

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๕/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๒/๒๕๕๘ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559)

### เรื่อง

### เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IAS 28 : Investments in Associates and Joint Venture (Bound Volume 2016 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงบทนำ 8 ย่อหน้าที่ 17 25 27 36 และเพิ่มย่อหน้าที่ 36ก 45ก ถึง 45ง และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับอื่น

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
คำนิยาม	3
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	5
วิธีส่วนได้เสีย	10
การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ	16
ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ	17
การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	20
การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย	22
การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ	25
ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย	26
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	40
งบการเงินเฉพาะกิจการ	44
วันที่ถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	45
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)	46
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	47

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 47 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## บทนำ

- บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ระบุวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- บทนำ 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาติให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้

## หลักการสำคัญของมาตรฐาน

- บทนำ 3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ใช้สำหรับกิจการที่ เป็นผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- บทนำ 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำจำกัดความของการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญว่า เป็นอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
- บทนำ 5 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้หลักการสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับผู้มีส่วนร่วมในการร่วมการงาน และได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมร่วมว่า หมายถึง การร่วมกันควบคุมงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น
- บทนำ 6 กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้ในการกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่กิจการมีความเกี่ยวข้อง เมื่อกิจการได้พิจารณาแล้วว่ามีส่วนได้เสียในการร่วมค้า กิจการต้องรับรู้รายการและบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี

ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า เว้นแต่ว่ากิจการได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### วิธีส่วนได้เสีย

- บทนำ 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้บันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย
- บทนำ 8 กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าในงบการเงินรวมของตน กิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยก็ยังคงต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าในงบการเงินของตนถึงแม้งบการเงินนั้นจะไม่ใช่งบการเงินรวมก็ตาม กิจการสามารถเลือกแสดงวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการของตนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### ข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

- บทนำ 9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในลักษณะเดียวกันกับข้อยกเว้นที่ให้ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งยกเว้นให้บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม
- บทนำ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติเมื่อเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค่านี้อาศัยโดย หรือถือทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค่านี้อาจจะถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 11    กิจการที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559)  
เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เป็นผู้ลงทุนซึ่งมีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน

คำนิยาม

- 3 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

บริษัทร่วม	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน
งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
วิธีส่วนได้เสีย	หมายถึง	เป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย
การร่วมการงาน	หมายถึง	การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน

<b>การควบคุมร่วม</b>	หมายถึง	การร่วมกันควบคุมการทำงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการทำงานแล้วเท่านั้น
<b>การร่วมคำ</b>	หมายถึง	การร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการทำงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการทำงานนั้น
<b>ผู้ร่วมคำ</b>	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมในการร่วมคำซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมคำนั้น
<b>อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ</b>	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

- 4 คำนิยามของคำศัพท์ดังต่อไปนี้ได้กำหนดอยู่ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) และถูกใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยมีความหมายดังที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว
- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
  - กลุ่มกิจการ
  - บริษัทใหญ่
  - งบการเงินเฉพาะกิจการ
  - บริษัทย่อย

### **อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ**

- 5 หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน เว้นแต่กิจการจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากรณีดังกล่าวไม่เป็นเช่นนั้น ในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในผู้ได้รับการลงทุนเป็นจำนวน



- มากหรือเป็นส่วนใหญ่มิได้หมายความว่ากิจการจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนได้
- 6 หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
    - 6.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
    - 6.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายรวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ
    - 6.3 มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นทางการที่สำคัญ
    - 6.4 มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ
    - 6.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน
  - 7 กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจออกเสียงในเรื่องนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (กล่าวคือ สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปไม่ได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
  - 8 ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ กิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างดังกล่าว
  - 9 กิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแลรวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

## วิธีส่วนได้เสีย

- 10 ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 11 การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน
- 12 ในกรณีที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือมีตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ เว้นแต่ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13
- 13 ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุด และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วย
- 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้าซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีที่เครื่องมือทางการเงินมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นองค์ประกอบและโดยเนื้อหาสาระทำให้เข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้วในปัจจุบัน เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่นให้รับรู้เครื่องมือทางการเงินที่ประกอบด้วย

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 15 เว้นแต่กรณีที่ดินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องจัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

### การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 16 กิจการที่มีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียยกเว้นในกรณีที่เงินลงทุนมีลักษณะเข้าช้อยกเว้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ถึง 19

#### ช้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 17 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหากกิจการเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามช้อยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเมื่อมีลักษณะดังต่อไปนี้ทุกข้อ
- 17.1 กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
- 17.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการช้อยกเว้นนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 17.3 กิจการไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ
- 17.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและงบการเงินนั้นได้มีการนำบริษัทย่อยมารวมหรือวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนแล้วตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 18 ในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าถือโดย หรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการเหล่านี้อาจจะเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

โดยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้

- 19 ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยที่ส่วนหนึ่งของเงินลงทุนนั้นถือโดยทางอ้อมผ่าน กิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมส่วนนั้น ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้โดยไม่คำนึงว่ากิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) นั้นจะมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือเงินลงทุนส่วนนั้นหรือไม่ หากกิจการเลือกที่จะใช้ วิธีการบัญชีนี้แล้ว กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือในบริษัทร่วมที่ไม่ได้ถือ ผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds)

#### การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 20 กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่ หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ ถือไว้เพื่อขาย สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภท เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้ เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปจริงแล้ว กิจการต้อง บันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ส่วน ของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการ ต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย
- 21 ในกรณีที่เงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภท เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว กิจการต้อง รับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อ ขาย งบการเงินของงวดหลังจากการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องถูก ปรับปรุงด้วย

## การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

- 22 กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำดังนี้
- 22.1 ถ้าเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 22.2 ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำเดิมเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ต้องถือเป็นมูลค่ายุติธรรมสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และกิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนของผลต่างระหว่าง
- 22.2.1 มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนรับได้ ๆ จากส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่ถูกจำหน่ายออกไป และ
- 22.2.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย
- 22.3 เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป
- 23 ดังนั้น หากกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดจากการดำเนินงานในต่างประเทศและกิจการได้เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน
- 24 หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้เปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในการร่วมค้ำ หรือเงินลงทุนในการร่วมค้ำเปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียต่อไปโดยไม่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่นี้ใหม่

## การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- 25 ถ้ากิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำได้ลดส่วนได้เสียลง แต่เงินลงทุนดังกล่าวยังคงถูกจัดประเภทเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำตามลำดับ กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เคยบันทึกไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเฉพาะส่วนที่ลดลงในส่วนได้เสีย

ในความเป็นเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน ถ้ากำไรหรือขาดทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนี้ ถูกกำหนดให้จัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

### ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

- 26 ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทางการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำด้วย
- 27 ส่วนแบ่งของกลุ่มกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำให้พิจารณาเฉพาะเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่ถือโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่เท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงเงินลงทุนที่ถือโดยบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำอื่นของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้นมีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำ กำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะเป็นรายการซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วมและการร่วมค้ำ (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำของตน) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 35 ถึง 36ก)
- 28 กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างกิจการ (รวมถึงบริษัทย่อยของกิจการที่นำมาจัดทางการเงินรวม) กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการเท่านั้น ตัวอย่างของรายการด้านขาขึ้น ได้แก่ การที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ลงทุน ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ส่วนรายการด้านขาลงได้แก่การที่กิจการขายสินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์ไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ
- 29 ในกรณีที่รายการด้านขาลงแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกขายหรือนำไปให้ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเต็มจำนวน ในกรณีที่รายการด้านขาขึ้นแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกซื้อ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้ว ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นตามส่วนได้เสียของตน
- 30 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้แก่บริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำเพื่อแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำต้องถูกรับรู้ตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 28 เว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่รายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น และไม่ได้รับรู้ เว้นแต่เข้าเกณฑ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 31

กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนี้ต้องถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียและต้องไม่แสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนตั้งพักในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกิจการหรือในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่รับรู้เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

31 ในกรณีที่นอกจากได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้ว กิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือที่ไม่เป็นตัวเงินอีกด้วย กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับมา

31ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

31ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

32 กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านับตั้งแต่วันที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ณ วันที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้

32.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน โดยไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น

32.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในผู้ได้รับการลงทุนเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในงวดที่ซื้อเงินลงทุนนั้น

กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหลังจากการซื้อเงินลงทุนให้เหมาะสม เช่น การทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพโดยคิดจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อเงินลงทุนมา เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าภายหลังการซื้อเงินลงทุนเพื่อรับรู้การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

33 ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

34 เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33 หากงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่ที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของกิจการ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ากับวันที่ในงบการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและกิจการต้องมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของรอบระยะเวลารายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน

- 35 กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
- 36 ยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 36 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ
- 36ก แม้จะมีข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 36 แต่ถ้ากิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการดังกล่าวอาจจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยยังคงการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ใช้อยู่สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ
- 37 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กิจการและถูกจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของ กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของตน หลังจากการปรับปรุงเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธินั้นแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นแล้วหรือไม่ก็ตาม
- 38 หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย และรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้านั้น ตัวอย่างเช่น รายการซึ่งไม่มีการกำหนดแผนการจ่ายชำระ หรือไม่คาดว่าจะจ่ายชำระในอนาคตอันใกล้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการเพิ่มเงินลงทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับของบุริมสิทธิในการชำระหนี้ (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการชำระบัญชี)
- 39 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุमानหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไปแล้ว หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีกำไร กิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้



## ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 40 หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 มาใช้แล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้าของกิจการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 41 กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจำเป็นต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 41ก-41ค (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 42 เนื่องจากค่าความนิยมซึ่งได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไม่ได้ถูกรับรู้แยกต่างหาก ดังนั้นจึงไม่ต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ภายใต้สถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใด ๆ รวมทั้งค่าความนิยมที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ด้วยเหตุนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลังในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุน กิจการต้องทำการประมาณจำนวนดังต่อไปนี้
- 42.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ
- 42.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด
- การคำนวณตามวิธีในข้อ 42.1 และ 42.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติฐานที่เหมาะสม

- 43 กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของกิจการ เป็นรายบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เว้นแต่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแต่ละกิจการนั้นไม่ก่อให้เกิด กระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น ของกิจการ

### งบการเงินเฉพาะกิจการ

- 44 กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าในงบการเงินเฉพาะกิจการตาม ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงิน เฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 45 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับ ใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการ ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับ ที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทาง การการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสีย ในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

45ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- 45ข วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการ (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยให้ปฏิบัติย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริง ดังกล่าวด้วย

45ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- 45ง ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการ ประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

(ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 17 27 และ 36 และเพิ่มย่อหน้าที่ 36ก กิจกรรมต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

**การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)**

- 46 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใดๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### **การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม**

- 47 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า