

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมการงาน” เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมการงาน” (IFRS 11 Joint Arrangements) ซึ่งเป็นไปตามการปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการรายงานทางการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน โดยการร่วมการงานเป็นการงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน กล่าวคือ การตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่อผลตอบแทนกำหนดให้ต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานที่มีการควบคุมร่วมกัน โดยไม่มีบุคคลหรือกิจการใดควบคุมแต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายไม่จำเป็นต้องมีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานนั้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักเกณฑ์สำหรับการบัญชีของการร่วมการงานทุกประเภท ซึ่งผู้ร่วมการงานต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม โดยประเมินจากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายที่เกิดจากการร่วมการงาน รวมทั้งเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบโดยกำหนดให้ผู้ร่วมการค้าต้องรับรู้และบันทึกเงินลงทุนของตนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) และยกเลิกการใช้วิธีรวมตามสัดส่วน (Proportionate Consolidation Method) ซึ่งในการกำหนดประเภทการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่มีสาระสำคัญ โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมาย เงื่อนไขของข้อตกลง ตลอดจนข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง ส่วนข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น”

ขอบเขต

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่มีการร่วมการงาน

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

การร่วมการงาน (Joint Arrangement) หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน

การควบคุมร่วม (Joint Control) หมายถึง การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่เกี่ยวข้องควบคุมการงานแล้วเท่านั้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint Operator) หมายถึง ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันซึ่งมีการควบคุมร่วมในการดำเนินงานร่วมกันนั้น

การร่วมค้า (Joint Venture) หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น

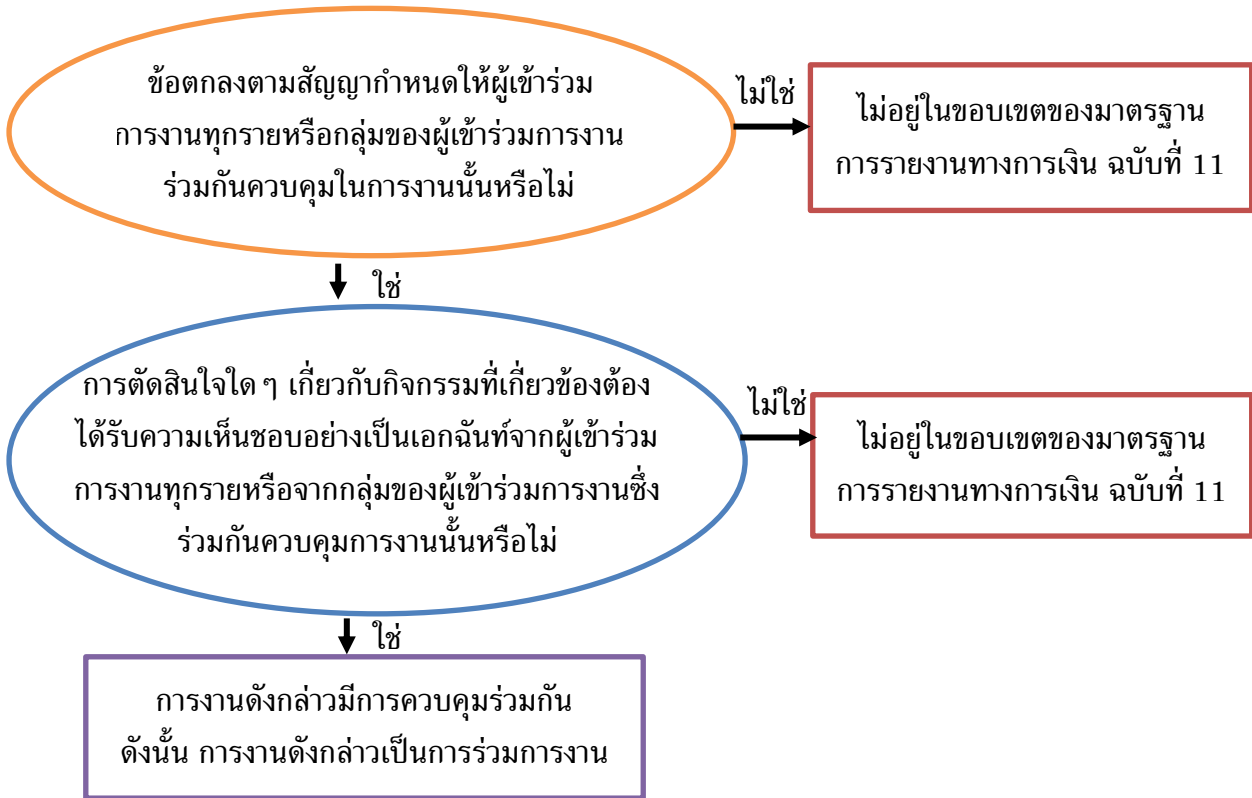
ผู้ร่วมค้า (Joint Venturer) หมายถึง ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น

ผู้เข้าร่วมการงาน (Party to a Joint Arrangement) หมายถึง กิจการที่เข้าร่วมการงาน ไม่ว่าจะกิจการนั้นจะมีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานดังกล่าวหรือไม่

หน่วยงานแยกต่างหาก (Separate Vehicle) หมายถึง หน่วยงานทางการเงินที่สามารถระบุเป็นหน่วยงานที่แยกต่างหากได้ ซึ่งรวมทั้งกิจการที่แยกต่างหากโดยการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือกิจการที่กฎหมายยอมรับว่าเป็นกิจการที่แยกต่างหาก ไม่ว่าจะกิจการดังกล่าวจะมีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายหรือไม่ต่อไปนี้เป็นแผนภาพแสดงการประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมการงาน”



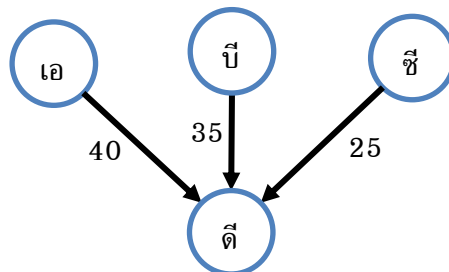
คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



แผนภาพที่ 1 : แสดงการประเมินการควบคุมร่วมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมการงาน”

ตัวอย่างที่ 1 การพิจารณาการร่วมการงาน

บริษัท เอ จำกัด บริษัท บี จำกัด และบริษัท ซี จำกัด ได้จัดตั้งการงานขึ้นโดยมีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 40% 35% และ 25% ของบริษัท ดี จำกัดตามลำดับ ข้อกำหนดตามสัญญาระหว่างกิจการ กำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 75% ขึ้นไปในกรณีนี้เข้าเงื่อนไขการร่วมการงานหรือไม่ เพราะเหตุใด



แผนภาพที่ 2 : แสดงรายละเอียดการลงทุนในบริษัท ดี จำกัด

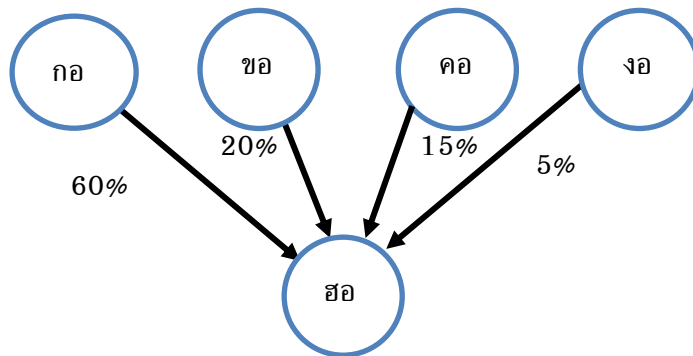
คำตอบ ในกรณีนี้ถือว่า เข้าเงื่อนไขการร่วมการงาน เนื่องจากบริษัท เอ จำกัดและบริษัท บี จำกัดมีการควบคุมร่วมในบริษัท ดี จำกัด เพราะมีการกำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ความเห็นชอบอย่างน้อย 75% ขึ้นไป ดังนั้น การตัดสินใจใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของงานนั้น ไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของบริษัท เอ จำกัดและบริษัท บี จำกัด

ตัวอย่างที่ 2 การพิจารณาการร่วมการงาน

บริษัท กอ จำกัด บริษัท ขอ จำกัด บริษัท คอ จำกัด และบริษัท งอ จำกัด มีสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงเท่ากับ 60% 20% 15% และ 5% ของบริษัท ฮอ จำกัดตามลำดับ โดยกำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ขึ้นไป ในกรณีนี้เข้าเงื่อนไขการร่วมการงานหรือไม่ เพราะเหตุใด



แผนภาพที่ 3 : แสดงรายละเอียดการลงทุนในบริษัท ฮอ จำกัด

คำตอบ ในกรณีนี้ถือว่า ไม่เข้าเงื่อนไขการร่วมการงาน เพราะกำหนดให้การตัดสินใจใดๆ ที่สำคัญของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อย 80% ขึ้นไป แม้ว่าบริษัท กอ จำกัด สามารถขัดขวางการตัดสินใจใดๆ ก็ได้ แต่ก็ไม่ได้แสดงว่า บริษัท กอ จำกัด มีการควบคุมการงานดังกล่าว เนื่องจากบริษัท ขอ จำกัด หรือ บริษัท คอ จำกัดและบริษัท งอ จำกัด ต้องให้ความเห็นชอบกับการตัดสินใจนั้นด้วย อย่างไรก็ตาม การที่จะได้สิทธิในการออกเสียงถึงร้อยละ 80 นั้น สามารถเกิดจากการจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานได้มากกว่าหนึ่งกลุ่ม ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้ การงานดังกล่าวจะจัดเป็นการร่วมการงานได้ก็ต่อเมื่อข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานมีการระบุในสัญญาว่าต้องมีบริษัท กอ จำกัดและบริษัท ขอ จำกัด ในการตัดสินใจ หรือต้องมีบริษัท กอ จำกัด บริษัท คอ จำกัดและบริษัท งอ จำกัดในการตัดสินใจ

ประเภทของการร่วมการงาน

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผู้เข้าร่วมการงานให้ เป็นไปตามรูปแบบการจัดประเภทการร่วมการงานตามสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน โดยพิจารณาจากโครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงาน ตลอดจนเงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมในข้อตกลงตามสัญญาที่ได้ตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถแบ่งประเภทของการร่วมการงานออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. **การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation)** เป็นการร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการทำงานนั้น โดยกำหนดส่วนแบ่งในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน ซึ่งสัดส่วนดังกล่าวอาจแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของก็ได้ นอกจากนี้ การดำเนินงานร่วมกันอาจจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ หากการร่วมการทำงานจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ผู้ร่วมดำเนินงาน (Joint Operator) แต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน และรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ที่เกี่ยวกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

ในกรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operation) หากส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่ไปซื้อมานั้นเป็นธุรกิจ ให้นำหลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ มาถือปฏิบัติ (*ยกเว้น*กรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันภายใต้การควบคุมเดียวกัน) เช่น การหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน การบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่าย (*ยกเว้น*ต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้) การรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ การคำนวณหาความนิยมและทดสอบการต่ออายุค่าความนิยมทุกปี หรือกรณีการเพิ่มส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันเดิม แต่ยังคงมีอำนาจควบคุมร่วม ไม่ต้องวัดมูลค่าสัดส่วนเดิม เป็นต้น

ทั้งนี้ หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมแต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน แต่หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมไม่มีสิทธิในสินทรัพย์และไม่ได้มีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องของการดำเนินงานร่วมกัน ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีอำนาจควบคุมร่วมนั้นต้องบันทึกส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ยังได้ระบุถึงกรณีที่ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมได้มีการควบคุมร่วมในการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของ TFRS 3 เรื่อง การรวมธุรกิจว่า กิจกรรม*ไม่ต้อง*วัดมูลค่าของส่วนได้เสียเดิมที่มีอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันใหม่

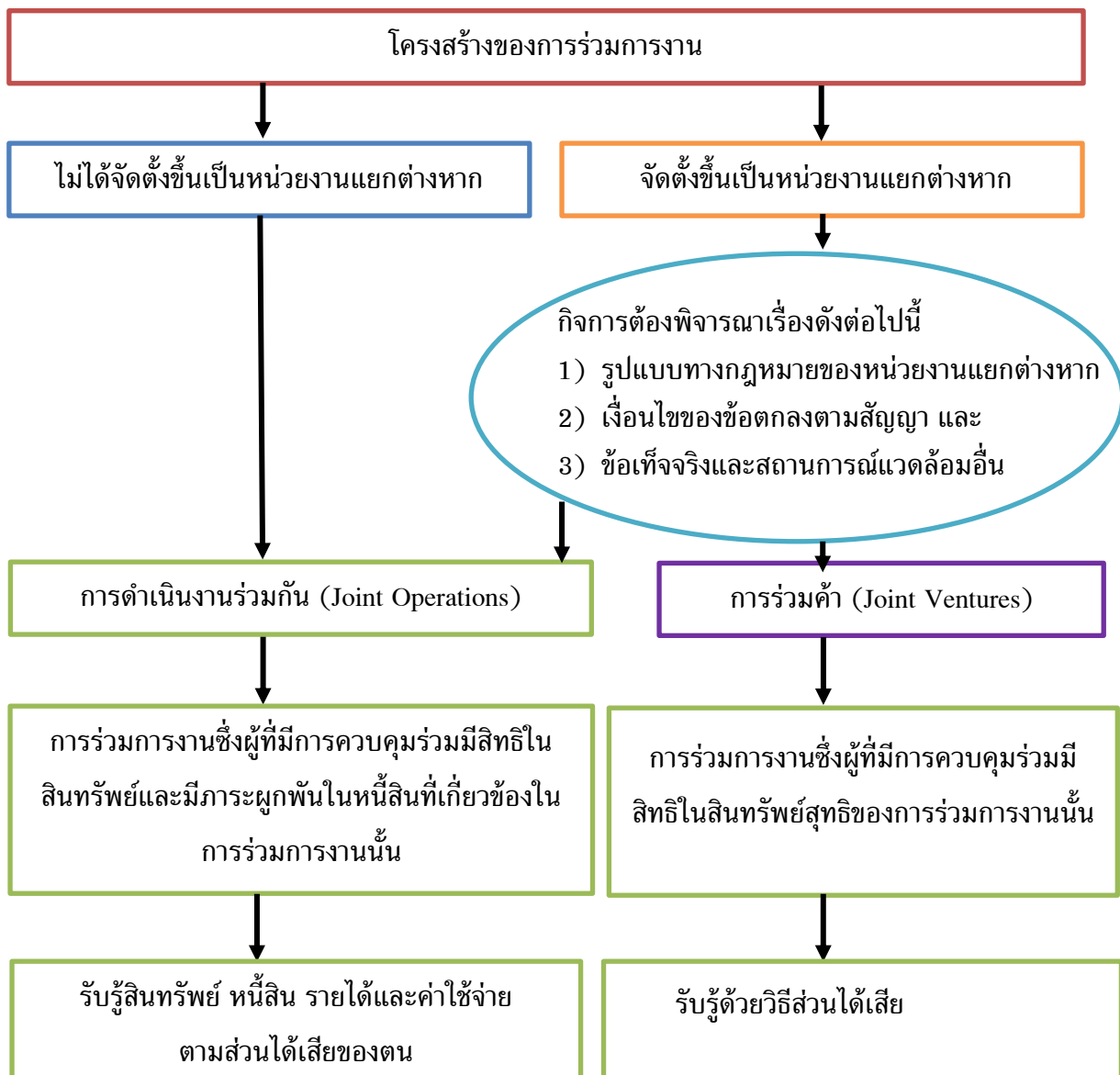
2. **การร่วมค้า (Joint Venture)** เป็นการร่วมการทำงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการทำงานนั้น โดยการร่วมค่านั้นต้องจัดตั้งเป็นหน่วยงานแยกต่างหากเท่านั้น ทั้งนี้ ผู้ร่วมค้าไม่มีส่วนได้เสียใดๆ ในสินทรัพย์หรือภาระผูกพันในหนี้สินแต่ละรายการของการร่วมค่านั้น ในขณะเดียวกัน เจ้าหนี้ของการร่วมค้าไม่มีสิทธิไต่เบี่ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินของการร่วมค้า โดยผู้เข้าร่วมการงานรับผิดชอบเพียงแค่งเงินลงทุนของตนในการร่วมค้าเท่านั้น โดยผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของการร่วมค่านั้น ในกรณีนี้ ผู้ร่วมค้า (Joint Venturer) ต้องบันทึก



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า” เท่านั้น เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ขณะที่ผู้เข้าร่วมการงานที่ไม่มีการควบคุมร่วมในการร่วมค้าต้องบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในส่วนของตนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง “เครื่องมือทางการเงิน” (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ในกรณีที่ผู้เข้าร่วมการงานนั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค้านั้นให้บันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า” ต่อไปนี้เป็นแผนภาพแสดงการจัดประเภทการร่วมการงาน : การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน



แผนภาพที่ 4 : แสดงการจัดประเภทการร่วมการงาน : การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน



ต่อไปนี้เป็นตารางเปรียบเทียบระหว่างการดำเนินงานร่วมกันกับการร่วมค้า

ประเด็น	การดำเนินงานร่วมกัน (Joint Operations)	การร่วมค้า (Joint Ventures)
1. เงื่อนไขของข้อตกลง	ผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน	ผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงาน
2. สิทธิในสินทรัพย์	ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนที่กำหนดไว้	สินทรัพย์เป็นของการร่วมค้า โดยผู้เข้าร่วมการงานไม่มีส่วนได้เสียใดๆ ในสินทรัพย์ของการร่วมการงานนั้น
3. ภาระผูกพันในหนี้สิน	ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในส่วนได้เสียในหนี้สินที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ โดยผู้เข้าร่วมการงานนั้นต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการเรียกร้องจากบุคคลภายนอก	การร่วมค้าเป็นผู้มีภาระหนี้สินของตน โดยผู้เข้าร่วมการงานรับผิดชอบเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมค้าหรือภาระผูกพันของตนเกี่ยวกับทุนที่ค้างชำระหรือทุนที่เพิ่มในการร่วมการงานหรือทั้งสองกรณี ดังนั้นเจ้าหนี้จึงไม่มีสิทธิไต่เบี่ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินของการร่วมค้า
4. รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรขาดทุน	ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายจะได้รับปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานของผู้เข้าร่วมการงาน แต่ละราย ซึ่งอาจแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ	ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของการร่วมค้า
5. วิธีการบัญชี	ผู้ร่วมดำเนินงานรับรู้ส่วนแบ่งของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย	ผู้ร่วมค้ารับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวม

ตัวอย่างที่ 3 การจัดประเภทของการร่วมการงาน

บริษัท หนึ่ง จำกัดและบริษัท สอง จำกัด ตกลงทำสัญญาควบคุมร่วมกันเพื่อก่อตั้งบริษัท สาม จำกัด เพื่อดำเนินการก่อสร้างอาคารรัฐสภาให้แก่รัฐบาล ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวกำหนดให้สิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สิน ตลอดจนกำไรขาดทุนจากการร่วมการงานจะถูกแบ่งไปยังบริษัท หนึ่ง จำกัดและบริษัท สอง จำกัดตามสัดส่วนการถือหุ้นของแต่ละบริษัท ในกรณีนี้ถือเป็นการร่วมการงานประเภทใด เพราะเหตุใด และผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด

คำตอบ ข้อตกลงตามสัญญานี้ถือเป็นการดำเนินงานร่วม (Joint Operation) เนื่องจากสัญญาฉบับนี้กำหนดให้บริษัท หนึ่ง จำกัดและบริษัท สอง จำกัด มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของบริษัท สาม จำกัด ดังนั้น บริษัท หนึ่ง จำกัดและบริษัท สอง จำกัดต้องรับรู้ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมก่อสร้างอาคารรัฐสภาให้แก่รัฐบาลตามสัดส่วนการถือหุ้นในงบการเงินของตน

ตัวอย่างที่ 4 การจัดประเภทของการร่วมการงาน

บริษัท สี่ จำกัดและบริษัท ห้า จำกัด ตกลงทำสัญญาควบคุมร่วมกันเพื่อก่อตั้งบริษัท หก จำกัด เพื่อดำเนินการก่อสร้างทางด่วนให้แก่รัฐบาล ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวกำหนดให้สิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินที่เกิดจากการร่วมการงานนี้เป็นของบริษัท หก จำกัด โดยบริษัท สี่ จำกัดและบริษัท ห้า จำกัด จะได้รับส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของการร่วมการงานนี้ตามสัดส่วนการถือหุ้น โดยผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองรายไม่มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของการร่วมการงานนี้แต่อย่างใด แต่ผู้เข้าร่วมการงานจะได้รับส่วนแบ่งกำไรขาดทุนจากการร่วมการงานจากการร่วมการงานนี้ตามสัดส่วนการถือหุ้นของแต่ละบริษัท ในกรณีนี้ถือเป็นการร่วมการงานประเภทใด เพราะเหตุใด และผู้ร่วมการงานต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด

คำตอบ ข้อตกลงตามสัญญานี้ถือเป็นการร่วมค้า (Joint Venture) เนื่องจากสัญญาฉบับนี้ ไม่ได้ กำหนดให้บริษัท สี่ จำกัดและบริษัท ห้า จำกัด มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของบริษัท หก จำกัด แต่กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองรายมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท หก จำกัดเท่านั้น ดังนั้นบริษัท สี่ จำกัดและบริษัท ห้า จำกัดต้องรับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง “เครื่องมือทางการเงิน” (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงบการเงินเฉพาะกิจการและรับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าด้วยวิธีส่วนได้เสียในงบการเงินรวม

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้เข้าร่วมการงานที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น” (IFRS#12 Disclosure of Interests in Other Entities) เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมิน ลักษณะ เนื้อหา และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียในการร่วมการงาน



การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงในแต่ละกรณี ดังนี้

กรณีที่ 1: การเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Proportionate Consolidation to Equity Method)

กิจการต้องรับรู้บัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้า ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานล่าสุดก่อนงวดที่ใช้ครั้งแรก ตลอดจนกิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดและประเมินการด้อยค่าของเงินลงทุนในการร่วมค้านั้น ทั้งนี้ หากการรวมสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่กิจการเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วนทำให้เกิดสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบ กิจการต้องประเมินว่า กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบนั้นหรือไม่ ซึ่งถ้าหากกิจการมีภาระผูกพันเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้หนี้สินสำหรับภาระผูกพันนั้น ในทางกลับกัน หากกิจการไม่มีภาระผูกพันดังกล่าว กิจการไม่ต้องรับรู้หนี้สินนั้น แต่กิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก รวมทั้งกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและส่วนแบ่งขาดทุนที่ยังไม่รับรู้สะสม ณ วันต้นงวดของงวดล่าสุดที่ผ่านมาและ ณ วันที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า – วิธีส่วนได้เสีย	XX	
หนี้สิน	XX	
เครดิต สินทรัพย์		XX
กำไรสะสมต้นงวด		XX

กรณีที่ 2: การเปลี่ยนแปลงจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน (Equity Method to Accounting for Assets and Liabilities)

กิจการต้องตัดรายการเงินลงทุนที่เคยรับรู้ ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานล่าสุดก่อนงวดที่ใช้ครั้งแรก และในขณะเดียวกัน กิจการต้องรับรู้ส่วนแบ่งในสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียรวมทั้งค่าความนิยมที่อาจเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน จากนั้น กิจการต้องรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นในกำไรสะสมต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานล่าสุดที่ผ่านมา เว้นแต่ในกรณีที่จำนวนเงินส่วนแบ่งในสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียรวมทั้งค่าความนิยมที่อาจเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่รับรู้้นมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของบัญชีเงินลงทุนที่ตัดออกไป กิจการต้องนำผลต่างนั้นมาหักลบกับค่าความนิยมก่อน หากยังมีผลต่างเหลืออยู่ กิจการจึงค่อยนำผลต่างที่เหลืออยู่นั้นไปปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานล่าสุดที่ผ่านมา นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงการกระทบยอดของรายการข้างต้นด้วย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

เดบิต สินทรัพย์	XX	
เครดิต หนี้สิน		XX
เงินลงทุนในการร่วมค้า – วิธีส่วนได้เสีย		XX
กำไรสะสมต้นงวด		XX

สำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องตัดบัญชีเงินลงทุนที่เคยรับรู้ด้วยวิธีราคาทุนออกจากบัญชี พร้อมทั้งรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในลักษณะเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียมาเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงผลกระทบยอดระหว่างบัญชีเงินลงทุนที่ตัดออกไปกับบัญชีสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ ตลอดจนผลต่างที่เหลือที่กระทบกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดล่าสุดที่ผ่านมา

การบันทึกบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ

เดบิต สินทรัพย์	XX	
เครดิต หนี้สิน		XX
เงินลงทุนในการร่วมค้า – วิธีราคาทุน		XX
กำไรสะสมต้นงวด		XX

**กรณีที่ 3: การเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน
(Proportionate Consolidation to Accounting for Assets and Liabilities)**

ในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องตัดบัญชีเงินลงทุนในการร่วมค้าที่เคยรับรู้ด้วยวิธีราคาทุน พร้อมทั้งรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในลักษณะเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียมาเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงผลกระทบยอดระหว่างบัญชีเงินลงทุนที่ตัดออกไปกับบัญชีสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ ตลอดจนผลต่างที่เหลือที่กระทบกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดล่าสุดที่ผ่านมา

การบันทึกบัญชีในงบการเงินเฉพาะกิจการ

เดบิต สินทรัพย์	XX	
เครดิต หนี้สิน		XX
เงินลงทุนในการร่วมค้า – วิธีราคาทุน		XX
กำไรสะสมต้นงวด		XX

ผลกระทบต่อการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

- กิจการต้องประเมินข้อตกลงการร่วมการทำงานใหม่สำหรับรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้าที่มีการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ โดยกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการพิจารณากิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่มีสาระสำคัญ ตลอดจนต้องมีความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาของกฎหมาย เงื่อนไขและข้อตกลงในสัญญา รวมถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อประเมินว่า ข้อตกลงที่เกิดขึ้นนั้นมีการควบคุมร่วมหรือไม่ ซึ่งกิจการต้องอ้างอิงหลักการควบคุมที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง “งบการเงินรวม” และในกรณีที่มีการควบคุมร่วม การร่วมการทำงานนั้นถูกจัดประเภทเป็นประเภทใด
- ในบางกรณี ข้อกำหนดใหม่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อาจนำไปสู่การปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลทางการเงินที่ถูกนำเสนอในรายงานทางการเงิน เมื่อมีการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ กำไร(ขาดทุน)ก่อนภาษีเงินได้ เป็นต้น รวมทั้งอาจส่งผลให้อัตราส่วนทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “ส่วนได้เสียในการร่วมค้า” เช่น อัตราส่วนกำไรขั้นต้น อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน เป็นต้น ซึ่งผลกระทบดังกล่าวอาจส่งผลต่อเงื่อนไขการกู้ยืมได้ เช่น ในกรณีที่ผู้ร่วมดำเนินงานต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกบัญชีจากวิธีส่วนได้เสียมาเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน หรือในกรณีที่เดิมที่ผู้เข้าร่วมการทำงานใช้วิธีรวมตามสัดส่วน เป็นต้น
- ผลจากที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ตัดทางเลือกวิธีรวมตามสัดส่วนออกไป ดังนั้น กิจการจะไม่สามารถเลือกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนได้อีกต่อไป ซึ่งจะส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นลักษณะเชิงคุณภาพเสริมประการหนึ่งของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งระบุอยู่ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน
- หากการร่วมค้าในอดีตถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วม (Jointly Controlled Assets) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “ส่วนได้เสียในการร่วมค้า” ในกรณีนี้ ผู้ร่วมดำเนินงานยังคงบันทึกบัญชีเช่นเดิม เนื่องจากวิธีการบัญชีของสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วม (Jointly Controlled Assets) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “ส่วนได้เสียในการร่วมค้า” เหมือนกับวิธีการบัญชีของการดำเนินงานร่วมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง “การร่วมการทำงาน”
