ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๐/๒๕๕๘

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๘)
เรื่อง การร่วมการงาน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๑ (๒/๒๕๕๘) เมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๕๘ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ๔๔/๒๕๕๗ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง การร่วมการงาน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง การร่วมการงาน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๘
ประสัณห์ เชื้อพานิช
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558)

เรื่อง

การร่วมการงาน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2557 (IFRS 11 : Joint Arrangements (Bound volume 2015 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการปรับปรุงจากฉบับเดิม โดยเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก ค13ก และ ค13ข ยกเลิกย่อหน้าที่ ค12ก และ ค12ข และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**3**
การร่วมการงาน	**4**
การควบคุมร่วม	**7**
ประเภทของการร่วมการงาน	**14**
งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน	**20**
การดำเนินงานร่วมกัน	**20**
การร่วมค้า	**24**
งบการเงินเฉพาะกิจการ	**26**

ภาคผนวก

ก คำนิยาม

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติ การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง และการยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน* (ปรับปรุง 2558)ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 27 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา** ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

ภาพรวม

บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การร่วมการงาน* กำหนดหลักการในการรายงานทางการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน

บทนำ 2 – บทนำ 4 (บทนำเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

บทนำ 5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม โดยประเมินจากสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดขึ้นจากการงานนั้น

ข้อกำหนดทั่วไป

บทนำ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับทุกกิจการที่เข้าร่วมการงานการร่วมการงาน หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการสองรายหรือมากกว่าสองรายขึ้นไปมีการควบคุมร่วมกัน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้นิยามของการควบคุมร่วมว่าเป็นการร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง (กิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมากต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ) จะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

บทนำ 7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้จัดประเภทการร่วมการงานออกเป็นสองประเภท คือ การดำเนินงานร่วมกัน และการร่วมค้า การดำเนินงานร่วมกัน หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วม (ซึ่งเรียกว่า ผู้ร่วมดำเนินงาน) มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นส่วนการร่วมค้า หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วม (ซึ่งเรียกว่า ผู้ร่วมค้า) มีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการงานนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทนำ 8 กิจการกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมโดยพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของตน กิจการประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนได้โดยพิจารณาจากโครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงาน ตลอดจนเงื่อนไขของข้อตกลงที่ผู้เข้าร่วมการงานตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นหากมีความเกี่ยวข้อง

บทนำ 9 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สิน (และรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

บทนำ 10 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้และบันทึกเงินลงทุนของตนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

บทนำ 11 ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงานได้ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การร่วมการงาน*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการในการรายงานทางการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียในการงานซึ่งมีการควบคุมร่วมกัน (ซึ่งเรียกว่าการร่วมการงาน)

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้นิยามของ*การควบคุมร่วม*ไว้ และกำหนดให้*ผู้เข้าร่วมการงาน*ต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมโดยประเมินจากสิทธิและภาระผูกพันของตน และต้องรับรู้สิทธิและภาระผูกพันเหล่านั้นให้สอดคล้องกับประเภทของ*การร่วมการงาน*นั้น

ขอบเขต

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการที่เข้าร่วมการงาน

การร่วมการงาน

4 การร่วมการงาน หมายถึง การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน

5 การร่วมการงานมีลักษณะดังต่อไปนี้

5.1 ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตามข้อตกลงตามสัญญา (ดูย่อหน้าที่ ข2 ถึง ข4)

5.2 ข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองรายมีการควบคุมร่วมกัน (ดูย่อหน้าที่ 7 ถึง 13)

6 การร่วมการงานเป็นได้ทั้ง*การดำเนินงานร่วมกัน*หรือ*การร่วมค้า*

การควบคุมร่วม

7 การควบคุมร่วม หมายถึง การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

8 กิจการที่เป็นผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินว่าข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมกันหรือไม่ ผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานจะมีการควบคุมร่วมกันก็ต่อเมื่อบุคคลหรือกิจการเหล่านั้นจะต้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมากต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง)

9 หากได้กำหนดแล้วว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานร่วมกันควบคุมการงานนั้น การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น

10 ในการร่วมการงานใด ๆ จะไม่มีบุคคลหรือกิจการใดที่ควบคุมการร่วมการงานนั้นได้แต่เพียงผู้เดียว ผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานเข้ามาควบคุมการงานนั้นได้

11 การร่วมการงานสามารถมีขึ้นได้ถึงแม้ว่าผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นไม่ครบทุกคน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ความแตกต่างระหว่างผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการร่วมการงาน (*ผู้ร่วมดำเนินงาน*หรือ*ผู้ร่วมค้า*) กับผู้เข้าร่วมการงานแต่ไม่มีการควบคุมร่วม

12 กิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นหรือไม่ โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข11)

13 ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่ากิจการยังคงมีการควบคุมร่วมในการงานนั้นอยู่อีกหรือไม่

ประเภทของการร่วมการงาน

14 กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วม การจัดประเภทการร่วมการงานว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้านั้นขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานนั้น

15 การดำเนินงานร่วมกัน หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมดำเนินงาน

16 การร่วมค้า หมายถึง การร่วมการงานซึ่งผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานนั้นมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น โดยเรียกผู้ที่มีการควบคุมร่วมดังกล่าวว่าผู้ร่วมค้า

17 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าการร่วมการงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า กิจการต้องกำหนดประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมโดยพิจารณาจากสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการร่วมการงานนั้น กิจการสามารถประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนได้โดยพิจารณาจากโครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมการงาน ตลอดจนเงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมในข้อตกลงตามสัญญาได้ตกลงกัน รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข12 ถึง ข33)

18 ในบางครั้ง ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันตามข้อตกลงแม่บทซึ่งกำหนดเงื่อนไขตามสัญญาเป็นการทั่วไปเพื่อร่วมกันดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งหรือหลาย ๆ กิจกรรม ข้อตกลงแม่บทนี้อาจกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดตั้งการร่วมการงานที่แตกต่างกันออกไปเพื่อวัตถุประสงค์ใน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การดำเนินกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแม่บทดังกล่าว ถึงแม้ว่าการร่วมการงานเหล่านั้นจะเกี่ยวข้องกับข้อตกลงแม่บทเดียวกัน แต่ก็อาจจัดอยู่ในประเภทของการร่วมการงานที่แตกต่างกันได้ หากสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานนั้นมีความแตกต่างกันเมื่อต้องดำเนินกิจกรรมที่ต่างกันตามข้อตกลงแม่บทนั้น ดังนั้น การดำเนินงานร่วมกันและการร่วมค้าจึงสามารถมีอยู่พร้อมกันได้หากผู้เข้าร่วมการงานมีการดำเนินกิจกรรมที่แตกต่างกันแม้กิจกรรมนั้นเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงแม่บทเดียวกัน

19 ในกรณีที่ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องประเมินใหม่ว่าประเภทของการร่วมการงานที่ตนเข้าร่วมนั้นได้เปลี่ยนแปลงไปด้วยหรือไม่

งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน

การดำเนินงานร่วมกัน

20 ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้รายการดังต่อไปนี้ตามส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกัน

20.1 สินทรัพย์ รวมทั้งส่วนแบ่งในสินทรัพย์ใด ๆ ที่ร่วมกันถือครอง

20.2 หนี้สิน รวมทั้งส่วนแบ่งในหนี้สินใด ๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น

20.3 รายได้จากการขายส่วนแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการดำเนินงานร่วมกัน

20.4 ส่วนแบ่งของรายได้จากการขายผลผลิตโดยการดำเนินงานร่วมกันและ

20.5 ค่าใช้จ่าย รวมทั้งส่วนแบ่งในค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ร่วมกันก่อขึ้น

21 ผู้ร่วมดำเนินงานต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายนั้น

21ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

22 การบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการและการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขาย การโอนให้ หรือการซื้อสินทรัพย์ ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข37

23 ผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันนั้นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 20 ถึง 22 หากตนมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น อย่างไรก็ตาม หากผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันแต่ไม่มีการควบคุมร่วมไม่ได้มีสิทธิในสินทรัพย์และไม่ได้มีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้น ผู้นั้นต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียนั้น

การร่วมค้า

24 ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้าเป็นเงินลงทุน และรับรู้เงินลงทุนนั้นโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *เงินลงทุนใน*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บริษัทร่วมและการร่วมค้า **(เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว**

25 ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าแต่ไม่มีการควบคุมร่วมต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการร่วมค้านั้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่ผู้นั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมค้านั้นซึ่งในกรณีนี้ผู้เข้าร่วมในการร่วมค้าดังกล่าวต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

งบการเงินเฉพาะกิจการ

26 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ร่วมดำเนินงานหรือผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตน ดังนี้

26.1 ส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 22

26.2 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้)

27 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้เข้าร่วมการงานแต่ไม่มีการควบคุมร่วม ต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตน ดังนี้

27.1 ส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน ให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23

27.2 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่กิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือการร่วมค้านั้น ซึ่งในกรณีนี้ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การร่วมการงาน	หมายถึง	การงานซึ่งบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองหรือมากกว่าสองราย **มีการควบคุมร่วมกัน**
การควบคุมร่วม	หมายถึง	การร่วมกันควบคุมการงานซึ่งได้ตกลงกันไว้ในสัญญา ซึ่งการควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น
การดำเนินงานร่วมกัน	หมายถึง	**การร่วมการงาน**ซึ่งผู้ที่**มีการควบคุมร่วมในการงานนั้น** มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมดำเนินงาน	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมใน**การดำเนินงานร่วมกัน**ซึ่ง**มีการควบคุมร่วม**ในการดำเนินงานร่วมกันนั้น
การร่วมค้า	หมายถึง	**การร่วมการงาน**ซึ่งผู้ที่**มีการควบคุมร่วมในการงานนั้น** มีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น
ผู้ร่วมค้า	หมายถึง	ผู้เข้าร่วมใน**การร่วมค้า**ซึ่ง**มีการควบคุมร่วม**ในการร่วมค้านั้น
ผู้เข้าร่วมการงาน	หมายถึง	กิจการที่เข้าร่วมใน**การร่วมการงาน** ไม่ว่ากิจการนั้นจะมี**การควบคุมร่วม**ในการงานดังกล่าวหรือไม่
หน่วยงานแยกต่างหาก	หมายถึง	หน่วยงานทางการเงินที่สามารถระบุเป็นหน่วยงานที่แยกต่างหากได้ ซึ่งรวมทั้งกิจการที่แยกต่างหากโดยการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย หรือกิจการที่กฎหมายยอมรับว่าเป็นกิจการที่แยกต่างหาก ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะมีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนิยามต่อไปนี้ได้กำหนดอยู่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) และได้นำมาใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยมีความหมายเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น

- การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน
- วิธีส่วนได้เสีย
- อำนาจ
- สิทธิเพื่อการคุ้มครอง
- กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- งบการเงินเฉพาะกิจการ
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 27 และมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข1 ตัวอย่างในภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นสถานการณ์สมมติ ถึงแม้ว่าบางแง่มุมของตัวอย่างนี้อาจนำเสนอในรูปแบบตามความเป็นจริง ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของรูปแบบข้อเท็จจริงบางอย่างจะต้องนำมาประเมินเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การร่วมการงาน มาประยุกต์ใช้

การร่วมการงาน

ข้อตกลงตามสัญญา (ย่อหน้าที่ 5)

ข2 ข้อตกลงตามสัญญาสามารถพบได้ในหลายรูปแบบ โดยส่วนใหญ่แล้วข้อตกลงตามสัญญาที่สามารถใช้บังคับได้มักจะเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอยู่ในรูปแบบของสัญญาหรือบันทึกการหารือระหว่างผู้เข้าร่วมการงานแต่ก็อาจจะไม่ใช่ในทุกกรณี กลไกทางกฎหมายอาจจะสามารถสร้างข้อตกลงที่สามารถบังคับใช้ได้ด้วยตัวกลไกดังกล่าวเองหรือร่วมกับสัญญาที่ทำระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน

ข3 เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็น*หน่วยงานแยกต่างหาก* (ดูย่อหน้าที่ ข19 ถึง ข33) ข้อตกลงตามสัญญาหรือบางส่วนของข้อตกลงตามสัญญาอาจจะระบุรวมอยู่ในข้อบังคับ กฎบัตร หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานแยกต่างหากนั้นก็ได้

ข4 ข้อตกลงตามสัญญาจะระบุข้อกำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนร่วมในกิจกรรมต่าง ๆของการร่วมการงานนั้นซึ่งโดยทั่วไปข้อตกลงตามสัญญามักจะประกอบด้วยเรื่องดังต่อไปนี้

ข4.1 จุดประสงค์ กิจกรรม และระยะเวลาของการร่วมการงาน

ข4.2 วิธีการในการแต่งตั้งคณะกรรมการของการร่วมการงาน หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่ากับคณะกรรมการดังกล่าว

ข4.3 กระบวนการตัดสินใจ ซึ่งประกอบด้วยเรื่องที่ต้องได้รับการตัดสินใจจากผู้เข้าร่วมการงาน สิทธิในการออกเสียงของผู้เข้าร่วมการงาน และระดับของการสนับสนุนที่ต้องการสำหรับเรื่องดังกล่าว กระบวนการตัดสินใจตามที่ได้ระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญานี้ทำให้เกิดการควบคุมร่วมในการร่วมการงานนั้น (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข11)

ข4.4 ทุนหรือการจ่ายสมทบอื่น ๆ ที่ต้องการจากผู้เข้าร่วมการงาน

ข4.5 วิธีการแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การควบคุมร่วม (ย่อหน้าที่ 7 ถึง 13)

ข5 ในการประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานหรือไม่นั้น อันดับแรก กิจการต้องประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมการงานนั้นหรือไม่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้นิยามของการควบคุมไว้ และกิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเข้าร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ รวมทั้งสามารถเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนเหล่านั้นโดยใช้อำนาจของตนที่มีอยู่ในการงานดังกล่าวได้หรือไม่ เมื่อผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานสามารถร่วมกันกำกับดูแลกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนที่การงานนั้นจะได้รับ (กล่าวคือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) ผู้เข้าร่วมการงานดังกล่าวจึงมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกัน

ข6 หลังจากได้ข้อสรุปว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานมีการควบคุมการงานนั้นร่วมกันแล้ว กิจการต้องประเมินว่ากิจการมีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าวหรือไม่ การควบคุมร่วมจะมีได้ก็ต่อเมื่อการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่ร่วมกันควบคุมการงานแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินว่าผู้เข้าร่วมการงานทุกรายหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานได้ร่วมกันควบคุมการงานนั้น หรือว่ามีเพียงผู้เข้าร่วมการงานรายเดียวเป็นผู้ควบคุมการงานนั้น

ข7 ในบางครั้ง กระบวนการตัดสินใจที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานซึ่งระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญาทำให้เกิดการควบคุมร่วมโดยปริยาย ตัวอย่างเช่น สมมติว่ากิจการสองแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้น ซึ่งแต่ละฝ่ายมีสิทธิในการออกเสียงร้อยละ 50 และข้อตกลงตามสัญญาระหว่างสองกิจการนี้ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 51 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ดังนั้น ในกรณีนี้จึงมีการตกลงร่วมกันโดยปริยายว่าทั้งสองฝ่ายมีการควบคุมร่วมในการงานนั้น เนื่องจากการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของทั้งสองฝ่าย

ข8 ในสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำที่ต้องใช้ในการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเอาไว้ในกรณีที่สามารถจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานที่ตกลงร่วมกันได้มากกว่าหนึ่งกลุ่มเพื่อให้ได้ตามสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงขั้นต่ำ ที่ต้องการจะทำให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน ยกเว้นข้อตกลงตามสัญญาจะระบุว่าการตัดสินใจใด ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานรายใดบ้าง (หรือจากผู้เข้าร่วมการงานรายใดรวมกัน)

สำนักวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่างที่ 1

สมมติว่ากิจการสามแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้น ซึ่งสิทธิในการออกเสียงในการงานดังกล่าวของกิจการ ก เท่ากับร้อยละ 50 กิจการ ข เท่ากับร้อยละ 30 และกิจการ ค เท่ากับร้อยละ 20 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ถึงแม้ว่ากิจการ ก สามารถขัดขวางการตัดสินใจใด ๆก็ได้ แต่ก็ไม่ได้แสดงว่ากิจการ ก มีการควบคุมการงานดังกล่าวเนื่องจากกิจการ ข ต้องให้ความเห็นชอบกับการตัดสินใจนั้นด้วย กล่าวคือเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่กำหนดว่าการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมดได้ให้ความหมายโดยนัยว่ากิจการ ก และกิจการ ข มีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าว เนื่องจากการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นไม่สามารถทำได้โดยปราศจากความเห็นชอบของทั้งกิจการ ก และกิจการ ข

ตัวอย่างที่ 2

สมมติว่ากิจการสามแห่งได้จัดตั้งการงานขึ้นซึ่งสิทธิในการออกเสียงในการงานดังกล่าวของกิจการ ก เท่ากับร้อยละ 50 กิจการ ข เท่ากับร้อยละ 25 และกิจการ ค เท่ากับร้อยละ 25 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างกิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ระบุว่าการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบอย่างน้อยร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงทั้งหมด ถึงแม้ว่ากิจการ ก สามารถขัดขวางการตัดสินใจใด ๆก็ได้แต่ก็ไม่ได้แสดงว่ากิจการ ก มีการควบคุมการงานดังกล่าว เนื่องจากกิจการ ข หรือกิจการ ค ต้องให้ความเห็นชอบกับการตัดสินใจนั้นด้วย ดังนั้น กิจการ ก กิจการ ข และกิจการ ค ตามตัวอย่างนี้จึงมีการควบคุมการงานนี้ร่วมกัน อย่างไรก็ตามการที่จะได้สิทธิในการออกเสียงถึงร้อยละ 75 นั้นสามารถเกิดจากการจัดกลุ่มผู้เข้าร่วมการงานได้มากกว่าหนึ่งกลุ่ม(กล่าวคือ การรวมกิจการ ก และกิจการ ข หรือการรวมกิจการ ก และกิจการ ค)ซึ่งในสถานการณ์เช่นนี้การงานดังกล่าวจะจัดเป็นการร่วมการงานได้ก็ต่อเมื่อข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานจะต้องระบุว่าการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้เข้าร่วมการงานรายใดบ้าง

ตัวอย่างที่ 3

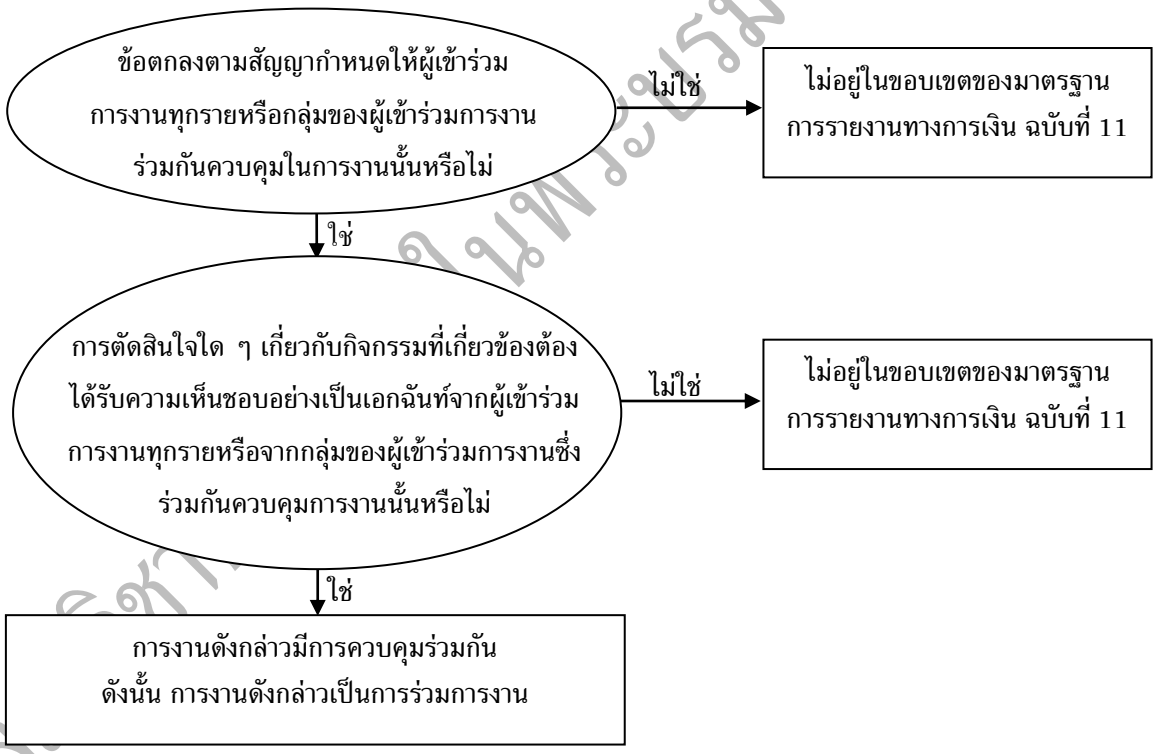
สมมติว่ากิจการ ก และกิจการ ข ต่างก็มีสิทธิในการออกเสียงในการงานเท่ากับร้อยละ 35 ส่วนอีกร้อยละ 30 ที่เหลืออยู่เป็นสิทธิของผู้อื่นที่กระจายกันไปการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องต้องได้รับความเห็นชอบจากเสียงส่วนใหญ่ ดังนั้น กิจการ ก และกิจการ ข มีการควบคุมร่วมในการงานเฉพาะในกรณีที่ข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าการตัดสินใจใด ๆเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงานนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากทั้งกิจการ ก และกิจการ ข

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข9 การได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์ หมายความว่า ผู้เข้าร่วมการงานรายใดก็ตามที่มีการควบคุมร่วมสามารถกีดกันไม่ให้ผู้เข้าร่วมการงานรายหนึ่งรายใดหรือกลุ่มของผู้เข้าร่วมการงานทำการตัดสินใจแต่เพียงผู้เดียว (เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง) โดยปราศจากความเห็นชอบของตน ทั้งนี้ หากการได้รับความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์นั้นเกี่ยวกับการตัดสินใจที่ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานเพื่อการคุ้มครองตนเองเท่านั้น และไม่ใช่การตัดสินใจที่เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของการงาน ผู้เข้าร่วมการงานรายนั้นจะไม่ถือว่าเป็นผู้ที่มีการควบคุมร่วมในการงานดังกล่าว

ข10 ข้อตกลงตามสัญญาอาจเป็นคำสั่งของกระบวนการระงับข้อพิพาทก็ได้ เช่น คำตัดสินโดยอนุญาโตตุลาการซึ่งคำสั่งดังกล่าวอาจอนุญาตให้มีการตัดสินใจได้โดยปราศจากความเห็นชอบอย่างเป็นเอกฉันท์จากผู้ที่มีการควบคุมร่วมแต่การมีคำสั่งดังกล่าวก็ไม่ได้มีผลให้การงานนั้นไม่เกิดการควบคุมร่วมกัน ดังนั้น จึงไม่มีผลให้การงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการร่วมการงาน

การประเมินการควบคุมร่วม



สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข11 เมื่อการงานไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการงานดังกล่าวให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ประเภทของการร่วมการงาน (ย่อหน้าที่ 14 ถึง 19)

ข12 การร่วมการงานจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่หลากหลาย (เช่น เพื่อแบ่งปันต้นทุนและความเสี่ยงระหว่างผู้เข้าร่วมการงาน หรือเพื่อให้ผู้เข้าร่วมการงานเข้าถึงเทคโนโลยีใหม่ ๆ หรือตลาดใหม่ ๆ) และสามารถจัดตั้งโดยใช้โครงสร้างและรูปแบบทางกฎหมายที่แตกต่างกันได้

ข13 การร่วมการงานบางส่วนไม่ได้กำหนดให้กิจกรรมของการร่วมการงานนั้นต้องดำเนินการโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก อย่างไรก็ตาม การร่วมการงานบางส่วนก็ได้กำหนดให้มีการจัดตั้งหน่วยงานแยกต่างหากขึ้น

ข14 การจัดประเภทการร่วมการงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้นอยู่กับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานซึ่งเกิดจากการร่วมการงานตามปกติธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้แบ่งประเภทของการร่วมการงานออกเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน การร่วมการงานดังกล่าวจะถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ส่วนในกรณีที่กิจการมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงาน การงานดังกล่าวจะถือว่าเป็นการร่วมค้า ย่อหน้าที่ ข16 ถึง ข33 ระบุถึงวิธีการประเมินที่กิจการต้องใช้ในการกำหนดว่ากิจการมีส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันหรือมีส่วนได้เสียในการร่วมค้า

การจัดประเภทการร่วมการงาน

ข15 ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข14 ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินสิทธิและภาระผูกพันของตนที่เกิดขึ้นจากการร่วมการงาน เพื่อใช้ในการจัดประเภทการร่วมการงาน ซึ่งกิจการต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ในการประเมินดังกล่าว

ข15.1 โครงสร้างของการร่วมการงาน (ดูย่อหน้าที่ ข16 ถึง ข21)

ข15.2 ในกรณีที่การร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ให้พิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้

ข15.2.1 รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข24)

ข15.2.2 เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา (ดูย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข28) และ

ข15.2.3 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

โครงสร้างของการร่วมการงาน

การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

ข16 การร่วมการงานที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาจะกำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น รวมทั้งสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในรายได้และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ข17 ข้อตกลงตามสัญญามักจะอธิบายถึงลักษณะกิจกรรมของการร่วมการงาน และวิธีการที่ผู้เข้าร่วมการงานใช้ในการดำเนินกิจกรรมเหล่านั้นร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมการงานตกลงที่จะร่วมกันผลิตสินค้า โดยมีการกำหนดงานที่แต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบเอาไว้ ซึ่งแต่ละฝ่ายต้องใช้สินทรัพย์ของตนและรับผิดชอบหนี้สินที่ตนได้ก่อขึ้น นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญายังได้ระบุถึงวิธีการในการแบ่งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ในกรณีดังกล่าว งบการเงินของผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้สินทรัพย์ที่นำมาใช้และหนี้สินที่ได้ก่อขึ้นในงานที่ตนรับผิดชอบ และรับรู้ส่วนแบ่งของตนในรายได้และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

ข18 ในกรณีอื่น ๆ เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงที่จะแบ่งปันและร่วมกันใช้สินทรัพย์ ซึ่งในกรณีดังกล่าว ข้อตกลงตามสัญญาได้กำหนดสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกัน และกำหนดวิธีการในการแบ่งผลผลิตหรือรายได้ที่ได้รับจากสินทรัพย์นั้นและต้นทุนในการดำเนินงานให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในสินทรัพย์ที่ใช้งานร่วมกันและส่วนแบ่งของตนในหนี้สินใด ๆ ตามที่ได้ตกลงกัน และรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลผลิตรายได้ และค่าใช้จ่ายตามข้อตกลงตามสัญญานั้น

การร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

ข19 การร่วมการงานซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากสามารถเป็นได้ทั้งการร่วมค้าหรือการดำเนินงานร่วมกัน

ข20 การกำหนดว่าผู้เข้าร่วมการงานเป็นผู้ร่วมดำเนินงานหรือเป็นผู้ร่วมค้านั้นขึ้นอยู่กับสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก

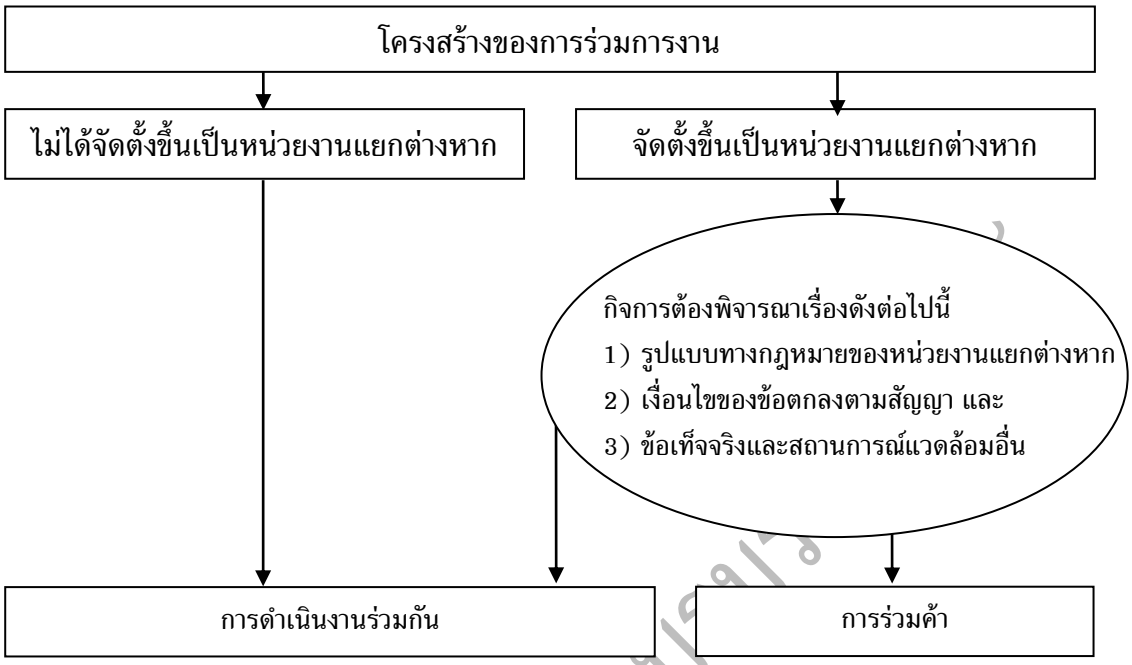
ข21 ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข15 เมื่อผู้เข้าร่วมการงานได้จัดตั้งการร่วมการงานขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ผู้เข้าร่วมการงานต้องประเมินว่ารูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก ตลอดจนเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นได้ทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีลักษณะใดดังต่อไปนี้หรือไม่

ข21.1 มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกัน) หรือ

ข21.2 มีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ การร่วมการงานดังกล่าวจัดประเภทเป็นการร่วมค้า)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจัดประเภทการร่วมการงาน: การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่เกิดจากการร่วมการงาน



รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหาก

ข22 รูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินประเภทของการร่วมการงาน โดยรูปแบบทางกฎหมายนี้ช่วยในการประเมินเบื้องต้นเกี่ยวกับสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหาก เช่น ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่ และผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากหรือไม่

ข23 ตัวอย่างเช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจจัดการการร่วมการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งมีรูปแบบทางกฎหมายที่ทำให้ต้องพิจารณาหน่วยงานแยกต่างหากเป็นเอกเทศ (กล่าวคือ สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานแยกต่างหาก ไม่ใช่สินทรัพย์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมการงาน) ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานโดยพิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าการร่วมการงานนั้นจัดเป็นการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขที่ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญา(ดูย่อหน้าที่ ข25 ถึง ข28) รวมทั้งข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33) สามารถลบล้างการประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากได้

สำนักงานบัญชี เพชรประกาย

ข24 การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากนั้นมีความเพียงพอที่จะสรุปว่าการร่วมการงานดังกล่าวจัดเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ก็ต่อเมื่อผู้เข้าร่วมการงานต้องจัดการการร่วมการงานโดยใช้หน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากไม่ได้ทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก (กล่าวคือ สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยหน่วยงานแยกต่างหากถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของผู้เข้าร่วมการงาน)

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา

ข25 ในหลายกรณี สิทธิและภาระผูกพันที่ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันไว้ในข้อตกลงตามสัญญามีความสอดคล้องหรือไม่มีความขัดแย้งกับสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ข26 ในกรณีอื่น ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาเพื่อยกเลิกหรือปรับปรุงสิทธิและภาระผูกพันที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากซึ่งการร่วมการงานนั้นได้จัดตั้งขึ้น

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ
ตัวอย่างที่ 4 สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทนั้นจำนวนร้อยละ 50 การจัดตั้งขึ้นเป็นบริษัททำให้สามารถแยกกิจการจากผู้เป็นเจ้าของได้ จึงทำให้สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการถือว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทนั้น ในกรณีดังกล่าว การประเมินสิทธิและภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่พิจารณาจากรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานใช้ข้อตกลงตามสัญญาในการปรับปรุงรูปแบบของบริษัทเพื่อทำให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ของบริษัทและรับผิดชอบหนี้สินของบริษัทนั้นตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ การปรับปรุงตามสัญญาดังกล่าวเกี่ยวกับรูปแบบของบริษัทสามารถทำให้จัดประเภทการงานเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้

ข27 ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกัน และเงื่อนไขโดยทั่วไปที่มีอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาของผู้เข้าร่วมในการร่วมค้า ทั้งนี้ ตัวอย่างเกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่แสดงในตารางนี้ไม่ได้แสดงไว้อย่างครบถ้วนสำหรับทุกกรณี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญาได้ให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น (กล่าวคือ หน่วยงานแยกต่างหาก (แต่ไม่ใช่ผู้เข้าร่วมการงาน) เป็นผู้มีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น)
สิทธิในสินทรัพย์	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในส่วนได้เสียทั้งหมด (เช่น สิทธิ กรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของ) ในสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ (เช่น ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงานนั้น หรือตามสัดส่วนของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยการร่วมการงานซึ่งเป็นส่วนของผู้เข้าร่วมการงานโดยตรง)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้สินทรัพย์ที่นำมาใช้ในการร่วมการงานหรือสินทรัพย์ที่การร่วมการงานได้มาในภายหลังถือว่าเป็นสินทรัพย์ของการร่วมการงานนั้น โดยผู้เข้าร่วมการงานไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ (กล่าวคือ ไม่มีสิทธิ กรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของ) ในสินทรัพย์ของการร่วมการงานนั้น
ภาระผูกพันในหนี้สิน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานมีส่วนแบ่งในหนี้สิน ภาระผูกพัน ต้นทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ (เช่น ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน หรือตามสัดส่วนของกิจกรรมที่ดำเนินการโดยการร่วมการงานซึ่งเป็นส่วนของผู้เข้าร่วมการงานโดยตรง)	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้การร่วมการงานต้องเป็นผู้รับผิดชอบหนี้สินและภาระผูกพันของการร่วมการงาน
		ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบต่อการร่วมการงานเพียงแค่เงินลงทุนของตนในการร่วมการงานดังกล่าว หรือภาระผูกพันของตนเกี่ยวกับทุนที่ค้างชำระหรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
		ทุนที่เพิ่มในการร่วมการงานหรือทั้งสองกรณี
	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับการเรียกร้องจากบุคคลภายนอก	ข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าเจ้าหนี้ของการร่วมการงานไม่มีสิทธิไล่เบี้ยผู้เข้าร่วมการงานให้ชำระหนี้สินหรือภาระผูกพันของการร่วมการงาน
รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุน	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย ตัวอย่าง เช่น ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้มีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ของกำลังการผลิตที่ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายใช้ในโรงงานที่ใช้งานร่วมกัน ซึ่งสามารถแตกต่างจากส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของตนในการร่วมการงานได้ ตัวอย่างอื่น เช่น ผู้เข้าร่วมการงานอาจตกลงกันที่จะแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นตามเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้ เช่น ตามส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของผู้เข้าร่วมการงาน ทั้งนี้ ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ได้ทำให้การร่วมการงานนั้นไม่ถือว่าเป็นการดำเนินงานร่วมกัน หากผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น	ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้ผู้เข้าร่วมการงานแต่ละรายมีส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมของการร่วมการงานนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การประเมินเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา		
	การดำเนินงานร่วมกัน	**การร่วมค้า**
การค้ำประกัน	ผู้เข้าร่วมการงานมักจะต้องให้การค้ำประกันแก่บุคคลภายนอก เช่น ผู้ที่ได้รับบริการจากการร่วมการงาน หรือผู้ที่ให้เงินทุนแก่การร่วมการงาน การให้การค้ำประกันดังกล่าวหรือการที่ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันที่จะต้องให้การค้ำประกันนั้นไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าต้องจัดประเภทของการร่วมการงานนั้นเป็นการดำเนินงานร่วมกัน ทั้งนี้ ลักษณะที่กำหนดว่าการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า คือ ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้นหรือไม่ (ซึ่งผู้เข้าร่วมการงานอาจจะให้หรืออาจจะไม่ให้การค้ำประกันสำหรับภาระผูกพันในหนี้สินบางอย่างก็ได้)	

ข28 เมื่อข้อตกลงตามสัญญาระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานจึงถือว่าเป็นผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกัน โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น (ย่อหน้าที่ ข29 ถึง ข33) ในการจัดประเภทการร่วมการงานนั้น

ประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น

ข29 เมื่อเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงาน ผู้เข้าร่วมการงานต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นเพื่อประเมินว่าการร่วมการงานดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นการดำเนินงานร่วมกันหรือเป็นการร่วมค้า

ข30 การร่วมการงานอาจจัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก ซึ่งรูปแบบทางกฎหมายของหน่วยงานแยกต่างหากทำให้มีการแบ่งแยกกันระหว่างผู้เข้าร่วมการงานและหน่วยงานแยกต่างหาก ทั้งนี้ เงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาที่ผู้เข้าร่วมการงานตกลงกันอาจไม่ระบุถึงสิทธิของผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานในหนี้สิน แต่การพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นสามารถทำให้จัดประเภทการร่วมการงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานร่วมกันได้ก็ต่อเมื่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่นให้สิทธิแก่ผู้เข้าร่วมการงานในสินทรัพย์และทำให้ผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

ข31 เมื่อกิจกรรมของการงานได้ถูกออกแบบขึ้นมาเพื่อการจัดหาผลผลิตให้แก่ผู้เข้าร่วมการงานเป็นหลัก แสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ของการงานนั้น ผู้เข้าร่วมการงานมักจะสร้างความมั่นใจเกี่ยวกับการเข้าถึงผลผลิตที่การงานนั้นจัดหาให้โดยการกีดกันไม่ให้การงานดังกล่าวขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอก

สำนักงานบริหารกลาง เพื่อพระบรมราชูปถัมภ์

ข32 ผลกระทบของการงานที่มีโครงสร้างและวัตถุประสงค์ดังกล่าว คือ การงานต้องใช้กระแสเงินสดรับจากผู้เข้าร่วมการงานที่ซื้อผลผลิตจากการงานนั้นเพื่อชำระหนี้สินที่การงานนั้นได้ก่อขึ้น ดังนั้น ในกรณีที่การงานต้องพึ่งพิงกระแสเงินสดของผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวเพื่อให้การงานนั้นสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง จึงแสดงให้เห็นว่าผู้เข้าร่วมการงานมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการงานนั้น

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ

ตัวอย่างที่ 5

สมมติว่ากิจการสองแห่งจัดตั้งการร่วมการงานขึ้นในรูปแบบของบริษัท (กิจการ ค) ซึ่งแต่ละฝ่ายมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของเท่ากับร้อยละ 50 วัตถุประสงค์ของการร่วมการงานนี้ คือ การผลิตวัตถุดิบที่ต้องนำมาใช้ในกระบวนการผลิตของผู้เข้าร่วมการงานแต่ละราย การร่วมการงานนี้ช่วยให้มั่นใจได้ว่าผู้เข้าร่วมการงานได้นำสินทรัพย์มาใช้ในการผลิตวัตถุดิบตามข้อกำหนดของผู้เข้าร่วมการงานเกี่ยวกับปริมาณและคุณภาพแล้ว

รูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค (กิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของบริษัท) ซึ่งกิจการ ค เป็นผู้จัดการกิจกรรมต่าง ๆ ในเบื้องต้น แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งดูแลโดยกิจการ ค เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ ค นอกจากนี้ ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้เข้าร่วมการงานไม่ได้ระบุว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในสินทรัพย์หรือมีภาระผูกพันในหนี้สินของกิจการ ค ดังนั้น รูปแบบทางกฎหมายของกิจการ ค และเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาจึงแสดงให้เห็นว่าการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

อย่างไรก็ตาม ผู้เข้าร่วมการงานยังคงต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้ที่เกี่ยวข้องกับการร่วมการงานนั้น

- ผู้เข้าร่วมการงานได้ตกลงกันที่จะซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค ในสัดส่วน 50:50 โดยกิจการ ค ไม่สามารถขายผลผลิตใด ๆ ไปให้แก่บุคคลภายนอกได้ เว้นแต่ได้รับความเห็นชอบจากผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่าย แต่เนื่องจากการร่วมการงานนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหาผลผลิตตามที่ผู้เข้าร่วมการงานต้องการ ดังนั้นจึงคาดว่าการขายผลผลิตให้แก่บุคคลภายนอกนี้จะเป็นรายการที่ไม่ปกติและไม่มีสาระสำคัญ
- ผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองฝ่ายได้ร่วมกันกำหนดราคาของผลผลิตที่ขายให้แก่ผู้เข้าร่วมการงาน ณ ระดับราคาที่ครอบคลุมต้นทุนการผลิตและค่าใช้จ่ายในการบริหารที่เกิดขึ้นของกิจการ ค ซึ่งตามเกณฑ์การดำเนินงานนี้ การร่วมการงานดังกล่าวตั้งใจที่จะดำเนินงาน ณ ระดับจุดคุ้มทุน

จากข้อมูลข้างต้น แสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังต่อไปนี้

- ภาระผูกพันของผู้เข้าร่วมการงานที่จะต้องซื้อผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค แสดงให้เห็นว่ากิจการ ค ต้องพึ่งพิงผู้เข้าร่วมการงานแต่เพียงอย่างเดียวในการสร้างกระแสเงินสด ดังนั้น ผู้เข้าร่วมการงานจึงมีภาระผูกพันที่จะต้องจัดหาเงินเพื่อชำระหนี้สินของกิจการ ค
- ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้เข้าร่วมการงานมีสิทธิในผลผลิตทั้งหมดที่ผลิตโดยกิจการ ค หมายความว่าผู้เข้าร่วมการงานกำลังใช้และมีสิทธิในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมดของสินทรัพย์ของกิจการ ค

ข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็น

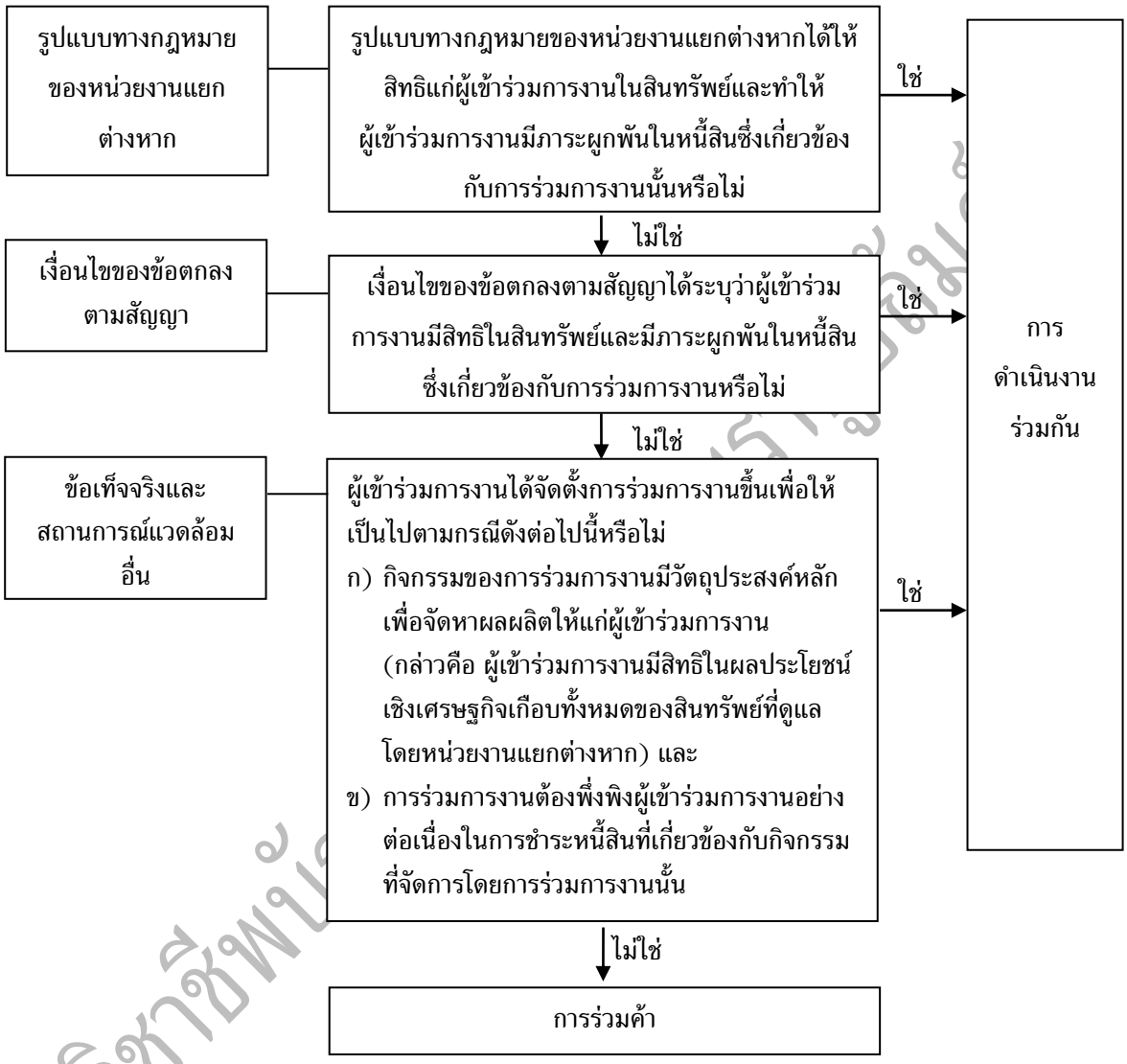
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างของแนวทางปฏิบัติ
การดำเนินงานร่วมกัน โดยข้อสรุปเกี่ยวกับการจัดประเภทการร่วมการงานในสถานการณ์แวดล้อมเหล่านี้จะไม่เปลี่ยนแปลงถ้าผู้เข้าร่วมการงานได้ขายส่วนแบ่งผลผลิตของตนให้แก่บุคคลภายนอก แทนที่จะใช้ส่วนแบ่งผลผลิตดังกล่าวในกระบวนการผลิตครั้งต่อไปของตน หากผู้เข้าร่วมการงานเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญาเพื่อทำให้การร่วมการงานนั้นสามารถขายผลผลิตไปให้แก่บุคคลภายนอกได้ จะทำให้กิจการ ค ต้องรับเอาความเสี่ยงเกี่ยวกับอุปสงค์ความเสี่ยงเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ และความเสี่ยงทางด้านเครดิตเอาไว้ ดังนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าว จะต้องประเมินเพื่อจัดประเภทการร่วมการงานใหม่ ซึ่งจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าจะต้องจัดประเภทการร่วมการงานนี้เป็นการร่วมค้า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข33 แผนภูมิต่อไปนี้แสดงการประเมินที่กิจการต้องปฏิบัติตามในการจัดประเภทการงาน เมื่อการร่วมการงานได้จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก

การจัดประเภทการร่วมการงานที่จัดตั้งขึ้นเป็นหน่วยงานแยกต่างหาก



งบการเงินของผู้เข้าร่วมการงาน (ย่อหน้าที่ 22)

การบัญชีสำหรับการขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน

ข34 เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การขายหรือการโอนสินทรัพย์ให้ แสดงว่ากิจการมีรายการกับผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่น ดังนั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากรายการนั้นเฉพาะส่วนได้เสียของผู้เข้าร่วมในการดำเนินงานร่วมกันรายอื่นเท่านั้น

สภาวิชาชีพบัญชี

ข35 เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ขายหรือโอนให้แก่การดำเนินงานร่วมกัน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานดังกล่าวต้องรับรู้ผลขาดทุนเหล่านั้นเต็มจำนวน

การบัญชีสำหรับการซื้อสินทรัพย์จากการดำเนินงานร่วมกัน

ข36 เมื่อกิจการเข้าทำรายการกับการดำเนินงานร่วมกันซึ่งกิจการเป็นผู้ร่วมดำเนินงาน เช่น การซื้อสินทรัพย์ กิจการต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจนกว่าจะขายสินทรัพย์นั้นออกไปให้แก่บุคคลภายนอก

ข37 เมื่อรายการดังกล่าวแสดงหลักฐานว่าเกิดการลดลงของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์ที่ซื้อโดยผู้เข้าร่วมการงาน หรือแสดงหลักฐานว่าเกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ผู้ร่วมดำเนินงานแต่ละรายต้องรับรู้ส่วนแบ่งของตนในผลขาดทุนดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค

วันถือปฏิบัติ การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง และการยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง

ค1ข โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรกให้กิจการนำเสนอเพียงข้อมูลเชิงปริมาณที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*(เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับงวดปีล่าสุดก่อนงวดปีแรกที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการร่วมการงาน (“งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก”) ทั้งนี้กิจการอาจเลือกนำเสนอข้อมูลนี้สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดเปรียบเทียบก่อนหน้าถ้ามีการแสดงเปรียบเทียบก็ได้แต่ไม่ได้เป็นการบังคับ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การร่วมค้า – การเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

ค2 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนของตนในการร่วมค้า ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกนี้ด้วยจำนวนรวมของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วน รวมทั้งค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อกิจการทั้งนี้ หากค่าความนิยมนั้นเคยอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่าหรือเคยอยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าวให้แก่การร่วมค้าตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของการร่วมค้าและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมดังกล่าวอยู่

ค3 ยอดคงเหลือต้นงวดของเงินลงทุนตามย่อหน้าที่ ค2 ถือว่าเป็นต้นทุนของเงินลงทุนที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 40 ถึง 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับยอดคงเหลือต้นงวดของเงินลงทุนดังกล่าวเพื่อที่จะประเมินว่าเงินลงทุนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่และต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าใด ๆ โดยปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกทั้งนี้ ข้อยกเว้นสำหรับการรับรู้เมื่อเริ่มแรกตามย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้เงินลงทุนในการร่วมค้าอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับการร่วมค้าที่เคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วน

ค4 หากการรวมสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่กิจการเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมด้วยวิธีรวมตามสัดส่วนทำให้เกิดสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบ กิจการต้องประเมินว่ากิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบนั้นหรือไม่ ซึ่งในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้หนี้สินสำหรับภาระผูกพันนั้นด้วย แต่ถ้ากิจการสรุปว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สุทธิที่ติดลบนั้น กิจการไม่ต้องรับรู้หนี้สินดังกล่าว แต่ต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว รวมทั้งต้องเปิดเผยส่วนแบ่งขาดทุนในการร่วมค้าที่ยังไม่รับรู้สะสมของกิจการ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกและ ณ วันที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก

ค5 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รวมไว้ในยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกโดยรวมการร่วมค้าทั้งหมดที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ค2 ถึง ค6

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค6 ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการต้องรับรู้เงินลงทุนของกิจการในการร่วมค้าโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

การดำเนินงานร่วมกัน – การเปลี่ยนแปลงจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน

ค7 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก กิจการต้องตัดรายการเงินลงทุนที่เคยรับรู้โดยใช้วิธีส่วนได้เสียและรายการอื่น ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในการร่วมการงานดังกล่าว ตามย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้ส่วนแบ่งของกิจการในสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน รวมทั้งค่าความนิยมใด ๆ ที่อาจเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

ค8 กิจการต้องกำหนดส่วนได้เสียของกิจการในสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันตามสัดส่วนของสิทธิและภาระผูกพันของกิจการที่ได้กำหนดไว้ในข้อตกลงตามสัญญา กิจการวัดมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์และหนี้สินโดยการแยกรายการดังกล่าวออกจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรกที่แสดงตามข้อมูลที่กิจการใช้ในการปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสีย

ค9 ผลต่างใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนที่เคยรับรู้โดยใช้วิธีส่วนได้เสียรวมทั้งรายการอื่น ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในการร่วมการงานนั้นตามย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) กับจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้ต้องปฏิบัติดังนี้

ค9.1 หากจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้มีจำนวนที่สูงกว่าเงินลงทุน (และรายการอื่นที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการ) ที่ได้ตัดออกจากบัญชี ให้นำผลต่างนั้นมาหักกลบกับค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุน และถ้ายังมีผลต่างคงเหลืออยู่ให้นำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

ค9.2 หากจำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินรวมทั้งค่าความนิยมที่รับรู้มีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินลงทุน (และรายการอื่นที่เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการ) ที่ได้ตัดออกจากบัญชี ให้นำผลต่างนั้นมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

ค10 กิจการที่เปลี่ยนจากวิธีส่วนได้เสียเป็นการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างเงินลงทุนที่ได้ตัดออกจากบัญชี กับสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้รวมทั้งผลต่างที่ยังคงเหลืออยู่ซึ่งนำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค11 ข้อยกเว้นของการรับรู้เมื่อเริ่มแรกในย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกัน

การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงในงบการเงินเฉพาะกิจการ

ค12 กิจการที่เคยรับรู้ส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันเป็นเงินลงทุนที่แสดงด้วยวิธีราคาทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการตามย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

ค12.1 ตัดรายการเงินลงทุนออกจากบัญชี และรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของกิจการในการดำเนินงานร่วมกันด้วยจำนวนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ค7 ถึง ค9

ค12.2 แสดงการกระทบยอดระหว่างเงินลงทุนที่ตัดออกจากบัญชีกับสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ รวมทั้งผลต่างที่ยังคงเหลืออยู่ซึ่งนำมาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดล่าสุดที่ผ่านมา

ค13 ข้อยกเว้นของการรับรู้เมื่อเริ่มแรกในย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ให้นำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียของตนในการดำเนินงานร่วมกันในงบการเงินเฉพาะกิจการอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับการดำเนินงานร่วมกันตามย่อหน้าที่ ค12

การอ้างอิง “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก”

ค13ก แม้ว่าในย่อหน้าที่ ค2 ถึงย่อหน้าที่ ค12 จะอ้างอิงคำว่า “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก” กิจการอาจสามารถเลือกนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้วสำหรับงวดก่อนหน้า (หากมีการนำเสนอ) กี่งวดก็ได้โดยไม่เป็นการบังคับ หากกิจการมีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้วสำหรับงวดก่อนหน้า การอ้างถึงคำว่า “งวดก่อนหน้างวดที่มีการนำมาใช้ครั้งแรก” ในย่อหน้าที่ ค2 ถึงย่อหน้าที่ ค12 ให้อ่านแทนโดยใช้คำว่า “งวดบัญชีแรกสุดที่ถูกนำเสนอเปรียบเทียบที่ปรับปรุงแล้ว”

ค13ข หากกิจการมีการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบที่ไม่ได้ทำการปรับปรุงสำหรับงวดก่อนหน้า กิจการต้องระบุให้ชัดเจนว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ได้มีการปรับปรุงและถูกจัดทำขึ้นด้วยหลักเกณฑ์ที่ต่างกันและอธิบายหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค14 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ค15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้

ค15.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน* และ

ค15.2 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (2557-2560)

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวแน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันทน์	กรรมการ
นายณรงค์	พันตาวงษ์	กรรมการ
นางพรกมล	ประยูรสิน	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวจอมขวัญ	จันทร์ผา)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวจริยาธร	เฉลิมชวลิต)	กรรมการ
(นางสาวประภาพร	สหปรีชานนท์)	กรรมการ
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวรงค์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	โชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นายธวัชชัย	เกียรติกวานกุล)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี (2557-2560)

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางลัขณานันท์ ลักษมีธนานันต์)		ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์ ศรีประเสริฐ)		ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย		ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา กิจศรีนภดล)		ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์ อิทธิผลิน)		ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ จริยะจินดา)		ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ดร.นิ่มนวล	วิเศษสรรพ์	อนุกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายพิชิต	ลีละพันธ์เมธา	อนุกรรมการ
นายวินิจ	ศิลามงคล	อนุกรรมการ
นายศิระ	อินทรกำธรชัย	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวสุนทรา ติละกุล)		อนุกรรมการ
(นางสาวภาสิน จันทรโมลี)		อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช จึงประเสริฐ)		อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน เรืองฤทธิ์)		อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์		
และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์ เอี่ยมดิลกวงศ์)		อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ เสียงสุวรรณ)		อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและ		
ส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวธัญพร อธิกุลวริน)		อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี (2557-2560)

นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพรียบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวอังคณา	นันทวดีพิศาล)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ