

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552)
เรื่อง

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไข ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 27 Consolidated and Separate Financial Statements (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1 - บทนำ11
ขอบเขต	1-3
คำนิยาม	4-8
การนำเสนองบการเงินรวม	9-11
ขอบเขตของงบการเงินรวม	12-17
ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม	18-31
การสูญเสียอำนาจการควบคุม	32-37
การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุม ร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ	38-40
การเปิดเผยข้อมูล	41-43
วันถือปฏิบัติ	44-45ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	46
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27

บทนำ 1. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ทั้งนี้ อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับงวดปีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในเวลาเดียวกัน

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

วัตถุประสงค์

บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่นำเสนอในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่อยู่ในการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ระบุถึงเรื่องดังต่อไปนี้

1. สถานการณ์ที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยรวมงบการเงินของกิจการอื่น (บริษัทย่อย)
2. การบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย
3. การบัญชีเมื่อสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย
4. ข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การนำเสนองบการเงินรวม

- บทนำ 5. บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีข้อยกเว้นบางกรณีสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นดังกล่าวไม่ได้ผ่อนผันสำหรับกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual funds) หน่วยลงทุน (unit trusts) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

วิธีการในการจัดทำงบการเงินรวม

- บทนำ 6. กลุ่มกิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับการรายงานรายการบัญชีที่มีลักษณะเหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ผลที่เกิดจากรายการค่าและยอดคงเหลือระหว่างกิจการที่อยู่ในกลุ่มต้องถูกตัดรายการระหว่างกันออกจากงบการเงิน

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

- บทนำ 7. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องถูกแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ในส่วนของเจ้าของ โดยแสดงแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกจัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- บทนำ 8. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้บันทึกบัญชีไว้ในส่วนของเจ้าของ

- บทนำ 9. เมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้กิจการตัดรายการสินทรัพย์และหนี้สินและองค์ประกอบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยเดิมนั้นออก ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมนั้นคงเหลืออยู่ภายหลังการสูญเสียอำนาจในการควบคุมให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมดังกล่าว

งบการเงินเฉพาะกิจการ

- บทนำ 10. เมื่อกิจการเลือกหรือต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ งบการเงินเฉพาะกิจการต้องแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยราคาทุน หรือ ตามวิธีการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 11. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมสำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และผลกระทบของการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่มีต่องบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

5. บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้นอาจเป็นผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือเป็นผู้ร่วมค้า ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าว การจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย
6. กิจการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ทั้งนี้ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43
7. งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ
8. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ

การนำเสนองบการเงินรวม

9. บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
10. บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้
 - 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 10.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ
 - 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว
11. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมโดยนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 38 ถึง 43

ขอบเขตของงบการเงินรวม

12. ในการนำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม¹
13. บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า²
 - 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
 - 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
 - 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
 - 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
14. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งมีความเป็นไปได้ในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือตราสารอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน หากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

¹ หากเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ได้มาเข้าเงื่อนไขที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว

² ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวม-กิจการที่ตั้งขึ้นตามวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ (เมื่อมีการประกาศใช้)

15. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่อำนาจในการควบคุมของกิจการหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร
16. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ในการไม่นำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม
17. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า การดำเนินธุรกิจของบริษัทย่อยไม่คล้ายคลึงกับการดำเนินธุรกิจของกิจการอื่นที่อยู่ในกลุ่มกิจการ ทำให้ไม่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมที่รวมบริษัทย่อยและข้อมูลเพิ่มเติมที่เปิดเผยในงบการเงินรวมเกี่ยวกับความแตกต่างในการดำเนินธุรกิจเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อการใช้ประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เห็นถึงข้อแตกต่างที่สำคัญของการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

18. ในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัดโดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย เพื่อให้งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียวนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 18.1 ตัดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้น ๆ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมที่อาจเป็นผลตามมา)
 - 18.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในรอบระยะเวลารายงานนั้น
 - 18.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม โดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

- 18.3.1 จำนวนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ ซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
- 18.3.2 ส่วนแบ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในการเปลี่ยนแปลงของ ส่วนของเจ้าของนับตั้งแต่วันที่มีการรวมธุรกิจ
19. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบ จากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้
20. กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันของกิจการ ที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน
21. ยอดคงเหลือและรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผล ต้องมีการตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการ ระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรต้องมีการ ตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวนเช่นกัน ผลขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึง การด้อยค่าซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากการตัดรายการกำไรและขาดทุน จากรายการระหว่างกิจการในกลุ่ม
22. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นต้องมีวันที่ ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย แตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมีวันที่เดียวกับ งบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถ กระทำได้ในทางปฏิบัติ
23. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 หากงบการเงินของบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำ งบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการ ต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการบัญชีหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่าง วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทย่อยกับของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงิน ของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงาน และความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดบัญชี
24. งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

25. หากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการที่อยู่ในกลุ่มนั้นต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อการจัดทำงบการเงินรวม
26. บริษัทใหญ่ต้องรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยนั้นต้องมาจากมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ภายหลังจากวันที่ได้บริษัทย่อยมานั้นต้องคำนวณขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องที่ต้องมีการตัดค่าเสื่อมราคาซึ่งถูกรับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อ เป็นต้น รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยจะถูกรวมในงบการเงินรวมจนถึงวันที่บริษัทใหญ่สิ้นสุดการควบคุมบริษัทย่อยนั้น
27. กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวมภายใต้ ส่วนของเจ้าของ โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่
28. กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุน และแต่ละส่วนประกอบในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าการปันส่วนจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม
29. หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและจัดประเภท รายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
30. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุม บริษัทใหญ่ต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นรายการในส่วน of เจ้าของ (คือ รายการกับเจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ)
31. ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถูกปรับปรุงและมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายหรือได้รับโดยตรงในส่วน of เจ้าของ โดยถือเป็นส่วน of เจ้าของของบริษัทใหญ่

การสูญเสียอำนาจการควบคุม

32. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการถือครองหุ้นในกิจการดังกล่าวหรือไม่ เช่น ในกรณีที่บริษัทย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา
33. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย โดยข้อตกลงหรือรายการตั้งแต่สองรายการขึ้นไป อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ชี้ให้เห็นว่าข้อตกลงหลายรายการควรถูกบันทึกบัญชีเสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน ในการพิจารณาว่าควรบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงต่าง ๆ เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกันหรือไม่นั้น บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อกำหนดและเงื่อนไขต่าง ๆ ในการตกลงทั้งหมด และผลกระทบในเชิงเศรษฐกิจของข้อตกลงนั้น สถานการณ์ดังต่อไปนี้ อย่างไรก็ตามหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันเป็นข้อบ่งชี้ว่าบริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงหลายรายการนั้น เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน
- 33.1 มีการเข้าทำข้อตกลงหลายรายการในเวลาเดียวกัน หรือพิจารณาพร้อมกัน
- 33.2 ข้อตกลงหลายรายการก่อให้เกิดรายการค้าเพียงหนึ่งรายการซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อให้บรรลุผลทางการค้าโดยรวม
- 33.3 การเกิดขึ้นของข้อตกลงหนึ่งขึ้นอยู่กับเกิดขึ้นของข้อตกลงอย่างน้อยอีกหนึ่งรายการ
- 33.4 การพิจารณาข้อตกลงอย่างใดอย่างหนึ่งแยกต่างหากจะไม่มีผลในทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลในทางเศรษฐกิจก็ต่อเมื่อมีการพิจารณาร่วมกันกับข้อตกลงอื่น ๆ ตัวอย่างเช่นรายการจำหน่ายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาดและได้รับการชดเชยด้วยรายการจำหน่ายหุ้นในภายหลังในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด
34. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง
- 34.1 ตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (รวมทั้งค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยออกจากบัญชีด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.2 ตัดรายการบัญชีมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเดิมออกจากบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม (รวมทั้งส่วนต่าง ๆ ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)
- 34.3 รับรู้
- 34.3.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุม และ
- 34.3.2 การออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น ถ้ารายการที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับการออกหุ้นของบริษัทย่อยให้แก่เจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ

- 34.4 รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.5 จัดประเภทบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 35 ไปเป็นกำไรหรือขาดทุน หรือโอนรายการโดยตรงไปยังกำไรสะสม หากเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 34.6 รับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่
35. ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวกับบริษัทย่อยนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทใหญ่ได้ขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายและบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุน ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน หากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกโอนโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กรณีนี้ ให้บริษัทใหญ่โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย
36. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย เงินลงทุนใด ๆ ในบริษัทย่อยดังกล่าวที่เหลืออยู่และจำนวนหนี้สินระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่คงเหลืออยู่ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นนับตั้งแต่วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
37. มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนใด ๆ ที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อย ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุมนั้นให้ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือถือเป็นราคาทุนเริ่มแรกของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

38. เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

38.1 ราคาทุน

38.2 วิธีปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท เงินลงทุนที่บันทึกด้วยวิธีราคาทุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อเงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภท เป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายหรือถูกรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก อย่างไรก็ตามในสถานการณ์เดียวกันนี้การวัดมูลค่าของเงินลงทุนที่บันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ต้องมีการปรับปรุง

38ก. กิจการต้องรับรู้เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ในกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการ เมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลดังกล่าว

38ข. เมื่อบริษัทใหญ่มีการจัดโครงสร้างของกลุ่มบริษัทใหม่โดยการตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเป็นบริษัทใหญ่ ซึ่งเป็นไปข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

38ข.1 บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ได้รับอำนาจการควบคุมจากบริษัทใหญ่เดิมโดยการออกตราสารทุนเพื่อแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่มีอยู่ของบริษัทใหญ่เดิม

38ข.2 สินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มบริษัทใหม่ เป็นรายการเดียวกันกับของกลุ่มบริษัทเดิม ทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้าง

38ข.3 เจ้าของในบริษัทใหญ่เดิมก่อนปรับโครงสร้างมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริษัทเดิมและกลุ่มบริษัทใหม่เหมือนเดิมทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างดังกล่าว

และบริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่เดิมตามย่อหน้าที่ 38.1 ในงบการเงินเฉพาะกิจการของตน บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ต้องวัดราคาทุนของเงินลงทุนที่ถืออยู่ในบริษัทใหญ่เดิมด้วยสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของรายการในส่วนของเจ้าของที่แสดงอยู่ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่เดิม ณ วันที่มีการปรับโครงสร้าง

38ค. ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน กิจการที่ไม่ใช่บริษัทใหญ่อาจจัดตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเพื่อเป็นบริษัทใหญ่และเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. การปรับโครงสร้างเช่นนี้กิจการต้องนำข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. มาใช้เช่นกัน โดยในกรณีนี้ การกล่าวถึง “บริษัทใหญ่เดิม” และ “กลุ่มบริษัทเดิม” ให้แทนด้วย “กิจการเดิม”

39. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งกิจการที่มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 และย่อหน้าที่ 40-43 ทั้งนี้ กิจการต้องจัด

ให้มีงบการเงินรวมเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ด้วย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10

40. เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งกิจการได้บันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงบการเงินรวม ต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุน

การเปิดเผยข้อมูล

41. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินรวม
 - 41.1 ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น
 - 41.2 เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้นในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง
 - 41.3 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
 - 41.4 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีความสำคัญ (เช่น ผลจากข้อตกลงการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผลหรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินตรงจ่ายล่วงหน้า
 - 41.5 ตารางแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่ที่ไม่ได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจควบคุมที่มีต่อส่วนได้เสียที่เป็นของเจ้าของบริษัทใหญ่
 - 41.6 ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ตามย่อหน้า 34 (ถ้ามี) และ
 - 41.6.1 ผลกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เกิดจากการรับรู้มูลค่าเงินลงทุนที่ยังเหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุม และ
 - 41.6.2 เปิดเผยว่าผลกำไรหรือผลขาดทุนนั้นถูกรับรู้ไว้ในบรรทัดใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ถ้าไม่ได้มีการแยกแสดงต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)
42. หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

- 42.1 ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ รวมทั้งที่อยู่บุคคลภายนอกสามารถติดต่อของงบการเงินรวมดังกล่าวได้
- 42.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 42.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 42.2
43. หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 42) ผู้ร่วมค้าที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ได้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ งบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 43.1 ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวหากกฎหมายไม่บังคับ
- 43.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 43.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 43.2

นอกจากนี้ กิจการต้องระบุงบการเงินได้จัดทำตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง (2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่เกี่ยวข้อง

วันถือปฏิบัติและการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

44. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

45. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานนี้โดยต้องปรับปรุงย้อนหลัง ยกเว้นในเรื่องดังต่อไปนี้
- 45.1 ย่อหน้าที่ 28 กำหนดให้ปันส่วนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ไปยังส่วนของเจ้าของบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของรายงานงวดก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.2 ย่อหน้าที่ 30 และ 31 กำหนดเรื่องการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยภายหลังการได้มาซึ่งอำนาจการควบคุม ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 30 และ 31 ไม่ต้องถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.3 ย่อหน้าที่ 34 ถึง 37 กำหนดเรื่องการสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่กิจการสูญเสียอำนาจการควบคุมไปก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการต้องไม่คำนวณผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการสูญเสียอำนาจการควบคุมนั้นใหม่ สำหรับการสูญเสียอำนาจการควบคุมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45ก (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 45ข มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ยกเลิกคำนิยามของวิธีราคาทุนในย่อหน้าที่ 4 และเพิ่มย่อหน้าที่ 38ก กิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในเวลาเดียวกัน
- 45ค มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้ก่อนปีที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ได้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ นอกจากนั้น กิจการอาจเลือกที่จะปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นก่อนและอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการปรับย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ครั้งใดครั้งหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค แล้ว กิจการต้องปรับย้อนหลังการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ในครั้งต่อมาตามที่กำหนดในย่อหน้าเหล่านี้

ด้วยเช่นกัน หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค โดยการปฏิบัติตาม
มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

46. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง
งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ฉบับที่ 28 และฉบับที่ 31

การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บทนำ

1. ย่อหน้าที่ 14 15 และ 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 8 และ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงความมีอยู่และผลกระทบของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพในปัจจุบัน กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ เนื่องจากคำนิยามของการควบคุมร่วมในย่อหน้า 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นอยู่กับคำนิยามของการควบคุมและเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้นแนวทางปฏิบัตินี้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย

แนวทางปฏิบัติ

2. ย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้นิยามการควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น ส่วนย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ให้นิยาม อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว ส่วนย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้นิยามการควบคุมร่วม หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญาจากนิยามดังกล่าวเหล่านี้ คำว่าอำนาจ หมายถึงความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้กิจการมีการควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดเจนหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าว ความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาทิ ราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่ใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อาจจะกระทำเมื่อเนื้อหาทำให้กิจการมีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น

3. การควบคุม และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์ที่อธิบายตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ตามลำดับ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาสิทธิการออกเสียงที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้น สิ่งที่จะกล่าวต่อไปนี้จะใช้กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าด้วย อย่างไรก็ตาม ให้ตระหนักว่าการควบคุมร่วมเกี่ยวข้องกับ การควบคุมตามที่ตกลงไว้ในสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาถือเป็นตัวกำหนดที่สำคัญในการพิจารณา สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างเช่น สิทธิการซื้อหุ้น และตราสารหนี้ที่แปลงสภาพได้ ทำให้อำนาจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเหนือกิจการอื่นถ้าหากได้มีการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพและสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงเปลี่ยนแปลงไป ผลที่ตามมาทำให้การพิจารณาการมีอำนาจในการควบคุม (ค่านิยมของการที่กิจการหนึ่งเพียงกิจการเดียวจะสามารถมีอำนาจควบคุมในอีกกิจการหนึ่งได้) หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ จะกำหนดได้หลังจากทำการประเมินปัจจัยต่าง ๆ ทั้งหมดตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม รวมทั้งการพิจารณาการมีอยู่ และผลของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นอกจากนั้นกิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพสิทธิดังกล่าว ความตั้งใจของผู้บริหารไม่มีผลกระทบต่อความมีอยู่ของอำนาจและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพประเมินได้ยาก
4. ในตอนแรกกิจการอาจสรุปว่ากิจการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหลังจากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจไม่สามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการรายอื่นสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของกิจการเองหรือของกิจการอื่น ที่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน เพื่อกำหนดว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้นทั้งหมดที่ถือโดยกิจการหรือกิจการอื่น นอกจากนั้นค่านิยมในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง

2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ อนุญาตให้มีเพียงกิจการเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุม ดังนั้น เมื่อมีกิจการสองกิจการหรือมากกว่าขึ้นไปต่างมีสิทธิในการออกเสียงที่มีนัยสำคัญทั้งสิทธิในการออกเสียงจริงหรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้กิจการทำการประเมินใหม่ถึงปัจจัยตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เพื่อระบุให้ชัดเจนลงไปว่ากิจการใดมีอำนาจควบคุม

5. การกำหนดสัดส่วนที่ปันให้บริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และสัดส่วนที่ปันให้กิจการที่บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม นั้นให้ประเมินจากส่วนได้เสียในสัดส่วนการเป็นเจ้าของปัจจุบันเท่านั้น การกำหนดสัดส่วนนี้ให้คำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาในที่สุดเมื่อมีการใช้สิทธิทำให้กิจการในปัจจุบันสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ
6. ในบางสถานการณ์กิจการได้ความเป็นเจ้าของในปัจจุบันมาจากรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวสัดส่วนที่ใช้ในการปันส่วนให้คำนึงถึงการใช้สิทธิในท้ายสุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาทำให้กิจการสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในปัจจุบัน
7. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ครอบคลุมถึงส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้าที่มีการจัดทำงบการเงินรวม บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตามลำดับ เมื่อเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่โดยเนื้อหาทำให้สามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของได้ในปัจจุบัน และเงินลงทุนถูกบันทึกโดยปฏิบัติตามวิธีการบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าว ให้ถือว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นไม่ขึ้นกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวตราสารการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ตัวอย่าง

8. ในตัวอย่าง 5 ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างแต่ละตัวอย่างแสดงแง่มุมหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาทุกแง่มุมที่เกี่ยวข้องในการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมคำ ไปปรับใช้ การมีอำนาจในการควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วม จะถูกกำหนดขึ้นหลังจากประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่อธิบายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมคำ อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างทั้งหมดต่อไปนี้สันนิษฐานว่าปัจจัยอื่น ๆ ไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดการมีอำนาจควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมแม้ว่าปัจจัยเหล่านั้นอาจมีผลกระทบ เมื่อมีการประเมินก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 สิทธิซื้อหุ้นที่มีลักษณะไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ (out of money)

กิจการ ก และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ค ร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ต่อมากิจการ ก ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้กิจการ ง และ ซื้อสิทธิซื้อหุ้นจาก กิจการ ง ซึ่งสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิ จะทำให้กิจการ ก ได้รับหุ้นสามัญและสิทธิออกเสียงเดิมที่ร้อยละ 80 ถึงแม้ว่าสิทธิซื้อหุ้นนี้มีลักษณะ ไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันและทำให้กิจการ ก มีอำนาจต่อไป ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ ค เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิได้ทันที ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการต้องนำมา พิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ค

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง คิดเป็น ร้อยละ 40 30 และ 30 ตามลำดับ กิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรม ของหุ้นสามัญที่รองรับและเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ ก มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้นร้อยละ 20 และ ส่งผลให้กิจการ ข และกิจการ ค มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละร้อยละ 20 ถ้าหากมีการ ใช้สิทธิซื้อหุ้นจะทำให้กิจการ ก ควบคุมอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง ความมีอยู่ของสิทธิในการ ออกเสียงที่เป็นไปได้ และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่า กิจการ ก ควบคุมกิจการ ง

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นหรือทำให้อำนาจในการออก เสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นกิจการ ง คิดเป็นร้อยละ 25 35 และ 40 ตามลำดับ กิจการ ข และ ค ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญตามราคาที่กำหนด

ได้ทุกเมื่อและทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่ม ส่วนกิจการ ก มีสิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิที่สามารถซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเหล่านี้ในมูลค่าจำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ได้ ถ้าหากมีการใช้สิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิจะทำให้กิจการ ก มีสัดส่วนการถือหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 51 และมีผลทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่มตามไปด้วย (ในการนี้ส่วนได้เสียของกิจการ ข ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 23 และส่วนได้เสียของกิจการ ค ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 26)

ถึงแม้กิจการ ก ไม่ได้เป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ แต่ให้นำมาพิจารณาด้วยเนื่องจากกิจการ ข และ ค สามารถใช้สิทธิดังกล่าว โดยทั่วไปหากต้องมีการกระทำใด ๆ (เช่น การซื้อหรือการใช้สิทธิอื่น) ก่อนที่กิจการจะเป็นเจ้าของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ จะถือว่ากิจการไม่ได้มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างไรก็ตามโดยเนื้อหาแล้วใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญพิจารณาว่าถือโดยกิจการ ก เนื่องจากเงื่อนไขของสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิ กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจในสถานะของกิจการ ก สิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญรวมกันทำให้กิจการ ก มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ง เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิตามสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาด้วยและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง ไม่ใช่กิจการ ข หรือ ค

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

กิจการ ก ข และ ค ต่างเป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 33.33 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง ทั้งสามกิจการต่างมีสิทธิในการส่งตัวแทนสองคนไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการบริหารของกิจการ ง นอกจากนั้นกิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิในราคาที่กำหนดไว้ได้ทุกเมื่อ และถ้าหากใช้สิทธินี้จะทำให้กิจการ ก มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในกิจการ ง ฝ่ายบริหารของกิจการ ก ไม่ได้มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นถึงแม้จะเป็นในกรณีที่กิจการ ข และกิจการ ค ไม่ได้ออกไปในตนเองเดียวกับกิจการ ก ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและทำให้สรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง เจตนาของผู้บริหารกิจการ ก ไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

กิจการ ก และ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 55 และ 45 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นของกิจการ ค ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ ข ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในกิจการ ค ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข โดยแปลงได้ทุกเมื่อและเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้กิจการ ข ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อ

จ่ายชำระเงิน ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้จะทำให้กิจการ ข ถือหุ้นรวมร้อยละ 70 ในกิจการ ค และสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ ก ในกิจการ ค ลดลงเหลือร้อยละ 30

ถึงแม้ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาสูง คุณลักษณะของการที่สามารถแปลงได้ในปัจจุบันต่างหากที่ทำให้กิจการ ข มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ค ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นข้อพิจารณาที่ทำให้กำหนดได้ว่ากิจการ ข ควบคุมกิจการ ค ไม่ใช่กิจการ ก ความสามารถทางการเงินของกิจการ ข ในการจ่ายชำระเงินเพื่อแปลงสภาพไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์