

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๘๔/๒๕๖๒

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘
เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๘ (๔/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๑๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๔/๒๕๖๑ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๓ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

จักรกฤตย์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2561 (IAS 28: Investments in Associates and Joint Ventures (Bound volume 2019 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2561 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 14ก และ 45 ช ถึง 45ฎ และตัดย่อหน้าที่ 41 และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

****คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้****

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

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
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	45
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน	46
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	47

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 47 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

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 และกระแสเงินสดของ บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	เป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา

กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย

การร่วมการงาน	หมายถึง	การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน
การควบคุมร่วม	หมายถึง	การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการจากผู้ที่เกี่ยวข้องแล้วเท่านั้น
การร่วมค้า	หมายถึง	การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมค้า	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

4 คำนิยามของคำศัพท์ดังต่อไปนี้ได้กำหนดอยู่ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* และในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* และถูกใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยมีความหมายดังที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- กลุ่มกิจการ
- บริษัทใหญ่
- 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 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายรวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่นๆ
 - 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 ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่นั้น กิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุก

สัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ดังกล่าว

- 9 กิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

- 10 ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
- 11 การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่ประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน
- 12 ในกรณีที่มิสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือมีตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียใน

- ความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ เว้นแต่ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13
- 13 ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุด และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วย
- 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้าซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสียในกรณีที่เครื่องมือทางการเงินมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นองค์ประกอบและโดยเนื้อหาสาระทำให้เข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้วในปัจจุบัน เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* ในกรณีอื่นให้รับรู้เครื่องมือทางการเงินที่ประกอบด้วยสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*
- 14ก กิจการยังคงต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* มาใช้กับเครื่องมือทางการเงินอื่นในบริษัทร่วมและการร่วมค้าซึ่งไม่ได้บันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้านั้น (ดูย่อหน้าที่ 38) กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 มาใช้กับส่วนได้เสียระยะยาวดังกล่าวก่อนที่จะปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38 และย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ของมาตรฐานฉบับนี้ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 กิจการต้องไม่คำนึงถึงรายการปรับปรุงใด ๆ ของมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียระยะยาวซึ่งเกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้
- 15 เว้นแต่กรณีที่เงินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* ต้องจัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 16 กิจการที่มีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียยกเว้นในกรณีที่เงินลงทุนมีลักษณะเข้าช้อยกเว้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ถึง 19

ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 17 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หากกิจการเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม หรือเมื่อมีลักษณะดังต่อไปนี้ทุกข้อ
- 17.1 กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
- 17.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 17.3 กิจการไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ
- 17.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และงบการเงินนั้นได้มีการนำบริษัทย่อยมารวมหรือวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนแล้วตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- 18 ในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าถือโดยกิจการหรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการ ซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการเหล่านี้อาจจะเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงินได้ โดยกิจการต้องเลือกวิธีการนี้ในแต่ละบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 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 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก มาใช้กับเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปจริงแล้ว กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช่วิธีส่วนได้เสีย
- 21 ในกรณีที่เงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย งบการเงินของงวดหลังจากการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องถูกปรับปรุงด้วย

การเลิกใช่วิธีส่วนได้เสีย

- 22 กิจการต้องเลิกใช่วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้
- 22.1 ถ้าเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช่วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- 22.2 ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิมเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่นี้ ต้องถือเป็นมูลค่ายุติธรรมสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน 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 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดจากการดำเนินงานในต่างประเทศ และกิจการได้เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน
- 24 หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้เปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในการร่วมค้า หรือเงินลงทุนในการร่วมค้าเปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียต่อไปโดยไม่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่นี้ใหม่

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- 25 ถ้ากิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ลดส่วนได้เสียลง แต่เงินลงทุนดังกล่าวยังคงถูกจัดประเภทเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามลำดับ กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เคยบันทึกไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเฉพาะส่วนที่ลดลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน ถ้ากำไรหรือขาดทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนี้ถูกกำหนดให้จัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

- 26 ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าด้วย

- 27 ส่วนแบ่งของกลุ่มกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้พิจารณาเฉพาะเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถือโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงเงินลงทุนที่ถือโดยบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าอื่นของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค่านั้นมีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะเป็นรายการซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วมและการร่วมค้า (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้าของตน) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 35 ถึง 36ก)
- 28 กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมากรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างกิจการ (รวมถึงบริษัทย่อยของกิจการที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกกิจการเท่านั้น ตัวอย่างของรายการด้านขาขึ้น ได้แก่ การที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ลงทุน ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ส่วนรายการด้านขาลง ได้แก่ การที่กิจการขายสินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์ไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 29 ในกรณีที่รายการด้านขาลงแสดงให้เห็นว่ามี การลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกขายหรือนำไปให้ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเต็มจำนวน ในกรณีที่รายการด้านขาขึ้นแสดงให้เห็นว่ามี การลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกซื้อ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นตามส่วนได้เสียของตน
- 30 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเพื่อแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าต้องถูกรับรู้ตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 28 เว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ในกรณีที่รายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้นและไม่ให้รับรู้ เว้นแต่เข้าเกณฑ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 31 กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนี้ต้องถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียและต้องไม่แสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนตั้งพักในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกิจการ หรือในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่รับรู้เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย
- 31 ในกรณีที่นอกจากได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้ว กิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือที่ไม่เป็นตัวเงินอีกด้วย กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับมา
- 31ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- 31ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 32 กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำับตั้งแต่วันที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ ฅ วันที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้
- 32.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน โดยไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น
- 32.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในผู้ได้รับการลงทุนเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำในงวดที่ซื้อเงินลงทุนนั้น
- กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำหลังจากการซื้อเงินลงทุนให้เหมาะสม เช่น การทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพโดยคิดจากมูลค่ายุติธรรม ฅ วันซื้อเงินลงทุนมา เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำภายหลังการซื้อเงินลงทุนเพื่อรับรู้การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 33 ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- 34 เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33 หากงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่ที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของกิจการ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำกับวันที่ในงบการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำและกิจการต้องมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของรอบระยะเวลารายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน
- 35 กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
- 36 ยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 36ก หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ

- 36ก แม้จะมีข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 36 แต่ถ้ากิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน มีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการดังกล่าวจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยอาจยังคงเลือกการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ใช้อยู่สำหรับส่วนได้เสียในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน โดยกิจการอาจเลือกวิธีการนี้ในแต่ละบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ณ วันที่หลังกว่าระหว่าง ก) รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ข) บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ากลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และ ค) บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนกลายเป็นบริษัทใหญ่เป็นครั้งแรก
- 37 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กิจการและถูกจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของตน หลังจากการปรับปรุงเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธินั้นแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นแล้วหรือไม่ก็ตาม
- 38 หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย และรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้านั้น ตัวอย่างเช่น รายการซึ่งไม่มีการกำหนดแผนการจ่ายชำระหรือไม่คาดว่าจะจ่ายชำระในอนาคตอันใกล้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการเพิ่มเงินลงทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับของบุริมสิทธิในการชำระหนี้ (กล่าวคือ ลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการชำระบัญชี)
- 39 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุমানหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไปแล้ว หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีกำไร กิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 40 หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 มาใช้แล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 41ก ถึง 41ค ในการพิจารณาว่ามีหลักฐานอย่างแน่ชัดที่เงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของกิจการจะต้องด้อยค่าหรือไม่
- 41 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- 41ก เงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะด้อยค่าและผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีหลักฐานอย่างแน่ชัดถึงการด้อยค่าที่เกิดมาจากเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นแล้วภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของเงินลงทุนสุทธิ (“เหตุแห่งการด้อยค่า”) และเหตุแห่งการด้อยค่าเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์ส่งผลกระทบต่อประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากเงินลงทุนสุทธิที่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยอาจจะเป็นไปได้ยากที่จะระบุเหตุการณ์หนึ่ง ๆ ว่าเป็นต้นเหตุของการด้อยค่า ส่วนใหญ่แล้วผลกระทบจากหลาย ๆ เหตุการณ์อาจจะทำให้เกิดการด้อยค่า ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเหตุในอนาคตที่ยังไม่เกิดไม่ว่าจะมีความน่าจะเป็นเพียงใดจะยังไม่ถูกรับรู้รายการ หลักฐานอย่างแน่ชัดของการด้อยค่าของเงินลงทุนสุทธิตามถึงข้อมูลที่สังเกตได้ที่กิจการรับทราบเกี่ยวกับเหตุแห่งการด้อยค่าดังต่อไปนี้
- 41ก.1 ปัญหาทางการเงินที่มีนัยสำคัญของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 41ก.2 การละเมิดสัญญา เช่น การผิดนัดชำระหรือการหลีกเลี่ยงการชำระเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 41ก.3 กิจการยินยอมให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าอันเนื่องมาจากเหตุผลทางเศรษฐกิจหรือทางกฎหมายเกี่ยวกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ประสบปัญหาทางการเงินที่ปกติแล้วกิจการจะไม่ยินยอมให้
- 41ก.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะเข้าสู่การล้มละลายหรือการปรับโครงสร้างทางการเงินอื่น หรือ
- 41ก.5 การหายไปของตลาดที่มีสภาพคล่องของเงินลงทุนสุทธิอันเนื่องมาจากปัญหาทางการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- 41ข การหายไปของตลาดที่มีสภาพคล่องอันเนื่องมาจากตราสารทุนหรือเครื่องมือทางการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไม่ได้มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะแล้วไม่ถือเป็นหลักฐานของการด้อยค่า การลดการจัดอันดับเครดิตหรือการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าก็ไม่ได้ถือเป็นหลักฐานของการด้อยค่าด้วยเหตุการณ์นี้เพียงอย่างเดียว ถึงแม้ว่าอาจถือว่าเป็นหลักฐานของการด้อยค่าเมื่อรวมพิจารณาข้อมูลอื่น ๆ ประกอบกัน
- 41ค นอกเหนือจากเหตุการณ์ประเภทต่าง ๆ ในย่อหน้าที่ 41ก แล้ว หลักฐานอย่างแน่ชัดของการด้อยค่าของเงินลงทุนสุทธิในตราสารทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ารวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญที่มีผลในทางลบที่เกิดขึ้นแล้วในเรื่องของเทคโนโลยี การตลาด

สภาพเศรษฐกิจ หรือทางกฎหมายที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดำเนินธุรกิจอยู่ และได้แสดงให้เห็นว่าต้นทุนของเงินลงทุนในตราสารทุนอาจจะไม่ได้รับคืน การลดลงในมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนจนต่ำกว่าต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญหรือยาวนานถือเป็นหลักฐานที่แน่ชัดของการด้อยค่า

42 เนื่องจากค่าความนิยมซึ่งได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไม่ได้ถูกรับรู้แยกต่างหาก ดังนั้น จึงไม่ต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนหากเมื่อปฏิบัติตามย่อหน้า 41ก ถึง 41ค แล้วมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนสุทธิอาจเกิดการด้อยค่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ภายใต้สถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใด ๆ รวมทั้งค่าความนิยมที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ด้วยเหตุนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนสุทธินั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนสุทธิ 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 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 45 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ พร้อมกัน
- 45ก มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 40 ถึง 42 และเพิ่มย่อหน้าที่ 40ก ถึง 41ค กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9
- 45ข วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการ (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ที่ปรับปรุงในปี 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยให้ปฏิบัติย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 45ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 45ง ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ที่ปรับปรุงในปี 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ที่ปรับปรุงในปี 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ที่ปรับปรุงในปี 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 17 27 และ 36 และเพิ่มย่อหน้าที่ 36ก กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

- 45จ การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินประจำปี (ที่ปรับปรุงในปี 2561) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 18 และ 36ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงโดยการปรับงบการเงินย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาดกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 45ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 45ช ส่วนได้เสียระยะยาวในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (ที่ปรับปรุงในปี 2562) ทำให้เกิดการเพิ่มย่อหน้าที่ 14ก และตัดย่อหน้าที่ 41 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวโดยการปรับปรุงรายการย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45ช ถึง 45ญ ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 45ซ กิจการที่ปฏิบัติตามการปรับปรุงที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 45ช เป็นครั้งแรก พร้อมกับการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาใช้เป็นครั้งแรก จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับส่วนได้เสียระยะยาวตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14ก
- 45ฌ กิจการที่ปฏิบัติตามการปรับปรุงที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 45ช เป็นครั้งแรก ภายหลังจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มาใช้เป็นครั้งแรก จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ซึ่งจำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับส่วนได้เสียระยะยาวที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14ก ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์นั้น การอ้างอิงถึงวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ต้องอ้างอิงถึงวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีประจำปีซึ่งกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวเป็นครั้งแรก (วันที่เริ่มต้นปฏิบัติตามการปรับปรุง) กิจการไม่จำเป็นต้องปรับปรุงรายการในงวดก่อนย้อนหลังเพื่อให้สะท้อนถึงการปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้ แต่กิจการอาจปรับปรุงรายการในงวดก่อนย้อนหลังก็ต่อเมื่อสามารถทำได้โดยไม่นำความรู้ในปัจจุบันเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอดีตมาใช้
- 45ญ ในการปฏิบัติตามการปรับปรุงที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 45ช เป็นครั้งแรก กิจการซึ่งใช้ช้อยกเว้นการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เป็นการชั่วคราวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงรายการในงวดก่อนย้อนหลังเพื่อให้สะท้อนถึงการปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้ แต่กิจการอาจปรับปรุงรายการในงวดก่อนย้อนหลังก็ต่อเมื่อสามารถทำได้โดยไม่นำความรู้ในปัจจุบันเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอดีตมาใช้

45ก หากกิจการไม่ปรับปรุงรายการในงวดก่อนย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 45ฉ หรือย่อหน้าที่ 45ญ ณ วันที่เริ่มต้นปฏิบัติตามการปรับปรุง กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างระหว่างจำนวนดังต่อไปนี้ในกำไรสะสมต้นงวด (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

45ก.1 มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของส่วนได้เสียระยะยาว ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14ก ณ วันนั้น และ

45ก.2 มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียระยะยาว ณ วันนั้น

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

46 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

47 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า