

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

### บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้านี้ใช้สำหรับกิจการที่ เป็นผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน โดยมาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับ เงินลงทุนใน บริษัทร่วม และการร่วมค้า

กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าในงบการเงินรวม สำหรับกิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยก็ยังคงต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือ การร่วมค้าโดยแสดงงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้กิจการสามารถเลือกแสดงวิธีส่วนได้เสียใน งบการเงินเฉพาะกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในลักษณะเดียวกัน กับข้อยกเว้นที่ให้ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งยกเว้นให้ บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม และได้ให้ข้อยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติเมื่อเงินลงทุน ในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่ถือโดยหรือถือทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organizations) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) เงินลงทุนในบริษัท ร่วม และการร่วมค้านี้อาจจะถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน โดยกิจการอาจเลือกวิธีการนี้ในแต่ละบริษัท ร่วมหรือการร่วมค้า (เลือกเป็นรายตัวได้)

ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ส่วนหนึ่งถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organizations) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะ คล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) แล้ว กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าสำหรับเงินลงทุนในส่วนนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่ กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน แต่สำหรับเงินลงทุนส่วน ที่เหลือในบริษัทร่วม กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

### คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

#### อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบาย ทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบาย ดังกล่าว หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย)



ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ถือเป็นข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อมในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้ถือเป็นข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เช่น

- การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
- การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายและการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ
- มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ
- มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน

### **ตัวอย่างที่ 1** อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

บริษัท ก มีเงินลงทุนในบริษัท ข โดยมีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 20 โดยที่บริษัท ก สามารถมีส่วนร่วมในกำหนดนโยบายและการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ โดยผ่านทางกรรมการที่เป็นตัวแทนของบริษัท ก ซึ่งมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญแต่ไม่ถึงระดับการควบคุม

### **สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้**

กิจการต้องพิจารณาถึงใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย หากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพ กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงมากขึ้นหรือลดอำนาจในการออกเสียงของบุคคลอื่น สำหรับการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย

ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค่าจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ ยกเว้นในบางสถานการณ์ ที่โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการได้รับผลตอบแทนจากความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะคำนวณโดยคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการได้รับผลตอบแทนในปัจจุบัน

### **ตัวอย่างที่ 2** สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บริษัท ก และบริษัท ข มีเงินลงทุนในบริษัท ค โดยมีสัดส่วนในการถือหุ้นและใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มเติมในบริษัท ค โดยสรุปได้ดังนี้

- บริษัท ก มีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 20 และถือใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นร้อยละ 10

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บริษัท ข มีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 80 และถือใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นร้อยละ 40 ทั้งนี้แม้ว่าบริษัท ก และบริษัท ข จะยังไม่ได้ใช้ใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นดังกล่าว ทั้งบริษัท ก และบริษัท ข ก็จะมีสิทธิได้รับเงินปันผลจากการถือใบสำคัญแสดงสิทธิถือหุ้นด้วยในอัตราเดียวกันกับหุ้นที่บริษัทถือ ดังนั้นบริษัท ก ต้องพิจารณาสัดส่วนของส่วนได้เสียโดยรวมสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่ถือและใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้น โดยมีสัดส่วนของส่วนได้เสียเท่ากับร้อยละ 20  $[(20+10)/(100+50)]$

### วิธีส่วนได้เสีย

วิธีส่วนได้เสีย กำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนดังต่อไปนี้

1. เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ในกรณีที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้
  - ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน ไม่อนุญาตให้ตั้งบัญชีค่าความนิยมและตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น
  - ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนในงวดที่มีการซื้อเงินลงทุน
2. หลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงใน ส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วยเช่นกัน นอกจากนี้สำหรับส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{มูลค่าตาม} \\ \text{บัญชี} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{เงินลงทุน} \\ \text{เริ่มแรก} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ส่วนแบ่งกำไรหรือ} \\ \text{ขาดทุนและกำไรขาด} \\ \text{ทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ถ้ามี)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{เงินปันผลรับ} \\ \hline \end{array}$$

### ตัวอย่างที่ 3 การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในบริษัทร่วม

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัด ลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ร่วม จำกัด เป็นจำนวนเงิน 3,000,000 บาท โดยมีสัดส่วนส่วนได้เสียอยู่ที่ร้อยละ 30 ทั้งนี้เงินลงทุนดังกล่าวรวมค่าความนิยม 500,000 บาท ซึ่งบริษัทมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญและได้จัดประเภทเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ร่วม จำกัดมีรายละเอียดดังนี้

- กำไรสำหรับปี 25X0 จำนวน 1,000,000 บาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

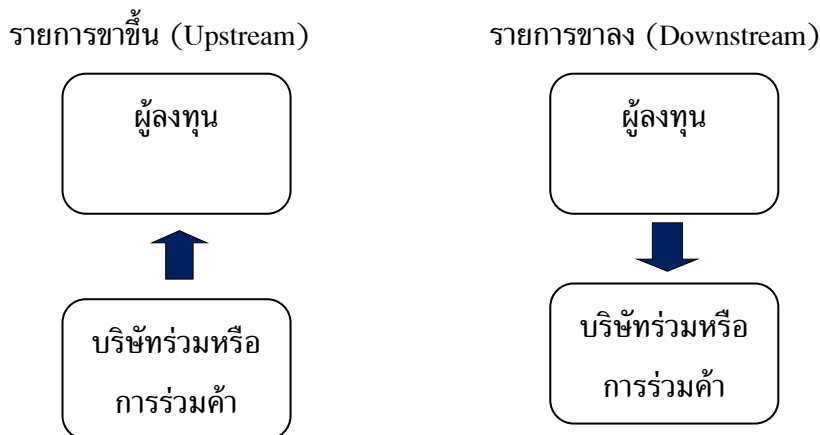
- บริษัท ร่วม จำกัด รับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนเพื่อขายที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี 25X0 เป็นจำนวน 50,000 บาท
- ประกาศจ่ายปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 เป็นจำนวน 200,000 บาท

การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

1 ม.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	3,000,000 บาท
	เครดิต เงินสด	3,000,000 บาท
	(บันทึกเงินลงทุนเริ่มแรก)	
31 ธ.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	300,000 บาท
	เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	300,000 บาท
	(บันทึกส่วนแบ่งกำไรของบริษัทร่วมร้อยละ 30 ของ 1,000,000 บาท)	
31 ธ.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	15,000 บาท
	เครดิต ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	
	ในบริษัทร่วม	15,000 บาท
	(บันทึกส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นร้อยละ 30 ของ 50,000 บาท)	
	เดบิต เงินสด	60,000 บาท
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	60,000 บาท
	(บันทึกเงินปันผลร้อยละ 30 ของ 200,000 บาท)	

### การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม หากผู้ลงทุนมีกำไรและขาดทุนที่เป็นผลจากรายการระหว่างผู้ลงทุนและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กำไรและขาดทุนดังกล่าวจะถูกรับรู้ในงบการเงินเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรม ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ถ้ามีการตัดค่าของสินทรัพย์ที่ซื้อสำหรับรายการขาขึ้นให้รับรู้ผลขาดทุนตามส่วนได้เสียของผู้ลงทุน แต่ถ้ามีการตัดค่าของสินทรัพย์ที่ขายสำหรับรายการขาลงให้รับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวน

**ตัวอย่างที่ 4** การตัดรายการขาลง (Downstream)

จากตัวอย่างที่ 3 ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัด ขายสินค้าคงเหลือให้แก่บริษัท ร่วม จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า	1,000,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>800,000 บาท</u>
กำไรจากการขายสินค้า	<u>200,000 บาท</u>

ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 บริษัท ร่วม จำกัดมีสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวนร้อยละ 40 ของสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ลงทุน จำกัด

การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

31 ธ.ค. 25X0 เดบิต รายได้จากการขายสินค้า	120,000 บาท	( $1,000,000 \times 40\% \times 30\%$ )
เครดิต ต้นทุนสินค้าขาย	96,000 บาท	( $800,000 \times 40\% \times 30\%$ )
เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	24,000 บาท	( $200,000 \times 40\% \times 30\%$ )

(บันทึกตัดรายการบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น)

**ตัวอย่างที่ 5** การตัดรายการขาขึ้น (Upstream)

จากตัวอย่างที่ 3 ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ร่วม จำกัด ขายสินค้าคงเหลือให้แก่บริษัท ลงทุน จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า	200,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>150,000 บาท</u>
กำไรจากการขายสินค้า	<u>50,000 บาท</u>

ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัดมีสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวนร้อยละ 20 ของสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ร่วม จำกัด

การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

31 ธ.ค. 25X0 เดบิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	3,000 บาท
เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	3,000 บาท

(บันทึกตัดรายการบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น  $50,000 \times 20\% \times 30\%$ )

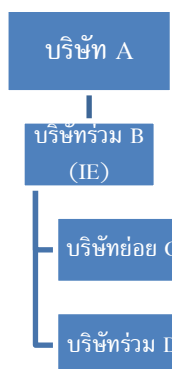


หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้นเมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุमानหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำไปแล้ว

ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ หากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำและกิจการจะมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน

นอกจากนี้หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน จะต้องทำการปรับปรุงให้เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันก่อนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ยกเว้นกิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการดังกล่าวอาจจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยยังคงการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น ๆ ใช้สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น ๆ ได้

**ตัวอย่างที่ 6** เช่น บริษัท A (ซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) มีส่วนได้เสียในบริษัทร่วม B (ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) และ บริษัทร่วม B รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อย C และ บริษัทร่วม D ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม บริษัท A ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงนโยบายการบัญชีในการรับรู้ส่วนได้เสียในเงินลงทุนของบริษัท B ให้เป็นเช่นเดียวกับบริษัท A เนื่องจากบริษัท B เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน



### การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ

การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ กำไรและขาดทุนจะถูกรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการเว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 25 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในกรณีที่เป็นรายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น



และไม่ให้รับรู้ โดยกำไรหรือขาดทุนนี้จะถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีกิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือที่ไม่เป็นตัวเงินนอกเหนือจากส่วนได้เสียในกิจการ กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับมา

**ตัวอย่างที่ 7** การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า

ณ วันที่ 1 ม.ค. 25X0 บริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด ได้นำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปร่วมลงทุนในการร่วมค้า โดยมีรายละเอียดดังนี้

	บริษัท ก จำกัด	บริษัท ข จำกัด
มูลค่าตามบัญชี	600,000 บาท	800,000 บาท
มูลค่ายุติธรรม	1,000,000 บาท	1,000,000 บาท
สัดส่วนการถือหุ้น	ร้อยละ 50	ร้อยละ 50

การบันทึกบัญชีสำหรับบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

1 ม.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	1,000,000 บาท
	เครดิต สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน	600,000 บาท
	เครดิต กำไร (รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน)	400,000 บาท

(บันทึกการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า)

1 ม.ค. 25X0	เดบิต กำไร (รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน)	200,000 บาท
	เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า	200,000 บาท

(บันทึกตัดรายการร้อยละ 50 ของกำไรจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า)

**การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย**

เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เว้นแต่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก หากมีการจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าบางส่วนเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และมีเงินลงทุนส่วนที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือดังกล่าวตามวิธีส่วนได้เสีย จนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง หลังจากนั้นให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย

หากเงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว ให้รับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย

### การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้

- เมื่อเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิม เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการจะต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และจะต้องรับรู้กำไรขาดทุนที่เกิดจากผลต่างระหว่าง
  - มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนจากการจำหน่ายและ
  - ยอดคงเหลือของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย
- เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการจะต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป โดยต้องจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุน

### ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าแล้ว กิจการต้องพิจารณาเหตุแห่งการด้อยค่า ในการพิจารณาว่ามีหลักฐานที่เงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้าจะต้องด้อยค่าหรือไม่ ตัวอย่างของเหตุแห่งการด้อยค่า เช่น

- ปัญหาทางการเงินที่มีนัยสำคัญของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- การละเมิดสัญญาของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เช่น การผิดนัดชำระเงิน หรือการหลีกเลี่ยงการชำระเงิน
- กิจการยินยอมให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ที่ปกติแล้วกิจการจะไม่ยินยอมให้
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะเข้าสู่การล้มละลายหรือการปรับโครงสร้างทางการเงินอื่น
- การหายไปของตลาดที่มีสภาพคล่องสูงของเงินลงทุนสุทธิอันเนื่องมาจากปัญหาทางการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส่วนได้เสียอื่น ๆ ในบริษัทร่วมและการร่วมค้า หากอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 และไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิ

สำหรับค่าความนิยม กิจการไม่จำเป็นต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหาก แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวน เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ซึ่งถ้าเกิดการด้อยค่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใด ๆ

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง

#### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

\*\*\*\*\*

