

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๗/๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

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 ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ลำดับที่ ๒.๑๓ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๗/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุณหวิชัย

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555)

## เรื่อง

### เงินลงทุนในบริษัทร่วม

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2554 (IAS 28 : Investments in Associates (Bound Volume 2012 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 โดยเพิ่มย่อหน้า 41ข และ 41จ

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1- บทนำ 15
ขอบเขต	1
คำนิยาม	2-12
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	6-10
วิธีส่วนได้เสีย	11-12
การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ	13-34
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	31-34
งบการเงินเฉพาะกิจการ	35-36
การเปิดเผยข้อมูล	37-40
วันถือปฏิบัติ	41-41จ
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	42-43

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 43 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

## เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท โดยไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) แต่อย่างใด และแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28(ปรับปรุง 2552) โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 41ข และ 41จ เข้ามาเท่านั้น

## การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) สรุปได้ดังนี้

### ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้า ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อผู้ลงทุนจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

(เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

- บทนำ 6. นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 13.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 13.3)

### **อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ**

#### **สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้**

- บทนำ 7. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ณ ปัจจุบันที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิ

### **วิธีส่วนได้เสีย**

- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญโดยวิธีส่วนได้เสียไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ หากผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

### **ข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ**

- บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อกิจการได้เงินลงทุนในบริษัทร่วมมาและถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้อมา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนไว้โดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ลงทุนซึ่งยังคงมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่าบริษัทร่วมนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้บริษัทร่วมต้องความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ลงทุน การยกเลิกการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อ ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนเท่านั้น

### **การตัดบัญชีกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากรายการบัญชีกับบริษัทร่วม**

- บทนำ 11. ผู้ลงทุนต้องตัดบัญชีกำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลจากรายการบัญชีจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (upstream) และรายการบัญชีจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (downstream) เท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้น

### **งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน**

- บทนำ 12. งบการเงินของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย อาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนได้ โดยช่วงเวลาที่แตกต่างกันนั้นต้องไม่เกินกว่า 3 เดือน

### **นโยบายการบัญชีที่เหมือนกัน**

- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมอย่างเหมาะสม เพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

### **การรับรู้ผลขาดทุน**

- บทนำ 14. ในการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียระยะยาวอื่นในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนถืออยู่

### **งบการเงินเฉพาะกิจการ**

- บทนำ 15. ข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ยกเว้นเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งถือโดย
  - 1.1 กิจการร่วมลงทุน (venture capital organisations) หรือ
  - 1.2 กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีลักษณะของเงินลงทุน (investment-linked insurance funds)

ซึ่งผู้ลงทุนรับรู้เริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า และถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เงินลงทุนต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ กิจการที่ถือเงินลงทุนดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 37.6

### คำนิยาม

2. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>บริษัทร่วม</i>	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนที่อยู่ภายใต้สิทธิพลอยอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า
<i>งบการเงินรวม</i>	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
<i>การควบคุม</i>	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งรับรู้เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคา

ทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น  
ภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิใน  
สินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน กำไรหรือ  
ขาดทุนของผู้ลงทุนรวมถึงส่วนแบ่งในผลกำไรหรือ  
ขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุน

**การควบคุมร่วม**

หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ  
ตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรง  
อยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงิน  
และการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้อง  
ได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้า  
ซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม

**งบการเงินเฉพาะกิจการ**

หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุน  
ในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุม  
ร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสีย  
ทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของ  
ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิ  
ของกิจการที่ถูกลงทุน

**อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ**

หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ  
เกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของ  
กิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือ  
ควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

**บริษัทย่อย**

หมายถึง กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท  
เช่น ห้างหุ้นส่วนซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของ  
กิจการอื่น (บริษัทใหญ่)



3. งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งไม่ใช่ งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าของผู้ร่วมค้า
4. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม เพิ่มเติมจาก งบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชี ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงิน เฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
5. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือ ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีรวมตามสัดส่วนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า หรือไม่ต้องนำวิธีส่วนได้ เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนอ งบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียว

### อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมี นัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้น ไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุน ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพล อย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการที่ถูกลงทุนเป็น จำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ในกิจการที่ถูกลงทุนได้
7. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
  - 7.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่า คณะกรรมการบริษัทของกิจการที่ถูกลงทุน
  - 7.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผล หรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
  - 7.3 มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
  - 7.4 มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร
  - 7.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

8. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (เช่น สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปไม่ได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
9. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร
10. กิจการสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการที่ไปลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้น ได้แก่ กรณีที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

### วิธีส่วนได้เสีย

11. ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ถูกลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไป ตามสัดส่วนของ ผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป

เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่างบการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)

12. ถึงแม้ผู้ลงทุนจะถือครองสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ การพิจารณาส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนและส่วนแบ่งในการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่ไปลงทุนให้พิจารณาตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบจากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

### การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

13. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสียในทุกกรณี ยกเว้นเมื่อ
  - 13.1 เงินลงทุนดังกล่าวถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
  - 13.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ
  - 13.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
    - 13.3.1 ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
    - 13.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
    - 13.3.3 ผู้ลงทุนไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ
    - 13.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
14. เงินลงทุนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 13.1 ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

15. หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งเดิมเคยจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ตามที่เคยจัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติ และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่มีการจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
16. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
17. เมื่อผู้ลงทุนมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมถือได้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของบริษัทร่วมซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปของผลตอบแทนจากเงินลงทุน ดังนั้นการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลที่ได้รับอาจไม่ใช่การวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเนื่องจากเงินปันผลที่ได้รับอาจไม่สัมพันธ์กับผลการดำเนินงานของบริษัทร่วม ให้ผู้ลงทุนบันทึกส่วนได้เสียดังกล่าวโดยขยายขอบเขตของงบการเงินให้รวมส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมนั้นตามส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ในสถานการณ์ดังกล่าววิธีส่วนได้เสียจัดเป็นวิธีการรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน
18. ผู้ลงทุนต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วม และบริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าวนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน
  - 18.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และ
  - 18.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
19. เมื่อเงินลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและถูกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 19ก. หากผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับบริษัทร่วมนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทร่วมได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมมีสินทรัพย์ทางการเงิน

ประเภทเพื่อขาย และผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่ โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นบริษัทร่วมอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

20. ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วย
21. ในการพิจารณาส่วนแบ่งในบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาถึงการถือเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วม โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงการถือเงินลงทุนโดยบริษัทร่วมอื่นหรือกิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมนั้นมีบริษัทย่อยบริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ได้แก่ รายการดังกล่าวซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วม (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าของบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทร่วมนั้น) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 26 และ 27)
22. ผู้ลงทุนต้องรับรู้กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีทั้งที่เป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างผู้ลงทุน (รวมถึงบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมในงบการเงินของผู้ลงทุนเฉพาะส่วนได้เสียในบริษัทร่วมซึ่งไม่ใช่ของผู้ลงทุน รายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวเป็นรายการทั้งที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน ('Upstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของบริษัทร่วมให้แก่ผู้ลงทุน และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม ('Downstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของผู้ลงทุนให้แก่บริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องตัดกำไรและขาดทุนของบริษัทร่วมตามส่วนแบ่งของผู้ลงทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวให้หมดไป
23. ผู้ลงทุนต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนถือเงินลงทุนดังกล่าวเป็นบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ณ วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุน ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนี้
  - 23.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วมให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม

23.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะ ส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนในบริษัทร่วม

ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่ผู้ลงทุนมีส่วนในบริษัทร่วมหลังจากการลงทุนแรกเริ่มอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพอิงตามมูลค่ายุติธรรมนับแต่วันที่ได้มาเป็นเกณฑ์ ในทำนองเดียวกันการปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมต้องปรับปรุงสำหรับการด้อยค่าที่บริษัทร่วมรับรู้ด้วย เช่น การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือการด้อยค่าในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

24. ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วม หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนและบริษัทร่วมแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุนเพื่อการใช้ประโยชน์ของผู้ลงทุน เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

25. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 หากงบการเงินของบริษัทร่วมที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมและผู้ลงทุนต้องมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน

26. ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน

27. หากบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมมาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้นจะต้องมีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมให้มีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับผู้ลงทุน

28. หากบริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการอื่นนอกจากผู้ลงทุนและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมจากยอดคงเหลือหลังหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่

29. หากส่วนแบ่งขาดทุนของผู้ลงทุนในบริษัทร่วมเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสีย ส่วนได้เสียในบริษัทร่วม หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย รวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ตัวอย่างเช่น รายการ

จ่ายชำระหนี้ระหว่างกันซึ่งยังไม่มีแผนที่จะจ่ายชำระ หรือรายการที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือได้ว่าเป็นส่วนขยายของเงินลงทุนในบริษัทร่วมของกิจการ รายการดังกล่าวอาจหมายรวมถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้ระยะยาว หรือเงินให้กู้ยืมแต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวใดๆ ที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน ทั้งนี้ ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ลงทุนส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่นๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับการมีบุริมสิทธิประเภทต่างๆ ในบริษัทร่วม (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการเลิกกิจการ)

30. เมื่อส่วนได้เสียของผู้ลงทุนมีมูลค่าลดลงเป็นศูนย์ ผู้ลงทุนจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนในนามบริษัทร่วม หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมมีกำไร ผู้ลงทุนจะบันทึกกำไรในบริษัทร่วมส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนได้หลังจากที่กำไรนั้นมีจำนวนเท่ากับขาดทุนที่ผู้ลงทุนไม่ได้นำมารับรู้

### ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

31. เมื่อผู้ลงทุนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29 แล้ว ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาความจำเป็นของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมเมื่อคำนึงถึงเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน
32. ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติในการพิจารณาว่าผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมหรือไม่โดยคำนึงถึงส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของผู้ลงทุนซึ่งไม่ได้รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้น
33. เนื่องจากค่าความนิยมได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม จึงไม่ได้มีการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในสถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้สินทรัพย์ใดๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมรวมถึงค่าความนิยมด้วย ทั้งนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง การกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมกิจการต้องประมาณจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 33.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วม รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ
- 33.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด

การคำนวณตามวิธีในข้อ 33.1 และ 33.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติที่เหมาะสม

34. ผู้ลงทุนต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนสำหรับบริษัทร่วมแต่ละบริษัท เว้นแต่กรณีบริษัทร่วมแต่ละบริษัทนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

#### งบการเงินเฉพาะกิจการ

35. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

#### การเปิดเผยข้อมูล

37. ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 37.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งมูลค่าดังกล่าวเป็นราคาเปิดเผยต่อสาธารณชน
  - 37.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ซึ่งรวมทั้งมูลค่ารวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
  - 37.3 เหตุผลที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20
  - 37.4 เหตุผลที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
  - 37.5 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วม เมื่อผู้ลงทุนใช้งบการเงินของบริษัทร่วมนั้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติซึ่งมีวันที่ในงบการเงินหรือวงดบัญชีแตกต่าง



จากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรือ  
งวดบัญชีที่แตกต่างกัน

- 37.6 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใดๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันใน  
การกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุน  
ให้แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินทดรองจ่าย  
ล่วงหน้า
  - 37.7 ส่วนแบ่งในขาดทุนของบริษัทร่วมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ ทั้งยอดที่เกิดขึ้นสำหรับงวดบัญชีและ  
ยอดสะสม ในกรณีที่ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ขาดทุนของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน
  - 37.8 ข้อเท็จจริงที่บริษัทร่วมไม่ได้ถูกบันทึกบัญชีโดยนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามที่กำหนด  
ในย่อหน้าที่ 13
  - 37.9 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ไม่ว่าจะเป็ข้อมูลรายบริษัทหรือข้อมูลของ  
ทั้งกลุ่มบริษัท ที่ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม  
หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
38. ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทรายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์  
ไม่หมุนเวียน นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุน  
ของบริษัทร่วมและมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก  
รวมทั้งเปิดเผยส่วนของผู้ลงทุนในการดำเนินงานที่ยกเลิกของบริษัทร่วมเป็นรายการ  
แยกต่างหากด้วย
39. ผู้ลงทุนต้องรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงใดๆ ซึ่งรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น  
ของบริษัทร่วมตามที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียเป็นรายการหนึ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น  
ของผู้ลงทุน
40. ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน  
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 40.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับ  
ผู้ลงทุนอื่น และ
  - 40.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ลงทุนมีภาระต่อหนี้สินใดๆ ไม่ว่าจะทั้งหมด  
หรือในบางส่วนของบริษัทร่วม

## วันถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม  
ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ  
หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อน  
วันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

- 41ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ข. ย่อหน้าที่ 18, 19, และ 35 ได้ถูกปรับปรุง และย่อหน้าที่ 19ก ได้ถูกเพิ่มเข้ามาโดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กิจการต้องนำการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 35 ไปถือปฏิบัติโดยการปรับปรุงย้อนหลัง และนำการปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 18, 19 และ 19ก ไปถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) มีผลบังคับใช้ หรือถ้ากิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ผลบังคับใช้ ให้กิจการนำการปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันนั้น
- 41ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ง. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41จ. ย่อหน้าที่ 41ข ข้างต้นถูกปรับปรุงโดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) กิจการต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้สามารถนำไปถือปฏิบัติก่อนได้ ทั้งนี้ หากกิจการนำการปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2557 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ด้วย

#### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

42. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
43. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)