

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๘/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๕/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 28: Investments in Associates and Joint Ventures (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
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 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 47 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เป็นผู้ลงทุนซึ่งมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน

คำนิยาม

- 3 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

<i>บริษัทร่วม</i>	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน
<i>งบการเงินรวม</i>	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	เป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงใน ส่วนแบ่งของผู้ลงทุน

- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- บริษัทย่อย

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

- 5 หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน เว้นแต่กิจการจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากรณีดังกล่าวไม่เป็นเช่นนั้น ในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในผู้ได้รับการลงทุนเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่ากิจการจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนได้
- 6 หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- 6.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
 - 6.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายรวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ
 - 6.3 มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
 - 6.4 มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ
 - 6.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน
- 7 กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจออกเสียงในเรื่องนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (กล่าวคือ สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

- 8 ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ นั้น กิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างดังกล่าว
- 9 กิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทรวมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

- 10 ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าทางการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 11 การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่เพิ่มประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน

- 12 ในกรณีที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือมีตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ เว้นแต่ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13
- 13 ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุด และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วย
- 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีที่เครื่องมือทางการเงินมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นองค์ประกอบและโดยเนื้อหาสาระทำให้เข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำแล้วในปัจจุบัน เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่นให้รับรู้เครื่องมือทางการเงินที่ประกอบด้วยสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 15 เว้นแต่กรณีที่เงินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องจัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 16 กิจการที่มีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำโดยใช้วิธีส่วนได้เสียยกเว้นในกรณีที่เงินลงทุนมีลักษณะเข้าช้อยกเว้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ถึง 19

ช้อยกเว้นที่ไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 17 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำหากกิจการเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามช้อยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเมื่อมีลักษณะดังต่อไปนี้ทุกข้อ

- 17.1 กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
- 17.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 17.3 กิจการไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ
- 17.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และงบการเงินนั้นได้มีการนำบริษัทย่อยมารวมหรือวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนแล้วตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 18 ในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าถือโดยกิจการหรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการเหล่านี้อาจจะเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้
- 19 ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยที่ส่วนหนึ่งของเงินลงทุนนั้นถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมส่วนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้โดยไม่คำนึงว่ากิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) นั้นจะมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือเงินลงทุนส่วนนั้นหรือไม่ หากกิจการเลือกที่จะใช้วิธีการบัญชีนี้แล้ว กิจการต้องใช่วิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือในบริษัทร่วมที่ไม่ได้ถือผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds)

การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 20 กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปจริงแล้ว กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย
- 21 ในกรณีที่เงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย งบการเงินของงวดหลังจากการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องถูกปรับปรุงด้วย

การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

- 22 กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้
- 22.1 ถ้าเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 22.2 ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิมเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่นี้ ต้องถือเป็นมูลค่ายุติธรรมสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และกิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนของผลต่างระหว่าง
- 22.2.1 มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนรับใด ๆ จากส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถูกจำหน่ายออกไป และ
- 22.2.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

- 22.3 เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป
- 23 ดังนั้น หากกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดจากการดำเนินงานในต่างประเทศ และกิจการได้เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน
- 24 หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้เปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในการร่วมค้ำ หรือเงินลงทุนในการร่วมค้ำเปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียต่อไปโดยไม่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่นี้ใหม่

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- 25 ถ้ากิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำได้ลดส่วนได้เสียลง แต่เงินลงทุนดังกล่าวยังคงถูกจัดประเภทเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำตามลำดับ กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เคยบันทึกไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเฉพาะส่วนที่ลดลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน ถ้ากำไรหรือขาดทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนี้ถูกกำหนดให้จัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

- 26 ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำด้วย
- 27 ส่วนแบ่งของกลุ่มกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำให้พิจารณาเฉพาะเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่ถือโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่เท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงเงินลงทุนที่ถือโดยบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำอื่นของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้นมีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำ กำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุน

เบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะเป็นรายการซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วมและการร่วมค้า (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้าของตน) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 35 ถึง 36ก)

- 28 กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างกิจการ (รวมถึงบริษัทย่อยของกิจการที่นำมาจัดทางงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการเท่านั้น ตัวอย่างของรายการด้านขาขึ้น ได้แก่ การที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ลงทุน ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ส่วนรายการด้านขาลง ได้แก่ การที่กิจการขายสินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์ไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 29 ในกรณีที่รายการด้านขาลงแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกขายหรือนำไปให้ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเต็มจำนวน ในกรณีที่รายการด้านขาขึ้นแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกซื้อ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นตามส่วนได้เสียของตน
- 30 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเพื่อแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าต้องถูกรับรู้ตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 28 เว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดินอาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่รายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้นและไม่ให้รับรู้ เว้นแต่เข้าเกณฑ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 31 กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนี้ต้องถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียและต้องไม่แสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนตั้งพักในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกิจการ หรือในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่รับรู้เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย
- 31 ในกรณีที่นอกจากได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้ว กิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนหรือที่ไม่เป็นตัวแทนอีกด้วย กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนหรือไม่เป็นตัวแทนที่ได้รับมา
- 31ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 31ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 32 กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค่านับตั้งแต่วันที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ณ วันที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้อง

รับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้

32.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน โดยไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น

32.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในผู้ได้รับการลงทุนเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในงวดที่ซื้อเงินลงทุนนั้น

กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหลังจากการซื้อเงินลงทุนให้เหมาะสม เช่น การทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพโดยคิดจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อเงินลงทุนมา เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าภายหลังการซื้อเงินลงทุนเพื่อรับรู้การต่อจ่ายของค่าความนิยมหรือของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

33 ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

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

35 กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

36 ยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 36ก หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ

36ก แม้จะมีข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 36 แต่ถ้ากิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการดังกล่าวอาจจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยยังคงการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ใช้อยู่สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ

- 37 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กิจการและถูกจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของตนเอง หลังจากการปรับปรุงเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธินั้นแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นแล้วหรือไม่ก็ตาม
- 38 หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนเองในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำหมายถึง มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำตามวิธีส่วนได้เสีย และรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำนั้น ตัวอย่างเช่น รายการซึ่งไม่มีการกำหนดแผนการจ่ายชำระ หรือไม่คาดว่าจะจ่ายชำระในอนาคตอันใกล้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการเพิ่มเงินลงทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับของบุริมสิทธิในการชำระหนี้ (กล่าวคือ ลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการชำระบัญชี)
- 39 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีการผูกพันตามกฎหมายหรือมีการผูกพันจากการอนุमानหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำไปแล้ว หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีกำไร กิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนเองอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 40 หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้ำตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 มาใช้แล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำของกิจการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 41 กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจำเป็นต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิ และมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 41ก-41ค (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

42 เนื่องจากค่าความนิยมซึ่งได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ไม่ได้ถูกรับรู้แยกต่างหาก ดังนั้นจึงไม่ต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ภายใต้สถานการณ์เหล่านั้น ต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใดๆ รวมทั้งค่าความนิยมที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ด้วยเหตุนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุน กิจการต้องทำการประมาณจำนวนดังต่อไปนี้

42.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ

42.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด

การคำนวณตามวิธีในข้อ 42.1 และ 42.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติฐานที่เหมาะสม

43 กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของกิจการเป็นรายบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เว้นแต่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแต่ละกิจการนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของกิจการ

งบการเงินเฉพาะกิจการ

44 กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าในงบการเงินเฉพาะกิจการตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

วันที่ถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 45 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมกิจการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน
- 45ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 45ข วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการ (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยให้ปฏิบัติย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 45ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 45ง ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 17 27 และ 36 และเพิ่มย่อหน้าที่ 36ก กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

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 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า