

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๘/๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๕)

เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๓๔ (๖/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๑๑ ธันวาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ลำดับที่ ๒.๑๔ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๗/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุณหวิชัย

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555)

## เรื่อง

### ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2554 (IAS 31 : Interests in Joint Venture (Bound Volume 2012 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 โดยปรับปรุงย่อหน้า 58ก และ 58ง

## 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	58-58ง
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	59

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 59 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

## เหตุผลในการปรับปรุง

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี โดยมีได้มีการพิจารณา ทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิม แต่อย่างไรก็ตามแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 58ก และ 58ง เข้ามาเท่านั้น

## การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) 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 และงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 2.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 2.3)

### **ข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ**

- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อการได้มาและถือไว้ซึ่งส่วนได้เสียในการร่วมค่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้มา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนโดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไป และฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 ฉบับเดิม ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายส่วนได้เสียในการร่วมค้าออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้มา เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ
- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ร่วมค้าซึ่งยังคงมีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้าไม่นำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่ากิจการร่วมค่านั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้กิจการร่วมค้าด้อยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ร่วมค้า การยกเลิกการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ร่วมค้าสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วมเท่านั้น

### **งบการเงินเฉพาะกิจการ**

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

## การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสีย ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (กล่าวคือวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) 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 2555) 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 ของผู้ร่วมค้าได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

### คำนิยาม

#### 3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น
วิธีส่วนได้เสีย	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกในการร่วมค้าด้วยราคาทุน และปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้าในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถ้าไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมค้ารวมถึงส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
ผู้ลงทุนในการร่วมค้า	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้า และไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น
การควบคุมร่วม	หมายถึง	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม



<b>การร่วมคำ</b>	หมายถึง	การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงไว้ในสัญญา
<b>วิธีรวมตามสัดส่วน</b>	หมายถึง	วิธีการบัญชีของผู้ร่วมคำโดยนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายในการร่วมคำเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ร่วมคำมารวมกับรายการที่เหมือนกันตามเกณฑ์แต่ละบรรทัดหรือนำเสนอโดยแสดงรายการดังกล่าวเป็นแต่ละบรรทัดแยกต่างหากจากรายการชนิดเดียวกันในงบการเงินของผู้ร่วมคำ
<b>งบการเงินเฉพาะกิจการ</b>	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมคำในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
<b>อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ</b>	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุม หรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
<b>ผู้ร่วมคำ</b>	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมคำและมีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมคำนั้น

4. งบการเงินที่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้ง ไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมคำในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
5. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการร่วมคำของผู้ร่วมคำโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

6. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือไม่ต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียวเป็นงบการเงินของกิจการ

### รูปแบบของการร่วมค้า

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

### การควบคุมร่วม

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

### ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา

9. การร่วมค้าแตกต่างจากการลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม) โดยที่การร่วมค้าต้องมีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือว่าการประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเป็นการร่วมค้าหากไม่มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาซึ่งกำหนดให้มีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน
10. ข้อตกลงตามสัญญาอาจปรากฏหลักฐานหลายลักษณะ เช่น ลักษณะของสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า หรือในลักษณะบันทึกรายงานข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้า ในบางกรณีข้อตกลงรวมอยู่ในข้อบังคับ

บริษัทหรือข้อกำหนดอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการร่วมค้า ข้อตกลงตามสัญญาไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะใดโดยปกติต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

- 10.1 กิจกรรม ระยะเวลา และภาระในการจัดทำรายงานของการร่วมค้า
  - 10.2 การแต่งตั้งคณะกรรมการ หรือคณะผู้บริหารอื่นซึ่งมีอำนาจควบคุมเทียบเท่าคณะกรรมการของการร่วมค้า รวมถึงสิทธิในการออกเสียงของผู้ร่วมค้า
  - 10.3 การลงทุนของผู้ร่วมค้า และ
  - 10.4 ส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในผลผลิต รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือผลการดำเนินงานของการร่วมค้า
11. ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า ทั้งนี้เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มีผู้ร่วมค้ารายใดอยู่ในฐานะที่จะควบคุมการดำเนินงานของการร่วมค้าได้แต่เพียงผู้เดียว
  12. ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้ผู้ร่วมค้ารายใดรายหนึ่งเป็นผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการการร่วมค้า ซึ่งผู้ดำเนินการนั้นไม่มีหน้าที่ควบคุมการร่วมค้าเพียงแต่ปฏิบัติตามนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานตามข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า และมอบหมายให้แก่ผู้ดำเนินการ หากผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการในการประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจถือว่าผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมในกิจการ ดังนั้น กิจการนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมค้าแต่ถือเป็นบริษัทย่อยของผู้มีอำนาจควบคุมนั้น

### การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน

13. การร่วมค้าบางประเภทดำเนินงานโดยใช้สินทรัพย์และทรัพยากรอื่น ๆ ของผู้ร่วมค้าโดยไม่ได้จัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนเอง มีสินค้าคงเหลือเป็นของตนเอง และรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและหนี้สินรวมทั้งจัดหาเงินทุนที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันเป็นของตนเอง การร่วมค้าดังกล่าวอาจดำเนินงานโดยพนักงานของผู้ร่วมค้าควบคุมไปกับการดำเนินงานที่คล้ายคลึงกันของผู้ร่วมค้า ข้อตกลงในสัญญาร่วมค้าประเภทนี้ จะระบุถึงการจัดสรรรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการร่วมค้า และการแบ่งปันค่าใช้จ่ายที่เกิดร่วมกันระหว่างผู้ร่วมค้า
14. ตัวอย่างของการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่ผู้ร่วมค้าตั้งแต่สองรายขึ้นไปนำ การดำเนินงาน ทรัพยากร และความชำนาญของตนมารวมกันเพื่อดำเนินการผลิต ทำการตลาด และจำหน่ายผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน เช่น เครื่องบิน ซึ่งในกระบวนการผลิตเครื่องบินนั้น ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะผลิตส่วนประกอบที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องรับผิดชอบของตนเอง ผลตอบแทนที่ได้คือส่วนแบ่งในรายได้จากการขายเครื่องบินตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงตามสัญญา
15. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน

- 15.1 สินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าควบคุมอยู่ และหนี้สินที่ผู้ร่วมค้านั้นเป็นผู้ก่อขึ้น และ
- 15.2 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ร่วมค้า และส่วนแบ่งของรายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ผู้ร่วมค้าได้รับ
16. เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก เมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม
17. การร่วมค้าในลักษณะการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชี และจัดทำงบการเงินแยกต่างหากสำหรับการร่วมค้า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารหากผู้ร่วมค้าต้องการประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

### สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

18. การร่วมค้าบางประเภทเป็นลักษณะที่ผู้ร่วมค้าเข้าควบคุมร่วม หรือเป็นเจ้าของร่วมในสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายซื้อเข้ามา หรือนำมาลงทุนในการร่วมค้าเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของการร่วมค้านั้น สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันจะนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ร่วมค้าทุกราย โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งของผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์ และต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนที่ตกลงไว้
19. การร่วมค้าประเภทนี้ไม่มีการจัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของตนผ่านส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
20. กิจกรรมหลายประเภทในอุตสาหกรรมผลิตน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ เหมืองแร่ เป็นการร่วมค้าประเภทที่มีสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทผลิตน้ำมันหลายบริษัทอาจควบคุมและดำเนินการท่อส่งลำเลียงน้ำมันร่วมกัน โดยแต่ละบริษัทใช้ท่อส่งในการลำเลียงน้ำมันของตนเอง เป็นการแลกเปลี่ยนพร้อมทั้งยอมรับภาระค่าใช้จ่ายการดำเนินการท่อส่งตามสัดส่วนที่ตกลงไว้ อีกตัวอย่างหนึ่งของสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันคืออสังหาริมทรัพย์ที่กิจการสองกิจการเข้าควบคุมร่วมกันโดยที่ต่างฝ่ายต่างมีส่วนร่วมในรายได้ค่าเช่า และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
21. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตนในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
- 21.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์นั้น
- 21.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นเนื่องจากการร่วมค้า
- 21.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า
- 21.4 รายได้จากการขายหรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกัน รวมทั้งส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า และ
- 21.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า

22. ผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องบันทึกบัญชี และรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันต่อไปนี้อย่างเป็นระเบียบการเงินของผู้ร่วมค้า
- 22.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์แทนที่จะจัดประเภทเป็นเงินลงทุน ตัวอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะ ส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าให้จัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
  - 22.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการจัดหาเงินทุนเพื่อซื้อสินทรัพย์ตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้า
  - 22.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันกับผู้ร่วมค้ารายอื่นในการร่วมค้านั้น
  - 22.4 รายได้จากการขาย หรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้าตามส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าและส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า
  - 22.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนเพื่อซื้อสินทรัพย์ในส่วนของผู้ร่วมค้า และค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการขายผลผลิตในส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้า

เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมค้าได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก

23. วิธีปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันที่กล่าวมาข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจตามความเป็นจริง และมักจะสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมค้า การบันทึกบัญชีแยกสำหรับการร่วมค้าในลักษณะสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอาจจำกัดเฉพาะค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้น และรับผิดชอบร่วมกันโดยผู้ร่วมค้าตามส่วนที่ตกลงกัน อาจไม่ต้องจัดทำงบการเงินสำหรับการร่วมค้าถึงแม้ว่าผู้ร่วมค้าอาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารสำหรับประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

### กิจการที่ควบคุมร่วมกัน

24. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีการจัดตั้งบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่นซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กิจการที่ควบคุมร่วมกันดำเนินงานในลักษณะเดียวกับกิจการอื่น เว้นแต่กิจการประเภทนี้มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้าระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจควบคุมร่วมกันในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของกิจการนั้น
25. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีสินทรัพย์อยู่ในความควบคุมของการร่วมค้า ก่อให้เกิดหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นของกิจการเอง และอาจทำสัญญาหรือจัดหาเงินทุนเพื่อการดำเนินงานในนามของการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีสิทธิในส่วนแบ่งกำไรจากผลการดำเนินงานของกิจการที่ควบคุมร่วมกันแม้ว่าในบางกิจการที่ควบคุมร่วมกันจะมีการแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการร่วมค้าด้วย

26. ตัวอย่างทั่วไปของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่กิจการสองกิจการนำสายงานทางธุรกิจเดียวกันมารวมกันโดยการโอนสินทรัพย์ และหนี้สินที่เกี่ยวข้องให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้น อีกตัวอย่างหนึ่ง ได้แก่ กิจการที่ประกอบธุรกิจในต่างประเทศโดยร่วมกับรัฐบาล หรือตัวแทนในประเทศนั้นก่อตั้งกิจการแยกต่างหาก ซึ่งกิจการกับรัฐบาลหรือตัวแทนมีอำนาจควบคุมร่วมกัน
27. โดยเนื้อหาแล้วกิจการที่ควบคุมร่วมกันหลายกิจการมีลักษณะคล้ายกับการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน หรือสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้าอาจโอนสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกัน เนื่องจากเหตุผลทางภาษีหรือเหตุผลอื่น ในทำนองเดียวกันผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์มาให้กิจการที่ควบคุมร่วมกันเพื่อนำไปใช้ในการดำเนินงานร่วมกัน ในบางครั้งการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจจัดตั้งกิจการที่ควบคุมร่วมกันแยกต่างหากเพื่อดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ อาทิเช่น การออกแบบ การตลาด การจัดจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการหลังการขาย
28. กิจการที่ควบคุมร่วมกัน ให้บันทึกบัญชี จัดทำ และนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเช่นเดียวกับกิจการอื่น
29. โดยปกติผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะนำเงินสดหรือทรัพยากรอื่นมาให้แก่กิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยผู้ร่วมค้ารับรู้รายการดังกล่าวในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า และแสดงเป็นเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินของตนเอง

### งบการเงินของผู้ร่วมค้า

#### วิธีรวมตามสัดส่วน

30. ผู้ร่วมค้าต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือใช้แนววิธีปฏิบัติที่เป็นทางเลือกตามย่อหน้าที่ 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 ผู้ร่วมค้านำสินค้างเหลือของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับสินค้างเหลือของตนและนำที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน อีกทางเลือกหนึ่ง ผู้ร่วมค้าอาจจะนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกเป็นแต่ละบรรทัดในงบการเงินของผู้ร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในสินทรัพย์หมุนเวียนของตนหรือผู้ร่วมค้านำที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน วิธีรวมตามสัดส่วนทั้ง 2 แบบให้ผลที่มีจำนวนเท่ากันไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุน การจัดประเภทหลักของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั้งสองวิธีเป็นที่ยอมรับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
35. ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะเลือกวิธีรวมตามสัดส่วนรูปแบบใด ผู้ร่วมค้าต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สินหรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน เว้นแต่ผู้ร่วมค้าจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบและการหักกลบนั้นแสดงให้เห็นถึงความตั้งใจของผู้ร่วมค้าที่จะได้รับสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สินด้วยยอดสุทธิเท่านั้น
36. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วมในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
37. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วมในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ร่วมค้าจำหน่ายส่วนได้เสียของตน หรือเมื่อมีข้อจำกัดจากภายนอกที่มีผลต่อกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งทำให้ผู้ร่วมค้าไม่มีอำนาจควบคุมร่วมอีกต่อไป

## วิธีส่วนได้เสีย

38. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันด้วยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นทางเลือกจากวิธีรวมตามสัดส่วนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 30
39. ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงการที่ผู้ร่วมค้ามีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยหรือไม่ หรือผู้ร่วมค้าเรียกงบการเงินที่นำเสนอว่างบการเงินรวมหรือไม่
40. ผู้ร่วมค้าบางรายรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ผู้สนับสนุนการใช้วิธีส่วนได้เสียให้เหตุผลว่า เป็นการไม่เหมาะสมที่จะรวมรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุมเข้าด้วยกันกับรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุมร่วม และมีผู้ที่เชื่อว่าผู้ร่วมค้ามีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญมากกว่าการมีอำนาจในการควบคุมร่วมกันในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้สนับสนุนให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย เนื่องจากวิธีรวมตามสัดส่วนสะท้อนถึงเนื้อหาและความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ดีกว่า กล่าวคือเป็นการควบคุมส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้ใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
41. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

## ข้อยกเว้นการไม่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนและวิธีส่วนได้เสีย

42. ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว
43. เมื่อส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งเคยถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ตามที่จัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่มีการจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
44. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
45. เมื่อผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วมในกิจการ โดยที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิม ไม่ได้กลายมาเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และ



การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับตั้งแต่วันที่หมดอำนาจควบคุมร่วม เมื่อวันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทย่อย ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เมื่อวันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ในการสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในกิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน

45.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และ

45.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม

45ก. เมื่อการลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และถูกบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

45ข. หากผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับกิจการนั้น ๆ เสมือนว่ากิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป ดังนั้นหากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจัดประเภทใหม่ไปเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของไปในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่ควบคุมร่วมกันมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขาย และผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นกิจการควบคุมร่วมกันอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

## งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้า

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

## รายการค้าระหว่างผู้ร่วมค้ากับการร่วมค้า

48. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนของผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่การร่วมค้าตามเนื้อหาของรายการค้าที่เกิดขึ้น หากผู้ร่วมค้าโอนสินทรัพย์พร้อมกับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของให้แก่การร่วมค้าและการร่วมค้ายังคงครอบครองสินทรัพย์นั้นอยู่ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนเฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าอื่น<sup>1</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนเมื่อมีหลักฐานสนับสนุนว่าสินทรัพย์ที่โอนหรือขายให้มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลงหรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้น
49. เมื่อผู้ร่วมค้าซื้อสินทรัพย์จากการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในกำไรจากการร่วมค้าที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์นั้นจนกว่าผู้ร่วมค้าจะได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระจากผู้ร่วมค้า และการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในขาดทุนที่เกิดขึ้นกับการร่วมค้าจากการขายสินทรัพย์นั้นให้กับตนในลักษณะเดียวกับการรับรู้รายการกำไร เว้นแต่ขาดทุนดังกล่าวเกิดขึ้นทันทีเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลง หรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นให้ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นทันที
50. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีการโอนระหว่างผู้ร่วมค้า และการร่วมค้าด้อยค่าลงหรือไม่ ผู้ร่วมค้าต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่โอนระหว่างกันตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ผู้ร่วมค้าต้องประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และกระแสเงินสดจากการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการร่วมค้านั้นไปในที่สุด

---

<sup>1</sup> ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กิจการที่ควบคุมร่วมกัน-การโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงินของผู้ร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การแสดงความได้เสียในการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ลงทุน

51. ผู้ลงทุนซึ่งไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้า ต้องบันทึกเงินลงทุนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือหากผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค้า ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

## ผู้ดำเนินการของการร่วมค้า

52. ผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการของการร่วมค้าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้
53. ผู้ร่วมค้ารายใดรายหนึ่ง หรือมากกว่าอาจทำหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในการร่วมค้า โดยปกติผู้ดำเนินการมักจะได้รับค่าธรรมเนียมการจัดการสำหรับหน้าที่ดังกล่าว และการร่วมค้าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมนี้เป็นค่าใช้จ่าย

## การเปิดเผยข้อมูล

54. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นทุกข้อต่อไปนี้แยกต่างหากจากรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นอื่น ยกเว้นกรณีที่ความน่าจะเป็นของผลขาดทุนจากรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเกิดขึ้น
  - 54.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งผู้ร่วมค้าเป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้า และส่วนแบ่งของตนในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้าอื่น
  - 54.2 ส่วนแบ่งของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของการร่วมค้า เฉพาะส่วนที่ผู้ร่วมค้าอาจต้องรับผิดชอบ
  - 54.3 รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้ร่วมค้าอาจต้องรับภาระหนี้สินของผู้ร่วมค้าอื่นในการร่วมค้า
55. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้าทุกข้อดังต่อไปนี้แยกต่างหากจากภาระผูกพันอื่น
  - 55.1 ภาระผูกพันเกี่ยวกับการลงทุนของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้า และส่วนแบ่งของตนในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้าอื่น
  - 55.2 ส่วนแบ่งในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนของการร่วมค้า
56. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยรายการและคำอธิบายเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่มีนัยสำคัญ และสัดส่วนของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่มีในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าที่รับรู้ส่วนได้เสียของตนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยนำรายการต่างๆ ของกิจการที่ควบคุม

ร่วมกันมารวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของตนเป็นรายบรรทัดตามวิธีรวมตามสัดส่วนหรือรับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียให้เปิดเผยจำนวนรวมของส่วนได้เสียแต่ละรายการที่ตนมีในการร่วมค้าโดยแยกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาว รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการร่วมค้า

57. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

## วันถือปฏิบัติ

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

58ก. ย่อหน้าที่ 45 และ 46 ได้ถูกปรับปรุง และย่อหน้าที่ 45ก และ 45ข ได้ถูกเพิ่มเข้ามาโดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) กิจการต้องนำการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 46 ไปถือปฏิบัติโดยการปรับปรุงย้อนหลัง และนำการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 45 45ก และ 45ข ไปถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ผลบังคับใช้ ให้กิจการนำการปรับปรุงดังกล่าวไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้น

58ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

58ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

58ง. ย่อหน้าที่ 58ก ข้างต้นได้ถูกปรับปรุงโดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) กิจการต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวมาถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้สามารถนำไปปฏิบัติก่อนได้ ทั้งนี้ หากกิจการนำปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2557 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

## การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

59. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า