

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Asst. Prof. Dr. Sillapaporn Srijunpetch

Assistant Professor of Department of Accounting,

Thammasat Business School, Thammasat University

E- Mail: sillapaporn@tbs.tu.ac.th

บทคัดย่อ

การร่วมการงานแบ่งเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ การดำเนินงานร่วมกันและการร่วมค้า สำหรับการดำเนินงานร่วมกันยังแบ่งย่อยออกเป็น การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันและสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน บทความนี้นำเสนอวิธีการบัญชีสำหรับการร่วมการงาน ตามมาตรฐานการรายงาน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน

คำสำคัญ: การร่วมการงาน การบัญชี

ABSTRACT

Joint Arrangement comprises 2 types which are Joint Operation and Joint Venture. Joint Operation can be divided into Jointly Controlled Operation and Jointly Controlled Assets. This article present accounting procedures for Joint Arrangement according to TFRS 11: Joint Arrangement

Keywords: Joint Arrangement, Accounting

บทนำ

การประกอบธุรกิจการค้าอาจดำเนินการได้หลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการดำเนินงานแบบกิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด การที่จะตัดสินใจเลือกดำเนินธุรกิจการค้าในรูปแบบใดนั้นผู้ประกอบการจะต้องคำนึงถึงองค์ประกอบที่สำคัญหลายประการด้วยกัน เพื่อให้การประกอบธุรกิจประสบผลสำเร็จ นอกจากรูปแบบธุรกิจที่กล่าวข้างต้นยังมีการจัดตั้งในรูปแบบอื่น ๆ อีกโดยรูปแบบหนึ่งที่เป็นนิยมในการประกอบธุรกิจปัจจุบัน คือ การประกอบธุรกิจในลักษณะที่บุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองคนขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน ซึ่งเราอาจเรียกการประกอบกิจการดังกล่าวว่า “การร่วมการงาน” (Joint Arrangement) ความหมายและลักษณะของการร่วมการค้า

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงานได้ให้ความหมายของการร่วมการงานไว้ดังนี้

“การร่วมการงาน (Joint Arrangement) หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน”

“การควบคุมร่วม (Joint Control) หมายถึง การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่สำคัญจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่เกี่ยวข้องร่วมควบคุมการงานแล้วเท่านั้น”

“การร่วมดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีภาระควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่

เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น”

“การร่วมค้า(Joint Venture) หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น”

จากความหมายข้างต้นการร่วมการงานจึงเป็นการประกอบกิจการร่วมกันโดยเกิดจากการรวมตัวกันของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไป(เช่น บริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัทกับบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา เป็นต้น) มาทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจร่วมกัน ทั้งนี้ผู้ร่วมค้า (Joint venturer) ซึ่งเป็นผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น ผู้ร่วมค้าจะต้องมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา ตลอดจนมีการตัดสินใจร่วมกัน และการตัดสินใจในการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าด้วย ดังนั้นลักษณะที่สำคัญของการร่วมค้า มีดังนี้

1. การร่วมค้าประกอบด้วยบุคคลตั้งแต่สองคนหรือกิจการตั้งแต่สองกิจการขึ้นไปร่วมกันลงทุนเพื่อดำเนินการค้า

2. มีการจัดทำข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาอาจปรากฏหลักฐานในหลายลักษณะ เช่น ในลักษณะของสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้าหรือในลักษณะบันทึกรายงานข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้าโดยซึ่งข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญานั้นต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

- กิจกรรม ระยะเวลา และภาระในการจัดทำรายงานของการร่วมค้า

- การแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะผู้บริหารอื่นซึ่งมีอำนาจควบคุมเทียบเท่าคณะกรรมการของการร่วมค้า รวมถึงสิทธิในการออกเสียงของผู้ร่วมค้า

- การลงทุนของผู้ร่วมค้า

- ส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในผลผลิต รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือผลการดำเนินงานของการร่วมค้า

3. การร่วมค้ามีวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานเฉพาะเจาะจงเพื่อแบ่งผลกำไรจากการค้าร่วมกัน

4. การร่วมค้ามีระยะเวลาการดำเนินงานที่จำกัด เมื่อบรรลุวัตถุประสงค์แล้วก็จะเลิกกิจการ กล่าวคือ เมื่อร่วมกันประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือทำงานอย่างหนึ่งอย่างใดเสร็จสิ้นแล้วก็เป็นอย่างอื่นเลิกกันไป

5. เนื่องจากลักษณะของการร่วมค้าคล้ายกับกิจการห้างหุ้นส่วนแตกต่างเพียงแต่การร่วมค้าเป็นการดำเนินธุรกิจเป็นการชั่วคราว จึงสามารถนำกฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนมาใช้บังคับการประกอบกิจการร่วมค้าได้

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน กำหนดรูปแบบของการร่วมการงานเป็นประเภทใหญ่ๆไว้ 2 ประเภท คือ

1. การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) ซึ่งประกอบด้วย (1.1) การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (1.2) สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

2. การร่วมค้า (Joint Venture)

หากพิจารณาในมุมมองด้านภาษีอากรแล้วการร่วมการงาน (Joint Arrangement) ประเภทที่จัดว่าเป็นการร่วมค้า (Joint Venture) นั้น ถือเป็นหน่วยทางภาษีอากรแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า (Joint Venturer) แต่ละราย เนื่องจากเป็นการร่วมการงานที่มีการจัดตั้งหน่วยงานแยกออกมาต่างหาก ดังนั้นจึงส่งผลให้การร่วมการงานประเภทกิจการร่วมค้าดังกล่าวจำเป็นต้องมีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเพื่อการวัตถุประสงค์ทางด้านภาษีอากรในนามของการร่วมค้า (Joint Venture) หากแบ่งประเภทของการร่วมการงานตามการจดทะเบียนจัดตั้ง อาจแบ่งประเภทของการร่วมการงานในประเทศออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ

- การร่วมการงานที่มีการจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด ซึ่งส่งผลให้การร่วมการงานประเภทนี้มีสถานะเป็นนิติบุคคลการร่วมการงานประเภทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด เหมือนบริษัทจำกัดทั่วไปผู้ร่วมค้าจะมีสถานภาพเป็นผู้ถือหุ้น

- การร่วมการงานที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดในการร่วมการงานประเภทจะมีการตกลงทำสัญญาเพื่อประกอบกิจการร่วมกันซึ่งผู้ที่มาเข้าร่วมในการร่วมการงานประเภทนี้ อาจเป็นกิจการที่

ประกอบธุรกิจอยู่แล้ว โดยซึ่งอาจเป็นบริษัทจำกัดหรือ บริษัทมหาชนจำกัดมาร่วมประกอบกิจการค้าเฉพาะ อย่างร่วมกันการร่วมการทำงานประเภทนี้ไม่มีสถานะ เป็นนิติบุคคล ไม่ต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใด แต่ ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นหน่วยของฐานภาษี และ บังคับให้ต้องขอเลขบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีต่างหาก และถ้ามีรายได้เข้าเกณฑ์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะ ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากนี้ยังมีการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะที่ ใกล้เคียงกับการร่วมค้าจนส่งผลให้เกิดความเข้าใจผิดว่า เป็นการประกอบกิจการลักษณะเดียวกัน การประกอบ กิจการดังกล่าวมีชื่อว่า “คอนซอร์เทียม (Consortium)” โดยทั่วไปคอนซอร์เทียมมีลักษณะเหมือนกับการร่วม ค้ากล่าวคือ เป็นการประกอบกิจการค้าร่วมกันตั้งแต่ สองกิจการขึ้นไปเพื่อร่วมกันดำเนินงานโครงการหนึ่ง โครงการใดโดยเฉพาะ โดยผู้เข้าร่วมกิจการ คอนซอร์เตียมต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกโดยเฉพาะคู่สัญญาโดย ไม่จำกัดจำนวน แต่กิจการคอนซอร์เทียม จะแตกต่าง จากการร่วมค้าเนื่องจากผู้ร่วมค้าคอนซอร์เทียมจะไม่มี การร่วมทุนหรือแบ่งปันผลกำไรหรือขาดทุนระหว่างกัน เพียงแต่เพียงแต่เข้าประสมผลงานร่วมกันเมื่อได้งานแล้วก็ จะแบ่งงานกันทำเป็นสัดส่วนของแต่ละคนผู้เข้าร่วม ในกลุ่มบริษัทจะใช้ความสามารถและความชำนาญใน การทำงานร่วมกันให้สำเร็จจึงไม่ถือเป็นหน่วยทางภาษี อากรตามประมวลรัษฎากร

สาระในประเด็นต่าง ๆ

รูปแบบของการร่วมการทำงาน

จากการที่การร่วมค้ามีรูปแบบและโครงสร้าง หลายประเภทมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการทำงานได้กำหนดรูปแบบของการ ร่วมการทำงานเป็นประเภทใหญ่ๆไว้ 2 ประเภท คือ

1. การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) ซึ่งประกอบด้วย (1.1) การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (1.2) สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

2. การร่วมค้า (Joint Venture)

ในขณะที่เดิมมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า แบ่งประเภทของส่วนได้ เสียในกิจการร่วมค้าออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1)

การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Operation) (2) สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Assets) และ (3) กิจการที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Entities) โดยกำหนดให้กิจการ ร่วมค้าทั้งสามรูปแบบใช้วิธีการบัญชีเดียวกัน ตลอด จนกำหนดให้มีการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน (Proportionate Consolidation) ซึ่งต่อมาภายหลัง พบว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการทำงาน ไม่มีข้อกำหนดให้การร่วมการ งานไม่ว่าประเภทใดต้องจัดทำงบการเงินรวมตาม สัดส่วนอีกต่อไป หรืออาจกล่าวได้ว่าวิธีการจัดทำ งบการเงินรวมตามสัดส่วนได้ยกเลิกไปเมื่อมาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการทำงาน มีผลบังคับใช้

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการทำงาน มีข้อกำหนดให้จัดประเภทของ การร่วมการทำงานด้วยแนวคิดใหม่ที่แตกต่างกันจากข้อ กำหนดของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้ากล่าวคือมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการ งาน กำหนดให้จัดประเภทของการร่วมค้าออกเป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่ (1) การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) และ (2) การร่วมค้า (Joint Venture) รวมทั้งกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันระหว่าง การร่วมการทำงานทั้งสองประเภทดังกล่าวตลอดจนมี หลักการสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาจัดประเภทของ การร่วมการทำงานตามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิทธิและภาระ ผูกพัน โดยจำแนกประเภทของการร่วมการทำงานออกเป็นรูปแบบต่างๆ ได้ดังนี้

การดำเนินงานร่วมกัน

การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations) หมายถึง การร่วมการทำงานที่ผู้ควบคุมร่วมมีสิทธิใน สินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการ ร่วมการทำงานนั้นโดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าว ว่าผู้ร่วมดำเนินงาน (TFRS 11 ย่อหน้า 15) แบ่งออก ได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ (1) การดำเนินงานที่ควบคุม ร่วมกันและ (2) สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งโดย ปกติแล้ว การร่วมการทำงานที่จัดประเภทเป็นการดำเนิน งานร่วมกันนั้นจะไม่มีการจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่าง

หาก และหากพิจารณาเงื่อนไขข้อตกลงแล้วจะพบว่าผู้ควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน โดยที่ผู้ควบคุมร่วมจะมีส่วนแบ่งในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ รวมทั้งผู้ควบคุมร่วมจะมีส่วนแบ่งในหนี้สิน ภาระผูกพัน ต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ ตลอดจนมีเงื่อนไขข้อตกลงที่กำหนดให้ผู้ควบคุมร่วมต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการเรียกร้องจากบุคคลภายนอก

ในการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องนั้น ผู้ควบคุมร่วมในการร่วมการงานประเภทนี้จะรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตนที่มีในการร่วมการงานนั้น โดยผู้ร่วมค่าจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินต่างๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องนำไปถือปฏิบัติกับรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ตลอดจนรายได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าว ซึ่งส่วนแบ่งในรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นอาจแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของได้สำหรับการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน และสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือว่าเป็นการร่วมการงานประเภทการดำเนินงานร่วมกัน(Joint operation) มีลักษณะที่สำคัญดังต่อไปนี้

การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน

การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน คือ การที่ผู้ร่วมค่านำสินทรัพย์ ทรัพยากร หรือความรู้ความชำนาญของผู้ร่วมค่าแต่ละรายมารวมกันเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของการร่วมค่า โดยไม่ได้จัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่นๆ หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกออกจากกิจการเดิมของผู้ร่วมค่า

การดำเนินงานของกิจการร่วมค่ารูปแบบนี้ จะไม่มีการจัดตั้งกิจการร่วมค่าเป็นหน่วยงานตามกฎหมายแยกออกจากเดิมแต่จะแฝงการร่วมค่าอยู่ในกิจการเดิมผู้ร่วมค่าแต่ละรายจะใช้สินทรัพย์หรือทรัพยากรอื่น เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น รวมถึงการรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการจัดหาเงินทุนเป็นของตนเอง โดยที่ผู้ร่วมค่าแต่ละรายอาจใช้พนักงานของตนเองในการดำเนินงานของการร่วมค่าควบคุมไปกับการดำเนินงานตามปกติของ

กิจการเดิม ข้อตกลงในสัญญาร่วมค่าของการร่วมค่าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันจะต้องระบุถึงการจัดสรรรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการที่เกิดจากการร่วมค่าและการแบ่งปันค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันระหว่างผู้ร่วมค่าแต่ละราย ตัวอย่างของการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน เช่น การผลิตรถบรรทุก ผู้ร่วมค่าตกลงที่จะนำสินทรัพย์ ทรัพยากรและความชำนาญของผู้ร่วมค่ามารวมกันเพื่อดำเนินการผลิตรถบรรทุก โดยที่บริษัทหนึ่งรับผิดชอบในการผลิตเครื่องยนต์และล้อ ส่วนอีกบริษัทหนึ่งรับผิดชอบในการผลิตตัวถังและการประกอบรถยนต์ ผู้ร่วมค่าแต่ละรายรับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของตนเองและได้รับส่วนแบ่งจากรายได้ที่เกิดจากการขายรถบรรทุกตามข้อตกลงร่วมค่าตามสัญญา เป็นต้น

มาตรฐานการงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมการงาน ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีในการรายงานสำหรับการร่วมการงานประเภทต่างๆ ดังนี้

1. ในการจัดทำรายงานทางการเงิน ผู้ร่วมค่าต้องรับรู้ส่วนได้เสียในการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันสำหรับรายการดังต่อไปนี้

- สินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค่าควบคุมอยู่
- หนี้สินที่ผู้ร่วมค่านั้นเป็นผู้ก่อขึ้น
- ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ผู้ร่วมค่าเป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้น
- ส่วนแบ่งของรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ผู้ร่วมค่านั้นได้รับตามข้อตกลงของการร่วมค่า

2. เนื่องจากที่ได้มีการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของการร่วมค่าในงบการเงินของผู้ร่วมค่าแล้ว ดังนั้นเมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม ผู้ร่วมค่าจึงไม่ต้องปรับปรุงหรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีกเมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม

การร่วมค่าในลักษณะการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินแยกต่างหากสำหรับการร่วมค่า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหาร ถ้าผู้ร่วมค่าต้องการประเมินผลการดำเนินงานที่เกิดจากการร่วมค่า

สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน คือ การที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะนำสินทรัพย์ของตนมาให้ผู้ร่วมค้ารายอื่นๆ ใช้ร่วมกันหรืออาจเป็นเจ้าของร่วมกันในสินทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของกิจการร่วมค้า ซึ่งสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันจะต้องนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ร่วมค้าทุกราย โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งจากการขายผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์ และจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการผลิตตามสัดส่วนที่ได้ตกลงไว้ในข้อตกลงตามสัญญาผู้ร่วมค้าแต่ละรายควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของตนผ่านส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน การดำเนินงานของกิจการร่วมค้ารูปแบบนี้จะไม่มีการจัดตั้งกิจการร่วมค้าเป็นหน่วยงานตามกฎหมายแยกออกจากกิจการโดยจะแฝงการร่วมค้าอยู่ในกิจการเดิมผู้ร่วมค้าแต่ละราย กิจการที่เป็นการร่วมค้าประเภทที่มีสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันมักเป็นกิจกรรมที่ต้องลงทุนสูง เช่น อุตสาหกรรมการผลิตน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ อุตสาหกรรมเหมืองแร่ เป็นต้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงานได้กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีในการรายงานสำหรับการร่วมการงานประเภทสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ดังนี้

1. ผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องรับรู้และบันทึกส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้า ดังต่อไปนี้

- ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน โดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์ แทนที่จะจัดประเภทเป็นเงินลงทุน

- หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการจัดหาเงินทุน เพื่อซื้อสินทรัพย์ตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้า

- ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันกับผู้ร่วมค้ารายอื่นในการร่วมค้า

- รายได้จากการขายหรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้าตามที่เป็นของผู้ร่วมค้า และส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า

- ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าแต่ละรายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ

การจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์ในส่วนของผู้ร่วมค้าและค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการขายผลผลิตในส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้า

2. เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมค้าผู้ร่วมค้าได้มีการบันทึกบัญชีในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ดังนั้นผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุงหรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก

การร่วมค้า

การร่วมค้า หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้นโดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมค้า

ในการร่วมการงานประเภทการร่วมค่านั้น มักมีการจัดตั้งการร่วมการงาน (Joint Arrangement) ประเภทการร่วมค้า (Joint Venture) ขึ้นเป็นหน่วยงานตามกฎหมายซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของบริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือกิจการประเภทอื่นๆ เพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานตามความต้องการของผู้ร่วมค้าที่มาร่วมกัน โดยกิจการที่ตั้งขึ้นมาใหม่จะมีสัญญาซึ่งระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจควบคุมร่วมกันในการดำเนินงานของกิจการร่วมค้ากิจการร่วมค้าประเภทที่มีกิจการที่ควบคุมร่วมกันถือว่าสามารถดำเนินการได้เช่นเดียวกับกิจการอื่นๆ กล่าวคือ สามารถจัดหาเงินทุนเพื่อใช้ในการดำเนินงานของกิจการร่วมค้าได้ รวมถึงการมีสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายเป็นของกิจการเองได้

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ได้กำหนดให้กิจการที่ควบคุมร่วมกันบันทึกบัญชี และจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเช่นเดียวกับกิจการทั่วไป สำหรับในกรณีที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายนำเงินสด หรือสินทรัพย์อื่นๆ มาให้แกกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะต้องรับรู้การนำเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ให้กับกิจการร่วมค้าที่ควบคุมร่วมกันในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้าและแสดงเป็นเงินลงทุนในกิจการร่วมค้าในงบการเงินของตนเองด้วย

สรุปและอภิปรายผล

การบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้า

เมื่อพิจารณารูปแบบของการร่วมกิจการงาน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการงานได้จัดแบ่งรูปแบบของการร่วมกิจการงานไว้ 2 รูปแบบได้แก่ การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) และ การร่วมค้า (Joint Venture) นั้น จะพบว่ากิจการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Operations) และสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Assets) มักมีรูปแบบที่เหมือนกัน คือไม่ได้มีการจัดตั้งเป็นหน่วยงานตามกฎหมายแยกต่างหาก แต่มักจะมีลักษณะแฝงอยู่ในกิจการเดิมตลอดจนเมื่อพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการแล้วพบว่าทั้งการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันและสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันมีแนวโน้มที่จะถูกจัดประเภทเป็นการร่วมกิจการงานประเภทการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) สำหรับกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Entities) นั้น มักจะมีการจัดตั้งการร่วมค้าเป็นหน่วยงานตามกฎหมาย โดยแยกการร่วมค้าออกจากกิจการเดิมของผู้ร่วมค้าแต่ละคนนอกจากนี้เมื่อพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมกิจการแล้วพบว่ากิจการที่ควบคุมร่วมกัน (Jointly Controlled Entities) มีแนวโน้มที่จะถูกจัดประเภทเป็นการร่วมกิจการงานประเภทการร่วมค้า (Joint Venture) ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการงานได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับการร่วมกิจการงานออกเป็น 2 วิธี ดังนี้

1. วิธีการบัญชีสำหรับการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) ได้แก่การรับรู้สินทรัพย์หนี้สินรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หนี้สินรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นๆ (Accounting for assets, liabilities, revenues and expenses in accordance with the contractual agreement)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการงาน ได้กำหนดให้ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้ตามส่วนได้เสียของตน

ในการดำเนินงานร่วมกัน

- (1) สินทรัพย์รวมทั้งส่วนแบ่งในสินทรัพย์ใดๆที่ร่วมกันถือครอง
- (2) หนี้สินรวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินใดๆที่ร่วมกันก่อขึ้น
- (3) รายได้จากการขายส่วนแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการดำเนินงานร่วมกัน
- (4) ส่วนแบ่งของรายได้จากการขายผลผลิตโดยการดำเนินงานร่วมกันและ
- (5) ค่าใช้จ่ายรวมทั้งส่วนแบ่งในค่าใช้จ่ายใดๆที่ร่วมกันก่อขึ้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการงาน ยังได้ให้แนวทางเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีสำหรับการขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกันที่แตกต่างกันตลอดจนการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกันดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่ผู้ร่วมดำเนินงานได้ขายหรือโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน ซึ่งถือเป็นสถานการณ์ที่ผู้ร่วมดำเนินงานมีรายการค้าเกิดขึ้นกับผู้ร่วมดำเนินงานรายอื่นๆ หากการขายหรือโอนสินทรัพย์ของผู้ร่วมดำเนินงานให้แก่การดำเนินงานร่วมกันดังกล่าวก่อให้เกิดผลกำไร ให้ผู้ร่วมดำเนินงานรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกันตามส่วนได้เสียของผู้ร่วมดำเนินงานที่มีในการดำเนินงานร่วมดังกล่าว

อย่างไรก็ดี หากพบว่าการลดลงของมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับหรือเกิดการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่จำหน่ายดังกล่าว ให้ผู้ร่วมดำเนินงานรับรู้ผลขาดทุนเต็มจำนวน

(2) กรณีที่ผู้ร่วมดำเนินงานซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน สำหรับกรณีที่ผู้ร่วมดำเนินงานซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน ผู้ร่วมดำเนินงานจะยังไม่รับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจนกว่าผู้ร่วมดำเนินการจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นออกไปให้กับบุคคลภายนอก

อย่างไรก็ดี หากพบว่าการลดลงของมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับหรือเกิดการด้อยค่าของสินทรัพย์

ที่จำหนายนั้น ให้ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายรับรู้ผลขาดทุนตามส่วนได้เสียของตนที่มีอยู่ในการร่วมการงานดังกล่าว

วิธีการบัญชีสำหรับการร่วมค้า (Joint Venture) ได้แก่วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) กล่าวคือ เมื่อกิจการที่เป็นผู้ร่วมค้าจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้กิจการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีราคาทุนและใช้วิธีส่วนได้เสียในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวม ทั้งนี้ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้าเป็นเงินลงทุนและรับรู้เงินลงทุนนั้นโดยใช้วิธีส่วนได้เสียเว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว (TFRS 11 ย่อหน้า 24)

การบัญชีสำหรับการร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกแยกต่างหากและที่มีการบันทึกแยกต่างหาก

นอกจากการจำแนกวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในการร่วมการงานออกเป็น (1) วิธีส่วนได้เสีย และ (2) วิธีรับรู้สินทรัพย์หนี้สินรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตน ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของการร่วมการงานว่าเป็นการดำเนินงานร่วม หรือเป็นการร่วมค้า ดังกล่าวข้างต้นนั้น อาจจำแนกวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในการร่วมค้าได้อีกแนวทางหนึ่งโดยจำแนกออกเป็นสองวิธีดังนี้

1) การบัญชีสำหรับการร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกแยกต่างหาก

การบัญชีสำหรับการร่วมค้าที่ไม่มีการบันทึกแยกต่างหากเป็นวิธีการที่ผู้ควบคุมร่วมแต่ละรายจะทำการบันทึกรายการเกี่ยวกับการร่วมค้าในสมุดบัญชีของผู้ควบคุมร่วมแต่ละราย โดยไม่ได้แยกการบันทึกบัญชีของการดำเนินงานในส่วนของการร่วมค้าในสมุดบัญชีอีกชุดหนึ่งแยกออกจากกิจการค้าตามปกติ การบันทึกบัญชีแบบนี้จะมีการแจ้งข้อมูลให้แต่ละฝ่ายทราบข้อมูลเพื่อบันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้าอย่างต่อเนื่องวิธีนี้มักใช้กับการร่วมค้าที่ไม่ได้จัดตั้งในรูปของนิติบุคคล เช่น การร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน และสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน เป็นต้น บัญชีที่ผู้

ควบคุมร่วมต้องเปิดขึ้นใหม่ คือ บัญชีร่วมค้า และบัญชีผู้ร่วมค้า

2) การบัญชีสำหรับการร่วมค้าที่มีการบันทึกแยกต่างหาก

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการร่วมค้าจะถูกบันทึกลงในสมุดบัญชีที่แยกต่างหากจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ เพื่อบันทึกรายการของกิจการค้า เงินลงทุนของผู้ควบคุมร่วม รายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของการร่วมค้า โดยผู้ควบคุมร่วมที่ทำหน้าทีเป็นผู้ดำเนินการของการร่วมค้าจะเป็นผู้บันทึกรายการค้าทั้งหมดในสมุดบัญชีของการร่วมค้า ผู้ควบคุมร่วมแต่ละคนจะบันทึกเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนของตนเองเท่านั้น

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการวิจัยงบการเงินที่เกี่ยวกับการร่วมค้า

รายงานทางการเงินของการร่วมค้าถือว่ามีความสำคัญต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินเช่นเดียวกับการประกอบกิจการรูปแบบอื่นๆ ซึ่งการแสดงรายงานทางการเงินของการร่วมค้านั้นจะประกอบไปด้วยข้อมูลทางด้านการร่วมค้าและผู้ร่วมค้า ดังนั้น การแสดงรายงานทางการเงินของการร่วมค้าจะพิจารณาการแสดงผลงานทางการเงินออกเป็น 2 ด้านคือ งบการเงินของการร่วมค้าและงบการเงินของผู้ร่วมค้า

งบการเงินของกิจการร่วมค้า

การแสดงผลงานทางการเงินของงบการเงินของการร่วมค้าในกรณีที่การร่วมค้าได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และมีการดำเนินงานของการร่วมค้าต่อเนื่องเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี การร่วมค้าดังกล่าวจะต้องจัดทำงบการเงินในรูปแบบที่กำหนดตามกฎหมายตลอดจนต้องนำส่งงบการเงินให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เรื่องรูปแบบของงบการเงินนั้นได้มีประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่องรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2554 ซึ่งจะเริ่มใช้สำหรับการจัดทำงบการเงินของธุรกิจที่มีรอบบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ได้กำหนดการแสดงผลงานทางการเงินของกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรเพื่อนำส่งงบการเงินให้กับหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

งบการเงินของผู้ร่วมค้า

ผู้ร่วมค้าจะต้องจัดประเภทการร่วมการงานที่ตนมีการควบคุมร่วมนั้นว่ามีลักษณะเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations) หรือการร่วมค้า (Joint Venture) โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิทธิและภาระผูกพัน และใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีให้ถูกต้องตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน กล่าวคือ ในกรณีของผู้ร่วมค้าที่เป็นผู้ลงทุนในการร่วมการงานประเภทที่เป็นการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations) ให้ผู้ร่วมดำเนินงานรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตนในขณะที่กรณีของผู้ร่วมค้าที่เป็นผู้ลงทุนในการร่วมการงานประเภทที่เป็นการร่วมค้า (Joint Venture) ให้ผู้ร่วมค้าบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method)

วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) เป็นวิธีการบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงินของผู้ร่วมค้า ซึ่งในการใช้วิธีส่วนได้เสียนั้น ผู้ร่วมค้าจะรับรู้ส่วนได้เสียในการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนแล้วปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยผลกำไรหรือขาดทุนของการร่วมค้าตามสัดส่วนที่ผู้ร่วมค้าลงทุน ส่วนบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการร่วมค้าเช่น บัญชีสินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า หลังจากได้หักส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้ารายอื่นแล้ว จะแสดงรวมอยู่ในรายการประเภทเดียวกันหรือคล้ายกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้า ส่วนผู้ร่วมค้ารายอื่นจะต้องรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตนที่เกี่ยวกับการร่วมค้าในทำนองเดียวกันกับผู้ร่วมค้า

ผู้ร่วมค้าจะต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการร่วมการงาน (Joint Arrangement) ประเภทการร่วมค้า (Joint Venture) ดังกล่าว

ในอดีต มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า มีข้อกำหนดให้ผู้ร่วมค้าสามารถเลือกได้ว่าจะใช้วิธีจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน (Proportionate Consolidation) หรือวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่าไม่เหมาะสม เนื่องจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB:IN-

ternational Accounting Standards Board) พบปัญหาในทางปฏิบัติว่าการกำหนดให้กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะใช้วิธีจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน (Proportionate Consolidation) หรือวิธีส่วนได้เสียนั้น อาจทำให้เกิดภาวะที่มีการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับการร่วมการงานที่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิทธิและภาระผูกพันเหมือนกัน ตลอดจนอาจทำให้เกิดภาวะที่มีการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่เหมือนกันสำหรับการร่วมการงานที่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิทธิและภาระผูกพันแตกต่างกันกันอันนำมาซึ่งปัญหาเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องกันระหว่างวิธีการบัญชีที่กิจการต่างๆ ใช้ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่ารายการค้าที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเดียวกัน ดังนั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงานจึงมีข้อกำหนดให้การร่วมการงานประเภทการร่วมค้า (Joint Venture) ใช้วิธีส่วนได้เสียได้เพียงวิธีเดียวเท่านั้น

สำหรับหลักการในการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนที่ได้รับการยกเลิกไปเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มีผลบังคับใช้นั้นเป็นการรวมสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าและหนี้สินที่รับผิดชอบร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าไว้ในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ร่วมค้า และการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าในงบกำไรขาดทุนของผู้ร่วมค้า ขั้นตอนของวิธีการรวมตามสัดส่วนมีลักษณะใกล้เคียงกับการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ผู้ร่วมค้าใช้วิธีรวมตามสัดส่วนเพื่อรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยให้ใช้รูปแบบการรายงานรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ในการรายงานได้ 2 ทางเลือก ดังนี้

● ทางเลือกที่ 1 เกณฑ์รวมแต่ละบรรทัด

เป็นการรวมสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ากับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยใช้เกณฑ์รวมแต่ละบรรทัด ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับสินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนเพื่อแสดงในงบการเงินรวม

- ทางเลือกที่ 2 เกณฑ์แยกแต่ละบรรทัด
ผู้ร่วมค้าจะต้องแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการร่วมค้าเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมไว้กับรายการที่คล้ายคลึงกันโดยแยกแสดงออกเป็นแต่ละบรรทัดในงบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินรวมของผู้ร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้ถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนส่วนของตน

วิธีรวมตามสัดส่วนทั้ง 2 ทางเลือก ให้ผลที่เหมือนกันไม่ว่าจะเป็นกำไรสุทธิ สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้หรือค่าใช้จ่าย ทั้ง 2 วิธีเป็นวิธีที่เป็นที่ยอมรับตามมาตรฐานการบัญชี อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะเลือกวิธีรวมตามสัดส่วนโดยการใช้รายงานในรูปแบบใด ผู้ร่วมค้าจะต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน ยกเว้น ผู้ร่วมค้าจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบ ลบหนี้ และการหักกลบนั้นแสดงให้เห็นถึงความตั้งใจของผู้ร่วมค้าที่จะได้รับสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้ด้วยยอดสุทธิเท่านั้น

ผู้ร่วมค้าจะต้องเลือกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

เอกสารอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2557.

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11
เรื่อง การร่วมกิจการ.

Celler, G., Gernon, H. and Meek, G. 1994.

Accounting :An International Perspective, Third Edition, Homewood. IL: Richard D. Irwin.

Deegan, C. and Unerman, J. 2011. **Financial Accounting Theory**. Second European Edition, UK: McGraw-Hill Education.

Henderson, S. and Peirson, G. 2004. **Issues in Financial Accounting**. Eleventh Edition China: Pearson Education Australia

Henderson, S., Peirson, G. and Harris, K. 2004.

Financial Accounting Theory. China: Pearson Education Australia 2004

Margaret,D., Patricia, S. and McGowan, S. 2007.

Contemporary Issues in Accounting. Australia: John Wiley & Sons Australia, Ltd.

Needles, E., Powers, M. and Crosson, V. 2011.

Principles of Accounting. Eleven EditionUSA: Cengage Learning

Riahi – Belkaoui, A. 2004. **Accounting Theory**.

Fifth Edition Great Britain: Thomson Learning.

Stolowy, H. and Lebas, M. 2005. **Corporate**

Financial Reporting – A Global Perspective. London: Thomson Learning.

Wolk, H., Francis, J. and Tearney, M. 1992.

Accounting Theory:A Conceptual and Institutional Approach. 3rd., Ohio: South-Western Publishing Co.

Wolk, H. and Tearney, M. 1997. **Accounting**

Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Fourth Edition United States of America : South – Western College Publishing.