

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IAS 28 : Investments in Associates and Joint Venture (Bound Volume 2013 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1
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

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 47 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

- บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ระบุวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- บทนำ 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ

หลักการสำคัญของมาตรฐาน

- บทนำ 3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้านี้ ใช้สำหรับกิจการที่เป็นผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือ มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- บทนำ 4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำจำกัดความของการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ว่าเป็นอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
- บทนำ 5 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ได้ให้หลักการสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับผู้มีส่วนร่วมในการร่วมการงาน และได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมร่วมว่าหมายถึงการร่วมกันควบคุมงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใดๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น
- บทนำ 6 กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มาใช้ในการกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่กิจการมีความเกี่ยวข้อง เมื่อกิจการได้พิจารณาแล้วว่ามีส่วนได้เสียในการร่วมค้า กิจการต้องรับรู้รายการและบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า เว้นแต่ว่ากิจการได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

วิธีส่วนได้เสีย

- บทนำ 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าวิธีส่วนได้เสียเป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้บันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงใน ส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย
- บทนำ 8 กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำในงบการเงินรวมของตน กิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยก็ยังคงต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำในงบการเงินของตนถึงแม้งบการเงินนั้นจะไม่ใช้งบการเงินรวมก็ตาม กิจการจะไม่ใช้วิธีส่วนได้เสียได้ก็เฉพาะในงบการเงินเฉพาะกิจการที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการเท่านั้น

ข้อยกเว้นในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

- บทนำ 9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในลักษณะเดียวกันกับข้อยกเว้นที่ให้ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งยกเว้นให้บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม
- บทนำ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติเมื่อเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำนี้ถือโดย หรือถือทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organizations) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้ำนี้อาจจะถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผย

- บทนำ 11 กิจการที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและวางข้อกำหนดในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า

ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เป็นผู้ลงทุนซึ่งมีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน

คำนิยาม

- 3 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

บริษัทร่วม	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน
งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
วิธีส่วนได้เสีย	หมายถึง	เป็นวิธีการทางบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วยเช่นกัน
การร่วมการงาน	หมายถึง	การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน
การควบคุมร่วม	หมายถึง	การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นทางการจากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

การร่วมคำ	หมายถึง	การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมคำ	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมในการร่วมคำซึ่งมีการควบคุมร่วมในการร่วมคำนั้น
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

4 คำนิยามของศัพท์ดังต่อไปนี้ได้ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ และในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และถูกใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยมีความหมายดังที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- กลุ่มกิจการ
- บริษัทใหญ่
- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- บริษัทย่อย

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

5 หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุน เว้นแต่กิจการจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากรณีดังกล่าวไม่เป็นเช่นนั้น ในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อผู้ได้รับการลงทุนนั้น 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 ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปไม่ได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
- 8 ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่นั้น กิจการจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อตกลงตามสัญญาอื่นไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นไม่ครอบคลุมถึงความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อีกด้วย
- 9 กิจการจะสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน การสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ตัวอย่างของกรณีนี้คือการที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟูกิจการ หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

- 10 ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนี้จะเพิ่มขึ้นหรือลดลงในภายหลังวันที่ได้มาด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุน

เบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

- 11 การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลรับอาจไม่ใช่เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำเนื่องจากเงินปันผลรับนั้นอาจมีความสัมพันธ์น้อยมากกับผลประกอบการของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำจากการที่ผู้ลงทุนมีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนจึงมีส่วนได้เสียในผลประกอบการของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น ๆ ซึ่งจะก่อให้เกิดผลตอบแทนจากการลงทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนจึงควรรับรู้ส่วนได้เสียดังกล่าวโดยการนำส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนในผู้ได้รับการลงทุนรวมไว้ในงบการเงินของตนด้วย การปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียจึงเป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ลงทุน
- 12 ในกรณีที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือมีตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อื่น ๆ ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ เว้นแต่ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13
- 13 ในบางสถานการณ์ โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าวส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะกำหนดโดยคำนึงถึงการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในที่สุด และตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ ที่ทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบันด้วย
- 14 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาใช้ปฏิบัติกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีที่เครื่องมือทางการเงินมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อื่น ๆ เป็นองค์ประกอบและโดยเนื้อหาสาระทำให้เข้าถึงผลตอบแทนจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำแล้วในปัจจุบัน เครื่องมือทางการเงินนั้นไม่อยู่ในขอบข่ายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่นให้รับรู้เครื่องมือทางการเงินที่ประกอบด้วยสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 15 เว้นแต่กรณีที่เงินลงทุนหรือส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้จัดประเภทเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียของเงินลงทุนที่เหลืออยู่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 16 กิจการที่มีการควบคุมร่วมในหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียยกเว้นในกรณีที่เงินลงทุนมีลักษณะเข้าช้อยกเว้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 17 ถึง 19

ช้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 17 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าหากกิจการเป็นบริษัทใหญ่ที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามช้อยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวมหรือเมื่อมีลักษณะดังต่อไปนี้ทุกข้อ
- 17.1 กิจการมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านต่อการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
- 17.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการช้อยกเว้นนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 17.3 กิจการไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ
- 17.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางของกิจการได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 18 ในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าถือโดย หรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการซึ่งเป็นกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมทั้งกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการเหล่านี้อาจจะเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้
- 19 ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยที่ส่วนหนึ่งของเงินลงทุนนั้นถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมทั้งกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมส่วนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้โดยไม่คำนึงว่ากิจการร่วมลงทุน (venture capital

organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) นั้นจะมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือเงินลงทุนส่วนนั้นหรือไม่ หากกิจการเลือกที่จะใช้วิธีการบัญชีนี้แล้ว กิจการจะต้องใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือในบริษัทร่วมที่ไม่ได้ถือผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds)

การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 20 ให้กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับเงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สำหรับส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง ภายหลังจากที่จำหน่ายเงินลงทุนออกไปจริงแล้วให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย
- 21 ในกรณีที่เงินลงทุน หรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว ให้รับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย งบการเงินของงวดหลังจากการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องถูกปรับปรุงด้วย

การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

- 22 กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้
- 22.1 ถ้าเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- 22.2 ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิมเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่นี้จะถือเป็นมูลค่ายุติธรรมสำหรับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์

ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และกิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนของผลต่างระหว่าง

22.2.1 มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนรับได้ ๆ จากส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถูกจำหน่ายออกไป และ

22.2.2 ยอดคงเหลือของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

22.3 เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป

23 ดังนั้น หากกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้อื้อหุ้นใหม่ให้อยู่ในงบกำไรขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดจากการดำเนินงานในต่างประเทศและกิจการได้เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน

24 หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้เปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในการร่วมค้า หรือเงินลงทุนในการร่วมค้าเปลี่ยนเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียต่อไปโดยไม่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่เหลืออยู่นี้ใหม่

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

25 ถ้ากิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าได้ลดส่วนได้เสียลงแต่ยังคงจะใช้วิธีการบัญชีส่วนได้เสียต่อไป กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่เคยบันทึกไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเฉพาะส่วนที่ลดลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน ถ้ากำไรหรือขาดทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนี้ถูกกำหนดให้จัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

26 ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าด้วย

27 ส่วนแบ่งของกลุ่มกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าให้พิจารณาเฉพาะเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่ถือโดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงเงินลงทุนที่ถือโดยบริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้าอื่นของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมหรือ

- การร่วมค้ำนั้น มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำ กำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะเป็นรายการซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วมและการร่วมค้ำ (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและสินทรัพย์สุทธิที่บริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้ำมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมและการร่วมค้ำของตน) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 35 และ 36)
- 28 กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างกิจการ (รวมถึงบริษัทย่อยของกิจการที่นำมาจัดทางงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเท่านั้น ตัวอย่างของรายการด้านขาขึ้น ได้แก่ การที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการ ส่วนรายการด้านขาลงได้แก่การที่กิจการขายสินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์ไปให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่เกิดจากรายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก
- 29 ในกรณีที่รายการด้านขาลงแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกขายหรือนำไปให้ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้วผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวเต็มจำนวนในกรณีที่รายการด้านขาขึ้นแสดงให้เห็นว่ามีการลดลงในมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่จะถูกซื้อ หรือแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นได้ด้อยค่าลงแล้ว ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นตามส่วนได้เสียของตน
- 30 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้แก่บริษัทร่วม หรือแก่การร่วมค้ำเพื่อแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำจะถูกรับรู้ตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 28 เว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่รายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น และไม่ได้รับรู้เว้นแต่เข้าเกณฑ์ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 31 กำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนี้จะถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียและจะไม่ได้ถูกแสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนตั้งพักในงบแสดงฐานะการเงินรวมของกิจการ หรือในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการที่รับรู้เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย
- 31 ในกรณีที่นอกจากได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้ำแล้ว กิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทน หรือที่ไม่เป็นตัวแทนอีกด้วย กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนหรือไม่เป็นตัวแทนที่ได้รับมา
- 32 กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนับตั้งแต่วันที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ ณ วันที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำเฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้
- 32.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน โดยไม่อนุญาตให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น

- 32.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในผู้ได้รับการลงทุน เฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในงวดที่ซื้อเงินลงทุนนั้น
- กิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หลังจากการซื้อเงินลงทุนให้เหมาะสม เช่น การทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพโดยคิดจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อเงินลงทุนมาเป็นต้น ในทำนองเดียวกันกิจการต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าภายหลังการซื้อเงินลงทุนเพื่อรับรู้การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 33 ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- 34 เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 33 หากงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่ที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของกิจการ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ากับวันที่ในงบการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและกิจการต้องมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของรอบระยะเวลารายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน
- 35 กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
- 36 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ
- 37 หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ออกให้แก่ผู้อื่นที่ไม่ใช่กิจการและถูกจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของตนหลังจากการปรับปรุงเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธินั้นแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นแล้วหรือไม่ก็ตาม
- 38 หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสียของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้านั้น ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย และรวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัทร่วมและการร่วมค้านั้น ตัวอย่างเช่น รายการซึ่งไม่มีการกำหนดแผนการจ่ายชำระ หรือไม่คาดว่าจะจ่ายชำระ

ในอนาคตอันใกล้ โดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการเพิ่มเงินลงทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รายการดังกล่าวอาจหมายรวมถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน เป็นต้น ทั้งนี้ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับของบุริมสิทธิในการชำระหนี้ (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการชำระบัญชี)

- 39 เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุমানหรือได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าไปแล้ว หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีกำไร กิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- 40 หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 มาใช้แล้ว กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้าของกิจการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 41 กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจำเป็นต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นการเพิ่มเติมอีกหรือไม่
- 42 เนื่องจากค่าความนิยมซึ่งได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ไม่ได้ถูกรับรู้แยกต่างหาก ดังนั้นจึงไม่ต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ภายใต้สถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใด ๆ รวมทั้งค่าความนิยมที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ด้วยเหตุนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นต้องรับรู้ตามมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุน กิจการต้องทำการประมาณจำนวนดังต่อไปนี้

42.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียหรือ

42.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด

การคำนวณตามวิธีในข้อ 42.1 และ 42.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติฐานที่เหมาะสม

43 กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าของกิจการเป็นรายบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เว้นแต่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าแต่ละกิจการนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของกิจการ

งบการเงินเฉพาะกิจการ

44 กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้าในงบการเงินเฉพาะกิจการตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

45 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการ และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ พร้อมกัน

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 46 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใดๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่า เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

- 47 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๒/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๓๘ (๓/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๘ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๗/๒๕๕๖ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี