

# จากการร่วมค้าสู่การร่วมการงาน

## From Joint Ventures to Joint Arrangements

อัญชลี วิรุฬห์จรรยา  
Uncharlee Virunjanya

### บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอการจัดประเภทการร่วมการงานซึ่งแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การดำเนินงานร่วมกัน และการร่วมค้า รวมทั้งวิธีปฏิบัติทางบัญชี และการนำเสนองบการเงินของกิจการการร่วมการงานแต่ละประเภทตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558)

**คำสำคัญ:** การร่วมการงาน การดำเนินงานร่วมกัน การร่วมค้า

### Abstract

This article is to present the classification of joint arrangements that consists of two categories -joint operation and joint venture. This article also explains accounting methods and the presentation of financial statements for each category of joint arrangements according to Thai Financial Reporting Standard No. 11 Joint Arrangements (Revision version 2558 B.E. (2015)).

**Keywords:** Joint Arrangements, Joint Operations, Joint Ventures

### บทนำ

การดำเนินธุรกิจในโลกปัจจุบันมีความเกี่ยวข้องที่ซับซ้อนมากขึ้น ตัวอย่างเช่น มีการลงทุนในบริษัทอื่นจนบริษัทที่ถูกซื้อหุ้นมีความเกี่ยวข้องเป็นบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ทั้งนี้ กลุ่มกิจการเหล่านี้มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างกัน และมีมาตรฐานการบัญชีรวมทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดไว้สำหรับลักษณะของกิจการแต่ละแบบ อาทิ หากกิจการลงทุนซื้อหุ้นในอีกบริษัทหนึ่งจนมีอำนาจในการควบคุม จะเรียกบริษัทที่เข้าไปลงทุนว่าบริษัทใหญ่ และเรียกบริษัทที่ถูกซื้อหุ้นว่าบริษัทย่อย และบริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินที่รวมทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเปรียบเสมือนเป็นบริษัทเดียวกัน เรียกว่างบการเงินรวม ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินรวม รวมทั้งบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินของตนเองตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือหากบริษัทหนึ่งเข้าไปลงทุนในอีกบริษัทหนึ่งจนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ จะเรียกบริษัทที่เป็นผู้ลงทุนว่า “ผู้ลงทุน” และเรียกบริษัทที่ถูกลงทุนว่า “บริษัทร่วม” ซึ่งบริษัทผู้ลงทุนที่มีบริษัทร่วมจะต้องนำเสนอทั้งงบการเงินเฉพาะกิจการตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ และงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้-เสียตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า หรือหากบริษัทผู้ลงทุนเข้าไปลงทุนซื้อหุ้นในอีกบริษัทหนึ่งจนมีอำนาจในการควบคุมร่วม จะมีลักษณะเป็นการร่วมค้า หรือที่ปัจจุบันเรียกว่าการร่วมการงาน ซึ่งกิจการลักษณะนี้มีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการร่วมการงานเป็นกรอบแนวทางในการปฏิบัติ ในบทความนี้จะเน้นในเรื่องการร่วมการงาน ซึ่งในอดีตจะเรียกว่า การร่วมค้า ทั้งการจัดประเภทการปฏิบัติทางบัญชีและการนำเสนองบการเงิน

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยกรุงเทพ  
School of Accounting, Bangkok University  
E-mail: uncharlee.v@bu.ac.th

## ประวัติความเป็นมา

ในอดีตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า ได้กำหนดการจัดประเภทรูปแบบของกิจการที่มีลักษณะที่มีอำนาจในการควบคุมร่วมกันไว้ 3 ประเภท คือ การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (jointly controlled operations) สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน (jointly controlled assets) และกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (jointly controlled entities) โดยการร่วมค้าทั้ง 3 ประเภทเป็นไปตามลักษณะที่สำคัญของการร่วมค้าดังนี้ ผู้ร่วมค้าสองรายหรือมากกว่ามีความผูกพันโดยข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา และข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญากำหนดให้มีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2558)

ในกรณีที่เป็นกรดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน และสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน การร่วมค้าประเภทนี้ไม่มีการจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ดังนั้น ผู้ร่วมค้าจึงบันทึกสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าควบคุม หนี้สินที่ผู้ร่วมค้าก่อขึ้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ร่วมค้า และส่วนแบ่งรายได้จากการขายสินค้าและบริการที่ผู้ร่วมค้าได้รับ และผู้ร่วมค้าไม่ต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวเมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม เนื่องจากผู้ร่วมค้าได้บันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่ายในงบการเงินของตนแล้ว

ในกรณีกิจการที่ควบคุมร่วมกัน จะมีการจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนแยกต่างหากออกมาจากกิจการของผู้ร่วมค้า ซึ่งถูกกำหนดให้บันทึกบัญชี จัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเช่นเดียวกับกิจการอื่น สำหรับงบการเงินของผู้ร่วมค้า จะต้องรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน 2 วิธี คือ วิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสีย โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้ใช้วิธีรวมตามสัดส่วน เนื่องจากเห็นว่าจะสะท้อนถึงเนื้อหาและความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ดีกว่า วิธีส่วนได้เสียจึงเป็นเพียงแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติเท่านั้น

## แนวทางปฏิบัติต่อมา

ต่อมาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้าถูกยกเลิก และประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงานแทน บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ มาตรฐานฉบับนี้มีเนื้อหาเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมค่อนข้างมาก นับแต่ประเด็นการจัดประเภทของการร่วมค้า ซึ่งในมาตรฐานฉบับใหม่ เรียกว่า การร่วมการงาน รวมทั้งวิธีการบัญชีและการนำเสนองบการเงิน

## ความหมายของการร่วมการงาน

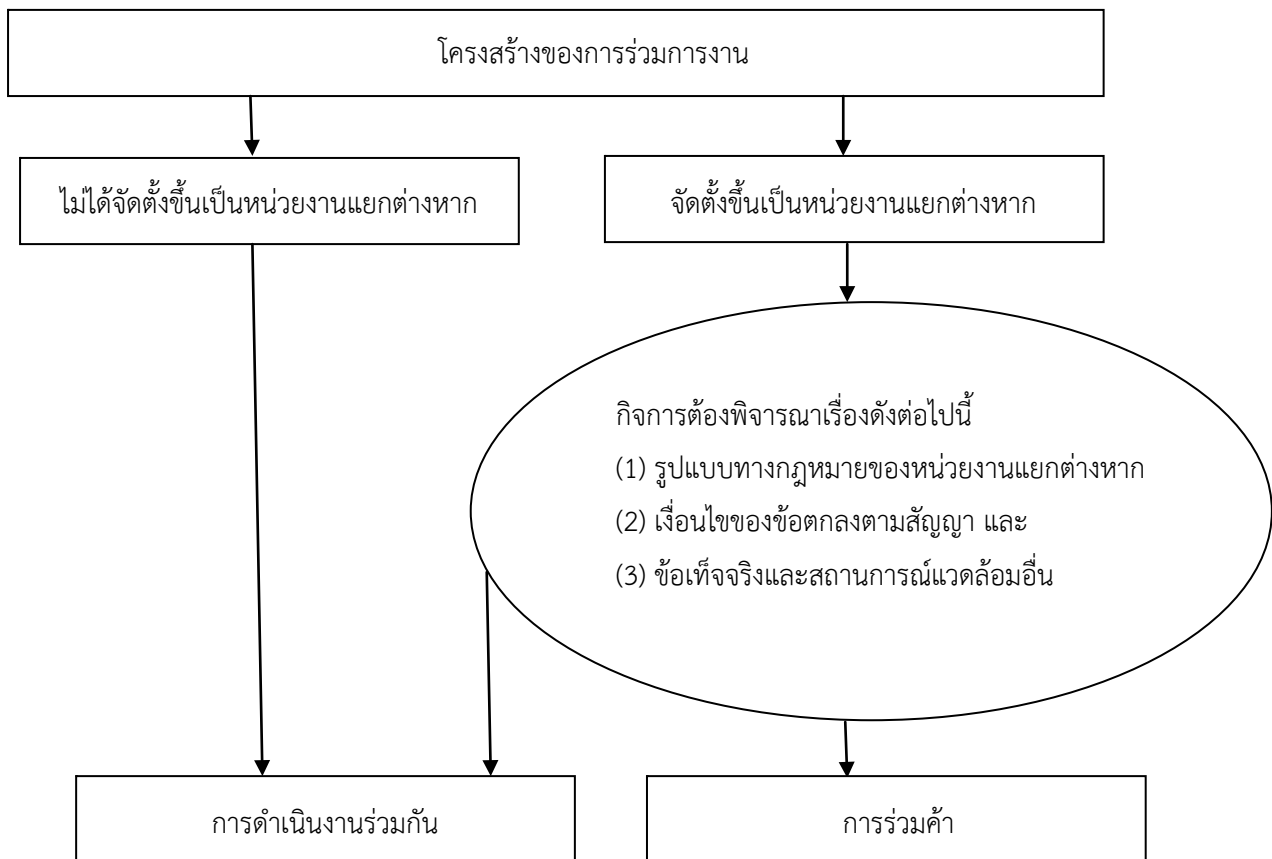
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน ได้ให้ความหมายของการร่วมการงาน (joint arrangement) ว่า “การร่วมการงาน หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการสองรายหรือมากกว่าสองรายขึ้นไป มีการควบคุมร่วมกัน” และได้ให้ความหมายของการควบคุมร่วม (joint control) ว่า “การควบคุมร่วม หมายถึง การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการจากผู้ที่เกี่ยวข้องควบคุมการงานแล้วเท่านั้น”

จากคำนิยามข้างต้นจะเห็นว่า คล้ายคลึงกับคำนิยามของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้าซึ่งได้ถูกยกเลิกไป คือ ประเด็นที่มีบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไป และมีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน แต่ประเด็นที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน ที่แตกต่างไปจากเดิม คือ การจัดประเภทของการร่วมการงาน

## การจัดประเภทของการร่วมการงาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน ได้จัดประเภทของการร่วมการงานออกเป็น 2 ประเภท คือ การดำเนินงานร่วมกัน (joint operations) และการร่วมค้า (joint ventures) โดยมาตรฐานฉบับนี้ได้ให้ความหมายของการดำเนินงานร่วมกัน และการร่วมค้า ดังนี้ “การดำเนินงานร่วมกัน หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมดำเนินงาน”

“การร่วมค้า หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมค้า”



ภาพที่ 1 การจัดประเภทการร่วมการทำงาน: การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการทำงานที่เกิดจากการร่วมการทำงาน  
ที่มา: มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการทำงาน

จากความหมายข้างต้น สามารถสรุปการจัดประเภทของการร่วมการทำงานระหว่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่ถูกยกเลิกไปกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการทำงานที่นำมาใช้แทนที่ได้ ดังนี้

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ยกเลิก)	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการทำงาน (ประกาศใช้แทน)
การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน	การดำเนินงานร่วมกัน
สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน	การดำเนินงานร่วมกัน
กิจการที่ควบคุมร่วมกัน - กรณีผู้ร่วมดำเนินงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพัน ในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการทำงาน	การดำเนินงานร่วมกัน
กิจการที่ควบคุมร่วมกัน - กรณีผู้ร่วมค้ามีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการทำงาน	การร่วมค้า

## ตัวอย่างของการพิจารณาจัดประเภทการร่วมลงทุน

### ตัวอย่างที่ 1

บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทผู้รับเหมาก่อสร้างอาคาร บริษัท B จำกัด เป็นบริษัทรับตกแต่งภายใน ได้ร่วมมือกันประมวลเพื่อรับจ้างก่อสร้างอาคารหลังหนึ่ง โดยมีได้มีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่แต่อย่างไร บริษัท A จำกัดจะบันทึกค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างอาคารทั้งหมดในสมุดบัญชีของตน บริษัท B จำกัดจะบันทึกค่าใช้จ่ายในการตกแต่งภายในทั้งหมดในสมุดบัญชีของตน ส่วนรายได้บันทึกในสมุดบัญชีของแต่ละฝ่ายโดยแบ่งตามที่ระบุในสัญญา ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า จะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน แต่ตามมาตรฐานฉบับใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมลงทุน จะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน

### ตัวอย่างที่ 2

บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทผู้ผลิตและขายขนมไทย บริษัท B จำกัด เป็นบริษัทผู้ผลิตและขายเบเกอรี่ ทั้งสองบริษัทร่วมกันซื้อรถบรรทุกเพื่อนำสินค้าของตนออกวางจำหน่าย โดยมีได้มีการจัดตั้งบริษัทขึ้นมาใหม่แต่อย่างไร แต่ละบริษัทต่างบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามรายการที่เกิดขึ้นของตน มีเพียงรถบรรทุกที่ทั้งสองบริษัทต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์โดยแบ่งตามสัดส่วนที่ตนลงทุนไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน แต่ตามมาตรฐานฉบับใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมลงทุน จะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน

### ตัวอย่างที่ 3

บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทให้บริการให้คำปรึกษาในการก่อสร้างอาคารสูง บริษัท B จำกัด เป็นบริษัทรับเหมาก่อสร้าง ทั้งสองบริษัทได้ร่วมกันจัดตั้งบริษัท C จำกัด เพื่อรับก่อสร้างโรงแรมแห่งหนึ่ง โดยในสัญญาระบุว่าการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่สำคัญ จะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์ทั้งจากบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด นอกจากนี้ ในสัญญายังระบุด้วยว่าอุปกรณ์และเครื่องมือในการก่อสร้างทั้งหมดเป็นสิทธิของบริษัท B จำกัด แต่เพียงผู้เดียว อีกทั้งบริษัท A จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อเสียงต้องรับผิดชอบในหนี้สินที่บริษัท C จำกัด ก่อขึ้นอีกด้วย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี

ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า จะจัดประเภทเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน แต่ตามมาตรฐานฉบับใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมลงทุน จะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน

### ตัวอย่างที่ 4

บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทให้บริการให้คำปรึกษาในการก่อสร้างอาคารสูง บริษัท B จำกัด เป็นบริษัทรับเหมาก่อสร้าง ทั้งสองบริษัทได้ร่วมกันจัดตั้งบริษัท C จำกัด เพื่อรับก่อสร้างโรงแรมแห่งหนึ่ง โดยในสัญญาระบุว่า การตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่สำคัญ จะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์ทั้งจากบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด นอกจากนี้ ในสัญญายังระบุด้วยว่าสินทรัพย์ใดก็ตามที่บริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด นำมาลงทุนในบริษัท C จำกัด จะเป็นสินทรัพย์ของบริษัท C จำกัด ทั้งบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด ไม่มีสิทธิในสินทรัพย์ที่ตนนำมาลงทุนอีกด้วย อีกทั้งหนี้สินที่บริษัท C จำกัด ก่อขึ้นทั้งบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด จะรับผิดชอบเพียงแค่งเงินที่ตนนำมาลงทุนในบริษัท C จำกัด เท่านั้น โดยเจ้าหนี้ของบริษัท C จำกัด ไม่มีสิทธิไต่เบียดกับบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า จะจัดประเภทเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน แต่ตามมาตรฐานฉบับใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมลงทุน จะจัดประเภทเป็นการร่วมค้า

## วิธีการทางบัญชีและนำเสนองบการเงิน

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมลงทุน ได้กำหนดวิธีการบัญชีและนำเสนองบการเงินตามการจัดประเภทของการร่วมลงทุน ดังนี้

1. การดำเนินงานร่วมกัน กำหนดให้ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน

### ตัวอย่างที่ 5

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ก จำกัด ได้ตกลงกับบริษัท ข จำกัด จัดตั้งกิจการ ค โดยบริษัท ก จำกัด ลงทุนด้วยที่ดิน 200,000 บาท และบริษัท ข จำกัด ลงทุนด้วยเงินสด 200,000 บาท ที่ดินแปลงนี้ตกลงในสัญญาว่า เมื่อเลิกกิจการ ค ที่ดินแปลงนี้จะต้องเป็นของ บริษัท ก จำกัด และตกลงแบ่งผลกำไรในกิจการ ค ในอัตราเท่ากัน

ดังนั้น กิจการ ค จะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกันของบริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด ทั้งบริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด จะต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายในงบการเงินตามส่วนได้เสียที่ตนมีสิทธิ นั่นคือ หากเป็นบริษัท ก จำกัด จะต้องรับรู้ที่ดินของกิจการ ค ทั้งหมดเป็นสินทรัพย์ของบริษัท ก จำกัด และรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายของกิจการ ค ร้อยละ 50 ตามที่ตกลงในสัญญา (อัญชลี วิรุพหัจจรรยา, 2557)

จากโจทย์ข้างต้นสามารถจัดทำงบการเงินของบริษัท ก จำกัด โดยรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ตามส่วนที่ตนมีสิทธิ โดยใช้กระดาษทำการ ดังนี้

บริษัท ก จำกัด  
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

	กิจการ ค	ส่วนที่ ก มีสิทธิ	ตัดบัญชี		บริษัท ก	งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	220,000	110,000			400,000	510,000
รายได้อื่น	24,000	12,000			30,000	42,000
รวมรายได้	244,000	122,000			430,000	552,000
ต้นทุนขาย	(120,000)	(60,000)			(240,000)	(300,000)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(40,000)	(20,000)			(60,000)	(80,000)
รวมค่าใช้จ่าย	(160,000)	(80,000)			(300,000)	(380,000)
กำไรสุทธิ	84,000	42,000			130,000	172,000
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินสด	284,000				360,000	360,000
ลูกหนี้การค้า (สุทธิ)	30,000				46,000	46,000
สินค้าคงเหลือ	60,000				70,000	70,000
เงินลงทุนในการร่วมค้า				200,000	200,000	
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ (สุทธิ)	200,000	200,000			600,000	800,000
รวมสินทรัพย์	574,000				1,276,000	1,276,000
เจ้าหนี้การค้า	30,000				100,000	100,000
เจ้าหนี้เงินกู้	60,000				240,000	240,000
ผู้ร่วมดำเนินงาน - ก	200,000		200,000			
ผู้ร่วมดำเนินงาน - ข	200,000					
หุ้นสามัญ					600,000	600,000
กำไรสะสม (ยังไม่ได้แบ่ง)	84,000	42,000			336,000	336,000
	574,000				1,276,000	1,276,000

ที่มา: อัญชลี วิรุพหัจจรรยา (2557)

เนื่องจากมาตรฐานกำหนดให้ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตน บริษัท ก จำกัด จึงต้องรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายในกิจการ ค ตามส่วนที่ตนมีสิทธิคือ ร้อยละ 50 นอกจากนี้ต้องรับรู้ที่ดินมูลค่า 200,000 บาท ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ก จำกัด ด้วย ซึ่งจะทำให้งบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกิจการที่จัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน มีการนำเสนอเหมือนกันทุกประการ ดังนั้น จากโจทย์ข้างต้น บริษัท ก จำกัด จะต้องนำเสนองบการเงินโดยนำตัวเลขมาจากช่องงบการเงินรวม

2. การร่วมค้า กำหนดให้ยกเลิกรวมตามสัดส่วน และกำหนดให้ปฏิบัติด้วยวิธีส่วนได้เสีย ดังนั้น งบการเงินของการร่วมค้า จะต้องนำเสนอ 2 งบ คือ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ ระบุให้ผู้ร่วมค้านำเสนอข้อมูลการร่วมค้าด้วยวิธีราคาทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ระบุให้ผู้ร่วมค้านำเสนอข้อมูลการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสีย

#### ตัวอย่างที่ 6

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ก จำกัด ได้ตกลงกับบริษัท ข จำกัด จัดตั้งกิจการ ค โดยบริษัท ก จำกัด ลงทุนด้วยที่ดิน 100,000 บาท บริษัท ข จำกัด ลงทุนด้วยเงินสด

100,000 บาท ในสัญญาระบุว่ามีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิร่วมกันตามสัดส่วน ผู้ร่วมค้า ก:ผู้ร่วมค้า ข = 50:50

ดังนั้น กิจการ ค จะจัดประเภทเป็นการร่วมค้า และผู้ร่วมค้าทุกรายจะต้องนำเสนองบการเงินที่แสดงถึงสิทธิในกิจการร่วมค้า ค ตามวิธีส่วนได้เสียมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า รวมทั้งนำเสนองบการเงินตามการบัญชีวิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียจะแตกต่างกันในประเด็นของการรับรู้รายได้จากตัวอย่างวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ก จำกัด ลงทุนในกิจการร่วมค้า ค จำนวน 100,000 บาท ในปี 25x1 กิจการร่วมค้า ค มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ จำนวน 42,000 บาท ซึ่งบริษัท ก จำกัด มีส่วนในกิจการร่วมค้า ค ร้อยละ 50 ดังนั้น ตามวิธีส่วนได้เสีย เงินลงทุนในกิจการร่วมค้าจะต้องแสดงในงบการเงิน จำนวน 121,000 บาท (100,000+50%42,000) และรับรู้กำไรจากกิจการร่วมค้า 21,000 บาท เฉพาะส่วนที่บริษัท ก จำกัด มีสิทธิเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก จำกัด ด้วย แต่หากเป็นวิธีราคาทุน บริษัท ก จำกัด จะไม่รับรู้ผลการดำเนินงานของกิจการร่วมค้าและบัญชีเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าจะยังคงแสดงยอด จำนวน 100,000 บาท ดังนี้

บริษัท ก จำกัด  
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ  
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1

หน่วย:บาท

	งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ
รายได้		
รายได้จากการขาย	200,000	200,000
รายได้อื่น	15,000	15,000
รวมรายได้	215,000	215,000
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนขาย	(120,000)	(120,000)
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(30,000)	(30,000)
รวมค่าใช้จ่าย	(150,000)	(150,000)
กำไรจากการดำเนินงาน	65,000	65,000
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในกิจการร่วมค้า	21,000	—
กำไรสุทธิ	86,000	65,000

บริษัท ก จำกัด  
งบแสดงฐานะการเงิน  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

หน่วย:บาท

	งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน	138,000	138,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนในกิจการร่วมค้า	121,000	100,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	300,000	300,000
รวมสินทรัพย์	559,000	538,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน	50,000	50,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน	120,000	120,000
ทุนหุ้นสามัญ	300,000	300,000
กำไรสะสม	89,000	68,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	559,000	538,000

ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการร่วมกิจการงาน บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ซึ่งมีประเด็นที่แตกต่างจากฉบับปรับปรุง 2557 ซึ่งบังคับใช้ไปเมื่อ 1 มกราคม 2558 ในเรื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง โดยเดิมระบุให้กิจการนำเสนองบการเงินที่เริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เปรียบเทียบกับงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก แต่มาตรฐานฉบับปัจจุบันได้ระบุให้กิจการสามารถเลือกนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้วสำหรับงวดก่อนหน้าก็งวดก็ได้ไม่เป็นการบังคับ

### unสรุป

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการร่วมค้าหรือที่ปัจจุบันเรียกว่า การร่วมกิจการงาน มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นหลายครั้ง ซึ่งอาจสรุปได้ดังนี้

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ซึ่งสอดคล้องกับ IAS No.31 Interests in Joint Venture (Bound Volume 2009)

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป ซึ่งสอดคล้องกับ IAS No.31 Interests in Joint Venture (Bound Volume 2012)

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมกิจการงาน บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ซึ่งสอดคล้องกับ IFRS No.11 Joint Arrangements (Bound Volume 2013)

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการร่วมกิจการงาน บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ซึ่งสอดคล้องกับ IFRS No.11 Joint Arrangements (Bound Volume 2015)

นอกจากนี้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีอยู่ระหว่างการจัดทำและปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการร่วมกิจการงาน คือ ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่องการร่วมกิจการงาน บังคับใช้ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ซึ่งสอดคล้องกับ IFRS No.11 Joint Arrangements (Bound Volume 2016)

โดยการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ที่เกิดขึ้น คือ การเปลี่ยนจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า มาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน ทำให้มีการจัดประเภทการร่วมการงานเป็น 2 ประเภท คือ การดำเนินงานร่วมกันและการร่วมค้า โดยการจัดประเภทการร่วมการงานแต่ละประเภทจะต้องมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีและนำเสนองบการเงินที่แตกต่างกัน ซึ่งหากการร่วมการงานนั้นจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตน ซึ่งทำใ้งบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมนำเสนอเหมือนกันทุกประการ แต่หากการร่วมการงานนั้นจัดประเภทเป็นการร่วมค้า กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธีราคาทุนและงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย ♥

## บรรณานุกรม

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2554). ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.dbd.go.th/ewt\\_news.php?nid=1098&filename=law](http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1098&filename=law)

ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2558). การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในการร่วมการงาน. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ*, 4(2), 9-17.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2553). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450920465/TAS%2031.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450920465/TAS%2031.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450921656/TAS31-2555.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450921656/TAS31-2555.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450922956/TFRS%2011-web.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450922956/TFRS%2011-web.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินเฉพาะกิจการ. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TAS%2027%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2027%20revised%202558+.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TAS%2028%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2028%20revised%202558+.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ค). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่องงบการเงินรวม. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TFRS%2010.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%2010.pdf)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558ง). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการร่วมการงาน. สืบค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2558, จาก [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TFRS%2011%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%2011%20revised%202558+.pdf)



อัญชลี วิรุฬห์จรรยา. (2557). กิจการร่วมค้า การบันทึกบัญชีและนำเสนองบการเงิน. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.

### Translated Thai References

Department of Business Development. (2011).

Announcement of department of business development: Regulation regarding accounting items presented in financial statement 2011. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.dbd.go.th/ewt\\_news.php?nid=1098&filename=law](http://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=1098&filename=law) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2010). Thai accounting standard 31 (revised 2009): Interests in joint ventures. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450920465/TAS%2031.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450920465/TAS%2031.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2013). Thai accounting standard 31 (revised 2012): Interests in joint ventures. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450921656/TAS31-2555.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450921656/TAS31-2555.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2014). Thai financial reporting standard 11: Joint arrangement. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450922956/TFRS%2011-web.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450922956/TFRS%2011-web.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2015a). Thai accounting standard 27 (revised 2015): Separate financial statements. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TAS%2027%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2027%20revised%202558+.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2015b). Thai accounting standard 28 (revised 2015): Investment in associates and joint ventures. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TAS%2028%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TAS%2028%20revised%202558+.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2015c). Thai financial reporting standard 10 (revised 2015): Consolidated financial statements. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TFRS%2010.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%2010.pdf) (in Thai)

Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2015d). Thai financial reporting standard 11 (revised 2015): Joint arrangement. Retrieved December 20, 2015, from [http://www.fap.or.th/images/column\\_1450924281/TFRS%2011%20revised%202558+.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450924281/TFRS%2011%20revised%202558+.pdf) (in Thai)

Srijunpetch, S. (2015). Accounting for joint arrangement. *Journal of Business Administration*, 4(2), 9-17. (in Thai)

Virunjanya, U. (2014). *Joint venture accounting method and financial statement presentation*. Bangkok: Bangkok University. (in Thai)