

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

### บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้านี้ใช้สำหรับกิจการที่ เป็นผู้ลงทุนที่มีการควบคุมร่วมใน หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือผู้ได้รับการลงทุน โดยมาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบัญชีในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติกับเงินลงทุนใน บริษัทร่วม และการร่วมค้า

กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าในงบการเงินรวม สำหรับกิจการที่ไม่มีบริษัทย่อยก็ยังคงต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือ การร่วมค้าโดยแสดงงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้กิจการสามารถเลือกแสดงวิธีส่วนได้เสียใน งบการเงินเฉพาะกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติในลักษณะเดียวกัน กับข้อยกเว้นที่ให้ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งยกเว้นให้บริษัท ใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม และได้ให้ข้อยกเว้นไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติเมื่อเงินลงทุนใน บริษัทร่วม หรือการร่วมค้าถือโดยกิจการหรือถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organizations) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) เงินลงทุนในบริษัท ร่วม และการร่วมค้านี้อาจจะถูกวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน โดยกิจการอาจเลือกวิธีการนี้ในแต่ ละบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า (เลือกเป็นรายตัวได้)

ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ส่วนหนึ่งถือโดยทางอ้อมผ่านกิจการร่วมลงทุน (venture capital organizations) กองทุนรวม (mutual fund) กองทรัสต์ (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะ คล้ายคลึงกันรวมถึงกองทุนประกันภัยแบบควบการลงทุน (investment-linked insurance funds) แล้ว กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าสำหรับเงินลงทุนในส่วนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่ กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน แต่สำหรับเงินลงทุนส่วน ที่เหลือในบริษัทร่วม กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียในระยะยาวในบริษัทร่วมและการร่วมค้าซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วน หนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในผู้ได้รับการลงทุนและไม่ได้บันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้อง วัดมูลค่าของส่วนได้เสียระยะยาวดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือ ทางการเงิน โดยไม่ต้องคำนึงถึงรายการปรับปรุงใด ๆ ของมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียระยะยาวซึ่งเกิด จากการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ ตัวอย่างรายการปรับปรุง เช่น การรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุน หรือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนสุทธิ เป็นต้น



## คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

### อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว หากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในผู้ได้รับการลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ถือเป็นข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในทางกลับกันหากกิจการมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อมในผู้ได้รับการลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้ถือเป็นข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่ากิจการไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ เช่น

- การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
- การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายและการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ
- มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร หรือ
- มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน

### ตัวอย่างที่ 1 อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

บริษัท ก มีเงินลงทุนในบริษัท ข โดยมีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 20 โดยที่บริษัท ก สามารถมีส่วนร่วมในกำหนดนโยบายและการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ โดยผ่านทางกรรมการที่เป็นตัวแทนของบริษัท ก ซึ่งมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญแต่ไม่ถึงระดับการควบคุม

### สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

กิจการต้องพิจารณาถึงใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย หากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพ กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงมากขึ้นหรือลดอำนาจในการออกเสียงของบุคคลอื่น สำหรับการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย

ส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะถูกพิจารณาเฉพาะส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ ณ ปัจจุบันเท่านั้น และจะไม่รวมความเป็นไปได้ที่จะใช้สิทธิหรือแปลงสิทธิที่มีในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือที่มีในตราสารอนุพันธ์อื่น ๆ ยกเว้นในบางสถานการณ์ ที่โดยเนื้อหาสาระกิจการมีความเป็นเจ้าของแล้ว เนื่องจากมีรายการที่ทำให้กิจการได้รับผลตอบแทนจากความเป็นเจ้าของแล้วในปัจจุบัน

ส่วนที่จะแบ่งให้แก่กิจการจะคำนวณโดยคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่ทำให้กิจการได้รับผลตอบแทนในปัจจุบัน

## ตัวอย่างที่ 2 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บริษัท ก และบริษัท ข มีเงินลงทุนในบริษัท ค โดยมีสัดส่วนในการถือหุ้นและใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นเพิ่มเติมในบริษัท ค โดยสรุปได้ดังนี้

- บริษัท ก มีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 20 และถือใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นร้อยละ 10
- บริษัท ข มีสัดส่วนในการถือหุ้นทั้งหมดร้อยละ 80 และถือใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นร้อยละ 40

ทั้งนี้แม้ว่าบริษัท ก และบริษัท ข จะยังไม่ได้ใช้ใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นดังกล่าว ทั้งบริษัท ก และบริษัท ข ก็จะมีสิทธิได้รับเงินปันผลจากการถือใบสำคัญแสดงสิทธิถือหุ้นด้วยในอัตราเดียวกันกับหุ้นที่บริษัทถือ ดังนั้นบริษัท ก ต้องพิจารณาสัดส่วนของส่วนได้เสียโดยรวมสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่ถือและใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้น โดยมีสัดส่วนของส่วนได้เสียเท่ากับร้อยละ 20  $[(20+10)/(100+50)]$

## วิธีส่วนได้เสีย

วิธีส่วนได้เสีย กำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนดังต่อไปนี้

1. เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ในกรณีที่ซื้อเงินลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของกิจการดังนี้
  - ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน ไม่นอนุญาตให้ตั้งบัญชีค่าความนิยมและตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น
  - ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาที่มีการซื้อเงินลงทุน
2. หลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วยเช่นกัน นอกจากนี้สำหรับส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{มูลค่าตาม} \\ \text{บัญชี} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{เงินลงทุน} \\ \text{เริ่มแรก} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{ส่วนแบ่งกำไรหรือ} \\ \text{ขาดทุนและกำไรขาด} \\ \text{ทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ถ้ามี)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{เงินปันผลรับ} \\ \hline \end{array}$$

### ตัวอย่างที่ 3 การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียในบริษัทร่วม

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัด ลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ร่วม จำกัด เป็นจำนวนเงิน 3,000,000 บาท โดยมีสัดส่วนส่วนได้เสียอยู่ที่ร้อยละ 30 ทั้งนี้เงินลงทุนดังกล่าว รวมค่าความนิยม 500,000 บาท ซึ่งบริษัทมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญและได้จัดประเภทเป็น เงินลงทุนในบริษัทร่วม ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ร่วม จำกัดมีรายละเอียดดังนี้

- กำไรสำหรับปี 25X0 จำนวน 1,000,000 บาท
- บริษัท ร่วม จำกัด รับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนเพื่อขาย ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี 25X0 เป็นจำนวน 50,000 บาท
- ประกาศจ่ายปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 เป็นจำนวน 200,000 บาท

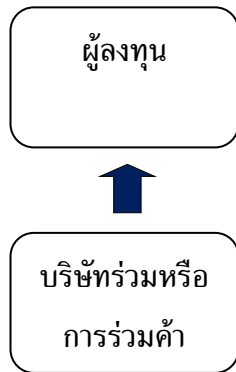
การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

1 ม.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	3,000,000 บาท
	เครดิต เงินสด	3,000,000 บาท
	(บันทึกเงินลงทุนเริ่มแรก)	
31 ธ.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	300,000 บาท
	เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	300,000 บาท
	(บันทึกส่วนแบ่งกำไรของบริษัทร่วมร้อยละ 30 ของ 1,000,000 บาท)	
31 ธ.ค. 25X0	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	15,000 บาท
	เครดิต ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	
	ในบริษัทร่วม	15,000 บาท
	(บันทึกส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นร้อยละ 30 ของ 50,000 บาท)	
	เดบิต เงินสด	60,000 บาท
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	60,000 บาท
	(บันทึกเงินปันผลร้อยละ 30 ของ 200,000 บาท)	

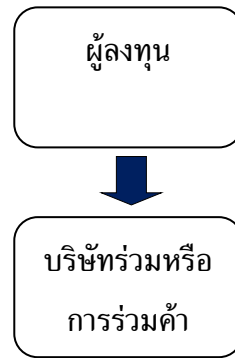
### การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่ง กำหนดไว้ใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม หากผู้ลงทุนมีกำไรและ ขาดทุนที่เป็นผลจากรายการระหว่างผู้ลงทุนและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น

รายการขาขึ้น (Upstream)



รายการขาลง (Downstream)



กำไรและขาดทุนดังกล่าวจะถูกรับรู้ในงบการเงินเฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกั กิจการเท่านั้น ส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เกิดจาก รายการระหว่างกันนี้จะถูกตัดออก ถ้ามีการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ซื้อสำหรับรายการขาขึ้นให้รับรู้ผลขาดทุน ตามส่วนได้เสียของผู้ลงทุน แต่ถ้ามีการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ขายสำหรับรายการขาลงให้รับรู้ผลขาดทุนทั้ง จำนวน

**ตัวอย่างที่ 4** การตัดรายการขาลง (Downstream)

จากตัวอย่างที่ 3 ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัด ขายสินค้าคงเหลือให้แก่ บริษัท ร่วม จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า	1,000,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>800,000</u> บาท
กำไรจากการขายสินค้า	<u>200,000</u> บาท

ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 บริษัท ร่วม จำกัดมีสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวนร้อยละ 40 ของ สินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ลงทุน จำกัด

การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

31 ธ.ค. 25X0 เดบิต รายได้จากการขายสินค้า	120,000 บาท	(1,000,000 x 40% x 30%)
เครดิต ต้นทุนสินค้าขาย	96,000 บาท	(800,000 x 40% x 30%)
เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	24,000 บาท	(200,000 x 40% x 30%)

(บันทึกตัดรายการบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น)

## ตัวอย่างที่ 5 การตัดรายการขาขึ้น (Upstream)

จากตัวอย่างที่ 3 ในระหว่างปี 25X0 บริษัท ร่วม จำกัด ขายสินค้าคงเหลือให้แก่บริษัท  
ลงทุน จำกัด โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการขายสินค้า	200,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	150,000 บาท
กำไรจากการขายสินค้า	50,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X0 บริษัท ลงทุน จำกัด มีสินค้าคงเหลือที่ยังไม่ได้ขายจำนวนร้อยละ 20 ของ  
สินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ร่วม จำกัด

การบันทึกบัญชีในปี 25X0 เป็นดังนี้

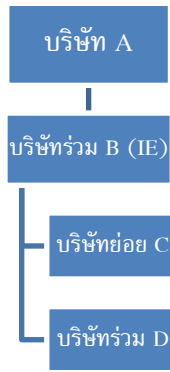
31 ธ.ค. 25X0 เดบิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	3,000 บาท
เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม	3,000 บาท
(บันทึกตัดรายการบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น 50,000 x 20% x 30%)	

หากส่วนแบ่งขาดทุนของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำมีจำนวนเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสีย  
ของกิจการในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น กิจการต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่เกินกว่าส่วนได้เสีย  
ของตนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว กิจการจะ  
รับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือมีภาระผูกพันจากการอนุমানหรือ  
ได้จ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำไปแล้ว

ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ หาก  
วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการและบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมหรือการ  
ร่วมค้ำจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่งบการเงินของกิจการเพื่อการใช้ประโยชน์ของกิจการ หาก  
ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่  
เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำและกิจการจะมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน  
แตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน

นอกจากนี้หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน จะต้องทำการปรับปรุง  
ให้เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันก่อนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ยกเว้นกิจการซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนิน  
ธุรกิจด้านการลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน  
กิจการดังกล่าวอาจจะใช้วิธีส่วนได้เสียโดยยังคงการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำ  
นั้น ๆ ใช้สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ำนั้น ๆ ได้

**ตัวอย่างที่ 6** เช่น บริษัท A (ซึ่งไม่ได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) มีส่วนได้เสียในบริษัทร่วม B  
(ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) และ บริษัทร่วม B รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อย C และ บริษัท  
ร่วม D ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม บริษัท A ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงนโยบายการบัญชีในการรับรู้ส่วนได้เสียในเงิน  
ลงทุนของบริษัท B ให้เป็นเช่นเดียวกับบริษัท A เนื่องจากบริษัท B เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน



**การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า**

การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า กำไรและขาดทุน จะถูกรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเว้นแต่รายการนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 25 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในกรณีที่เป็นรายการขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น และไม่ได้รับรู้ โดยกำไรหรือขาดทุนนี้จะถูกตัดรายการออกกับเงินลงทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ หากกิจการยังได้รับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนหรือที่ไม่เป็นตัวแทนนอกเหนือจากการได้รับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า กิจการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเต็มจำนวนจากส่วนของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปให้สำหรับสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนหรือไม่เป็นตัวแทนที่ได้รับมา

**ตัวอย่างที่ 7 การนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า**

ณ วันที่ 1 ม.ค. 25X0 บริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัดได้นำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปร่วมลงทุนในการร่วมค้า โดยมีรายละเอียดดังนี้

	บริษัท ก จำกัด	บริษัท ข จำกัด
มูลค่าตามบัญชี	600,000 บาท	800,000 บาท
มูลค่ายุติธรรม	1,000,000 บาท	1,000,000 บาท
สัดส่วนการถือหุ้น	ร้อยละ 50	ร้อยละ 50

การบันทึกบัญชีสำหรับบริษัท ก จำกัด เป็นดังนี้

1 ม.ค. 25X0 เดบิต เงินลงทุนในการร่วมค้า 1,000,000 บาท  
 เครดิต สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทน 600,000 บาท  
 เครดิต กำไร (รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน) 400,000 บาท  
 (บันทึกการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า)

1 ม.ค. 25X0 เดบิต กำไร (รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน) 200,000 บาท  
 เครดิต เงินลงทุนในการร่วมค้า 200,000 บาท

(บันทึกตัดรายการร้อยละ 50 ของกำไรจากการนำสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนไปแลกกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า)



**ตัวอย่างที่ 8 ส่วนได้เสียระยะยาวในบริษัทร่วมและการร่วมค้า**

กิจการมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมทั้งสิ้น 3 ประเภท ดังนี้

1. หุ้นสามัญ - 40% ของหุ้นที่ออกจำหน่ายและชำระแล้ว ซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีส่วนได้เสีย
  2. หุ้นบุริมสิทธิ - หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วม
- กิจการวัดมูลค่าหุ้นบุริมสิทธิด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุน ตาม TFRS 9

3. เงินให้กู้ยืมระยะยาว - เงินให้กู้ยืมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วม กิจการวัดมูลค่าเงินให้กู้ยืมด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย เงินให้กู้ยืมดังกล่าวมีอัตราดอกเบี้ย 5% ซึ่งเท่ากับอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง และมีกำหนดชำระดอกเบี้ยเป็นรายปี

บริษัทร่วมไม่มีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถูกจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างนี้สมมติให้บริษัทร่วมไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ นอกจากนี้ กิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানแทนบริษัทร่วม (ไม่ต้องรับรู้ขาดทุนเพิ่ม เมื่อส่วนได้เสียของกิจการมีมูลค่าลดลงจนเป็นศูนย์แล้ว)

เงินลงทุนเริ่มแรกในหุ้นสามัญมีมูลค่า 200 ล้านบาท หุ้นบุริมสิทธิมีมูลค่า 100 ล้านบาท และเงินให้กู้ยืมระยะยาวมีมูลค่า 100 ล้านบาท เงินลงทุนเริ่มแรกของกิจการมีมูลค่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทร่วม ณ วันซื้อกิจการ ตามสัดส่วนที่กิจการลงทุน

ตารางดังต่อไปนี้สรุปมูลค่าคงเหลือ ณ สิ้นปีของหุ้นบุริมสิทธิ และเงินให้กู้ยืมระยะยาว (สุทธิจากค่าเผื่อการด้อยค่า) เมื่อถือปฏิบัติตาม TFRS 9 และกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมสำหรับแต่ละปี

(หน่วย: ล้านบาท)			
ณ สิ้นปีที่	มูลค่ายุติธรรม หุ้นบุริมสิทธิ	ราคาทุนตัดจำหน่าย เงินให้กู้ยืมระยะยาว	กำไร (ขาดทุน) บริษัทร่วม
1	110	90	50
2	90	70	(200)
3	50	50	(500)
4	40	50	(150)

การรับรู้รายการในแต่ละปี เป็นดังต่อไปนี้ (หน่วย: ล้านบาท)

ปีที่ 1			
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ		200	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		100	
เงินให้กู้ยืมระยะยาว		100	
	เงินสด		400
บันทึกเงินลงทุนเริ่มแรกในบริษัทร่วม			





คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ	10	
กำไรหรือขาดทุน		10
รับรู้กำไรจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบุริมสิทธิ (110-100)		
กำไรหรือขาดทุน	10	
ค่าเพื่อผลขาดทุน (เงินให้กู้ยืม)		10
รับรู้ค่าเพื่อผลขาดทุนของเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้น (90-100)		
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	20	
กำไรหรือขาดทุน		20
รับรู้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม (50*40%)		

ณ สิ้นปีที่ 1 มูลค่าเหลือของเงินลงทุนในหุ้นสามัญ = 220 ล้านบาท หุ้นบุริมสิทธิ = 110 ล้านบาท และเงินให้กู้ยืมระยะยาว (สุทธิจากค่าเผื่อการด้อยค่า) = 90

<b>ปีที่ 2</b>		
กำไรหรือขาดทุน	20	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		20
รับรู้ขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบุริมสิทธิ (90-110)		
กำไรหรือขาดทุน	20	
ค่าเพื่อผลขาดทุน (เงินให้กู้ยืม)		20
รับรู้ค่าเพื่อผลขาดทุนของเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้น (70-90)		
กำไรหรือขาดทุน	80	
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ		80
รับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนจากบริษัทร่วม (-200*40%)		

ณ สิ้นปีที่ 2 มูลค่าเหลือของเงินลงทุนในหุ้นสามัญ = 140 ล้านบาท หุ้นบุริมสิทธิ = 90 ล้านบาท และเงินให้กู้ยืมระยะยาว (สุทธิจากค่าเผื่อการด้อยค่า) = 70

ปีที่ 3 กิจการต้องถือปฏิบัติตาม TFRS 9 สำหรับเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและเงินให้กู้ยืมระยะยาวก่อนที่จะถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย (ตามย่อหน้าที่ 38) สำหรับเงินลงทุนทั้งสองประเภท

<b>ปีที่ 3</b>		
กำไรหรือขาดทุน	40	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		40
รับรู้ขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบุริมสิทธิ (50-90)		
กำไรหรือขาดทุน	20	
ค่าเพื่อผลขาดทุน (เงินให้กู้ยืม)		20
รับรู้ค่าเพื่อผลขาดทุนของเงินให้กู้ยืมที่เพิ่มขึ้น (50-70)		
กำไรหรือขาดทุน	200	
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ		140



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		50
	เงินให้กู้ยืมระยะยาว		10
รับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วม (-500*40%) สำหรับส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญจะหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับลำดับการจ่ายชำระคืน			

ณ สิ้นปีที่ 3 มูลค่าเหลือของเงินลงทุนในหุ้นสามัญ = 0 หุ้นบุริมสิทธิ = 0 และเงินให้กู้ยืมระยะยาว (สุทธิจากค่าเผื่อการด้อยค่า) = 40

<b>ปีที่ 4</b>			
	กำไรหรือขาดทุน	10	
	เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		10
รับรู้ขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบุริมสิทธิ (40-50)			

การรับรู้ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ทำให้ยอดคงเหลือของเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะเท่า -10 ล้านบาท ดังนั้น กิจการจึงรับรู้การกลับรายการดังต่อไปนี้ เพื่อกลับส่วนแบ่งขาดทุนของบริษัทร่วมในอดีตที่ปันส่วนมาให้เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ (ในปีที่ 3)

	เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ	10	
	กำไรหรือขาดทุน		10
กลับรายการส่วนแบ่งขาดทุนในอดีตที่ปันส่วนมาให้เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ			

กิจการจะจำกัดการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมไว้ที่ 40 ล้านบาท (จากส่วนแบ่งขาดทุนสำหรับปีที่ 4 จำนวน -60 ล้านบาท (-150\*40%)) เนื่องจากมูลค่าคงเหลือของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมจะเท่ากับศูนย์ ดังนั้นกิจการจึงรับรู้รายการดังนี้

	กำไรหรือขาดทุน	40	
	เงินให้กู้ยืมระยะยาว		40
รับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วม			

ณ สิ้นปีที่ 4 มูลค่าคงเหลือของส่วนได้เสียของกิจการในบริษัทร่วมจะมีค่าเท่ากับศูนย์ และมีส่วนแบ่งขาดทุนจากบริษัทร่วมที่ยังไม่รับรู้เป็นจำนวนทั้งสิ้น 30 ล้านบาท (จากส่วนแบ่งขาดทุนในปีที่ 4 จำนวน 20 ล้านบาท และส่วนของหุ้นบุริมสิทธิที่กลับรายการ 10 ล้านบาท) ซึ่งกิจการจะเริ่มบันทึกส่วนแบ่งกำไรของตนอีกครั้งหลังจากที่ส่วนแบ่งกำไรมีจำนวนเท่ากับส่วนแบ่งขาดทุนที่กิจการยังไม่ได้นำมารับรู้ดังกล่าว

**การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย**

เงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เว้นแต่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก หากมีการจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าบางส่วน



เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และมีเงินลงทุนส่วนที่เหลือซึ่งไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนส่วนที่เหลือดังกล่าวตามวิธีส่วนได้เสีย จนกว่าส่วนของเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายได้ถูกจำหน่ายออกไปจริง หลังจากนั้นให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เว้นแต่ส่วนของเงินลงทุนที่เหลืออยู่ยังคงถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าซึ่งในกรณีนี้กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสีย

หากเงินลงทุนหรือบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าซึ่งเดิมเคยถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดประเภทไว้เช่นนั้นอีกต่อไปแล้ว ให้รับรู้เงินลงทุนนั้นตามวิธีส่วนได้เสียย้อนหลังไปยังวันที่เงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

### การเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

กิจการต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับจากวันที่เงินลงทุนของกิจการไม่เป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าดังนี้

- เมื่อเงินลงทุนได้เปลี่ยนเป็นบริษัทย่อย กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- ถ้าส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเดิม เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการจะต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และจะต้องรับรู้กำไรขาดทุนที่เกิดจากผลต่างระหว่าง
  - มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่เหลืออยู่และผลตอบแทนจากการจำหน่ายและ
  - ยอดคงเหลือของเงินลงทุน ณ วันที่เลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย
- เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย กิจการจะต้องบันทึกบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้นที่เคยรับรู้ไว้ด้วยหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดไว้เช่นเดียวกัน เสมือนว่าผู้ได้รับการลงทุนได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป ดังนั้น หากกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง กิจการต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน เมื่อกิจการเลิกใช้วิธีส่วนได้เสีย

## ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

หลังจากได้นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมและการร่วมค้าแล้ว กิจการต้องพิจารณาว่ามีหลักฐานที่เงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมและการร่วมค้าจะต้องด้อยค่าหรือไม่ ตัวอย่างของเหตุแห่งการด้อยค่า เช่น

- ปัญหาทางการเงินที่มีนัยสำคัญของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า
- การละเมิดสัญญาของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เช่น การผิดนัดชำระเงิน หรือการหลีกเลี่ยงการชำระเงิน
- กิจการยินยอมให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า ที่ปกติแล้วกิจการจะไม่ยินยอมให้
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าจะเข้าสู่การล้มละลายหรือการปรับโครงสร้างทางการเงินอื่น
- การหายไปของตลาดที่มีสภาพคล่องสูงของเงินลงทุนสุทธิอันเนื่องมาจากปัญหาทางการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า

กิจการต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาใช้เพื่อพิจารณาว่าจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ในบริษัทร่วมและการร่วมค้าหรือไม่

สำหรับค่าความนิยม กิจการไม่จำเป็นต้องทำการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหาก แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนเสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ซึ่งถ้าเกิดการด้อยค่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ต้องไม่ถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ใดๆ

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เท่าที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง

## การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

\*\*\*\*\*

