

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### เงินลงทุนในบริษัทร่วม

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 28 Investments in Associates (Bound Volume 2009))

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## สารบัญ

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

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

## บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

## เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

- บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ
- บทนำ 3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการบัญชีสำหรับสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท โดยไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิมแต่อย่างใด

## การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิม สรุปได้ดังนี้

### ขอบเขต

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

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

### **อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ**

#### **สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้**

บทนำ 7. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ณ ปัจจุบันที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิ

#### **วิธีส่วนได้เสีย**

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญโดยวิธีส่วนได้เสียไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติหากผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

#### **ข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ**

บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อกิจการได้เงินลงทุนในบริษัทร่วมมาและถือไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้อมา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนไว้โดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในขนาดอันใกล้” ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทร่วมออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้อมาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ลงทุนซึ่งยังคงมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่าบริษัทร่วมนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานานซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้บริษัทร่วม

ต่อความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ลงทุน การยกเลิกการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ลงทุนไม่มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนเท่านั้น

### **การตัดบัญชีกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากรายการบัญชีกับบริษัทร่วม**

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

#### **งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน**

บทนำ 12. งบการเงินของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย อาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนได้ โดยช่วงเวลาที่แตกต่างกันนั้นต้องไม่เกินกว่า 3 เดือน

#### **นโยบายการบัญชีที่เหมือนกัน**

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

#### **การรับรู้ผลขาดทุน**

บทนำ 14. ในการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียระยะยาวอื่นในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนถืออยู่

#### **งบการเงินเฉพาะกิจการ**

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

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

### ขอบเขต

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

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

### คำนิยาม

2. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

บริษัทร่วม	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า
งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
วิธีส่วนได้เสีย	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งรับรู้เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนรวมถึงส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุน

<b>การควบคุมร่วม</b>	<b>หมายถึง</b>	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม
<b>งบการเงินเฉพาะกิจการ</b>	<b>หมายถึง</b>	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
<b>อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ</b>	<b>หมายถึง</b>	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
<b>บริษัทย่อย</b>	<b>หมายถึง</b>	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

3. งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าของผู้ร่วมค้า
4. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม เพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
5. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีรวมตามสัดส่วนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า หรือไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียว

## อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญนอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการที่ถูกลงทุนเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนได้
7. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
  - 7.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการที่ถูกลงทุน
  - 7.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
  - 7.3 มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
  - 7.4 มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร
  - 7.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน
8. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (เช่น สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
9. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่สามารถ



เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร

10. กิจการสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน การสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการที่ไปลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

### วิธีส่วนได้เสีย

11. ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ถูกลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของ ผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่างบการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
12. ถึงแม้ผู้ลงทุนจะถือครองสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ การพิจารณาส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนและส่วนแบ่งในการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่ไปลงทุนให้พิจารณาตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบจากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

### การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

13. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสียในทุกกรณี ยกเว้นเมื่อ
  - 13.1 เงินลงทุนดังกล่าวถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
  - 13.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ

13.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 13.3.1 ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือ บางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียง ได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
- 13.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขาย นอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 13.3.3 ผู้ลงทุนไม่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการ ให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใดๆ ในตลาดสาธารณะ และ
- 13.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้ จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

14. เงินลงทุนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 13.1 ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงาน การการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและ การดำเนินงานที่ยกเลิก
15. หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งเดิมเคยจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ตามที่เคย จัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติ และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับ ช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่มีการจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
16. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
17. เมื่อผู้ลงทุนมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมถือได้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในผล การดำเนินงานของบริษัทร่วมซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปของผลตอบแทนจากเงินลงทุน ดังนั้นการรับรู้ รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลที่ได้รับอาจไม่ใช่การวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนได้รับจากเงินลงทุน ในบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเนื่องจากเงินปันผลที่ได้รับอาจไม่สัมพันธ์กับผลการดำเนินงาน ของบริษัทร่วม ให้ผู้ลงทุนบันทึกส่วนได้เสียดังกล่าวโดยขยายขอบเขตของงบการเงินให้รวม ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมนั้นตามส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ในสถานการณ์ดังกล่าว วิธีส่วนได้เสียจัดเป็นวิธีการรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิ และกำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน
18. ผู้ลงทุนต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัท ร่วม และบริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนด ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุน ต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าวนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนสูญเสีย

การมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วยมูลค่ายุติธรรม และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน

18.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และ

18.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

19. เมื่อเงินลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและถูกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

19ก. หากผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับบริษัทร่วมนั้นๆ เสมือนว่าบริษัทร่วมได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขาย และผู้ลงทุนสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นบริษัทร่วมอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

20. ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วย

21. ในการพิจารณาส่วนแบ่งในบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาถึงการถือเงินลงทุนทั้งหมดในบริษัทร่วม โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงการถือเงินลงทุนโดยบริษัทร่วมอื่นหรือกิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมนั้นมีบริษัทย่อยบริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ได้แก่ รายการดังกล่าวซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วม (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าของบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทร่วมนั้น) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่ 26 และ 27)

22. ผู้ลงทุนต้องรับรู้กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีทั้งที่เป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างผู้ลงทุน (รวมถึงบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่นำมาจัดทางการเงินรวม) กับบริษัทร่วมในงบการเงินของผู้ลงทุนเฉพาะส่วนได้เสียในบริษัทร่วมซึ่งไม่ใช่ของผู้ลงทุน รายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวเป็นรายการทั้งที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน ('Upstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของบริษัทร่วมให้แก่ผู้ลงทุน และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม ('Downstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของผู้ลงทุนให้แก่บริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องตัดกำไรและขาดทุนของบริษัทร่วมตามส่วนแบ่งของผู้ลงทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวให้หมดไป
23. ผู้ลงทุนต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนถือว่าเงินลงทุนดังกล่าวเป็นบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ณ วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุน ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนี้
- 23.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วมให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม
- 23.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนในบริษัทร่วม
- ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่ผู้ลงทุนมีส่วนในบริษัทร่วมหลังจากการลงทุนแรกเริ่มอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพอิงตามมูลค่ายุติธรรมนับตั้งแต่วันที่ได้มาเป็นเกณฑ์ ในทำนองเดียวกันการปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมต้องปรับปรุงสำหรับการด้อยค่าที่บริษัทร่วมรับรู้ด้วย เช่น การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือการด้อยค่าในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
24. ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วม หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนและบริษัทร่วมแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุนเพื่อการใช้ประโยชน์ของผู้ลงทุน เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
25. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 หากงบการเงินของบริษัทร่วมที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมและผู้ลงทุนอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกิน

กว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน

26. ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน
27. หากบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมมาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้นจะต้องมีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมให้มึนโยบายการบัญชีเดียวกันกับผู้ลงทุน
28. หากบริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการอื่นนอกจากผู้ลงทุนและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมจากยอดคงเหลือหลังหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
29. หากส่วนแบ่งขาดทุนของผู้ลงทุนในบริษัทร่วมเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสีย ส่วนได้เสียในบริษัทร่วม หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย รวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ตัวอย่างเช่น รายการจ่ายชำระหนี้ระหว่างกันซึ่งยังไม่มีแผนที่จะจ่ายชำระ หรือรายการที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือได้ว่าเป็นส่วนขยายของเงินลงทุนในบริษัทร่วมของกิจการ รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้ระยะยาว หรือเงินให้กู้ยืมแต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวใด ๆ ที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน ทั้งนี้ ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ลงทุนส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับการมีบุริมสิทธิประเภทต่าง ๆ ในบริษัทร่วม (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการเลิกกิจการ)
30. เมื่อส่วนได้เสียของผู้ลงทุนมีมูลค่าลดลงเป็นศูนย์ ผู้ลงทุนจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนในนามบริษัทร่วม หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมมีกำไร ผู้ลงทุนจะบันทึกกำไรในบริษัทร่วมส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนได้หลังจากที่กำไรนั้นมีจำนวนเท่ากับขาดทุนที่ผู้ลงทุนไม่ได้นำมารับรู้

#### **ผลขาดทุนจากการด้อยค่า**

31. เมื่อผู้ลงทุนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29 แล้ว ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาความจำเป็นของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมเมื่อคำนึงถึงเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน

32. ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติในการพิจารณาว่าผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมหรือไม่โดยคำนึงถึงส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของผู้ลงทุนซึ่งไม่ได้รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้น
33. เนื่องจากค่าความนิยมได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม จึงไม่ได้มีการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในสถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้สินทรัพย์ใด ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมรวมถึงค่าความนิยมด้วย ทั้งนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง การกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมกิจการต้องประมาณจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 33.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วม รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ
- 33.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด
- การคำนวณตามวิธีในข้อ 33.1 และ 33.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติที่เหมาะสม
34. ผู้ลงทุนต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนสำหรับบริษัทร่วมแต่ละบริษัท เว้นแต่กรณีที่บริษัทร่วมแต่ละบริษัทนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

#### งบการเงินเฉพาะกิจการ

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

## การเปิดเผยข้อมูล

37. ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- 37.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งมูลค่าดังกล่าวเป็นราคาที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
  - 37.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ซึ่งรวมทั้งมูลค่ารวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
  - 37.3 เหตุผลที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20
  - 37.4 เหตุผลที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
  - 37.5 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วม เมื่อผู้ลงทุนใช้งบการเงินของบริษัทร่วมนั้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติซึ่งมีวันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
  - 37.6 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใดๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุนให้แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินทดรองจ่ายล่วงหน้า
  - 37.7 ส่วนแบ่งในขาดทุนของบริษัทร่วมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ ทั้งยอดที่เกิดขึ้นสำหรับงวดบัญชีและยอดสะสม ในกรณีที่ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ขาดทุนของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน
  - 37.8 ข้อเท็จจริงที่บริษัทร่วมไม่ได้ถูกบันทึกบัญชีโดยนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13
  - 37.9 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลรายบริษัทหรือข้อมูลของทั้งกลุ่มบริษัท ที่ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
38. ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทรายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมและมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก รวมทั้งเปิดเผยส่วนของผู้ลงทุนในการดำเนินงานที่ยกเลิกของบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหากด้วย

39. ผู้ลงทุนต้องรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ซึ่งรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมตามที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียเป็นรายการหนึ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน
40. ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 40.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ลงทุนอื่น และ
- 40.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ลงทุนมีภาระต่อหนี้สินใด ๆ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือในบางส่วนของบริษัทร่วม

### วันถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 41ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

42. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
43. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)