้โดยสาร	896,000	บาท

3) วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า

วิธีการบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า สามารถแบ่งได้ 2 วิธี ประกอบด้วย วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก และ วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก (พิเชษฐ์ สิทธิโชคสกุลชัย, 2559, หน้า 2-14 – 2-63) ดังนี้

3.1) ลักษณะและข้อแตกต่างของวิธีการบัญชีร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากกับวิธีการบัญชีร่วมค้าที่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหาก

วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก

วิธีนี้เป็นวิธีการที่ผู้ร่วมค้าแต่ละคนบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้าในสมุดบัญชีของตนเองอย่างครบถ้วน โดยไม่ได้แยกการบันทึกบัญชีของการร่วมค้าเป็นอีกชุดหนึ่งต่างหากจากกิจการค้าปกติของตนด้วยการบันทึกรายการค้าตามปกติโดยเปิดบัญชีต่างๆ เพื่อบันทึกทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการร่วมค้าโดยไม่คำนึงว่ารายการนั้นจะเกี่ยวข้องกับตนเองหรือไม่ วิธีการนี้หลังจากได้บันทึกในสมุดบัญชีแล้วต้องแจ้งให้ผู้ร่วมค้ารายอื่นได้บันทึกรายการตามไปด้วย การบันทึกบัญชีตามวิธีนี้เหมาะสมสำหรับการร่วมค้าที่มีลักษณะดังนี้

- (1) ระยะเวลาการดำเนินการร่วมค้าเป็นระยะเวลานาน
- (2) จำนวนรายการบัญชีเกี่ยวกับการร่วมค้ามีไม่มาก
- (3) ผู้ร่วมค้าแต่ละรายสามารถทำการบันทึกรายการร่วมค้าได้โดยสะดวกในสมุดบัญชีของตนเอง
- (4) วิธีการดำเนินงานเอื้ออำนวยให้ผู้ร่วมค้าจำเป็นต้องบันทึกรายการในสมุดบัญชีของตนเอง เนื่องจากผู้ร่วมค้าต่างนำสินค้ามาลงทุน จ่ายค่าใช้จ่ายและเก็บรักษารายได้ไว้อย่าง
- (5) วิธีนี้มักใช้กับการร่วมค้าที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นในรูปของนิติบุคคล

วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก

วิธีนี้เป็นวิธีการที่จะต้องกำหนดผู้รับผิดชอบด้านการบัญชีของกิจการร่วมค้าไว้ต่างหาก เพื่อบันทึกรายการของกิจการค้า เงินลงทุนของผู้ร่วมค้า รายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ของการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละคนจะบันทึกเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนของตนเองเท่านั้น ส่วนของผู้ร่วมค้ารายอื่นไม่ต้องบันทึกรายการ การใช้วิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีนี้เหมาะสำหรับการร่วมค้าที่มีลักษณะดังนี้

- (1) ระยะเวลาของการดำเนินงานร่วมค้าต้องใช้ระยะเวลาค่อนข้างยาวนาน
- (2) จำนวนรายการบัญชีเกี่ยวกับการร่วมค้ามีเป็นจำนวนมาก
- (3) ผู้ร่วมค้าไม่สะดวกที่จะบันทึกทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการร่วมค้าได้
- (4) วิธีการดำเนินงานเอื้ออำนวยให้เปิดสมุดบัญชีแยกต่างหาก เนื่องจากผู้ร่วมค้าต่างนำเงินสดมาลงทุนและมีผู้จัดการทำหน้าที่จัดซื้อสินค้า จ่ายค่าใช้จ่ายและรับรายได้จากการร่วมค้า

อนึ่ง การร่วมค้าจะใช้วิธีการบัญชีร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากหรือวิธีการบัญชีร่วมค้าที่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากนั้น ถ้ามีข้อกำหนดกำหนดให้การร่วมค้าต้องทำงบการเงินแยกต่างหากการร่วมค้านั้นก็ต้องใช้วิธีการบัญชีร่วมค้าที่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหาก

วิธีนี้นี้มักใช้กับการร่วมค้าที่จัดตั้งขึ้นในรูปของนิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการควบคุมการดำเนินงานและสามารถประเมินผลการดำเนินงานได้ง่าย

ข้อแตกต่างของวิธีการบัญชีร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากกับวิธีการบัญชีร่วมค้าที่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหาก สามารถแสดงเปรียบเทียบได้ดังตารางที่ 7.2

ตารางที่ 7.2 ข้อแตกต่างของวิธีการบัญชีร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากกับวิธีการบัญชีร่วมค้าที่มีการบันทึกบัญชีแยกต่างหาก

รายการ	วิธีการบัญชีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก	วิธีการบัญชีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก
(1) บัญชีที่ใช้ในการบันทึกรายการ	ผู้ร่วมค้าทุกคนจะเปิดบัญชีร่วมค้าและบัญชีผู้ร่วมค้ารายอื่นๆ เพื่อบันทึกรายการทั้งหมดของกิจการร่วมค้า ซึ่งรวมทั้งรายการร่วมค้าที่ไม่เกี่ยวข้องกับตนเองด้วย	กิจการร่วมค้าจะมีสมุดบัญชีเพื่อบันทึกรายการร่วมค้าโดยเฉพาะ โดยเปิดบัญชีต่างๆ เหมือนบัญชีของกิจการค้าปกติ ส่วนผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะเปิดบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าเพื่อบันทึกรายการร่วมค้าที่เกี่ยวข้องกับตนเองเท่านั้น
(2) เงินลงทุนในการร่วมค้า	การที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายบันทึกรายการร่วมค้าทั้งสิ้นในสมุดบัญชีของตนทำให้ไม่ทราบยอดเงินลงทุนของผู้ร่วมค้าได้ทันทีที่ต้องการ ต้องคำนวณจากยอดในบัญชีร่วมค้าและบัญชีผู้ร่วมค้ารายอื่น	การที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายบันทึกรายการร่วมค้าเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับตนเองเท่านั้นในสมุดบัญชีของตน ทำให้ผู้ร่วมค้าแต่ละรายทราบยอดเงินลงทุนในการร่วมค้าได้ทันที
(3) สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการร่วมค้า	สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการร่วมค้าจะบันทึกอยู่ในสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกี่ยวข้อง	สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการร่วมค้าจะบันทึกในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าอย่างชัดเจน
(4) กำไรขาดทุนจากการร่วมค้า	บัญชีร่วมค้าที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายเปิดซึ่งมีรายการเหมือนกันเปรียบเสมือนบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายและบัญชีกำไรขาดทุนของกิจการ ยอดคงเหลือของบัญชีนี้แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีกำไรหรือขาดทุน	สมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าจะมีบัญชีแยกประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ เหมือนกิจการค้าธรรมดา ซึ่งจะปิดไปบัญชีกำไรขาดทุนเพื่อหาผลการดำเนินงาน
(5) ประเภทของการร่วมค้า	วิธีนี้นี้มักใช้กับการร่วมค้าที่ไม่ได้จัดตั้งในรูปของนิติบุคคล	วิธีนี้นี้มักใช้กับการร่วมค้าที่จัดตั้งในรูปของนิติบุคคล เช่น กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ทั้งวิธีการบัญชีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากและวิธีการบัญชีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก ยังมีการบันทึกบัญชีแยกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 การร่วมค้าที่ดำเนินกิจการสิ้นสุด หมายถึง การดำเนินงานจนบรรลุวัตถุประสงค์การร่วมค้า สิ้นสุดลง มีการแบ่งกำไรหรือขาดทุนและชำระเงินระหว่างกันจนเรียบร้อย

กรณีที่ 2 การร่วมค้าที่ดำเนินกิจการไม่สิ้นสุด หมายถึง ในระหว่างการทำงานซึ่งยังไม่เสร็จสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ แต่ผู้ร่วมค้าต้องการทราบผลกำไรหรือขาดทุนจึงมีการปิดบัญชีเพื่อหาผลการดำเนินงานก่อนที่การร่วมค้าจะสิ้นสุดลง

3.2) การบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก

การบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก ประกอบด้วย หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก และการบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า ดังนี้

(1) หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก

สำหรับกรณีที่กิจการร่วมค้าเลือกที่จะไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก ผู้ร่วมค้าทุกคนต้องบันทึกรายการค้าทั้งหมดในสมุดบัญชีของตน เพื่อรับรู้ผลการดำเนินงานตลอดจนส่วนได้เสียทั้งส่วนของตนและส่วนของผู้ร่วมค้าคนอื่นด้วยไปพร้อมกัน

หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีเมื่อกิจการร่วมค้าไม่ได้เปิดสมุดบัญชีร่วมค้า คือ ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าแต่ละคนจะปรากฏดังนี้ (ก) บัญชีร่วมค้า และ (ข) บัญชีผู้ร่วมค้าคนอื่น รายละเอียดดังนี้

(ก) บัญชีร่วมค้า บัญชีนี้เปรียบเสมือนบัญชีกำไรขาดทุน ดังนั้น จะบันทึกด้านเดบิตหากเกิดค่าใช้จ่าย และบันทึกด้านเครดิตหากเกิดรายได้ ดังนั้น ในการหาผลการดำเนินงานของกิจการร่วมค้าจึงทำได้โดยการเปรียบเทียบยอดคงเหลือของบัญชีนี้ หากมียอดคงเหลือด้านเดบิตแสดงว่าขาดทุน ในทางตรงกันข้ามหากมียอดคงเหลือด้านเครดิตแสดงว่ามีกำไร

ข้อสังเกตในการบันทึกบัญชีนี้คือ ผู้ร่วมค้าทุกคนจะบันทึกด้านเดียวกันและจำนวนเงินที่เท่ากัน ทำให้ยอดคงเหลือของบัญชีร่วมค้า ณ เวลาหนึ่งๆ ไม่ว่าจะปรากฏในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนใดก็จะมียอดคงเหลือที่เท่ากันและด้านเดียวกันด้วย

(ข) บัญชีผู้ร่วมค้า เพื่อเป็นการรับรู้ส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าคนอื่นๆ จะต้องเปิดสมุดบัญชีผู้ร่วมค้าในสมุดบัญชีของตน บัญชีนี้เปรียบเสมือนบัญชีลูกหนี้หรือเจ้าหนี้แล้วแต่ยอดคงเหลือ ณ เวลาหนึ่งๆ กล่าวคือ หากมียอดคงเหลือด้านเดบิตแสดงว่าผู้ร่วมค้าคนนั้นเป็นลูกหนี้ ในทางตรงกันข้ามหากมียอดคงเหลือด้านเครดิตแสดงว่าผู้ร่วมค้าคนนั้นเป็นเจ้าหนี้

ข้อสังเกตในการบันทึกบัญชีนี้คือ ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าจะไม่ปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้าตนเอง แต่จะปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้าคนอื่นๆ เช่น ในสมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป จะไม่ปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้า บริษัท จี๊ป แต่จะปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้า บริษัท จักร และ บริษัท จุด เป็นต้น

(2) การบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า

ต่อไปนี้จะอธิบายการบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า ซึ่งจะแยกอธิบายวิธีการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่ทำรายการ และในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น ดังนี้

(2.1) การลงทุนของผู้ร่วมค้า

(2.1.1) ลงทุนเป็นสินค้า

(1) ในสมุดบัญชีของผู้ลงทุน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ร่วมค้า	XX	
	เครดิต	ซื้อ (Periodic) หรือสินค้า (Perpetual)	XX

(2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ร่วมค้า	XX	
	เครดิต	ผู้ร่วมค้าที่ลงทุน	XX

(2.1.2) ลงทุนเป็นเงินสด ซึ่งเงินสดจำนวนนี้จะถูกส่งไปให้ผู้จัดการเพื่อใช้ในกิจการร่วมค้า

(1) ในสมุดบัญชีของผู้ลงทุน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ผู้ร่วมค้าที่รับเงิน	XX	
	เครดิต	เงินสด	XX

(2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่เป็นผู้จัดการ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	เงินสด	XX	
	เครดิต	ผู้ร่วมค้าที่ส่งเงิน	XX

(3) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ผู้ร่วมค้าที่รับเงิน	XX	
	เครดิต	ผู้ร่วมค้าที่ส่งเงิน	XX

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการลงทุนเป็นเงินสด สามารถนำไปใช้ปรับใช้ในการส่งสินทรัพย์อื่นระหว่างผู้ร่วมค้าได้ เช่น ลูกหนี้ เป็นต้น

(2.2) การซื้อสินค้า/เกิดค่าใช้จ่าย หลังจากเกิดกิจกรรมลงทุนดังที่อธิบายไว้ในข้อที่ (2.1) ผู้จัดการสามารถซื้อสินค้าเพื่อใช้ในกิจการร่วมค้าได้เพิ่มเติม โดยใช้เงินสดที่ผู้ร่วมค้าคนอื่นส่งมาให้

(2.2.1) ในสมุดบัญชีของผู้ซื้อสินค้าหรือจ่ายค่าใช้จ่าย บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ร่วมค้า	XX	
	เครดิต	เงินสด/เจ้าหนี้	XX

(2.2.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ร่วมค้า	XX	
	เครดิต	ผู้ร่วมค้าที่ซื้อสินค้าหรือทำการจ่ายค่าใช้จ่าย	XX

(2.3) การขายสินค้า/ให้บริการ

(2.3.1) ในสมุดบัญชีของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้	XX	
เครดิต รวมค้า		XX

(2.3.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ผู้ร่วมค้าที่ขายสินค้า/ให้บริการ	XX	
เครดิต รวมค้า		XX

สำหรับการบันทึกบัญชีเมื่อรับเงินจากลูกหนี้และจ่ายเงินให้เจ้าหนี้จะบันทึกในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่ปรากฏบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้เท่านั้น เว้นแต่การรับเงินจากลูกหนี้และจ่ายเงินให้เจ้าหนี้มีส่วนลดจ่ายและส่วนลดรับตามลำดับ ผู้ร่วมค้าคนอื่นจึงจะบันทึกบัญชีเฉพาะจำนวนส่วนลดดังกล่าว โดยบันทึกส่วนลดจ่ายด้วยบัญชีร่วมค้าด้านเดบิต สำหรับส่วนลดรับจะบันทึกด้วยบัญชีร่วมค้าเช่นกัน แต่บันทึกด้านเครดิต ส่วนบัญชีอีกด้านหนึ่งบันทึกด้วยบัญชีผู้ร่วมค้าที่ทำรายการนั้นๆ

(2.4) การให้คำตอบแทนแก่ผู้จัดการและ/หรือผู้ร่วมค้าคนอื่น จำแนกเป็น 2 กรณี คือ กรณีให้คำตอบแทนแก่ผู้ร่วมค้าเพียงคนเดียว และกรณีให้คำตอบแทนผู้ร่วมค้าหลายคน

(2.4.1) กรณีให้คำตอบแทนแก่ผู้ร่วมค้าเพียงคนเดียว

ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่ได้รับคำตอบแทน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต รวมค้า	XX	
เครดิต รายได้ค่านายหน้า		XX
รายได้เงินเดือน		XX

ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนอื่น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต รวมค้า	XX	
เครดิต ผู้ร่วมค้าที่ได้รับคำตอบแทน		XX

(2.4.2) กรณีให้คำตอบแทนแก่ผู้ร่วมค้าหลายคน ผู้ร่วมค้าแต่ละคนจะบันทึกบัญชีเหมือนกัน เพียงแต่จะรับรู้รายได้ในสมุดบัญชีของตนเฉพาะคำตอบแทนที่ตนได้รับ ในขณะเดียวกันก็ต้องบันทึกคำตอบแทนที่ผู้ร่วมค้าคนอื่นได้รับด้วย

เดบิต รวมค้า	XX	
เครดิต รายได้ค่านายหน้า	XX	เฉพาะส่วนของตน
รายได้เงินเดือน	XX	
ผู้ร่วมค้าคนอื่น	XX	ของผู้ร่วมค้าคนอื่น

(2.5) การแบ่งผลกำไรขาดทุน การหาผลการดำเนินงานของกิจการร่วมค้ากรณีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากจะใช้วิธีเปรียบเทียบยอดคงเหลือของบัญชีร่วมค้า หากบัญชีร่วมค้ามียอดคงเหลือด้านเครดิต (ผลรวมด้านเครดิตมากกว่าผลรวมด้านเดบิต) แสดงว่ากิจการร่วมค้ามีกำไร ในทางตรงกันข้ามหากบัญชีร่วมค้ามียอดคงเหลือด้านเดบิต (ด้านยอดด้านเดบิตน้อยกว่าผลรวมด้านเดบิต) แสดงว่ากิจการร่วมค้าขาดทุน การบันทึกบัญชีรับรู้ผลกำไรขาดทุนในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าทุกคนจะมีลักษณะเหมือนกัน เพียงแต่จะรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการร่วมค้าเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของตน ในขณะเดียวกันก็ต้องรับรู้ส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าคนอื่นในผลกำไรหรือขาดทุนด้วย

(2.5.1) กรณีกำไร บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ร่วมค้า	XX	
เครดิต	กำไรจากการร่วมค้า		XX
	ผู้ร่วมค้าคนอื่น		XX

(2.5.2) กรณีขาดทุน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต	ขาดทุนจากการร่วมค้า	XX	
	ผู้ร่วมค้าคนอื่น	XX	
เครดิต	ร่วมค้า		XX

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีร่วมค้าวิธีที่ไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากในเรื่องนี้จะแยกแสดงเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 การร่วมค้าสิ้นสุด แสดงได้ดังตัวอย่างที่ 7.14 และกรณีที่ 2 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุดแสดงได้ดังตัวอย่างที่ 7.15 ดังนี้

ตัวอย่างที่ 7.14

บริษัท จี๊ป จำกัด บริษัท จักร จำกัด และบริษัท จุด จำกัด ตกลงทำการร่วมค้าโดยมอบหมายให้บริษัท จี๊ป จำกัด เป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการของกิจการร่วมค้า บริษัท จี๊ป บริษัท จักร และบริษัท จุด ข้อตกลงในการร่วมค้าเกี่ยวกับการแบ่งผลกำไรขาดทุนที่เกิดจากกิจการร่วมค้าจะแบ่งในอัตราส่วน บ.จี๊ป 2 ส่วน : บ.จักร 1 ส่วน : บ.จุด 1 ส่วน รายการค้าที่เกิดขึ้นเดือน มกราคม 25X1 มีดังนี้

25X1		
ม.ค.	2	บริษัท จี๊ป นำสินค้ามาลงทุน จำนวน 5,000 บาท ส่วนบริษัท จักร และบริษัท จุด ลงทุนเป็นเงินสด 2,500 บาท และ 1,500 บาท ตามลำดับ เงินจำนวนนี้ผู้ร่วมค้าทั้งสองส่งให้บริษัท จี๊ป เพื่อใช้สำหรับดำเนินการร่วมค้า
	3	บริษัท จี๊ป ซื้อสินค้าเพิ่มเติมเป็นเงินสด 2,000 บาท และจ่ายค่าขนส่งเป็นเงินสด 100 บาท
	5	บริษัท จี๊ป ขายสินค้าเป็นเงินสดและเงินสด 1,000 บาท และ 3,000 บาท ตามลำดับ จ่ายค่าขนส่งเป็นเงินสด จำนวน 150 บาท
	7	บริษัท จี๊ป ชำระค่าสินค้าที่ซื้อเมื่อวันที่ 3 ม.ค. ผู้ขายให้ส่วนลด 2%
	10	บริษัท จี๊ป ซื้อสินค้าเป็นเงินสด 2,500 บาท ได้ส่วนลดทันที 2%
	15	บริษัท จี๊ป จ่ายค่าโฆษณาเป็นเงินสด 500 บาท
	20	บริษัท จี๊ป โอนวัสดุสำนักงาน จำนวน 250 บาท จากสมุดบัญชีของตนเพื่อนำมาใช้ในกิจการร่วมค้า บริษัท จี๊ป แจ้งผู้ร่วมค้าคนอื่นเกี่ยวกับรายการนี้แล้ว
	21	บริษัท จี๊ป รับชำระหนี้ค่าสินค้าที่ขายในวันที่ 5 ม.ค. ได้เพียง 95% ที่เหลือเก็บเงินไม่ได้ จึงตัดเป็นหนี้สูญ
	25	บริษัท จี๊ป ขายสินค้าเป็นเงินสด 10,000 บาท
	30	ตัดวัสดุสำนักงานทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับเดือน
	31	บริษัท จี๊ป จ่ายค่าสาธารณูปโภคสำหรับกิจการร่วมค้า 1,000 บาท

หากเดือน มกราคม 25X1 การร่วมค้าไม่มีสินค้าคงเหลือ หลังจากแบ่งกำไรขาดทุนจากการร่วมค้าให้แก่ผู้ร่วมค้าทุกคน ผู้ร่วมค้าทุกคนมีความประสงค์ให้มีการจ่ายคืนกันและถือว่ากรร่วมค้าสิ้นสุดลง

(1) การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่ 1 การร่วมค้าสิ้นสุด แสดงได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของบริษัท จีป	สมุดบัญชีของบริษัท จักร	สมุดบัญชีของบริษัท จุด
25X1 ม.ค. 2	ร่วมค้า 5,000 ซื้อ 5,000 เงินสด 2,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 2,500 เงินสด 1,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 1,500	ร่วมค้า 5,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 5,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,500 เงินสด 2,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 1,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 1,500	ร่วมค้า 5,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 5,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 2,500 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 1,500 เงินสด 1,500
3	ร่วมค้า 2,000 เจ้าหนี้ 2,000 ร่วมค้า 100 เงินสด 100	ร่วมค้า 2,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,000 ร่วมค้า 100 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 100	ร่วมค้า 2,000 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,000 ร่วมค้า 100 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 100
5	เงินสด 1,000 ลูกหนี้ 3,000 ร่วมค้า 4,000 ร่วมค้า 150 เงินสด 150	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 4,000 ร่วมค้า 4,000 ร่วมค้า 150 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 150	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 4,000 ร่วมค้า 4,000 ร่วมค้า 150 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 150
7	เจ้าหนี้ 2,000 ร่วมค้า 40 เงินสด 1,960	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 40 ร่วมค้า 40	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 40 ร่วมค้า 40
10	ร่วมค้า 2,450 เงินสด 2,450	ร่วมค้า 2,450 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,450	ร่วมค้า 2,450 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 2,450
15	ร่วมค้า 500 เงินสด 500	ร่วมค้า 500 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 500	ร่วมค้า 500 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 500
20	ร่วมค้า 250 วัสดุสำนักงาน 250	ร่วมค้า 250 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 250	ร่วมค้า 250 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 250
21	เงินสด 2,850 ร่วมค้า 150 ลูกหนี้ 3,000	ร่วมค้า 150 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 150	ร่วมค้า 150 ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 150
25	เงินสด 10,000 ร่วมค้า 10,000	เงินสด 10,000 ร่วมค้า-บ.จีป 10,000	เงินสด 10,000 ร่วมค้า-บ.จีป 10,000
30	ไม่บันทึกบัญชีเนื่องจากรับรู้วัสดุสำนักงานเป็นค่าใช้จ่ายในบัญชีร่วมค้าแล้ว		
31	ร่วมค้า 1,000 เงินสด 1,000	ร่วมค้า 1,000 ร่วมค้า-บ.จีป 1,000	ร่วมค้า 1,000 ร่วมค้า-บ.จีป 1,000

(2) การคำนวณกำไรขาดทุนจากกิจการร่วมค้า โดยพิจารณาจากบัญชีร่วมค้า ซึ่งจะมียอดคงเหลือเท่ากันไม่ว่าจะปรากฏในสมุดบัญชีของผู้ค้าร่วมคนใด แสดงรายละเอียดบัญชีร่วมค้าได้ดังนี้

บัญชีร่วมค้า							
25X1			25X1				
ม.ค.	2	สินค้าที่ บ.จีป ลงทุน	5,000	ม.ค.	5	ขายสินค้า	4,000
	3	ซื้อสินค้า	2,000		7	ส่วนลดรับ	40
		ค่าขนส่งเข้า	100		25	ขายสินค้า	<u>10,000</u>
	5	ค่าขนส่งออก	150				<u>14,040</u>
	10	ซื้อสินค้า	2,450				
	15	ค่าโฆษณา	500				
	20	วัสดุสำนักงาน	250				
	21	หนี้สูญ	150				
	31	ค่าสาธารณูปโภค	<u>1,000</u>				
			<u>11,600</u>				

จากบัญชีแยกประเภททั่วไป บัญชีร่วมค้าจะพบว่ายอดรวมทางด้านเดบิต (เปรียบเสมือนค่าใช้จ่าย) จำนวน 11,600 บาท ส่วนยอดรวมด้านเครดิต (เปรียบเสมือนรายได้) จำนวน 14,040 บาท แสดงว่ากิจการร่วมค้ามีกำไร 2,440 บาท (หรือมียอดดุลด้านเครดิต = $14,040 - 11,600 = 2,440$)

(3) บันทึกการแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า จำนวน 2,440 บาท ในอัตราส่วน 2:1:1 ได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของบริษัท จีป	สมุดบัญชีของบริษัท จักร	สมุดบัญชีของบริษัท จุต
25X1			
ม.ค. 31	ร่วมค้า 2,440	ร่วมค้า 2,440	ร่วมค้า 2,440
	กำไรจากการร่วมค้า 1,220	กำไรจากการร่วมค้า 610	กำไรจากการร่วมค้า 610
	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 610	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 1,220	ผู้ร่วมค้า-บ.จีป 1,220
	ผู้ร่วมค้า-บ.จุต 610	ผู้ร่วมค้า-บ.จุต 610	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 610

(4) จ่ายเงินคืนแก่ผู้ร่วมค้า

หลังจากบันทึกการแบ่งกำไรจากการร่วมค้า บัญชีร่วมค้าจะหมดไปหรือไม่มียอดคงเหลือและเมื่อจ่ายเงินคืนแก่ผู้ร่วมค้าจะต้องพิจารณาจากบัญชีผู้ร่วมค้าที่เปิดในสมุดบัญชีของแต่ละคน กล่าวคือ ในสมุดบัญชีของบริษัท จีป จะปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จักร และบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จุต ในสมุดบัญชีของบริษัท จักร จะปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จีป และบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จุต และในสมุดบัญชีของบริษัท สัมจะปรากฏบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จีป และบัญชีผู้ร่วมค้าบริษัท จักร โดยที่หากยอดคงเหลือของบัญชีผู้ร่วมค้ามียอดคงเหลือด้านเดบิต แสดงว่าผู้ร่วมค้าคนนั้นเป็นลูกหนี้ซึ่งต้องเป็นผู้จ่ายเงินคืน ในทางตรงกันข้ามหากบัญชีผู้ร่วมค้ามียอดคงเหลือด้านเครดิตแสดงว่าผู้ร่วมค้าคนนั้นเป็นเจ้าหนี้ซึ่งต้องเป็นผู้รับเงินคืน บัญชีผู้ร่วมค้าแต่ละคนเป็นดังนี้

บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จีป

จากบัญชีแยกประเภททั่วไปบัญชีผู้ร่วมค้า-บริษัท จีบี ในสมุดบัญชีของบริษัท จักร จำกัด และบริษัท จุต จำกัด ปรากฏยอดดุลด้านเดบิต จำนวน 5,220 บาท แสดงว่า บริษัท จีบี จะต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้ร่วมค้าคนอื่น

บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จักร

จากบัญชีแยกประเภททั่วไปบัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จักร ในสมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป จำกัด และบริษัท จู๊ด จำกัด ปรากฏยอดดลด้านเครดิต จำนวน 3,110 บาท แสดงว่าบริษัท จักร จะได้รับเงินคืน

(4.3) บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จุด ในสมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป จำกัด และบริษัท จักร จำกัด ซึ่งจะมีรายละเอียดเช่นเดียวกันคือ

บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จุด			
25X1			
ม.ค.	2	สินค้าลงทุน-บ.จุด	1,500
	31	กำไรจากการร่วมค้า	<u>610</u>
			<u>2,110</u>
มียอดดุลด้านเครดิต เท่ากับ 2,110			

จากบัญชีแยกประเภททั่วไปบัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จุด ในสมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป จำกัด และบริษัท จักร จำกัด ปรากฏยอดดุลด้านเครดิต จำนวน 2,110 บาท แสดงว่าบริษัท จุด จำกัด จะได้รับเงินคืน

กล่าวโดยสรุป บริษัท จี๊ป จำกัด จะต้องจ่ายเงินคืนผู้ร่วมค้าคนอื่นคือ จ่ายคืนให้บริษัท จักร จำกัด จำนวน 3,110 บาท และจ่ายคืนให้บริษัท จุด จำกัด จำนวน 2,110 บาท รวมจำนวนเงินที่บริษัท จี๊ป จำกัด ต้องจ่ายคืนเท่ากับ 5,220 บาท แสดงการบันทึกรายการจ่ายเงินและรับเงินของผู้ร่วมค้าแต่ละรายได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของบริษัท จักร	สมุดบัญชีของบริษัท จุด
25X1			
ม.ค. 31	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 3,110	เงินสด 3,110	เงินสด 2,110
	ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 2,110	ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 2,110	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 3,110
	เงินสด 5,220	ผู้ร่วมค้า-บ.จี๊ป 5,220	ผู้ร่วมค้า-บ.จี๊ป 5,220

ตัวอย่างที่ 7.15

การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่ 2 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุด แสดงได้ดังนี้

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 7.14 และมีข้อมูลเพิ่มเติม คือ ณ 31 มกราคม 25x1 มีสินค้าคงเหลือปลายงวด 1,000 บาท

(1) การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่ 2 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุด เหมือนกับตัวอย่างที่ 7.14 วิธีที่ 1 กรณีที่ 1

(2) การคำนวณกำไรขาดทุนจากกิจการร่วมค้า โดยพิจารณาจากบัญชีร่วมค้า ซึ่งจะมียอดคงเหลือเท่ากันไม่ว่าจะปรากฏในสมุดบัญชีของผู้ค้าร่วมคนใด แสดงรายละเอียดบัญชีร่วมค้าได้ดังนี้

บัญชีร่วมค้า							
25X1			25X1				
ม.ค.	2	สินค้าที่บริษัท จี๊ป ลงทุน	5,000	ม.ค.	5	ขายสินค้า	4,000
	3	ซื้อสินค้า	2,000		7	ส่วนลดรับ	40
		ค่าขนส่งเข้า	100		25	ขายสินค้า	10,000
	5	ค่าขนส่งออก	150		31	สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>1,000</u>
	10	ซื้อสินค้า	2,450				<u>15,040</u>
	15	ค่าโฆษณา	500				
	20	วัสดุสำนักงาน	250				
	21	หนี้สูญ	150				
	31	ค่าสาธารณูปโภค	<u>1,000</u>				
			<u>11,600</u>				

สินค้าคงเหลือจำนวน 1,000 บาท ให้ใส่ไว้ทางด้านเครดิตของบัญชีร่วมค้า (สินค้าจำนวนนี้จะแสดงเป็นยอดยกไป และเมื่อเริ่มงวดบัญชีใหม่จะแสดงเป็นยอดยกมา) หลังจากนั้นหายยอดคงเหลือของบัญชีนี้ ปรากฏว่ามียอดคงเหลือทางด้านเครดิต มากกว่า ยอดคงเหลือด้านเดบิต แสดงว่ากิจการร่วมค้ามีกำไร จำนวน 3,440 บาท (หรือมียอดดุลด้านเครดิต เท่ากับ $15,040 - 11,600 = 3,440$)

(3) บันทึกการแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้า จำนวน 3,440 บาท ในอัตราส่วน 2:1:1 ได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของบริษัท จักร	สมุดบัญชีของบริษัท จุด
25X1			
ม.ค. 31	ร่วมค้า 3,440	ร่วมค้า 3,440	ร่วมค้า 3,440
	กำไรจากการร่วมค้า 1,720	กำไรจากการร่วมค้า 860	กำไรจากการร่วมค้า 860
	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 860	ผู้ร่วมค้า-บ.จี๊ป 1,720	ผู้ร่วมค้า-บ.จี๊ป 1,720
	ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 860	ผู้ร่วมค้า-บ.จุด 860	ผู้ร่วมค้า-บ.จักร 860

(4) บัญชีร่วมค้าหลังการแบ่งกำไรจากการร่วมค้า

เมื่อผ่านรายการแบ่งกำไรจากการร่วมค้าไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปร่วมค้า จะเป็นดังนี้

บัญชีร่วมค้า

25X1				25X1			
ม.ค.	2	สินค้าที่บริษัท จี๊ป ลงทุน	5,000	ม.ค.	5	ขายสินค้า	4,000
	3	ซื้อสินค้า	2,000		7	ส่วนลดรับ	40
		ค่าขนส่งเข้า	100		25	ขายสินค้า	10,000
	5	ค่าขนส่งออก	150		31	สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>1,000</u>
	10	ซื้อสินค้า	2,450			(ยอดยกไป)	
	15	ค่าโฆษณา	500				<u>15,040</u>
	20	วัสดุสำนักงาน	250				
	21	หนี้สูญ	150				
	31	ค่าสาธารณูปโภค	1,000				
		ส่วนแบ่งกำไร-บ.จี๊ป	1,720				
		ส่วนแบ่งกำไร-บ.จักร	860				
		ส่วนแบ่งกำไร-บ.จุด	<u>860</u>				
			<u>15,040</u>				
ก.พ.	1	สินค้าคงเหลือต้นงวด	1,000				
		(ยอดยกมา)					

ส่วนบัญชีผู้ร่วมค้าหลังการแบ่งกำไรจากการร่วมค้าแสดงได้ดังนี้

บัญชีร่วมค้า-บ.จี๊ป

25X1				25X1			
ม.ค.	2	เงินสดลงทุน-บ.จักร	2,500	ม.ค.	2	สินค้าลงทุน-บ.จี๊ป	5,000
		เงินสดลงทุน-บ.จุด	1,500		3	ซื้อสินค้า	2,000
	5	ขายสินค้า	4,000			ค่าขนส่งเข้า	100
	7	ส่วนลดรับ	40		5	ค่าขนส่งออก	150
	25	ขายสินค้า	<u>10,000</u>		10	ซื้อสินค้า	2,450
			<u>18,040</u>		15	ค่าโฆษณา	500
					20	วัสดุสำนักงาน	250
					21	หนี้สูญ	150
					31	ค่าสาธารณูปโภค	1,000
						กำไรจากการร่วมค้า	1,720
						ยอดยกไป	<u>4,720</u>
							<u>18,040</u>
ก.พ.	1	ยอดยกมา	4,720				

บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จักร

25X1			25X1		
ม.ค.	31	ยอดยกไป	ม.ค.	2	เงินสดลงทุน-บ.จักร
		<u>3,360</u>		31	กำไรจากการร่วมค้า
		<u>3,360</u>			<u>860</u>
					<u>3,360</u>
			ก.พ.	1	ยอดยกมา
					3,360

บัญชีผู้ร่วมค้า-บ.จตุ

25X1			25X1		
ม.ค.	31	ยอดยกไป	ม.ค.	2	เงินสดลงทุน-บ.จตุ
		<u>2,360</u>		31	กำไรจากการร่วมค้า
		<u>2,360</u>			<u>860</u>
					<u>2,360</u>
			ก.พ.	1	ยอดยกมา
					2,360

3.3) การบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก

การบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก ประกอบด้วย หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก และการบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า ดังนี้

(1) หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก

กิจการร่วมค้าอาจเปิดสมุดบัญชีเพื่อบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้าแยกต่างหากจากสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าแต่ละคน กล่าวคือ รายการค้าทั้งหมดจะถูกบันทึกในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า ส่วนผู้ร่วมค้าจะบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของตนเองเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้ส่วนเสียของตน เช่น การลงทุน การรับส่วนแบ่งกำไรขาดทุนจากการร่วมค้า เป็นต้น

หลักการสำหรับการบันทึกบัญชีเมื่อกิจการร่วมค้าเปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากจะอธิบายโดยจำแนกเป็น 2 ส่วน คือ (ก) ส่วนที่เกี่ยวข้องกับสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า และ (ข) ส่วนที่เกี่ยวข้องกับสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า รายละเอียดดังนี้

(ก) สมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าจะปรากฏบัญชีต่างๆ เช่นเดียวกับกิจการทั่วไป เพื่อใช้บันทึกการซื้อ ขาย รับเงิน จ่ายเงิน ตลอดจนรายการเกี่ยวกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้า การบันทึกการข้างต้นจะมีวิธีการเช่นเดียวกับที่ได้ศึกษามาแล้วในชุดวิชาการบัญชีขั้นต้น สำหรับบัญชีที่ใช้แสดงส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้า คือ “บัญชีทุน” ของผู้ร่วมค้าแต่ละคน หากจะเปรียบเทียบการใช้สมุดบัญชีร่วมค้าเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจคือ มีลักษณะเช่นเดียวกับการบัญชีห้างหุ้นส่วน ซึ่งจะมีบัญชีทุนของห้างหุ้นส่วนแต่ละคนนั่นเอง

(ข) สมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าแต่ละคนจะปรากฏ “บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า” ซึ่งเป็นบัญชีในหมวดสินทรัพย์ เพื่อแสดงว่าผู้ร่วมค้าคนนั้นๆ มีส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าจำนวนเท่าใด และ “บัญชีกำไรขาดทุนจากการร่วมค้า” ซึ่งเป็นบัญชีในหมวดรายได้หรือหมวดค่าใช้จ่ายแล้วแต่กรณี

เพื่อบันทึกส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากการร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้าจะปิดบัญชีนี้เข้าบัญชีกำไรขาดทุนในสมุดบัญชีของตนต่อไป

สังเกตได้โดยง่ายในการบันทึกบัญชีกรณีกิจการร่วมค้าเปิดสมุดบัญชีแยกต่างหาก คือ เมื่อผู้ร่วมค้าแต่ละคนบันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้านเดบิต ในสมุดบัญชีร่วมค้าจะต้องบันทึกบัญชีทุนของผู้ร่วมค้านั้นด้านเครดิต ในทางตรงกันข้ามหากผู้ร่วมค้าแต่ละคนบันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้านเครดิตในสมุดบัญชีร่วมค้าจะต้องบันทึกบัญชีทุนของผู้ร่วมค้าคนนั้นๆ ด้านเดบิต กล่าวโดยสรุปคือ บัญชีทุนในสมุดบัญชีร่วมค้าจะมียอดคงเหลือเท่ากับบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าแต่ละคน แต่จะมียอดคงเหลือคนละด้าน

โดยทั่วไปผู้ร่วมค้าจะมอบหมายให้ผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบในการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีร่วมค้าที่เปิดขึ้นมาต่างหาก

(2) การบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า

ต่อไปนี้จะอธิบายการบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้า ซึ่งจะแยกอธิบายวิธีการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า และในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าแต่ละคน ดังนี้

(2.1) การลงทุนของผู้ร่วมค้าผู้ร่วมค้าแต่ละคนอาจลงทุนเป็นเงินสด สินค้าหรือสินทรัพย์อื่นๆ โดยสินทรัพย์นั้นจะถูกส่งไปยังผู้จัดการเพื่อใช้ในการร่วมค้า

(2.1.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด	XX	
ซื้อ (Periodic) หรือสินค้า (Perpetual)	XX	
วัสดุสำนักงาน	XX	
เครดิต ทุน-บ.จิป		XX
ทุน-บ.จักร		XX
ทุน-บ.จุด		XX

(2.1.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าที่ลงทุน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	XX	
เครดิต เงินสด		XX
ซื้อ (Periodic) หรือสินค้า (Perpetual)		XX
วัสดุสำนักงาน		XX

(2.2) การซื้อสินค้า ขายสินค้าหรือให้บริการ การจ่ายเงินและการรับเงิน ตลอดจนรายการอื่นๆ ที่เกิดขึ้นในการร่วมค้า

(2.2.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า จะบันทึกบัญชีตามหลักการปกติเหมือนกิจการทั่วไป เช่น เมื่อซื้อสินค้าจะเดบิตซื้อ (Periodic) หรือสินค้า (Perpetual) และเครดิตเงินสดหรือเจ้าหนี้ เมื่อขายสินค้าจะเดบิตเงินสดหรือลูกหนี้ และเครดิตขาย เมื่อจ่ายค่าใช้จ่ายจะเดบิตค่าใช้จ่ายและเครดิตเงินสด เป็นต้น

(2.2.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าไม่ต้องบันทึกรายการในสมุดบัญชีของตน เว้นแต่รายการนั้นกระทบส่วนได้เสียของตน เช่น ผู้ร่วมค้าที่เป็นผู้จัดการจ่ายเงินสดเพิ่มเติมสำหรับค่าใช้จ่ายในกิจการร่วมค้า เนื่องจากเงินสดของกิจการร่วมค้าไม่เพียงพอ เป็นต้น

มีข้อสังเกตในการบันทึกบัญชีเมื่อรับเงินจากลูกหนี้และจ่ายเงินให้เจ้าหนี้ จะบันทึกในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าเท่านั้น ผู้ร่วมค้าไม่ต้องบันทึกบัญชีเนื่องจากเมื่อเกิดรายการลูกหนี้และเจ้าหนี้ บัญชีเหล่านี้จะถูกบันทึกในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า จึงบันทึกลดยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า

(2.3) การให้คำตอบแทนแก่ผู้จัดการ และ/หรือผู้ร่วมค้าคนอื่น สำหรับผู้ร่วมค้าจะได้รับผลตอบแทนจากการทำกิจการร่วมค้าในรูปกำไรหรือขาดทุนจากการร่วมค้า นอกจากนี้ สัญญาร่วมค้าอาจกำหนดให้มีการจ่ายคำตอบแทนอื่น เช่น ค่านายหน้าแก่ผู้ร่วมค้าที่ขายสินค้า เงินเดือนของผู้จัดการ เป็นต้น

(2.3.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดย

เดบิต ค่านายหน้า	XX	
เงินเดือน	XX	
เครดิต ทุน-บ.จีป		XX
ทุน-บ.จักร		XX
ทุน-บ.จูด		XX

(2.3.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่ได้รับคำตอบแทน บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	XX	
เครดิต รายได้ค่านายหน้า		XX
รายได้เงินเดือน		XX

(2.4) การปิดบัญชี เมื่อการร่วมค้าสิ้นสุดลงหรือเมื่อสิ้นงวด จะต้องปิดบัญชีเพื่อหาผลการดำเนินงาน

(2.4.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า บันทึกรายการปิดบัญชีหมวดรายได้และหมวดค่าใช้จ่าย ตามหลักการบัญชีปกติ ผลการดำเนินงานจะปรากฏในบัญชีกำไรขาดทุน

(2.4.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า ไม่ต้องบันทึกบัญชี

(2.5) การแบ่งผลกำไรขาดทุนจากการร่วมค้า

(2.5.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า

กรณีกิจการร่วมค้ามีกำไร จะบันทึกบัญชีโดย

เดบิต กำไรขาดทุน	XX	
เครดิต ทุน-บ.จีป		XX
ทุน-บ.จักร		XX
ทุน-บ.จูด		XX

กรณีกิจการร่วมค้าเกิดขาดทุน จะบันทึกบัญชีโดย

เดบิต ทุน-บ.จีป	XX	
ทุน-บ.จักร	XX	
ทุน-บ.จุด	XX	
เครดิต กำไรขาดทุน		XX

(2.5.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าจะบันทึกรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการร่วมค้าเฉพาะส่วนของตน

กรณีกิจการร่วมค้ามีกำไร จะบันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	XX	
เครดิต กำไรจากการร่วมค้า		XX

กรณีกิจการร่วมค้าเกิดขาดทุน จะบันทึกบัญชีโดย

เดบิต ขาดทุนจากการร่วมค้า	XX	
เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า		XX

(2.6) การจ่ายเงินหรือสินทรัพย์อื่นคืนแก่ผู้ร่วมค้า

(2.6.1) ในสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า บันทึกบัญชีโดย

เดบิต ทุน-บ.จีป	XX	
ทุน-บ.จักร	XX	
ทุน-บ.จุด	XX	
เครดิต เงินสด		XX
ลูกหนี้		XX
ชื่อ (Periodic) หรือสินค้า (Perpetual)		XX

(2.6.2) ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้/ชื่อหรือสินค้า (แล้วแต่กรณี)	XX	
เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า		XX

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีร่วมค้าวิธีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากในเรื่องนี้จะแยกแสดงเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 การร่วมค้าสิ้นสุด แสดงได้ดังตัวอย่างที่ 7.16 และกรณีที่ 2 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุดแสดงได้ดังตัวอย่างที่ 7.17 ดังนี้

ตัวอย่างที่ 7.16

(1) การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่ 1 การร่วมค้ายังสิ้นสุด แสดงได้ดังนี้

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 7.14 และมีข้อมูลเพิ่มเติม คือ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จี๊ป จำกัด บริษัท จักร จำกัด และบริษัท จุด จำกัด ตกลงทำการร่วมค้าโดยตั้งกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก คือ กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด และ ณ 31 มกราคม 25x1 การร่วมค้าไม่มีสินค้าคงเหลือ หลังจากแบ่งกำไรขาดทุนจากการร่วมค้าผู้ร่วมค้าทุกคนประสงค์ให้มีการจ่ายคืนกันและถือว่าการร่วมค้าสิ้นสุดลง

การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 2 กรณีที่ 1 แสดงได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของ กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์	สมุดบัญชีของ บริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของ บริษัท จักร	สมุดบัญชีของ บริษัท จุด
25X1 ม.ค. 2	ซื้อ 5,000 เงินสด 4,000 ทุน-บ.จี๊ป 5,000 ทุน-บ.จักร 2,500 ทุน-บ.จุด 1,500	เงินลงทุนในการร่วมค้า 5,000 ซื้อ 5,000	เงินลงทุนในการร่วมค้า 2,500 เงินสด 2,500	เงินลงทุนในการร่วมค้า 1,500 เงินสด 1,500
3	ซื้อ 2,000 เจ้าหนี้ 2,000 ค่าขนส่งเข้า 100 เจ้าหนี้ 100	- -	- -	- -
5	เงินสด 1,000 ลูกหนี้ 3,000 ขาย 4,000 ค่าขนส่งออก 150 เงินสด 150	- -	- -	- -
7	เจ้าหนี้ 2,000 ส่วนลดรับ 40 ^a เงินสด 1,960	-	-	-
10	ซื้อ 2,450 เงินสด 2,450 ^b	-	-	-
15	ค่าโฆษณา 500 เงินสด 340 ทุน-บ.จี๊ป 160 ^c	เงินลงทุนในการร่วมค้า 160 เงินสด 160	-	-
20	วัสดุ สนง. 250 ทุน-บ.จี๊ป 250	เงินลงทุนในการร่วมค้า 250 วัสดุ สนง. 250	-	-

^a 2,000 X 2%

^b 2,500 X 98%

^c เงินสดของกิจการร่วมค้าคงเหลือก่อนจ่ายค่าโฆษณา = (4,000 + 1,000) - (100 + 150 + 1,960 + 2,450) = 340 บาท

ดังนั้น บริษัท จี๊ป จะต้องจ่ายเพิ่มอีก 160 บาท จึงถือเป็นการลงทุนเพิ่ม

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของ กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์	สมุดบัญชีของ บริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของ บริษัท จักร	สมุดบัญชีของ บริษัท จุต
25X1 ม.ค. 21	เงินสด 2,850 ^d หนี้สูญ 150 ลูกหนี้ 3,000	-	-	-
25	เงินสด 10,000 ขาย 10,000	-	-	-
30	วัสดุใช้ไป 250 วัสดุสำนักงาน 250	-	-	-
31	ค่าสาธารณูปโภค 1,000 เงินสด 1,000	-	-	-
ปิดบัญชี	ขาย 14,000 ส่วนลดรับ 40 กำไรขาดทุน 14,040	-	-	-
	กำไรขาดทุน 11,600 ซื้อ 9,450 ค่าขนส่งเข้า 100 ค่าขนส่งออก 150 ค่าโฆษณา 500 หนี้สูญ 150 วัสดุใช้ไป 250 ค่าสาธารณูปโภค 1,000	-	-	-
แบ่ง ผลกำไร	กำไรขาดทุน 2,440 ^e ทุน-บ.จี๊ป 1,220 ทุน-บ.จักร 610 ทุน-บ.จุต 610	เงินลงทุนในการร่วมค้า 1,220 กำไรจากการร่วมค้า 1,220	เงินลงทุนในการร่วมค้า 610 กำไรจากการร่วมค้า 610	เงินลงทุนในการร่วมค้า 610 กำไรจากการร่วมค้า 610

^d 3,000 × 95%

^e ซึ่งจะเท่ากับวิธีที่กิจการร่วมค้าไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหากที่อธิบายไว้แล้วในตัวอย่างที่

7.14 ผลต่างของบัญชีกำไรขาดทุน จัดสรรให้ผู้ร่วมค้าในสัดส่วน 2:1:1

บริษัท จี๊ป = 2,440 × 2/4 = 1,220 บาท

บริษัท จักร = 2,440 × 1/4 = 610 บาท

บริษัท จุต = 2,440 × 1/4 = 610 บาท

(2) สมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าหลังปิดบัญชี ส่งผลให้บัญชีในหมวดรายได้และหมวดค่าใช้จ่ายหมดไปหรือไม่มียอดคงเหลือ บทดลองหลังปิดบัญชีจะปรากฏดังนี้

กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด

บทดลองหลังปิดบัญชี

31 มกราคม 25X1

หน่วย : บาท

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	<u>11,850</u>	
ทุน-บ.จีป		6,630
ทุน-บ.จักร		3,110
ทุน-บ.จุด		<u>2,110</u>
รวม	<u>11,850</u>	<u>11,850</u>

เมื่อเปรียบเทียบกับบัญชีเงินลงทุนของผู้ร่วมค้าแต่ละคนที่ปรากฏในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าคนนั้นๆ จะต้องมีจำนวนเงินคงเหลือเท่ากับบัญชีทุนของผู้ร่วมค้าที่ปรากฏในบทดลองข้างต้น แต่จะมียอดคงเหลือด้านเดบิต ดังนี้

(2.1) ในสมุดบัญชีของบริษัท จีป จำกัด

บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า

25X1	
ม.ค.2	สินค้ำลงทุน 5,000
15	เงินสดลงทุนเพิ่ม 160
20	วัสดุสำนักงาน 250
31	กำไรจากการร่วมค้า <u>1,220</u>
	<u>6,630</u>
	มียอดดุลด้านเดบิต เท่ากับ 6,630

(2.2) ในสมุดบัญชีของบริษัท แดง จำกัด

บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า

25X1		
ม.ค.2	เงินสดลงทุน	2,500
31	กำไรจากการร่วมค้า	<u>610</u>
		<u>3,110</u>
มียอดดุลด้านเดบิต เท่ากับ 3,110		

(2.3) ในสมุดบัญชีของบริษัท ส้ม จำกัด

บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า

25X1		
ม.ค.2	เงินสดลงทุน	1,500
31	กำไรจากการร่วมค้า	<u>610</u>
		<u>2,110</u>
มียอดดุลด้านเดบิต เท่ากับ 2,110		

(3) เมื่อกิจการร่วมค้าสิ้นสุดลงและมีการจ่ายเงินคืนแก่ผู้ร่วมค้าจะบันทึกบัญชีได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของกิจการร่วมค้า บริษัท เหมส	สมุดบัญชีของบริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของบริษัท จักร	สมุดบัญชีของบริษัท จู๊ด
25X1				
ม.ค.31	ทุน-บ.จี๊ป 6,630	เงินสด 6,630	เงินสด 3,110	เงินสด 2,110
	ทุน-บ.จักร 3,110	เงินลงทุน	เงินลงทุน	เงินลงทุน
	ทุน-บ.จู๊ด 2,110	การร่วมค้า 6,630	การร่วมค้า 3,110	การร่วมค้า 2,110
	เงินสด 11,850			

ในตัวอย่างที่ 7.16 จะเห็นว่าไม่มีสินค้าคงเหลือปลายงวด และผู้ร่วมค้าทุกคนตกลงให้การร่วมค้าสิ้นสุด หลังจากแบ่งผลกำไรขาดทุนแล้วจึงจ่ายเงินคืนแก่ผู้ร่วมค้าทุกคน อย่างไรก็ตาม หากกิจการร่วมค้ามีสินค้าคงเหลือ รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินต่างๆ ก่อนการร่วมค้าสิ้นสุด ผู้ร่วมค้าบางคนอาจยินดีที่จะรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากกิจการร่วมค้าไปเป็นของตนก็ได้ ก็ให้บันทึกโอนสินทรัพย์และหนี้สินก่อน หลังจากนั้นจึงปิดบัญชีและจ่ายเงินคืนแก่ผู้ร่วมค้า (ถ้ามี) ต่อไป

ตัวอย่างที่ 7.17

(1) การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่ 2 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุด เหมือนกับตัวอย่างที่ 7.16 วิธีที่ 2 กรณีที่ 1

หากกิจการร่วมค้ายังไม่เสร็จสิ้นอาจเนื่องมาจากมีข้อตกลงเรื่องระยะเวลาของการดำเนินงาน หรือยังมีสินค้าคงเหลือปลายงวดอยู่ โดยกิจการร่วมค้ายังไม่โอนสินค้าคงเหลือจำนวนดังกล่าวไปให้ผู้ร่วมค้าแม้ว่ากิจการร่วมค้ายังไม่เสร็จสิ้น แต่ก็สามารถคำนวณผลการดำเนินงานของกิจการร่วมค้าได้เช่นกัน

(2) การปิดบัญชีในสมุดบัญชีกิจการร่วมค้า เพื่อหาผลการดำเนินงานจะต้องบันทึกสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วย ดังนี้ (สมมติปิดบัญชีผ่านต้นทุนขาย)

เดบิต	สินค้าคงเหลือปลายงวด	XX	
	ส่งคืน	XX	
	ส่วนลดรับ	XX	
	ต้นทุนขาย	XX	
เครดิต	สินค้าคงเหลือต้นงวด (ถ้ามี)		XX
	ซื้อ		XX
	ค่าขนส่งเข้า		XX

ส่วนการปิดบัญชีในส่วนอื่นๆ จะเหมือนเดิม หลังจากนั้นจึงบันทึกแบ่งผลกำไรขาดทุนตามสัดส่วนที่ตกลงกันต่อไป

ข้อมูลเพิ่มเติมจากโจทย์ตัวอย่างที่ 7.16 ณ 31 มกราคม 25x1 กิจการร่วมค้ามีสินค้าคงเหลือปลายงวด 1,000 บาท แสดงการปิดบัญชีและแบ่งกำไรได้ดังนี้

วัน เดือน ปี	สมุดบัญชีของ กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์	สมุดบัญชีของ บริษัท จี๊ป	สมุดบัญชีของ บริษัท จักร	สมุดบัญชีของ บริษัท จุด
25X1 ม.ค.31	สินค้าคงเหลือ	-	-	-
	ปลายงวด 1,000			
	ส่วนลดรับ 40			
	ต้นทุนขาย 8,510			
	ซื้อ 9,450			
	ค่าขนส่งเข้า 100			
	ขาย 14,000	-	-	-
	กำไรขาดทุน 14,000			
	กำไรขาดทุน 10,560	-	-	-
	ต้นทุนขาย 8,510			
	ค่าขนส่งออก 150			
	ค่าโฆษณา 500			
	หนี้สูญ 150			
	วัสดุสำนักงานใช้ไป 250			
	ค่าสาธารณูปโภค 1,000			
	กำไรขาดทุน 3,440	เงินลงทุนในการ	เงินลงทุนในการ	เงินลงทุนในการ
	ทุน-บ.จี๊ป 1,720	ร่วมค้า 1,720	ร่วมค้า 860	ร่วมค้า 860
	ทุน-บ.จักร 860	กำไรจากการร่วมค้า 1,720	กำไรจากการร่วมค้า 860	กำไรจากการร่วมค้า 860
	ทุน-บ.จุด 860			

(3) งบทดลองหลังปิดบัญชี

หลังจากปิดบัญชีและแบ่งผลกำไรให้แก่ผู้ร่วมค้าตามสัดส่วนแล้ว งบทดลองหลังปิดบัญชีของกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด แสดงได้ดังนี้

กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด

งบทดลองหลังปิดบัญชี

31 มกราคม 25X1

หน่วย : บาท

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	11,850	
สินค้าคงเหลือ	<u>1,000</u>	
ทุน-บ.จี๊ป		7,130
ทุน-บ.จักร		3,360
ทุน-บ.จุด		<u>2,360</u>
รวม	<u>12,850</u>	<u>12,850</u>

4) การแสดงรายการในงบการเงินสำหรับการร่วมค้า

การแสดงรายการในงบการเงินเกี่ยวกับการร่วมค้า มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้เงินลงทุนในการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย กล่าวคือ จะบันทึกส่วนได้เสียในการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน แล้วปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยผลกำไรหรือขาดทุนของการร่วมค้าตามสัดส่วนที่ลงทุน

ข้อมูลเกี่ยวกับการร่วมค้าที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะของส่วนได้เสียของกิจการในกิจการอื่นและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และผลกระทบของส่วนได้เสียเหล่านั้นที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ประกอบด้วย ขอบเขตและลักษณะ ผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสีย ข้อมูลทางการเงินโดยสรุป และภาระผูกพัน

การแสดงรายการในงบการเงินของการร่วมค้า จะพิจารณาการแสดงผลการทั้ง 2 ด้าน คือ ด้านกิจการร่วมค้า และด้านผู้ร่วมค้า ดังนี้

(1) การแสดงรายการในงบการเงินของการร่วมค้า ด้านกิจการร่วมค้า

ตัวอย่างที่ 7.18

จากตัวอย่างที่ 7.17 ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1 การร่วมค้ายังไม่สิ้นสุด การแสดงฐานะการเงินของกิจการร่วมค้า เนื่องจากการร่วมค้ายังไม่มีสินทรัพย์ เพราะการดำเนินงานยังไม่สิ้นสุด แต่มีการปิดบัญชี ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1 เพื่อต้องการทราบผลการดำเนินงานและแบ่งกำไรขาดทุน โดยที่สินค้ายังขายไม่หมด จึงทำงบการเงินของกิจการร่วมค้า ได้ดังนี้

กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน	
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1	
หน่วย : บาท	
สินทรัพย์	
เงินสด	11,850
สินค้าคงเหลือ	<u>1,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>12,850</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า	
ส่วนของผู้ร่วมค้า	
เงินลงทุนจากบริษัท จี๊ป จำกัด	7,130
เงินลงทุนจากบริษัท จักร จำกัด	3,360
เงินลงทุนจากบริษัท จุด จำกัด	<u>2,360</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า	<u>12,850</u>

จากตัวอย่างที่ 7.17 หากกิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด ยังไม่แบ่งกำไรจากการร่วมค้า การแสดงรายการส่วนของผู้ร่วมค้าในงบแสดงฐานะการเงินจะปรากฏ “กำไรสะสมยังไม่ได้แบ่ง” จำนวน 3,440 บาท ซึ่งก็คือ กำไรสุทธิของเดือน มกราคม 25X1 แสดงรายการได้ดังนี้

หนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า			
ส่วนของผู้ร่วมค้า			
เงินลงทุนจากบริษัท จี๊ป จำกัด	5,410		
เงินลงทุนจากบริษัท จักร จำกัด	2,500		
เงินลงทุนจากบริษัท จุด จำกัด	<u>1,500</u>		9,410
กำไรสะสมยังไม่ได้แบ่ง			<u>3,440</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า			<u>12,850</u>

กิจการร่วมค้า บริษัท เจมส์ จำกัด			
งบกำไรขาดทุน			
สำหรับงวด 1 เดือน สิ้นสุดวันที่ 31 มกราคม 25X1			
			หน่วย: บาท
ขาย			14,000
หัก ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายดำเนินงาน:			
ต้นทุนขาย:			
ซื้อ	9,450		
บวก ค่าขนส่งเข้า	<u>100</u>		
	9,550		
หัก ส่วนลดรับ	<u>(40)</u>		
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	9,510		
หัก สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>(1,000)</u>	8,510	
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>2,050</u>		<u>(10,560)</u>
กำไรสุทธิ			<u>3,440</u>

(2) การแสดงรายการในงบการเงินของการร่วมค้า ด้านผู้ร่วมค้า

ผู้ร่วมค้าต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ซึ่งกำหนดให้ผู้ร่วมค้าใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในการรับรู้เงินลงทุนในกิจการร่วมค้า

วิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุน (ในที่นี้คือ ผู้ร่วมค้า) บันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุน (ในที่นี้คือ กิจการร่วมค้า) ภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งกำไรในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วยเช่นกัน

จากคำอธิบายข้างต้นอาจสรุปเป็นการบันทึกบัญชีด้านผู้ร่วมค้าได้ดังนี้

(2.1) เมื่อมีการลงทุนในกิจการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าจะบันทึกเงินลงทุนเริ่มแรกด้วยราคาทุนโดย

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	XX	
เครดิต เงินสดหรือบัญชีที่เกี่ยวข้อง		XX

(2.2) เมื่อกิจการร่วมค้ามีกำไรหรือขาดทุน ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนนั้นตามสัดส่วนของการลงทุนหรืออัตราที่กำหนดในข้อตกลงตามสัญญา จำแนกเป็น 2 กรณี คือ

(2.2.1) หากกิจการร่วมค้ามีกำไร สินทรัพย์สุทธิของกิจการร่วมค้าจะเพิ่มขึ้น ดังนั้น ผู้ร่วมค้าก็ต้องรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่เพิ่มขึ้นของกิจการร่วมค้าโดย

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	XX	
เครดิต กำไรจากการร่วมค้า หรือ ส่วนแบ่งกำไรจากการร่วมค้า		XX

(2.2.2) หากกิจการร่วมค้าขาดทุน สินทรัพย์สุทธิของกิจการร่วมค้าจะลดลง ดังนั้น ผู้ร่วมค้าก็ต้องรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่ลดลงของกิจการร่วมค้าโดย

เดบิต ขาดทุนจากการร่วมค้า หรือ ส่วนแบ่งขาดทุนจากการร่วมค้า	XX	
เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า		XX

(2.3) เมื่อกิจการร่วมค้าจ่ายเงินปันผลหรือผลตอบแทนให้แก่ผู้ร่วมค้า บันทึกบัญชีโดย

เดบิต เงินสด หรือเงินปันผลค้างรับ หรือผลตอบแทนอื่น	XX	
เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า		XX

นอกจากนี้หากกิจการร่วมค้ามีกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากหลักทรัพย์เพื่อขาย กำไรขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของการร่วมค้าตามสัดส่วนที่ตนลงทุนด้วยเช่นกัน กล่าวคือ หากมีกำไรก็จะทำให้เงินลงทุนในการร่วมค้าเพิ่มขึ้น ในทางตรงกันข้ามหากมีขาดทุนก็จะทำให้เงินลงทุนในการร่วมค้าลดลง

จากรายละเอียดข้างต้นจะเห็นว่าบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า จะมีจำนวนเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามสินทรัพย์สุทธิของกิจการร่วมค้า รวมทั้งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการร่วมค้า โดยคำนึงถึงสัดส่วนการลงทุนหรือข้อตกลงตามสัญญาที่กำหนด และเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีการบัญชีที่ใช้วิธีส่วนได้เสียก็จะสอดคล้องกับวิธีการบัญชีร่วมค้ากรณีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก

ทั้งนี้ ผู้ร่วมค้าไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย หากผู้ร่วมค้าเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินตามข้อยกเว้นที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม จะได้ศึกษารายละเอียดในหน่วยที่ 11 เรื่อง งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

ตัวอย่างที่ 7.19

จากตัวอย่างที่ 7.17 การบัญชีร่วมค้าตามวิธีที่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก กรณีที่การร่วมค้ายังไม่เสร็จสิ้น การแสดงรายการเงินลงทุนในการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าแต่ละคนเป็นดังนี้ (สมมติจัดประเภทเงินลงทุนในการร่วมค้าเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน)

บริษัท จี๊ป จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)	
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1	
	หน่วย: บาท
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
.....	
.....	
เงินลงทุนในการร่วมค้า	7,130

บริษัท จักร จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)	
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1	
	หน่วย: บาท
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
.....	
.....	
เงินลงทุนในการร่วมค้า	3,360

บริษัท จู๊ด จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)	
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1	
	หน่วย: บาท
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
.....	
.....	
เงินลงทุนในการร่วมค้า	2,360

ในกรณีที่การร่วมค้าบันทึกบัญชีโดยไม่เปิดสมุดบัญชีร่วมค้าแยกต่างหาก ซึ่งทำให้สินทรัพย์และหนี้สินเกี่ยวกับการร่วมค้าจะปรากฏในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าที่ดำเนินการค้าหรืออาจเป็นผู้จัดการร่วมค้า การแสดงรายการส่วนได้เสียในการร่วมค้ากรณีนี้ต้องนำสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวมารวมพิจารณาด้วย ดังนั้น ผู้ร่วมค้าอาจมีส่วนได้เสียในลักษณะมีเงินลงทุนในการร่วมค้า หรือหนี้สินที่มีต่อการร่วมค้า แสดงได้ดังตัวอย่างที่ 7.20

ตัวอย่างที่ 7.20

จากตัวอย่างที่ 7.15 เนื่องจากการร่วมค้ายังไม่สิ้นสุด ยังไม่มีการชำระเงินระหว่างผู้ร่วมค้าด้วยกัน บัญชีผู้ร่วมค้าแต่ละคนจึงไม่ได้ปิด การแสดงรายการเงินลงทุนในการร่วมค้าซึ่งประกอบด้วยหลายบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน หรือการแสดงรายการหนี้สินที่มีต่อการร่วมค้าในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ร่วมค้าแต่ละคนเป็นดังนี้

บริษัท จีป จำกัด			
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)			
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1			
			หน่วย: บาท
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
.....			
.....			
เงินสดของกิจการร่วมค้า			11,850
.....			
ร่วมค้า (สินค้ายคงเหลือ)			1,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
.....			
.....			XXX
รวมสินทรัพย์			XXX
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินหมุนเวียน			
.....			
.....			
หนี้สินที่มีต่อการร่วมค้า:			
ส่วนได้เสียของบริษัท จักร จำกัด	3,360		
ส่วนได้เสียของบริษัท จู๊ด จำกัด	<u>2,360</u>		5,720
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
.....			XXX
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			XXX

บริษัท จักร จำกัด			
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)			
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1			
			หน่วย: บาท
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
.....			
.....			
เงินลงทุนในการร่วมค้า:			
ร่วมค้า (สินค้ายคงเหลือ)	1,000		
บวก ส่วนได้เสียของบริษัท จี๊ป จำกัด	<u>4,720</u>		
	5,720		
หัก ส่วนได้เสียของบริษัท จูด จำกัด	<u>(2,360)</u>		
			3,360

บริษัท จูด จำกัด			
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)			
ณ วันที่ 31 มกราคม 25X1			
			หน่วย: บาท
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
.....			
.....			
เงินลงทุนในการร่วมค้า:			
ร่วมค้า (สินค้ายคงเหลือ)	1,000		
บวก ส่วนได้เสียของบริษัท จี๊ป จำกัด	<u>4,720</u>		
	5,720		
หัก ส่วนได้เสียของบริษัท จักร จำกัด	<u>(3,360)</u>		
			2,360

(3) การแสดงรายการในงบการเงินของกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร

กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ การร่วมค้าระหว่างกิจการต่อไปนี้

- (1) บริษัทกับบริษัท
- (2) บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (3) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (4) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา
- (5) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
- (6) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
- (7) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

ในกรณีที่กิจการร่วมค้าได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และมีการดำเนินกิจการร่วมค้าต่อเนื่องเกินกว่ารอบบัญชี กิจการร่วมค้าต้องจัดทำงบการเงินในรูปแบบที่กำหนดตามกฎหมาย ตลอดจนต้องนำส่งงบการเงินให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รูปแบบของงบการเงินนั้นได้มีประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554 ประกาศ ณ วันที่ 28 กันยายน 2554 ได้กำหนดการแสดงรายการในงบการเงินของกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เพื่อนำส่งงบการเงินให้กับหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องโดยมีรูปแบบงบการเงินดังนี้

งบการเงินของ กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร งบแสดงฐานะการเงิน			
	หมายเหตุ	25X1	หน่วย : บาท 25X0
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด			
เงินลงทุนชั่วคราว			
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น			
เงินให้กู้ยืมระยะสั้น			
สินค้าคงเหลือ			
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น			
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน			
สินทรัพย์หมุนเวียนไม่หมุนเวียน			
เงินลงทุนเผื่อขาย			
เงินลงทุนในบริษัทร่วม			
เงินลงทุนในบริษัทย่อย			
เงินลงทุนในการร่วมค้า			
เงินลงทุนระยะยาวอื่น			
เงินให้กู้ยืมระยะยาว			
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพื่อถือไว้เพื่อขาย			
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน			
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น			
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
รวมสินทรัพย์			

	หมายเหตุ	25X1	หน่วย : บาท 25X0
หนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า			
หนี้สินหมุนเวียน			
เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้น			
จากสถาบันการเงิน			
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น			
ส่วนของหนี้สินระยะยาวที่จะถึงกำหนด			
ชำระภายในหนึ่งปี			
เงินกู้ยืมระยะสั้น			
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย			
ประมาณการหนี้สินระยะสั้น			
หนี้สินหมุนเวียนอื่น			
รวมหนี้สินหมุนเวียน			
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
เงินกู้ยืมระยะยาว			
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี			
ภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน			
ประมาณการหนี้สินระยะยาว			
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น			
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน			
รวมหนี้สิน			
ส่วนของผู้ร่วมค้า			
เงินลงทุนจากผู้ร่วมค้าแต่ละคน			
กำไร (ขาดทุน) สะสมยังไม่ได้แบ่ง			
องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ร่วมค้า			
รวมส่วนของผู้ร่วมค้า			
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ร่วมค้า			

กำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่าย			
	หมายเหตุ	25X1	หน่วย : บาท 25X0
รายได้จากการขายหรือให้บริการ			
รายได้อื่น			
รวมรายได้			
การเปลี่ยนแปลงของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ			
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป			
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน			
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย			
ค่าใช้จ่ายอื่น			
รวมค่าใช้จ่าย			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ต้นทุนทางการเงิน			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ			

กำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แบบขั้นเดียว			
	หมายเหตุ	25X1	หน่วย : บาท 25X0
รายได้			
รายได้จากการขายหรือการให้บริการ			
รายได้อื่น			
รวมรายได้			
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ			
ค่าใช้จ่ายในการขาย			
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร			
ค่าใช้จ่ายอื่น			
รวมค่าใช้จ่าย			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ต้นทุนทางการเงิน			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ			

กำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่แบบหลายขั้น			
	หมายเหตุ	25X1	25X0
รายได้จากการขายหรือให้บริการ			
ต้นทุนขายหรือต้นทุนการให้บริการ			
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น			
รายได้อื่น			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย			
ค่าใช้จ่ายในการขาย			
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร			
ค่าใช้จ่ายอื่น			
รวมค่าใช้จ่าย			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ต้นทุนทางการเงิน			
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้			
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ			

5) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมการงาน

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมการงาน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเรื่องดังต่อไปนี้ได้ (1) ลักษณะ ขอบเขต และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงาน รวมทั้งลักษณะและผลกระทบของความสัมพันธ์ตามสัญญาที่กิจการมีกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมการงาน และ (2) ลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงานรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงดังกล่าว

(1) ลักษณะ ขอบเขต และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงาน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

(1.1) สำหรับการร่วมการงานแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน ประกอบด้วย

(ก) ชื่อของการร่วมการงาน ซึ่งหมายถึงการร่วมค้า

(ข) ลักษณะความสัมพันธ์ของกิจการกับการร่วมการงาน เช่น อธิบายถึงลักษณะกิจกรรมของการร่วมการงาน และอธิบายว่ากิจกรรมนั้นมีความสัมพันธ์เชิงกลยุทธ์ต่อกิจกรรมของกิจการหรือไม่ เป็นต้น

(ค) สถานที่หลักในการประกอบธุรกิจของการร่วมการงาน และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง หากต่างจากสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจ

(ง) สัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของหรือส่วนร่วมที่กิจการมีอยู่ และเปิดเผยสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียง (หากมีสัดส่วนที่แตกต่าง)

(1.2) สำหรับการร่วมค้าแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน ประกอบด้วย

(ก) ข้อมูลที่ว่าเงินลงทุนในการร่วมค้าวัดมูลค่าด้วยวิธีส่วนได้เสียหรือด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

(ข) ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของการร่วมค้า (ดังจะกล่าวต่อไปในข้อ 1.3)

(ค) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการบันทึกเงินลงทุนในการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย และเงินลงทุนดังกล่าวมีราคาซื้อขายในตลาด

(1.3) ข้อมูลทางการเงินโดยสรุป กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้สำหรับการร่วมค้าที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

(ก) เงินปันผลรับจากการร่วมค้า

(ข) ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปสำหรับการร่วมค้า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

(ข.1) สินทรัพย์หมุนเวียน

(ข.2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

(ข.3) หนี้สินหมุนเวียน

(ข.4) หนี้สินไม่หมุนเวียน

(ข.5) รายได้

(ข.6) กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

(ข.7) กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

(ข.8) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

(ข.9) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

นอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินโดยสรุปข้างต้นแล้ว กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการดังต่อไปนี้สำหรับการร่วมค้าแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

(ค) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่รวมอยู่ในรายการ (ข.1)

(ง) หนี้สินทางการเงินหมุนเวียน (ไม่รวมเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น และประมาณการหนี้สิน) ที่รวมอยู่ในรายการ (ข.3)

(จ) หนี้สินทางการเงินไม่หมุนเวียน (ไม่รวมเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น และประมาณการหนี้สิน) ที่รวมอยู่ในรายการ (ข.4)

(ฉ) ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย

(ช) รายได้ดอกเบี้ย

(ซ) ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย

(ณ) ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการร่วมค้าและรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีโดยรวมของส่วนได้เสียในการร่วมค้าซึ่งบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของส่วนแบ่งของกิจการในการร่วมค้าในรายการต่อไปนี้แยกจากกัน

(อ) กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

(ก) กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

(ข) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

(ค) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

(1.4) ภาระผูกพัน กิจการต้องเปิดเผยภาระผูกพันทั้งหมดที่กิจการมีแต่ยังไม่ได้รับรู้ ณ วันที่รายงาน (รวมถึงส่วนแบ่งกำไรของกิจการในภาระผูกพันที่มีร่วมกันกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมค้า) ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้า ทั้งนี้ ภาระผูกพัน หมายถึง ภาระที่อาจทำให้กิจการต้องสูญเสียกระแสเงินสดหรือทรัพยากรอื่นในอนาคต ดังต่อไปนี้

(ก) ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่ต้องให้การสนับสนุนเงินทุนหรือทรัพยากรอื่นอันเนื่องมาจากสาเหตุต่างๆ เช่น ข้อตกลงหรือสัญญาเข้าซื้อการร่วมค้ากรณีกำหนดให้กิจการต้องสนับสนุนเงินทุนตามระยะเวลาที่กำหนด โครงการที่ต้องใช้เงินทุนสูงซึ่งดำเนินการโดยการร่วมค้า เป็นต้น

(ข) ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่ต้องซื้อส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในการร่วมค้าจากบุคคลหรือกิจการอื่น หากเหตุการณ์บางอย่างเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต

(2) ลักษณะของความเสียหายที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้า รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของความเสียหายดังกล่าว

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

(2.1) ภาระผูกพันของกิจการที่เกี่ยวกับการร่วมค้า โดยให้แสดงแยกต่างหากจากจำนวนของภาระผูกพันอื่น ๆ ตามที่ระบุไว้ในข้อ (1.4)

(2.2) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้า (รวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วม) โดยให้แสดงแยกต่างหากจากจำนวนของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอื่นๆ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นในกรณีที่ไปได้อย่างยากที่การขาดทุนนั้นจะเกิดขึ้น

7.7 สรุป

สำหรับบทนี้ได้อธิบายถึงความหมายและข้อตกลงตามสัญญาร่วมการงาน ประเภทของการร่วมการงาน โครงสร้างของการร่วมการงาน การซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันตาม TFRS 3 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน และการบัญชีสำหรับการร่วมค้า สามารถสรุปได้ดังนี้

ความหมายและข้อตกลงตามสัญญาร่วมการงาน ประกอบด้วย ความหมายของคำศัพท์ที่เกี่ยวกับการร่วมการงาน ได้แก่ การร่วมการงาน (Joint arrangement) การควบคุมร่วม (Joint control) การดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) ผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint operator) การร่วมค้า (Joint venture) ผู้ร่วมค้า (Joint venturer) ผู้เข้าร่วมการงาน (Party to a joint arrangement) และหน่วยงานแยกต่างหาก (Separate vehicle) ซึ่งข้อตกลงตามสัญญาร่วมการงาน สามารถพบได้ในหลายรูปแบบ โดยส่วนใหญ่แล้วข้อตกลงตามสัญญาที่ใช้บังคับได้มักเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอยู่ในรูปของสัญญา หรือบันทึกการหารือระหว่างผู้ร่วมการงาน และข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวข้างต้น กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน รวมทั้งมีการประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของ TFRS 11

ประเภทของการร่วมการงาน สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ (1) การดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) เป็นการร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น และ (2) การร่วมค้า (Joint venture) เป็นการร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น

โครงสร้างของการร่วมกิจการงาน มี 2 รูปแบบ ได้แก่ (1) การร่วมกิจการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน และ (2) การร่วมกิจการงานซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมกิจการงานนั้นดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากสามารถเป็นได้ทั้งการร่วมค้า หรือ การดำเนินงานร่วมกัน โดยต้องพิจารณาเรื่องต่อไปนี เช่น รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา และข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น เป็นต้น

การซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันตาม TFRS 3 กิจการต้องนำหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจทั้งหมดมาถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียที่มีอยู่ ได้แก่ การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน การบัญชีสำหรับการขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน และการบัญชีสำหรับการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน

การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน สำหรับข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการที่ถือเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) ผู้ร่วมกิจการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีรับรู้ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันตามสัดส่วนการถือหุ้นในงบการเงินของตน โดยการบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน มี 2 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก และกรณีที่ 2 การบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน กรณีจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก และ

การบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า (Joint ventures) ประกอบด้วย (1) การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในการร่วมค้า (2) การบันทึกบัญชีรายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า จะยังไม่รับรู้กำไรที่เกิดขึ้นระหว่างกันจากการซื้อขายสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้ รายการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างผู้ร่วมค้ากับกิจการร่วมค้า มี 2 ประเภท ได้แก่ (1) รายการขาลง (Downstream) และ (2) รายการขาขึ้น (Upstream) (3) วิธีการบัญชีสำหรับกิจการร่วมค้า สามารถแบ่งได้ 2 วิธี ประกอบด้วย วิธีที่ 1 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยไม่เปิดสมุดบัญชีของกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก และ วิธีที่ 2 วิธีการบันทึกบัญชีการร่วมค้าโดยเปิดสมุดบัญชีกิจการร่วมค้าแยกต่างหาก โดยทั้ง 2 วิธี ยังมีการบันทึกบัญชีแยกเป็น 2 กรณี ได้แก่กรณีที่ 1 การร่วมค้าที่ดำเนินกิจการสิ้นสุด และ กรณีที่ 2 การร่วมค้าที่ดำเนินกิจการไม่สิ้นสุด (4) การแสดงรายการในงบการเงินของการร่วมค้า ทั้ง 2 ด้าน คือ ด้านกิจการร่วมค้า และด้านผู้ร่วมค้า รวมทั้งการแสดงผลรายการในงบการเงินของกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และ (5) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมกิจการงาน ตาม TFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น