



## ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับ การรับรู้กำไรและขาดทุนระหว่างกิจการกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า



### วัตถุประสงค์

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ย่อหน้าที่ 28 กำหนดให้กำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เป็นผู้ลงทุน กับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า จะถูกรับรู้ในงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการ เฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะป็นรายการที่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้าขายสินทรัพย์ให้แก่กิจการ (Upstream) หรือรายการที่กิจการขายสินทรัพย์ให้แก่บริษัทร่วมหรือการร่วมค้า (Downstream) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า นี้ไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนว่ากำไรและขาดทุนจากรายการ Upstream หรือ Downstream ที่เคยถูกตัดออกไปนั้นจะนำกลับมารับรู้ในงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของกิจการได้เมื่อไร คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงเห็นควรจัดทำตัวอย่างในการรับรู้กำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการที่เป็นผู้ลงทุนกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเข้าใจและใช้เป็นตัวอย่างประกอบความเข้าใจในเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ หากเป็นกรณีอื่น ๆ ให้พิจารณาตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

หมายเหตุ: ตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงเป็นตัวอย่างเกี่ยวกับการรับรู้กำไรหรือขาดทุนระหว่างกิจการที่เป็นผู้ลงทุนกับบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า แต่ไม่ได้ทดแทนหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ข้อมูลและตัวเลขในตัวอย่างฉบับนี้เป็นข้อมูลสมมติขึ้นเพื่อประกอบความเข้าใจ ทั้งนี้ ตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการอ้างอิง ผู้นำตัวอย่างนี้ไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับและทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้อง เพื่อประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ โดยเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ทางบัญชีอื่น นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น สภาวิชาชีพบัญชีขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้ตัวอย่างนี้ในการอ้างอิง

## ตัวอย่างการรับรู้กำไรที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไปให้แก่การร่วมค้า (รายการ Downstream)

บริษัท ก ถือหุ้นในบริษัท ข 40% โดยบริษัท ก มีอำนาจควบคุมบริษัท ข ร่วมกับผู้ร่วมค้ารายอื่น และผู้ร่วมค้าทุกรายมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ตามสัดส่วนการถือหุ้น บริษัท ก จึงพิจารณาว่าเงินลงทุนในบริษัท ข เป็นเงินลงทุนในการร่วมค้า

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X0 บริษัท ก รับจ้างก่อสร้างอาคารให้แก่บริษัท ข โดยใช้ระยะเวลาในการก่อสร้าง 6 เดือน ราคาค่าก่อสร้าง 100 ล้านบาท ต้นทุนค่าก่อสร้าง 80 ล้านบาท

บริษัท ข บันทึกอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยคาดว่ามียอายุการใช้ประโยชน์ 20 ปี (สินทรัพย์สร้างเสร็จแล้ว และพร้อมใช้งานเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X0)

มูลค่ายุติธรรมของอาคาร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 เท่ากับ 150 ล้านบาท

(หน่วย : ล้านบาท)

### งบกำไรขาดทุนของบริษัท ก สำหรับปี 25X0

รายได้ค่าก่อสร้าง	100
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	(80)
กำไร	<u>20</u>

การที่บริษัท ก รับจ้างก่อสร้างอาคารให้แก่บริษัท ข และมีกำไรเกิดขึ้นจำนวน 20 ล้านบาทนั้นถือว่าเป็นรายการ Downstream ซึ่งจะรับรู้ในงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก ได้เฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการแทนที่ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า กล่าวคือ บริษัท ก ถือหุ้นในบริษัท ข จำนวน 40% จึงทำให้งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก สำหรับปี 25X0 ต้องตัดกำไรจากรายการ Downstream ดังกล่าวออกจำนวน 8 ล้านบาท  $[20 \text{ ล้านบาท} \times 40\%]$  และมีกำไรจากรายการ Downstream ที่ยังคงรับรู้ได้ต่อไปจำนวน 12 ล้านบาท  $[20 \text{ ล้านบาท} \times 60\%]$

**คำถาม :** บริษัท ก จะสามารถรับรู้กำไรจากรายการ Downstream ได้เมื่อไร โดยพิจารณาแยกเป็นสองกรณีดังนี้<sup>1</sup>

**กรณีที่ 1: อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนวัดมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีราคาทุน**

**กรณีที่ 2: อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนวัดมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม**

<sup>1</sup> ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ย่อหน้าที่ 35 กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน และตามย่อหน้าที่ 36 กำหนดให้หากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของกิจการสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้น กิจการต้องทำการปรับปรุงเพื่อให้งบการเงินของบริษัทร่วมหรือการร่วมค้ามีนโยบายการบัญชีเดียวกันกับกิจการ



## กรณีที่ 1 : อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีราคาทุน

ในกรณีที่กลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในภายหลังด้วยวิธีราคาทุน ซึ่งจะคิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์โดยประมาณ 20 ปี จะมีผลกระทบต่อการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการ Downstream ดังกล่าว ดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

ปี	งบการเงินของบริษัท ข			งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก				
	ยอดยกมา	ค่าเสื่อมราคา	ยอดยกไป	ยอดยกมา	รายการตัดบัญชี <sup>(2)</sup>	ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน <sup>(3)</sup>	ทยอยรับรู้กำไร <sup>(4)</sup>	ยอดยกไป
25X0	100.00	(2.50)	97.50	40.00 <sup>(1)</sup>	(8.00)	(1.00)	0.20	31.20
25X1	97.50	(5.00)	92.50	31.20	-	(2.00)	0.40	29.60
25X2	92.50	(5.00)	87.50	29.60	-	(2.00)	0.40	28.00
25X3	87.50	(5.00)	82.50	28.00	-	(2.00)	0.40	26.40
25X4	82.50	(5.00)	77.50	26.40	-	(2.00)	0.40	24.80
25X5	77.50	(5.00)	72.50	24.80	-	(2.00)	0.40	23.20
25X6	72.50	(5.00)	67.50	23.20	-	(2.00)	0.40	21.60
25X7	67.50	(5.00)	62.50	21.60	-	(2.00)	0.40	20.00
25X8	62.50	(5.00)	57.50	20.00	-	(2.00)	0.40	18.40
25X9	57.50	(5.00)	52.50	18.40	-	(2.00)	0.40	16.80
25Y0	52.50	(5.00)	47.50	16.80	-	(2.00)	0.40	15.20
25Y1	47.50	(5.00)	42.50	15.20	-	(2.00)	0.40	13.60
25Y2	42.50	(5.00)	37.50	13.60	-	(2.00)	0.40	12.00
25Y3	37.50	(5.00)	32.50	12.00	-	(2.00)	0.40	10.40
25Y4	32.50	(5.00)	27.50	10.40	-	(2.00)	0.40	8.80
25Y5	27.50	(5.00)	22.50	8.80	-	(2.00)	0.40	7.20
25Y6	22.50	(5.00)	17.50	7.20	-	(2.00)	0.40	5.60
25Y7	17.50	(5.00)	12.50	5.60	-	(2.00)	0.40	4.00
25Y8	12.50	(5.00)	7.50	4.00	-	(2.00)	0.40	2.40
25Y9	7.50	(5.00)	2.50	2.40	-	(2.00)	0.40	0.80
25Z0	2.50	(2.50)	-	0.80	-	(1.00)	0.20	-

- (1) ส่วนได้เสียจากรายการ Downstream คำนวณจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของบริษัท ข (100 ล้านบาท) x สัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท ก (40%)
- (2) การตัดกำไรที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไปให้แก่การร่วมค้า (กำไรจากรายการ Downstream) ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- (3) การรับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามวิธีส่วนได้เสียจากเงินลงทุนในการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (บริษัท ข รับรู้ค่าเสื่อมราคาปีละ 5 ล้านบาท x สัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท ก (40%)) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- (4) การทยอยรับรู้กำไรจากรายการ Downstream เป็นจำนวน 0.4 ล้านบาทต่อปี [(20 ล้านบาท x 40%) / 20 ปี] เพื่อให้สอดคล้องกับการรับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าว



## กรณีที่ 2 : อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนวัดมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

ในกรณีที่กลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในภายหลังด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจะมีการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุน จะมีผลกระทบต่องบการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการ Downstream ดังกล่าวดังนี้

งบการเงินของบริษัท ข จะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 เป็นจำนวน 150 ล้านบาท และรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี 25X0 จำนวน 50 ล้านบาท [มูลค่ายุติธรรม 150 ล้านบาท – ราคาทุน 100 ล้านบาท]

งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก จะมีการตัดกำไรที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไปให้แก่การร่วมค้า (กำไรจากรายการ Downstream) และรับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามวิธีส่วนได้เสียจากเงินลงทุนในการร่วมค้าดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนว่ากำไรจากรายการ Downstream ที่เคยถูกตัดออกไปนั้นจะนำกลับมารับรู้ได้เมื่อไร จึงทำให้มีหลากหลายมุมมองเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ตัวอย่างเช่น

**มุมมองที่ 1** เนื่องจากกลุ่มบริษัทยังคงใช้งานสินทรัพย์นั้นอยู่ และสินทรัพย์ดังกล่าวไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาเนื่องจากการวัดมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก จะยังไม่มีกำไรรับรู้กำไรจากรายการ Downstream จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น

งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก สำหรับปี 25X0 จึงรับรู้ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสียจากเงินลงทุนในการร่วมค้าซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นจำนวน 20 ล้านบาท [(มูลค่ายุติธรรม 150 ล้านบาท – ราคาทุน 100 ล้านบาท) x 40%] และยังไม่มีการรับรู้กำไรจากรายการ Downstream

**มุมมองที่ 2** อ้างอิงตามย่อหน้าที่ 26 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ซึ่งระบุว่าขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้น มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกจะพิจารณาจากต้นทุนค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นของบริษัท ก จึงส่งผลให้เกิดการรับรู้กำไรจากรายการ Downstream ดังกล่าว

งบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก สำหรับปี 25X0 จึงรับรู้ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสียจากเงินลงทุนในการร่วมค้าซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นจำนวน 28 ล้านบาท [(มูลค่ายุติธรรม 150 ล้านบาท – ราคาทุน 80 ล้านบาท) x 40%] ซึ่งเกิดจากการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และราคาทุนเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ซึ่งเท่ากับต้นทุนค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นของบริษัท ก ด้วยเหตุนี้ จึงถือเสมือนว่ามีกำไรรับรู้กำไรจากรายการ Downstream ทั้งจำนวน

ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สรุปผลกระทบต่อกำไรขาดทุนตามวิธีส่วนได้เสียของบริษัท ก โดยแสดงเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรจากรายการ Downstream ตามมุมมองต่าง ๆ ข้างต้นดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	กรณีที่ 1: วิธีราคาทุน	กรณีที่ 2: วิธีมูลค่ายุติธรรม	
		มุมมองที่ 1	มุมมองที่ 2
		กำไรจากรายการ Downstream ที่รับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของผู้ลงทุนอื่น [20 ล้านบาท x 60%] ส่วนแบ่งกำไรจากการร่วมค้า (เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรจากรายการ Downstream)	12.00 -
<b>รวม</b>	<b>12.00</b>	<b>12.00</b>	<b>20.00</b>
กำไรที่ทยอยรับรู้ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ (20 ปี)	8.00	-	-
กำไรที่รับรู้ในปีที่จำหน่ายสินทรัพย์ออกไป	-	8.00	-
<b>รวมกำไรที่รับรู้ทั้งหมด</b>	<b>20.00</b>	<b>20.00</b>	<b>20.00</b>

มุมมองดังกล่าวเป็นเพียงทัศนะหรือความคิดเห็นที่เป็นข้อมูลสมมติซึ่งจัดทำขึ้นเป็นตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจ เพื่อใช้เป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ได้จำกัดอยู่เพียงวิธีการที่ระบุไว้ โดยในทางปฏิบัติกิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเลือกใช้วิธีการอื่นตามความเหมาะสม ทั้งนี้ กิจการควรปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง

จัดทำโดยคณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี  
ภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์  
เผยแพร่เมื่อ 5 มีนาคม 2569