

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ต้นทุนการกู้ยืม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 23: Borrowing Costs (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
หลักการสำคัญ	1
ขอบเขต	2-4
คำนิยาม	5-7
การรับรู้รายการ	8-25
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	10-15
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	16
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	17-19
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	20-21
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	22-25
การเปิดเผยข้อมูล	26
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	27-28
วันถือปฏิบัติ	29 - 29ก
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	30

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-30 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

หลักการสำคัญ

1. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมอื่น ๆ ต้องถือเป็นค่าใช้จ่าย

ขอบเขต

2. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนของตราสารประเภททุนรวมทั้งหุ้นบุริมสิทธิที่มีได้จัดประเภทเป็นหนี้สิน
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช่บังคับสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตของ
 - 4.1 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น สินทรัพย์ชีวภาพ หรือ
 - 4.2 สินค้าคงเหลือที่ผลิตเป็นจำนวนมาก โดยมีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
 - ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ
 - สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย
6. ต้นทุนการกู้ยืม อจรวมถึง
 - 6.1 ดอกเบี้ยที่คำนวณโดยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 6.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 6.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

- 6.4 ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงินที่มีการรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
- 6.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรับกับต้นทุนของดอกเบี้ย
- 7. ในบางสถานการณ์ สินทรัพย์ดังต่อไปนี้สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
 - 7.1 สินค้าคงเหลือ
 - 7.2 โรงงานผลิต
 - 7.3 โรงผลิตพลังงาน
 - 7.4 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 7.5 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

สินทรัพย์ทางการเงินและสินค้าคงเหลือที่ผลิตในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา ไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

การรับรู้รายการ

- 8. กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
- 9. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคตและกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง มาถือปฏิบัติ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมในส่วนที่ชดเชยเงินเฟ้อในรอบระยะเวลาเดียวกันเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
- 10. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที
- 11. บางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือไม่ และเป็นการยากที่จะระบุว่าเงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เช่น ในกรณีที่กิจการมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่กลุ่มกิจการออกตราสารหนี้หลายชนิดเพื่อกู้ยืม

เงินด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินก้อนนั้นมาให้กิจการในกลุ่มกู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน และความยุ่งยากดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่เงินกู้ของกิจการเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวพันกับเงินตราต่างประเทศ หรือเมื่อกลุ่มกิจการดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และมีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเป็นเหตุให้ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา

12. สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินก้อนนั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
13. การจัดการทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจทำให้กิจการได้รับเงินกู้มาล่วงหน้าทำให้เกิดต้นทุนการกู้ยืมก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมดไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ กิจการมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดบัญชีนั้นต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
14. สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่คงค้างในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน
15. ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกันเป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์การใช้เงินกู้ยืมของบริษัทย่อยแต่ละบริษัทในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

16. เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนลงตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นดังกล่าว

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

17. กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน
วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 17.1 ใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น
 - 17.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
 - 17.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
18. ใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อกำหนดหนี้ที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวต้องหักด้วยการจ่ายเงินตามความคืบหน้าของงาน หรือเงินอุดหนุนที่ได้รับที่เกี่ยวกับสินทรัพย์นั้น (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) ตามปกติ มูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คำนวณอัตราดอกเบี้ยตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว
19. การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครองโดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไขให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

20. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง
21. หากการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ไม่นำมาคิดให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราวโดยเฉพาะการล่าช้านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้

สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้าขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูงถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

22. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
23. ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงแม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อยให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว
24. สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง
25. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ แหล่งรวมธุรกิจซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลังโดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ได้แก่ โรงงานอุตสาหกรรมซึ่งมีกระบวนการผลิตที่ต้องทำตามลำดับหลายขั้นตอน การผลิตแต่ละขั้นเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ของโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน เช่น โรงผลิตเหล็ก

การเปิดเผยข้อมูล

26. งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 26.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
 - 26.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

27. หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้า

เงื่อนไขที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้
ถือปฏิบัติ

28. อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจะระบุวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ
และถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
ทุกรายการที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนดังกล่าว

วันถือปฏิบัติ

29. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่
1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐาน
การบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการ
ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

- 29ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

30. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็น การแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 24 Related Party Disclosures (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ13
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-4
ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการ ที่เกี่ยวข้องกัน	5-8
คำนิยาม	9-11
การเปิดเผยข้อมูล	12-22
วันถือปฏิบัติ	23-23ก
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	24

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 24 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

- บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 โดยกิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ให้เริ่มถือปฏิบัติ
- บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนคำวิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัดทางเลือกในทางปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันในมาตรฐานการบัญชี และเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้ รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) มีวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มแนวทางและความชัดเจนในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี รวมถึงคำนิยาม และการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการแก้ไขถ้อยคำในวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่างบการเงินของกิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะทางการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่ได้พิจารณาทบทวนถึงการเปิดเผยชั้นพื้นฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

- บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีดังต่อไปนี้

ขอบเขต

- บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีการเปิดเผยค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารสำคัญ

บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงกิจการที่ถูกควบคุมโดยรัฐ กล่าวคือ กิจการดังกล่าว ซึ่งแสวงหากำไรจะไม่ได้รับการยกเว้นการเปิดเผยรายการกับกิจการอื่น ๆ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ

ความมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกัน

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดการอภิปรายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำนิยาม

บทนำ 8. คำนิยามของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ได้ขยายความให้ครอบคลุมไปถึง

- บุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการ
- การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า และ
- โครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการใด ๆ ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ

บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มคำนิยามของ “สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล” และกำหนดให้ชัดเจนว่ากรรมการที่ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นผู้บริหารถือเป็นผู้บริหารสำคัญด้วย

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่าผู้ร่วมค้าสองรายไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเพราะผู้ร่วมค้าสองรายดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้ชัดเจน ในส่วนของข้อกำหนดในการเปิดเผยเกี่ยวกับ

- ยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว
- รายละเอียดของการค้าประกันที่ให้หรือได้รับ
- ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่า กิจการต้องเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้

บทนำ 13. ข้อกำหนดในการเปิดเผยเพิ่มเติมอื่น ๆ ได้แก่

- จำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างที่มีกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยเพียงสัดส่วนของจำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างดังกล่าวไม่เพียงพออีกต่อไป
- หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่จัดแยกเป็นประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบุคคลหรือกิจการรายเดียวกัน และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุดซึ่งมีการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ
 - 2.1 การระบุลักษณะความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 2.2 การระบุยอดคงค้างของรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 2.3 การระบุสถานการณ์ที่ต้องเปิดเผยรายการตามข้อ 2.1 และ 2.2
 - 2.4 การกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างกันเหล่านั้น
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้าหรือผู้ลงทุน ซึ่งงบการเงินดังกล่าวนำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
4. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและยอดคงค้างของรายการกับกิจการในกลุ่มเดียวกันในงบการเงินของกิจการ รายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มกิจการจะถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

5. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตัวอย่างเช่น การที่กิจการมีกิจกรรมทางธุรกิจผ่านบริษัทย่อย กิจการร่วมค้าและบริษัทร่วมบ่อยครั้ง ซึ่งภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ความสามารถของกิจการในการส่งผลกระทบต่อนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่เข้าไปลงทุนเกิดขึ้นโดยผ่านการควบคุม การควบคุมร่วมหรือการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
6. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำรายการที่บุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่ทำ เช่น บริษัทย่อยขายสินค้าในราคาทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ซึ่งอาจไม่ขายให้กับลูกค้ารายอื่น

ในเงื่อนไขเดียวกัน นอกจากนี้ รายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่เกิดขึ้นในจำนวนเงินเดียวกันกับรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

7. กำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแม้ไม่มีรายการระหว่างกันเกิดขึ้น การมีความสัมพันธ์เพียงเล็กน้อยกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจเพียงพอที่จะส่งผลกระทบต่อรายการที่กิจการมีกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจเลิกความสัมพันธ์กับคู่ค้าเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งทำธุรกิจประเภทเดียวกับคู่ค้า กิจการหนึ่งอาจระงับกิจกรรมบางอย่างเพราะได้รับอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญจากอีกกิจการหนึ่ง เช่น บริษัทย่อยอาจได้รับคำสั่งจากบริษัทใหญ่ไม่ให้ดำเนินการด้านวิจัยและพัฒนา
8. จากเหตุผลดังกล่าว ข้อมูลหรือความรู้เกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ยอดคงค้างของรายการเหล่านั้น และความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้น ๆ

คำนิยาม

9. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้
		1) มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านกิจการอื่นแห่งหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งโดยบุคคลหรือกิจการนั้น <ol style="list-style-type: none">1.1) มีอำนาจควบคุมกิจการ หรือถูกควบคุมโดยกิจการ หรืออยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการ (ในที่นี้หมายความว่ารวมถึงบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน)1.2) มีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งทำให้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการ หรือ1.3) มีอำนาจควบคุมร่วมในกิจการ
		2) เป็นบริษัทร่วมของกิจการ (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม)
		3) เป็นการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า)

- 4) เป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการ หรือของบริษัทใหญ่ของกิจการ
- 5) เป็นสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลตามข้อ 1 หรือ 4
- 6) เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 4 หรือ 5 มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการออกเสียงในกิจการนั้น ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- 7) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังออกจากงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการ หรือของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง

การโอนทรัพยากร บริการ หรือภาระผูกพัน ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่

สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล หมายถึง

สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่คาดว่าจะอาจมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำการรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดให้รวมถึง ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) สามี ภรรยาและบุตรของบุคคลนั้น
- 2) บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น
- 3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น

ค่าตอบแทน หมายถึง

ผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งรวมถึงผลประโยชน์แก่พนักงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลประโยชน์ของพนักงานหมายถึงสิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่จ่ายหรือค้างจ่ายจากกิจการ หรือจัดหาโดยกิจการ หรือแทนกิจการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับงานที่ทำให้แก่กิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จ่ายแทนบริษัทใหญ่ของกิจการอันเกี่ยวเนื่องกับกิจการ ค่าตอบแทนรวมถึง

- 1) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบประกันสังคม จำนวนที่คิดได้จากการให้ลาพักประจำปีและลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชี) และผลประโยชน์ที่ไม่ได้รับในรูปของตัวเงิน (เช่น การให้การรักษาพยาบาล การจัดหาที่อยู่อาศัย ค่าพาหนะและค่าสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือได้รับการอุดหนุนโดยกิจการ) สำหรับพนักงานที่ยังปฏิบัติงานอยู่กับกิจการ
- 2) ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อเกษียณอายุ เบี้ยประกันชีวิต และค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน
- 3) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานรวมถึงผลตอบแทนในรูปการลางานสำหรับพนักงานที่ทำงานให้กับกิจการเป็นเวลานาน การลาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ที่นายจ้างยังคงจ่ายผลตอบแทนให้อยู่ ผลประโยชน์จากการทำงานครบรอบ (เช่น ทุก ๆ 25 หรือ 50 ปี) หรือผลประโยชน์การให้บริการที่ยาวนานอื่น ๆ ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว นอกจากนี้ยังรวมส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหลังด้วย ซึ่งไม่ได้เป็นการจ่ายภายใน 12 เดือนหลังวันสิ้นงวด
- 4) ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้าง
- 5) ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

การควบคุม	หมายถึง
การควบคุมร่วม	หมายถึง
ผู้บริหารสำคัญ	หมายถึง

อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ

อิทธิพลอย่างมี
นัยสำคัญ

หมายถึง

ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ รวมถึงกรรมการของ
กิจการ (ไม่ว่าจะทำหน้าที่ในระดับบริหารหรือไม่)

อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับ
นโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ
แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว การมี
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจได้มาจากการเป็นผู้ถือหุ้น
จากข้อกำหนดของกฎหมาย หรือจากข้อตกลง
ในสัญญา

10. ในการพิจารณาความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้พิจารณาจากเนื้อหาของ
ความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย
11. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ลักษณะดังต่อไปนี้ อาจไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 11.1 กิจการสองกิจการมีเพียงกรรมการคนใดคนหนึ่ง หรือผู้บริหารสำคัญคนใดคนหนึ่ง
ร่วมกัน แต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวต้องไม่เข้าลักษณะบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามที่
กล่าวในข้อ 4 และ 6 ของคำนิยามบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในย่อหน้าที่ 9
 - 11.2 ผู้ร่วมค้าสองรายมีเพียงการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า
 - 11.3 กิจการเพียงแต่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกิจตามปกติกับกิจการดังต่อไปนี้ (แม้ว่า
ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของ
กิจการ หรืออาจทำให้สามารถเข้ามามีส่วนเข้าร่วมในกระบวนการตัดสินใจของกิจการก็ตาม)
 - 11.3.1 ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน
 - 11.3.2 สหภาพการค้า
 - 11.3.3 กิจการสาธารณูปโภค
 - 11.3.4 ส่วนงานและองค์กรของรัฐ
 - 11.4 ลูกค้า ผู้ขาย เจ้าของสิทธิทางการค้า ผู้จัดจำหน่าย หรือตัวแทนโดยทั่วไป ที่กิจการมี
รายการค้าด้วยในปริมาณที่มีนัยสำคัญ อันเป็นเพียงการพึ่งพาต่อกันทางเศรษฐกิจ

การเปิดเผยข้อมูล

12. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในทุกกรณี ไม่ว่าจะ
มีรายการระหว่างกันหรือไม่ กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการ
ที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบริษัทใหญ่ และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือ
กิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน
กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำ
งบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชนด้วย

13. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่าจะมียุทธการระหว่างกันหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการอันเป็นผลมาจากการมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
14. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการเปิดเผยเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้มีรายละเอียดและคำอธิบายเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของกิจการที่มีนัยสำคัญ
15. ในกรณีที่บริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชน บริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด หมายถึง บริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับถัดจากบริษัทใหญ่ที่ถือหุ้นในกิจการโดยตรง ซึ่งเป็นบริษัทแรกที่มีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อนำเสนอสาธารณชน
16. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการเป็นยอดรวมและแยกประเภทดังต่อไปนี้
 - 16.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
 - 16.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน
 - 16.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ
 - 16.4 ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้างงาน
 - 16.5 ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
17. ในกรณีที่กิจการมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จำเป็นในการทำความเข้าใจถึงผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจมีต้องการเงิน ข้อกำหนดในการเปิดเผยนี้เป็นรายการที่เพิ่มขึ้นจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยค่าตอบแทนของผู้บริหารสำคัญ โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 17.1 จำนวนเงินของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 17.2 จำนวนเงินของยอดคงค้าง และ
 - 17.2.1 ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว และ
 - 17.2.2 รายละเอียดของการค้ำประกันที่ให้หรือได้รับ
 - 17.3 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของยอดคงค้าง

- 17.4 หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
18. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 17 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกจากกันตามแต่ละประเภทดังต่อไปนี้
- 18.1 บริษัทใหญ่
 - 18.2 กิจการอื่นที่มีการควบคุมร่วมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการ
 - 18.3 บริษัทย่อย
 - 18.4 บริษัทร่วม
 - 18.5 การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า
 - 18.6 ผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ และ
 - 18.7 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น ๆ
19. การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในแต่ละประเภทตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 18 นั้น เป็นข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มเติมจากที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การจัดประเภทดังกล่าวจะช่วยให้การวิเคราะห์เกี่ยวกับยอดคงค้างและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทำได้อย่างครบถ้วนยิ่งขึ้น
20. ตัวอย่างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กิจการต้องเปิดเผย
- 20.1 การซื้อหรือขายสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือไม่)
 - 20.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
 - 20.3 การให้หรือรับบริการ
 - 20.4 การมีสัญญาเช่าระยะยาวหรือให้เช่า
 - 20.5 การโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา
 - 20.6 รายการโอนหรือรับโอนสิทธิที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาการให้หรือใช้สิทธิ
 - 20.7 รายการโอนหรือรับโอนที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลงการจัดการทางการเงิน (รวมถึงการกู้ยืมและการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นที่ทำในรูปของเงินสดหรือในรูปแบบอื่น)
 - 20.8 การค้ำประกันหรือการใช้หลักประกัน
 - 20.9 การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยที่มีส่วนร่วมในโครงการผลประโยชน์ ซึ่งทำให้มีความเสี่ยงร่วมกันในกลุ่มกิจการถือเป็นรายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 34 ข ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

21. การเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน จะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์ได้ว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้เปิดเผยไว้
22. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจำเป็นต่อการทำความเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่อบการเงินของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 23ก. กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องนำข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติในช่วงเวลาดังกล่าวด้วย
24. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552)
เรื่อง

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไข ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 27 Consolidated and Separate Financial Statements (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1 - บทนำ11
ขอบเขต	1-3
คำนิยาม	4-8
การนำเสนองบการเงินรวม	9-11
ขอบเขตของงบการเงินรวม	12-17
ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม	18-31
การสูญเสียอำนาจการควบคุม	32-37
การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุม ร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ	38-40
การเปิดเผยข้อมูล	41-43
วันถือปฏิบัติ	44-45ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	46
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27

บทนำ 1. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ทั้งนี้ อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับงวดปีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในเวลาเดียวกัน

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

วัตถุประสงค์

บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้ข้อมูลที่กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่นำเสนอในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่อยู่ในการควบคุม มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ระบุถึงเรื่องดังต่อไปนี้

1. สถานการณ์ที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยรวมงบการเงินของกิจการอื่น (บริษัทย่อย)
2. การบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย
3. การบัญชีเมื่อสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย
4. ข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การนำเสนองบการเงินรวม

- บทนำ 5. บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีข้อยกเว้นบางกรณีสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นดังกล่าวไม่ได้ผ่อนผันสำหรับกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual funds) หน่วยลงทุน (unit trusts) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

วิธีการในการจัดทำงบการเงินรวม

- บทนำ 6. กลุ่มกิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับการรายงานรายการบัญชีที่มีลักษณะเหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ผลที่เกิดจากรายการค้าและยอดคงเหลือระหว่างกิจการที่อยู่ในกลุ่มต้องถูกตัดรายการระหว่างกันออกจากงบการเงิน

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

- บทนำ 7. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องถูกแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ในส่วนของเจ้าของ โดยแสดงแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกจัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- บทนำ 8. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้บันทึกบัญชีไว้ในส่วนของเจ้าของ

- บทนำ 9. เมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้กิจการตัดรายการสินทรัพย์และหนี้สินและองค์ประกอบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยเดิมนั้นออก ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมนั้นที่คงเหลืออยู่ภายหลังการสูญเสียอำนาจในการควบคุมให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมดังกล่าว

งบการเงินเฉพาะกิจการ

- บทนำ 10. เมื่อกิจการเลือกหรือต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ งบการเงินเฉพาะกิจการต้องแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยราคาทุน หรือ ตามวิธีการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 11. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินรวมสำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และผลกระทบของการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่ต้องงบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่ไม่ได้เป็นของบริษัทย่อยทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

5. บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้นอาจเป็นผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือเป็นผู้ร่วมค้า ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าว การจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย
6. กิจการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ทั้งนี้ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43
7. งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ
8. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ

การนำเสนองบการเงินรวม

9. บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
10. บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้
 - 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 10.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ
 - 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว
11. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม โดยนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 38 ถึง 43

ขอบเขตของงบการเงินรวม

12. ในการนำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม¹
13. บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า²
 - 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
 - 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
 - 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
 - 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
14. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งมีความเป็นไปได้ในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือตราสารอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน หากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

¹ หากเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ได้มาเข้าเงื่อนไขที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว

² ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวม-กิจการที่ตั้งขึ้นตามวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ (เมื่อมีการประกาศใช้)

15. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่อำนาจในการควบคุมของกิจการหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร
16. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ในการไม่นำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดท่างบการเงินรวม
17. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า การดำเนินธุรกิจของบริษัทย่อยไม่คล้ายคลึงกับการดำเนินธุรกิจของกิจการอื่นที่อยู่ในกลุ่มกิจการ ทำให้ไม่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดท่างบการเงินรวม เนื่องจากข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมที่รวมบริษัทย่อยและข้อมูลเพิ่มเติมที่เปิดเผยในงบการเงินรวมเกี่ยวกับความแตกต่างในการดำเนินธุรกิจเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อการใช้ประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เห็นถึงข้อแตกต่างที่สำคัญของการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ

ขั้นตอนในการจัดท่างบการเงินรวม

18. ในการจัดท่างบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัดโดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย เพื่อให้งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียวนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 18.1 ตัดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้น ๆ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมที่อาจเป็นผลตามมา)
 - 18.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในรอบระยะเวลารายงานนั้น
 - 18.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม โดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

- 18.3.1 จำนวนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ ซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
- 18.3.2 ส่วนแบ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในการเปลี่ยนแปลงของ ส่วนของเจ้าของนับตั้งแต่วันที่มีการรวมธุรกิจ
19. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบ จากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้
20. กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันของกิจการ ที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน
21. ยอดคงเหลือและรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผล ต้องมีการตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการ ระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรต้องมีการ ตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวนเช่นกัน ผลขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึง การด้อยค่าซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากการตัดรายการกำไรและขาดทุน จากรายการระหว่างกิจการในกลุ่ม
22. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นต้องมีวันที่ ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย แตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมียุทธศาสตร์ที่เดียวกัน กับงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถ กระทำได้ในทางปฏิบัติ
23. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 หากงบการเงินของบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำ งบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการ ต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการบัญชีหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่าง วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทย่อยกับของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงิน ของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงาน และความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดบัญชี
24. งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

25. หากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการที่อยู่ในกลุ่มนั้นต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อการจัดทำงบการเงินรวม
26. บริษัทใหญ่ต้องรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยนั้นต้องมาจากมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ภายหลังจากวันที่ได้บริษัทย่อยมานั้นต้องคำนวณขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องที่ต้องมีการตัดค่าเสื่อมราคาซึ่งถูกรับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อ เป็นต้น รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยจะถูกรวมในงบการเงินรวมจนถึงวันที่บริษัทใหญ่สิ้นสุดการควบคุมบริษัทย่อยนั้น
27. กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวมภายใต้ ส่วนของเจ้าของ โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่
28. กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุน และแต่ละส่วนประกอบในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าการปันส่วนจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม
29. หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
30. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุม บริษัทใหญ่ต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นรายการในส่วน of เจ้าของ (คือ รายการกับเจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ)
31. ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถูกปรับปรุงและมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายหรือได้รับโดยตรงในส่วน of เจ้าของ โดยถือเป็นส่วน of เจ้าของของบริษัทใหญ่

การสูญเสียอำนาจการควบคุม

32. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการถือครองหุ้นในกิจการดังกล่าวหรือไม่ เช่น ในกรณีที่บริษัทย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา
33. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย โดยข้อตกลงหรือรายการตั้งแต่สองรายการขึ้นไป อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ชี้ให้เห็นว่าข้อตกลงหลายรายการควรถูกบันทึกบัญชีเสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน ในการพิจารณาว่าควรบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงต่าง ๆ เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกันหรือไม่นั้น บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อกำหนดและเงื่อนไขต่าง ๆ ในการตกลงทั้งหมด และผลกระทบในเชิงเศรษฐกิจของข้อตกลงนั้น สถานการณ์ดังต่อไปนี้ อย่างไรก็ตามหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันเป็นข้อบ่งชี้ว่าบริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงหลายรายการนั้น เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน
- 33.1 มีการเข้าทำข้อตกลงหลายรายการในเวลาเดียวกัน หรือพิจารณาพร้อมกัน
- 33.2 ข้อตกลงหลายรายการก่อให้เกิดรายการค้าเพียงหนึ่งรายการซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อให้บรรลุผลทางการค้าโดยรวม
- 33.3 การเกิดขึ้นของข้อตกลงหนึ่งขึ้นอยู่กับเกิดขึ้นของข้อตกลงอย่างน้อยอีกหนึ่งรายการ
- 33.4 การพิจารณาข้อตกลงอย่างใดอย่างหนึ่งแยกต่างหากจะไม่มีผลในทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลในทางเศรษฐกิจก็ต่อเมื่อมีการพิจารณาร่วมกันกับข้อตกลงอื่น ๆ ตัวอย่างเช่นรายการจำหน่ายหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดและได้รับการชดเชยด้วยรายการจำหน่ายหุ้นในภายหลังในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด
34. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง
- 34.1 ตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (รวมทั้งค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยออกจากบัญชีด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.2 ตัดรายการบัญชีมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเดิมออกจากบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม (รวมทั้งส่วนต่าง ๆ ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)
- 34.3 รับรู้
- 34.3.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุม และ
- 34.3.2 การออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น ถ้ารายการที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับการออกหุ้นของบริษัทย่อยให้แก่เจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ

- 34.4 รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.5 จัดประเภทบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 35 ไปเป็นกำไรหรือขาดทุน หรือโอนรายการโดยตรงไปยังกำไรสะสม หากเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 34.6 รับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่
35. ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทใหญ่ได้ขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายและบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุน ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน หากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกโอนโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กรณีนี้ ให้บริษัทใหญ่โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย
36. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย เงินลงทุนใด ๆ ในบริษัทย่อยดังกล่าวที่เหลืออยู่และจำนวนหนี้สินระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่คงเหลืออยู่ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นนับตั้งแต่วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
37. มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนใด ๆ ที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อย ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุมนั้น ให้ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือถือเป็นราคาทุนเริ่มแรกของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

38. เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

38.1 ราคาทุน

38.2 วิธีปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท เงินลงทุนที่บันทึกด้วยวิธีราคาทุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อเงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภท เป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายหรือถูกรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก อย่างไรก็ตามในสถานการณ์เดียวกันนี้การวัดมูลค่าของเงินลงทุนที่บันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ต้องมีการปรับปรุง

38ก. กิจการต้องรับรู้เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ในกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการ เมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลดังกล่าว

38ข. เมื่อบริษัทใหญ่มีการจัดโครงสร้างของกลุ่มบริษัทใหม่โดยการตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเป็นบริษัทใหญ่ ซึ่งเป็นไปข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

38ข.1 บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ได้รับอำนาจการควบคุมจากบริษัทใหญ่เดิมโดยการออกตราสารทุนเพื่อแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่มีอยู่ของบริษัทใหญ่เดิม

38ข.2 สินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มบริษัทใหม่ เป็นรายการเดียวกันกับของกลุ่มบริษัทเดิม ทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้าง

38ข.3 เจ้าของในบริษัทใหญ่เดิมก่อนปรับโครงสร้างมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริษัทเดิมและกลุ่มบริษัทใหม่เหมือนเดิมทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างดังกล่าว

และบริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่เดิมตามย่อหน้าที่ 38.1 ในงบการเงินเฉพาะกิจการของตน บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ต้องวัดราคาทุนของเงินลงทุนที่ถืออยู่ในบริษัทใหญ่เดิมด้วยสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของรายการในส่วนของเจ้าของที่แสดงอยู่ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่เดิม ณ วันที่มีการปรับโครงสร้าง

38ค. ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน กิจการที่ไม่ใช่บริษัทใหญ่อาจจัดตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเพื่อเป็นบริษัทใหญ่และเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. การปรับโครงสร้างเช่นนี้กิจการต้องนำข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. มาใช้เช่นกัน โดยในกรณีนี้ การกล่าวถึง “บริษัทใหญ่เดิม” และ “กลุ่มบริษัทเดิม” ให้แทนด้วย “กิจการเดิม”

39. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งกิจการที่มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 และย่อหน้าที่ 40-43 ทั้งนี้ กิจการต้องจัด

ให้มีงบการเงินรวมเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ด้วย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10

40. เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งกิจการได้บันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงบการเงินรวม ต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุน

การเปิดเผยข้อมูล

41. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินรวม
- 41.1 ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น
 - 41.2 เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้นในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง
 - 41.3 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
 - 41.4 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากข้อตกลงการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของเงินปันผลหรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินสำรองจ่ายล่วงหน้า
 - 41.5 ตารางแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่ที่ไม่ได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจควบคุมที่มีต่อส่วนได้เสียที่เป็นของเจ้าของบริษัทใหญ่
 - 41.6 ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ตามย่อหน้า 34 (ถ้ามี) และ
 - 41.6.1 ผลกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เกิดจากการรับรู้มูลค่าเงินลงทุนที่ยังเหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุม และ
 - 41.6.2 เปิดเผยว่าผลกำไรหรือผลขาดทุนนั้นถูกรับรู้อยู่ในบรรทัดใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ถ้าไม่ได้มีการแยกแสดงต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)
42. หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

- 42.1 ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ รวมทั้งที่อยู่บุคคลภายนอกสามารถติดต่อของงบการเงินรวมดังกล่าวได้
- 42.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 42.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 42.2
43. หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 42) ผู้ร่วมคำที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ได้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 43.1 ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวหากกฎหมายไม่บังคับ
- 43.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 43.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 43.2

นอกจากนี้ กิจการต้องระบุว่างบการเงินได้จัดทำตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมคำที่เกี่ยวข้อง

วันถือปฏิบัติและการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

44. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

45. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานนี้โดยต้องปรับปรุงย้อนหลัง ยกเว้นในเรื่องดังต่อไปนี้
- 45.1 ย่อหน้าที่ 28 กำหนดให้ปันส่วนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของรายงานงวดก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.2 ย่อหน้าที่ 30 และ 31 กำหนดเรื่องการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยภายหลังการได้มาซึ่งอำนาจการควบคุม ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 30 และ 31 ไม่ต้องถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.3 ย่อหน้าที่ 34 ถึง 37 กำหนดเรื่องการสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่กิจการสูญเสียอำนาจการควบคุมไปก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการต้องไม่คำนวณผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการสูญเสียอำนาจการควบคุมนั้นใหม่ สำหรับการสูญเสียอำนาจการควบคุมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45ก (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 45ข มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ยกเลิกคำนิยามของวิธีราคาทุนในย่อหน้าที่ 4 และเพิ่มย่อหน้าที่ 38 กิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในเวลาเดียวกัน
- 45ค มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้ก่อนปีที่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ได้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ นอกจากนั้น กิจการอาจเลือกที่จะปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นก่อนและอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการปรับย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ครั้งใดครั้งหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค แล้ว กิจการต้องปรับย้อนหลังการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ในครั้งต่อมาตามที่กำหนดในย่อหน้าเหล่านี้

ด้วยเช่นกัน หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค โดยการปฏิบัติตาม
มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

46. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง
งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27(ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28(ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ฉบับที่ 28 และฉบับที่ 31

การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บทนำ

1. ย่อหน้าที่ 14 15 และ 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 8 และ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงความมีอยู่และผลกระทบของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพในปัจจุบัน กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ เนื่องจากคำนิยามของการควบคุมร่วมในย่อหน้า 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นอยู่กับคำนิยามของการควบคุมและเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้นแนวทางปฏิบัตินี้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย

แนวทางปฏิบัติ

2. ย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้นิยามการควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น ส่วนย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ให้นิยาม อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว ส่วนย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้นิยามการควบคุมร่วม หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตั้งไว้ในสัญญาจากนิยามดังกล่าวเหล่านี้ คำว่าอำนาจ หมายถึงความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้กิจการมีการควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดเจนหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าว ความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาทิ ราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่การใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้จะกระทำเมื่อโดยเนื้อหาทำให้กิจการมีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น

3. การควบคุม และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์ที่อธิบายตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ตามลำดับ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาสหสิทธิการออกเสียงที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้น สิ่งที่จะกล่าวต่อไปนี้จะใช้กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าด้วย อย่างไรก็ตาม ให้ตระหนักว่าการควบคุมร่วมเกี่ยวข้องกับการควบคุมตามที่ตกลงไว้ในสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาถือเป็นตัวกำหนดที่สำคัญในการพิจารณา สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างเช่น สิทธิการซื้อหุ้น และตราสารหนี้ที่แปลงสภาพได้ ทำให้อำนาจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเหนือกิจการอื่นถ้าหากได้มีการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพและสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงเปลี่ยนไป ผลที่ตามมาทำให้การพิจารณาการมีอำนาจในการควบคุม (คำนิยามของการที่กิจการหนึ่งเพียงกิจการเดียวจะสามารถมีอำนาจควบคุมในอีกกิจการหนึ่งได้) หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ จะกำหนดได้หลังจากทำการประเมินปัจจัยต่าง ๆ ทั้งหมดตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม รวมทั้งการพิจารณาการมีอยู่และผลของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นอกจากนี้กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพสิทธิดังกล่าว ความตั้งใจของผู้บริหารไม่มีผลกระทบต่อความมีอยู่ของอำนาจและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพประเมินได้ยาก
4. ในตอนแรกกิจการอาจสรุปว่ากิจการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหลังจากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจไม่สามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหากพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการรายอื่นสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของกิจการเองหรือของกิจการอื่น ที่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน เพื่อกำหนดว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้นทั้งหมดที่ถือโดยกิจการหรือกิจการอื่น นอกจากนี้คำนิยามในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง

2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ อนุญาตให้มีเพียงกิจการเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุม ดังนั้น เมื่อมีกิจการสองกิจการหรือมากกว่าขึ้นไปต่างมีสิทธิในการออกเสียงที่มีนัยสำคัญทั้งสิทธิในการออกเสียงจริงหรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้กิจการทำการประเมินใหม่ถึงปัจจัยตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เพื่อระบุให้ชัดเจนลงไปว่ากิจการใดมีอำนาจควบคุม

5. การกำหนดสัดส่วนที่ปันให้บริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และสัดส่วนที่ปันให้กิจการที่บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม นั้นให้ประเมินจากส่วนได้เสียในสัดส่วนการเป็นเจ้าของของปัจจุบันเท่านั้น การกำหนดสัดส่วนนี้ให้คำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาในที่สุดเมื่อมีการใช้สิทธิทำให้กิจการในปัจจุบันสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ
6. ในบางสถานการณ์กิจการได้ความเป็นเจ้าของในปัจจุบันมาจากรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวสัดส่วนที่ใช้ในการปันส่วนให้คำนึงถึงการใช้สิทธิในท้ายสุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาทำให้กิจการสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในปัจจุบัน
7. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ครอบคลุมถึงส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้าที่มีการจัดทำงบการเงินรวม บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตามลำดับ เมื่อเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่โดยเนื้อหาทำให้สามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของได้ในปัจจุบัน และเงินลงทุนถูกบันทึกโดยปฏิบัติตามวิธีการบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าว ให้ถือว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นไม่ขึ้นกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวตราสารการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ตัวอย่าง

8. ในตัวอย่าง 5 ตัวอย่างต่อไปนี้ ตัวอย่างแต่ละตัวอย่างแสดงแง่มุมหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาทุกแง่มุมที่เกี่ยวข้องในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ไปปรับใช้ การมีอำนาจในการควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วม จะถูกกำหนดขึ้นหลังจากประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่อธิบายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างทั้งหมดต่อไปนี้สันนิษฐานว่าปัจจัยอื่น ๆ ไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดการมีอำนาจควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมแม้ว่าปัจจัยเหล่านั้นอาจมีผลกระทบต่อ เมื่อมีการประเมินก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 ลิทธิซื้อหุ้นที่มีลักษณะไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ (out of money)

กิจการ ก และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ค ร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ต่อมากิจการ ก ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้กิจการ ง และ ซื้อสิทธิซื้อหุ้นจาก กิจการ ง ซึ่งสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิ จะทำให้กิจการ ก ได้รับหุ้นสามัญและสิทธิออกเสียงเต็มที่ร้อยละ 80 ถึงแม้ว่าสิทธิซื้อหุ้นนี้มีลักษณะ ไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันและทำให้กิจการ ก มีอำนาจต่อไป ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ ค เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิได้ทันที ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการต้องนำมา พิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ค

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง คิดเป็น ร้อยละ 40 30 และ 30 ตามลำดับ กิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรม ของหุ้นสามัญที่รองรับและเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ ก มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้นร้อยละ 20 และ ส่งผลให้กิจการ ข และกิจการ ค มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละร้อยละ 20 ถ้าหากมีการ ใช้สิทธิซื้อหุ้นจะทำให้กิจการ ก ควบคุมอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง ความมีอยู่ของสิทธิในการ ออกเสียงที่เป็นไปได้ และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่า กิจการ ก ควบคุมกิจการ ง

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นหรือทำให้อำนาจในการออก เสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นกิจการ ง คิดเป็นร้อยละ 25 35 และ 40 ตามลำดับ กิจการ ข และ ค ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญตามราคาที่กำหนด

ได้ทุกเมื่อและทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่ม ส่วนกิจการ ก มีสิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิที่สามารถซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเหล่านี้ในมูลค่าจำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ได้ ถ้าหากมีการใช้สิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิจะทำให้กิจการ ก มีสัดส่วนการถือหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 51 และมีผลทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่มตามไปด้วย (ในการนี้ส่วนได้เสียของกิจการ ข ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 23 และส่วนได้เสียของกิจการ ค ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 26)

ถึงแม้กิจการ ก ไม่ได้เป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ แต่ให้นำมารวมพิจารณาด้วยเนื่องจากกิจการ ข และ ค สามารถใช้สิทธิดังกล่าว โดยทั่วไปหากต้องมีการกระทำใด ๆ (เช่น การซื้อหรือการใช้สิทธิอื่น) ก่อนที่กิจการจะเป็นเจ้าของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ จะถือว่ากิจการไม่ได้มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างไรก็ตามโดยเนื้อหาแล้วใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญพิจารณาว่าถือโดยกิจการ ก เนื่องจากเงื่อนไขของสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิ กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจในสถานะของกิจการ ก สิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญรวมกันทำให้กิจการ ก มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ง เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิตามสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาด้วยและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง ไม่ใช่กิจการ ข หรือ ค

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

กิจการ ก ข และ ค ต่างเป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 33.33 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง ทั้งสามกิจการต่างมีสิทธิในการส่งตัวแทนสองคนไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการบริหารของกิจการ ง นอกจากนั้นกิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิในราคาที่กำหนดไว้ได้ทุกเมื่อและถ้าหากใช้สิทธินี้จะทำให้กิจการ ก มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในกิจการ ง ฝ่ายบริหารของกิจการ ก ไม่ได้มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นถึงแม้จะเป็นในกรณีที่กิจการ ข และกิจการ ค ไม่ได้ออกไปในทางองเดียวกับกิจการ ก ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและทำให้สรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง เจตนาของผู้บริหารกิจการ ก ไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

กิจการ ก และ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 55 และ 45 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นของกิจการ ค ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ ข ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในกิจการ ค ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข โดยแปลงได้ทุกเมื่อและเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้กิจการ ข ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อ

จ่ายชำระเงิน ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้นี้จะทำให้กิจการ ข ถือหุ้นรวมร้อยละ 70 ในกิจการ ค และสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ ก ในกิจการ ค ลดลงเหลือร้อยละ 30

ถึงแม้ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาสูง คุณลักษณะของการที่สามารถแปลงได้ในปัจจุบัน ต่างหากที่ทำให้กิจการ ข มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ค ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นข้อพิจารณาที่ทำให้กำหนดได้ว่ากิจการ ข ควบคุมกิจการ ค ไม่ใช่กิจการ ก ความสามารถทางการเงินของกิจการ ข ในการจ่ายชำระเงินเพื่อแปลงสภาพไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 28 Investments in Associates (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1- บทนำ 15
ขอบเขต	1
คำนิยาม	2-12
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	6-10
วิธีส่วนได้เสีย	11-12
การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ	13-34
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	31-34
งบการเงินเฉพาะกิจการ	35-36
การเปิดเผยข้อมูล	37-40
วันถือปฏิบัติ	41-41ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	42-43

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 43 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการบัญชีสำหรับสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท โดยไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิมแต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิม สรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้า ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อผู้ลงทุนจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

บทนำ 6. นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 13.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 13.3)

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บทนำ 7. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ณ ปัจจุบันที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิ

วิธีส่วนได้เสีย

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญโดยวิธีส่วนได้เสียไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติหากผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อกิจการได้เงินลงทุนในบริษัทร่วมมาและถือไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้อมา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนไว้โดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทร่วมออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้อมาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ลงทุนซึ่งยังคงมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่าบริษัทร่วมนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานานซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้บริษัทร่วม

ด้วยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ลงทุน การยกเลิกการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนเท่านั้น

การตัดบัญชีกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากรายการบัญชีกับบริษัทร่วม

บทนำ 11. ผู้ลงทุนต้องตัดบัญชีกำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลจากรายการบัญชีจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (upstream) และรายการบัญชีจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (downstream) เท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้น

งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน

บทนำ 12. งบการเงินของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย อาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนได้ โดยช่วงเวลาที่แตกต่างกันนั้นต้องไม่เกินกว่า 3 เดือน

นโยบายการบัญชีที่เหมือนกัน

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

การรับรู้ผลขาดทุน

บทนำ 14. ในการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียระยะยาวอื่นในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนถืออยู่

งบการเงินเฉพาะกิจการ

บทนำ 15. ข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ยกเว้นเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งถือโดย
 - 1.1 กิจการร่วมลงทุน (venture capital organisations) หรือ
 - 1.2 กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีลักษณะของเงินลงทุน (investment-linked insurance funds)

ซึ่งผู้ลงทุนรับรู้เริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า และถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เงินลงทุนต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ กิจการที่ถือเงินลงทุนดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 37.6

คำนิยาม

2. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>บริษัทร่วม</i>	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า
<i>งบการเงินรวม</i>	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
<i>การควบคุม</i>	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งรับรู้เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนรวมถึงส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุน

<i>การควบคุมร่วม</i>	หมายถึง	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตั้งไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม
<i>งบการเงินเฉพาะกิจการ</i>	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
<i>อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ</i>	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
<i>บริษัทย่อย</i>	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

3. งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าของผู้ร่วมค้า
4. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม เพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
5. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีรวมตามสัดส่วนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า หรือไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียว

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญนอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการที่ถูกลงทุนเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนได้
7. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
 - 7.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการที่ถูกลงทุน
 - 7.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
 - 7.3 มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
 - 7.4 มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร
 - 7.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน
8. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (เช่น สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
9. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่สามารถ

เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร

10. กิจการสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน การสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการที่ไปลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

11. ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ถูกลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของ ผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าทางการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
12. ถึงแม้ผู้ลงทุนจะถือครองสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ การพิจารณาส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนและส่วนแบ่งในการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของของกิจการที่ไปลงทุนให้พิจารณาตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบจากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

13. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสียในทุกกรณี ยกเว้นเมื่อ
 - 13.1 เงินลงทุนดังกล่าวถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 13.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ

- 13.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 13.3.1 ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียง ได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
 - 13.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 13.3.3 ผู้ลงทุนไม่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ
 - 13.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
14. เงินลงทุนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 13.1 ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
15. หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งเดิมเคยจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ตามที่เคยจัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติ และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่มีการจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
16. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
17. เมื่อผู้ลงทุนมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมถือได้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของบริษัทร่วมซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปของผลตอบแทนจากเงินลงทุน ดังนั้นการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลที่ได้รับอาจไม่ใช่การวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเนื่องจากเงินปันผลที่ได้รับอาจไม่สัมพันธ์กับผลการดำเนินงานของบริษัทร่วม ให้ผู้ลงทุนบันทึกส่วนได้เสียดังกล่าวโดยขยายขอบเขตของงบการเงินให้รวมส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมนั้นตามส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ในสถานการณ์ดังกล่าววิธีส่วนได้เสียจัดเป็นวิธีการรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน
18. ผู้ลงทุนต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วม และบริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าว นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนสูญเสีย

การมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วย
มูลค่ายุติธรรม และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน

18.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนของเงิน
ลงทุนในบริษัทร่วม และ

18.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

19. เมื่อเงินลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและถูกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39
เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรม
ของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์
ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทาง
การเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

19ก. หากผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับ
ทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับบริษัทร่วมนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทร่วม
ได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้
ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์และ
หนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น
ใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการ
มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมมีสินทรัพย์ทางการเงิน
ประเภทเพื่อขาย และผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมดังกล่าว ผู้ลงทุน
ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุน
เบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้นลดลง
โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นบริษัทร่วมอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือ
ขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

20. ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม
ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและ
งบการเงินเฉพาะกิจการ นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชี
สำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วย

21. ในการพิจารณาส่วนแบ่งในบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาถึงการถือเงินลงทุนทั้งหมด
ในบริษัทร่วม โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงการถือเงินลงทุน
โดยบริษัทร่วมอื่นหรือกิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมนั้นมีบริษัทย่อย
บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสีย
มาปฏิบัติ ได้แก่ รายการดังกล่าวซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วม (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือ
ขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าของบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็น
ของบริษัทร่วมนั้น) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่
26 และ 27)

22. ผู้ลงทุนต้องรับรู้กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีทั้งที่เป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างผู้ลงทุน (รวมถึงบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมในงบการเงินของผู้ลงทุนเฉพาะส่วนได้เสียในบริษัทร่วมซึ่งไม่ใช่ของผู้ลงทุน รายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวเป็นรายการทั้งที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน ('Upstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของบริษัทร่วมให้แก่ผู้ลงทุน และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม ('Downstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของผู้ลงทุนให้แก่บริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องตัดกำไรและขาดทุนของบริษัทร่วมตามส่วนแบ่งของผู้ลงทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวให้หมดไป
23. ผู้ลงทุนต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนถือว่าเงินลงทุนดังกล่าวเป็นบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ณ วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุน ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนี้
- 23.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วมให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม
- 23.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนในบริษัทร่วม
- ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่ผู้ลงทุนมีส่วนในบริษัทร่วมหลังจากการลงทุนแรกเริ่มอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพอิงตามมูลค่ายุติธรรมนับตั้งแต่วันที่ได้มาเป็นเกณฑ์ ในทำนองเดียวกันการปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมต้องปรับปรุงสำหรับการด้อยค่าที่บริษัทร่วมรับรู้ด้วย เช่น การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือการด้อยค่าในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
24. ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วม หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนและบริษัทร่วมแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุนเพื่อการใช้ประโยชน์ของผู้ลงทุน เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
25. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 หากงบการเงินของบริษัทร่วมที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมและผู้ลงทุนอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกิน

กว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน

26. ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน
27. หากบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมมาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้นจะต้องมีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมให้มึนโยบายการบัญชีเดียวกันกับผู้ลงทุน
28. หากบริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการอื่นนอกจากผู้ลงทุนและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ ผู้ลงทุนต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมจากยอดคงเหลือหลังหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
29. หากส่วนแบ่งขาดทุนของผู้ลงทุนในบริษัทร่วมเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสีย ส่วนได้เสียในบริษัทร่วม หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย รวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ตัวอย่างเช่น รายการจ่ายชำระหนี้ระหว่างกันซึ่งยังไม่มีแผนที่จะจ่ายชำระ หรือรายการที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือได้ว่าเป็นส่วนขยายของเงินลงทุนในบริษัทร่วมของกิจการ รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้ระยะยาว หรือเงินให้กู้ยืมแต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวใด ๆ ที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน ทั้งนี้ ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ลงทุนส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับการมีบุริมสิทธิประเภทต่าง ๆ ในบริษัทร่วม (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการเลิกกิจการ)
30. เมื่อส่วนได้เสียของผู้ลงทุนมีมูลค่าลดลงเป็นศูนย์ ผู้ลงทุนจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนในนามบริษัทร่วม หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมมีกำไร ผู้ลงทุนจะบันทึกกำไรในบริษัทร่วมส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนได้หลังจากที่กำไรนั้นมีจำนวนเท่ากับขาดทุนที่ผู้ลงทุนไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

31. เมื่อผู้ลงทุนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29 แล้ว ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาความจำเป็นของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมเมื่อคำนึงถึงเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน

32. ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติในการพิจารณาว่าผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมหรือไม่โดยคำนึงถึงส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของผู้ลงทุนซึ่งไม่ได้รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้น
33. เนื่องจากค่าความนิยมได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม จึงไม่ได้มีการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในสถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้สินทรัพย์ใด ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมรวมถึงค่าความนิยมด้วย ทั้งนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง การกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมกิจการต้องประมาณจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 33.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วม รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ
- 33.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด
- การคำนวณตามวิธีในข้อ 33.1 และ 33.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติที่เหมาะสม
34. ผู้ลงทุนต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนสำหรับบริษัทร่วมแต่ละบริษัท เว้นแต่กรณีที่บริษัทร่วมแต่ละบริษัทนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

งบการเงินเฉพาะกิจการ

35. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

การเปิดเผยข้อมูล

37. ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- 37.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งมูลค่าดังกล่าวเป็นราคาที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
 - 37.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ซึ่งรวมทั้งมูลค่ารวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
 - 37.3 เหตุผลที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20
 - 37.4 เหตุผลที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
 - 37.5 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วม เมื่อผู้ลงทุนใช้งบการเงินของบริษัทร่วม นั้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติซึ่งมีวันที่ในงบการเงินหรือวงบัญชีแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรือวงบัญชีที่แตกต่างกัน
 - 37.6 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุนให้แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินทรองจ่ายล่วงหน้า
 - 37.7 ส่วนแบ่งในขาดทุนของบริษัทร่วมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ ทั้งยอดที่เกิดขึ้นสำหรับวงบัญชีและยอดสะสม ในกรณีที่ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ขาดทุนของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน
 - 37.8 ข้อเท็จจริงที่บริษัทร่วมไม่ได้ถูกบันทึกบัญชีโดยนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13
 - 37.9 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลรายบริษัทหรือข้อมูลของทั้งกลุ่มบริษัท ที่ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
38. ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทรายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมและมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก รวมทั้งเปิดเผยส่วนของผู้ลงทุนในการดำเนินงานที่ยกเลิกของบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหากด้วย

39. ผู้ลงทุนต้องรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ซึ่งรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมตามที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียเป็นรายการหนึ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน
40. ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 40.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ลงทุนอื่น และ
- 40.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ลงทุนมีภาระต่อหนี้สินใด ๆ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือในบางส่วนของบริษัทร่วม

วันที่ถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 41ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

42. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
43. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29
เรื่อง

การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไข ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
ขอบเขต	1-4
การปรับปรุงงบการเงินใหม่	5-37
งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิม	11-28
งบแสดงฐานะการเงิน	11-25
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	26
ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน	27-28
งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน	29-31
งบแสดงฐานะการเงิน	29
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	30
ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน	31
ภาษี	32
งบกระแสเงินสด	33
ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบ	34
งบการเงินรวม	35-36
การเลือกและการใช้ดัชนีราคาทั่วไป	37
การสิ้นสุดลงของภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	38
การเปิดเผยข้อมูล	39-40
วันที่ออปฏิบัติ	41

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 41 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง รายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงิน ซึ่งรวมถึงงบการเงินรวมของกิจการซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน
2. ภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง การรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินในสกุลเงินท้องถิ่นโดยไม่ได้มีการปรับปรุงใหม่นั้นย่อมไม่เกิดประโยชน์ เงินได้สูญเสียนำมาซื้อไปในอัตราที่เร็วมากจนทำให้การเปรียบเทียบจำนวนเงินจากธุรกรรมและจากเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้น ณ เวลาที่แตกต่างกันก่อให้เกิดการหลงผิดได้ ถึงแม้จะเกิดขึ้นภายในงวดบัญชีเดียวกันก็ตาม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดว่า ณ ที่ระดับเงินเฟ้อใดจึงจะถือว่าได้เกิดภาวะเงินเฟ้อรุนแรงขึ้นแล้ว เป็นเรื่องที่กิจการต้องใช้ดุลยพินิจว่าเมื่อใดที่จำเป็นต้องปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างของลักษณะพิเศษของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของประเทศที่บ่งชี้ว่าภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้เกิดขึ้นแล้ว แต่ไม่จำกัดอยู่เพียง มีดังนี้

- 3.1 ประชากรโดยทั่วไปพอใจที่จะถือทรัพย์สินในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือในรูปของสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียร หรือใช้เงินสกุลเงินท้องถิ่นที่ตนถืออยู่ไปลงทุนทันทีเพื่อรักษาอำนาจซื้อ
 - 3.2 ประชากรโดยทั่วไปจะคำนึงถึงมูลค่าต่างๆ ในรูปสกุลเงินตราต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียรมากกว่าในรูปสกุลเงินท้องถิ่น การตั้งราคาสินค้าอาจจะอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศนั้น
 - 3.3 การขายและการซื้อเชื่อจะกระทำ ณ ระดับราคาที่ชดเชยการสูญเสียนำมาซื้อที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในระหว่างระยะเวลาการให้สินเชื่อ ถึงแม้ระยะเวลาดังกล่าวจะสั้นก็ตาม
 - 3.4 อัตราดอกเบี้ย ค่าแรง และราคาสินค้าผูกพันกับดัชนีราคา และ
 - 3.5 อัตราเงินเฟ้อสะสมในช่วงระยะเวลาสามปีที่ผ่านมาใกล้เคียงหรือเกินร้อยละ 100
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มุ่งหวังให้ทุกกิจการซึ่งเสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงที่เหมือนกันนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในเวลาเดียวกัน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้กับงบการเงินนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาที่รายงานซึ่งกิจการ

ได้ชี้ชัดแล้วว่าภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้เกิดขึ้นแล้วในประเทศเจ้าของสกุลเงินซึ่งกิจการใช้ในการรายงาน

การปรับปรุงงบการเงินใหม่

5. การเปลี่ยนแปลงของระดับราคาเป็นผลมาจากแรงผลักดันทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคม ซึ่งอาจเป็นไปในลักษณะโดยทั่วไปหรือเฉพาะเจาะจงก็ได้ ตัวอย่างของแรงผลักดันเฉพาะเจาะจง ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์และอุปทานและการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี ซึ่งอาจส่งผลให้ราคาสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งสูงขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญและเป็นอิสระจากกัน นอกจากนี้ แรงผลักดันโดยทั่วไปอาจส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าโดยทั่วไป และต่ออำนาจซื้อของเงินตราโดยทั่วไปได้
6. กิจการซึ่งจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์ต้นทุนเดิมสามารถทำเช่นนั้นได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาโดยทั่วไป หรือการเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินที่กิจการบันทึกอยู่ได้โดยข้อยกเว้นของกรณีดังกล่าวจะเป็นกรณีที่กิจการวัดมูลค่าหรือเลือกที่จะวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งกิจการอาจตีราคาใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม หรือสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งโดยทั่วไปจะต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม มีบางกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบันซึ่งเป็นการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาเฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ที่กิจการถืออยู่
7. ภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง งบการเงินของกิจการไม่ว่าจะจัดทำโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน จะมีประโยชน์ก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานเท่านั้น ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงให้ใช้กับงบการเงินของกิจการทั้งหลายที่รายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง และไม่อนุญาตให้กิจการเสนอข้อมูลภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อเป็นการเสริมงบการเงินที่ไม่ได้ปรับปรุงใหม่ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่สนับสนุนให้กิจการเสนองบการเงินก่อนการปรับปรุงใหม่แยกต่างหาก
8. งบการเงินของกิจการซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน ไม่ว่าจะจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน จะต้องแสดงด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานและต้องแสดงตัวเลขเปรียบเทียบของงวดก่อนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานด้วยเช่นกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบในกรณีที่สกุลเงินที่นำเสนองบการเงินแตกต่างกัน ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 42.2 และ 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

9. ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินจะต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของกิจการและเปิดเผยรายการแยกต่างหาก
10. ในการปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการจำเป็นต้องนำวิธีการบางประการรวมถึงดุลยพินิจมาใช้ การใช้วิธีการและดุลยพินิจอย่างสม่ำเสมอมีความสำคัญยิ่งกว่าความถูกต้องของจำนวนที่ได้จากวิธีการดังกล่าวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินที่ปรับปรุงใหม่
- งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิม**
- งบแสดงฐานะการเงิน**
11. รายการต่าง ๆ ในงบแสดงฐานะการเงินที่ยังไม่ได้แสดงด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานจะต้องปรับปรุงใหม่ด้วยดัชนีราคาทั่วไป
12. รายการที่เป็นตัวเงินจะไม่ถูกปรับปรุงใหม่ เนื่องจากรายการดังกล่าวได้แสดงด้วยหน่วยที่เป็นตัวเงินที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานอยู่แล้ว รายการที่เป็นตัวเงินหมายถึง เงินสดที่กิจการถืออยู่ และรายการที่กิจการจะได้รับหรือจ่ายเป็นเงินสด
13. สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งผูกกับข้อตกลงที่ให้มีการเปลี่ยนแปลงราคาได้ เช่น หุ้นกู้หรือเงินกู้ยืมที่อ้างอิงกับดัชนี จะต้องปรับมูลค่าให้เป็นไปตามสัญญา เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนยอดคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน สินทรัพย์ และหนี้สินเหล่านี้จะแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินที่ปรับปรุงใหม่ด้วยจำนวนหลังการปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น
14. สินทรัพย์และหนี้สินอื่นที่เหลือทั้งหมดถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน รายการที่ไม่เป็นตัวเงินบางรายการอาจบันทึกด้วยจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานอยู่แล้ว เช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือราคายุติธรรม ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่ ส่วนสินทรัพย์ และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น ๆ กิจการจะต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่ทั้งหมด
15. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินส่วนใหญ่มักแสดงมูลค่าตามราคาทุนหรือราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ดังนั้นรายการดังกล่าวจึงแสดงด้วยจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่ได้มา กิจการสามารถคำนวณหาราคาทุนปรับปรุงใหม่หรือราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมปรับปรุงใหม่ของแต่ละรายการดังกล่าว โดยการนำอัตราการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาทั่วไประหว่างวันที่ได้มาจนถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานไปปรับกับต้นทุนเดิมและค่าเสื่อมราคาสะสม ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินค้าคงเหลือจำพวกวัตถุดิบและสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย ค่าความนิยม สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจะปรับปรุงใหม่นับจากวันซื้อ ส่วนสินค้าคงเหลือจำพวกงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปจะปรับปรุงใหม่นับจากวันที่ต้นทุนการซื้อ และต้นทุนการแปรสภาพเกิดขึ้น

16. ในบางครั้งกิจการอาจไม่มีบันทึกรายละเอียดของวันที่ได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือไม่สามารถประมาณวันที่ดังกล่าวได้ ภายใต้สถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีแรก กิจการอาจจำเป็นต้องใช้การประเมินมูลค่ารายการโดยผู้เชี่ยวชาญอิสระเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่
17. เป็นไปได้ว่ากิจการไม่อาจหาต้นทุนราคาทั่วไปของงวดต่างๆที่จำเป็นต้องใช้ในการปรับปรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องนำประมาณการมาใช้ เช่น โดยการพิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียร
18. รายการที่ไม่เป็นตัวแทนบางรายการอาจแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่อื่นที่ไม่ใช่วันที่ได้มาหรือวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ตีราคาใหม่แล้วก่อนหน้านี้ ในกรณีเช่นนี้ มูลค่าตามบัญชีจะต้องปรับปรุงใหม่นับจากวันที่มีการตีราคาใหม่นั้น
19. มูลค่าของรายการที่ไม่เป็นตัวแทนที่ปรับปรุงใหม่แล้วนั้นอาจจะต้องปรับลดลงเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง หากมูลค่าของรายการดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ตัวอย่างเช่น มูลค่าภายหลังการปรับปรุงใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้าจะปรับลดลงให้เหลือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หรือมูลค่าภายหลังการปรับปรุงใหม่ของสินค้าคงเหลือจะปรับลดลงให้เหลือเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเป็นต้น
20. กิจการที่ถูกลงทุนซึ่งถูกบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียอาจเสนอรายงานทางการเงินของตนในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าวจะต้องปรับปรุงใหม่ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณส่วนได้เสียของกิจการที่มีในสินทรัพย์สุทธิและผลการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว หากงบการเงินที่ปรับปรุงแล้วของกิจการที่ถูกลงทุนที่กิจการเข้าไปลงทุนแสดงอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องแปลงค่างบการเงินดังกล่าวโดยใช้อัตราปิด ณ วันสิ้นงวด
21. โดยปกติผลกระทบของเงินเฟ้อจะรับรู้ไว้ในต้นทุนการกู้ยืมอยู่แล้ว ดังนั้นจึงเป็นการไม่เหมาะสมที่กิจการจะทำการปรับปรุงใหม่ซึ่งรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดจากการใช้เงินกู้ยืมในการสร้าง ไปพร้อมกับการตั้งต้นทุนการกู้ยืมส่วนที่ชดเชยเงินเพื่อเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในงวดเดียวกัน กิจการควรรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมส่วนนี้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนการกู้ยืมเกิดขึ้น
22. กิจการอาจได้มาซึ่งสินทรัพย์ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดให้สามารถชะลอการชำระเงินออกไปได้โดยไม่คิดดอกเบี้ย ในกรณีที่กิจการไม่สามารถคำนวณหาดอกเบี้ยที่แฝงอยู่ได้ กิจการควรปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวใหม่นับจากวันที่จ่ายชำระเงินแทนที่จะเป็นวันที่ซื้อสินทรัพย์
23. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

24. ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกที่นำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ กิจการควรปรับปรุง ส่วนประกอบในส่วนของผู้เจ้าของใหม่ โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปนับตั้งแต่วันที่กิจการได้รับ ส่วนประกอบนั้นมาหรือวันที่ส่วนประกอบนั้นเกิดขึ้น ยกเว้นกำไรสะสมและส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ซึ่งส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดก่อน ๆ จะถูกตัดออก และกำไรสะสมที่ปรับปรุงใหม่นั้นจะเป็นผลมาจากการปรับปรุงใหม่ของรายการอื่นทั้งหลายในงบแสดงฐานะการเงิน
25. ณ วันสุดท้ายของงวดบัญชีแรกและในงวดถัดไป กิจการต้องปรับปรุงส่วนประกอบของส่วนของผู้เจ้าของทุกรายการโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปนับตั้งแต่วันต้นงวดหรือวันที่กิจการได้รับส่วนประกอบนั้นมา (หากวันที่ได้รับนั้นเกิดขึ้นทีหลัง) และต้องเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้เจ้าของสำหรับงวดเพื่อให้เป็นไปตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

26. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทุกรายการต้องแสดงในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงาน ด้วยเหตุนี้รายการในงบการเงินทั้งหมดจะต้องปรับปรุงใหม่ด้วยอัตราการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาทั่วไปนับจากวันที่รายได้และค่าใช้จ่ายนั้นบันทึกในงบการเงินเป็นครั้งแรก

ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน

27. ในภาวะเงินเฟ้อ กิจการที่ถือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินมากกว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงินจะสูญเสียอำนาจซื้อ ส่วนกิจการซึ่งมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินมากกว่าสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจะมีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้นตราบเท่าที่สินทรัพย์และหนี้สินนั้นยังไม่ผูกกับระดับราคาสินค้า ผลกำไรหรือขาดทุนจากรายการที่เป็นตัวเงิน สุทธินี้เป็นจำนวนผลต่างที่เกิดจากการปรับปรุงใหม่ของรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน รายการในส่วนของผู้เจ้าของ รายการในงบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จ และจากการปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินที่ผูกกับดัชนีราคา ซึ่งผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวนี้อาจประมาณได้โดยการนำอัตราการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาทั่วไปไปปรับกับจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินของงวดนั้น
28. กิจการจะต้องนำผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินไปรวมในกำไรหรือขาดทุน รายการปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินที่ผูกกับข้อตกลงที่ให้มีการเปลี่ยนแปลงราคาได้ตามย่อหน้าที่ 13 จะถูกนำไปหักลบกับผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน รายได้และค่าใช้จ่ายอื่น เช่น รายได้ดอกเบี้ย ดอกเบี้ยจ่าย และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนหรือเงินกู้ยืมเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินทั้งสิ้น ถึงแม้กิจการจะเปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วก็ตาม น่าจะเป็นประโยชน์กว่าหากกิจการแสดงรายการดังกล่าวพร้อมกับผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน

งบแสดงฐานะการเงิน

29. รายการที่แสดงด้วยต้นทุนปัจจุบันจะไม่ถูกปรับปรุงใหม่เพราะรายการดังกล่าวได้แสดงอยู่ในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานแล้ว ส่วนรายการอื่นในงบแสดงฐานะการเงินจะถูกปรับปรุงใหม่ตามย่อหน้าที่ 11 ถึง 25

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

30. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนการปรับปรุงใหม่ที่แสดงตามเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบันนั้น โดยทั่วไปจะแสดงต้นทุนในจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่รายการหรือเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้น ต้นทุนขายและค่าเสื่อมราคาจะบันทึกบัญชีด้วยจำนวนต้นทุนที่เป็นปัจจุบัน ณ เวลาที่มีการใช้ ส่วนยอดขายและค่าใช้จ่ายอื่นจะบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงิน ณ วันที่เกิดรายการ ด้วยเหตุนี้ รายการดังกล่าวทั้งหมดจึงจำเป็นต้องปรับปรุงใหม่ให้อยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงานโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป

ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน

31. ให้กิจการบันทึกผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินตามย่อหน้าที่ 27 และ 28

ภาษี

32. การปรับปรุงงบการเงินใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อาจทำให้เกิดผลต่างระหว่างจำนวนที่บันทึกบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการในงบแสดงฐานะการเงินกับฐานภาษีของรายการดังกล่าว กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างดังกล่าวในบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

งบกระแสเงินสด

33. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกรายการในงบกระแสเงินสดต้องแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงาน

ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบ

34. ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบของงวดก่อนจะต้องปรับปรุงใหม่โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป ไม่ว่าตัวเลขนั้นจะได้มาโดยวิธีต้นทุนเดิมหรือโดยวิธีต้นทุนปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบนั้นแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของงวดก่อนในงบการเงินโดยแสดงให้เห็นเป็นหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงานด้วยเช่นกัน เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวเลขเปรียบเทียบซึ่งสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ให้กิจการถือปฏิบัติตาม

ย่อหน้า 42.2 และ 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

งบการเงินรวม

35. บริษัทใหญ่ที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงอาจมีบริษัทย่อยที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงด้วยเช่นกัน งบการเงินของบริษัทย่อยดังกล่าวนั้นจะต้องปรับปรุงใหม่โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปของประเทศเจ้าของสกุลเงินที่ใช้รายงานก่อนที่จะนำงบการเงินนั้นไปรวมในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ในกรณีที่บริษัทย่อยดังกล่าวเป็นบริษัทย่อยในต่างประเทศ งบการเงินที่ปรับปรุงใหม่จะแปลงค่าโดยใช้อัตราปิด ณ วันสิ้นงวด และสำหรับงบการเงินของบริษัทย่อยที่มีได้รายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรงให้กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

36. ในกรณีที่งบการเงินรวมประกอบด้วยงบการเงินที่มีวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานแตกต่างกัน รายการทุกรายการ ไม่ว่าจะเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงินหรือที่เป็นตัวเงินก็ตาม จะต้องปรับปรุงใหม่ให้อยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่ของงบการเงินรวมนั้น

การเลือกและการใช้ดัชนีราคาทั่วไป

37. ในการปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการจะต้องใช้ดัชนีราคาทั่วไปซึ่งสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อโดยทั่วไป ทุกกิจการที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจเดียวกันจึงควรใช้ดัชนีเดียวกันเพื่อการปรับปรุงงบการเงินใหม่

การสิ้นสุดลงของภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

38. เมื่อภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้สิ้นสุดลงและกิจการไม่ต้องจัดทำและเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อีกต่อไปแล้ว กิจการควรใช้จำนวนเงินตามหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่เสนอรายงานเพื่อยกไปในงบการเงินของงวดถัดไป

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

39.1 ข้อเท็จจริงที่ว่างบการเงินและรายการที่แสดงเปรียบเทียบของงวดก่อนได้ปรับปรุงใหม่จากการที่อำนาจซื้อโดยทั่วไปของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้เปลี่ยนแปลงไป และด้วยเหตุดังกล่าวจึงต้องแสดงในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน

39.2 งบการเงินใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือต้นทุนปัจจุบัน

39.3 ชื่อของดัชนีราคาและระดับของดัชนีราคา ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน และการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาในระหว่างรอบระยะเวลาปัจจุบันที่รายงานและรอบระยะเวลาก่อนที่รายงาน

40. การเปิดเผยที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้เพื่อรับรู้ผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อในงบการเงิน นอกจากนี้ ยังเป็นการให้ข้อมูลอื่นที่จำเป็นเพื่อความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้และจำนวนเงินที่เป็นผลมาจากหลักเกณฑ์นั้น

วันถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้กับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 31 Interests in Joint Venture (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ10
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-12
รูปแบบของการร่วมค้า	7
การควบคุมร่วม	8
ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา	9-12
การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน	13-17
สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน	18-23
กิจการที่ควบคุมร่วมกัน	24-47
งบการเงินของผู้ร่วมค้า	30-45ข
วิธีรวมตามสัดส่วน	30-37
วิธีส่วนได้เสีย	38-41
ข้อยกเว้นการไม่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนและวิธีส่วนได้เสีย	42-45ข
งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้า	46-47
รายการค้าระหว่างผู้ร่วมค้ากับการร่วมค้า	48-50
การแสดงส่วนได้เสียในการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ลงทุน	51
ผู้ดำเนินการของการร่วมค้า	52-53
การเปิดเผยข้อมูล	54-57
วันถือปฏิบัติ	58-58ข
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	59

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 59 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยให้ถือ ปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุง

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนา และปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลง ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงิน เฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนใน บริษัทร่วม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี โดยมิได้มีการพิจารณา ทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าตามที่กำหนด ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิม แต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิมสรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อเงินลงทุนนั้นจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และบันทึกบัญชีตามที่กำหนด ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

บทนำ 6. นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และ งบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 2.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 2.3)

ข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อการได้มาและถือไว้ซึ่งส่วนได้เสียในการร่วมค้ำนั้นมิวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้มา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนโดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไป และฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหา ผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 ฉบับเดิม ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายส่วนได้เสียในการร่วมค้ำออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้มา เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ร่วมค้ำซึ่งยังคงมีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้ำ ไม่นำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่ากิจการร่วมค้ำนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้กิจการร่วมค้ำด้อยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ร่วมค้ำ การยกเลิกการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ร่วมค้ำสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วมเท่านั้น

งบการเงินเฉพาะกิจการ

บทนำ 9. ข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมค้ำต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (กล่าวคือวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าและการรายงานเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ร่วมค้าและงบการเงินของผู้ลงทุนในการร่วมค้า โดยไม่คำนึงถึงโครงสร้างหรือรูปแบบการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งถือโดย

1.1 กิจการร่วมลงทุน (Venture Capital Organisation) หรือ

1.2 กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีส่วนของเงินลงทุน (Investment-Linked Insurance Fund)

ซึ่งผู้ลงทุนรับรู้เริ่มแรกโดยกำหนดประเภทเป็นมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่ารายการเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ผู้ลงทุนที่ถือเงินลงทุนดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 และ 56

2. ผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 30 (วิธีรวมตามสัดส่วน) และย่อหน้าที่ 38 (วิธีส่วนได้เสีย) เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1 ส่วนได้เสียดังกล่าวได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

2.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ

2.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

2.3.1 ผู้ร่วมค้ามีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือเป็นบริษัทย่อยซึ่ง ถูกกิจการอื่นควบคุมบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบ และไม่คัดค้านในการที่ผู้ร่วมค้าจะไม่นำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 2.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ร่วมค้าไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 2.3.3 ผู้ร่วมค้าไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการของการนำเสนอเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสนอออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ
- 2.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลาง ของผู้ร่วมค้าได้จัดทำการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>การควบคุม</i>	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกในการร่วมค้าด้วยราคาทุน และปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้าในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กำไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมค้ารวมถึงส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
<i>ผู้ลงทุนในการร่วมค้า</i>	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้า และไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น
<i>การควบคุมร่วม</i>	หมายถึง	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม
<i>การร่วมค้า</i>	หมายถึง	การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

วิธีรวมตามสัดส่วน	หมายถึง	วิธีการบัญชีของผู้ร่วมค้าโดยนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายในการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็น ของผู้ร่วมค้ามารวมกับรายการที่เหมือนกัน ตามเกณฑ์แต่ละบรรทัดหรือนำเสนอโดยแสดง รายการดังกล่าวเป็นแต่ละบรรทัดแยกต่างหาก จากรายการชนิดเดียวกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้า
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุน ในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุม ร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสีย ทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของ ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิ ของกิจการที่ถูกลงทุน
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ เกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุม หรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
ผู้ร่วมค้า	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้าและ มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น

4. งบการเงินที่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้ง ไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
5. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม หรือเพิ่มเติมจาก งบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชี ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
6. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือไม่ต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้ เสียตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะ กิจการเพียงอย่างเดียวเป็นงบการเงินของกิจการ

รูปแบบของการร่วมค้า

7. การร่วมค้ามีรูปแบบและโครงสร้างหลายประเภท มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดการร่วมค้าเป็นประเภทใหญ่ๆ ไว้ 3 ประเภท คือ การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน สิทธิที่ควบคุมร่วมกัน และกิจการที่ควบคุมร่วมกัน การร่วมค้าทั้ง 3 ประเภทเป็นไปตามคำนิยามของการร่วมค้า ซึ่งตามปกติมีลักษณะทุกข้อดังนี้
 - 7.1. ผู้ร่วมค้าสองรายหรือมากกว่ามีความผูกพันโดยข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา
 - 7.2. ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญากำหนดให้มีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน

การควบคุมร่วม

8. การควบคุมร่วมอาจหมดไป เมื่อผู้ถูกลงทุนอยู่ในระหว่างการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่ ตามกฎหมาย หรืออยู่ในภาวะล้มละลาย หรือดำเนินการภายใต้ข้อกำหนดเข้มงวดเป็นระยะเวลา ยาวนานซึ่งจำกัดความสามารถในการโอนเงินทุนให้ผู้ร่วมค้า อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมร่วม ยังดำเนินต่อไป เหตุการณ์ข้างต้นไม่ถือเป็นเหตุผลเพียงพอในการไม่บันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา

9. การร่วมค้าแตกต่างจากการลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (ดูมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม) โดยที่การร่วมค้าต้องมีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือว่าการประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเป็นการร่วมค้าหากไม่มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาซึ่งกำหนดให้มีอำนาจในการ ควบคุมร่วมกัน
10. ข้อตกลงตามสัญญาอาจปรากฏหลักฐานหลายลักษณะ เช่น ลักษณะของสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า หรือในลักษณะบันทึกรายงานข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้า ในบางกรณีข้อตกลงรวมอยู่ในข้อบังคับ บริษัทหรือข้อกำหนดอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการร่วมค้า ข้อตกลงตามสัญญาไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะใดโดยปกติต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้
 - 10.1 กิจกรรม ระยะเวลา และภาวะในการจัดทำรายงานของการร่วมค้า
 - 10.2 การแต่งตั้งคณะกรรมการ หรือคณะผู้บริหารอื่นซึ่งมีอำนาจควบคุมเทียบเท่าคณะกรรมการ ของการร่วมค้า รวมถึงสิทธิในการออกเสียงของผู้ร่วมค้า
 - 10.3 การลงทุนของผู้ร่วมค้า และ
 - 10.4 ส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในผลผลิต รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือผลการดำเนินงานของการร่วมค้า
11. ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า ทั้งนี้เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มี ผู้ร่วมค้ารายใดอยู่ในฐานะที่จะควบคุมการดำเนินงานของการร่วมค้าได้แต่เพียงผู้เดียว
12. ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้ผู้ร่วมค้ารายใดรายหนึ่งเป็นผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการการ ร่วมค้า ซึ่งผู้ดำเนินการนั้นไม่มีหน้าที่ควบคุมการร่วมค้าเพียงแต่ปฏิบัติตามนโยบายทางการเงิน

และการดำเนินงานตามข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า และมอบหมายให้แก่ผู้ดำเนินการ หากผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการในการ ประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจถือว่าผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมในกิจการ ดังนั้นกิจการนั้น ไม่ถือว่าเป็นการร่วมค้าแต่ถือเป็นบริษัทย่อยของผู้มีอำนาจควบคุมนั้น

การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน

13. การร่วมค้าบางประเภทดำเนินการโดยใช้สินทรัพย์และทรัพยากรอื่น ๆ ของผู้ร่วมค้าโดยไม่ได้ จัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงิน แยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนเอง มีสินค้า คงเหลือเป็นของตนเอง และรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและหนี้สินรวมทั้งจัดหาเงินทุนที่ก่อให้เกิด ภาระผูกพันเป็นของตนเอง การร่วมค้าดังกล่าวอาจดำเนินการโดยพนักงานของผู้ร่วมค้าควบคุม ไปด้วยกับการดำเนินงานที่คล้ายคลึงกันของผู้ร่วมค้า ข้อตกลงในสัญญาร่วมค้าประเภทนี้ จะระบุ ถึงการจัดสรรรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการร่วมค้า และการแบ่งปันค่าใช้จ่าย ที่เกิดร่วมกันระหว่างผู้ร่วมค้า
14. ตัวอย่างของการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่ผู้ร่วมค้าตั้งแต่สองรายขึ้นไปนำ การดำเนินงาน ทรัพยากร และความชำนาญของตนมารวมกันเพื่อดำเนินการผลิต ทำการตลาด และจำหน่ายผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน เช่น เครื่องบิน ซึ่งในกระบวนการผลิตเครื่องบิน นั้น ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะผลิตส่วนประกอบที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องรับภาระต้นทุน ของตนเอง ผลตอบแทนที่ได้คือส่วนแบ่งในรายได้จากการขายเครื่องบินตามที่กำหนดไว้ใน ข้อตกลงตามสัญญา
15. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตน ในการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน
 - 15.1 สินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าควบคุมอยู่ และหนี้สินที่ผู้ร่วมค่านั้นเป็นผู้ก่อขึ้น และ
 - 15.2 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ร่วมค้า และส่วนแบ่งของรายได้จากการขายสินค้า หรือ การให้บริการที่ผู้ร่วมค้าได้รับ
16. เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้า จึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก เมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม
17. การร่วมค้าในลักษณะการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชี และจัดทำ งบการเงินแยกต่างหากสำหรับการร่วมค้า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารหากผู้ร่วมค้าต้องการ ประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค่านั้น

สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

18. การร่วมค้าบางประเภทเป็นลักษณะที่ผู้ร่วมค้าเข้าควบคุมร่วม หรือเป็นเจ้าของร่วมในสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายซื้อ มา หรือนำมาลงทุนในการร่วมค้าเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของการร่วมค้านั้นสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันจะนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ร่วมค้าทุกราย โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งของผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์ และต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนที่ตกลงไว้
19. การร่วมค้าประเภทนี้ไม่มีการจัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของตนผ่านส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
20. กิจกรรมหลายประเภทในอุตสาหกรรมผลิตน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ เหมืองแร่ เป็นการร่วมค้าประเภทที่มีสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทผลิตน้ำมันหลายบริษัทอาจควบคุมและดำเนินการท่อส่งลำเลียงน้ำมันร่วมกัน โดยแต่ละบริษัทใช้ท่อส่งในการลำเลียงน้ำมันของตนเองเป็นการแลกเปลี่ยนพร้อมทั้งยอมรับภาระค่าใช้จ่ายการดำเนินการท่อส่งตามสัดส่วนที่ตกลงไว้ อีกตัวอย่างหนึ่งของสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันคือสิทธิการเช่าที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ที่กิจการสองกิจการเข้าควบคุมร่วมกันโดยที่ต่างฝ่ายต่างมีส่วนร่วมในรายได้ค่าเช่า และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
21. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตนในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
 - 21.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์นั้น
 - 21.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นเนื่องจากการร่วมค้า
 - 21.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า
 - 21.4 รายได้จากการขายหรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกัน รวมทั้งส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า และ
 - 21.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า
22. ผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องบันทึกบัญชี และรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า
 - 22.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์แทนที่จะจัดประเภทเป็นเงินลงทุน ตัวอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะ ส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าให้จัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 22.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการจัดหาเงินทุนเพื่อซื้อสินทรัพย์ตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้า
 - 22.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันกับผู้ร่วมค้ารายอื่นในการร่วมค้านั้น
 - 22.4 รายได้จากการขาย หรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้าตามส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าและส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า

22.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์ในส่วนของผู้ร่วมค้า และค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการขายผลผลิตในส่วแบ่งของผู้ร่วมค้า

เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมค้าได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก

23. วิธีปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันที่กล่าวมาข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจตามความเป็นจริง และมักจะสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมค้า การบันทึกบัญชีแยกสำหรับการร่วมค้าในลักษณะสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอาจจำกัดเฉพาะค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้น และรับผิดชอบร่วมกันโดยผู้ร่วมค้าตามส่วนที่ตกลงกัน อาจไม่ต้องจัดทำงบการเงินสำหรับการร่วมค้าถึงแม้ว่าผู้ร่วมค้าอาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารสำหรับประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

กิจการที่ควบคุมร่วมกัน

24. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีการจัดตั้งบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่นซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กิจการที่ควบคุมร่วมกันดำเนินงานในลักษณะเดียวกับกิจการอื่น เว้นแต่กิจการประเภทนี้มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้าระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจควบคุมร่วมกันในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของกิจการนั้น

25. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีสินทรัพย์อยู่ในความควบคุมของการร่วมค้า ก่อให้เกิดหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นของกิจการเอง และอาจทำสัญญาหรือจัดหาเงินทุนเพื่อการดำเนินงานในนามของการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีสิทธิในส่วแบ่งกำไรจากผลการดำเนินงานของกิจการที่ควบคุมร่วมกันแม้ว่าในบางกิจการที่ควบคุมร่วมกันจะมีการแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการร่วมค้าด้วย

26. ตัวอย่างทั่วไปของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่กิจการสองกิจการนำสายงานทางธุรกิจเดียวกันมารวมกันโดยการโอนสินทรัพย์ และหนี้สินที่เกี่ยวข้องให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้น อีกตัวอย่างหนึ่ง ได้แก่ กิจการที่ประกอบธุรกิจในต่างประเทศโดยร่วมกับรัฐบาล หรือตัวแทนในประเทศนั้นก่อตั้งกิจการแยกต่างหาก ซึ่งกิจการกับรัฐบาลหรือตัวแทนมีอำนาจควบคุมร่วมกัน

27. โดยเนื้อหาแล้วกิจการที่ควบคุมร่วมกันหลายกิจการมีลักษณะคล้ายกับการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน หรือสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้าอาจโอนสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกัน เนื่องจากเหตุผลทางภาษีหรือเหตุผลอื่น ในทำนองเดียวกันผู้ร่วมค้าอาจนำสินทรัพย์มาให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกันเพื่อนำไปใช้ในการดำเนินงานร่วมกัน ในบางครั้งการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจจัดตั้งกิจการที่ควบคุมร่วมกันแยกต่างหากเพื่อดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ อาทิเช่น การออกแบบ การตลาด การจัดจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการหลังการขาย

28. กิจการที่ควบคุมร่วมกัน ให้บันทึกบัญชี จัดทำ และนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเช่นเดียวกับกิจการอื่น
29. โดยปกติผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะนำเงินสดหรือทรัพยากรอื่นมาให้แก่กิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยผู้ร่วมค้ารับรู้รายการดังกล่าวในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า และแสดงเป็นเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินของตนเอง

งบการเงินของผู้ร่วมค้า

วิธีรวมตามสัดส่วน

30. ผู้ร่วมค้าต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือใช้แนววิधिปฏิบัติที่เป็นทางเลือกตามย่อหน้าที่ 38 เพื่อรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กรณีที่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนให้ใช้รูปแบบการรายงานแบบใดแบบหนึ่งในสองแบบ
31. ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยใช้รูปแบบการรายงานแบบใดแบบหนึ่งจากสองรูปแบบสำหรับวิธีรวมตามสัดส่วน ทั้งนี้ไม่คำนึงถึงการที่ผู้ร่วมค้ามีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยหรือไม่ หรือการที่ผู้ร่วมค้าจะเรียกงบการเงินของตนเองที่นำเสนอว่างบการเงินรวมหรือไม่ก็ตาม
32. ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าต้องสะท้อนถึงเนื้อหา และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจตามข้อตกลงของการร่วมค้ามากกว่าคำนึงถึงรูปแบบ หรือโครงสร้างของการร่วมค้านั้น ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ตนจะได้รับจากการมีส่วนร่วมในสินทรัพย์ และหนี้สินของการร่วมค้า เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจนี้จะสะท้อนอยู่ในงบการเงินรวมของผู้ร่วมค้าหากผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วนแบบใดแบบหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 34
33. วิธีรวมตามสัดส่วนคือ การรวมสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้า และหนี้สินที่รับผิดชอบร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าไว้ในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ร่วมค้า และรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของผู้ร่วมค้า วิธีรวมตามสัดส่วนในหลายขั้นตอนมีลักษณะเช่นเดียวกับการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ
34. วิธีรวมตามสัดส่วนมีรูปแบบในการรายงานที่แตกต่างกัน ผู้ร่วมค้าอาจนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้าโดยใช้เกณฑ์รวมแต่ละบรรทัด ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์คงเหลือของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับสินทรัพย์คงเหลือของตน และนำที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน อีกทางเลือกหนึ่ง ผู้ร่วมค้าอาจจะนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกเป็นแต่ละบรรทัดใน

งบการเงินของผู้ร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน เฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในสินทรัพย์หมุนเวียนของตน หรือผู้ร่วมค้าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน วิธีรวมตามสัดส่วน ทั้ง 2 แบบให้ผลที่มีจำนวนเท่ากันไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุน การจัดประเภทหลักของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั้งสองวิธีเป็นที่ยอมรับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

35. ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะเลือกวิธีรวมตามสัดส่วนรูปแบบใด ผู้ร่วมค้าต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกกัน เว้นแต่ผู้ร่วมค้าจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบ และการหักกลบนั้นแสดงให้เห็นถึงความตั้งใจของผู้ร่วมค้าที่จะได้รับสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน ด้วยยอดสุทธิเท่านั้น
36. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
37. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วมในกิจการที่ ควบคุมร่วมกัน กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ร่วมค้าจำหน่ายส่วนได้เสียของตน หรือเมื่อมีข้อจำกัด จากภายนอกที่มีผลต่อกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งทำให้ผู้ร่วมค้าไม่มีอำนาจควบคุมร่วมอีกต่อไป

วิธีส่วนได้เสีย

38. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันด้วยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นทางเลือก จากวิธีรวมตามสัดส่วนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 30
39. ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงการที่ ผู้ร่วมค้ามีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยหรือไม่ หรือผู้ร่วมค้าเรียกงบการเงินที่น่าเสนอว่างบการเงิน รวมหรือไม่
40. ผู้ร่วมค้าบางรายรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุไว้ใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ผู้สนับสนุนการใช้ วิธีส่วนได้เสียให้เหตุผลว่า เป็นการไม่เหมาะสมที่จะรวมรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุม เข้าด้วยกันกับรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุมร่วม และมีผู้ที่เชื่อว่าผู้ร่วมค้ามีอิทธิพล อย่างมีนัยสำคัญมากกว่าการมีอำนาจในการควบคุมร่วมกันในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน มาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้ไม่ได้สนับสนุนให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย เนื่องจากวิธีรวมตามสัดส่วนสะท้อนถึงเนื้อหา และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ดีกว่า กล่าวคือเป็นการควบคุมส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้ใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติใน การรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

41. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
- ข้อยกเว้นการไม่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนและวิธีส่วนได้เสีย
42. ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังกล่าว
43. เมื่อส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งเคยถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขาย ไม่เข้าเกณฑ์ตามที่จัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีรวมตาม สัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่ มี การจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
44. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
45. เมื่อผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วมในกิจการ โดยที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิม ไม่ได้ กลายมาเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุน ที่คงเหลืออยู่ในกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับตั้งแต่วันที่หมดอำนาจ ควบคุมร่วม เมื่อวันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทย่อย ผู้ลงทุนต้องบันทึก บัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เมื่อ วันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับ ส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุน ในบริษัทร่วม ในการสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุน ที่คงเหลืออยู่ในกิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องรับรู้ผลต่างระหว่าง มูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน
- 45.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนได้เสีย ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และ
- 45.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม
- 45ก. เมื่อการลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และถูกบันทึกบัญชีตามมาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 45x. หากผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับกิจการนั้น ๆ เสมือนว่ากิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป ดังนั้นหากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจัดประเภทใหม่ไปเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของไปในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่ควบคุมร่วมกันมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายและผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นกิจการควบคุมร่วมกันอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้า

46. ผู้ร่วมค้าต้องบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 - 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ
47. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

รายการค้าระหว่างผู้ร่วมค้ากับการร่วมค้า

48. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนของผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่การร่วมค้าตามเนื้อหาของรายการค้าที่เกิดขึ้น หากผู้ร่วมค้าโอนสินทรัพย์พร้อมกับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของให้แก่การร่วมค้าและการร่วมค้ายังคงครอบครองสินทรัพย์นั้นอยู่ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนเฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าอื่น¹ อย่างไรก็ตาม ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนเมื่อมีหลักฐานสนับสนุนว่าสินทรัพย์ที่โอนหรือขายให้มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลงหรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้น
49. เมื่อผู้ร่วมค้าซื้อสินทรัพย์จากการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในกำไรที่การร่วมค้าได้รับจากการขายสินทรัพย์นั้นจนกว่าผู้ร่วมค้าจะได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระจากผู้ร่วมค้า และการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนแบ่ง

¹ ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กิจการที่ควบคุมร่วมกัน-การโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงินของผู้ร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

ของตนในขาดทุนที่เกิดขึ้นกับการร่วมค่าจากการขายสินทรัพย์นั้นให้กับตนในลักษณะเดียวกับการรับรู้รายการกำไร เว้นแต่ขาดทุนดังกล่าวเกิดขึ้นทันทีเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลง หรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นให้ผู้ร่วมค่าต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นทันที

50. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีการโอนระหว่างผู้ร่วมค่า และการร่วมค่าด้อยค่าลงหรือไม่ ผู้ร่วมค่าต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่โอนระหว่างกันตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ผู้ร่วมค่าต้องประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และกระแสเงินสดจากการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการร่วมค่านั้นไปในที่สุด

การแสดงความได้เสียในการร่วมค่าในงบการเงินของผู้ลงทุน

51. ผู้ลงทุนซึ่งไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค่า ต้องบันทึกเงินลงทุนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือหากผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค่า ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ผู้ดำเนินการของการร่วมค่า

52. ผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการของการร่วมค่าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
53. ผู้ร่วมค่ารายใดรายหนึ่ง หรือมากกว่าอาจทำหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในการร่วมค่า โดยปกติผู้ดำเนินการมักจะได้รับค่าธรรมเนียมการจัดการสำหรับหน้าที่ดังกล่าว และการร่วมค่าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมนี้เป็นค่าใช้จ่าย

การเปิดเผยข้อมูล

54. ผู้ร่วมค่าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นทุกข้อต่อไปนี้แยกต่างหากจากรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นอื่น ยกเว้นกรณีที่ความน่าจะเป็นของผลขาดทุนจากรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเกิดขึ้น
- 54.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งผู้ร่วมค่าเป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค่า และส่วนแบ่งของตนในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค่าอื่น
- 54.2 ส่วนแบ่งของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของการร่วมค่า เฉพาะส่วนที่ผู้ร่วมค่าอาจต้องรับผิดชอบ

- 54.3 รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้ร่วมค้าอาจต้องรับภาระหนี้สินของผู้ร่วมค้าอื่นในการร่วมค้า
55. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้าทุกข้อดังต่อไปนี้แยกต่างหากจากภาระผูกพันอื่น
- 55.1 ภาระผูกพันเกี่ยวกับการลงทุนของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้าและส่วนแบ่งของตนในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้าอื่น
- 55.2 ส่วนแบ่งในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนของการร่วมค้า
56. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยรายการและคำอธิบายเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่มีนัยสำคัญและสัดส่วนของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่มีในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าที่รับรู้ส่วนได้เสียของตนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยนารายการต่าง ๆ ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันมารวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของตนเป็นรายบรรทัดตามวิธีรวมตามสัดส่วนหรือรับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียให้เปิดเผยจำนวนรวมของส่วนได้เสียแต่ละรายการที่ตนมีในการร่วมค้าโดยแยกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาว รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการร่วมค้า
57. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

วันถือปฏิบัติ

58. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 58ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 58ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

59. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า