ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๙/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง การรวมธุรกิจ

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๘/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออกและปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
การระบุการรวมธุรกิจ	**3**
วิธีซื้อ	**4**
การระบุผู้ซื้อ	**6**
การกำหนดวันที่ซื้อ	**8**
การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	**10**
การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม	**32**
แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท	**41**
ระยะเวลาในการวัดมูลค่า	**45**
การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ	**51**
การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก	**54**
สิทธิที่ได้รับคืน	**55**
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	**56**
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน	**57**
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	**58**
การเปิดเผยข้อมูล	**59**
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**64**
วันถือปฏิบัติ	**64**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**65**
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)	**67ก**
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	**68**
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 และภาคผนวก ก ถึง ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัว**อักษรหนา**ถือเป็นหลักการที่สำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *การรวมธุรกิจ*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบกันของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับ*การรวมธุรกิจ*และผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับ*ผู้ซื้อ*ในการ

1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์*ที่ระบุได้*ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและ*ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*ใน*ผู้ถูกซื้อ*ในงบการเงิน

1.2 รับรู้และวัดมูลค่า*ค่าความนิยม*ที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม และ

1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

ขอบเขต

2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ

2.1 การบัญชีสำหรับการจัดตั้งการร่วมการงานในงบการเงินของการร่วมการงานเท่านั้น

2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็น*ธุรกิจ* ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาแต่ละรายการ (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็น*สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้)) และหนี้สินที่รับมา ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่ระบุได้และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หนี้สินแต่ละรายการบนพื้นฐานของ*มูลค่ายุติธรรม*ที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม

2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข1 ถึง ข4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

2ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการซื้อธุรกิจโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นไปตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งได้ถูกกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

การระบุการรวมธุรกิจ

3 กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข12 ได้ให้แนวทางในการพิจารณาการรวมธุรกิจและคำนิยามของคำว่าธุรกิจ

วิธีซื้อ

4 กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ

5 การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อกำหนดให้

5.1 ระบุผู้ซื้อ

5.2 กำหนด*วันที่ซื้อ*

5.3 รับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ

5.4 รับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

การระบุผู้ซื้อ

6 ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจการที่นำมารวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ

7 ผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้มีการ*ควบคุม*กิจการอื่น (กล่าวคือ ผู้ถูกซื้อ) ซึ่งต้องเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข18 ประกอบการพิจารณา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การกำหนดวันที่ซื้อ

8 **ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อ**

9 โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อ คือ วันที่ผู้ซื้อได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้มีการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ เช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการหากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

หลักการการรับรู้รายการ

10 **ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12**

เงื่อนไขการรับรู้รายการ

11 การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ใน*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

12 นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมิได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกต่างหาก ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลของรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามลักษณะของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

13 การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน เช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากเป็นการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย

14 ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้

การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ

15 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา สภาวะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานหรือนโยบายบัญชีของผู้ซื้อ และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ

16 ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือระบุประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อมีตัวอย่างซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงตัวอย่างดังต่อไปนี้

16.1 การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายหรือถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

16.2 การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

16.3 การประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ (เป็นประเด็นเกี่ยวกับการจัดประเภทตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)

17 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้

17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)

หลักการการวัดมูลค่า

18 **ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ**

19 ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

19.1 มูลค่ายุติธรรม หรือ

19.2 มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน

สำหรับองค์ประกอบอื่นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า

20 ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการหรือการวัดมูลค่า

21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ

21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้เงื่อนไขการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นซึ่งผลที่ได้อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้รายการและเงื่อนไขตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

21.2 วัดมูลค่าบางรายการด้วยมูลค่าอื่นแทนที่จะใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

22 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.1 ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ

22.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

22.2.2 จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

23 ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ ถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 56 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ภาษีเงินได้

24 ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)

25 ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผลประโยชน์ของพนักงาน

26 ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

27 ในการรวมธุรกิจ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน เช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ส่งผลให้ผู้ซื้อมีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้ำประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันทั้งนี้จะต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วยดังนั้น หากการค้ำประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้อีก (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

28 ในบางสถานการณ์ อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวเนื่องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงานซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันและข้อจำกัดต่าง ๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมธุรกิจสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการวัดมูลค่า

สิทธิที่ได้รับคืน

29 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข35 และ ข36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

30 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) (มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าของรายการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

31 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่จะจำหน่าย) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว

การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

32 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ 32.1 ที่มากกว่าข้อ 32.2

32.1 ผลรวมของ

32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 37)

32.1.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

32.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 41 และ 42)

32.2 มูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

33 ในการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้ออาจวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข46 ถึง ข49 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

การซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

34 ในบางครั้ง ผู้ซื้อจะซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจมีมูลค่าในย่อหน้าที่ 32.2 เกินกว่าผลรวมของมูลค่าที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถ้ามูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรที่เกิดขึ้นดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่ซื้อ โดยถือเป็นผลกำไรในส่วนของผู้ซื้อ

35 การซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้องปฏิบัติตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้และวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (หรือมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของกำไรที่รับรู้)

36 ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังการประเมินผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้น ผู้ซื้อต้องทบทวนกระบวนการวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ

36.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา

36.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)

36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ และ

36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

สิ่งตอบแทนที่โอนให้

37 ในการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณจากผลรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ และส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ออกโดยผู้ซื้อ (อย่างไรก็ตาม สัดส่วนของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อที่ใช้แลกเปลี่ยนกับโครงการที่ถือโดยพนักงานของผู้ถูกซื้อซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 แทนที่จะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) ตัวอย่างของรูปแบบสิ่งตอบแทนรวมถึง เงินสด สินทรัพย์อื่น หน่วยธุรกิจ หรือ บริษัทย่อยของผู้ซื้อ *สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย* หุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนของสมาชิกใน*กิจการหาผลประโยชน์ร่วม*

38 สิ่งตอบแทนที่โอนให้อาจรวมถึง สินทรัพย์หรือหนี้สินของผู้ซื้อซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือธุรกิจของผู้ซื้อ) หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม บางครั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ยังคงอยู่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ (เพราะสินทรัพย์หรือหนี้สินถูกโอนไปให้ผู้ถูกซื้อแทนที่จะโอนไปให้แก่เจ้าของเดิม) ส่งผลให้ผู้ซื้อยังคงมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนวันที่ซื้อ และต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อมีอำนาจในการควบคุมทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข

39 สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อรวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

40 ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่เป็นไปตามคำนิยามของเครื่องมือทางการเงิน ว่าเป็นหนี้สินทางการเงินหรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามของตราสารทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมธุรกิจสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

41 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว ตัวอย่างเช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข คิดเป็นร้อยละ 35 ซึ่งถือเป็นผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้น กิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 40 และทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น

42 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลาการรายงานงวดก่อน ๆ (ตัวอย่างเช่น เนื่องจากจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเผื่อขาย) ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกันเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน

43 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง

43.1 ผู้ถูกซื้อซื้อหุ้นที่ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับอำนาจในการควบคุม

43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ (แม้ผู้ซื้อจะมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่) ได้หมดไป

43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสียในส่วนทุนของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญา การรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

44 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวนั้น ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มิใช่ผู้ซื้อถือเป็นส่วนได้เสีย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

45 **หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่าง ๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลงเมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อแล้วหรือ เมื่อทราบแน่ชัดว่าไม่สามารถหาข้อมูลมากกว่าที่ได้รับมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ซื้อ**

46 ระยะเวลาในการวัดมูลค่า คือ ระยะเวลาภายหลังวันที่ซื้อ ซึ่งในระหว่างนั้น ผู้ซื้ออาจปรับปรุงประมาณการที่ได้เคยรับรู้ไว้ในการรวมธุรกิจ ระยะเวลาในการวัดมูลค่ากำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อมีเวลาเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อระบุและวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของรายการต่อไปนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

46.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

46.2 สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่าอื่นที่ใช้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยม)

46.3 ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ และ

46.4 ค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

47 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้นเป็นข้อมูลที่ต้องนำไปปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ ที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อสามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่าง ๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอก โดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยวัดมูลค่าไว้อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่าจะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

48 ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์ (หนี้สิน) ที่ระบุได้ ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรมธรรม์ประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักกลบกับการปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย

49 ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ เสมือนว่ามีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินงวดก่อน ๆ ตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์

50 ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

51 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็นการจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

52 รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป

52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข50 ถึง ข62 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

53 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

54 โดยทั่วไป ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นและตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

54.1 สิทธิที่ได้รับคืน

54.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

54.3 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน และ

54.4 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข63 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

สิทธิที่ได้รับคืน

55 สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

56 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง

56.1 มูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

56.2 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช้สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

57 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่มาจากการค้ำประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้ำประกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วย ผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

58 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้ออาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 45 ถึง 49 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้

58.1 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของต้องไม่มีการวัดมูลค่าใหม่ และให้บันทึกการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของเจ้าของ

58.2 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอื่นซึ่ง

58.2.1 อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว

58.2.2 ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน

การเปิดเผยข้อมูล

59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะ

59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน หรือ

59.2 ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน

60 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข66

61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน ๆ

62 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข67

63 หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

วันถือปฏิบัติ

64 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

64ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

64ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ช *กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 7 และเพิ่มย่อหน้าที่ 2ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับ*กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน*พร้อมกัน

64ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ฌ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 40 และ 58 และเพิ่มย่อหน้าที่ 67ก และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 67ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนั้นโดยใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการที่ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นไปพร้อมกัน หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

64ญ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 2ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปุรงดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

64ฎ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ฏ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

65 กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

65ก ยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรกจะต้องไม่ถูกปรับปรุงเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกแต่ให้นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ มาใช้แทน วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ นี้จะเกี่ยวข้องเฉพาะกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เท่านั้น

65ข ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปรวมไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงดังกล่าว จะเกิดขึ้นและกิจการสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ

65ค ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์เกิดขึ้นในอนาคต เช่น การปรับปรุงที่ขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่จะต้องดำรงไว้หรือต้องทำให้ได้ในอนาคต หรือขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทางการเงินที่ออก โดยปกติการประมาณจำนวนเงินของการปรับปรุงดังกล่าว ณ ขณะที่บันทึกรายการสำหรับการรวมกิจการเมื่อเริ่มแรกนั้นสามารถทำได้โดยไม่ทำให้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลสูญเสียไปแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนอยู่ก็ตาม หากเหตุการณ์ตามที่คาดไม่ได้เกิดขึ้นจริงในอนาคต หรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ประมาณการกิจการต้องปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงนั้น

65ง ถึงแม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจจะมีข้อกำหนดให้สามารถปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้กิจการจะไม่นำรายการปรับปรุงนั้นไปรวมกับต้นทุนในการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรก หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้น หรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือต่อมาในภายหลังหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เพิ่มขึ้นนั้นจะถือเป็นรายการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจ

65จ ในบางสถานการณ์ ผู้ซื้ออาจถูกกำหนดให้ต้องจ่ายชำระให้แก่ผู้ขายเพิ่มเติมในภายหลังเพื่อชดเชยการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ที่จ่ายให้ ตราสารทุนที่ออกให้ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ เช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อทำให้ต้นทุน

การรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะไม่ถือว่ามีการเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้นในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลบด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก และในกรณีของตราสารหนี้ การจ่ายเพิ่มเติมจะถือเป็นการหักส่วนเพิ่ม (หรือเป็นการเพิ่มของส่วนลด) ของตราสารหนี้ที่ออกให้ในครั้งแรก

66 กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ต้องปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข68 และ ข69

ภาษีเงินได้

67 ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อน ๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้))

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

67ก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ยังไม่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

68 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การรวมธุรกิจ*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ถูกซื้อ	หมายถึง	ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่ง**ผู้ซื้อ**ได้อำนาจการควบคุมจาก**การรวมธุรกิจ**
ผู้ซื้อ	หมายถึง	กิจการที่ได้อำนาจการควบคุม**ผู้ถูกซื้อ**
วันที่ซื้อ	หมายถึง	วันที่**ผู้ซื้อ**ได้อำนาจการควบคุม**ผู้ถูกซื้อ**
ธุรกิจ	หมายถึง	กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อประสงค์ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นแก่ผู้ลงทุน เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
การรวมธุรกิจ	หมายถึง	รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้**ผู้ซื้อ**ได้มีการควบคุม**ธุรกิจ**หรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็น**การรวมธุรกิจ**ตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	หมายถึง	โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข หมายถึง ภาระที่**ผู้ซื้อ**จะต้องโอนสินทรัพย์หรือ**ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ**ให้แก่เจ้าของเดิมของ**ผู้ถูกซื้อ**เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม *สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข*อาจเป็นในกรณีที่ผู้ซื้อมีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ	หมายถึง	*ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ*ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการของผู้ลงทุนและส่วนได้เสียของเจ้าของสมาชิกหรือผู้มีส่วนได้เสียใน**กิจการหาผลประโยชน์ร่วม**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	*มูลค่ายุติธรรม* หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
ค่าความนิยม	หมายถึง	สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจาก**การรวมธุรกิจ** ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้
สามารถระบุได้	หมายถึง	สินทรัพย์จะ*สามารถระบุได้*ถ้า ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกมาจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา สินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่**สามารถระบุได้**และไม่มีรูปร่าง
กิจการหาผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ ซึ่งเป็นกิจการที่ให้เงินปันผลทำให้ต้นทุนต่ำลงหรือให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงแก่**เจ้าของ** สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ตัวอย่างเช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) สหภาพสินเชื่อ (credit union) และสหกรณ์ (co-operative entity)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
เจ้าของ	หมายถึง	เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ หมายถึง ผู้ถือ**ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ**ในกิจการที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วมใน**กิจการหาผลประโยชน์ร่วม**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว

ข2 กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งต้องถือว่ามีการควบคุมกิจการตามผลของสัญญาได้ก็ต่อเมื่อมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ ดังนั้น การรวมกิจการที่กลุ่มบุคคลเดิมได้รับอำนาจสูงสุดตามผลของสัญญาในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของแต่ละกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการเหล่านั้นและการควบคุมสูงสุดนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข3 กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่เข้าข่ายต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มารวมกันจะเคยถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ข4 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกัน การที่กิจการที่มารวมกันเป็นบริษัทย่อยที่มิได้ถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่

การระบุการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

ข5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้คำนิยามการรวมธุรกิจว่าเป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้มีการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น

ข5.1 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)

ข5.2 โดยการก่อหนี้สิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข5.3 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ

ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ

ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)

ข6 การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังตัวอย่างต่อไปนี้

ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควบรวมกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ

ข6.2 กิจการที่มารวมกันกิจการหนึ่งโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของตนไปให้อีกกิจการที่มารวมกันหรือเจ้าของกิจการนั้น

ข6.3 กิจการทั้งหมดที่มารวมกันทำการโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่กิจการใหม่ที่ตั้งขึ้น (บางครั้งเรียกรายการลักษณะนี้ว่า การบังคับรวมธุรกิจขนาดเล็กที่เหมือนกันเข้าด้วยกัน (roll-up or put-together transaction)) หรือ

ข6.4 กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่งได้มีการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

นิยามของคำว่าธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

ข7 ธุรกิจประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า ผ่านกระบวนการและทำให้เกิดผลผลิต ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปแล้วธุรกิจจะต้องมีผลผลิต แต่ผลผลิตไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นปัจจัยของความเป็นธุรกิจ องค์ประกอบของธุรกิจทั้ง 3 ประเภทมีคำนิยามดังนี้

ข7.1 **ปัจจัยนำเข้า** หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เมื่อนำไปผ่านกระบวนการหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งกระบวนการแล้วจะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดผลผลิต ซึ่งตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมไปถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สินทรัพย์ทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน

ข7.2 **กระบวนการ** หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดเป็นผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้ว กระบวนการเหล่านี้จะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร แต่แรงงานที่เป็นระบบมีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นตามกฎเกณฑ์และระเบียบแบบแผนจะสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต)

ข7.3 **ผลผลิต** หมายถึง ผลลัพธ์ของปัจจัยนำเข้าที่ผ่านกระบวนการ ซึ่งทำให้เกิดหรือมีความสามารถในการทำให้เกิดผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นโดยตรงแก่ผู้ลงทุน เจ้าของอื่น สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม

ข8 เพื่อให้การดำเนินงานและบริหารงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบที่จำเป็น 2 ประการ ได้แก่ ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้านั้น ซึ่งเมื่อนำมารวมกันจะทำให้เกิดเป็นผลผลิต อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจหากผู้ร่วมตลาดสามารถซื้อธุรกิจและสร้างผลผลิตต่อไปได้ ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจนั้นเข้ากับปัจจัยนำเข้าและกระบวนการเดิมที่ตนมีอยู่

ข9 ลักษณะองค์ประกอบของธุรกิจจะแตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรมและโครงสร้างในการบริหารงานหรือกิจกรรมของกิจการ รวมไปถึงระดับขั้นการพัฒนาของกิจการ ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้นมักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า และกระบวนการน้อยกว่า และบางครั้งจะมีผลผลิตหรือสินค้าเพียงหนึ่งอย่างเท่านั้น ธุรกิจเกือบทุกประเภทจะมีหนี้สินแต่ธุรกิจก็ไม่จำเป็นต้องมีหนี้สินเสมอไป

ข10 กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาอาจไม่ก่อให้เกิดผลผลิต ซึ่งถ้าไม่มีผลผลิตเกิดขึ้นผู้ซื้อจะต้องพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นถือเป็นธุรกิจหรือไม่ ปัจจัยดังกล่าวรวมถึง การที่กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์เป็นไปตามตัวอย่างดังต่อไปนี้หรือไม่

ข10.1 เริ่มดำเนินกิจกรรมหลักตามแผนที่ได้วางไว้

ข10.2 มีพนักงาน สินทรัพย์ทางปัญญาและปัจจัยนำเข้าและกระบวนการอื่นที่สามารถนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าที่มีอยู่

ข10.3 กำลังดำเนินการตามแผนเพื่อผลิตผลผลิต และ

ข10.4 จะสามารถเข้าถึงกลุ่มลูกค้าที่จะซื้อผลผลิตนั้น

ในการระบุว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาถือเป็นธุรกิจหรือไม่นั้น ไม่จำเป็นต้องมีทุกปัจจัยที่กล่าวข้างต้น

ข11 การกำหนดว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นต้องอ้างอิงจากการที่ผู้ร่วมตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ดังกล่าวในการดำเนินงานและบริหารธุรกิจได้หรือไม่ ดังนั้น ในการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ถือเป็นธุรกิจหรือไม่จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ขายใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อตั้งใจที่จะใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจหรือไม่

ข12 กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดซึ่งมีค่าความนิยมจะถือเป็นธุรกิจ หากไม่มีหลักฐานมาหักล้าง อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีค่าความนิยม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การระบุผู้ซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

ข13 ในการระบุผู้ซื้อต้องใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องพิจารณาปัจจัยที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข18 ประกอบ

ข14 ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการก่อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก่อหนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ

ข15 ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข19 ถึง ข27 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับไว้ การระบุผู้ซื้อในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบ ดังต่อไปนี้

ข15.1 *สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ* โดยทั่วไป ผู้ซื้อคือ กิจการใดกิจการหนึ่งที่มารวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียง ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่

ข15.2 *กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.3 *คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.4 *คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.5 *เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข16 โดยปกติ ผู้ซื้อ คือ กิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจากสินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)

ข17 สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน

ข18 ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้นใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข19 การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้ง การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องการนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียนจึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็น**ผู้ซื้อทางกฎหมาย** เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็น**ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย** เพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 จะทำให้ระบุได้ว่า

ข19.1 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็น**ผู้ถูกซื้อ**ทางบัญชี และ

ข19.2 บริษัทจำกัดเป็น**ผู้ซื้อ**ทางบัญชี

ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามคำนิยามของธุรกิจสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ และให้ใช้หลักการการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการรับรู้ค่าความนิยมด้วย

การวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ข20 ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

ข21 งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถูกซื้อทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) นอกจากนี้ ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่นำเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวมเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน

ข22 เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง

ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ

ข22.2 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข22.3 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนของเจ้าของส่วนอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) **ก่อน**การรวมธุรกิจ

ข22.4 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รวมถึงตราสารทุนที่บริษัทใหญ่ตามกฎหมายออกเพื่อการรวมกิจการ ดังนั้น โครงสร้างส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) จะถูกปรับย้อนหลังโดยใช้อัตราการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อเพื่อสะท้อนถึงจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของเจ้าของส่วนอื่น ๆ ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข23 และ ข24

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข23 ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เจ้าของบางรายของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของผู้ซื้อตามกฎหมาย จะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ซื้อตามกฎหมายจะเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี เจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข24 สินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายต้องรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข22.1) ดังนั้น ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงด้วยสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมกิจการของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ถึงแม้ว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการซื้ออื่น ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อก็ตาม

กำไรต่อหุ้น

ข25 ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข22.4 โครงสร้างส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ

ข26 ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ และ

ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวด

ข27 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหาร

ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวดด้วย

ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

สัญญาเช่าดำเนินงาน

ข28 ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ยกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 และ ข30

ข29 ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ข30 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากความเต็มใจของผู้ร่วมตลาดที่จะจ่ายเพื่อการเช่านั้นด้วยราคาตามเงื่อนไขตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออกสนามบิน หรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดี อาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ ในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข31 ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา

ข32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น

ข32.1 ผู้ถูกซื้อเช่าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกันถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอนสัญญาเช่านั้นให้แก่ผู้อื่นได้

ข32.2 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการใช้ประโยชน์เท่ากัน

ข32.3 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้

ข33 เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้ หมายถึง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่งจากผู้ถูกซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาหรือสินทรัพย์ที่ระบุได้ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อสามารถขาย ให้สิทธิ หรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีความตั้งใจที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นบ่อย และไม่คำนึงว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและรายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ แม้ว่าผู้ถูกซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ แต่การที่ตามปกติรายชื่อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือได้ว่ารายชื่อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในสัญญาระบุห้ามไม่ให้กิจการขายให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า

ข34 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เมื่อนำไปรวมกับสัญญา สินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง เช่น

ข34.1 ผู้ร่วมตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม

ข34.2 ผู้ถูกซื้อมีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็นเจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

สิทธิที่ได้รับคืน

ข35 ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้าที่ 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้าที่ 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน

ข36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืนเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว

กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

ข37 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ซึ่งหมายถึง กลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อมาต่อไปจากวันที่ซื้อได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

ข38 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม เช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาต่อรองกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยม สำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข39 ภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ข40 เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับที่ผู้ร่วมตลาดในการกำหนดราคาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)

สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน (ค่าเผื่อมูลค่า)

ข41 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าของลูกหนี้ที่ได้มาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ณ วันดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามสัญญา

สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ข42 ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชีหรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ซึ่งในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า

สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ร่วมตลาด

ข43 เพื่อปกป้องความสามารถในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มาอย่างจริงจัง หรืออาจไม่ตั้งใจที่จะใช้สินทรัพย์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นงานวิจัยและพัฒนาที่ได้มาที่ผู้ซื้อวางแผนที่จะใช้สินทรัพย์โดยการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นได้ใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินโดยสมมติว่าจะใช้ประโยชน์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ประกอบกับข้อสมมติในการประเมินมูลค่าทั้ง ณ จุดเริ่มต้นและเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการทดสอบการด้อยค่าในภายหลัง

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ข44 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้งผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นทุนที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น

ข45 มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่มีความเป็นไปได้ที่จะรวมส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อมีในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้การควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดการควบคุม (ส่วนลดของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (non-controlling interest discount)) หากผู้ร่วมตลาดจะมีการนำส่วนเพิ่มและส่วนลดนี้มาพิจารณาในการกำหนดราคาของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

การวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อในงบการเงินของผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่า (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

ข46 ในการรวมธุรกิจที่ไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 32 ถึง 34)

ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมในการใช้วิธีซื้อกับการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วม (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

ข47 เมื่อกิจการหาผลประโยชน์ร่วมสองแห่งมารวมกัน มูลค่ายุติธรรมของส่วนของเจ้าของหรือส่วนของสมาชิกในผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของสมาชิกที่ผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อที่ถูกโอนไป นอกจากนี้ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงินไม่ให้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่น ๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ

ข48 กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีข้อแตกต่างที่เด่นชัด คือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผล เงินปันผลมักจะถูกปันส่วนให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี

ข49 การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องที่ผู้ร่วมตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม เช่น วิธีมูลค่าปัจจุบันอาจเป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปของการลดค่าสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การพิจารณารายการที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 และ 52)

ข50 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ เพื่อพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ โดยไม่จำเป็นที่ปัจจัยทั้งหมดนี้ต้องเกิดขึ้นร่วมกันทุกข้อ

ข50.1 **เหตุผลของการเกิดรายการ** – การทำความเข้าใจถึงเหตุผลที่แต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจ (ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ เจ้าของ กรรมการ ผู้จัดการ และตัวแทนของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ) เข้าทำรายการหรือข้อตกลงรายการหนึ่งนั้นอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้ารายการที่เกิดขึ้นทำให้ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์มากกว่าผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ต้นทุนที่จ่ายสำหรับรายการดังกล่าว (รวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง) ไม่น่าจะเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับจำนวนดังกล่าวแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

ข50.2 **ผู้ริเริ่มให้เกิดรายการ** – การทำความเข้าใจว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มให้เกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ริเริ่มโดยผู้ซื้อจะมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน มากกว่าที่จะให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน รายการหรือข้อตกลงที่ริเริ่มโดยผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมจะไม่ได้ทำเพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ซึ่งรายการดังกล่าวมักถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการรวมธุรกิจ

ข50.3 **จังหวะเวลาของการเกิดรายการ** – จังหวะเวลาของการเกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาต่อรองเงื่อนไขการรวมธุรกิจอาจทำให้การรวมธุรกิจนั้นเกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน หากเป็นเช่นนั้น ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจอาจไม่ได้รับหรือได้รับผลประโยชน์จากรายการดังกล่าวเพียงเล็กน้อย ยกเว้นผลประโยชน์ที่ได้รับในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.1)

ข51 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันก่อนการเจรจาตกลงรวมธุรกิจกัน ซึ่ง ณ ที่นี้จะเรียกว่า "ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ" ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น สัญญาระหว่างผู้ขายกับลูกค้า หรือสัญญาระหว่างผู้ให้สิทธิกับผู้ใช้สิทธิ หรืออาจไม่อยู่ในรูปแบบของสัญญาก็ได้ เช่น โจทก์กับจำเลย

ข52 ถ้าการรวมธุรกิจมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนโดยวัดมูลค่าตามที่กำหนดดังต่อไปนี้

ข52.1 ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น คดีความฟ้องร้อง

ข52.2 ให้ใช้มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52.2.1 กับ ข52.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบของสัญญา

ข52.2.1 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อ เมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึง น้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)

ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญาเมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า

ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52.2.2 น้อยกว่า ข52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น ผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

ข53 ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข54 ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจจะเกิดขึ้นไว้ในสัญญาซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คู่สัญญาเข้าทำข้อตกลงจะช่วยในการประเมินลักษณะของข้อตกลงได้

ข55 ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ

ข55.1 *การจ้างงานต่อ* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายมาเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน สัญญาซื้อกิจการหรือเอกสารอื่น ๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ต้องทำการจ่ายชำระหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มีการจ้างงานอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.2 *ระยะเวลาการจ้างงานต่อ* – ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.3 *ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน* – ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานนอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆ ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.4 *เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายเป็นพนักงานได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้น เป็นค่าตอบแทนพนักงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข55.5 *จำนวนหุ้นที่ถือ* – จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาสาระของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถูกซื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถูกซื้อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ

ข55.6 *ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า* – หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น ณ วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถูกซื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.7 *สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน* – สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคูณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนั้นกำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ ในทางกลับกันหากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน

ข55.8 *ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ* – เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆ ที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และสัญญาเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ เช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นรายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน ถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข56 ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์[1] (share-based payment awards) (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้บันทึกบัญชีโดยถือเป็นการปรับปรุงโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หากผู้ซื้อมีโครงการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข57 ถึง ข62 เป็นแนวทางการปันส่วนของการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่โครงการเดิมของผู้ถูกซื้อมีผลสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และถ้าผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการที่มีผลสิ้นสุดลงโดยไม่มีภาระผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้ตามการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือได้ว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อหากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของผู้ถูกซื้อมีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น เช่น ผู้ซื้อถือว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อหากการทดแทนนั้นถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในสัญญาซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข57 ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใดถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการทั้งที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2

[1] ในย่อหน้าที่ ข56 ถึง ข62 คำศัพท์ “โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์” (“share-based payment awards”) อ้างถึงรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ได้รับสิทธิหรือมิได้รับสิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ส่วนของโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาด ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อจะเท่ากับโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ

ข58 ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือ โครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดคูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วของผู้ถูกซื้อต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข59 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่ได้รับสิทธิที่เป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคาตลาดกับโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทนสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่

ข60 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นสิทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาดมีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้น มูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็นค่าตอบแทนสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรืองวดที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่งกำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับงวดที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น

ข61 ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัดประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลง

ข62 ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนของผู้ถูกซื้อ

ข62ก ผู้ถูกซื้ออาจมีรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่คงเหลืออยู่โดยผู้ซื้อไม่ได้ทำการแลกเปลี่ยนกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของตน ในกรณีที่ได้รับสิทธิแล้ว การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและต้องถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่ยังไม่ได้รับสิทธิ รายการนี้จะถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เสมือนหนึ่งว่าวันที่ซื้อเป็นวันที่ให้สิทธิตามย่อหน้าที่ 19 และ 30

ข62ข การวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ยังเหลืออยู่จะถูกปันส่วนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยอดที่เหลือถือเป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

ข63 ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้

ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าค่าความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ข63.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสัญญาประกันภัยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)

ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับส่วนของโครงการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกโดยผู้ซื้อเพื่อทดแทนบริการที่จะได้รับจากพนักงานในอนาคต

ข63.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยภายหลังได้มีการควบคุม

การเปิดเผยข้อมูล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 59 และ 61)

ข64 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานดังต่อไปนี้

ข64.1 ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ

ข64.2 วันที่ซื้อ

ข64.3 สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

ข64.4 เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด

ข64.5 คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือปัจจัยอื่น ๆ

ข64.6 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่โอนให้และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนแต่ละประเภท เช่น

ข64.6.1 เงินสด

ข64.6.2 สินทรัพย์ที่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น รวมถึงธุรกิจหรือบริษัทย่อยของผู้ซื้อ

ข64.6.3 หนี้สินที่เกิดขึ้น เช่น หนี้สินจากสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย และ

ข64.6.4 ส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ รวมถึง จำนวนเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียใด ๆ ที่ได้ออกหรืออาจจะออกและวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียเหล่านั้น

ข64.7 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

ข64.7.1 จำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

ข64.7.2 คำอธิบายข้อตกลงและหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องจ่ายชำระ และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข64.7.3 ประมาณการผลลัพธ์ในลักษณะเป็นช่วงจำนวนเงินมากที่สุดถึงน้อยที่สุด (ไม่คิดลดมูลค่า) หรือถ้าไม่สามารถประมาณได้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลของการที่ไม่สามารถประมาณช่วงได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อเท็จจริงกรณีที่มูลค่าสูงสุดของการจ่ายชำระมีมูลค่าไม่จำกัด

ข64.8 ลูกหนี้ที่ได้รับมา

ข64.8.1 มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้

ข64.8.2 มูลค่าของลูกหนี้ตามสัญญา (ยอดรวมก่อนสุทธิ) และ

ข64.8.3 ประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้

การเปิดเผยข้อมูลต้องแยกตามประเภทของลูกหนี้ที่สำคัญ ได้แก่ เงินให้กู้ยืม สัญญาเช่าการเงินและลูกหนี้อื่น

ข64.9 มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ

ข64.10 สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23 ให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ถ้าหากไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

ข64.10.1 ข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

ข64.10.2 เหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข64.11 มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีได้

ข64.12 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจตามย่อหน้าที่ 51

ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.2 การบันทึกบัญชีสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดในงบการเงิน และ

ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว

ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดใน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย และวิธีการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว

ข64.14 กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 34 ถึง 36)

ข64.14.1 มูลค่าผลกำไรที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 34 และระบุว่าแสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ

ข64.14.2 คำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากรายการซื้อธุรกิจ

ข64.15 การรวมธุรกิจแต่ละรายการซึ่งผู้ซื้อถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100 ในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ

ข64.15.1 มูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า และ

ข64.15.2 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแต่ละรายการที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

ข64.16 การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

ข64.16.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนวันที่ซื้อ และ

ข64.16.2 มูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ซึ่งเป็นผลมาจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 42) และระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ข64.17 ข้อมูลต่อไปนี้

ข64.17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับรอบระยะเวลารายงาน และ

ข64.17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงาน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านี้ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำจำกัดความของคำว่า “ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” เช่นเดียวกับที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข65 สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญ แต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64.5 ถึง ข64.17 โดยแสดงเป็นยอดรวมของทุกรายการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข66 หากวันที่ซื้อธุรกิจเกิดขึ้นหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 เว้นแต่การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นภายในวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องอธิบายว่าข้อมูลในเรื่องใดที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้ รวมถึงเหตุผลของการที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้

ข67 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ หรือเปิดเผยเป็นยอดรวมสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ

ข67.1 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ (ดูย่อหน้าที่ 45) สำหรับการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม หรือ สิ่งตอบแทนอื่น ดังนั้น มูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินสำหรับการรวมธุรกิจจึงเป็นเพียงการประมาณขึ้นมา

ข67.1.1 เหตุผลที่ทำให้การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกของการรวมธุรกิจไม่เสร็จสิ้น

ข67.1.2 สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ หรือ รายการของสิ่งตอบแทนซึ่งการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกยังไม่เสร็จสิ้น และ

ข67.1.3 ลักษณะและมูลค่าของรายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าที่รับรู้ระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 49

ข67.2 สำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานภายหลังวันที่ซื้อจนกระทั่งถึงวันที่กิจการได้รับขายหรือสูญเสียสิทธิในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือจนกระทั่งถึงวันที่กิจการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับหนี้สินหรือหนี้สินนั้นถูกยกเลิกหรือหมดอายุ

ข67.2.1 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่เคยรับรู้ รวมถึงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระ

ข67.2.2 การเปลี่ยนแปลงในผลลัพธ์ที่แสดงเป็นช่วงของจำนวนเงิน (มูลค่าที่ไม่คิดลด) และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนั้น และ

ข67.2.3 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลหลักที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ข67.3 สำหรับหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลประมาณการหนี้สินแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันต้นงวดกับวันสิ้นงวดรอบระยะเวลารายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน

ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันต้นงวดรอบระยะเวลารายงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ตามย่อหน้าที่ 67

ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) รวมถึงค่าความนิยมที่ถูกตัดออกจากบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยมเพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)

ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลารายงาน

ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน

ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินรับมาจากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน และรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนหน้า และ

ข67.5.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยทำให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)

ข68 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

ข69 การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้

ข69.1 *การจัดประเภทรายการ* – กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายการบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ

ข69.2 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้* – ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายการบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

ข69.3 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ* – นโยบายการบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

ข69.4 *การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก* – จากวันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข69.5 *ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้* – กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีซื้ออาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) เป็นรายการตั้งพัก ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๔/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง งบการเงินรวม

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๘๗/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง งบการเงินรวม

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง งบการเงินรวม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

งบการเงินรวม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRS 10: Consolidated Financial Statements (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ 1
การบรรลุวัตถุประสงค์ 2
ขอบเขต 4
การควบคุม 5
อำนาจ 10
ผลตอบแทน 15
ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน 17
ข้อกำหนดทางการบัญชี 19
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 22
การสูญเสียการควบคุม 25
การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ 27
ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน 31
ภาคผนวก
ก คำนิยาม
ข แนวทางปฏิบัติ
ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 33 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *งบการเงินรวม*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการในการนำเสนอและการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อกิจการควบคุมกิจการอื่นอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

2.1 กำหนดให้กิจการ *(บริษัทใหญ่)* ที่ควบคุมอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น *(บริษัทย่อย)* นำเสนองบการเงินรวม

2.2 ให้คำนิยามของหลัก*การควบคุม* และกำหนดการควบคุมให้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม

2.3 ให้แนวทางการประยุกต์ใช้หลักการควบคุมเพื่อระบุว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้นต้องจัดทำงบการเงินรวม

2.4 ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม และ

2.5 ให้คำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และให้ข้อยกเว้นในการรวมบริษัทย่อยประเภทหนึ่งของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนในการจัดทำงบการเงินรวม

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึงข้อกำหนดทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจและผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้))

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ขอบเขต

4 กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับทุกกิจการ ยกเว้น

4.1 บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวมในกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

4.1.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งกิจการอื่นควบคุมส่วนได้เสียทั้งหมดหรือบางส่วนโดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของบริษัทใหญ่ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับแจ้งเกี่ยวกับเรื่อง ซึ่งในสถานการณ์อื่นจะไม่มีสิทธิออกเสียงและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม

4.1.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (over-the-counter market) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

4.1.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ

4.1.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางจัดทำงบการเงินและเผยแพร่เป็นข้อมูลสาธารณะ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยได้รวมบริษัทย่อยไว้ในงบการเงินหรือวัดมูลค่าบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

4.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

4.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

4ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่บังคับใช้กับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานหรือโครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

4ข บริษัทใหญ่ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องไม่นำเสนองบการเงินรวม ถ้ากิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การควบคุม

5 ผู้ลงทุนต้องกำหนดว่าผู้ลงทุนเป็นบริษัทใหญ่หรือไม่ โดยการประเมินว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ทั้งนี้ไม่คำนึงถึงลักษณะของความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

6 ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและมีความสามารถที่จะทำให้ผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

7 ดังนั้น ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

7.1 การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 10 ถึง 14)

7.2 ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 15 ถึง 16) และ

7.3 การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 17 ถึง 18)

8 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดเมื่อทำการประเมินว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องทบทวนการประเมินดังกล่าว ถ้าข้อเท็จจริงและสถานการณ์บ่งชี้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของการควบคุมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 7 (ดูย่อหน้าที่ ข80 ถึง ข85)

9 ผู้ลงทุนตั้งแต่สองคนหรือมากกว่านั้นร่วมกันควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการร่วมกันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ไม่มีผู้ลงทุนรายใดสามารถสั่งการกิจกรรมโดยปราศจากการร่วมมือกับบุคคลอื่น ๆ ผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนแต่ละคนจะบันทึกบัญชีส่วนได้เสียของตนในผู้ได้รับการลงทุน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

อำนาจ

10 ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการ*กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง* กล่าวคือ กิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

11 อำนาจเกิดจากสิทธิ ในบางครั้งการประเมินอำนาจเป็นเรื่องตรงไปตรงมา เช่น เมื่ออำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้มาจากสิทธิในการออกเสียงที่ได้รับจากตราสารทุนโดยตรงและเพียงอย่างเดียว เช่น หุ้น และสามารถประเมินได้จากการพิจารณาสิทธิในการออกเสียงจากการถือหุ้นดังกล่าวในกรณีอื่น การประเมินอาจจะซับซ้อนและต้องใช้มากกว่าหนึ่งปัจจัยในการพิจารณา เช่น เมื่ออำนาจเกิดจากหนึ่งข้อตกลงตามสัญญาหนึ่งสัญญาหรือมากกว่านั้น

12 ผู้ลงทุนซึ่งมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องถือว่ามีอำนาจ ถึงแม้ว่าสิทธินั้นยังมิได้มีการใช้ก็ตาม หลักฐานซึ่งแสดงว่าผู้ลงทุนได้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะช่วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่ แต่หลักฐานเหล่านั้นไม่ให้ข้อสรุปด้วยตัวเองในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

13 ในกรณีที่มีผู้ลงทุนสองคนหรือมากกว่านั้น และเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของแต่ละคนทำให้มีความสามารถเป็นเอกภาพในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องที่แตกต่างกัน ผู้ลงทุนที่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนเป็นผู้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

14 ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้ ถึงแม้ว่าสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นจะทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการมีส่วนร่วมในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น เมื่ออีกกิจการหนึ่งมี*อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ* แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนซึ่งถือเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครองไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข26 ถึง ข28) และดังนั้นถือว่าไม่ได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ผลตอบแทน

15 ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน เมื่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องนั้นมีโอกาสที่จะผันแปรตามผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน โดยผลตอบแทนของผู้ลงทุนนั้นเป็นผลตอบแทนเชิงบวกเพียงอย่างเดียวหรือผลตอบแทนเชิงลบเพียงอย่างเดียว หรือทั้งผลตอบแทนเชิงบวกและผลตอบแทนเชิงลบ

16 ถึงแม้ว่าจะมีผู้ลงทุนรายเดียวที่สามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้ แต่กิจการมากกว่าหนึ่งรายสามารถมีส่วนแบ่งในผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผู้ถือหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม สามารถมีส่วนแบ่งในกำไรหรือการจ่ายปันผลของผู้ได้รับการลงทุน

ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน

17 ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนไม่เพียงมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน และมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน แต่ยังสามารถใช้อำนาจในการทำให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้น

18 ดังนั้นผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนที่เป็นตัวแทนตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ข58 ถึง ข72 ไม่เป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหากใช้สิทธิในการตัดสินใจตามที่ได้รับมอบหมาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อกำหนดทางการบัญชี

19 บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

20 การจัดทำงบการเงินรวมของผู้ได้รับการลงทุนต้องเริ่มตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน และสิ้นสุดเมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

21 ย่อหน้าที่ ข86 ถึง ข93 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินรวม

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

22 บริษัทใหญ่ต้องนำเสนอส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวมในส่วนของเจ้าของแยกจากส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่

23 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยซึ่งมิได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยถือเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ (กล่าวคือ รายการกับเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ)

24 ย่อหน้าที่ ข94 ถึง ข96 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับส่วนได้ส่วนเสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวม

การสูญเสียการควบคุม

25 ในกรณีที่บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องปฏิบัติดังนี้

25.1 ต้องตัดรายการสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยเดิมที่เคยมีการควบคุมออกจากงบแสดงฐานะการเงินรวม

25.2 รับรู้เงินลงทุนที่เหลือในบริษัทย่อยเดิมที่เคยมีการควบคุมในมูลค่ายุติธรรม เมื่อสูญเสียการควบคุมและหลังจากนั้นรับรู้เงินลงทุนและรายการลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับบริษัทย่อยเดิมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่กล่าวถึงนั้นถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกที่รับรู้ของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเป็นราคาทุนเริ่มแรกที่รับรู้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า

25.3 รับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการสูญเสียการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียเดิมที่เคยมีการควบคุม

26 ย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการสูญเสียการควบคุม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

27 บริษัทใหญ่ต้องกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคือกิจการซึ่ง

27.1 ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น

27.2 ให้คำมั่นกับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ

27.3 วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม

ย่อหน้าที่ ข85ก ถึง ข85ฐ ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

28 ในการประเมินว่ากิจการเป็นไปตามคำนิยามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 27 หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ดังต่อไปนี้หรือไม่

28.1 กิจการมีเงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง (ดูย่อหน้าที่ ข85ฒ ถึง ข85ณ)

28.2 กิจการมีผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย (ดูย่อหน้าที่ ข85ด ถึง ข85ถ)

28.3 กิจการมีผู้ลงทุนที่มิใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ (ดูย่อหน้าที่ ข85ท ถึง ข85ธ) และ

28.4 กิจการมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในรูปแบบของส่วนของเจ้าของ หรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง (ดูย่อหน้าที่ ข85น ถึง ข85บ)

การขาดหายไปของลักษณะปกติดังกล่าวในบางข้อไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการถูกตัดสิทธิจากการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่มีลักษณะปกติดังกล่าวไม่ครบทุกข้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้)

29 หากข้อเท็จจริง และสถานการณ์บ่งชี้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบที่เป็นคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 27 หรือ มีการเปลี่ยนแปลงจากลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 28 บริษัทใหญ่ต้องประเมินใหม่ว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

30 บริษัทใหญ่ที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หรือกลายมาเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสถานภาพดังกล่าวนับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสถานภาพเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ข100 ถึง ข101)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

31 ยกเว้นที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 32 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องไม่รวมบริษัทย่อย หรือต้องไม่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อกิจการได้มาซึ่งการควบคุมในกิจการอื่น แต่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)[1]

32 แม้ว่าจะมีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 31 แล้ว หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีบริษัทย่อย ซึ่งบริษัทย่อยนั้นมิได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนและมีวัตถุประสงค์หลักและกิจกรรมหลักในการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการลงทุนของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ค ถึง ข85จ) กิจการต้องรวมบริษัทย่อยดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 26 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยดังกล่าว

33 บริษัทใหญ่ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องรวมกิจการทั้งหมดที่บริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงกิจการที่ถูกควบคุมผ่านบริษัทย่อยซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ยกเว้นบริษัทใหญ่เองเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[1] ภาคผนวก ค7 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* ระบุว่า "หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ยังไม่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การอ้างอิงให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)"

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของ**กลุ่มกิจการ**ที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของ**บริษัทใหญ่**และ**บริษัทย่อย**เสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน	หมายถึง	ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และมีความสามารถที่จะทำให้เกิดผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
ผู้ตัดสินใจ	หมายถึง	กิจการที่มีสิทธิในการตัดสินใจไม่ว่าจะเป็นตัวการหรือตัวแทนของกิจการอื่น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	**บริษัทใหญ่**และ**บริษัทย่อย**
กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน	หมายถึง	กิจการซึ่ง 1) ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น 2) ให้คำมั่นสัญญากับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าของเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ 3) วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียใน**บริษัทย่อย**ที่ไม่ได้เป็นของ**บริษัทใหญ่**ทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่ง**ควบคุม**กิจการอื่นหนึ่งแห่งหรือมากกว่านั้น
อำนาจ	หมายถึง	สิทธิที่มีอยู่ที่ทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการ**กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง	หมายถึง	สิทธิที่มีการออกแบบเพื่อคุ้มครองส่วนได้เสียของผู้ที่ถือสิทธินั้นโดยปราศจากการให้อำนาจเหนือกิจการที่สิทธินั้นเกี่ยวข้อง
กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	หมายถึง	สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุนที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน
สิทธิในการถอดถอน	หมายถึง	สิทธิในการถอดถอนผู้ตัดสินใจจากอำนาจตัดสินใจ
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของอีกกิจการหนึ่ง

คำนิยามต่อไปนี้มีอธิบายใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และใช้ความหมายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- บริษัทร่วม
- ส่วนได้เสียในกิจการอื่น
- การร่วมค้า
- ผู้บริหารสำคัญ
- กิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 33 และมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข1 ตัวอย่างในภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นสถานการณ์ตามสมมติฐาน ถึงแม้ว่าบางแง่มุมของตัวอย่างอาจพบได้ในสถานการณ์จริง ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดของแต่ละกรณีจะต้องมีการนำมาประเมินเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม มาประยุกต์ใช้

การประเมินการควบคุม

ข2 ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องประเมินว่าตนมีครบทุกองค์ประกอบต่อไปนี้หรือไม่

- ข2.1 การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- ข2.2 ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
- ข2.3 การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ข3 การพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้อาจช่วยในการกำหนดว่ามีการควบคุม

- ข3.1 วัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8)
- ข3.2 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องคืออะไร และมีการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมนั้นอย่างไร (ดูย่อหน้าที่ ข11 ถึง ข13)
- ข3.3 สิทธิของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข54)
- ข3.4 ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข55 ถึง ข57) และ
- ข3.5 ผู้ลงทุนสามารถใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข58 ถึง ข72)

ข4 เมื่อมีการประเมินการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาลักษณะของความสัมพันธ์ของตนกับกิจการอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข73 ถึง ข75)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน

ข5 ในการประเมินการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน เพื่อที่จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ใดมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมเหล่านั้น และผู้ใดเป็นผู้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมเหล่านั้น

ข6 เมื่อมีการพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน อาจเกิดความชัดเจนว่าการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนอาศัยตราสารทุนที่ให้สิทธิผู้ถือตราสารในการออกเสียงตามสัดส่วนที่ลงทุน เช่น หุ้นสามัญในผู้ได้รับการลงทุน ในกรณีนี้ หากไม่มีข้อตกลงอื่นใดเพิ่มเติมที่เปลี่ยนแปลงอำนาจในการตัดสินใจ การประเมินการควบคุมจะเน้นที่ฝ่ายใด (ถ้ามี) มีความสามารถในการใช้สิทธิออกเสียงที่เพียงพอเพื่อกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข50) ในกรณีที่ตรงไปตรงมาที่สุด หากไม่มีปัจจัยอื่น ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่จะเป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ข7 ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ในกรณีที่มีความซับซ้อน อาจจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยอื่นบางปัจจัยหรือทุกปัจจัยในย่อหน้าที่ ข3

ข8 ผู้ได้รับการลงทุนอาจได้รับการออกแบบเพื่อให้สิทธิในการออกเสียงไม่เป็นปัจจัยหลักในการตัดสินว่าใครเป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน เช่น เมื่อสิทธิในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานด้านการบริหารเท่านั้น และกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการสั่งการด้วยข้อตกลงตามสัญญา ในกรณีนี้ การพิจารณาของผู้ลงทุนเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนต้องรวมถึงการพิจารณาความเสี่ยงที่ผู้ได้รับการลงทุนถูกออกแบบมาให้มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยง ความเสี่ยงที่ผู้ได้รับการลงทุนถูกออกแบบมาให้ส่งผ่านไปยังกิจการต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและพิจารณาว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงเหล่านั้นบางส่วนหรือทั้งหมดหรือไม่ การพิจารณาความเสี่ยงนั้นไม่เพียงรวมถึงผลกระทบในทางลบแต่รวมถึงโอกาสในทางบวกด้วย

อำนาจ

ข9 การที่ผู้ลงทุนจะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินอำนาจต้องพิจารณาเฉพาะสิทธิที่มีความสำคัญและสิทธิที่มิใช่สิทธิเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข28)

ข10 การกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่ขึ้นอยู่กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และสิทธิที่ผู้ลงทุนและกิจการอื่นมีที่เกี่ยวกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องและการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข11 สำหรับผู้ได้รับการลงทุนจำนวนมาก กิจกรรมการดำเนินงานและกิจกรรมการจัดหาเงินหลายแบบมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างของกิจกรรมซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่สามารถเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง จะรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกิจกรรมดังนี้

ข11.1 การซื้อและขายสินค้าหรือบริการ

ข11.2 การจัดการสินทรัพย์ทางการเงินตลอดอายุของสินทรัพย์ (รวมถึงเมื่อผิดนัดชำระหนี้)

ข11.3 การเลือก การได้มาหรือการจำหน่ายสินทรัพย์

ข11.4 การวิจัยและการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ หรือกระบวนการใหม่ ๆ และ

ข11.5 การกำหนดโครงสร้างของเงินทุนหรือการได้รับเงินทุน

ข12 ตัวอย่างของการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข12.1 การตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานและการลงทุนของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งรวมถึงงบประมาณ และ

ข12.2 การแต่งตั้งและการกำหนดค่าตอบแทนผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนหรือผู้ให้บริการแก่ผู้ได้รับการลงทุนและการยกเลิกบริการ หรือการจ้างงานนั้น

ข13 ในบางสถานการณ์ กิจกรรมทั้งก่อนและหลังการเกิดของสถานการณ์เฉพาะอาจเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เมื่อผู้ลงทุนสองคนหรือมากกว่าสองคนขึ้นไปมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และกิจกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้นในเวลาที่ต่างกัน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าผู้ลงทุนคนใดที่สามารถสั่งการกิจกรรมที่ทำให้เกิดผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนที่สอดคล้องกับสิทธิในการตัดสินใจเห็นชอบ (ดูย่อหน้าที่ 13) ผู้ลงทุนต้องมีการทบทวนการประเมินนี้ตลอดเวลาเมื่อมีข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องหรือสถานการณ์เปลี่ยนไป

ตัวอย่างการนำมาใช้
ตัวอย่างที่ 1 ผู้ลงทุนสองกลุ่มได้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนเพื่อพัฒนาและทำการตลาดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์ ผู้ลงทุนคนแรกรับผิดชอบในการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์นั้น ซึ่งเป็นฝ่ายเดียวที่สามารถทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการพัฒนาผลิตภัณฑ์และการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ หลังจากที่ได้รับการรับรองทางกฎหมายแล้ว ผู้ลงทุนอีกกลุ่มจะทำการผลิตและการตลาดต่อไป ซึ่งผู้ลงทุนกลุ่มนี้จะเป็นฝ่ายเดียวที่สามารถทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตและการตลาด ในกรณีที่กิจกรรมการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายกับกิจกรรมการผลิตและการตลาดมีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจเท่ากัน ผู้ลงทุนแต่ละฝ่ายจำเป็นต้องพิจารณาว่ากิจกรรมใดมีผลกระทบโดยตรงอย่างมีนัยสำคัญ*มากที่สุด*ต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน จากที่กล่าวมาแล้วว่าผู้ลงทุนแต่ละฝ่ายจะต้องพิจารณาว่ากิจกรรมการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมาย หรือกิจกรรมการผลิตและการตลาดมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน และใครสามารถสั่งการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 1

กิจกรรมนั้น ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนรายใดมีอำนาจ ผู้ลงทุนจะพิจารณาสิ่งต่าง ๆ ดังนี้

(1) วัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน

(2) ปัจจัยที่กำหนดกำไรขั้นต้น รายได้ และมูลค่าของผู้ได้รับการลงทุน หรือมูลค่าของผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์

(3) ผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนจากอำนาจการตัดสินใจของผู้ลงทุนแต่ละรายที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยในข้อ (2) และ

(4) ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ตามตัวอย่างนี้ ผู้ลงทุนจะพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้ด้วย

(5) ความไม่แน่นอนและความพยายามที่ใช้ในการได้รับรองทางกฎหมาย (พิจารณาถึงความสำเร็จของผู้ลงทุนเกี่ยวกับการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์ที่ผ่านมา) และ

(6) ผู้ลงทุนรายใดควบคุมผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์หลังจากระยะของการพัฒนาประสบความสำเร็จ

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 2

กิจการลงทุนแห่งหนึ่ง (ผู้ได้รับการลงทุน) มีการจัดตั้งและได้รับทุนจากตราสารหนี้ซึ่งถือโดยผู้ลงทุน (ผู้ลงทุนในหนี้) และตราสารทุนซึ่งถือโดยผู้ลงทุนอื่นจำนวนหนึ่ง ส่วนที่เป็นทุน (Equity Tranche) ถูกออกแบบมาเพื่อรับผลขาดทุนแรกและรับผลตอบแทนส่วนที่เหลือของผู้ได้รับการลงทุน โดยหนึ่งในผู้ลงทุนในตราสารทุนซึ่งถือหุ้นร้อยละ 30 ของส่วนของเจ้าของทำหน้าที่เป็นผู้จัดการสินทรัพย์ด้วย ผู้ได้รับการลงทุนใช้เงินที่ได้มาเพื่อซื้อกลุ่มการลงทุน (portfolio) ในสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งทำให้ผู้ได้รับการลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตที่อาจเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้องกับการผิดนัดชำระเงินต้นและดอกเบี้ยของสินทรัพย์ส่วนรายการที่มีการขายให้แก่ผู้ลงทุนในตราสารหนี้โดยถือเป็นการลงทุนที่มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตต่ำจากความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์ในกลุ่มการลงทุนจะผิดนัดชำระ เนื่องจากลักษณะของสินทรัพย์และเนื่องจากผู้ลงทุนในส่วนที่เป็นทุนถูกออกแบบมาให้รับการขาดทุนแรกของผู้ได้รับการลงทุน ผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากการบริหารกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งรวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับการเลือก การซื้อและการจำหน่ายสินทรัพย์ภายใต้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกลุ่มการลงทุนและการจัดการเมื่อกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ผิดนัดชำระ กิจกรรมเหล่านั้นจะมีการจัดการโดยผู้บริหารสินทรัพย์จนกว่าการผิดนัดชำระถึงสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน (ได้แก่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้
ตัวอย่างที่ 2 เมื่อมูลค่าของกลุ่มการลงทุนถึงระดับที่ส่วนของทุนของผู้ได้รับการลงทุนถูกใช้ไปจนหมด) ณ เวลานั้น ผู้ดูแลกองทุนภายนอกจะจัดการสินทรัพย์ตามคำสั่งของผู้ลงทุนในตราสารหนี้ การจัดการกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจนกว่าสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระจะถึงสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน ผู้ลงทุนในตราสารหนี้สามารถสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระเงินผ่านพ้นสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์และผู้ลงทุนในตราสารหนี้แต่ละฝ่ายควรพิจารณาว่าพวกเขาสามารถสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนได้หรือไม่ รวมถึงพิจารณาถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนและฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนที่มีต่อแต่ละฝ่าย

สิทธิที่ให้ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข14 อำนาจเกิดจากสิทธิ เพื่อให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีอยู่ต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง สิทธิที่อาจให้อำนาจแก่ผู้ลงทุนสามารถมีความแตกต่างกันได้ระหว่างผู้ได้รับการลงทุนแต่ละราย

ข15 ตัวอย่างของสิทธิ ไม่ว่าเพียงเรื่องเดียวหรือรวมกันหลายเรื่อง สามารถให้อำนาจผู้ลงทุนซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข15.1 สิทธิในรูปแบบของสิทธิในการออกเสียง (หรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข50)

ข15.2 สิทธิในการแต่งตั้ง การมอบหมาย หรือการถอดถอนสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข15.3 สิทธิในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนอีกกิจการหนึ่งซึ่งเป็นผู้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข15.4 สิทธิในการสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำรายการ หรือคัดค้านการเปลี่ยนแปลงในรายการเพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน และ

ข15.5 สิทธิอื่น (เช่น สิทธิในการตัดสินใจที่ระบุไว้ในสัญญาการบริหาร) ซึ่งให้ผู้ถือมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข16 โดยทั่วไป เมื่อผู้ได้รับการลงทุนมีกิจกรรมการดำเนินงานและกิจกรรมการจัดหาเงินหลายอย่างซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน และเมื่อการตัดสินใจที่สำคัญเกี่ยวกับกิจกรรมเหล่านี้ต้องทำอย่างต่อเนื่องควรเป็นสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายกันที่ให้อำนาจแก่ผู้ลงทุนไม่ว่าเป็นการให้สิทธิออกเสียงเพียงอย่างเดียวหรือรวมกันกับข้อตกลงอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข17 เมื่อสิทธิการออกเสียงไม่สามารถมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน เช่น เมื่อสิทธิในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานบริหารเท่านั้น และข้อตกลงตามสัญญาเป็นตัวกำหนดทิศทางของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนต้องประเมินข้อตกลงตามสัญญาเหล่านั้นเพื่อพิจารณาว่าตนมีสิทธิเพียงพอที่ให้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิเพียงพอที่ให้อำนาจหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8) และข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข51 ถึง ข54 ร่วมกับย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข20

ข18 ในบางสถานการณ์ อาจจะยากที่จะกำหนดว่าสิทธิของผู้ลงทุนมีเพียงพอที่จะให้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ในกรณีนี้เพื่อให้การประเมินอำนาจสามารถทำได้ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาหลักฐานว่าตนมีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงผู้เดียวหรือไม่การพิจารณานั้นคำนึงถึง แต่ไม่จำกัดเพียงรายการต่อไปนี้ ซึ่งเมื่อพิจารณาร่วมกับสิทธิและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 อาจให้หลักฐานว่าสิทธิของผู้ลงทุนเพียงพอที่จะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข18.1 ผู้ลงทุนแม้ว่าไม่มีสิทธิตามสัญญา สามารถแต่งตั้ง หรือให้การอนุมัติผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข18.2 ผู้ลงทุนแม้ว่าไม่มีสิทธิตามสัญญา สามารถสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำรายการหรือคัดค้านการเปลี่ยนแปลงรายการที่มีนัยสำคัญ เพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน

ข18.3 ผู้ลงทุนสามารถมีอิทธิพลในกระบวนการเสนอชื่อเพื่อเลือกสมาชิกของผู้กำกับดูแลของผู้ได้รับการลงทุน หรือการได้รับมอบอำนาจในสิทธิออกเสียงจากผู้ถือรายอื่น

ข18.4 ผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนคือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้ลงทุน (เช่น ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (chief executive officer) ของผู้ได้รับการลงทุนและประธานเจ้าหน้าที่บริหารของผู้ลงทุนเป็นคนเดียวกัน)

ข18.5 ส่วนใหญ่ของสมาชิกที่มีหน้าที่กำกับดูแลผู้ได้รับการลงทุนเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้ลงทุน

ข19 บางครั้งมีข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีความสัมพันธ์พิเศษกับผู้ได้รับการลงทุน ที่เป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับ (a passive interest) ความมีอยู่ของแต่ละข้อบ่งชี้หรือข้อบ่งชี้ประกอบกันบางอย่างมิได้หมายความว่าเข้าเงื่อนไขของอำนาจเสมอไป อย่างไรก็ตามการมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับในผู้ได้รับการลงทุนนั้นอาจบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีสิทธิอื่นที่เกี่ยวข้องอื่นที่เพียงพอที่สามารถให้เป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เช่น การที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับและประกอบกับสิทธิอื่นอาจบ่งชี้อำนาจได้ดังนี้

ข19.1 ผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เป็นพนักงานปัจจุบันหรือเคยเป็นพนักงานของผู้ลงทุน

ข19.2 การดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนขึ้นอยู่กับผู้ลงทุน ดังเช่นสถานการณ์ดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข19.2.1 ผู้ได้รับการลงทุนพึ่งพาเงินทุนจากผู้ลงทุนในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญของการดำเนินงาน

ข19.2.2 ผู้ลงทุนให้การค้ำประกันภาระผูกพันของกิจการในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญ

ข19.2.3 ผู้ได้รับการลงทุนขึ้นอยู่กับผู้ลงทุนในบริการที่สำคัญ เทคโนโลยี วัสดุหรือวัตถุดิบ

ข19.2.4 ผู้ลงทุนมีการควบคุมสินทรัพย์ เช่น ใบอนุญาต หรือเครื่องหมายทางการค้าที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานหลักของผู้ได้รับการลงทุน

ข19.2.5 ผู้ได้รับการลงทุนพึ่งพาผู้ลงทุนในเรื่องผู้บริหารสำคัญ เช่น เมื่อบุคลากรของผู้ลงทุนมีความรู้ความชำนาญเฉพาะในการดำเนินงานหลักของผู้ได้รับการลงทุน

ข19.3 กิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุนในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวข้องหรือเป็นการดำเนินการแทนผู้ลงทุน

ข19.4 ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิของผู้ลงทุนในผลตอบแทนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนไม่เป็นสัดส่วนกับสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกัน เช่น อาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้ลงทุนมีสิทธิหรือมีฐานะเปิดต่อผลตอบแทนมากกว่าครึ่งหนึ่งของผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนแต่ถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าครึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน

ข20 ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนยิ่งมากยิ่งมีแรงจูงใจสำหรับผู้ลงทุนในการได้สิทธิที่เพียงพอที่จะให้อำนาจ ดังนั้นฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนที่สูงเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนอาจมีอำนาจ อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของฐานะเปิดของผู้ลงทุนด้วยตัวเองนั้นไม่ได้กำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

ข21 เมื่อปัจจัยในย่อหน้าที่ ข18 และข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 มีการพิจารณาร่วมกันกับสิทธิของผู้ลงทุน ต้องให้น้ำหนักมากกับหลักฐานเรื่องอำนาจตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข18

สิทธิที่มีความสำคัญ

ข22 ในการประเมินว่าผู้ซึ่งลงทุนมีอำนาจหรือไม่จะพิจารณาเพียงสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (ถือโดยผู้ลงทุนและอื่น ๆ) สิทธิจะมีความสำคัญ เมื่อผู้ถือต้องมีความสามารถในการใช้สิทธิในทางปฏิบัติ

ข23 การกำหนดว่าสิทธิมีความสำคัญหรือไม่ต้องใช้ดุลยพินิจ โดยพิจารณาข้อเท็จจริงทั้งหมดและสถานการณ์นั้น ปัจจัยที่นำมาพิจารณาในการกำหนดรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงข้อต่อไปนี้

ข23.1 มีอุปสรรค (ทางเศรษฐกิจหรืออื่น ๆ) ที่ป้องกันผู้ถือรายหนึ่ง (หรือผู้ถือหลายราย) จากการใช้สิทธิ ตัวอย่างของอุปสรรคดังกล่าวรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข23.1.1 บทลงโทษทางการเงิน และแรงจูงใจที่จะป้องกัน (หรือยับยั้ง) ผู้ถือในการใช้สิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข23.1.2 ราคาใช้สิทธิ หรือราคาแปลงสภาพ ที่ทำให้เกิดอุปสรรคทางการเงินที่ป้องกันผู้ถือ (หรือยับยั้ง) จากการใช้สิทธิ

ข23.1.3 เงื่อนไขและสถานการณ์ที่จะทำให้ไม่ได้ใช้สิทธิ เช่น เงื่อนไขที่จำกัดเวลาการใช้สิทธิแบบสั้น ๆ

ข23.1.4 ขาดหรือไม่ชัดเจนซึ่งกลไกในการหาเอกสารของผู้ได้รับการลงทุนที่สมเหตุสมผล หรือกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ที่จะยินยอมให้ผู้ถือได้ใช้สิทธิ

ข23.1.5 ผู้ถือที่มีสิทธิไม่สามารถได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อใช้สิทธิ

ข23.1.6 อุปสรรคในการดำเนินงานหรือแรงจูงใจที่จะป้องกัน (หรือยับยั้ง) ผู้ถือจากการใช้สิทธิ (ตัวอย่างเช่น ปราศจากซึ่งผู้จัดการที่เต็มใจหรือมีความสามารถในการให้บริการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ หรือผู้ที่มีความสามารถในการให้บริการและเข้ารับส่วนได้เสียอื่นที่ถือโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ)

ข23.1.7 กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่ป้องกันไม่ให้ผู้ถือหุ้นใช้สิทธิ (เช่น นักลงทุนต่างชาติถูกห้ามไม่ให้ใช้สิทธิ)

ข23.2 เมื่อการใช้สิทธินั้นกำหนดให้มีความเห็นชอบมากกว่าหนึ่งราย หรือเมื่อสิทธิมีการถือมากกว่าหนึ่งราย ไม่ว่าจะมีกลไกที่ทำให้ผู้ถือเหล่านั้นมีความสามารถในทางปฏิบัติในการใช้สิทธิร่วมกันหากเลือกที่จะปฏิบัติเช่นนั้นหรือไม่ การที่ไม่มีกลไกเหล่านี้เป็นข้อบ่งชี้ว่าสิทธินั้นไม่มีความสำคัญ ยิ่งมีหลายฝ่ายซึ่งต้องมีการตกลงกันในการใช้สิทธิซึ่งเป็นไปได้น้อยที่สิทธินั้นจะมีความสำคัญ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการที่มีสมาชิกที่เป็นอิสระจากผู้ตัดสินใจอาจจะเป็นกลไกสำหรับผู้ลงทุนหลายรายในการดำเนินการร่วมกันในการใช้สิทธิ ดังนั้นสิทธิในการถอดถอนซึ่งสามารถดำเนินการโดยคณะกรรมการที่เป็นอิสระจะมีความเป็นไปได้มากที่จะมีความสำคัญมากกว่าการใช้สิทธินั้นของผู้ลงทุนแต่ละรายจำนวนมาก

ข23.3 ผู้ถือสิทธิรายหนึ่งหรือหลายรายจะได้รับผลประโยชน์จากการใช้สิทธินั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ผู้ถือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50) ต้องพิจารณาราคาในการใช้สิทธิหรือราคาแปลงสภาพของเครื่องมือ ข้อตกลงและเงื่อนไขของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้มีความเป็นไปได้มากที่จะมีความสำคัญเมื่อเครื่องมือนั้นอยู่ในภาวะสมควรใช้สิทธิ (in the money) หรือผู้ลงทุนจะได้รับผลประโยชน์จากเหตุผลอื่น (เช่น การรับรู้ของการผนึกกัน (synergies) ระหว่างผู้ลงทุนกับผู้ได้รับการลงทุน) จากการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพของเครื่องมือ

ข24 การที่สิทธิจะมีความสำคัญ สิทธินั้นจะต้องสามารถใช้ได้เมื่อมีการตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยปกติต้องสามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ดี บางครั้งสิทธินั้นสามารถมีความสำคัญถึงแม้ว่าสิทธินั้นยังไม่สามารถใช้ได้ในปัจจุบัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 3

ผู้ได้รับการลงทุนมีการประชุมผู้ถือหุ้นประจำปีเพื่อการตัดสินใจกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ตารางการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งต่อไปจะเกิดขึ้นอีกใน 8 เดือนข้างหน้า อย่างไรก็ตาม ผู้ถือหุ้นแต่ละรายหรือหลายรายรวมกันแล้วอย่างน้อยร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียง สามารถเรียกประชุมวาระพิเศษเพื่อเปลี่ยนแปลงนโยบายที่มีอยู่เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แต่มีข้อกำหนดต้องแจ้งผู้ถือหุ้นรายอื่น หมายความว่า การประชุมดังกล่าวไม่สามารถดำเนินการได้อย่างน้อย 30 วัน นโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องสามารถมีการเปลี่ยนแปลงได้เฉพาะในการประชุมผู้ถือหุ้นวาระพิเศษหรือการประชุมซึ่งมีตารางกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งรวมถึงการอนุมัติการขายสินทรัพย์ที่มีความสำคัญเช่นเดียวกับการตัดสินใจในการลงทุนหรือการจำหน่ายการลงทุนที่มีนัยสำคัญ

รูปแบบข้อเท็จจริงข้างต้นนั้นสามารถประยุกต์ใช้กับตัวอย่างที่ 3ก ถึง 3ง ตัวอย่างดังต่อไปนี้แต่ละตัวอย่างแยกพิจารณาจากกัน

ตัวอย่างที่ 3ก

ผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนนั้นมีความสำคัญเนื่องจากผู้ลงทุนสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้เมื่อผู้ลงทุนต้องการ ข้อเท็จจริงที่ผู้ลงทุนต้องใช้เวลา 30 วัน ก่อนที่ผู้ลงทุนสามารถใช้สิทธิในการออกเสียงได้นั้นไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในปัจจุบันเพื่อสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องนับตั้งแต่ได้หุ้นมา

ตัวอย่างที่ 3ข

ผู้ลงทุนทำสัญญาล่วงหน้าเพื่อที่จะได้หุ้นส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน สัญญาล่วงหน้าต้องมีการชำระเงินภายใน 25 วัน ผู้ถือหุ้นเดิมไม่สามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากการประชุมในวาระพิเศษจะเกิดขึ้นได้ต้องใช้เวลาอย่างน้อย 30 วัน ซึ่งในเวลานั้นสัญญาล่วงหน้าก็จะได้รับการชำระเงิน ดังนั้นผู้ลงทุนมีสิทธิที่มีความสำคัญเทียบเท่ากับผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ตามตัวอย่างที่ 3ก (กล่าวคือ ผู้ลงทุนที่ถือสัญญาล่วงหน้าสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้เมื่อผู้ลงทุนต้องการ) สัญญาล่วงหน้าของผู้ลงทุนนั้นมีความสำคัญที่ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แม้ก่อนที่มีการชำระเงินในสัญญาล่วงหน้า

ตัวอย่างที่ 3ค

ผู้ลงทุนที่ถือตราสารสิทธิเลือกที่สำคัญในการได้มาซึ่งหุ้นส่วนใหญ่ของผู้ได้รับการลงทุนโดยสามารถใช้สิทธิได้ภายใน 25 วันและอยู่ในภาวะสมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply in the money)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้
ข้อสรุปเหมือนตัวอย่างที่ 3ข **ตัวอย่างที่ 3ง** ผู้ลงทุนทำสัญญาล่วงหน้าเพื่อที่ได้มาซึ่งหุ้นส่วนใหญ่ของผู้ได้รับการลงทุน โดยไม่ได้มีสิทธิที่เกี่ยวข้องอื่นเหนือผู้ได้รับการลงทุน สัญญาล่วงหน้าต้องมีการชำระเงินภายใน 6 เดือน ข้อแตกต่างกับตัวอย่างข้างต้นคือผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แต่ผู้ถือหุ้นเดิมมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากผู้ถือหุ้นเดิมสามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ก่อนที่จะมีการชำระเงินในสัญญาล่วงหน้า

ข25 สิทธิที่มีความสำคัญซึ่งสามารถใช้สิทธิได้โดยกิจการอื่นสามารถป้องกันผู้ลงทุนจากการเข้าควบคุมผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีความสำคัญดังกล่าวไม่จำเป็นที่ผู้ถือจะมีความสามารถในการเป็นผู้ริเริ่มตัดสินใจ ตราบใดที่สิทธินั้นไม่ใช่เพียงเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข26 ถึง ข28) สิทธิที่มีความสำคัญที่ถือโดยกิจการอื่นอาจจะสามารถป้องกันผู้ลงทุนในการเข้าควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้ ถึงแม้ว่าสิทธินั้นจะให้ผู้ถือเพียงแค่ความสามารถในปัจจุบันเพื่ออนุมัติหรือขัดขวาง (block) การตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง

ข26 ในการประเมินว่าสิทธินั้นให้อำนาจผู้ลงทุนเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องประเมินว่าสิทธิที่มีอยู่กับสิทธิที่ผู้อื่นถือนั้นเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครองหรือไม่ สิทธิเพื่อการคุ้มครองเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงพื้นฐานในกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน หรือการนำมาใช้ในสถานการณ์ยกเว้น อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกสิทธิที่นำมาใช้กับสถานการณ์ยกเว้น หรือสิทธิที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์บางอย่างจะเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข13 และ ข53)

ข27 เนื่องจากสิทธิเพื่อการคุ้มครองมีการออกแบบมาให้คุ้มครองส่วนได้เสียของผู้ถือโดยที่มิได้ให้อำนาจควบคุมเหนือผู้ได้รับการลงทุนที่สิทธินั้นเกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนที่ถือเฉพาะสิทธิเพื่อการคุ้มครองไม่สามารถมีอำนาจ หรือป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้ (ดูย่อหน้าที่ 14)

ข28 ตัวอย่างของสิทธิเพื่อการคุ้มครองรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงข้อต่อไปนี้

ข28.1 สิทธิของผู้ให้กู้ยืมในการจำกัดผู้กู้ยืมจากกิจกรรมที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงด้านเครดิตที่มีนัยสำคัญของผู้กู้ยืมที่จะทำให้เกิดความเสียหายต่อผู้ให้กู้ยืม

ข28.2 สิทธิของผู้ถือในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของผู้ได้รับการลงทุนในการอนุมัติรายจ่ายฝ่ายทุนที่สูงกว่าปกติของธุรกิจ หรือการอนุมัติการออกตราสารทุน หรือตราสารหนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข28.3 สิทธิของผู้ให้กู้ยืมที่จะควบคุมสินทรัพย์ของผู้กู้ยืม หากผู้กู้ยืมไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการชำระหนี้ที่ระบุไว้

แฟรนไชส์

ข29 สัญญาแฟรนไชส์ซึ่งผู้ได้รับการลงทุนเป็นผู้ได้รับสิทธิ โดยปกติสิทธิของเจ้าของจะมีการออกแบบให้คุ้มครองยี่ห้อของแฟรนไชส์ (the franchise brand) สัญญาแฟรนไชส์โดยปกติจะให้เจ้าของมีสิทธิตัดสินใจในบางเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้ได้รับสิทธิ

ข30 โดยทั่วไปสิทธิของเจ้าของจะไม่จำกัดความสามารถของกิจการอื่นนอกเหนือจากเจ้าของสิทธิในการตัดสินใจที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ หรือสิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ไม่จำเป็นที่จะให้เจ้าของสิทธิมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ

ข31 เป็นเรื่องจำเป็นที่จะต้องแยกระหว่างความสามารถในปัจจุบันที่จะตัดสินใจในเรื่องที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิกับความสามารถที่จะตัดสินใจเพื่อคุ้มครองยี่ห้อของแฟรนไชส์ เจ้าของสิทธิไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับสิทธิหากสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นทำให้เขาเหล่านั้นมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับสิทธิ

ข32 การเข้าทำสัญญาแฟรนไชส์เป็นการตัดสินใจของผู้ได้รับสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการดำเนินธุรกิจตามข้อตกลงของสัญญาแฟรนไชส์เพื่อตนเอง

ข33 การควบคุมเหนือการตัดสินใจขั้นพื้นฐานดังกล่าวเป็นรูปแบบทางกฎหมายของผู้ได้รับสิทธิ และโครงสร้างของเงินทุนอาจกำหนดโดยฝ่ายอื่นนอกจากเจ้าของสิทธิ และอาจส่งผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ ยิ่งเจ้าของสิทธิให้การสนับสนุนทางการเงินในระดับต่ำและฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของเจ้าของสิทธิในระดับต่ำ แสดงให้เห็นว่าเจ้าของสิทธิมีเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครอง

สิทธิในการออกเสียง

ข34 บ่อยครั้งที่ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันผ่านสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายกันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนพิจารณาข้อกำหนดในส่วนนี้ (ดูย่อหน้าที่ ข35 ถึง ข50) ถ้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุนนั้นมีการสั่งการผ่านทางการใช้สิทธิในการออกเสียง

อำนาจที่มาจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

ข35 ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมากกว่ากึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนมีอำนาจในสถานการณ์ดังต่อไปนี้ ยกเว้นเกี่ยวข้องกับย่อหน้าที่ ข36 หรือ ย่อหน้าที่ ข37

ข35.1 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการสั่งการจากผู้ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ หรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข35.2 สมาชิกส่วนใหญ่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการซึ่งสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการแต่งตั้งจากผู้ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

สิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่แต่ไม่มีอำนาจ

ข36 สำหรับผู้ลงทุนที่ถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุน การที่จะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนนั้น สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนนั้นต้องมีความสำคัญ สอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25 และต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยมากจะกระทำผ่านการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและการจัดหาเงิน หากสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นซึ่งทำให้สามารถสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้และกิจการนั้นไม่ได้เป็นตัวแทนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข37 ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ถึงแม้ว่าผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุนหากสิทธิในการออกเสียงเหล่านั้นไม่มีความสำคัญ เช่น ผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งในผู้ได้รับการลงทุนไม่สามารถมีอำนาจถ้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับการสั่งการโดยรัฐบาล ศาล ฝ่ายบริหาร ผู้รับผลประโยชน์ ผู้ชำระบัญชี หรือหน่วยงานกำกับดูแล

อำนาจที่ปราศจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

ข38 ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจถึงแม้ว่าถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจโดยการถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผ่านทาง

ข38.1 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนและผู้ออกเสียงรายอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข39)

ข38.2 สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข40)

ข38.3 สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข41 ถึง ข45)

ข38.4 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50) หรือ

ข38.5 ข้อ ข38.1 ถึง ข38.4 ประกอบกัน

ข้อตกลงตามสัญญากับผู้ออกเสียงรายอื่น

ข39 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนและผู้ออกเสียงรายอื่นสามารถทำให้ผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียงอย่างเพียงพอที่จะให้อำนาจแก่ผู้ลงทุน ถึงแม้ว่าผู้ลงทุนจะไม่มีสิทธิในการออกเสียงเพียงพอที่จะทำให้มีอำนาจหากปราศจากข้อตกลงตามสัญญา อย่างไรก็ดีข้อตกลงตามสัญญาอาจทำให้ผู้ลงทุนแน่ใจว่าตนสามารถสั่งการผู้ออกเสียงรายอื่นในวิธีการออกเสียงเพื่อทำให้ผู้ลงทุนตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น

ข40 สิทธิอื่นในการตัดสินใจที่ประกอบกับสิทธิในการออกเสียง ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่น สิทธิที่ระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงอาจเพียงพอทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกระบวนการผลิตของผู้ได้รับการลงทุน หรือสั่งการกิจกรรมการดำเนินงานอื่นหรือการจัดหาเงินของผู้ได้รับการลงทุนที่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน อย่างไรก็ตาม การพึ่งพาทางเศรษฐกิจของผู้ได้รับการลงทุนจากผู้ลงทุน (เช่น ความสัมพันธ์ของผู้ขายกับลูกค้าหลัก) ไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน หากไม่มีสิทธิอื่น

สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน

ข41 ผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ มีสิทธิเพียงพอทำให้มีอำนาจเมื่อผู้ลงทุนมีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงฝ่ายเดียว

ข42 ในการประเมินสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนว่ามีเพียงพอทำให้มีอำนาจหรือไม่ ผู้ลงทุนพิจารณาข้อเท็จจริง และสถานการณ์ทั้งหมด รวมถึง

ข42.1 ขนาดของการถือสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดและการกระจายการถือของผู้ออกเสียงรายอื่น ดังนี้

ข42.1.1 สิทธิในการออกเสียงยิ่งมากเท่าไหร่ ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.1.2 สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนยิ่งมากเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ออกเสียงรายอื่น ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.1.3 ยิ่งผู้ถืออื่นมีจำนวนยิ่งมากที่ต้องร่วมกันในการที่จะชนะคะแนนผู้ลงทุน ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.2 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ถือโดยผู้ลงทุน ผู้ออกเสียงรายอื่น หรือกิจการอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50)

ข42.3 สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข40) และ

ข42.4 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีหรือไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ณ เวลาที่ต้องมีการตัดสินใจ รวมถึงรูปแบบในการออกเสียงจากการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน ๆ

ข43 เมื่อทิศทางของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการกำหนดจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ และผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าผู้ออกเสียงรายอื่น หรือกลุ่มผู้ถือที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งรวมกันเป็นกลุ่ม และผู้ถือหุ้นรายอื่นกระจัดกระจาย หลังจากที่ได้พิจารณาปัจจัยที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำไปใช้

ตัวอย่างที่ 4

ผู้ลงทุนได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในกิจการร้อยละ 48 ส่วนสิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้น 1,000 ราย โดยไม่มีคนใดคนหนึ่งถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าร้อยละ 1 ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดทำข้อตกลงในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือเพื่อตัดสินใจร่วมกัน หลังจากได้ประเมินสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ได้มา โดยคำนวณจากขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่น ผู้ลงทุนเห็นว่าร้อยละ 48 เพียงพอที่จะทำให้ควบคุมกิจการได้ ในกรณีนี้พิจารณาจากขนาดของสิทธิที่ถืออยู่และเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของผู้อื่นแล้ว ผู้ลงทุนสรุปว่าตนมีอำนาจในการออกเสียงเพียงพอตามเงื่อนไขของอำนาจโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาหลักฐานของอำนาจอื่น

ตัวอย่างที่ 5

ผู้ลงทุน ก ถือสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุนร้อยละ 40 และผู้ลงทุนรายอื่น ๆ 12 ราย ถือสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุนร้อยละ 5 ต่อราย สัญญาของผู้ถือหุ้นให้สิทธิผู้ลงทุน ก ในการแต่งตั้ง ถอดถอน และกำหนดค่าตอบแทนของฝ่ายบริหารซึ่งรับผิดชอบในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ในการเปลี่ยนแปลงสัญญาจำเป็นต้องใช้การออกเสียงของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่จำนวนสองในสาม ในกรณีนี้ผู้ลงทุน ก สรุปว่าขนาดของการถือสิทธิของผู้ลงทุนและเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่นเพียงอย่างเดียวไม่สามารถเป็นข้อสรุปในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิที่เพียงพอทำให้มีอำนาจ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุน ก ต้องพิจารณาว่าสิทธิตามสัญญาในการแต่งตั้ง ถอดถอน และกำหนดค่าตอบแทนของฝ่ายบริหารเพียงพอที่จะสรุปว่าตนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้ลงทุน ก อาจจะไม่ใช้สิทธินี้ หรือโอกาสที่จะใช้สิทธิในการคัดสรร แต่งตั้ง หรือถอดถอนฝ่ายบริหารต้องไม่นำมาพิจารณาในการประเมินว่าผู้ลงทุน ก มีอำนาจหรือไม่

ข44 ในสถานการณ์อื่น หลังจากที่ได้พิจารณาปัจจัยที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะชัดเจนว่าผู้ลงทุนไม่มีอำนาจ

ตัวอย่างในการนำไปใช้

ตัวอย่างที่ 6

ผู้ลงทุน ก ถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนอื่นสองรายถือหุ้นร้อยละ 26 ต่อรายของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ส่วนที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นอื่นอีกสามรายแต่ละรายถือร้อยละ 1 ไม่มีข้อตกลงอื่นที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจในกรณีนี้ ขนาดของสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน ก และเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ถือหุ้นอื่นเพียงพอที่จะสรุปว่าผู้ลงทุน ก ไม่มีอำนาจ ผู้ลงทุนรายอื่นอีกสองรายสามารถร่วมมือกันในการป้องกันผู้ลงทุน ก จากการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข45 อย่างไรก็ตาม ปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะไม่เป็นข้อสรุป ถ้ามีการพิจารณาปัจจัยเหล่านั้นแล้วผู้ลงทุนยังไม่ชัดเจนว่าตนมีอำนาจ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติม เช่น ผู้ถือหุ้นอื่นอาจมีลักษณะที่เป็นแบบตั้งรับ (passive) โดยดูจากรูปแบบการออกเสียงในการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน ทั้งนี้รวมถึงการประเมินปัจจัยที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข18 และข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 ยิ่งสิทธิในการออกเสียงมีจำนวนน้อย และหากมีจำนวนผู้ถือน้อยรายที่จำเป็นต้องร่วมมือกันเพื่อชนะการออกเสียงของผู้ลงทุน จะให้ความน่าเชื่อถือข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมมากขึ้นในการประเมินว่าสิทธิของผู้ลงทุนมีเพียงพอที่ทำให้มีอำนาจ เมื่อมีการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข20 ร่วมกับสิทธิของผู้ลงทุน ต้องให้น้ำหนักในหลักฐานของอำนาจในย่อหน้าที่ ข18 มากกว่าข้อบ่งชี้ของอำนาจในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 7

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่นอีก 11 ราย แต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดมีข้อตกลงตามสัญญาที่จะปรึกษาหารือผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือทำการตัดสินใจร่วมกัน ในกรณีนี้ ขนาดของการถือหุ้นของผู้ลงทุนและเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของรายอื่นเพียงอย่างเดียวไม่เป็นข้อสรุป ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิที่เพียงพอทำให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมต้องนำมาพิจารณาซึ่งอาจให้หลักฐานว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่มี

ตัวอย่างที่ 8

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 35 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่น 3 ราย แต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นจำนวนมากโดยไม่มีรายใดถือเกินร้อยละ 1 ของสิทธิในการออกเสียง ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดมีข้อตกลงตามสัญญาที่จะปรึกษาผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือทำการตัดสินใจร่วมกัน การตัดสินใจในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้นต้องได้รับอนุมัติจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง โดยในการประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องครั้งล่าสุดมีการใช้สิทธิออกเสียงร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ในกรณีนี้การมีส่วนร่วมอย่างแข็งขัน (active) ของผู้ถือหุ้นอื่นในการประชุมครั้งล่าสุดนี้ชี้ให้เห็นว่าผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ฝ่ายเดียว ไม่ว่าผู้ลงทุนจะได้เคยมีการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเนื่องจากมีผู้ถือหุ้นอื่นในจำนวนที่เพียงพอออกเสียงในทิศทางเดียวกันกับผู้ลงทุนหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข46 กรณีที่ไม่ชัดเจนหลังจากการพิจารณาปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.4 ว่าผู้ลงทุนมีอำนาจ ให้ถือว่าผู้ลงทุนไม่มีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

ข47 เมื่อมีการประเมินการควบคุม ผู้ลงทุนพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ของตนเอง และการพิจารณาสิทธิออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ผู้อื่นถือ เพื่อที่จะกำหนดว่าตนเองมีอำนาจหรือไม่ สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ คือ สิทธิในการได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุน เช่น สิทธิที่เกิดจากตราสารแปลงสภาพ หรือสิทธิในการเลือก รวมไปถึงสัญญาล่วงหน้า สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เหล่านั้นจะนำมาพิจารณาก็ต่อเมื่อสิทธินั้นมีความสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25)

ข48 เมื่อมีการพิจารณาสิทธิการออกเสียงที่เป็นไปได้ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบของเครื่องมือ และต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบการมีส่วนเกี่ยวข้องของผู้ลงทุนกับผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งรวมไปถึงการประเมินเงื่อนไขและสถานการณ์ต่าง ๆ ของเครื่องมือ เช่นเดียวกับความคาดหวังของผู้ลงทุน แรงจูงใจและเหตุผลในการตกลงเกี่ยวกับเงื่อนไขและสถานการณ์ดังกล่าว

ข49 ถ้าผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียง หรือสิทธิในการตัดสินใจอื่นเกี่ยวกับกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนประเมินว่าสิทธิเหล่านั้นเมื่อพิจารณาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้แล้วทำให้ผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่

ข50 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่มีความสำคัญเพียงอย่างเดียว หรือเมื่อพิจารณาประกอบกับสิทธิอื่นทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่น ในกรณีที่เป็นไปได้ เมื่อผู้ลงทุนถือร้อยละ 40 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนและถือสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งเกิดจากการถือสิทธิเลือกในการได้มาอีกร้อยละ 20 ของสิทธิในการออกเสียงซึ่งสอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข23

ตัวอย่างการนำมาใช้
ตัวอย่างที่ 9 ผู้ลงทุน ก ถือร้อยละ 70 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุน ข ถือร้อยละ 30 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน รวมทั้งมีสิทธิเลือกในการได้มาซึ่งสิทธิออกเสียงกึ่งหนึ่งของผู้ลงทุน ก สิทธิเลือกสามารถใช้สิทธิได้ในสองปีถัดไปในราคาคงที่ซึ่งเป็นภาวะไม่สมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply out of the money) (และถูกคาดหวังว่าจะไม่มีการใช้สิทธิเลือกในช่วงระยะเวลาสองปีถัดไป) ผู้ลงทุน ก ได้ใช้สิทธิออกเสียงและสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุนอย่างเชิงรุก (actively) ในกรณีนี้ผู้ลงทุน ก มีแนวโน้มที่จะเข้าเงื่อนไขเป็นผู้มีอำนาจเนื่องจากปรากฏว่าผู้ลงทุน ก มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ถึงแม้ว่าผู้ลงทุน ข มีสิทธิเลือกปัจจุบันที่จะซื้อสิทธิออกเสียงเพิ่มเติมได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้
(ซึ่งถ้ามีการใช้สิทธิจะทำให้ผู้ลงทุน ข มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน) เงื่อนไขและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิเลือกเหล่านั้นพิจารณาว่าไม่มีความสำคัญ **ตัวอย่างที่ 10** ผู้ลงทุน ก และผู้ลงทุนรายอื่นอีกสองราย แต่ละรายถือหนึ่งในสามส่วนของสิทธิออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมทางธุรกิจของผู้ได้รับการลงทุนมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับผู้ลงทุน ก นอกเหนือจากการถือตราสารทุนแล้วผู้ลงทุน ก ยังถือตราสารหนี้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของผู้ได้รับการลงทุน ณ เวลาใดเวลาหนึ่งได้ด้วยราคาคงที่ซึ่งเป็นภาวะไม่สมควรใช้สิทธิ (out of the money) (แต่ไม่ถึงระดับภาวะไม่สมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply out of the money)) ถ้ามีการแปลงสภาพตราสารหนี้ ผู้ลงทุน ก จะถือร้อยละ 60 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุน ก จะได้รับประโยชน์จากการผนึกกัน (synergy) ถ้ามีการแปลงสภาพตราสารหนี้เป็นหุ้นสามัญ ผู้ลงทุน ก มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เนื่องจากถือสิทธิออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนร่วมกับการมีสิทธิออกเสียงที่เป็นไปได้ที่สำคัญทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้

อำนาจเมื่อการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกันไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

ข51 ในการประเมินวัตถุประสงค์หรือการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8) ผู้ลงทุนต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องและการตัดสินใจ ณ จุดที่มีการเริ่มตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุนเป็นส่วนหนึ่งของการออกแบบและประเมินว่าข้อตกลงของรายการและลักษณะของความเกี่ยวข้องที่ให้สิทธิเพียงพอแก่ผู้ลงทุนทำให้มีอำนาจหรือไม่ การมีความเกี่ยวข้องในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอทำให้มีการควบคุม อย่างไรก็ตามความเกี่ยวข้องในการออกแบบอาจจะเป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีโอกาสในการได้รับสิทธิที่เพียงพอที่ทำให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข52 นอกจากนั้น ผู้ลงทุนต้องพิจารณาข้อตกลงตามสัญญา เช่น สิทธิซื้อ (call rights) สิทธิขาย (put rights) และสิทธิในการชำระบัญชี ที่มีการกำหนด ณ จุดที่มีการเริ่มตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุนเมื่อข้อตกลงตามสัญญาเหล่านี้เป็นกิจกรรมซึ่งเกี่ยวข้องอย่างมากกับผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมเหล่านี้โดยเนื้อหาถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมโดยรวมของผู้ได้รับการลงทุน ถึงแม้ว่าอาจอยู่นอกกรอบตามกฎหมายของผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้นสิทธิในการตัดสินใจที่มองเห็นได้หรือไม่ก็ตาม ซึ่งถูกแฝงอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาซึ่งเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับผู้ได้รับการลงทุนจำเป็นต้องมีการพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการกำหนดการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข53 สำหรับผู้ได้รับการลงทุนบางราย กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นเมื่อมีสถานการณ์เฉพาะนั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้น ผู้ได้รับการลงทุนอาจจะมีการออกแบบเพื่อว่าทิศทางของกิจกรรมและผลตอบแทนมีการกำหนดไว้ล่วงหน้านอกเสียจากว่าหรือจนกว่ามีสถานการณ์เฉพาะนั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้น ในกรณีนี้การตัดสินใจในกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ในสถานการณ์นั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้นจะส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนและดังนั้นถือเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง สถานการณ์หรือเหตุการณ์ไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นเพื่อทำให้ผู้ลงทุนซึ่งมีความสามารถในการตัดสินใจจะถือว่ามีอำนาจ ข้อเท็จจริงที่ว่าสิทธิในการตัดสินใจขึ้นอยู่กับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นไม่ได้ทำให้สิทธินั้นเป็นเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครอง

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 11

กิจกรรมทางธุรกิจเพียงอย่างเดียวของผู้ได้รับการลงทุน ที่ระบุไว้ในเอกสารจัดตั้งคือการซื้อลูกหนี้และการให้บริการรายวันสำหรับผู้ลงทุน การให้บริการรายวันรวมถึงการเก็บหนี้เงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดชำระ เมื่อลูกหนี้ผิดนัดชำระเงิน ผู้ได้รับการลงทุนจะขายคืนลูกหนี้ให้กับผู้ลงทุนตามที่ตกลงกันในสิทธิในการขายคืน (put agreement) ระหว่างผู้ลงทุนและผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงอย่างเดียวคือการจัดการลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระเงิน เนื่องจากเป็นกิจกรรมอย่างเดียวที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน การจัดการลูกหนี้ก่อนที่จะผิดนัดการชำระเงินนั้นไม่ใช่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากไม่ต้องใช้การตัดสินใจที่สำคัญที่อาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมที่เกิดขึ้นก่อนการผิดนัดชำระเงินนั้นมีการกำหนดไว้ล่วงหน้าและเป็นเพียงการเรียกเก็บกระแสเงินสดเมื่อครบกำหนดชำระและเพื่อส่งต่อไปยังผู้ลงทุนเท่านั้น ดังนั้น สิทธิของผู้ลงทุนที่จะจัดการกับสินทรัพย์เมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ต้องนำมาพิจารณาในการประเมินกิจกรรมทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุนที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

ในตัวอย่างนี้การออกแบบของผู้ได้รับการลงทุนทำให้มั่นใจว่าผู้ลงทุนมีอำนาจในการตัดสินใจในกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนเฉพาะในเวลาที่จำเป็นต้องใช้อำนาจในการตัดสินใจเท่านั้น เงื่อนไขของข้อตกลงสิทธิในการขายคืนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการโดยรวมและการจัดตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้น เงื่อนไขของข้อตกลงสิทธิในการขายคืนและเอกสารจัดตั้งของผู้ได้รับการลงทุนนำไปสู่ข้อสรุปว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนถึงแม้ว่าผู้ลงทุนจะเป็นเจ้าของของลูกหนี้เฉพาะเวลาที่ผิดนัดชำระหนี้และมีการจัดการลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระหนี้นอกกรอบตามกฎหมายของผู้ได้รับการลงทุน

ตัวอย่างที่ 12

สินทรัพย์เพียงอย่างเดียวของผู้ได้รับการลงทุนคือ ลูกหนี้ เมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนมีการกำหนดว่ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องคือการจัดการกับลูกหนี้เมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ ผู้ที่มีความสามารถในการจัดการลูกหนี้เมื่อการผิดนัดชำระหนี้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้กู้ยืมมีการผิดนัดชำระหนี้หรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข54 ผู้ลงทุนอาจจะมีภาระผูกพันอย่างชัดเจนหรือโดยนัยเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ได้รับการลงทุนดำเนินงานไปตามที่มีการออกแบบไว้ ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเพิ่มฐานะเปิดของผู้ลงทุนต่อความผันแปรของผลตอบแทน และดังนั้นสร้างแรงจูงใจให้ผู้ลงทุนได้มาซึ่งสิทธิที่เพียงพอเพื่อทำให้มีอำนาจ ดังนั้น ภาระผูกพันให้แน่ใจว่าผู้ได้รับการลงทุนดำเนินงานไปตามที่มีการออกแบบไว้อาจบ่งชี้ถึงอำนาจของผู้ลงทุน แต่ภาระผูกพันดังกล่าวเพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้อำนาจผู้ลงทุนหรือป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจ

ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากผู้ได้รับการลงทุน

ข55 ในการประเมินว่าผู้ลงทุนมีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ให้ผู้ลงทุนกำหนดว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

ข56 ผลตอบแทนที่ผันแปรคือผลตอบแทนที่ไม่เป็นจำนวนคงที่ และมีโอกาสที่จะเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน ผลตอบแทนที่ผันแปรอาจจะเป็นผลตอบแทนเชิงบวกเพียงอย่างเดียว ผลตอบแทนเชิงลบ หรือทั้งผลตอบแทนเชิงบวกและผลตอบแทนเชิงลบ (ดูย่อหน้าที่ 15) ผู้ลงทุนประเมินว่าผลตอบแทนจากผู้ได้รับการลงทุนผันแปรหรือไม่และผันแปรอย่างใด โดยดูจากเนื้อหาไม่ว่ารูปแบบทางกฎหมายของผลตอบแทนจะเป็นเช่นใด เช่น ผู้ลงทุนในหุ้นกู้ที่มีการจ่ายดอกเบี้ยคงที่ ดอกเบี้ยคงที่ถือเป็นผลตอบแทนที่ผันแปรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เนื่องจากว่าดอกเบี้ยมีความเสี่ยงจากการไม่ได้รับชำระ และทำให้ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของผู้ออกหุ้นกู้ จำนวนที่ผันแปร (คือ ผลตอบแทนมีความผันแปรอย่างไร) ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงด้านเครดิตของหุ้นกู้ในทำนองคล้ายคลึงกันกับค่าธรรมเนียมคงที่สำหรับการจัดการสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุน คือ ผลตอบแทนที่ผันแปร เนื่องจากผู้ลงทุน มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงจากผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน จำนวนที่ผันแปรขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ได้รับการลงทุนในการสร้างรายได้ให้พอเพียงเพื่อจ่ายค่าธรรมเนียม

ข57 ตัวอย่างของผลตอบแทน รวมถึง

ข57.1 เงินปันผล หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นจากผู้ได้รับการลงทุน (เช่น ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้ซึ่งออกโดยผู้ได้รับการลงทุน) และการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเงินลงทุนของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุน

ข57.2 ค่าตอบแทนในการจัดการสินทรัพย์ หรือหนี้สินของผู้ได้รับการลงทุน ค่าธรรมเนียมและฐานะเปิดต่อผลขาดทุนจากการให้การสนับสนุนด้านเครดิตหรือความช่วยเหลือสภาพคล่อง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ได้รับการลงทุนในกรณีเลิกกิจการ ผลประโยชน์ทางภาษี และการเข้าถึงสภาพคล่องในอนาคตซึ่งผู้ลงทุนได้รับจากความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข57.3 ผลตอบแทนนอกเหนือจากที่ให้ผู้ถือส่วนได้เสียรายอื่น ตัวอย่างเช่น ผู้ลงทุนอาจจะได้ใช้สินทรัพย์ร่วมกับผู้ได้รับการลงทุน เช่น การรวมการดำเนินงานเพื่อได้รับประโยชน์จากขนาด การลดต้นทุน การจัดหาผลิตภัณฑ์หายาก การเข้าถึงความรู้ที่มีกรรมสิทธิ์ หรือจำกัดการดำเนินงานหรือสินทรัพย์ ทั้งนี้เพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน

อำนาจที่ได้รับมอบหมาย

ข58 เมื่อผู้ลงทุนซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจ (ผู้ตัดสินใจ) ประเมินว่าตนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ต้องกำหนดว่าผู้ลงทุนนั้นเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนต้องกำหนดว่าอีกกิจการหนึ่งซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจนั้นทำหน้าที่เป็นตัวแทนผู้ลงทุนหรือไม่ อนึ่ง ตัวแทนคือผู้ที่มีหน้าที่หลักในการปฏิบัติงานเพื่อผลประโยชน์ของอีกฝ่าย (ตัวการ) ดังนั้นตัวแทนไม่ได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการใช้อำนาจในการตัดสินใจ (ดูย่อหน้าที่ 17 และ 18) ดังนั้นในบางครั้งอำนาจของตัวการอาจจะถือโดยหรือใช้สิทธิผ่านตัวแทนเพื่อประโยชน์ของตัวการ อย่างไรก็ดี ผู้ตัดสินใจไม่ใช่ตัวแทนเพียงเพราะเหตุผลว่าอีกฝ่ายได้รับผลประโยชน์จากการตัดสินใจนั้น

ข59 ผู้ลงทุนอาจจะมอบหมายอำนาจในการตัดสินใจให้กับตัวแทนในบางเรื่องที่ระบุหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ในการประเมินว่ามีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องถือว่าสิทธิในการตัดสินใจที่มอบหมายให้ตัวแทนเปรียบเสมือนมาจากผู้ลงทุนโดยตรง ในสถานการณ์ที่มีตัวการมากกว่าสองคน ตัวการแต่ละคนต้องประเมินว่าตนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ โดยพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข54 อนึ่งย่อหน้าที่ ข60 ถึง ข72 ให้แนวทางในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจนั้นเป็นตัวแทนหรือเป็นตัวการ

ข60 ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตนและผู้ได้รับการลงทุน และกิจการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน ในการกำหนดว่าตนเป็นตัวแทนหรือไม่โดยเฉพาะอย่างยิ่งให้พิจารณาปัจจัยทั้งหมดที่กล่าวต่อไปนี้

ข60.1 ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข62 และ ข63)

ข60.2 สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง (ดูย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข67)

ข60.3 ค่าตอบแทนที่มีสิทธิได้รับตามสัญญาผลตอบแทน (ดูย่อหน้าที่ ข68 ถึง ข70)

ข60.4 ฐานะเปิดของผู้ตัดสินใจต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ ที่ถือในผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข71และ ข72)

ในการนำมาใช้ให้น้ำหนักที่แตกต่างกันในแต่ละปัจจัยข้างต้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะ

ข61 ในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทนหรือไม่ ต้องมีการประเมินปัจจัยทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข60 ยกเว้นในกรณีที่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายเดียวถือสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ตัดสินใจ (สิทธิในการถอดถอน) และสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้อย่างไม่มีเงื่อนไข (ดูย่อหน้าที่ ข65)

ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ

ข62 ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจประเมินโดยพิจารณาจาก

ข62.1 กิจกรรมที่อนุญาตให้ทำได้ตามสัญญาในการตัดสินใจและตามที่กฎหมายระบุไว้ และ

ข62.2 ผู้ตัดสินใจสามารถใช้ดุลยพินิจเมื่อต้องตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมเหล่านั้น

ข63 ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน ความเสี่ยงที่มีการออกแบบเพื่อให้ผู้ได้รับการลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยง ความเสี่ยงที่มีการออกแบบให้ส่งผ่านไปยังกิจการที่มีความเกี่ยวข้อง และระดับของความเกี่ยวข้องกันของผู้ตัดสินใจในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ตัดสินใจมีความเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (รวมถึงการกำหนดขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ) ความเกี่ยวข้องดังกล่าวอาจบ่งชี้ว่าผู้ตัดสินใจมีโอกาสและแรงจูงใจให้ได้มาซึ่งสิทธิที่ส่งผลทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง

ข64 สิทธิที่มีความสำคัญที่กิจการอื่นถือครองอาจมีผลกระทบต่อความสามารถของผู้ตัดสินใจในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการถอดถอนที่สำคัญหรือสิทธิอื่น ๆ อาจบ่งชี้ว่าว่าผู้ตัดสินใจนั้นเป็นตัวแทน

ข65 เมื่อฝ่ายหนึ่งฝ่ายเดียวถือสิทธิในการถอดถอนที่สำคัญและสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้อย่างไม่มีเงื่อนไข กรณีนี้เพียงอย่างเดียวเพียงพอที่สรุปได้ว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทน หากมีมากกว่าหนึ่งฝ่ายถือสิทธิดังกล่าว (และไม่มีฝ่ายใดสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้หากไม่ได้รับความเห็นชอบจากอีกฝ่ายหนึ่ง) สิทธิเหล่านั้นเพียงอย่างเดียวไม่สามารถสรุปในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจกระทำการแทนและเพื่อประโยชน์ของฝ่ายอื่น นอกจากนี้ ยิ่งต้องใช้จำนวนหลายฝ่ายในการตกลงร่วมกันในการใช้สิทธิถอดถอนผู้ตัดสินใจและขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจอื่นของผู้ตัดสินใจและความผันแปรที่เกี่ยวข้องสำหรับส่วนได้เสียนั้น (เช่น ค่าตอบแทน และส่วนได้เสียอื่น ๆ) ยิ่งมีมาก น้ำหนักที่ให้กับปัจจัยนี้ยิ่งต้องน้อยลง

ข66 สิทธิที่มีความสำคัญที่กิจการอื่นถือครองซึ่งจำกัดการใช้ดุลยพินิจของผู้ตัดสินใจ ต้องนำมาพิจารณาในลักษณะคล้ายคลึงกันกับสิทธิในการถอดถอนในการประเมินว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทนหรือไม่ เช่น ผู้ตัดสินใจต้องได้รับความเห็นชอบจากกิจการอื่นที่มีจำนวนน้อยรายในการดำเนินการ โดยทั่วไปแล้วผู้ตัดสินใจดังกล่าวนั้นคือตัวแทน (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมเรื่องสิทธิและการพิจารณาว่าสิทธินั้นมีความสำคัญหรือไม่)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข67 การพิจารณาสิทธิที่กิจการอื่นถือครองต้องรวมการประเมินถึงสิทธิอื่นใดที่คณะกรรมการ (หรือหน่วยกำกับดูแลกิจการอื่น) ของผู้ได้รับการลงทุนสามารถใช้สิทธิ และผลกระทบที่มีต่ออำนาจในการตัดสินใจ (ดูย่อหน้าที่ ข23.2)

ค่าตอบแทน

ข68 ยิ่งขนาดของค่าตอบแทนและความผันแปรที่เกี่ยวข้องของผู้ตัดสินใจมีมาก เมื่อเปรียบเทียบกับผลตอบแทนที่คาดไว้จากกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ยิ่งมีความเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

ข69 ในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการหรือตัวแทน ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาว่ามีเงื่อนไขดังต่อไปนี้หรือไม่

ข69.1 ค่าตอบแทนของผู้ตัดสินใจเทียบกันได้กับงานที่ทำ

ข69.2 สัญญาค่าตอบแทนรวมเงื่อนไข สถานการณ์ หรือจำนวนเงิน ซึ่งโดยปกติมีอยู่ในข้อตกลงบริการที่คล้ายคลึงกันและระดับของความชำนาญซึ่งมีการต่อรองกันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ข70 ผู้ตัดสินใจไม่สามารถเป็นตัวแทนยกเว้นตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข69.1 และ ข69.2 อย่างไรก็ตาม หากเข้าสถานการณ์เหล่านั้นเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะสรุปได้ว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทน

ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ

ข71 ผู้ตัดสินใจที่ถือส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุน (เช่น เงินลงทุนในผู้ได้รับการลงทุน หรือการให้การประกันผลการดำเนินการของผู้ได้รับการลงทุน) ต้องพิจารณาฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ ในการประเมินว่าเป็นตัวแทนหรือไม่ การมีส่วนได้เสียอื่น ๆ ในผู้ได้รับการลงทุนบ่งชี้ว่าผู้ตัดสินใจอาจจะเป็นตัวการ

ข72 ในการประเมินฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่นของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ข72.1 ยิ่งขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ และผลตอบแทนที่ผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร เมื่อพิจารณาจากผลตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน ยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

ข72.2 ผู้ตัดสินใจมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนแตกต่างจากผู้ลงทุนอื่น ๆ หรือไม่ และหากใช่สิ่งนี้อาจมีอิทธิพลต่อการกระทำของตนหรือไม่ เช่น อาจเป็นกรณีที่ผู้ตัดสินใจถือส่วนได้เสียลำดับรองในผู้ได้รับการลงทุน หรือจัดให้มีการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิต (credit enhancement) แบบอื่น ๆ ให้แก่ผู้ได้รับการลงทุน

ผู้ตัดสินใจต้องประเมินฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของตนเมื่อเทียบกับความผันแปรทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุน โดยประเมินบนเกณฑ์ของผลตอบแทนที่คาดว่าจะ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ได้รับจากกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน แต่ต้องไม่ละเลยฐานะเปิดสูงสุดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ตัดสินใจจากผู้ได้รับการลงทุนผ่านการถือครองส่วนอื่น ๆ ของผู้ตัดสินใจด้วย

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 13

ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการกองทุน) จัดตั้ง ทำการตลาด และจัดการกองทุนที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ตามที่ระบุเกี่ยวกับการลงทุนตามกฎหมายและข้อบังคับท้องถิ่น กองทุนนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนเป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนที่หลากหลายในตราสารทุนของกิจการที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ภายใต้ขอบเขตที่ระบุไว้ (defined parameters) ผู้จัดการกองทุนมีการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเลือกว่าจะลงทุนในสินทรัพย์ใด ผู้จัดการกองทุนลงทุนร้อยละ 10 ในกองทุนและได้รับค่าธรรมเนียมเท่ากับร้อยละ 1 ของมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกองทุนตามอัตราตลาด ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้จัดการกองทุนไม่มีข้อผูกพันต่อผลขาดทุนที่เกินกว่าเงินลงทุนร้อยละ 10 กองทุนไม่จำเป็นต้องมีและไม่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการอิสระ ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิที่มีความสำคัญที่มีผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้จัดการกองทุน แต่สามารถไถ่ถอนส่วนได้เสียภายใต้ข้อจำกัดที่กองทุนกำหนดไว้ได้

แม้การดำเนินการจะเป็นไปตามขอบเขตการลงทุนที่กำหนดในตราสารการลงทุนและข้อกำหนดอื่น ๆ ผู้จัดการกองทุนมีสิทธิในการตัดสินใจที่ทำให้มีความสามารถปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของกองทุนได้ ผู้ลงทุนไม่ได้ถือสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งส่งผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้จัดการกองทุน ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมตามอัตราตลาดและเทียบเท่ากับการบริการที่ให้และได้ลงทุนตามสัดส่วนของกองทุน ค่าตอบแทนและเงินลงทุนทำให้ผู้จัดการกองทุนมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุน โดยมิได้เป็นฐานะเปิดที่มีนัยสำคัญที่จะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ

ในตัวอย่างดังกล่าว พิจารณาจากการที่ผู้จัดการกองทุนมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกองทุนร่วมกับอำนาจในการตัดสินใจภายในขอบเขตที่จำกัดบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวแทน ดังนั้น จึงสรุปว่าผู้จัดการกองทุนไม่ได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 14

ผู้ตัดสินใจจัดตั้ง ทำการตลาด และจัดการกองทุนที่ให้โอกาสการลงทุนแก่ผู้ลงทุนจำนวนหนึ่ง ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการกองทุน) ต้องตัดสินใจเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดสำหรับผู้ลงทุนทั้งหมดและปฏิบัติตามสัญญาการกำกับดูแลกองทุน อย่างไรก็ดี ผู้จัดการกองทุนมีความสามารถใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจได้อย่างกว้างขวาง ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมการบริการเท่ากับอัตราตลาดร้อยละ 1 ของสินทรัพย์ภายใต้การจัดการ และร้อยละ 20 ของกำไรทั้งหมดหากสามารถทำผลกำไรตามที่กำหนดไว้ ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

แม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะต้องตัดสินใจเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมด แต่ผู้จัดการกองทุนมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวาง (extensive) ในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของกองทุน ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ นอกจากนี้ ค่าตอบแทนทำให้ส่วนได้เสียของผู้จัดการกองทุนมีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนคนอื่น ๆ ในการเพิ่มมูลค่าของกองทุน โดยมิได้สร้างฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนที่มีนัยสำคัญซึ่งจะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนเป็นตัวการหากพิจารณาค่าตอบแทนเพียงอย่างเดียว

รูปแบบข้อเท็จจริงข้างต้นและการวิเคราะห์ได้นำมาใช้กับตัวอย่าง 14ก ถึง 14ค ตามที่อธิบายข้างล่างนี้ แต่ละตัวอย่างจะนำมาพิจารณาโดยแยกจากกัน

ตัวอย่างที่ 14ก

ผู้จัดการกองทุนมีเงินลงทุนร้อยละ 2 ในกองทุนที่ทำให้ส่วนได้เสียของตนมีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนคนอื่น ผู้จัดการกองทุนไม่มีภาระผูกพันในผลขาดทุนที่มากกว่าร้อยละ 2 ซึ่งเป็นเงินลงทุนในกองทุน ผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนโดยการออกเสียงข้างมาก แต่สามารถทำได้ในกรณีที่ผิดสัญญาเท่านั้น

เงินลงทุนร้อยละ 2 ของผู้จัดการกองทุนทำให้ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนเพิ่มขึ้น โดยมิได้สร้างฐานะเปิดที่มีนัยสำคัญที่จะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนคือตัวการ สิทธิที่ผู้ลงทุนอื่นจะถอดถอนผู้จัดการกองทุนถือเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง เนื่องจากจะสามารถใช้สิทธิได้ก็ต่อเมื่อมีการผิดสัญญาเท่านั้น ในตัวอย่างนี้ ถึงแม้ผู้จัดการกองทุนจะมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางและมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียการลงทุนและค่าตอบแทน แต่ฐานะเปิดต่อของผู้จัดการกองทุนบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนเป็นตัวแทน ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าผู้จัดการกองทุนมิได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 14ข

ผู้จัดการกองทุนมีสัดส่วนการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญมากในกองทุน แต่ไม่ได้มีข้อผูกพันต่อผลขาดทุนในส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุน ผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนได้โดยการออกเสียงข้างมาก แต่สามารถทำได้ในกรณีที่ผิดสัญญาเท่านั้น

ในตัวอย่างนี้ สิทธิของผู้ลงทุนอื่นจะถอดถอนผู้จัดการกองทุนถือเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง เนื่องจากจะสามารถกระทำได้ก็ต่อเมื่อมีการผิดสัญญาเท่านั้น แม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้เงินลงทุนที่ผู้จัดการกองทุนลงทุนรวมกับค่าตอบแทนอาจทำให้ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนซึ่งมีความมีนัยสำคัญมากพอที่จะบ่งชี้ว่า ผู้จัดการกองทุนคือตัวการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ยิ่งส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ (พิจารณาค่าตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน) และความผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร ยิ่งชี้เน้นว่าผู้จัดการกองทุนจะให้ความสำคัญกับส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจนี้ในการวิเคราะห์ และยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ

ตัวอย่างเช่น หลังการพิจารณาค่าตอบแทนและปัจจัยอื่น ผู้จัดการกองทุนอาจจะพิจารณาว่าเงินลงทุนร้อยละ 20 เพียงพอที่จะสรุปได้ว่ามีการควบคุมกองทุน อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ที่แตกต่าง (กล่าวคือ เมื่อค่าตอบแทนและปัจจัยอื่นแตกต่างออกไป) การควบคุมอาจเกิดขึ้นได้เมื่อระดับการลงทุนนั้นแตกต่างไป

ตัวอย่างที่ 14ค

ผู้จัดการกองทุนมีเงินลงทุนร้อยละ 20 ในกองทุน แต่ไม่มีภาระผูกพันในผลขาดทุนที่มากกว่าร้อยละ 20 ของเงินลงทุน กองทุนมีคณะกรรมการ ซึ่งทุกคนเป็นกรรมการอิสระและแต่งตั้งโดยผู้ลงทุนอื่น คณะกรรมการเลือกผู้จัดการกองทุนในแต่ละปี โดยถ้าหากคณะกรรมการไม่ต่อสัญญาผู้จัดการกองทุน งานบริการของผู้จัดการกองทุนสามารถดำเนินการได้โดยผู้จัดการคนอื่นในธุรกิจลักษณะเดียวกัน

แม้ผู้จัดการกองทุนจะได้รับค่าตอบแทนจำนวนเงินคงที่ตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ แต่เงินลงทุนร้อยละ 20 ของผู้จัดการกองทุนรวมกับค่าตอบแทนทำให้มีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนซึ่งมีความมีนัยสำคัญที่บ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนมีสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอนผู้จัดการกองทุน คณะกรรมการกองทุนเป็นกลไกให้แน่ใจว่าผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนได้หากตัดสินใจเช่นนั้น

ในตัวอย่างนี้ ผู้จัดการกองทุนเน้นเรื่องสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอนในการวิเคราะห์ ดังนั้น ถึงแม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางและมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของกองทุนจากค่าตอบแทนและเงินลงทุน แต่สิทธิที่มีความสำคัญที่ถือโดยผู้ลงทุนอื่นบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นเป็นตัวแทน ดังนั้น ผู้จัดการกองทุนจึงมิได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 15

ผู้ได้รับการลงทุนถูกก่อตั้งขึ้นเพื่อซื้อกลุ่มการลงทุนในหลักทรัพย์ซึ่งมีอัตราคงที่และมีสินทรัพย์เป็นหลักประกัน (fixed rate asset – backed securities) โดยได้รับเงินทุนจากตราสารหนี้อัตราคงที่และตราสารทุน ตราสารทุนมีการออกแบบเพื่อคุ้มครองผู้ถือตราสารหนี้จากผลขาดทุนแรกและรับผลตอบแทนคงเหลือของผู้ได้รับการลงทุน รายการนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนในตราสารหนี้เป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนในหลักทรัพย์ที่มีสินทรัพย์เป็นหลักประกัน โดยมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของผู้ออกหลักทรัพย์ที่มีสินทรัพย์เป็นหลักประกันซึ่งอาจผิดนัดชำระหนี้และความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารกลุ่มการลงทุน ในการจัดตั้งตราสารทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

คิดเป็นร้อยละ 10 ของมูลค่าสินทรัพย์ที่ซื้อ ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการสินทรัพย์) จัดการกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์โดยตัดสินใจลงทุนภายใต้ขอบเขตที่กำหนดไว้ในหนังสือชี้ชวนของผู้ได้รับการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์ได้รับค่าธรรมเนียมคงที่ตามอัตราตลาด (คือ ร้อยละ 1 ของสินทรัพย์ที่จัดการ) และค่าธรรมเนียมตามผลงาน (คือ ร้อยละ 10 ของกำไร) หากกำไรของผู้ได้รับการลงทุนเกินเป้าหมายที่ระบุไว้ ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้จัดการสินทรัพย์ถือตราสารทุนร้อยละ 35 ในผู้ได้รับการลงทุน ร้อยละ 65 ที่เหลือของตราสารทุนและตราสารหนี้ทั้งหมดถือโดยผู้ลงทุนซึ่งเป็นบุคคลที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกันจำนวนมากซึ่งกระจัดกระจาย ผู้จัดการสินทรัพย์สามารถถูกถอดถอนโดยไม่ต้องมีสาเหตุจากการออกเสียงข้างมากของผู้ลงทุนอื่น

ผู้จัดการสินทรัพย์ได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ค่าตอบแทนทำให้ส่วนได้เสียของผู้จัดการสินทรัพย์มีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนอื่นในการเพิ่มมูลค่ากองทุน ผู้จัดการสินทรัพย์มีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนเนื่องจากผู้จัดการสินทรัพย์ถือตราสารทุนร้อยละ 35 และจากค่าตอบแทน

แม้ว่าจะดำเนินการตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในหนังสือชี้ชวนของผู้ได้รับการลงทุน แต่ผู้จัดการสินทรัพย์มีความสามารถในปัจจุบันในการตัดสินใจลงทุนซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการถอดถอนของผู้ลงทุนอื่นได้รับน้ำหนักน้อยในการวิเคราะห์กรณีนี้ เนื่องจากสิทธิดังกล่าวถือโดยผู้ลงทุนซึ่งมีจำนวนมากซึ่งกระจัดกระจาย ในตัวอย่างนี้ ผู้จัดการสินทรัพย์เน้นฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของกองทุนจากส่วนได้เสียในตราสารทุนที่ตนมีซึ่งถือเป็นรองตราสารหนี้ การถือตราสารทุนร้อยละ 35 ของตราสารทุนทำให้ฐานะเปิดต่อผลขาดทุนและสิทธิในผลตอบแทนจากผู้ได้รับการลงทุนซึ่งทำให้มีนัยสำคัญในการบ่งชี้ได้ว่าผู้จัดการสินทรัพย์นั้นคือตัวการ ดังนั้น ในที่นี้สามารถสรุปได้ว่าผู้จัดการสินทรัพย์ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ตัวอย่างที่ 16

ผู้ตัดสินใจ (ผู้สนับสนุน) สนับสนุนบริษัทขายหลักทรัพย์ (a multi-seller conduit) โดยออกตราสารหนี้ระยะสั้นให้กับผู้ลงทุนที่เป็นบุคคลที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกัน รายการนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนเป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนของสินทรัพย์ระยะกลางที่มีความน่าเชื่อถือสูงและมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตต่ำเกี่ยวกับการผิดนัดชำระของผู้ออกสินทรัพย์ในกลุ่มการลงทุน ผู้โอนหลายรายขายกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ระยะกลางที่มีคุณภาพดีให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ ผู้โอนแต่ละรายให้บริการกลุ่มการลงทุนที่ขายให้กับบริษัทหลักทรัพย์และจัดการกับลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระหนี้โดยได้รับค่าบริการตามราคาตลาด ผู้โอนให้การคุ้มครองสำหรับผลขาดทุนแรกที่มีต่อผลขาดทุนด้านเครดิตของกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์โดยใช้หลักประกันเป็นสินทรัพย์ที่โอนให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ ผู้สนับสนุนกำหนดเงื่อนไขให้บริษัทขายหลักทรัพย์และเป็นผู้จัดการดำเนินการเพื่อแลกกับค่าบริการตามราคาตลาด ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้สนับสนุนอนุมัติผู้ขายให้สามารถขายแก่บริษัทขายหลักทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้
อนุมัติการซื้อสินทรัพย์โดยบริษัทขายหลักทรัพย์ และตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนของบริษัทขายหลักทรัพย์ โดยผู้สนับสนุนต้องดำเนินงานเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมด ผู้สนับสนุนได้รับผลตอบแทนคงเหลือจากบริษัทขายหลักทรัพย์และจัดการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและจัดหาสภาพคล่องให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ การเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตโดยผู้สนับสนุนทำให้ต้องรับภาระขาดทุนถึงร้อยละ 5 ของสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัทขายหลักทรัพย์ภายหลังจากผู้โอนรับภาระขาดทุนแล้ว สภาพคล่องที่จัดหาจะไม่นำมาใช้ล่วงหน้าสำหรับสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระหนี้ ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิที่มีความสำคัญที่มีผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้สนับสนุน แม้ว่าผู้สนับสนุนจะได้รับค่าธรรมเนียมตามราคาตลาดซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ผู้สนับสนุนยังมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของบริษัทขายหลักทรัพย์ ทั้งนี้มาจากสิทธิในผลตอบแทนคงเหลือในบริษัทขายหลักทรัพย์และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและการจัดให้มีสภาพคล่อง (กล่าวคือ บริษัทขายหลักทรัพย์ได้รับความเสี่ยงจากสภาพคล่องในการใช้ตราสารหนี้ระยะสั้นเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ระยะกลาง) แม้ว่าผู้โอนอาจมีสิทธิในการตัดสินใจที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของสินทรัพย์ของบริษัทขายหลักทรัพย์ แต่ผู้สนับสนุนมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางที่ให้ความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อผลตอบแทนของบริษัทขายหลักทรัพย์ (คือ ผู้สนับสนุนกำหนดเงื่อนไขของบริษัทขายหลักทรัพย์ มีสิทธิที่จะตัดสินใจเกี่ยวกับสินทรัพย์ (อนุมัติการซื้อและอนุมัติผู้โอนสินทรัพย์) และจัดหาทุนให้กับบริษัทขายสินทรัพย์ (โดยที่เงินลงทุนใหม่ต้องจัดให้มีอย่างสม่ำเสมอ)) สิทธิในผลตอบแทนคงเหลือของบริษัทขายหลักทรัพย์และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและการจัดหาสภาพคล่องทำให้ผู้สนับสนุนได้รับความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของบริษัทขายหลักทรัพย์ซึ่งแตกต่างออกไปจากผู้ลงทุนอื่น ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ผู้สนับสนุนนั้นเป็นตัวการ และผู้สนับสนุนควบคุมบริษัทขายหลักทรัพย์ ภาระผูกพันของผู้สนับสนุนที่ต้องดำเนินการเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมดมิได้ป้องกันผู้สนับสนุนจากการเป็นตัวการ

ความสัมพันธ์กับกิจการอื่น

ข73 ในการประเมินการควบคุม ผู้ลงทุนต้องพิจารณาลักษณะความสัมพันธ์กับกิจการอื่นและกิจการอื่นเหล่านั้นกระทำการแทนผู้ลงทุนหรือไม่ (คือ กิจการอื่นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัย (de facto agent)) ในการกำหนดว่ากิจการอื่นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยหรือไม่ ไม่เพียงแต่พิจารณาลักษณะของความสัมพันธ์แต่ต้องดูลักษณะการที่กิจการเหล่านั้นปฏิบัติต่อกันและต่อผู้ลงทุน

ข74 ความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องมีข้อตกลงตามสัญญา กิจการนั้นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยเมื่อผู้ลงทุนหรือผู้ที่สั่งการกิจกรรมของผู้ลงทุนมีความสามารถในการสั่งการกิจการนั้นให้กระทำการแทนผู้ลงทุน ในสถานการณ์เหล่านี้ผู้ลงทุนต้องพิจารณาสิทธิในการตัดสินใจของตัวแทนโดย

พฤตินัย และฐานะเปิดทางอ้อมต่อ หรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรของผู้ลงทุนผ่านตัวแทนโดยพฤตินัยรวมกับสิทธิของผู้ลงทุนในการประเมินเรื่องการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน

ข75 ตัวอย่างของกิจการอื่น ซึ่งโดยลักษณะความสัมพันธ์อาจจะเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยของผู้ลงทุน

ข75.1 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องของผู้ลงทุน

ข75.2 กิจการที่ได้รับส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนหรือได้รับเงินกู้ยืมจากผู้ลงทุน

ข75.3 กิจการที่ตกลงที่จะไม่ขาย โอน หรือก่อให้เกิดภาระสำหรับส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุน หากไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้ลงทุนก่อน (ยกเว้นในสถานการณ์ที่ผู้ลงทุนหรือกิจการอื่นมีสิทธิที่จะให้การอนุมัติก่อนและสิทธินั้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ตกลงอย่างเต็มใจของทั้งสองฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกัน)

ข75.4 กิจการที่ไม่สามารถจัดหาทุนเพื่อการดำเนินงานหากไม่ได้รับการสนับสนุนทางการเงินจากผู้ลงทุน

ข75.5 ผู้ได้รับการลงทุนซึ่งสมาชิกส่วนใหญ่ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารสำคัญเป็นบุคคลเดียวกับผู้ลงทุน

ข75.6 กิจการที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจอย่างใกล้ชิดกับผู้ลงทุน เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้การบริการทางวิชาชีพและลูกค้ารายที่มีนัยสำคัญ

การควบคุมสินทรัพย์ที่ระบุไว้

ข76 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่า ส่วนหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุนมีการปฏิบัติเปรียบเสมือนกิจการที่แยกออกมาหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้นพิจารณาว่าตนได้ควบคุมกิจการที่เสมือนแยกออกมาหรือไม่

ข77 ผู้ลงทุนต้องถือว่าส่วนหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุนเปรียบเสมือนกิจการที่แยกออกมา เมื่อเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

สินทรัพย์ที่ระบุไว้ของผู้ได้รับการลงทุน (และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตที่เกี่ยวข้องถ้ามี) เป็นเพียงแหล่งเดียวที่สามารถนำไปชำระหนี้สินที่ระบุได้ หรือเป็นส่วนได้เสียอื่นที่ระบุไว้ในผู้ได้รับการลงทุน กิจการอื่นนอกเหนือจากเจ้าหนี้ที่ระบุไม่มีสิทธิหรือภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุไว้นั้น หรือสิทธิในกระแสเงินสดคงเหลือจากสินทรัพย์นั้น ในทางเนื้อหาผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้จะไม่มีส่วนใดที่ผู้ได้รับการลงทุนสามารถนำมาใช้ได้ และไม่มีหนี้สินใดของกิจการที่เสมือนแยกออกมาจะมีการจ่ายชำระจากสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนที่คงเหลืออยู่ ดังนั้นในทางเนื้อหา สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุนที่เสมือนหนึ่งแยกออกมานั้นถูกสกัดแยกออกมาจากผู้ได้รับการลงทุน ส่วนของกิจการที่เสมือนแยกออกมานั้นเรียกว่า Silo

ข78 เมื่อครบตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข77 ผู้ลงทุนต้องระบุกิจกรรมที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของกิจการที่เสมือนแยกออกมา และกิจกรรมนั้นมีการสั่งการอย่างไรเพื่อประเมินว่าตนมีอำนาจเหนือส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ เมื่อประเมินการควบคุมกิจการที่เสมือน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แยกออกมา ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องในกิจการที่เสมือนแยกออกมาหรือไม่ และการมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุนหรือไม่

ข79 หากผู้ลงทุนควบคุมกิจการที่เสมือนแยกออกมา ผู้ลงทุนต้องนำส่วนหนึ่งของกิจการนั้นไปจัดทำงบการเงินรวม ในกรณีนี้ กิจการอื่นจะไม่รวมส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการประเมินการควบคุมและไม่นำมาจัดทำงบการเงินรวม

การประเมินอย่างต่อเนื่อง

ข80 ผู้ลงทุนต้องทบทวนว่าตนมีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ หากข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์บ่งชี้ว่า มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของการควบคุมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7

ข81 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน การเปลี่ยนแปลงนั้นต้องนำไปสะท้อนในการที่ผู้ลงทุนประเมินอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เช่น การเปลี่ยนแปลงในสิทธิการตัดสินใจสามารถหมายความว่า กิจกรรมที่เกี่ยวข้องไม่ได้มีการสั่งการผ่านทางสิทธิในการออกเสียงอีกต่อไป แต่ผ่านข้อตกลงอื่นแทน เช่น สัญญาที่ทำให้อีกฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข82 เหตุการณ์หนึ่งสามารถทำให้ผู้ลงทุนได้รับหรือสูญเสียอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนจะไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์นั้น เช่น ผู้ลงทุนสามารถได้รับอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเนื่องจากสิทธิในการตัดสินใจที่ถือโดยบุคคลหนึ่งหรือหลายคนอื่นซึ่งเดิมเคยป้องกันผู้ลงทุนจากการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนนั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว

ข83 ผู้ลงทุนพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่อฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผู้ลงทุนซึ่งมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนสามารถสูญเสียการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหากผู้ลงทุนไม่ได้รับผลตอบแทนอย่างที่เคยได้รับหรือไม่ได้มีฐานะเปิดต่อภาระผูกพัน เนื่องจากผู้ลงทุนไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 7.2 (เช่น หากสัญญาที่จะได้รับค่าธรรมเนียมตามผลงานถูกยกเลิก)

ข84 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าในการประเมินว่าตนกระทำเป็นตัวแทนหรือตัวการมีการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ การเปลี่ยนแปลงของความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างผู้ลงทุนและกิจการอื่นอีกหลายฝ่ายสามารถหมายถึงผู้ลงทุนไม่ใช่ตัวแทนอีกต่อไป แม้ว่าก่อนหน้านี้จะเคยเป็นตัวแทนก็ตาม และในทำนองกลับกันเช่นกัน เช่น หากเกิดการเปลี่ยนแปลงในสิทธิของผู้ลงทุน หรือของกิจการอื่นหลายฝ่ายผู้ลงทุนต้องทบทวนสถานะของตนว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน

ข85 การประเมินการควบคุมของผู้ลงทุนเมื่อเริ่มแรก หรือสถานะการเป็นตัวการหรือตัวแทนจะไม่เปลี่ยนแปลงเพียงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพตลาด (เช่น การเปลี่ยนแปลงในผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนที่เกิดจากสภาพตลาด) นอกจากว่าการเปลี่ยนแปลงในสภาพตลาดทำให้องค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การควบคุมตามย่อหน้าที่ 7 เปลี่ยนแปลงไปหรือการเปลี่ยนแปลงในความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตัวการและตัวแทน

การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

ข85ก กิจการต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมด ในการประเมินว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบของกิจการ กิจการที่มีองค์ประกอบทั้งสามของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่ได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 27 ถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน โดยย่อหน้าที่ ข85ข ถึง ข85ฐ ได้อธิบายองค์ประกอบของคำนิยามดังกล่าวในรายละเอียดเพิ่มเติม

วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

ข85ข คำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนกำหนดว่าวัตถุประสงค์ของกิจการต้องเป็นการลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าของทุน รายได้จากการลงทุน (เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือ รายได้ค่าเช่า) หรือทั้งสองกรณี เอกสารที่บ่งชี้ถึงวัตถุประสงค์ในการลงทุนของกิจการ มีตัวอย่างเช่น หนังสือชี้ชวนของกิจการ สิ่งพิมพ์ที่แจกจ่ายโดยกิจการ และเอกสารของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งเป็นเอกสารที่มักให้หลักฐานเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หลักฐานอื่นอาจเป็นรูปแบบการนำเสนอตัวเองของกิจการต่อกิจการอื่น (เช่น ผู้ที่มีโอกาสเป็นผู้ลงทุน หรือผู้ที่มีโอกาสเป็นผู้ได้รับการลงทุน) ตัวอย่างเช่น กิจการอาจนำเสนอว่าธุรกิจของกิจการคือการลงทุนระยะกลาง (Medium-term investment) เพื่อให้ได้ผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน ในทางตรงข้ามกิจการที่นำเสนอตนเองว่าเป็นผู้ลงทุนที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อร่วมพัฒนา ผลิต หรือทำการตลาดให้กับผลิตภัณฑ์ ร่วมกับผู้ได้รับการลงทุน มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการจะได้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมการพัฒนา กิจกรรมการผลิต หรือกิจกรรมการทำการตลาดดังกล่าวรวมทั้งจากการลงทุนของกิจการ (ดูย่อหน้าที่ ข85ฌ)

ข85ค กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดให้มีบริการเกี่ยวเนื่องกับการลงทุน (เช่น บริการให้คำแนะนำในการลงทุน การบริหารเงินลงทุน บริการสนับสนุนและจัดการการลงทุน) ไม่ว่าจะเป็นโดยทางตรงหรือผ่านทางบริษัทย่อย ให้แก่บุคคลที่สามและผู้ลงทุนของกิจการ แม้ว่ากิจกรรมเหล่านั้นจะมีความสำคัญต่อกิจการ แต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกิจการนั้นมีสถานะเข้าคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอยู่ต่อไป

ข85ง กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจเข้าร่วมในกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุนดังต่อไปนี้ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือผ่านทางบริษัทย่อย ถ้ากิจกรรมเหล่านี้ทำเพื่อสร้างผลตอบแทนจากการลงทุนให้สูงที่สุด (การเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน) จากผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของกิจการ และกิจการเหล่านี้ไม่ได้เป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่สำคัญที่แยกออกมา หรือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่แยกออกมาของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85ง.1 จัดให้มีบริการด้านการบริหารและให้คำแนะนำด้านกลยุทธ์แก่ผู้ได้รับการลงทุน และ

ข85ง.2 จัดให้มีการสนับสนุนทางการเงินแก่ผู้ได้รับการลงทุน เช่น เงินกู้ ภาระผูกพันรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ การค้ำประกัน

ข85จ หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีบริษัทย่อยซึ่งบริษัทย่อยดังกล่าวมิได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และมีวัตถุประสงค์หลักและกิจกรรมหลักในการให้บริการหรือมีกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุน ดังเช่น ที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข85ค ถึง ข85ง แก่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือกิจการอื่น กิจการต้องรวมบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32 แต่หากบริษัทย่อยซึ่งให้บริการหรือมีกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุน โดยบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนด้วย บริษัทใหญ่ที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าบริษัทย่อยดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31

กลยุทธ์ทางออก

ข85ฉ แผนการลงทุนของกิจการให้หลักฐานเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของกิจการ ลักษณะหนึ่งทำให้กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแตกต่างจากกิจการอื่นคือการที่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่ได้วางแผนที่จะถือเงินลงทุนไปอย่างไม่มีกำหนด แต่จะถือในรอบระยะเวลาที่จำกัด ทั้งนี้ เงินลงทุนในตราสารทุน และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินมีความเป็นไปได้ที่จะถือไว้อย่างไม่มีกำหนด ดังนั้น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องมีกลยุทธ์ทางออกซึ่งบันทึกเกี่ยวกับแผนการของกิจการในการขายเงินลงทุนในตราสารทุน และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินเกือบจะทั้งหมดเพื่อให้ได้กำไรจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังต้องมีกลยุทธ์ทางออกสำหรับตราสารหนี้ที่มีความเป็นไปได้ที่จะถือไปอย่างไม่มีกำหนดด้วย ตัวอย่างเช่น ตราสารหนี้ที่ไม่มีวันครบกำหนด (Perpetual debt investments) กิจการไม่จำเป็นต้องบันทึกกลยุทธ์ทางออกเฉพาะสำหรับเงินลงทุนแต่ละรายการ แต่ต้องระบุกลยุทธ์ที่แตกต่างกันที่อาจเป็นไปได้สำหรับเงินลงทุนต่างชนิดหรือต่างกลุ่มการลงทุนกัน ซึ่งรวมถึงกรอบระยะเวลาที่เป็นไปได้จริงสำหรับการออกจากการลงทุน ทั้งนี้กระบวนการออกจากการลงทุน ซึ่งนำมาใช้เฉพาะในสถานการณ์การผิดสัญญา เช่น การละเมิดสัญญา หรือการผิดนัดจ่ายชำระหนี้ ไม่ถือเป็นกลยุทธ์ทางออกตามวัตถุประสงค์ของการประเมินนี้

ข85ช กลยุทธ์ทางออกสามารถแตกต่างกันไปตามประเภทของการลงทุน ในกรณีเงินลงทุนในตราสารทุนของภาคเอกชน ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก จะรวมถึง การเสนอขายหลักทรัพย์แก่สาธารณะเป็นครั้งแรก การขายหุ้นแบบเฉพาะเจาะจง การเสนอขายธุรกิจ การจ่ายคืนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน (ให้แก่ผู้ลงทุน) และ การขายสินทรัพย์ (ซึ่งรวมถึงการขาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนตามด้วยการเลิกกิจการของผู้ได้รับการลงทุน) ในกรณีเงินลงทุนในตราสารทุนที่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก รวมถึง การขายเงินลงทุนแบบเฉพาะเจาะจง หรือในตลาดสาธารณะ สำหรับเงินลงทุนในภาคอสังหาริมทรัพย์ ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก จะรวมถึง การขายอสังหาริมทรัพย์ผ่านนายหน้าผู้ชำนาญการด้านการค้าอสังหาริมทรัพย์หรือในตลาดเปิด

ข85ซ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีการลงทุนในอีกกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งตั้งขึ้นเพื่อกิจการด้วยเหตุผลทางด้านกฎหมาย กฎระเบียบ ภาษี หรือเหตุผลในเชิงธุรกิจที่คล้ายคลึง ในกรณีนี้ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นผู้ลงทุนไม่จำเป็นต้องมีกลยุทธ์ทางออกสำหรับการลงทุนดังกล่าว ถ้ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นผู้ได้รับการลงทุนมีกลยุทธ์ทางออกที่เหมาะสมสำหรับการลงทุนของกิจการเองแล้ว

รายได้จากการลงทุน

ข85ฌ กิจการถือว่าไม่ได้ลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี ถ้ากิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก (กล่าวคือ กลุ่มกิจการซึ่งควบคุมโดยบริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) ได้มาหรือมีจุดมุ่งหมายที่จะให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์อื่นจากการลงทุนของกิจการที่มิได้มีไว้สำหรับบริษัทอื่นที่มิได้มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน ผลประโยชน์อื่นดังกล่าวรวมถึง

ข85ฌ.1 การได้มา การใช้ การแลกเปลี่ยน หรือการแสวงหาผลประโยชน์ซึ่งกระบวนการ สินทรัพย์หรือ เทคโนโลยีของผู้ได้รับการลงทุน กรณีดังกล่าวหมายความรวมถึงการที่กิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการมีสิทธิแบบไม่เท่าเทียม หรือแต่เพียงผู้เดียวในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ เทคโนโลยี ผลิตภัณฑ์ หรือบริการของผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างเช่น โดยการถือตราสารสิทธิที่ให้สิทธิในการซื้อสินทรัพย์จากผู้ได้รับการลงทุนถ้าการพัฒนาสินทรัพย์นั้นเชื่อว่าจะสำเร็จลุล่วง

ข85ฌ.2 การร่วมการงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือข้อตกลงอื่นระหว่างกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการกับผู้ได้รับการลงทุน เพื่อพัฒนา ผลิต ทำการตลาดหรือจัดหาผลิตภัณฑ์หรือบริการ

ข85ฌ.3 การค้ำประกันทางการเงินหรือสินทรัพย์ที่ผู้ได้รับการลงทุนจัดหามาเพื่อใช้เป็นหลักประกันสำหรับสัญญาการกู้ยืมของกิจการ หรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ (อย่างไรก็ตาม กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังคงสามารถนำเงินลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนไปใช้เป็นหลักประกันสำหรับการกู้ยืมของกิจการเองได้)

ข85ฌ.4 ตราสารสิทธิที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการซึ่งให้สิทธิในการซื้อส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนของกิจการจากกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข85ฌ.5 ยกเว้นที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ ข85ญ รายการระหว่างกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ กับผู้ได้รับการลงทุนซึ่ง

(1) มีเงื่อนไขที่กิจการที่มิใช่กิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ หรือ ผู้ได้รับการลงทุนไม่มีสิทธิได้รับ

(2) ไม่ได้เป็นไปตามมูลค่ายุติธรรม หรือ

(3) ถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญของกิจกรรมทางธุรกิจของผู้ได้รับการลงทุน หรือของกิจการ ซึ่งรวมถึงกิจกรรมทางธุรกิจของกลุ่มกิจการอื่น

ข85ญ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีกลยุทธ์ที่จะลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนมากกว่าหนึ่งรายในอุตสาหกรรม ตลาดหรือพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน เพื่อให้ได้ประโยชน์จากการผนึกกันของธุรกิจ (Synergies) ซึ่งเพิ่มผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน และรายได้จากการลงทุน ทั้งนี้แม้ว่าจะมีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข85ฌ.5 กิจการไม่ถือว่าถูกตัดสิทธิจากการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนเพียงเพราะเหตุผลว่าผู้ได้รับการลงทุนเหล่านั้นมีรายการค้าระหว่างกันและกัน

การวัดมูลค่ายุติธรรม

ข85ฎ องค์ประกอบที่สำคัญของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคือกิจการวัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม เนื่องจากการใช้มูลค่ายุติธรรมทำให้ได้รับข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่า อย่างเช่น การรวมบริษัทย่อยของกิจการเหล่านั้นในการจัดทำงบการเงินรวม หรือการใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เพื่อแสดงว่ากิจการเป็นไปตามองค์ประกอบนี้ของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะ

ข85ฎ.1 ให้ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมแก่ผู้ลงทุน และวัดมูลค่าเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบการเงินของกิจการเมื่อใดก็ตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้มูลค่ายุติธรรม และ

ข85ฎ.2 รายงานข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมเป็นการภายในแก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการ (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งเป็นผู้ใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัววัดที่สำคัญในการประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมด และดำเนินการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุน

ข85ฏ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข85ฎ.1 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะ

ข85ฏ.1 เลือกวิธีการทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข85ฎ.2 เลือกใช้ข้อยกเว้นในการถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า และ

ข85ฎ.3 วัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข85ฐ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีสินทรัพย์ที่มิใช่เงินลงทุน เช่น อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสำนักงานใหญ่ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง และอาจมีหนี้สินทางการเงินด้วย องค์ประกอบด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 27.3 ให้ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ดังนั้นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่จำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่มิใช่เงินลงทุนของกิจการหรือหนี้สินของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรม

ลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85ฑ ในการกำหนดว่ากิจการเป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีการแสดงถึงลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ 28) การขาดหายไปของลักษณะปกติดังกล่าวข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแต่เป็นการบ่งชี้ว่าต้องใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมในการกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

เงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง

ข85ฒ โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะถือครองเงินลงทุนที่หลากหลายเพื่อกระจายความเสี่ยงของกิจการ และเพิ่มผลตอบแทนให้สูงที่สุด กิจการอาจถือกลุ่มการลงทุนของเงินลงทุนทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ตัวอย่างเช่น การถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่งแต่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งถือครองเงินลงทุนที่หลากหลาย

ข85ณ ในหลายกรณี กิจการอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง อย่างไรก็ตาม การถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่งไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการใดกิจการหนึ่งไม่เป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง เมื่อกิจการ

ข85ณ.1 อยู่ในช่วงเริ่มต้นดำเนินธุรกิจ และยังไม่ได้ระบุเงินลงทุนที่เหมาะสม จึงยังไม่ได้ปฏิบัติตามแผนการลงทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนที่หลากหลาย

ข85ณ.2 ยังไม่ได้ลงทุนในเงินลงทุนอื่น เพื่อทดแทนเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายออกไป

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข85ณ.3 ได้รับการจัดตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมเงินทุนของผู้ลงทุน เพื่อไปลงทุนในเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง ในกรณีที่ผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถได้มาซึ่งเงินลงทุนแห่งนั้น (เช่น เมื่อจำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำที่กำหนดสูงเกินไปสำหรับผู้ลงทุนแต่ละรายจะลงทุนได้) หรือ

ข85ณ.4 อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ

ผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย

ข85ด โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะมีผู้ลงทุนที่หลากหลาย ซึ่งรวบรวมเงินทุนของผู้ลงทุนเหล่านั้นเพื่อเข้าถึงบริการด้านการบริหารเงินลงทุน และโอกาสในการลงทุนซึ่งผู้ลงทุนเหล่านั้นอาจจะไม่สามารถเข้าถึงได้ด้วยตนเองโดยลำพัง การมีผู้ลงทุนที่หลากหลายจะทำให้มีโอกาสน้อยลงที่กิจการหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิกจะได้รับผลตอบแทนนอกเหนือไปจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ณ)

ข85ต ในอีกทางหนึ่ง กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งโดยผู้ลงทุนรายหนึ่งหรือจัดตั้งเพื่อผู้ลงทุนรายหนึ่งที่เป็นตัวแทนหรือที่สนับสนุนส่วนได้เสียของกลุ่มผู้ลงทุนขนาดใหญ่ (เช่น กองทุนบำเหน็จบำนาญ กองทุนการลงทุนภาครัฐ หรือ กองทรัสต์ของครอบครัว)

ข85ถ ในหลายกรณี กิจการอาจมีผู้ลงทุนเพียงหนึ่งรายเป็นการชั่วคราว ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีผู้ลงทุนเพียงหนึ่งรายเมื่อกิจการ

ข85ถ.1 อยู่ในช่วงระยะเวลาออกเสนอขายหลักทรัพย์ครั้งแรก ซึ่งยังไม่สิ้นสุดลง และกิจการอยู่ในระหว่างดำเนินการอย่างจริงจังเพื่อระบุผู้ลงทุนที่เหมาะสม

ข85ถ.2 ยังไม่สามารถระบุผู้ลงทุนที่เหมาะสมเพื่อมาแทนส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ได้รับการไถ่ถอนไป หรือ

ข85ถ.3 อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ

ผู้ลงทุนที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ข85ท โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีผู้ลงทุนที่หลากหลายซึ่งมิใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (เมื่อมีการประกาศใช้)) กับกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก การมีผู้ลงทุนที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันจะทำให้มีโอกาสน้อยลงที่กิจการหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิกจะได้รับผลตอบแทนนอกเหนือไปจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ณ)

ข85ธ อย่างไรก็ตาม กิจการอาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนของกิจการมีความเกี่ยวข้องกันกับกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งกองทุนคู่ขนานแยกต่างหากสำหรับพนักงานของกิจการกลุ่มหนึ่ง (เช่น ผู้บริหารสำคัญ) หรือ สำหรับผู้ลงทุนที่มีความเกี่ยวข้องกันอื่น ซึ่งกองทุนดังกล่าวมีการลงทุนเหมือนกับการลงทุนของกองทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เพื่อการลงทุนหลักของกิจการ กองทุนคู่ขนานนี้อาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน แม้ว่าผู้ลงทุนทั้งหมดจะมีความเกี่ยวข้องกัน

ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

ข85น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมักเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก แต่ทั้งนี้ไม่ถือเป็นข้อกำหนด ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมีรูปแบบเป็นส่วนของเจ้าของหรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง (เช่น ส่วนได้เสียของหุ้นส่วน) ซึ่งจะมีการแบ่งสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนให้ตามสัดส่วนของส่วนได้เสีย อย่างไรก็ตาม การมีลำดับชั้นของผู้ลงทุนที่แตกต่างกัน โดยบางรายอาจมีสิทธิเพียงในเงินลงทุนเฉพาะรายการ หรือกลุ่มของเงินลงทุน หรือบางรายอาจมีส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิในสัดส่วนที่แตกต่างกัน มิได้ทำให้กิจการถูกตัดสิทธิจากการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85บ นอกจากนี้ กิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญในรูปแบบของหนี้สิน ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง ไม่เป็นไปตามคำนิยามของส่วนของเจ้าของ อาจยังคงถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้หากผู้ถือตราสารหนี้มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงจากผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ

ข้อกำหนดทางการบัญชี

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

ข86 งบการเงินรวม

ข86.1 การรวมรายการที่เหมือนกันของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ข86.2 หักกลบ (ตัด) มูลค่าเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยแต่ละราย และส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) อธิบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยม)

ข86.3 ตัดรายการแบบเต็มจำนวนสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด สำหรับรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการ (กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากรายการระหว่างกันที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้องตัดรายการแบบเต็มจำนวน) ขาดทุนในรายการระหว่างกันอาจบ่งชี้ถึงการด้อยค่าที่ต้องรับรู้ในงบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) นำมาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเกิดจากการตัดรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับรายการระหว่างกัน)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นโยบายการบัญชีเดียวกัน

ข87 ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างไปจากที่ใช้ในงบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่มเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

การวัดมูลค่า

ข88 กิจการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่มีการควบคุมบริษัทย่อยจนถึงวันที่การควบคุมสิ้นสุดลง รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยขึ้นอยู่กับจำนวนเงินของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ได้มีการรับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย เช่น ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมหลังวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย

สิทธิในการการออกเสียงที่เป็นไปได้

ข89 เมื่อมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ สัดส่วนของกำไรขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่มีการปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวม กำหนดตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ และไม่สะท้อนถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่น ยกเว้นตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ ข90

ข90 ในบางสถานการณ์ ในเชิงเนื้อหา ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ของกิจการอันเป็นผลของรายการซึ่งทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวม สัดส่วนที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ได้กำหนดจากการใช้สิทธิในที่สุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นซึ่งทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบัน

ข91 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่นำมาใช้กับส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม เมื่อเครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นในทางเนื้อหาทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย สิทธิดังกล่าวไม่เข้าข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่น ๆ เครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทย่อยมีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันที่ในงบการเงิน

ข92 งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องใช้วันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน เมื่อวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่ต่างจากบริษัทย่อย บริษัทย่อยจัดทำข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติมเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวมตามวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อให้บริษัทใหญ่สามารถรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อย นอกจากว่าไม่สามารถปฏิบัติได้

ข93 หากไม่สามารถจัดทำได้ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยโดยใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยล่าสุดหลังจากปรับปรุงผลกระทบของรายการที่มีนัยสำคัญหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวม ในทุกกรณี วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมต้องไม่แตกต่างกันเกินสามเดือน และรอบระยะเวลาการรายงานและความแตกต่างระหว่างวันที่ของงบการเงินต้องเหมือนกันในทุกงวด

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข94 กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนและแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องปันส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมติดลบ

ข95 หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่จัดเป็นส่วนของเจ้าของ และถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนหลังจากปรับปรุงเงินปันผลในหุ้นบุริมสิทธิ ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่

การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข96 เมื่อสัดส่วนของเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเปลี่ยนแปลง กิจการต้องมีการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของสำหรับส่วนต่างระหว่างส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีการปรับปรุงแล้วและมูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนที่จ่ายหรือรับ และแสดงเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

การสูญเสียการควบคุม

ข97 บริษัทใหญ่อาจสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยจากสองข้อตกลงหรือมากกว่านั้น (รายการ) อย่างไรก็ตาม บางสถานการณ์บ่งชี้ว่าข้อตกลงหลายรายการต้องจัดเป็นรายการเดียวกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในการกำหนดว่าการบันทึกบัญชีข้อตกลงดังกล่าวเป็นรายการเดียวกันหรือไม่ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาเงื่อนไขและสถานการณ์ของข้อตกลงทั้งหมดและผลกระทบทางเศรษฐกิจ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อตกลงหลายรายการเป็นรายการเดียวกัน หากตรงกับข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ดังต่อไปนี้

ข97.1 รายการนั้นเกิดขึ้นพร้อมกันหรือพิจารณาร่วมกัน

ข97.2 รายการมีลักษณะเป็นรายการเดียวโดยมีการออกแบบเพื่อบรรลุผลทางพาณิชย์โดยรวม

ข97.3 ข้อตกลงหนึ่งจะเกิดขึ้นได้ขึ้นอยู่กับการเกิดขึ้นของข้อตกลงอื่นอย่างน้อยหนึ่งรายการ

ข97.4 เมื่อพิจารณาข้อตกลงเดียวเพียงอย่างเดียวนั้นไม่สมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจเมื่อพิจารณาหลายรายการรวมกัน เช่น การจำหน่ายหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าตลาดและมีการชดเชยจากราคาจำหน่ายในภายหลังซึ่งสูงกว่าตลาด

ข98 หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง

ข98.1 ตัดรายการ

ข98.1.1 สินทรัพย์ (รวมค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยในมูลค่าตามบัญชีในวันที่สูญเสียการควบคุม และ

ข98.1.2 มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิมในวันที่สูญเสียการควบคุม (รวมองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)

ข98.2 รับรู้

ข98.2.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุม

ข98.2.2 จำนวนที่มีการจัดสรรนั้น หากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุมเกี่ยวข้องกับการกระจายหุ้นของบริษัทย่อยให้กับเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ และ

ข98.2.3 เงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมในมูลค่ายุติธรรม ในวันที่สูญเสียการควบคุม

ข98.3 จัดประเภทใหม่สำหรับจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปยังกำไรหรือขาดทุน หรือโอนโดยตรงไปที่กำไรสะสมตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ สำหรับส่วนของบริษัทย่อยตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข99

ข98.4 รับรู้ส่วนต่างเป็นกำไรหรือขาดทุน ในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

ข99 หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ทุกจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยต้องบันทึกบัญชีในลักษณะเดียวกันกับกรณีที่บริษัทใหญ่จำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยตรง ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องมีการจัดประเภทใหม่ไปยังกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สิน บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนจากส่วนของเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(เป็นรายการปรับปรุงจากการจัดประเภทใหม่) เมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ในกรณีส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและมีการโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อจำหน่ายสินทรัพย์ บริษัทใหญ่ต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย

ข99ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข100 เมื่อกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับบริษัทย่อยที่เคยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 31 วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะต้องถือเสมือนเป็นวันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของบริษัทย่อย ณ วันเสมือนวันที่ซื้อต้องถือเป็นเสมือนสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจเมื่อมีการวัดค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจากการเสมือนซื้อธุรกิจ บริษัทย่อยทั้งหมดต้องนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19 ถึง 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ

ข101 เมื่อกิจการกลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องหยุดรวมบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ ยกเว้นบริษัทย่อยที่ต้องรวมในการจัดทำงบการเงินรวมต่อไปตามย่อหน้าที่ 32 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 25 และ 26 สำหรับบริษัทย่อยเหล่านั้นที่กิจการหยุดนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ประหนึ่งว่ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยเหล่านั้น ณ วันดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ง *กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน: การถือปฏิบัติตามข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 32 ภาคผนวก ข85ค ข85จ และค2ก และเพิ่มย่อหน้าที่ 4ก ถึง 4ข กิจการต้องถือปฏิบัติการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการปรับย้อนหลัง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) ยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ค2ข ถึง ค6

ค2ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค2ข เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หมายถึงวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค3 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงการบัญชีในงวดก่อนสำหรับความเกี่ยวข้องดังนี้

ค3.1 กิจการที่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง *งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ* และยังคงนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือ

ค3.2 กิจการที่ก่อนหน้านั้นไม่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และยังคงไม่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ค3ก ณ วันที่ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงเรื่องกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนเป็นครั้งแรก กิจการต้องประเมินว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ โดยอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันดังกล่าว หาก ณ วันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก กิจการสรุปได้ว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ฉ แทนย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค5ก

ค3ข ยกเว้นกรณีบริษัทย่อยที่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 (โดยให้นำย่อหน้าที่ ค3 และ ค6 หรือย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ค มาถือปฏิบัติ แล้วแต่ย่อหน้าใดเกี่ยวข้อง) กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนเสมือนว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลใช้บังคับมาโดยตลอด กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังทั้งงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกและส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้าด้วยผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยตามที่เคยแสดงไว้ และ

2) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทย่อยของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

จำนวนเงินสะสมของการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องโอนไปยังกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค3ค ก่อนวันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องใช้จำนวนเงินตามมูลค่ายุติธรรมที่เคยรายงานแก่ผู้ลงทุน หรือฝ่ายบริหาร ถ้าจำนวนเงินที่นำเสนอดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนเงินลงทุนดังกล่าวระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองกันได้อย่างเป็นอิสระ ณ วันที่มีการวัดมูลค่า

ค3ง หากการวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ค ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ณ วันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ค ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก เว้นแต่วันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่ปฏิบัติได้ตามย่อหน้านี้คืองวดปัจจุบัน หากวันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่ปฏิบัติได้ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคืองวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน

ค3จ หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจำหน่ายหรือสูญเสียการควบคุมในเงินลงทุนในบริษัทย่อยก่อนวันที่มีการถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่ต้องทำการปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นจากที่เคยบันทึกไว้

ค3ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค4 หาก ณ วันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าต้องรวมกิจการซึ่งก่อนหน้านั้นไม่ได้นำมารวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ลงทุนต้อง

ค4.1 หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกนำมารวมตั้งแต่แรก (และใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ) นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่าง

1) จำนวนเงินของ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ

2) มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค4.2 หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ) ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกนำมารวมมาตั้งแต่แรก (โดยใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมสำหรับผู้ได้รับการลงทุน) นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่าง

1) จำนวนเงินของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ

2) มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

ค4ก หากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของผู้ได้รับการลงทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค4.1 หรือ ค4.2 ไม่สามารถกระทำในทางปฏิบัติ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ผู้ลงทุนต้อง

ค4ก.1 หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการ โดยต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่การถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค4.1 สามารถนำมาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน

ค4ก.2 หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ ให้ใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมของผู้ได้รับการลงทุน ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถนำย่อหน้าที่ ค4.2 มาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน

ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาปฏิบัติใช้ตามย่อหน้านี้เป็นงวดปัจจุบัน เมื่อวันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของกับต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่าง

ค4ก.3 จำนวนเงินสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ

ค4ก.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

หากงวดแรกสุดของการนำย่อหน้านี้มาปฏิบัติใช้เป็นงวดปัจจุบัน การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้องรับรู้ ณ วันต้นงวดปัจจุบัน

ค4ข เมื่อผู้ลงทุน นำย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก มาปฏิบัติใช้ และวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เป็นวันที่หลังวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มีผลบังคับใช้ การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ในย่อหน้าที่ ค4 และ ค4ก ต้องหมายถึงฉบับปรับปรุงปี 2552 ถ้าการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มีผลบังคับใช้ผู้ลงทุนต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ หรือฉบับก่อนหน้านั้น

ค4ค เมื่อผู้ลงทุนนำย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก มาปฏิบัติใช้ และวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เป็นวันที่หลังวันที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติสำหรับทุกงวดที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก แต่ถ้าวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเป็นวันก่อนที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติดังนี้

ค4ค.1 ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับทุกงวดย้อนหลังที่มีการนำกิจการไปจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก หรือ

ค4ค.2 ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ฉบับเดิม สำหรับทุกงวดก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ และหลังจากนั้นปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ค5 หาก ณ วันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าไม่ต้องรวมผู้ได้รับการลงทุนซึ่งเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ลงทุนต้องวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนด้วยจำนวนเงินที่หากมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ในวันที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ผู้ลงทุนเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุนเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนได้เสียต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกสำหรับผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้ และ

2) ส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนที่มีการรับรู้

ค5ก หากการวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนตามย่อหน้าที่ ค5 ไม่สามารถปฏิบัติได้ (ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตาม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้าที่ ค5 ซึ่งอาจจะเป็นงวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับย้อนหลังงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นวันต้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติได้เป็นงวดปัจจุบัน หากวันที่ผู้ลงทุนเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุนเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงในส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้ และ

2) ส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนที่มีการรับรู้

หากงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้านี้เป็นงวดปัจจุบัน การปรับปรุงในส่วนของเจ้าของต้องมีการรับรู้ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน

ค6 ย่อหน้าที่ 23 25 ข94 และ ข96 ถึง ข99 เป็นการแก้ไขปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งได้นำมารวมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ยกเว้นเมื่อกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค3 หรือต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค5ก กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าเหล่านั้นดังต่อไปนี้

ค6.1 กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังการจัดสรรกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดก่อนที่จะนำการแก้ไขปรับปรุงตามย่อหน้าที่ ข94 มาใช้ครั้งแรก

ค6.2 ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 23 และ ข96 สำหรับการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อยภายหลังจากการได้มาซึ่งการควบคุม จะไม่นำมาปฏิบัติใช้กับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะนำการแก้ไขปรับปรุงเหล่านี้มาใช้ครั้งแรก

ค6.3 กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมหากการสูญเสียการควบคุมเกิดขึ้นก่อนนำการแก้ไขปรับปรุงในย่อหน้าที่ 25 และย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 มาใช้ครั้งแรก นอกจากนี้ กิจการต้องไม่คำนวณกำไรหรือขาดทุนใหม่จากการสูญเสียการควบคุมบริษัทย่อยที่เกิดก่อนการนำการแก้ไขปรับปรุงในย่อหน้าที่ 25 และ ย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 มาใช้ครั้งแรก

การอ้างอิง “งวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก”

ค6ก การอ้างอิงถึงงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค5ก กิจการอาจนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนหน้าใด ๆ ที่มีการนำเสนอ แต่ไม่เป็นข้อกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หากกิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบซึ่งปรับปรุงงวดก่อนหน้าใด ๆ การอ้างอิงถึงงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค5ก ให้หมายถึง “งวดเปรียบเทียบล่าสุดที่มีการปรับปรุงใหม่ที่มีการนำเสนอ”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค6ข หากกิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบ ที่ยังมิได้มีการปรับปรุงสำหรับงวดก่อนใด ๆ ต้องระบุให้ชัดเจนว่าข้อมูลยังมิได้มีการปรับปรุง และระบุว่าข้อมูลนั้นใช้เกณฑ์ที่แตกต่างกัน และอธิบายเกณฑ์เหล่านั้นด้วย

การอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค7 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ค8 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๕/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง การร่วมการงาน

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๗/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การร่วมการงาน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การร่วมการงาน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง
การร่วมการงาน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRS 11: Joint Arrangements (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออกและปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	**1**
การบรรลุวัตถุประสงค์	**2**
ขอบเขต	**3**
การร่วมการงาน	**4**
การควบคุมร่วม	**7**
ประเภทของการร่วมการงาน	**14**
งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน	**20**
การดำเนินงานร่วมกัน	**20**
การร่วมค้า	**24**
งบการเงินเฉพาะกิจการ	**26**
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	
ค วันถือปฏิบัติ การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง และการยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 27 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *การร่วมการงาน*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการในการรายงานทางการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียในการงานซึ่งมีการควบคุมร่วมกัน (ซึ่งเรียกว่า *การร่วมการงาน*)

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้นิยามของ*การควบคุมร่วม*ไว้ และกำหนดให้*ผู้เข้าร่วมการงาน*ต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมโดยประเมินจากสิทธิและภาระผูกพันของตน และต้องรับรู้สิทธิและภาระผูกพันเหล่านั้นให้สอดคล้องกับประเภทของการร่วมการงานนั้น

ขอบเขต

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เข้าร่วมการงาน

การร่วมการงาน

4 การร่วมการงาน หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน

5 การร่วมการงานมีลักษณะดังต่อไปนี้

5.1 ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตามข้อตกลงตามสัญญา (ดูย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข4)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5.2 ข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน (ดูย่อหน้าที่ 7 ถึง 13)

6 การร่วมการงานเป็นได้ทั้ง*การดำเนินงานร่วมกัน*หรือ*การร่วมค้า*

การควบคุมร่วม

7 การควบคุมร่วม หมายถึง การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญาซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

8 กิจการที่เป็นผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินว่าข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมกันหรือไม่ ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานจะมีการควบคุมร่วมกันก็ต่อเมื่อบุคคลหรือกิจการเหล่านั้นจะต้องร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมากต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง)

9 หากได้กำหนดแล้วว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานร่วมกันควบคุมการงานนั้น การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

10 ในการร่วมการงานใด ๆ จะไม่มีบุคคลหรือกิจการใดที่ควบคุมการร่วมการงานนั้นได้แต่เพียงผู้เดียว ผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานเข้ามาควบคุมการงานนั้นได้

11 การร่วมการงานสามารถมีขึ้นได้ถึงแม้ว่าผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นไม่ครบทุกคน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ความแตกต่างระหว่างผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงาน (*ผู้ร่วมดำเนินงาน*หรือ*ผู้ร่วมค้า*) กับผู้เข้าร่วมการงานแต่ไม่มีการควบคุมร่วม

12 กิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นหรือไม่ โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข11)

13 ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่ากิจการยังคงมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นอยู่อีกหรือไม่

ประเภทของการร่วมการงาน

14 กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม การจัดประเภทการร่วมการงานว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้านั้นขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

15 การดำเนินงานร่วมกัน หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมดำเนินงาน

16 การร่วมค้า หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมค้า

17 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าการร่วมการงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมโดยพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการร่วมการงานนั้น กิจการสามารถประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนได้โดยพิจารณาจากโครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงาน ตลอดจนเงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมในข้อตกลงตามสัญญาได้ตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข12 ถึง ข33)

18 ในบางครั้ง ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตามข้อตกลงแม่บทซึ่งกำหนดเงื่อนไขตามสัญญาเป็นการทั่วไปเพื่อร่วมกันดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรือหลาย ๆ กิจกรรม ข้อตกลงแม่บทนี้อาจกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดตั้งการร่วมการงานที่แตกต่างกันออกไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแม่บทดังกล่าว ถึงแม้ว่าการร่วมการงานเหล่านั้นจะเกี่ยวข้องกับข้อตกลงแม่บทเดียวกัน แต่ก็อาจจัดอยู่ในประเภทของการร่วมการงานที่แตกต่างกันได้ หากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานนั้นมีความแตกต่างกันเมื่อต้องดำเนินกิจกรรมที่ต่างกันตามข้อตกลงแม่บทนั้น ดังนั้น การดำเนินงานร่วมกันและการร่วมค้าจึงสามารถมีอยู่พร้อมกันได้หากผู้เข้าร่วมการงานมีการดำเนินกิจกรรมที่แตกต่างกันแม้กิจกรรมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแม่บทเดียวกัน

19 ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่าประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมนั้นได้เปลี่ยนแปลงไปด้วยหรือไม่

งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน

การดำเนินงานร่วมกัน

20 ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้ตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน

20.1 สินทรัพย์ รวมทั้งส่วนแบ่งในสินทรัพย์ใด ๆ ที่ร่วมกันถือครอง

20.2 หนี้สิน รวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินใด ๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น

20.3 รายได้จากการขายส่วนแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการดำเนินงานร่วมกัน

20.4 ส่วนแบ่งของรายได้จากการขายผลผลิตโดยการดำเนินงานร่วมกัน และ

20.5 ค่าใช้จ่าย รวมทั้งส่วนแบ่งในค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

21 ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

21ก เมื่อกิจการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องนำหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจทั้งหมดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ มาถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียที่มีอยู่ตามย่อหน้าที่ 20 ซึ่งไม่ขัดแย้งกับแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับการกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้นสำหรับรายการการรวมธุรกิจของกิจการด้วย ซึ่งหลักการดังกล่าวให้นำมาถือปฏิบัติกับทั้งการซื้อส่วนได้เสียเมื่อเริ่มแรกและส่วนได้เสียส่วนเพิ่มในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันนี้ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข33ก ถึง ข33ง

22 การบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการและการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขาย การโอนให้ หรือการซื้อสินทรัพย์ ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข37

23 ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันนั้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 20 ถึง 22 หากตนมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น อย่างไรก็ตาม หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมไม่ได้มีสิทธิในสินทรัพย์และไม่ได้มีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น ผู้นั้นต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียนั้น

การร่วมค้า

24 ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้าเป็นเงินลงทุน และรับรู้เงินลงทุนนั้นโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

25 ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้านั้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ผู้นั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมค้านั้นซึ่งในกรณีนี้ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าดังกล่าวต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

งบการเงินเฉพาะกิจการ

26 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ร่วมดำเนินงานหรือผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตน ดังนี้

26.1 ส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 22

26.2 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้)

27 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้เข้าร่วมการงานแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตน ดังนี้

27.1 ส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23

27.2 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมค้านั้น ซึ่งในกรณีนี้ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การร่วมการงาน	หมายถึง	การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมี**การควบคุมร่วม**กัน
การควบคุมร่วม	หมายถึง	การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น
การดำเนินงานร่วมกัน	หมายถึง	**การร่วมการงาน**ซึ่งผู้ที่มี**การควบคุมร่วม**ในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมดำเนินงาน	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมใน**การดำเนินงานร่วมกัน**ซึ่งมี**การควบคุมร่วม**ในการดำเนินงานร่วมกันนั้น
การร่วมค้า	หมายถึง	**การร่วมการงาน**ซึ่งผู้ที่มี**การควบคุมร่วม**ในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมค้า	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมใน**การร่วมค้า**ซึ่งมี**การควบคุมร่วม**ในการร่วมค้านั้น
ผู้เข้าร่วมการงาน	หมายถึง	กิจการที่เข้าร่วมใน**การร่วมการงาน** ไม่ว่ากิจการนั้นจะมี**การควบคุมร่วม**ในการงานดังกล่าวหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หน่วยงานแยกต่างหาก	หมายถึง	หน่วยงานทางการเงินที่สามารถระบุเป็นหน่วยงานที่แยกต่างหากได้ ซึ่งรวมทั้งกิจการที่แยกต่างหากโดยการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือกิจการที่กฎหมายยอมรับว่าเป็นกิจการที่แยกต่างหาก ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะมีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายหรือไม่

คำนิยามของคำศัพท์ต่อไปนี้ได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) และได้นำมาใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยมีความหมายเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- วิธีส่วนได้เสีย
- อำนาจ
- สิทธิเพื่อการคุ้มครอง
- กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 27 และมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข1 ตัวอย่างในภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นสถานการณ์สมมติ ถึงแม้ว่าบางแง่มุมของตัวอย่างนี้อาจนำเสนอในรูปแบบตามความเป็นจริง ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของรูปแบบข้อเท็จจริงบางอย่างจะต้องนำมาประเมินเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน มาประยุกต์ใช้

การร่วมการงาน

ข้อตกลงตามสัญญา (ย่อหน้าที่ 5)

ข2 ข้อตกลงตามสัญญาสามารถพบได้ในหลายรูปแบบ โดยส่วนใหญ่แล้วข้อตกลงตามสัญญาที่สามารถใช้บังคับได้มักจะเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอยู่ในรูปแบบของสัญญาหรือบันทึกการหารือระหว่างผู้เข้าร่วมการงานแต่ก็อาจจะไม่ใช่ในทุกกรณี กลไกทางกฎหมายอาจจะสามารถสร้างข้อตกลงที่สามารถบังคับใช้ได้ด้วยตัวกลไกดังกล่าวเองหรือร่วมกับสัญญาที่ทำระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน

ข3 เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็น*หน่วยงานแยกต่างหาก* (ดูย่อหน้าที่ ข19 ถึง ข33) ข้อตกลงตามสัญญาหรือบางส่วนของข้อตกลงตามสัญญาอาจจะระบุรวมอยู่ในข้อบังคับ กฎบัตร หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานแยกต่างหากนั้นก็ได้

ข4 ข้อตกลงตามสัญญาจะระบุข้อกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนร่วมในกิจกรรมต่าง ๆ ของการร่วมการงานนั้นซึ่งโดยทั่วไปข้อตกลงตามสัญญามักจะประกอบด้วยเรื่องดังต่อไปนี้

ข4.1 จุดประสงค์ กิจกรรม และระยะเวลาของการร่วมการงาน

ข4.2 วิธีการในการแต่งตั้งคณะกรรมการของการร่วมการงาน หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่ากับคณะกรรมการดังกล่าว

ข4.3 กระบวนการตัดสินใจ ซึ่งประกอบด้วยเรื่องที่ต้องได้รับการตัดสินใจจากผู้เข้าร่วมการงาน สิทธิในการออกเสียงของผู้เข้าร่วมการงาน และระดับของการสนับสนุนที่ต้องการสำหรับเรื่องดังกล่าว กระบวนการตัดสินใจตามที่ได้ระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญานี้ทำให้เกิดการควบคุมร่วมในการร่วมการงานนั้น (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข11)

ข4.4 ทุนหรือการจ่ายสมทบอื่น ๆ ที่ต้องการจากผู้เข้าร่วมการงาน

ข4.5 วิธีการแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การควบคุมร่วม (ย่อหน้าที่ 7 ถึง 13)

ข5 ในการประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานหรือไม่นั้น อันดับแรก กิจการต้องประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมการงานนั้นหรือไม่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้นิยามของการควบคุมไว้ และกิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ รวมทั้งสามารถเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนเหล่านั้นโดยใช้อำนาจของตนที่มีอยู่ในการงานดังกล่าวได้หรือไม่ เมื่อผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานสามารถร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) ผู้เข้าร่วมการงานดังกล่าวจึงมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกัน

ข6 หลังจากได้ข้อสรุปว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกันแล้ว กิจการต้องประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานได้ร่วมกันควบคุมการงานนั้น หรือว่ามีเพียงผู้เข้าร่วมการงานรายเดียวเป็นผู้ควบคุมการงานนั้น

ข7 ในบางครั้ง กระบวนการตัดสินใจที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานซึ่งระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญาทำให้เกิดการควบคุมร่วมโดยปริยาย ตัวอย่างเช่น สมมติว่ากิจการสองแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้น ซึ่งแต่ละฝ่ายมีสิทธิในการออกเสียงร้อยละ 50 และข้อตกลงตามสัญญาระหว่างสองกิจการนี้ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 51 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ดังนั้น ในกรณีนี้จึงมีการตกลงร่วมกันโดยปริยายว่าทั้งสองฝ่ายมีการควบคุมร่วมในการงานนั้น เนื่องจากการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของทั้งสองฝ่าย

ข8 ในสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำที่ต้องใช้ในการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเอาไว้ในกรณีที่สามารถจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานที่ตกลงร่วมกันได้มากกว่าหนึ่งกลุ่มเพื่อให้ได้ตามสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำ ที่ต้องการจะทำให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน ยกเว้นข้อตกลงตามสัญญาจะระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานรายใดบ้าง (หรือจากผู้เข้าร่วมการงานรายใดรวมกัน)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่างที่ 1

สมมติว่ากิจการสามแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้น ซึ่งสิทธิในการออกเสียงในการงานดังกล่าวของกิจการ ก เท่ากับร้อยละ 50 กิจการ ข เท่ากับร้อยละ 30 และกิจการ ค เท่ากับร้อยละ 20 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ถึงแม้ว่ากิจการ ก สามารถขัดขวางการตัดสินใจใด ๆ ก็ได้ แต่ก็ไม่ได้แสดงว่ากิจการ ก มีการควบคุมการงานดังกล่าวเนื่องจากกิจการ ข ต้องให้ความเห็นชอบกับการตัดสินใจนั้นด้วย กล่าวคือเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่กำหนดว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมดได้ให้ความหมายโดยนัยว่ากิจการ ก และกิจการ ข มีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าว เนื่องจากการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของทั้งกิจการ ก และกิจการ ข

ตัวอย่างที่ 2

สมมติว่ากิจการสามแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้นซึ่งสิทธิในการออกเสียงในการงานดังกล่าวของกิจการ ก เท่ากับร้อยละ 50 กิจการ ข เท่ากับร้อยละ 25 และกิจการ ค เท่ากับร้อยละ 25 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ถึงแม้ว่ากิจการ ก สามารถขัดขวางการตัดสินใจใด ๆ ก็ได้ แต่ก็ไม่ได้แสดงว่ากิจการ ก มีการควบคุมการงานดังกล่าว เนื่องจากกิจการ ข หรือกิจการ ค ต้องให้ความเห็นชอบกับการตัดสินใจนั้นด้วย ดังนั้น กิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ตามตัวอย่างนี้จึงมีการควบคุมการงานนี้ร่วมกัน อย่างไรก็ตาม การที่จะได้สิทธิในการออกเสียงถึงร้อยละ 75 นั้นสามารถเกิดจากการจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานได้มากกว่าหนึ่งกลุ่ม (กล่าวคือ การรวมกิจการ ก และกิจการ ข หรือการรวมกิจการ ก และกิจการ ค) ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้การงานดังกล่าวจะจัดเป็นการร่วมการงานได้ ก็ต่อเมื่อข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานจะต้องระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานรายใดบ้าง

ตัวอย่างที่ 3

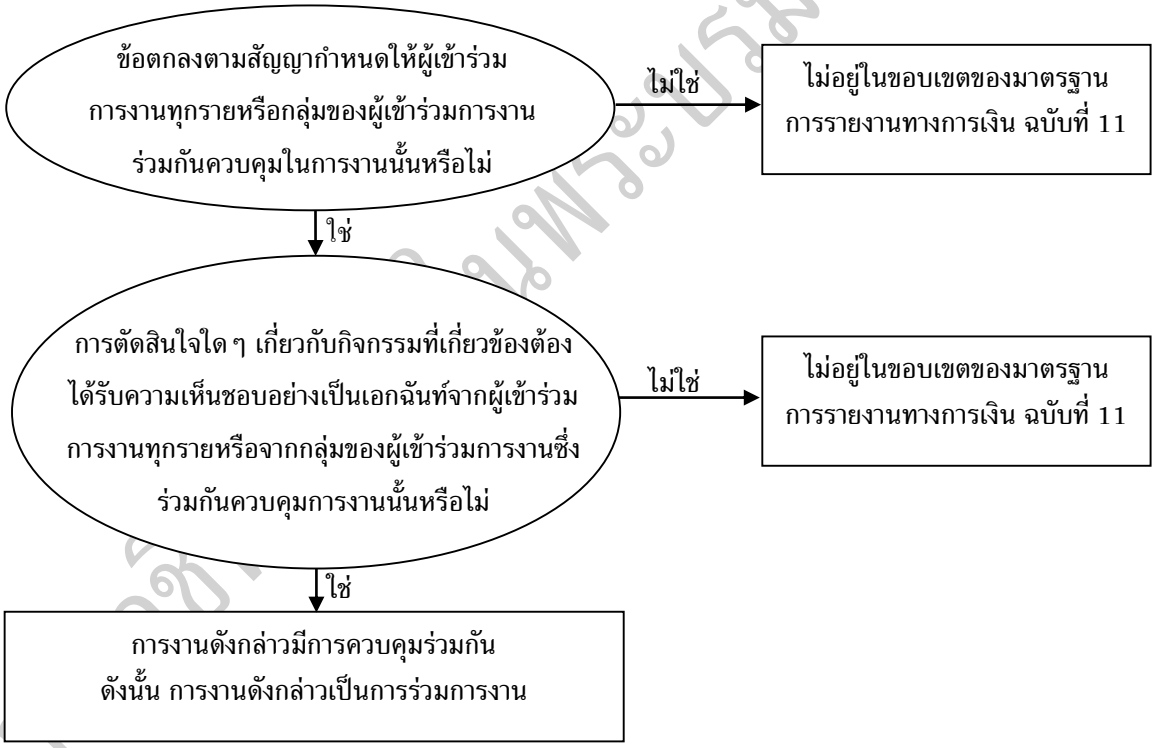
สมมติว่ากิจการ ก และกิจการ ข ต่างก็มีสิทธิในการออกเสียงในการงานเท่ากับร้อยละ 35 ส่วนอีกร้อยละ 30 ที่เหลืออยู่เป็นสิทธิของผู้อื่นที่กระจายกันไป การตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบจากเสียงส่วนใหญ่ ดังนั้น กิจการ ก และกิจการ ข มีการควบคุมร่วมในการงานเฉพาะในกรณีที่ข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากทั้งกิจการ ก และกิจการ ข

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข9 การได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์ หมายความว่า ผู้เข้าร่วมการงานรายใดก็ตามที่มีการควบคุมร่วมสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานทำการตัดสินใจแต่เพียงผู้เดียว (เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) โดยปราศจากความเห็นชอบของตน ทั้งนี้ หากการได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์นั้นเกี่ยวกับการตัดสินใจที่ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานเพื่อการคุ้มครองตนเองเท่านั้น และไม่ใช่การตัดสินใจที่เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงาน ผู้เข้าร่วมการงานรายนั้นจะไม่ถือว่าเป็นผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าว

ข10 ข้อตกลงตามสัญญาอาจเป็นคำสั่งของกระบวนการระงับข้อพิพาทก็ได้ เช่น คำตัดสินโดยอนุญาโตตุลาการซึ่งคำสั่งดังกล่าวอาจอนุญาตให้มีการตัดสินใจได้โดยปราศจากความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่มีการควบคุมร่วมแต่การมีคำสั่งดังกล่าวก็ไม่ได้มีผลให้การงานนั้นไม่เกิดการควบคุมร่วมกัน ดังนั้น จึงไม่มีผลให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน

การประเมินการควบคุมร่วม



ข11 เมื่อการงานไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน กิจการต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการงานดังกล่าวให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ประเภทของการร่วมการงาน (ย่อหน้าที่ 14 ถึง 19)

ข12 การร่วมการงานจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย (เช่น เพื่อแบ่งปันต้นทุนและความเสี่ยงระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน หรือเพื่อให้ผู้เข้าร่วมการงานเข้าถึงเทคโนโลยีใหม่ ๆ หรือตลาดใหม่ ๆ) และสามารถจัดตั้งโดยใช้โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายที่แตกต่างกันได้

ข13 การร่วมการงานบางส่วนไม่ได้กำหนดให้กิจกรรมของการร่วมการงานนั้นต้องดำเนินการโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก อย่างไรก็ตาม การร่วมการงานบางส่วนก็ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งหน่วยงานแยกต่างหากขึ้น

ข14 การจัดประเภทการร่วมการงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานซึ่งเกิดจากการร่วมการงานตามปกติธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้แบ่งประเภทของการร่วมการงานออกเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน การร่วมการงานดังกล่าวจะถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ส่วนในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงาน การงานดังกล่าวจะถือว่าเป็นการร่วมค้า ย่อหน้าที่ ข16 ถึง ข33 ระบุถึงวิธีการประเมินที่กิจการต้องใช้ในการกำหนดว่ากิจการมีส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันหรือมีส่วนได้เสียในการร่วมค้า

การจัดประเภทการร่วมการงาน

ข15 ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข14 ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดขึ้นจากการร่วมการงาน เพื่อใช้ในการจัดประเภทการร่วมการงาน ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ในการประเมินดังกล่าว

ข15.1 โครงสร้างของการร่วมการงาน (ดูย่อหน้าที่ ข16 ถึง ข21)

ข15.2 ในกรณีที่การร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ให้พิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้

ข15.2.1 รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข24)

ข15.2.2 เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา (ดูย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข28) และ

ข15.2.3 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33)

โครงสร้างของการร่วมการงาน

การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

ข16 การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาจะกำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น รวมทั้งสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในรายได้และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ข17 ข้อตกลงตามสัญญามักจะอธิบายถึงลักษณะกิจกรรมของการร่วมการงาน และวิธีการที่ผู้เข้าร่วมการงานใช้ในการดำเนินกิจกรรมเหล่านั้นร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมการงานตกลงที่จะร่วมกันผลิตสินค้า โดยมีการกำหนดงานที่แต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบเอาไว้ ซึ่งแต่ละฝ่ายต้องใช้สินทรัพย์ของตนและรับผิดชอบหนี้สินที่ตนได้ก่อขึ้น นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญายังได้ระบุถึงวิธีการในการแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ในกรณีดังกล่าวงบการเงินของผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์ที่นำมาใช้และหนี้สินที่ได้ก่อขึ้นในงานที่ตนรับผิดชอบและรับรู้ส่วนแบ่งของตนในรายได้และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

ข18 ในกรณีอื่น ๆ เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงที่จะแบ่งปันและร่วมกันใช้สินทรัพย์ ซึ่งในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกันและกำหนดวิธีการในการแบ่งผลผลิตหรือรายได้ที่ได้รับจากสินทรัพย์นั้นและต้นทุนในการดำเนินงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกันและส่วนแบ่งของตนในหนี้สินใด ๆ ตามที่ได้ตกลงกัน และรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลผลิต รายได้ และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

การร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

ข19 การร่วมการงานซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากสามารถเป็นได้ทั้งการร่วมค้าหรือการดำเนินงานร่วมกัน

ข20 การกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการงานเป็นผู้ร่วมดำเนินงานหรือเป็นผู้ร่วมค้านั้นขึ้นอยู่กับสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก

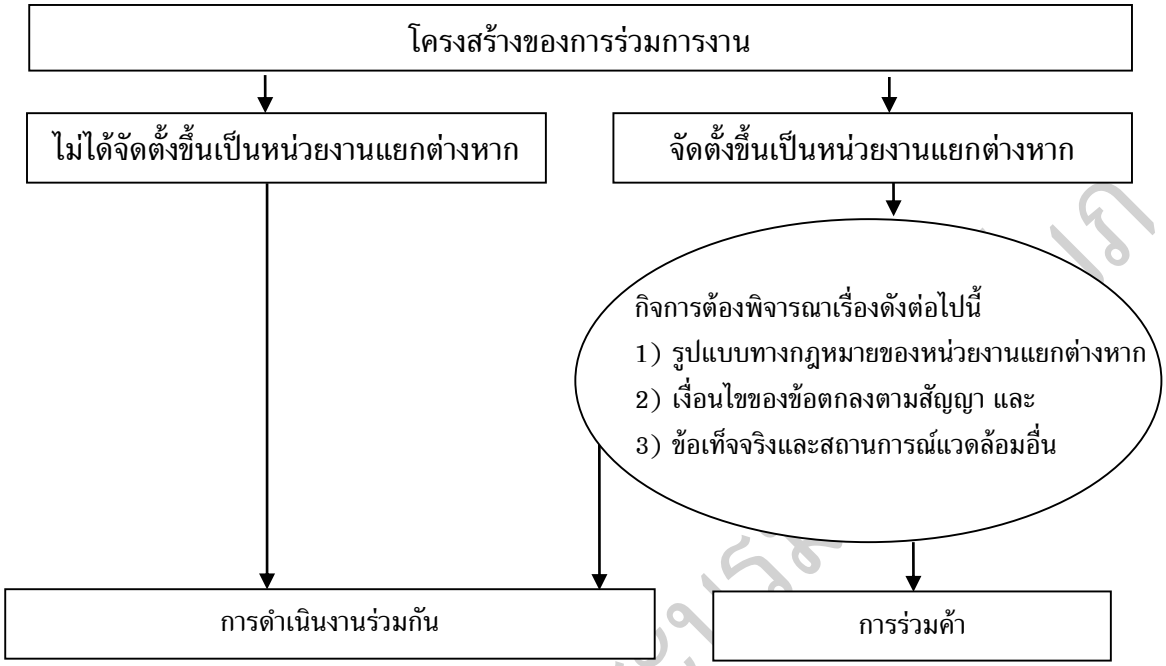
ข21 ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข15 เมื่อผู้เข้าร่วมการงานได้จัดตั้งการร่วมการงานขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินว่ารูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก ตลอดจนเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นได้ทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีลักษณะใดดังต่อไปนี้หรือไม่

ข21.1 มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน) หรือ

ข21.2 มีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการร่วมค้า)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทการร่วมการงาน : การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน



รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก

ข22 รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินประเภทของการร่วมการงาน โดยรูปแบบทางกฎหมายนี้ช่วยในการประเมินเบื้องต้นเกี่ยวกับสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก เช่น ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่ และผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่

ข23 ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจจัดการการร่วมการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งมีรูปแบบทางกฎหมายที่ทำให้ต้องพิจารณาหน่วยงานแยกต่างหากเป็นเอกเทศ (กล่าวคือ สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานแยกต่างหาก ไม่ใช่สินทรัพย์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมการงาน) ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานโดยพิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าการร่วมการงานนั้นจัดเป็นการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญา (ดูย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข28) รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33) สามารถลบล้างการประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข24 การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากนั้นมีความเพียงพอที่จะสรุปว่าการร่วมการงานดังกล่าวจัดเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ก็ต่อเมื่อผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดการการร่วมการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากไม่ได้ทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก (กล่าวคือ สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมการงาน)

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา

ข25 ในหลายกรณี สิทธิและภาระผูกพันที่ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญามีความสอดคล้องหรือไม่มีความขัดแย้งกับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ข26 ในกรณีอื่น ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาเพื่อยกเลิกหรือปรับปรุงสิทธิและภาระผูกพันที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ
ตัวอย่างที่ 4 สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทนั้นจำนวนร้อยละ 50 การจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัททำให้สามารถแยกกิจการจากผู้เป็นเจ้าของได้ จึงทำให้สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทนั้น ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาในการปรับปรุงรูปแบบของบริษัทเพื่อทำให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ของบริษัทและรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทนั้นตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ การปรับปรุงตามสัญญาดังกล่าวเกี่ยวกับรูปแบบของบริษัทสามารถทำให้จัดประเภทการงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้

ข27 ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกัน และเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการร่วมค้า ทั้งนี้ ตัวอย่างเกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่แสดงในตารางนี้ไม่ได้แสดงไว้อย่างครบถ้วนสำหรับทุกกรณี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ หน่วยงานแยกต่างหาก (แต่ไม่ใช่ผู้เข้าร่วมการงาน) เป็นผู้มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น)
สิทธิในสินทรัพย์	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในส่วนได้เสียทั้งหมด (เช่น สิทธิ กรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของ) ในสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ (เช่น ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงานนั้น หรือตามสัดส่วนของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยการร่วมการงานซึ่งเป็นส่วนของผู้เข้าร่วมการงานโดยตรง)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้สินทรัพย์ที่นำมาใช้ในการร่วมการงานหรือสินทรัพย์ที่การร่วมการงานได้มาในภายหลังถือว่าเป็นสินทรัพย์ของการร่วมการงานนั้น โดยผู้เข้าร่วมการงานไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ (กล่าวคือ ไม่มีสิทธิ กรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของ) ในสินทรัพย์ของการร่วมการงานนั้น
ภาระผูกพันในหนี้สิน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในหนี้สิน ภาระผูกพัน ต้นทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ (เช่น ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน หรือตามสัดส่วนของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยการร่วมการงานซึ่งเป็นส่วนของผู้เข้าร่วมการงานโดยตรง)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้การร่วมการงานต้องเป็นผู้รับผิดชอบหนี้สินและภาระผูกพันของการร่วมการงาน
		ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบต่อการร่วมการงานเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมการงานดังกล่าว หรือภาระผูกพันของตนเกี่ยวกับทุนที่ค้างชำระหรือทุนที่เพิ่มในการร่วมการงาน หรือทั้งสองกรณี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
ภาระผูกพันในหนี้สิน (ต่อ)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการเรียกร้องจากบุคคลภายนอก	ข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าเจ้าหนี้ของการร่วมการงานไม่มีสิทธิไล่เบี้ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินหรือภาระผูกพันของการร่วมการงาน
รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย ตัวอย่าง เช่น ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของกำลังการผลิตที่ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายใช้ในโรงงานที่ใช้งานร่วมกัน ซึ่งสามารถแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของตนในการร่วมการงานได้ ตัวอย่างอื่น เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงกันที่จะแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นตามเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้ เช่น ตามส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน ทั้งนี้ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ได้ทำให้การร่วมการงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน หากผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของการร่วมการงานนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
การค้ำประกัน	ผู้เข้าร่วมการงานมักจะต้องให้การค้ำประกันแก่บุคคลภายนอก เช่น ผู้ที่ได้รับบริการจากการร่วมการงาน หรือผู้ที่ให้เงินทุนแก่การร่วมการงาน การให้การค้ำประกันดังกล่าวหรือการที่ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันที่จะต้องให้การค้ำประกันนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าต้องจัดประเภทของการร่วมการงานนั้นเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ทั้งนี้ ลักษณะที่กำหนดว่าการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า คือ ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นหรือไม่ (ซึ่งผู้เข้าร่วมการงานอาจจะให้หรืออาจจะไม่ให้การค้ำประกันสำหรับภาระผูกพันในหนี้สินบางอย่างก็ได้)	

ข28 เมื่อข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานจึงถือว่าเป็นผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกัน โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33) ในการจัดประเภทการร่วมการงานนั้น

ประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น

ข29 เมื่อเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นเพื่อประเมินว่าการร่วมการงานดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า

ข30 การร่วมการงานอาจจัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก ทั้งนี้ เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่ผู้เข้าร่วมการงานตกลงกันอาจไม่ระบุถึงสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สิน แต่การพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นสามารถทำให้จัดประเภทการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้ก็ต่อเมื่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ข31 เมื่อกิจกรรมของการงานได้ถูกออกแบบขึ้นมาเพื่อการจัดหาผลผลิตให้แก่ผู้เข้าร่วมการงานเป็นหลัก แสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ของการงานนั้น ผู้เข้าร่วมการงานมักจะสร้างความมั่นใจเกี่ยวกับการเข้าถึงผลผลิตที่การงานนั้นจัดหาให้โดยการกีดกันไม่ให้การงานดังกล่าวขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข32 ผลกระทบของการงานที่มีโครงสร้างและวัตถุประสงค์ดังกล่าว คือ การงานต้องใช้กระแสเงินสดรับจากผู้เข้าร่วมการงานที่ซื้อผลผลิตจากการงานนั้นเพื่อชำระหนี้สินที่การงานนั้นได้ก่อขึ้น ดังนั้นในกรณีที่การงานต้องพึ่งพิงกระแสเงินสดของผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวเพื่อให้การงานนั้นสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง จึงแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการงานนั้น

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่างที่ 5

สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท (กิจการ ค) ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของเท่ากับร้อยละ 50 วัตถุประสงค์ของการร่วมการงานนี้ คือ การผลิตวัตถุดิบที่ต้องนำมาใช้ในกระบวนการผลิตของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย การร่วมการงานนี้ช่วยให้มั่นใจได้ว่าผู้เข้าร่วมการงานได้นำสินทรัพย์มาใช้ในการผลิตวัตถุดิบตามข้อกำหนดของผู้เข้าร่วมการงานเกี่ยวกับปริมาณและคุณภาพแล้ว

รูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค (กิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของบริษัท) ซึ่งกิจการ ค เป็นผู้จัดการกิจกรรมต่าง ๆ ในเบื้องต้น แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการ ค เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ ค นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์หรือมีภาระผูกพันในหนี้สินของกิจการ ค ดังนั้นรูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค และเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาจึงแสดงให้เห็นว่าการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานยังคงต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

- ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันที่จะซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค ในสัดส่วน 50:50 โดยกิจการ ค ไม่สามารถขายผลผลิตใด ๆ ไปให้แก่บุคคลภายนอกได้ เว้นแต่ได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่าย แต่เนื่องจากการร่วมการงานนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหาผลผลิตตามที่ผู้เข้าร่วมการงานต้องการ ดังนั้นจึงคาดว่าการขายผลผลิตให้แก่บุคคลภายนอกนี้จะเป็นรายการที่ไม่ปกติและไม่มีสาระสำคัญ
- ผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่ายได้ร่วมกันกำหนดราคาของผลผลิตที่ขายให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ณ ระดับราคาที่ครอบคลุมต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการบริหารที่เกิดขึ้นของกิจการ ค ซึ่งตามเกณฑ์การดำเนินงานนี้ การร่วมการงานดังกล่าวตั้งใจที่จะดำเนินงาน ณ ระดับจุดคุ้มทุน

จากข้อมูลข้างต้น แสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังต่อไปนี้

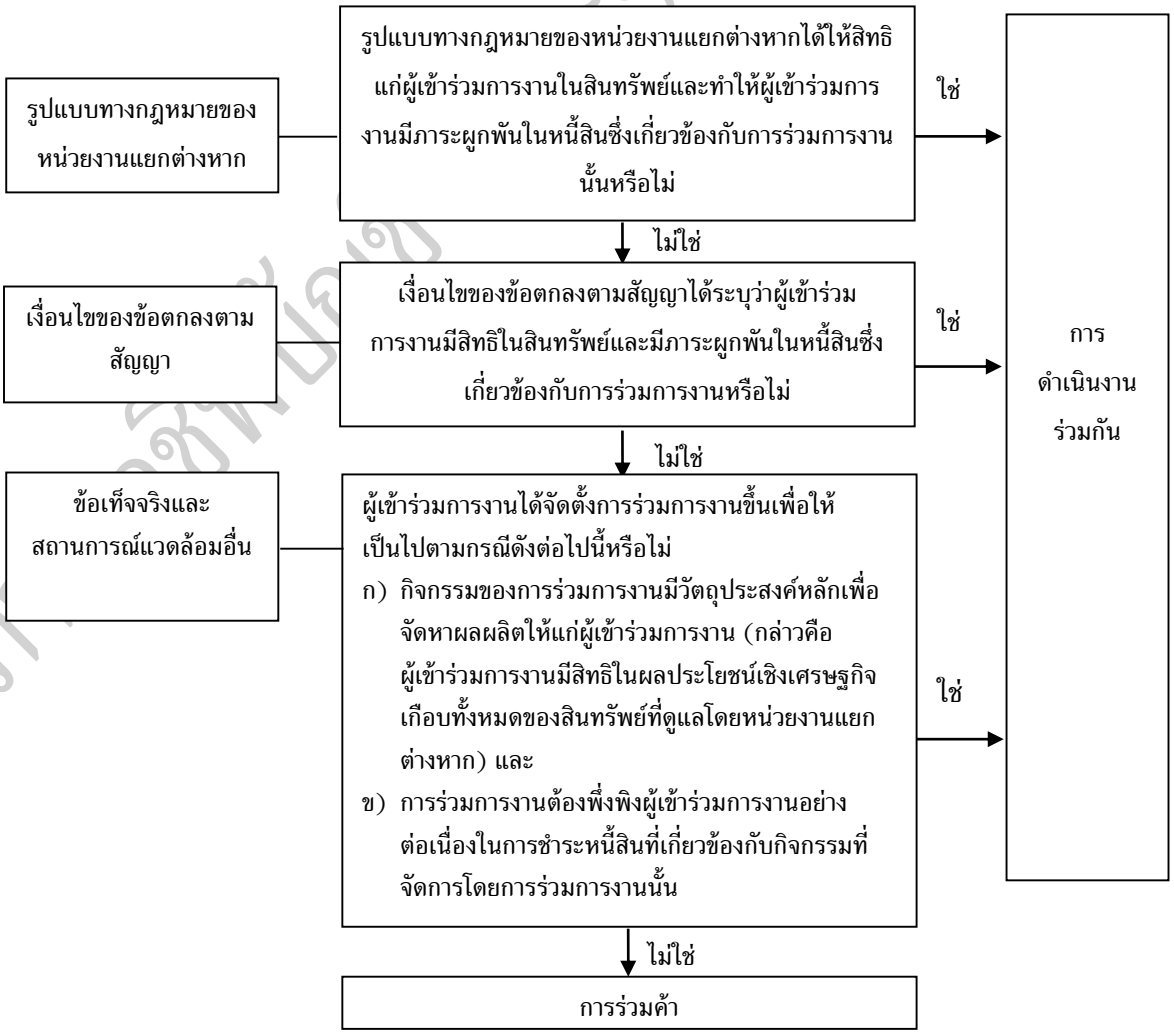
- ภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่จะต้องซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค แสดงให้เห็นว่ากิจการ ค ต้องพึ่งพิงผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวในการสร้างกระแสเงินสด ดังนั้น ผู้เข้าร่วมการงานจึงมีภาระผูกพันที่จะต้องจัดหาเงินเพื่อชำระหนี้สินของกิจการ ค
- ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค หมายความว่าผู้เข้าร่วมงานกำลังใช้และมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดของสินทรัพย์ของกิจการ ค

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ
ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็นการดำเนินงานร่วมกัน โดยข้อสรุปเกี่ยวกับการจัดประเภทการร่วมการงานในสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้จะไม่เปลี่ยนแปลงถ้าผู้เข้าร่วมการงานได้ขายส่วนแบ่งผลผลิตของตนให้แก่บุคคลภายนอกแทนที่จะใช้ส่วนแบ่งผลผลิตดังกล่าวในกระบวนการผลิตครั้งต่อไปของตน หากผู้เข้าร่วมการงานเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาเพื่อทำให้การร่วมการงานนั้นสามารถขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอกได้ จะทำให้กิจการ ค ต้องรับเอาความเสี่ยงเกี่ยวกับอุปสงค์ ความเสี่ยงเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ และความเสี่ยงด้านเครดิตเอาไว้ ดังนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าว จะต้องประเมินเพื่อจัดประเภทการร่วมการงานใหม่ ซึ่งจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าจะต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

ข33 แผนภูมิต่อไปนี้แสดงการประเมินที่กิจการต้องปฏิบัติตามในการจัดประเภทการงาน เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การจัดประเภทการร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก



งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน (ย่อหน้าที่ 21ก ถึง 22)

การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน

ข33ก เมื่อกิจการเข้าซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องนำหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจทั้งหมดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ มาถือปฏิบัติตามส่วนได้เสียที่มีอยู่ตามย่อหน้าที่ 20 ซึ่งไม่ขัดแย้งกับแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับการกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้นสำหรับรายการการรวมธุรกิจของกิจการด้วย หลักการบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่ไม่ขัดแย้งกับแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึง แต่ไม่จำกัดเพียงเรื่องดังต่อไปนี้

ข33ก.1 วัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

ข33ก.2 รับรู้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนซึ่งต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)[1]

ข33ก.3 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการรวมธุรกิจตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) ยกเว้นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของค่าความนิยม

ข33ก.4 รับรู้ส่วนเกินของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่มากกว่าจำนวนสุทธิ ณ วันซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (หากมี) เป็นค่าความนิยม และ

ข33ก.5 ทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมได้ถูกปันส่วนอย่างน้อยปีละครั้งและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์นั้น ๆ อาจจะด้อยค่า ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในส่วนที่เกี่ยวกับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

---

[1] ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข33ข ย่อหน้าที่ 21ก และ ข33ก นั้นให้นำมาปฏิบัติกับการจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันเฉพาะในกรณีที่ธุรกิจที่มีอยู่เดิมตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ถูกนำมาให้แก่การดำเนินงานร่วมกันในตอนจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันโดยผู้ร่วมดำเนินงานรายใดรายหนึ่ง อย่างไรก็ตาม สองย่อหน้านี้จะไม่ถูกนำมาปฏิบัติสำหรับกรณีการจัดตั้งการดำเนินงานร่วมกันที่ผู้ร่วมดำเนินงานทุกรายที่ร่วมอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันนี้นำสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่ไม่ได้ประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจมาให้แก่การดำเนินงานร่วมกันในตอนจัดตั้ง

ข33ค ผู้ร่วมดำเนินงานรายหนึ่งอาจจะเพิ่มส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยผู้ร่วมดำเนินงานอาจซื้อส่วนได้เสียเพิ่มเติมในการดำเนินงานร่วมกัน ในกรณีดังกล่าว ส่วนได้เสียเดิมที่มีอยู่ในการดำเนินงานร่วมกันจะไม่ถูกวัดมูลค่าใหม่หากผู้ร่วมดำเนินงานยังคงมีการควบคุมร่วมอยู่

ข33ง ย่อหน้าที่ 21ก และ ข33ก ถึง ข33ค ไม่นำมาปฏิบัติสำหรับกรณีการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่ผู้เข้าร่วมนั้นมีส่วนในการควบคุมร่วม ซึ่งรวมถึงกิจการที่เข้าซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันนั้นอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคลหรือกลุ่มกิจการเดียวกันที่มีการควบคุมสูงสุดทั้งก่อนและหลังการซื้อ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการชั่วคราว

การบัญชีสำหรับการขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน

ข34 เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้ แสดงว่ากิจการมีรายการกับผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่น ดังนั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นเฉพาะส่วนได้เสียของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่นเท่านั้น

ข35 เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ขายหรือโอนให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลขาดทุนเหล่านั้นเต็มจำนวน

การบัญชีสำหรับการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน

ข36 เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การซื้อสินทรัพย์ กิจการต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจนกว่าจะขายสินทรัพย์นั้นออกไปให้แก่บุคคลภายนอก

ข37 เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ซื้อโดยผู้เข้าร่วมการงาน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลขาดทุนดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค

วันถือปฏิบัติ การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง และการยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน นี้เป็นครั้งแรกกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1กก *การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน* ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน นี้ มีการเพิ่มหัวข้อหลังจากย่อหน้าที่ ข33 และเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก ข33ก ถึง ข33ง และ ค14ก และหัวข้อที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ค1ข โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก ให้กิจการนำเสนอเพียงข้อมูลเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับงวดปีล่าสุดก่อนงวดปีแรกที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน ("งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก") ทั้งนี้กิจการอาจเลือกนำเสนอข้อมูลนี้สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดเปรียบเทียบก่อนหน้าถ้ามีการแสดงเปรียบเทียบก็ได้แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ

การร่วมค้า – การเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

ค2 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนของตนในการร่วมค้า ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกนี้ด้วยจำนวนรวมของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วน รวมทั้งค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการ ทั้งนี้ หากค่าความนิยมนั้นเคยอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่าหรือเคยอยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าวให้แก่การร่วมค้าตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของการร่วมค้าและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมดังกล่าวอยู่

ค3 ยอดคงเหลือต้นงวดของเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ ค2 ถือว่าเป็นต้นทุนของเงินลงทุนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า สำหรับยอดคงเหลือต้นงวดของเงินลงทุนดังกล่าวเพื่อที่จะประเมินว่าเงินลงทุนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ และต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าใด ๆ โดยปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก ทั้งนี้ ข้อยกเว้นสำหรับการรับรู้เมื่อเริ่มแรกตามย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้เงินลงทุนในการร่วมค้าอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับการร่วมค้าที่เคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วน

ค4 หากการรวมสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่กิจการเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วนทำให้เกิดสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบ กิจการต้องประเมินว่ากิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบนั้นหรือไม่ ซึ่งในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้หนี้สินสำหรับภาระผูกพันนั้นด้วย แต่ถ้ากิจการสรุปว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบนั้น กิจการไม่ต้องรับรู้หนี้สินดังกล่าว แต่ต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว รวมทั้งต้องเปิดเผยส่วนแบ่งขาดทุนในการร่วมค้าที่ยังไม่รับรู้สะสมของกิจการ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกและ ณ วันที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค5 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รวมไว้ในยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยรวมการร่วมค้าทั้งหมดที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ค2 ถึง ค6

ค6 ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนของกิจการในการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

การดำเนินงานร่วมกัน – การเปลี่ยนแปลงจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน

ค7 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก กิจการต้องตัดรายการเงินลงทุนที่เคยรับรู้โดยใช้วิธีส่วนได้เสียและรายการอื่น ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในการร่วมการงานดังกล่าว ตามย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า และรับรู้ส่วนแบ่งของกิจการในสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน รวมทั้งค่าความนิยมใด ๆ ที่อาจเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

ค8 กิจการต้องกำหนดส่วนได้เสียของกิจการในสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันตามสัดส่วนของสิทธิและภาระผูกพันของกิจการที่ได้กำหนดไว้ในข้อตกลงตามสัญญา กิจการวัดมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์และหนี้สินโดยการแยกรายการดังกล่าวออกจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกที่แสดงตามข้อมูลที่กิจการใช้ในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

ค9 ผลต่างใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนที่เคยรับรู้โดยใช้วิธีส่วนได้เสียรวมทั้งรายการอื่น ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในการร่วมการงานนั้นตามย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า กับจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้ต้องปฏิบัติดังนี้

ค9.1 หากจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้มีจำนวนที่สูงกว่าเงินลงทุน (และรายการอื่นที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการ) ที่ได้ตัดออกจากบัญชี ให้นำผลต่างนั้นมาหักกลบกับค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุน และถ้ายังมีผลต่างคงเหลืออยู่ให้นำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

ค9.2 หากจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้มีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินลงทุน (และรายการอื่นที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการ) ที่ได้ตัดออก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จากบัญชี ให้นำผลต่างนั้นมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

ค10 กิจการที่เปลี่ยนจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างเงินลงทุนที่ได้ตัดออกจากบัญชี กับสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้รวมทั้งผลต่างที่ยังคงเหลืออยู่ซึ่งนำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

ค11 ข้อยกเว้นของการรับรู้เมื่อเริ่มแรกในย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเฉพาะกิจการ

ค12 กิจการที่เคยรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันเป็นเงินลงทุนที่แสดงด้วยวิธีราคาทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

ค12.1 ตัดรายการเงินลงทุนออกจากบัญชี และรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกันด้วยจำนวนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค9

ค12.2 แสดงการกระทบยอดระหว่างเงินลงทุนที่ตัดออกจากบัญชีกับสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้รวมทั้งผลต่างที่ยังคงเหลืออยู่ซึ่งนำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดล่าสุดที่ผ่านมา

ค13 ข้อยกเว้นของการรับรู้เมื่อเริ่มแรกในย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันในงบการเงินเฉพาะกิจการอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับการดำเนินงานร่วมกันตามย่อหน้าที่ ค12

การอ้างอิง “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก”

ค13ก แม้ว่าในย่อหน้าที่ ค2 ถึง ค12 จะอ้างอิงคำว่า “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก” กิจการอาจสามารถเลือกนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้วสำหรับงวดก่อนหน้า (หากมีการนำเสนอ) กี่งวดก็ได้โดยไม่เป็นการบังคับ หากกิจการมีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้วสำหรับงวดก่อนหน้า การอ้างถึงคำว่า “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก” ในย่อหน้าที่ ค2 ถึง ค12 ให้อ่านแทนโดยใช้คำว่า “งวดบัญชีแรกสุดที่ถูกนำเสนอเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้ว”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค13ข หากกิจการมีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ไม่ได้ทำการปรับปรุงสำหรับงวดก่อนหน้า กิจการต้องระบุให้ชัดเจนว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ได้มีการปรับปรุงและถูกจัดทำขึ้นด้วยหลักเกณฑ์ที่ต่างกัน และอธิบายหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย

การอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค14 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน

ค14ก *การบัญชีสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน) นี้ มีการเพิ่มหัวข้อหลังจากย่อหน้าที่ ข33 และเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก ข33ก ถึง ข33ง และ ค1กก และหัวข้อที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันนั้นประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นงวดของงวดแรกที่มีการปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้ (1 มกราคม 2560) ดังนั้น จำนวนที่รับรู้สำหรับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันในงวดก่อนจะต้องไม่นำมาปรับปรุง

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ค15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังต่อไปนี้

ค15.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน และ

ค15.2 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๓/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๘/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๒ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRS 12: Disclosure of Interests in Other Entities (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 5ก และภาคผนวก ค1ง และปรับปรุงย่อหน้าที่ ข17 และตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	**1**
การบรรลุวัตถุประสงค์	**2**
ขอบเขต	**5**
ดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ	**7**
สถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน	**9ก**
ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย	**10**
ส่วนได้เสียในกิจกรรมและกระแสเงินสดของกลุ่มกิจการที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	**12**
ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดที่มีนัยสำคัญ	**13**
ลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวม	**14**
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยไม่ทำให้กิจการสูญเสียการควบคุม	**18**
ผลกระทบจากการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน	**19**
ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่มิได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม (กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน)	**19ก**
ส่วนได้เสียในการร่วมการงานและในบริษัทร่วม	**20**
ลักษณะ ขอบเขต และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงานและในบริษัทร่วม	**21**
ความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าและในบริษัทร่วม	**23**
ส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม	**24**
ลักษณะของส่วนได้เสีย	**26**
ลักษณะของความเสี่ยง	**29**
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	
ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	

สถาบันบัญชีฯ ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 31 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินเรื่องดังต่อไปนี้ได้

1.1 ลักษณะของ*ส่วนได้เสียของกิจการในกิจการอื่น*และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และ

1.2 ผลกระทบของส่วนได้เสียเหล่านั้นที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

2.1 ดุลยพินิจและข้อสมมติที่สำคัญซึ่งกิจการใช้ในการกำหนด

2.1.1 ลักษณะของส่วนได้เสียของกิจการในกิจการอื่นหรือในการงานอื่น

2.1.2 ประเภทของการร่วมการงานที่กิจการมีส่วนได้เสีย (ย่อหน้าที่ 7 ถึง 9)

2.1.3 กิจการเป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (หากกิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) (ย่อหน้าที่ 9ก) และ

2.2 ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการดังต่อไปนี้

2.2.1 บริษัทย่อย (ย่อหน้าที่ 10 ถึง 19)

2.2.2 การร่วมการงาน และบริษัทร่วม (ย่อหน้าที่ 20 ถึง 23) และ

2.2.3 *กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว*ที่ไม่ถูกควบคุมโดยกิจการ (กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม) (ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

3 หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ไม่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 แล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพิ่มเติมเพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์นั้นได้

4 กิจการต้องพิจารณาระดับของรายละเอียดของข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ และต้องพิจารณาว่าควรให้ความสำคัญกับข้อกำหนดแต่ละข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มากน้อยเพียงใด ทั้งนี้ กิจการต้องทำการรวมหรือแยกการเปิดเผยข้อมูลเพื่อทำให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ไม่ถูกบดบังด้วยรายละเอียดที่ไม่มีนัยสำคัญในปริมาณมากหรือจากการนำรายการที่มีลักษณะที่แตกต่างกันไปรวมเข้าไว้ด้วยกัน (ดูย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข6)

ขอบเขต

5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการซึ่งมีส่วนได้เสียในกิจการดังต่อไปนี้

5.1 บริษัทย่อย

5.2 การร่วมการงาน (กล่าวคือการดำเนินงานร่วมกัน หรือการร่วมค้า)

5.3 บริษัทร่วม

5.4 กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

5ก ยกเว้นที่ระบุในย่อหน้าที่ ข17 ข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของกิจการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 5 ซึ่งได้ถูกจัดประเภท (หรือถูกรวมไว้ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งถูกจัดประเภท) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือการดำเนินงานที่ยกเลิกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้)

6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับ

6.1 โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน หรือโครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

6.2 งบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม

6.2.1 หากกิจการมีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม โดยที่กิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียว ในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 ถึง 31

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

6.2.2 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่จัดทำงบการเงินโดยที่บริษัทย่อยทั้งหมดของกิจการถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่ถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

6.3 ส่วนได้เสียที่ถือโดยกิจการที่เข้าร่วมการงานแต่ไม่ได้มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงาน ยกเว้นในกรณีที่ส่วนได้เสียนั้นส่งผลให้กิจการนั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมการงาน หรือเป็นส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว

6.4 ส่วนได้เสียในกิจการอื่นที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ในกรณีตามที่กล่าวต่อไปนี้ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

6.4.1 เมื่อส่วนได้เสียนั้นเป็นส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ

6.4.2 เมื่อส่วนได้เสียนั้นเป็นส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

ดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ

7 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ (รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของดุลยพินิจและข้อสมมติเหล่านั้น) ที่กิจการใช้ในการกำหนด

7.1 ว่ากิจการมีการควบคุมกิจการอื่น กล่าวคือผู้ได้รับการลงทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 5 และ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้)

7.2 ว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงาน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการอื่น และ

7.3 ประเภทของการร่วมการงาน (กล่าวคือ เป็นการดำเนินงานร่วมกัน หรือการร่วมค้า) หากการร่วมการงานดังกล่าวได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

8 ดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 7 นั้นรวมถึงดุลยพินิจและข้อสมมติซึ่งกิจการใช้เมื่อข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์แวดล้อมได้เปลี่ยนแปลงไปจนเป็นเหตุให้ต้องเปลี่ยนแปลงข้อสรุปว่ากิจการมีการควบคุม มีการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9 เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 7 กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดว่า

9.1 กิจการไม่ได้ควบคุมกิจการอื่น ถึงแม้ว่ากิจการมีสิทธิในการออกเสียงในกิจการอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง

9.2 กิจการควบคุมกิจการอื่น ถึงแม้ว่ากิจการมีสิทธิในการออกเสียงในกิจการอื่นน้อยกว่ากึ่งหนึ่ง

9.3 กิจการเป็นตัวแทนหรือตัวการ (ดูย่อหน้าที่ ข58 ถึง ข72 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้))

9.4 กิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ถึงแม้ว่ากิจการมีสิทธิในการออกเสียงในกิจการอื่นตั้งแต่ร้อยละ 20 ขึ้นไป

9.5 กิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ถึงแม้ว่ากิจการมีสิทธิในการออกเสียงในกิจการอื่นน้อยกว่าร้อยละ 20

สถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

9ก เมื่อบริษัทใหญ่ได้พิจารณาแล้วว่าเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามย่อหน้าที่ 27 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับดุลยพินิจและข้อสมมติที่สำคัญซึ่งกิจการใช้ในการพิจารณาว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่เข้าลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า (ดูย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องเปิดเผยเหตุผลที่ทำให้สรุปได้ว่ากิจการยังคงเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

9ข เมื่อกิจการกลายเป็นหรือสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงในสถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนและเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลง นอกจากนี้ กิจการที่กลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงสถานะที่มีต่องบการเงินสำหรับงวดที่นำเสนอ ซึ่งรวมถึง

9ข.1 มูลค่ายุติธรรมรวมของบริษัทย่อย ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะซึ่งทำให้สิ้นสุดการนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม

9ข.2 ผลกำไรหรือขาดทุนรวม (หากมี) ซึ่งคำนวณตามย่อหน้าที่ ข101 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9ข.3 รายการในกำไรหรือขาดทุนซึ่งมีการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงสถานะ (หากมิได้นำเสนอแยกต่างหาก)

ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย

10 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินรวมของกิจการสามารถ

10.1 เข้าใจถึง

10.1.1 ส่วนประกอบของกลุ่มกิจการ และ

10.1.2 ส่วนได้เสียในกิจกรรมและกระแสเงินสดของกลุ่มกิจการที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ย่อหน้าที่ 12) และ

10.2 ประเมิน

10.2.1 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการเข้าถึงหรือใช้สินทรัพย์ และการจ่ายชำระหนี้สินของกลุ่มกิจการ (ย่อหน้าที่ 13)

10.2.2 ลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวม รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงนั้น (ย่อหน้าที่ 14 ถึง 17)

10.2.3 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยโดยไม่ทำให้กิจการสูญเสียการควบคุม (ย่อหน้าที่ 18) และ

10.2.4 ผลกระทบจากการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยไปในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน (ย่อหน้าที่ 19)

11 ในกรณีที่งบการเงินของบริษัทย่อยที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินหรือรอบระยะเวลาแตกต่างจากวันที่หรือรอบระยะเวลาของงบการเงินรวม (ดูย่อหน้าที่ ข92 และ ข93 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

11.1 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินของบริษัทย่อยนั้น และ

11.2 เหตุผลที่ใช้วันที่หรือรอบระยะเวลาของงบการเงินที่แตกต่างกัน

ส่วนได้เสียในกิจกรรมและกระแสเงินสดของกลุ่มกิจการที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

12 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทย่อยแต่ละรายซึ่งมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงานดังต่อไปนี้

12.1 ชื่อของบริษัทย่อย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

12.2 สถานที่หลักในการประกอบธุรกิจของบริษัทย่อย (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง ในกรณีที่ต่างจากสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจ)

12.3 สัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

12.4 สัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

12.5 กำไรหรือขาดทุนที่แบ่งให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

12.6 ยอดสะสมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

12.7 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทย่อยนั้น (ดูย่อหน้าที่ ข10)

ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดที่มีนัยสำคัญ

13 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

13.1 ข้อจำกัดที่มีนัยสำคัญ (เช่น ข้อจำกัดทางกฎหมาย ข้อจำกัดตามสัญญา และข้อจำกัดตามข้อบังคับ) ที่ส่งผลต่อความสามารถของกิจการในการเข้าถึงหรือใช้สินทรัพย์ และการจ่ายชำระหนี้สินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น

13.1.1 ข้อจำกัดซึ่งส่งผลต่อความสามารถของบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยในการโอน (หรือรับโอน) เงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้กับกิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการ

13.1.2 การค้ำประกันหรือข้อกำหนดอื่นซึ่งอาจจำกัดการจ่ายเงินปันผลและการจ่ายคืนทุนอื่น ๆ หรือจำกัดการให้ (หรือจ่ายชำระเงิน) เงินกู้หรือเงินทดรองแก่ (หรือจาก) กิจการอื่นภายในกลุ่มกิจการ

13.2 ลักษณะและขอบเขตของสิทธิเพื่อการคุ้มครองซึ่งทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมสามารถจำกัดความสามารถของกิจการในการเข้าถึงหรือใช้สินทรัพย์ และการจ่ายชำระหนี้สินของกลุ่มกิจการได้อย่างมีนัยสำคัญ (ตัวอย่างเช่น กำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องจ่ายชำระหนี้สินของบริษัทย่อยให้เสร็จสิ้นก่อนที่จะจ่ายชำระหนี้สินของตนเอง หรือการเข้าถึงสินทรัพย์หรือการจ่ายชำระหนี้สินของบริษัทย่อยจะต้องได้รับการอนุมัติจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก่อน เป็นต้น)

13.3 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงินรวมที่ถูกจำกัดการเข้าถึงหรือการใช้เนื่องด้วยข้อจำกัดเหล่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวม

14 กิจการต้องเปิดเผยเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่กำหนดให้บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวม รวมถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์แวดล้อมที่ทำให้กิจการที่เสนอรายงานมีฐานะเปิดต่อการขาดทุน (เช่น ข้อตกลงการให้สภาพคล่องทางการเงิน หรือภาระผูกพันที่จะต้องซื้อสินทรัพย์จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว หรือที่จะต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินหากอันดับความน่าเชื่อถือลดลงถึงระดับหนึ่ง เป็นต้น)

15 ในกรณีที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยรายหนึ่งรายใดให้การสนับสนุนด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน (เช่น การซื้อสินทรัพย์จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว หรือการซื้อตราสารที่ออกโดยกิจการดังกล่าว) ทั้ง ๆ ที่ไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องให้การสนับสนุนเช่นนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

15.1 ประเภทของรายการและจำนวนเงินที่ให้การสนับสนุน รวมทั้งสถานการณ์ที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยช่วยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวให้ได้รับการสนับสนุนทางการเงิน และ

15.2 เหตุผลของการให้การสนับสนุนดังกล่าว

16 ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน หากบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยรายหนึ่งรายใดได้ให้การสนับสนุน ด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว ซึ่งในอดีตไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมทั้ง ๆ ที่ไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องให้การสนับสนุนเช่นนั้น โดยที่การสนับสนุนนั้นส่งผลให้กิจการมีอำนาจควบคุมกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ทำให้ต้องดำเนินการเช่นนั้น

17 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความตั้งใจในปัจจุบันของตนที่จะให้การสนับสนุนด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวม และความตั้งใจที่จะช่วยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าวให้ได้มาซึ่งการสนับสนุนด้านการเงิน

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยไม่ทำให้กิจการสูญเสียการควบคุม

18 กิจการต้องนำเสนอรายละเอียดแสดงถึงผลกระทบต่อส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่อันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยโดยไม่ทำให้กิจการสูญเสียการควบคุม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผลกระทบจากการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

19 กิจการต้องเปิดเผยผลกำไรหรือขาดทุน (ถ้ามี) ซึ่งคำนวณตามย่อหน้าที่ 25 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) รวมทั้ง

19.1 ส่วนของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิม ที่ยังเหลืออยู่ ณ วันที่กิจการสูญเสียการควบคุม และ

19.2 ชื่อของรายการในกำไรหรือขาดทุนที่รวมผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวเข้าไว้ (ในกรณีที่ไม่ได้แสดงแยกต่างหาก)

ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่มิได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม (กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน)

19ก กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่ต้องปฏิบัติตามข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมและต้องบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

19ข สำหรับแต่ละบริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผย

19ข.1 ชื่อของบริษัทย่อย

19ข.2 สถานที่หลักของการประกอบกิจการ (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหากแตกต่างจากสถานที่หลักของการประกอบกิจการ) ของบริษัทย่อย และ

19ข.3 สัดส่วนของความเป็นเจ้าของที่ถือโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนและสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงหากแตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

19ค หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนเป็นบริษัทใหญ่ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอีกแห่งหนึ่ง บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 19ข.1 ถึง 19ข.3 สำหรับการลงทุนที่ควบคุมโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นบริษัทย่อยของกิจการ การเปิดเผยดังกล่าวอาจกระทำได้โดยการเปิดเผยงบการเงินของบริษัทย่อย (หนึ่งแห่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่ง) ที่มีข้อมูลตามข้างต้น ไว้ในงบการเงินของบริษัทใหญ่

19ง กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผย

19ง.1 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดที่สำคัญ (เช่น ที่เป็นผลจากข้อตกลงการกู้ยืม ข้อกำหนดด้านกฎหมาย หรือข้อตกลงตามสัญญา) ที่มีผลต่อความสามารถของบริษัทย่อยที่ไม่ได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมที่จะโอนเงินไปยังกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนในรูปของเงินสดจ่ายปันผล หรือการจ่ายคืนเงินกู้ยืมหรือเงินจ่ายล่วงหน้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนให้แก่บริษัทย่อยที่ไม่ได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม และ

19ง.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันหรือความตั้งใจที่จะให้การสนับสนุนด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ แก่บริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงภาระผูกพันหรือความตั้งใจที่จะช่วยเหลือบริษัทย่อยในการให้ได้มาซึ่งการสนับสนุนด้านการเงิน

19จ ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือบริษัทย่อยของกิจการได้มีการให้ความสนับสนุนด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ให้แก่บริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวมโดยไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาใด ๆ ให้ทำเช่นนั้น (เช่น การซื้อสินทรัพย์ของบริษัทย่อยหรือตราสารที่ออกโดยบริษัทย่อย หรือ การช่วยเหลือบริษัทย่อยในการให้ได้มาซึ่งการสนับสนุนด้านการเงิน) กิจการต้องเปิดเผย

19จ.1 ประเภทและจำนวนเงินของการสนับสนุนที่ให้แก่บริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวมแต่ละแห่ง และ

19จ.2 เหตุผลในการให้การสนับสนุนดังกล่าว

19ฉ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผยเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่สามารถกำหนดให้กิจการหรือบริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวมต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งถูกควบคุมแต่ไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงเหตุการณ์หรือสถานการณ์แวดล้อมที่ทำให้กิจการที่เสนอรายงานมีฐานะเปิดต่อการขาดทุน (เช่น ข้อตกลงการให้สภาพคล่องทางการเงิน หรือภาระผูกพันที่จะต้องซื้อสินทรัพย์จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว หรือที่จะต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินหากอันดับความน่าเชื่อถือลดลงถึงระดับหนึ่ง เป็นต้น)

19ช ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หรือบริษัทย่อยที่ไม่ได้รวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้ควบคุมและไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมโดยมิได้มีภาระผูกพันตามสัญญาให้ต้องทำเช่นนั้น และหากภาระจากการสนับสนุนดังกล่าวเป็นผลจากการควบคุมกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องเปิดเผยคำอธิบายถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการตัดสินใจให้การสนับสนุนดังกล่าว

ส่วนได้เสียในการร่วมการงานและในบริษัทร่วม

20 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเรื่องดังต่อไปนี้ได้

20.1 ลักษณะ ขอบเขต และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงานและในบริษัทร่วม รวมทั้งลักษณะและผลกระทบของความสัมพันธ์ตาม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สัญญาที่กิจการมีกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมการงานและบริษัทร่วม (ย่อหน้าที่ 21 และ 22) และ

20.2 ลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วม รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงดังกล่าว (ย่อหน้าที่ 23)

ลักษณะ ขอบเขต และผลกระทบทางการเงินของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมการงานและในบริษัทร่วม

21 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

21.1 สำหรับการร่วมการงานและบริษัทร่วมแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

21.1.1 ชื่อของการร่วมการงานหรือของบริษัทร่วม

21.1.2 ลักษณะความสัมพันธ์ของกิจการกับการร่วมการงานหรือกับบริษัทร่วมนั้น (เช่น อธิบายถึงลักษณะกิจกรรมของการร่วมการงานหรือของบริษัทร่วม และอธิบายว่ากิจกรรมนั้นมีความสำคัญเชิงกลยุทธ์ต่อกิจกรรมของกิจการหรือไม่)

21.1.3 สถานที่หลักในการประกอบธุรกิจของการร่วมการงานหรือของบริษัทร่วม (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้ง หากต่างจากสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจ)

21.1.4 สัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของหรือส่วนร่วมที่กิจการมีอยู่ และเปิดเผยสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียง (หากมีสัดส่วนที่แตกต่าง)

21.2 สำหรับการร่วมค้าและบริษัทร่วมแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

21.2.1 ข้อมูลที่ว่าเงินลงทุนในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วมนั้นวัดมูลค่าด้วยวิธีส่วนได้เสียหรือด้วยมูลค่ายุติธรรม

21.2.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของการร่วมค้าหรือของบริษัทร่วมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข12 และ ข13

21.2.3 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วม ในกรณีที่กิจการบันทึกเงินลงทุนในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ถ้าเงินลงทุนดังกล่าวมีราคาเสนอซื้อขายในตลาด

21.3 ข้อมูลทางการเงินตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข16 โดยเปิดเผยแยกจากกันสำหรับเงินลงทุนในการร่วมค้าและในบริษัทร่วมที่แต่ละรายไม่มีสาระสำคัญโดยเปิดเผยแยกจากกัน

21.3.1 ข้อมูลทางการเงินโดยรวมของการร่วมค้าทั้งหมดที่แต่ละรายไม่มีสาระสำคัญ และ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

21.3.2 ข้อมูลทางการเงินโดยรวมของบริษัทร่วมทั้งหมดที่แต่ละรายไม่มีสาระสำคัญ

21ก กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21.2 ถึง 21.3

22 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ด้วย

22.1 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดที่มีนัยสำคัญ (เช่น ข้อจำกัดที่เกิดจากข้อตกลงการกู้ยืมเงิน ข้อกำหนดตามกฎหมาย หรือข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมค้าหรือบริษัทร่วม) ซึ่งส่งผลต่อความสามารถของการร่วมค้าหรือของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุนให้แก่กิจการในรูปของเงินปันผล หรือในการจ่ายคืนเงินกู้ยืมหรือเงินทดรองให้แก่กิจการ

22.2 หากงบการเงินของการร่วมค้าหรือของบริษัทร่วมที่นำมาใช้สำหรับวิธีส่วนได้เสียมีวันที่ในงบการเงินหรือรอบระยะเวลาแตกต่างจากงบการเงินของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

22.2.1 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินของการร่วมค้าหรือของบริษัทร่วมนั้น และ

22.2.2 เหตุผลที่ใช้วันที่หรือรอบระยะเวลาของงบการเงินที่แตกต่างกัน

22.3 ส่วนแบ่งขาดทุนจากการร่วมค้าหรือจากบริษัทร่วมที่ยังไม่ได้รับรู้ ทั้งที่เกิดในระหว่างรอบระยะเวลารายงานและยอดสะสม ในกรณีที่กิจการหยุดรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนตามวิธีส่วนได้เสียจากการร่วมค้าหรือจากบริษัทร่วมนั้น

ความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าและในบริษัทร่วม

23 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

23.1 ภาระผูกพันของกิจการที่เกี่ยวกับการร่วมค้า โดยให้แสดงแยกต่างหากจากจำนวนของภาระผูกพันอื่น ๆ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข20

23.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วม (รวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค้าหรือในบริษัทร่วม) โดยให้แสดงแยกต่างหากจากจำนวนของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอื่น ๆ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ยกเว้นในกรณีที่เป็นไปได้ยากที่การขาดทุนนั้นจะเกิดขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

24 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ

24.1 เข้าใจลักษณะและขอบเขตของส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (ย่อหน้าที่ 26 ถึง 28) และ

24.2 ประเมินลักษณะของความเสี่ยงที่เกี่ยวเนื่องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงนั้น (ย่อหน้าที่ 29 ถึง 31)

25 ข้อมูลที่ระบุในย่อหน้าที่ 24.2 นั้นรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงของกิจการเนื่องจากการมีความเกี่ยวพันกับกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมในงวดก่อน ๆ ด้วย (เช่น เนื่องจากการร่วมก่อตั้งกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว เป็นต้น) ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่ได้มีความเกี่ยวพันตามสัญญากับกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าว ณ วันที่ในรายงานนั้นแล้วก็ตาม

25ก กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 สำหรับกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมที่กิจการมีอำนาจควบคุมและให้กิจการเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 19ก ถึง 19ช

ลักษณะของส่วนได้เสีย

26 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมทั้งในเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ ซึ่งรวมถึงลักษณะ วัตถุประสงค์ ขนาด และกิจกรรมของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้น และข้อมูลซึ่งแสดงให้เห็นว่ากิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้นได้รับการค้ำจุนด้านเงินทุนอย่างไร

27 ในกรณีที่กิจการได้ร่วมก่อตั้งกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม แต่กิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 29 (เช่น เนื่องจากกิจการไม่ได้มีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว ณ วันที่ในรายงาน) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

27.1 กิจการกำหนดได้อย่างไรว่ากิจการใดเป็นกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวที่ตนร่วมก่อตั้ง

27.2 *รายได้จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวเหล่านั้น*ที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงคำอธิบายเกี่ยวกับประเภทของรายได้ที่แสดง และ

27.3 มูลค่าตามบัญชี (ณ เวลาที่โอน) ของสินทรัพย์ทั้งหมดที่โอนไปให้แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวเหล่านั้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

28 กิจการต้องแสดงข้อมูลตามย่อหน้าที่ 27.2 และ 27.3 ในรูปแบบของตาราง ยกเว้นในกรณีที่รูปแบบอื่นมีความเหมาะสมมากกว่า และต้องจัดประเภทกิจกรรมที่กิจการร่วมก่อตั้งตามหมวดหมู่ที่เกี่ยวข้องด้วย (ดูย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข6)

ลักษณะของความเสี่ยง

29 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้โดยสรุปในรูปแบบของตาราง ยกเว้นในกรณีที่รูปแบบอื่นมีความเหมาะสมมากกว่า

29.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการรับรู้ในงบการเงินของตนซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

29.2 ชื่อของรายการในงบแสดงฐานะการเงินซึ่งรวมสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้นเข้าไว้

29.3 จำนวนผลขาดทุนสูงสุดที่อาจเกิดขึ้นจากการที่กิจการมีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม รวมถึงวิธีที่ใช้ในการหาจำนวนผลขาดทุนสูงสุดนั้น ทั้งนี้หากกิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนผลขาดทุนสูงสุดของกิจการจากการมีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมนั้นได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลนั้น

29.4 การเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมกับขาดทุนสูงสุดที่กิจการอาจได้รับจากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว

30 ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการให้การสนับสนุนด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม และกิจการมีหรือเคยมีส่วนได้เสียอยู่ในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้น (ตัวอย่างเช่น ซื้อสินทรัพย์หรือตราสารที่ออกโดยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าว) ทั้ง ๆ ที่กิจการไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องให้การสนับสนุนดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

30.1 ประเภทและจำนวนเงินของการสนับสนุน รวมถึงกรณีที่กิจการช่วยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวให้ได้รับการสนับสนุนด้านการเงิน และ

30.2 เหตุผลของการให้การสนับสนุนดังกล่าว

31 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความตั้งใจใด ๆ ในปัจจุบันที่จะให้การสนับสนุนด้านการเงินและด้านอื่น ๆ แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม รวมทั้งความตั้งใจที่จะช่วยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวให้ได้รับการสนับสนุนด้านการเงินด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก
คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

รายได้จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว	หมายถึง	เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายได้จาก**กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว** หมายรวมถึงแต่ไม่จำกัดอยู่เพียงค่าธรรมเนียมทั้งที่เกิดขึ้นเป็นประจำและไม่ประจำ ดอกเบี้ย เงินปันผล ผลกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าหรือการตัดรายการส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว และผลกำไรหรือขาดทุนจากการโอนสินทรัพย์และหนี้สินให้แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว เป็นต้น
ส่วนได้เสียในกิจการอื่น	หมายถึง	เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ส่วนได้เสียในกิจการอื่น หมายถึง ความเกี่ยวพันทั้งที่เป็นไปตามสัญญา และไม่ใช่ตามสัญญาที่มีผลทำให้กิจการมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการอื่น การมีส่วนได้เสียในกิจการอื่นสามารถเห็นได้จาก แต่ไม่จำกัดอยู่เพียงการถือครองตราสารทุนหรือตราสารหนี้ รวมถึงความเกี่ยวพันในรูปแบบอื่น ๆ เช่น การให้เงินทุน การให้การสนับสนุนทางด้านสภาพคล่อง การเพิ่มความน่าเชื่อถือ และการค้ำประกัน เป็นต้น นอกจากนี้ ส่วนได้เสียในกิจการอื่นยังรวมถึงการที่กิจการมีอำนาจควบคุม หรือการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกิจการอื่น อย่างไรก็ตาม ไม่ถือว่ากิจการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่นเพียงเพราะว่ามีความสัมพันธ์กันในฐานะที่เป็นผู้ซื้อและผู้ขายกันตามปกติ ย่อหน้าที่ ข7 ถึง ข9 ให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น ย่อหน้าที่ ข55 ถึง ข57 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้อธิบายเกี่ยวกับความผันแปรของผลตอบแทน
กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว	หมายถึง	กิจการที่ถูกออกแบบมาเพื่อให้สิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิอื่นใดซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ได้เป็นปัจจัยหลักในการกำหนดว่าใครเป็นผู้ควบคุมกิจการ เช่น กำหนดให้สิทธิ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานด้านการบริหารเท่านั้น ส่วนกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะถูกกำหนดโดยข้อตกลงตามสัญญา ย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข24 ให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว

คำนิยามของคำศัพท์ดังต่อไปนี้ได้ระบุอยู่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และได้นำมาใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยมีความหมายเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

- บริษัทร่วม
- งบการเงินรวม
- การควบคุมกิจการ
- วิธีส่วนได้เสีย
- กลุ่มกิจการ
- กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน
- การร่วมการงาน
- การควบคุมร่วม
- การดำเนินงานร่วมกัน
- การร่วมค้า
- ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- บริษัทใหญ่
- สิทธิเพื่อการคุ้มครอง
- กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- หน่วยงานแยกต่างหาก
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- บริษัทย่อย

สถาบันวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข
แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 31 และมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข1 ตัวอย่างในภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นสถานการณ์สมมติ ถึงแม้ว่าบางแง่มุมของตัวอย่างอาจนำเสนอในรูปแบบตามความเป็นจริง ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของรูปแบบข้อเท็จจริงบางอย่างจะต้องนำมาประเมินเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) มาประยุกต์ใช้

การรวมข้อมูล (ย่อหน้าที่ 4)

ข2 ในแต่ละสถานการณ์ กิจการต้องตัดสินใจว่า ควรจะแสดงรายละเอียดของข้อมูลมากน้อยเพียงใดเพื่อตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ควรจะให้ความสำคัญกับแง่มุมต่าง ๆ ของข้อกำหนดมากน้อยเพียงใด และควรจะรวมข้อมูลอย่างไร ทั้งนี้เป็นความจำเป็นที่ต้องทำให้เกิดความสมดุลระหว่างการจัดทำงบการเงินที่ให้รายละเอียดมากเกินไปจนอาจไม่เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน และการรวมข้อมูลเข้าด้วยกันมากเกินไปจนทำให้ข้อมูลถูกบดบังไป

ข3 กิจการอาจรวมการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับส่วนได้เสียในกิจการที่มีความคล้ายคลึงกันเข้าด้วยกัน หากการรวมข้อมูลนั้นสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลและข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข4 และไม่ทำให้ข้อมูลที่นำเสนอนั้นถูกบดบัง ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยถึงวิธีการที่ใช้ในการรวมส่วนได้เสียในกิจการที่มีความคล้ายคลึงกันเข้าไว้ด้วยกัน

ข4 กิจการต้องแสดงข้อมูลสำหรับส่วนได้เสียในกิจการดังต่อไปนี้แยกจากกัน

- ข4.1 บริษัทย่อย
- ข4.2 การร่วมค้า
- ข4.3 การดำเนินงานร่วมกัน
- ข4.4 บริษัทร่วม และ
- ข4.5 กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

ข5 ในการกำหนดว่ากิจการควรจะรวมข้อมูลเข้าด้วยกันหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพที่เกี่ยวกับลักษณะของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกันของแต่ละกิจการที่จะนำข้อมูลมารวมกัน รวมไปถึงความสำคัญของแต่ละกิจการที่มีต่อกิจการที่เสนอ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รายงาน กิจการต้องนำเสนอการเปิดเผยข้อมูลเพื่ออธิบายลักษณะและขอบเขตของส่วนได้เสียของกิจการในกิจการอื่นเหล่านั้นให้แก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างชัดเจน

ข6 ตัวอย่างของระดับในการรวมข้อมูลในแต่ละประเภทของกิจการตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข4 ที่ถือว่าเหมาะสมมีดังนี้

ข6.1 ลักษณะของกิจกรรม (เช่น กิจการที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา กิจการที่เกี่ยวข้องกับการแปลงลูกหนี้บัตรเครดิตเป็นหลักทรัพย์)

ข6.2 ประเภทอุตสาหกรรม

ข6.3 ภูมิศาสตร์ (เช่น ประเทศ หรือภูมิภาค)

ส่วนได้เสียในกิจการอื่น

ข7 ส่วนได้เสียในกิจการอื่น หมายถึง ความเกี่ยวพันทั้งที่เป็นไปตามสัญญาและไม่ใช่ตามสัญญาที่มีผลทำให้กิจการมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการอื่น การพิจารณาถึงวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของกิจการอื่นนั้นอาจช่วยให้กิจการที่เสนอรายงานประเมินได้ว่ากิจการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่นนั้นหรือไม่ และกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่ การประเมินดังกล่าวต้องรวมถึงการพิจารณาถึงความเสี่ยงที่กิจการอื่นนั้นได้ถูกออกแบบให้ก่อขึ้นและความเสี่ยงที่กิจการอื่นนั้นถูกออกแบบให้ส่งผ่านไปยังกิจการที่เสนอรายงานและผู้อื่นด้วย

ข8 โดยทั่วไป กิจการที่เสนอรายงานมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการอื่นอันเนื่องมาจากการถือตราสาร (เช่น ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ออกโดยกิจการอื่นนั้น) หรือจากการมีความเกี่ยวพันอื่นที่รับเอาความผันแปรเข้าไว้ ตัวอย่างเช่น สมมติให้กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวมีเงินให้กู้อยู่กลุ่มหนึ่ง ซึ่งกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนี้ได้ทำสัญญาแลกเปลี่ยนความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ (credit default swap) ของเงินให้กู้นี้กับอีกกิจการหนึ่ง (กิจการที่เสนอรายงาน) เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ดอกเบี้ยและเงินต้นของเงินให้กู้ยืมนั้น ดังนั้น กิจการที่เสนอรายงานมีความเกี่ยวพันที่ทำให้กิจการมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าว เนื่องจากสัญญาแลกเปลี่ยนความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้นั้นได้รับเอาความผันแปรของผลตอบแทนของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าวไว้

ข9 ตราสารบางอย่างได้ถูกออกแบบเพื่อโอนความเสี่ยงจากกิจการที่เสนอรายงานไปยังกิจการอื่นทำให้กิจการอื่นประสบกับความผันแปรของผลตอบแทนที่จะได้รับ แต่โดยปกติจะไม่ทำให้กิจการที่เสนอรายงานมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการอื่นไปด้วย ตัวอย่างเช่น สมมติให้กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวได้จัดตั้งขึ้นเพื่อเปิดโอกาสด้านการลงทุนให้กับผู้ลงทุนที่ต้องการมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ ฮ (กิจการ ฮ ไม่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการใด ๆ ที่เข้าร่วมข้อตกลงนั้น) โดยกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ระดมทุนจากผู้ลงทุนเหล่านั้นโดยการออกตราสารที่อ้างอิงกับความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ ฮ (ตราสารที่อ้างอิงกับเครดิต) แล้วนำเงินที่ได้รับนั้นไปลงทุนในกลุ่มสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่มีความเสี่ยง อย่างไรก็ตาม กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวดังกล่าวได้รับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ ฮ โดยการเข้าไปทำสัญญาแลกเปลี่ยนความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้กับคู่สัญญารายหนึ่ง ซึ่งทำให้กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนี้ได้รับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ ฮ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับผลตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมจากคู่สัญญาดังกล่าว ดังนั้น จึงทำให้ผู้ลงทุนในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวได้รับผลตอบแทนที่สูงขึ้น ซึ่งประกอบไปด้วย ผลตอบแทนจากกลุ่มสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวและค่าธรรมเนียมรับจากสัญญาแลกเปลี่ยนความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ คู่สัญญาดังกล่าวไม่มีความเกี่ยวพันกับกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวผู้ซึ่งเป็นเหตุต้องให้คู่สัญญานั้นมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากการดำเนินงานของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว เนื่องจากสัญญาแลกเปลี่ยนความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้ได้โอนความผันแปรไปให้แก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวแล้ว แทนที่จะรับเอาความผันแปรของผลตอบแทนของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้น

ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปสำหรับบริษัทย่อย การร่วมค้าและบริษัทร่วม (ย่อหน้าที่ 12 และ 21)

ข10 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับบริษัทย่อยแต่ละรายที่มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงานดังต่อไปนี้

ข10.1 เงินปันผลที่จ่ายให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข10.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน กำไรหรือขาดทุน และกระแสเงินสดของบริษัทย่อย ที่สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงส่วนได้เสียในกิจกรรมและกระแสเงินสดของกลุ่มกิจการที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ตัวอย่างของข้อมูลดังกล่าวอาจรวมถึงแต่ไม่จำกัดอยู่เพียงสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินไม่หมุนเวียน รายได้ กำไรหรือขาดทุน และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม เป็นต้น

ข11 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข10.2 ต้องแสดงด้วยจำนวนก่อนการตัดรายการระหว่างกัน

ข12 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้สำหรับการร่วมค้าและบริษัทร่วมแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

ข12.1 เงินปันผลรับจากการร่วมค้าหรือจากบริษัทร่วม

ข12.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปสำหรับการร่วมค้าหรือบริษัทร่วม (ดูย่อหน้าที่ ข14 และ ข15) ซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข12.2.1 สินทรัพย์หมุนเวียน

ข12.2.2 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ข12.2.3 หนี้สินหมุนเวียน

ข12.2.4 หนี้สินไม่หมุนเวียน

ข12.2.5 รายได้

ข12.2.6 กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข12.2.7 กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

ข12.2.8 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ข12.2.9 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

ข13 นอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินโดยสรุปที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข12 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการดังต่อไปนี้สำหรับการร่วมค้าแต่ละรายที่มีสาระสำคัญต่อกิจการที่เสนอรายงาน

ข13.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่รวมอยู่ในรายการในย่อหน้าที่ ข12.2.1

ข13.2 หนี้สินทางการเงินหมุนเวียน (ไม่รวมเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น และประมาณการหนี้สิน) ที่รวมอยู่ในรายการในย่อหน้าที่ ข12.2.3

ข13.3 หนี้สินทางการเงินไม่หมุนเวียน (ไม่รวมเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น และประมาณการหนี้สิน) ที่รวมอยู่ในรายการในย่อหน้าที่ ข12.2.4

ข13.4 ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย

ข13.5 รายได้ดอกเบี้ย

ข13.6 ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย

ข13.7 ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้

ข14 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปที่แสดงตามย่อหน้าที่ ข12 และ ข13 ต้องเป็นจำนวนเงินที่รวมอยู่ในงบการเงินของการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ซึ่งไม่ใช่เพียงแค่ส่วนแบ่งของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมดังกล่าว) ในกรณีที่กิจการบันทึกบัญชีส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการจะต้องปฏิบัติดังนี้

ข14.1 จำนวนที่รวมอยู่ในงบการเงินของการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้น ต้องได้รับการปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงรายการปรับปรุงที่ได้จัดทำขึ้นโดยกิจการเพื่อการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย เช่น การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และการปรับปรุงเกี่ยวกับความแตกต่างของนโยบายการบัญชี

ข14.2 กิจการต้องแสดงการกระทบยอดรายการระหว่างข้อมูลทางการเงินโดยสรุปดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วม

ข15 ในกรณีดังต่อไปนี้ กิจการอาจแสดงข้อมูลทางการเงินโดยสรุปตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข12 และ ข13 โดยยึดถืองบการเงินของการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมได้หาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข15.1 กิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

ข15.2 การร่วมค้าหรือบริษัทร่วมนั้นไม่ได้จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติหรือต้องใช้ค่าใช้จ่ายที่เกินควร

ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเตรียมข้อมูลทางการเงินโดยสรุป

ข16 กิจการต้องเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีโดยรวมของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมแต่ละรายที่ไม่มีสาระสำคัญซึ่งกิจการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของส่วนแบ่งของกิจการในการร่วมค้าหรือบริษัทร่วมในรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน

ข16.1 กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข16.2 กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก

ข16.3 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ข16.4 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการร่วมค้าและบริษัทร่วมแยกจากกัน

ข17 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทย่อย ในการร่วมค้า หรือในบริษัทร่วม (หรือส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้า หรือในบริษัทร่วม) ซึ่งได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่าย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินโดยสรุปสำหรับบริษัทย่อย การร่วมค้าหรือบริษัทร่วมนั้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข10 ถึง ข16

ภาระผูกพันสำหรับการร่วมค้า (ย่อหน้าที่ 23.1)

ข18 กิจการต้องเปิดเผยภาระผูกพันทั้งหมดที่กิจการมีแต่ยังไม่ได้รับรู้ ณ วันที่ที่รายงาน (รวมถึงส่วนแบ่งของกิจการในภาระผูกพันที่มีร่วมกันกับผู้ลงทุนรายอื่นที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมค้า) ซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการร่วมค้า ทั้งนี้ ภาระผูกพัน หมายถึง ภาระที่อาจทำให้กิจการต้องสูญเสียกระแสเงินสดหรือทรัพยากรอื่นไปในอนาคต

ข19 ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้ที่อาจทำให้กิจการต้องสูญเสียกระแสเงินสดหรือทรัพยากรอื่นไปในอนาคตนั้นรวมถึงรายการดังต่อไปนี้

ข19.1 ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่จะต้องให้การสนับสนุนเงินทุนหรือทรัพยากรอื่นอันเนื่องมาจากสาเหตุต่าง ๆ เช่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข19.1.1 ข้อตกลงหรือสัญญาเข้าซื้อการร่วมค้า (ตัวอย่างเช่น กำหนดให้กิจการต้องสนับสนุนเงินทุนตามระยะเวลาที่กำหนด)

ข19.1.2 โครงการที่ต้องใช้ทุนสูงซึ่งดำเนินการโดยการร่วมค้า

ข19.1.3 ภาระผูกพันในการซื้อโดยไม่มีเงื่อนไขซึ่งอุปกรณ์ สินค้า หรือบริการที่กิจการได้ผูกมัดที่จะซื้อจากหรือในนามของการร่วมค้า

ข19.1.4 ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่จะต้องให้กู้ยืมเงินหรือให้การสนับสนุนด้านการเงินอื่นแก่การร่วมค้า

ข19.1.5 ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่จะต้องให้ทรัพยากรอื่นแก่การร่วมค้า เช่น สินทรัพย์หรือบริการ

ข19.1.6 ภาระผูกพันอื่น ๆ ที่ยังไม่ได้รับรู้ ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมค้าซึ่งไม่สามารถยกเลิกได้

ข19.2 ภาระผูกพันที่ยังไม่ได้รับรู้จากการที่ต้องซื้อส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ (หรือส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ) ในการร่วมค้าจากบุคคลหรือกิจการอื่นหากเหตุการณ์บางอย่างเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต

ข20 ข้อกำหนดและตัวอย่างในย่อหน้าที่ ข18 และ ข19 แสดงให้เห็นถึงการเปิดเผยข้อมูลบางลักษณะตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31)

กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว

ข21 กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว คือ กิจการที่ถูกออกแบบมาเพื่อให้สิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิอื่นใดซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ได้เป็นปัจจัยหลักในการกำหนดว่าใครเป็นผู้ควบคุมกิจการ เช่น กำหนดให้สิทธิในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานด้านการบริหารเท่านั้น ส่วนกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะถูกกำหนดโดยข้อตกลงตามสัญญา

ข22 กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวมักมีลักษณะหรือคุณสมบัติดังต่อไปนี้ทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน

ข22.1 มีกิจกรรมที่จำกัด

ข22.2 มีวัตถุประสงค์ที่แคบและระบุไว้อย่างชัดเจน เช่น เพื่อทำให้การเช่าได้รับประโยชน์ด้านภาษีอากรสูงสุด เพื่อดำเนินกิจกรรมด้านการวิจัยและพัฒนา เพื่อจัดหาแหล่งทุนหรือเงินทุนให้กับกิจการ หรือเพื่อหาโอกาสในการลงทุนให้กับผู้ลงทุนโดยการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้นไปยังผู้ลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข22.3 มีทุนในจำนวนที่ไม่เพียงพอที่จะทำให้กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวนั้นดำเนินกิจกรรมของตนได้หากปราศจากการสนับสนุนทางการเงินเพิ่มเติม

ข22.4 มีการจัดหาเงินในรูปแบบของการออกตราสารที่อ้างอิงกับสัญญาต่าง ๆ ให้แก่ผู้ลงทุนซึ่งทำให้เกิดการกระจุกตัวของความเสี่ยงด้านเครดิตและด้านอื่น ๆ (กลุ่ม (tranches))

ข23 ตัวอย่างของกิจการที่ถือว่าเป็นกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว มีดังนี้

ข23.1 กิจการเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ (securitisation vehicles)

ข23.2 กิจการที่จัดหาเงินโดยมีสินทรัพย์หนุนหลัง (asset-backed financings)

ข23.3 กองทุนเพื่อการลงทุนบางประเภท

ข24 กิจการที่ถูกควบคุมโดยสิทธิในการออกเสียงไม่ถือว่าเป็นกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว เพียงด้วยเหตุที่ว่ากิจการนั้นได้รับเงินทุนจากบุคคลที่สามเนื่องจากการปรับโครงสร้างกิจการ

ลักษณะของความเสี่ยงจากการมีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (ย่อหน้าที่ 29 ถึง 31)

ข25 นอกเหนือจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 29 ถึง 31 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 24.2

ข26 ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของข้อมูลเพิ่มเติมที่อาจจำเป็นสำหรับการประเมินความเสี่ยงที่กิจการมีฐานะเปิดต่อการมีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง

ข26.1 เงื่อนไขของข้อตกลงที่กำหนดให้กิจการต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (เช่น ข้อตกลงการให้สภาพคล่องทางการเงิน หรือภาระผูกพันที่จะต้องซื้อสินทรัพย์จากกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัว หรือที่จะต้องให้การสนับสนุนด้านการเงินหากอันดับความน่าเชื่อถือลดลงถึงระดับหนึ่ง เป็นต้น) และรวมถึงข้อมูลดังต่อไปนี้

ข26.1.1 คำอธิบายของเหตุการณ์หรือสถานการณ์แวดล้อมที่อาจทำให้กิจการที่เสนอรายงานนั้นมีฐานะเปิดต่อการขาดทุน

ข26.1.2 มีเงื่อนไขซึ่งจำกัดภาระผูกพันดังกล่าวหรือไม่

ข26.1.3 มีบุคคลหรือกิจการอื่นที่ให้การสนับสนุนด้านการเงินอีกหรือไม่ ซึ่งในกรณีที่มีบุคคลหรือกิจการอื่นให้การสนับสนุนอยู่ จะต้องพิจารณาว่าภาระผูกพันในการสนับสนุนด้านการเงินของกิจการที่เสนอรายงานได้รับการจัดลำดับอย่างไรเมื่อเปรียบเทียบกับการสนับสนุนจากบุคคลหรือกิจการอื่น

ข26.2 ผลขาดทุนของกิจการซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานซึ่งเกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

ข26.3 ประเภทของรายได้ที่กิจการได้รับในระหว่างรอบระยะเวลารายงานอันเนื่องมาจากส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข26.4 กิจการต้องแบกรับขาดทุนของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมก่อนบุคคลหรือกิจการอื่นหรือไม่ จำนวนขาดทุนสูงสุดที่กิจการต้องแบกรับ และให้แสดงลำดับที่และจำนวนขาดทุนที่อาจต้องแบกรับโดยผู้อื่นซึ่งมีส่วนได้เสียในลำดับที่ต่ำกว่าส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (หากเกี่ยวข้อง)

ข26.5 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงการให้สภาพคล่อง การค้ำประกัน หรือภาระผูกพันอื่นที่มีกับบุคคลภายนอก ที่อาจส่งผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมหรือความเสี่ยงของส่วนได้เสียของกิจการในกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม

ข26.6 ความยุ่งยากที่กิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวมได้ประสบจากการจัดหาเงินให้กับกิจกรรมของกิจการในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

ข26.7 รูปแบบของการจัดหาเงินทุนของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม (เช่น ตราสารหนี้พาณิชย์ หรือตั๋วเงินระยะปานกลาง) และอายุของเงินทุนโดยเฉลี่ย ข้อมูลดังกล่าวอาจรวมถึงการวิเคราะห์อายุของสินทรัพย์และเงินทุนของกิจการซึ่งมีโครงสร้างเฉพาะตัวซึ่งไม่ได้รวมอยู่ในงบการเงินรวม หากกิจการดังกล่าวใช้แหล่งเงินทุนระยะสั้นเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่มีอายุยาว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ข *กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 2 ภาคผนวก ก และเพิ่มย่อหน้าที่ 9ก ถึง 9ข 19ก ถึง 19ช 21ก และ 25ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้และถือปฏิบัติตามการปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับ*กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน*พร้อมกัน

ค1ค *ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค1ง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่นนี้ มีการเพิ่มย่อหน้าที่ 5ก และปรับปรุงย่อหน้าที่ ข17 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงนี้โดยใช้วิธีปรับย้อนหลังสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 โดยให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค2 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค2ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค2ข การเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 และแนวทางปฏิบัติในย่อหน้าที่ ข21 ถึง ข26 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่จำเป็นต้องใช้กับงวดที่แสดงอยู่ก่อนหน้ารอบระยะเวลาบัญชีแรกที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ

การอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค3 หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติแต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๘/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๔/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง
งบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 27: Separate Financial Statements (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
คำนิยาม	**4**
การจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ	**9**
การเปิดเผยข้อมูล	**15**
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**18**
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)	**19**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**20**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 20 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดข้อกำหนดทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้าและเงินลงทุนในบริษัทร่วม เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้า และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการเมื่อกิจการเลือกที่จะนำเสนอ หรือต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่ให้มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้บังคับว่ากิจการใดควรจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นำมาใช้เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

คำนิยาม

4 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

งบการเงินรวม	**หมายถึง**	**งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

งบการเงินเฉพาะกิจการ **หมายถึง** **งบการเงินที่นำเสนอโดยกิจการ ซึ่งกิจการสามารถเลือกบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้า และเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยวิธีราคาทุน หรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้)**

5 คำนิยามของคำศัพท์ดังต่อไปนี้กำหนดไว้ในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

- บริษัทร่วม
- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- วิธีส่วนได้เสีย
- กลุ่มกิจการ
- กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน
- การควบคุมร่วม
- การร่วมค้า
- ผู้ร่วมค้า
- บริษัทใหญ่
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- บริษัทย่อย

6 งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่มีการนำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินของผู้ลงทุน ซึ่งไม่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย แต่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในการร่วมค้า ซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในการร่วมค้าถูกกำหนดให้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้ ไม่รวมถึงสถานการณ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8 ถึง 8ก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

7 งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในการร่วมค้า ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ

8 กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมตามย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือยกเว้นไม่ต้องใช้วิธีส่วนได้เสียตามย่อหน้าที่ 17 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นเพียงงบการเงินเดียวของกิจการได้

8ก กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามข้อยกเว้นสำหรับการรวมบริษัทย่อยทั้งหมดในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งงวดปัจจุบันและงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบทุกงวด ให้นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นเพียงงบการเงินเดียวของกิจการ

การจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ

9 งบการเงินเฉพาะกิจการต้องจัดทำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องทุกฉบับ ยกเว้นตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 10

10 เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในการร่วมค้า และเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

10.1 วิธีราคาทุน

10.2 ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ

10.3 วิธีส่วนได้เสียตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

กิจการต้องใช้วิธีการบันทึกบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท เงินลงทุนที่บันทึกบัญชีด้วยวิธีราคาทุนหรือตามวิธีส่วนได้เสีย ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อเงินลงทุนถูกจัดอยู่ในกลุ่มที่ถือไว้เพื่อขายหรือเพื่อการจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ (หรือนำไปรวมในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือเพื่อการจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ) การวัดมูลค่าเงินลงทุนซึ่งมีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) จะไม่เปลี่ยนแปลงในกรณีดังกล่าว

11 หากกิจการเลือกปฏิบัติตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีเดียวกันในงบการเงินเฉพาะกิจการ

11ก ในกรณีที่บริษัทใหญ่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กล่าวในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งเป็นไปตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการด้วยวิธีเดียวกัน

11ข บริษัทใหญ่ที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หรือเปลี่ยนสถานะมาเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสถานภาพเกิดขึ้น ดังนี้

11ข.1 เมื่อกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามย่อหน้าที่ 10 โดยวันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานภาพต้องถือเสมือนเป็นวันซื้อ มูลค่ายุติธรรมของบริษัทย่อย ณ วันที่ถือเสมือนเป็นวันซื้อต้องแสดงเสมือนเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเพื่อเป็นการโอนเพื่อบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ 10

11ข.1.1 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

11ข.1.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

11ข.2 เมื่อกิจการเปลี่ยนสถานะมาเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานภาพต้องรับรู้เป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน ผลปรับปรุงสะสมจากการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อยเหล่านั้นต้องรับรู้เสมือนว่ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้จำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานภาพ

12 กิจการต้องรับรู้เงินปันผลจากบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วมในกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการเมื่อกิจการมีสิทธิในการได้รับเงินปันผล เงินปันผลจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่กิจการเลือกวิธีการบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งในกรณีดังกล่าวเงินปันผลจะรับรู้โดยการหักออกจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน

13 เมื่อบริษัทใหญ่จัดโครงสร้างของกลุ่มโดยการจัดตั้งกิจการขึ้นใหม่เป็นบริษัทใหญ่ในลักษณะที่เป็นไปตามเกณฑ์ต่อไปนี้

13.1 บริษัทใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ได้มาซึ่งการควบคุมจากบริษัทใหญ่เดิม โดยการออกตราสารทุนเพื่อแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่มีอยู่ของบริษัทใหญ่เดิม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

13.2 สินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มกิจการใหม่และกลุ่มกิจการเดิมเหมือนกันทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้าง และ

13.3 เจ้าของบริษัทใหญ่เดิมก่อนที่จะปรับโครงสร้างมีอำนาจโดยสมบูรณ์และมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มกิจการเดิมและกลุ่มกิจการใหม่โดยเทียบเคียงกันทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างเหมือนเดิม

และบริษัทใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ได้บันทึกเงินลงทุนในบริษัทใหญ่เดิมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10.1 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทใหญ่ที่จัดตั้งขึ้นใหม่ต้องวัดราคาทุนด้วยมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่แสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่เดิม ณ วันที่มีการปรับโครงสร้างองค์กร

14 ในทำนองเดียวกัน กิจการที่ไม่ได้เป็นบริษัทใหญ่อาจจัดตั้งกิจการขึ้นใหม่เป็นบริษัทใหญ่ในลักษณะที่เข้าเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 13 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13 ใช้กับการจัดโครงสร้างในกรณีนี้ด้วยเช่นกัน การอ้างอิงถึง “บริษัทใหญ่เดิม” และ “กลุ่มกิจการเดิม” ในกรณีนี้หมายถึง “กิจการเดิม”

การเปิดเผยข้อมูล

15 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องทุกฉบับเมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมถึงตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ถึง 17

16 หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยในงบการเงินเฉพาะกิจการ

16.1 ข้อเท็จจริงที่ว่างบการเงินที่นำเสนอเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยใช้ข้อยกเว้นในการไม่จัดทำงบการเงินรวม พร้อมทั้งเปิดเผยชื่อบริษัทและสถานที่หลักของการประกอบกิจการ (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหากแตกต่าง) ของกิจการที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อการนำเสนอต่อสาธารณะ รวมทั้งที่อยู่ซึ่งบุคคลภายนอกสามารถติดต่อของงบการเงินรวมดังกล่าวได้

16.2 รายละเอียดของเงินลงทุนที่มีนัยสำคัญในบริษัทย่อย ในการร่วมค้าและในบริษัทร่วม รวมถึง

16.2.1 รายชื่อของผู้ได้รับการลงทุน

16.2.2 สถานที่หลักของการประกอบกิจการของผู้ได้รับการลงทุน (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหากแตกต่าง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

16.2.3 สัดส่วนของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน (และสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงหากแตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน)

16.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามรายละเอียดในย่อหน้าที่ 16.2

16ก เมื่อกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ (ที่ไม่ใช่บริษัทใหญ่ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 16) จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเป็นเพียงงบการเงินเดียวของกิจการ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 8ก กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังคงต้องนำเสนอการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้)

17 หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 16 ถึง 16ก) หรือผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน มีการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุนต้องระบุถึงงบการเงินที่มีการจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งเกี่ยวข้องกับงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าว โดยบริษัทใหญ่และผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

17.1 ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอนั้นเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการรวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการหากไม่มีข้อกฎหมายกำหนดให้ต้องจัดทำ

17.2 รายละเอียดของเงินลงทุนที่มีนัยสำคัญในบริษัทย่อย ในการร่วมค้าและในบริษัทร่วม รวมถึง

17.2.1 รายชื่อของผู้ได้รับการลงทุน

17.2.2 สถานที่หลักของการประกอบกิจการของผู้ได้รับการลงทุน (และประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหากแตกต่าง)

17.2.3 สัดส่วนของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน (และสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงหากแตกต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน)

17.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามรายละเอียดในย่อหน้าที่ 17.2

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

18 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

18ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ฌ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

18ญ *วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการ* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 ถึง 7 10 11ข และ 12 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวโดยวิธีปรับย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

19 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

20 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๙/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

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

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

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

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

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

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง
เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

คำแถลงการณ์

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

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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 (เมื่อมีการประกาศใช้)	**46**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**47**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 47 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*

วัตถุประสงค์

1 **มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า**

ขอบเขต

2 **มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เป็นผู้ลงทุนซึ่งมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน**

คำนิยาม

3 **คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้**

บริษัทร่วม	**หมายถึง**	**กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน**
งบการเงินรวม	**หมายถึง**	**งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว**
วิธีส่วนได้เสีย	**หมายถึง**	**เป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุน**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

		ในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย
การร่วมการงาน	**หมายถึง**	**การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน**
การควบคุมร่วม	**หมายถึง**	**การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น**
การร่วมค้า	**หมายถึง**	**การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น**
ผู้ร่วมค้า	**หมายถึง**	**ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น**
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	**หมายถึง**	**อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว**

4 คำนิยามของคำศัพท์ดังต่อไปนี้ได้กำหนดอยู่ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) และถูกใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยมีความหมายดังที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- กลุ่มกิจการ
- บริษัทใหญ่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- บริษัทย่อย

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

5 หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน เว้นแต่กิจการจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากรณีดังกล่าวไม่เป็นเช่นนั้น ในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในผู้ได้รับการลงทุนเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่ากิจการจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนได้

6 หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน

6.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายรวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ

6.3 มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ

6.4 มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ

6.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน

7 กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจออกเสียงในเรื่องนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (กล่าวคือ สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

8 ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่นั้น กิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ดังกล่าว

9 กิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

10 ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่างบการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้))

11 การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

12 ในกรณีที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือมีตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ เว้นแต่ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13

13 ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุด และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วย

14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้าซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีที่เครื่องมือทางการเงินมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เป็นองค์ประกอบและโดยเนื้อหาสาระทำให้เข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้วในปัจจุบัน เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่นให้รับรู้เครื่องมือทางการเงินที่ประกอบด้วยสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

15 เว้นแต่กรณีที่เงินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องจัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

16 กิจการที่มีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียยกเว้นในกรณีที่เงินลงทุนมีลักษณะเข้าข้อยกเว้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ถึง 19

ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

17 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหากกิจการเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเมื่อมีลักษณะดังต่อไปนี้ทุกข้อ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

17.1 กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

17.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

17.3 กิจการไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ

17.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และงบการเงินนั้นได้มีการนำบริษัทย่อยมารวมหรือวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนแล้วตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)

18 ในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าถือโดยกิจการหรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการเหล่านี้อาจจะเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้

19 ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยที่ส่วนหนึ่งของเงินลงทุนนั้นถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมส่วนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้โดยไม่คำนึงว่ากิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) นั้นจะมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือเงินลงทุนส่วนนั้นหรือไม่ หากกิจการเลือกที่จะใช้วิธีการบัญชีนี้แล้ว กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือในบริษัทร่วมที่ไม่ได้ถือผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

20 กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับเงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปจริงแล้ว กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย

21 ในกรณีที่เงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย งบการเงินของงวดหลังจากการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องถูกปรับปรุงด้วย

การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

22 กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้

22.1 ถ้าเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)

22.2 ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิมเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่นี้ด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่นี้ต้องถือเป็นมูลค่ายุติธรรมสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และกิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนของผลต่างระหว่าง

22.2.1 มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนรับใด ๆ จากส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถูกจำหน่ายออกไป และ

22.2.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

22.3 เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป

23 ดังนั้น หากกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดจากการดำเนินงานในต่างประเทศและกิจการได้เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน

24 หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้เปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในการร่วมค้า หรือเงินลงทุนในการร่วมค้าเปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียต่อไปโดยไม่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่นี้ใหม่

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

25 ถ้ากิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ลดส่วนได้เสียลง แต่เงินลงทุนดังกล่าวยังคงถูกจัดประเภทเป็นบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามลำดับ กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เคยบันทึกไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเฉพาะส่วนที่ลดลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน ถ้ากำไรหรือขาดทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนี้ถูกกำหนดให้จัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

26 ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าด้วย

27 ส่วนแบ่งของกลุ่มกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้พิจารณาเฉพาะเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถือโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่เท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงเงินลงทุนที่ถือโดยบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าอื่นของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้นมีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุน

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

28 กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างกิจการ (รวมถึงบริษัทย่อยของกิจการที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการเท่านั้น ตัวอย่างของรายการด้านขาขึ้น ได้แก่ การที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่ผู้ลงทุน ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ส่วนรายการด้านขาลง ได้แก่ การที่กิจการขายสินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์ไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า

29 ในกรณีที่รายการด้านขาลงแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกขายหรือนำไปให้ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเต็มจำนวน ในกรณีที่รายการด้านขาขึ้นแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกซื้อ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นตามส่วนได้เสียของตน

30 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเพื่อแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าต้องถูกรับรู้ตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 28 เว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่รายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้นและไม่ให้รับรู้ เว้นแต่เข้าเกณฑ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 31 กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนี้ต้องถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียและต้องไม่แสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนตั้งพักในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกิจการ หรือในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่รับรู้เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

31 ในกรณีที่นอกจากได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแล้ว กิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือที่ไม่เป็นตัวเงินอีกด้วย กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับมา

31ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

31ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

32 กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านับตั้งแต่วันที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ณ วันที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้

32.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน โดยไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น

32.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในผู้ได้รับการลงทุนเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในงวดที่ซื้อเงินลงทุนนั้น

กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหลังจากการซื้อเงินลงทุนให้เหมาะสม เช่น การทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพโดยคิดจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อเงินลงทุนมา เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าภายหลังการซื้อเงินลงทุนเพื่อรับรู้การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

33 ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

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

35 กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

36 ยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 36ก หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ

36ก แม้จะมีข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 36 แต่ถ้ากิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการดังกล่าวอาจจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยยังคงการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ ใช้อยู่สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

37 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กิจการและถูกจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของ กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของตนหลังจากการปรับปรุงเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธินั้นแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นแล้วหรือไม่ก็ตาม

38 หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหมายถึง มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย และรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้านั้น ตัวอย่างเช่น รายการซึ่งไม่มีการกำหนดแผนการจ่ายชำระ หรือไม่คาดว่าจะจ่ายชำระในอนาคตอันใกล้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการเพิ่มเงินลงทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รายการดังกล่าวอาจหมายรวมถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญ ให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับของบุริมสิทธิในการชำระหนี้ (กล่าวคือ ลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการชำระบัญชี)

39 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุมานหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไปแล้ว หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีกำไร กิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

40 หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 มาใช้แล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นว่าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้าของกิจการเพิ่มเติมอีกหรือไม่

41 กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นการเพิ่มเติมอีกหรือไม่

41ก-41ค (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

42 เนื่องจากค่าความนิยมซึ่งได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไม่ได้ถูกรับรู้แยกต่างหาก ดังนั้นจึงไม่ต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เสมือนเป็นสินทรัพย์เดียว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ภายใต้สถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใด ๆ รวมทั้งค่าความนิยมที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ด้วยเหตุนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุน กิจการต้องทำการประมาณจำนวนดังต่อไปนี้

42.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ

42.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด

การคำนวณตามวิธีในข้อ 42.1 และ 42.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติฐานที่เหมาะสม

43 กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของกิจการเป็นรายบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เว้นแต่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแต่ละกิจการนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของกิจการ

งบการเงินเฉพาะกิจการ

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

45 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

45ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

45ข *วิธีส่วนได้เสียในงบการเงินเฉพาะกิจการ* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยให้ปฏิบัติย้อนหลังตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

45ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

45ง *ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 17 27 และ 36 และเพิ่มย่อหน้าที่ 36ก กิจการต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

46 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

47 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ