

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

### บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม กำหนดหลักการในการนำเสนอและการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อกิจการมีการควบคุมกิจการหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งกิจการ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ นี้ได้ออกมาใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ได้กำหนดหลักการเรื่องการควบคุมและข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินรวมไว้เป็นการเฉพาะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ให้คำนิยามหลักการการควบคุมเพื่อนำไปใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดว่ากิจการใดจะถูกนำมารวมในงบการเงินรวม นอกจากนี้ยังได้มีการจัดทำข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม

นิยามของหลักการควบคุมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดไว้โดยสรุปดังนี้ ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และมีความสามารถทำให้มีผลกระทบต่อผลตอบแทนจากการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งหลักการควบคุมกำหนดไว้ 3 องค์ประกอบดังนี้

- การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- การเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
- ความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ส่วนขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากหลักการจัดทำงบการเงินรวมในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ

### คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

งบการเงินรวม เป็นงบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

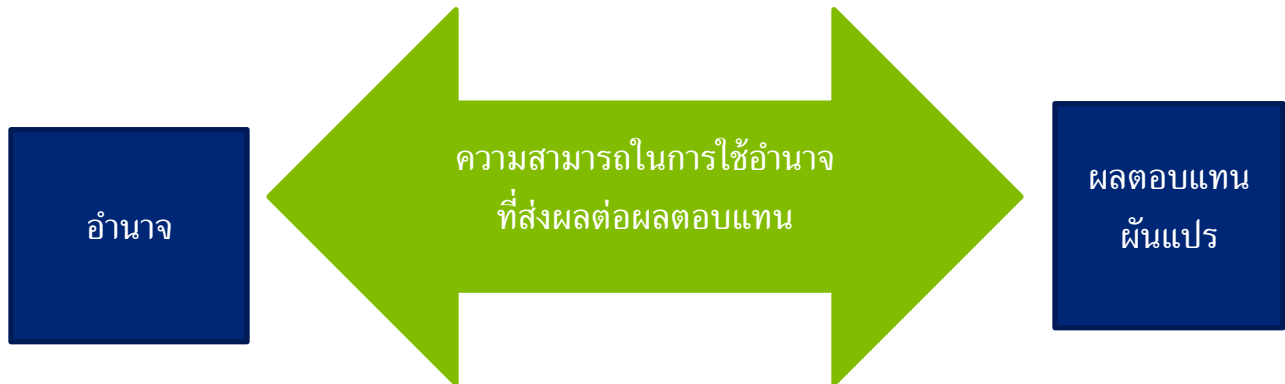
การพิจารณาว่ากิจการใดถูกนำมารวมในงบการเงินรวมจะต้องเป็นไปตามหลักการการควบคุม โดยผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ได้รับการลงทุนและมีความสามารถทำให้มีผลกระทบต่อผลตอบแทนจากการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้นหลักการการควบคุมกำหนดไว้ 3 องค์ประกอบดังนี้

1. การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
2. การเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
3. ความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน



### เงื่อนไขการจัดทำงบการเงินรวมและข้อยกเว้น

กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่จะต้องนำเสนองบการเงินรวม ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวมในกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
2. ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
3. บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆในตลาดสาธารณะ และ
4. บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว



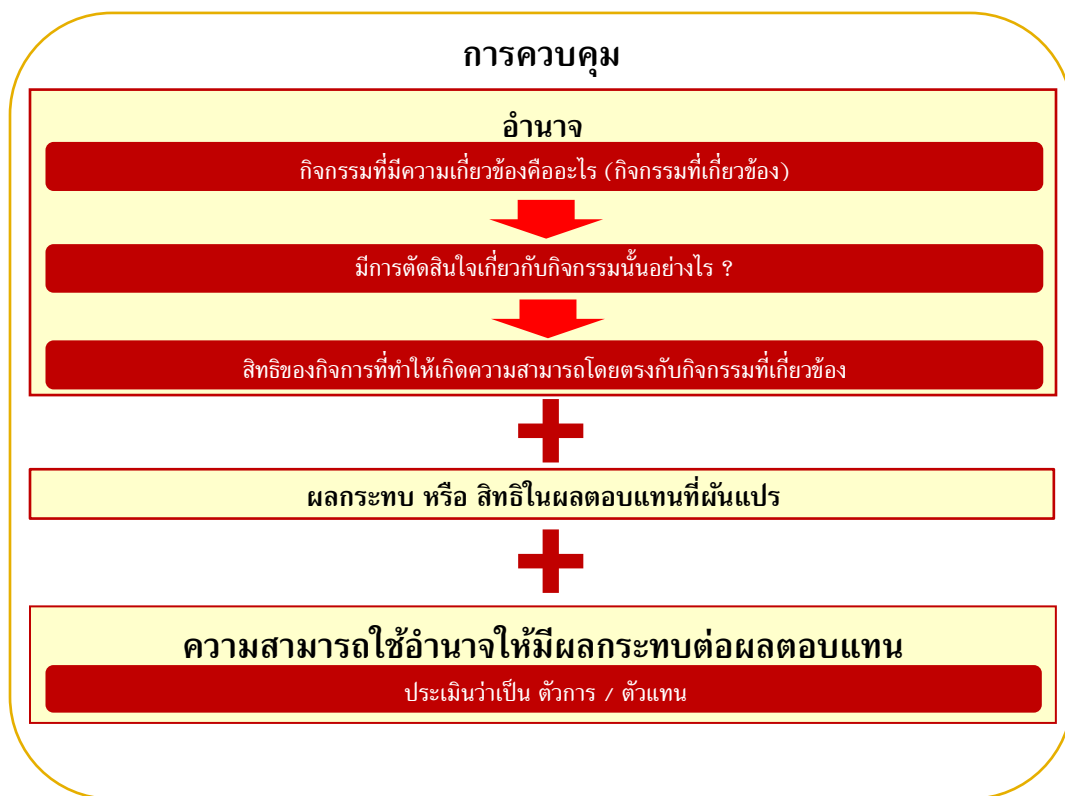
คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

นอกจากนี้โครงการผลประโยชน์หลังจากการทำงาน หรือ โครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน และบริษัทใหญ่ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ที่วัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมด้วยเช่นกัน

### การประเมินการควบคุม

การพิจารณาว่าบริษัทใดมีฐานะเป็นบริษัทย่อย ต้องพิจารณาว่าบริษัทผู้ลงทุนควบคุมบริษัทผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ การพิจารณาอำนาจการควบคุมนั้นพิจารณาจากเงื่อนไข 3 ข้อดังนี้

- ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- ผู้ลงทุนมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการลงทุนในกิจการที่ได้รับการลงทุน และ
- ผู้ลงทุนมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน



#### 1. การประเมินอำนาจของผู้ลงทุน

ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งเป็นกิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่ออย่างมี



นัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน แม้ว่าสิทธินั้นยังมิได้มีการใช้ก็ตาม และเป็นสิทธิที่มีใช้สิทธิเพื่อการคุ้มครองกล่าวคือไม่ใช่มีสิทธิเพียงป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้เท่านั้น

สิทธิจะมีความสำคัญหรือไม่ควรพิจารณาข้อเท็จจริงทั้งหมด ตัวอย่างเช่น

- อุปสรรคที่ป้องกันผู้ถือหุ้นรายหนึ่งจากการใช้สิทธิ เช่น ข้อสัญญาและเงื่อนไขที่จะทำให้ไม่ได้ใช้สิทธิ กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่ป้องกันไม่ให้ผู้ถือหุ้นใช้สิทธิในกรณีที่เป็นนักลงทุนต่างชาติที่ถูกห้ามไม่ให้ใช้สิทธิ
- อำนาจที่มาจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่
- ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมากกว่ากึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนในกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- ผู้ลงทุนมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในการแต่งตั้งสมาชิกส่วนใหญ่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการซึ่งสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนกับผู้ที่มีสิทธิออกเสียงอื่น เป็นข้อตกลงตามสัญญาที่ทำให้ผู้ลงทุนแน่ใจว่าตนสามารถสั่งการผู้ออกเสียงรายอื่นในวิธีการออกเสียงเพื่อทำให้ผู้ลงทุนตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้
- สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น เช่น สิทธิในข้อตกลงตามสัญญาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงที่ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกระบวนการผลิต กิจกรรมการดำเนินงานอื่น หรือการจัดหาเงินที่มีผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน
- แม้ว่าผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ แต่มีสิทธิเพียงพอที่ทำให้มีอำนาจในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงฝ่ายเดียว โดยต้องพิจารณาถึง สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน เมื่อเทียบกับขนาดและการกระจายการถือของผู้ลงทุนอื่น ดังนี้
  - สิทธิในการออกเสียงยิ่งมากเท่าไร ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น
  - สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนยิ่งมากเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ลงทุนอื่น ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิที่มีอยู่มีความสามารถในปัจจุบันในการกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น
  - ผู้ลงทุนรายอื่นยังมีจำนวนมากที่ต้องร่วมกันในการที่จะชนะคะแนนผู้ลงทุน ยิ่งทำให้ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมากขึ้น
- ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีหรือไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ณ เวลาที่ต้องมีการตัดสินใจ รวมถึงรูปแบบในการออกเสียงจากการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน เช่น ผู้ถือหุ้นอื่นมีลักษณะการออกเสียงแบบเชิงรุก (active) หรือตั้งรับ (passive)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนรวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ คือ สิทธิในการได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุน เช่น สิทธิที่เกิดจากตราสารที่แปลงสภาพ หรือ สิทธิในการเลือก รวมไปถึงสัญญาล่วงหน้า สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นจะนำมาพิจารณาก็ต่อเมื่อสิทธินั้นมีความสำคัญ (ผู้ถือสามารถใช้สิทธินั้นได้ในทางปฏิบัติ)

## 2. การเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

ผลตอบแทนผันแปร หมายถึงผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปมีอำนาจในการควบคุมกิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยมีโอกาที่จะผันแปรตามผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งเป็นได้ทั้งกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างของผลตอบแทนผันแปร เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าตอบแทนในการจัดการสินทรัพย์หรือหนี้สินของผู้ได้รับการลงทุน ค่าธรรมเนียม ผลประโยชน์ทางด้านภาษี สภาพคล่องในอนาคต สิทธิในการใช้สินทรัพย์ การลดต้นทุน การจัดหาสินค้าหายาก การเข้าถึงความรู้ การเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ของผู้ลงทุน เป็นต้น

ซึ่งในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมต้องพิจารณาควบคู่ไปกับปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- วัตถุประสงค์และการออกแบบกิจการที่ผู้ได้รับการลงทุน
- กิจกรรมที่เกี่ยวข้องคืออะไร และมีการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมนั้นอย่างไร
- สิทธิของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ผู้ลงทุนเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากผู้ได้รับการลงทุน
- ผู้ลงทุนสามารถใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน

## 3. ความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนทำให้เกิดผลกระทบต่อจำนวนเงินผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ในการพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนไม่เพียงมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน และเปิดรับหรือมีสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน แต่ยังสามารถใช้อำนาจในการทำให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้น ดังนั้นผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาด้วยว่า ผู้ลงทุนนั้นเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนที่เป็นตัวแทนจะถือได้ว่าไม่เป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหากใช้สิทธิในการตัดสินใจตามที่ได้รับมอบหมาย

ผู้ลงทุนซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตนและผู้ได้รับการลงทุน และกิจการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน ในการกำหนดว่าตนเป็นตัวแทนหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ให้พิจารณาปัจจัยทั้งหมดเหล่านี้ โดยอาจให้น้ำหนักที่แตกต่างกันในแต่ละปัจจัยในการพิจารณา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะที่เกี่ยวข้อง



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เช่น ถ้าผู้ตัดสินใจมีความเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (รวมถึงการกำหนดขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ) ความเกี่ยวข้องดังกล่าวอาจชี้ให้เห็นว่า ผู้ตัดสินใจมีโอกาสและแรงจูงใจให้ได้มาซึ่งสิทธิที่ส่งผลทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
2. สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง เช่น ผู้ตัดสินใจต้องได้รับความเห็นชอบจากกิจการอื่นที่มีจำนวนน้อยในการดำเนินการ โดยทั่วไปแล้วผู้ตัดสินใจดังกล่าวนั้นคือตัวแทน
3. ค่าตอบแทนที่มีสิทธิได้รับตามสัญญาผลตอบแทน ยิ่งจำนวนของค่าตอบแทนและความผันแปรที่เกี่ยวข้องของผู้ตัดสินใจมีมาก เมื่อเปรียบเทียบกับผลตอบแทนที่คาดไว้จากกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ยิ่งมีความเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ
4. การเปิดรับของผู้ตัดสินใจต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่นๆ ที่ถือในผู้ได้รับการลงทุน ยิ่งขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ และผลตอบแทนผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร เมื่อพิจารณาจากผลตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน ยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

### เข้าใจในวัตถุประสงค์และการออกแบบเงินลงทุน

1. การระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	2. การประเมินอำนาจควบคุม	อำนาจ	3. การประเมินผลตอบแทน	ผลตอบแทน
	<p>กิจกรรมที่สำคัญของกิจการที่ถูกลงทุนที่มีผลต่อผลตอบแทนผันแปร</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● กิจกรรมหลักในการดำเนินงาน</li><li>● กิจกรรมในการหาแหล่งเงินทุน</li><li>● นโยบายในการจัดหาเงิน การวิจัยพัฒนา</li><li>● การแต่งตั้งผู้บริหาร การกำหนดค่าตอบแทน การถอดถอนผู้บริหาร หรือ คู่ค้าที่สำคัญของกิจการ</li><li>● การบริหารเงินลงทุนของกิจการ</li></ul>		<p>อำนาจ</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● สิทธิในการออกเสียง</li><li>● สิทธิในการแต่งตั้งและถอดถอนผู้บริหาร</li><li>● อำนาจในการสั่งการและกระจายอำนาจ</li><li>● ความสามารถในการสั่งการ</li><li>● กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง - สิทธิที่มีความสำคัญ (Substantive right)</li><li>● ไม่พิจารณาสิทธิในการป้องกัน (Protective right)</li></ul>		<p>ผลตอบแทน</p> <p>การใช้อำนาจผ่านกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ผลตอบแทน</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● เงินปันผลการปันส่วน</li><li>● ผลตอบแทน</li><li>● การเพิ่มขึ้นของทุน</li><li>● ค่าตอบแทน ค่าธรรมเนียม</li><li>● ส่วนได้เสียส่วนที่เหลือ</li><li>● ผลผลิตปันส่วน</li><li>● การลดต้นทุน</li><li>● องค์ความรู้</li><li>● ผลประโยชน์ทางภาษี</li></ul>



## หลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวม

บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้นโยบายการบัญชีเหมือนกันสำหรับรายการที่เหมือนกัน หรือสถานการณ์คล้ายคลึงกัน ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างออกไป ต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมเมื่อจัดทำงบการเงินรวมเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

การจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ต้องเริ่มตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้ควบคุมบริษัทย่อย และสิ้นสุดเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย โดยมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. รวมรายการที่เหมือนกันของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
2. หักกลบ (ตัด) มูลค่าเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยแต่ละราย และส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ ซึ่งอาจมีค่าความนิยมเกิดขึ้น
3. ตัดรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่ายและกระแสเงินสด สำหรับรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการ (กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากรายการระหว่างกันที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ต้องตัดรายการทั้งหมด) ขาดทุนในรายการระหว่างกันอาจบ่งชี้ถึงการด้อยค่าที่ต้องรับรู้ในงบการเงินรวม

## ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนและแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องปันส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมติดลบ

กรณีมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ การกำหนดสัดส่วนของกำไรขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นที่มีการปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมนั้น ให้กำหนดตามส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ โดยไม่สะท้อนถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ หรืออนุพันธ์อื่น

การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยที่มีได้เป็นผลจากการที่บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมบริษัทย่อย ถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยส่วนต่างระหว่างส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีการปรับปรุงแล้วกับมูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนที่จ่ายหรือรับ จะแสดงเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

## วิธีปฏิบัติเมื่อสูญเสียอำนาจการควบคุม

เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ในวันที่สูญเสียการควบคุม บริษัทใหญ่ต้องดำเนินการดังนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. ตัดรายการสินทรัพย์ (รวมค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยในมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม (รวมองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เป็นส่วนของบริษัทย่อย)
2. รับรู้รายการดังนี้
  - มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากรายการ
  - จำนวนที่มีการกระจายนั้น หากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุม เกี่ยวข้องกับการกระจายหุ้นของบริษัทย่อยให้กับเจ้าของ และ
  - เงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมในมูลค่ายุติธรรม
  - จัดประเภทใหม่สำหรับจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยไปยังกำไรขาดทุน หรือโอนโดยตรงไปที่กำไรสะสม ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง
  - รับรู้ส่วนต่างเป็นกำไรหรือขาดทุน ในกำไรขาดทุนส่วนของบริษัทใหญ่

### กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (Investment Entities)

คำนิยามของกิจการที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หมายถึง

1. ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น
2. ให้คำมั่นกับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ
3. วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม

โดยทั่วไปกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน จะมีลักษณะปกติดังนี้

1. กิจการมีเงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง
2. กิจการมีผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย
3. กิจการมีผู้ลงทุนที่มีใช้บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ
4. กิจการมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในรูปแบบของส่วนของผู้ถือหุ้น หรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง

ลักษณะข้างต้นเป็นเพียงข้อบ่งชี้ของการพิจารณาว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ ซึ่งบางกิจการอาจมีลักษณะบางข้อไม่ครบถ้วน ก็ไม่ได้หมายความว่ากิจการนั้น จะไม่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน แต่กิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมในการพิจารณาว่ากิจการยังคงเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่





ตารางด้านล่างอธิบายถึงแนวทางในการพิจารณาเกี่ยวกับลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ลักษณะปกติ	ข้อพิจารณา
กิจการมีเงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง	<p>ในหลายกรณี กิจการอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง อย่างไรก็ตาม การถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่งไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการใดกิจการหนึ่งไม่เป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง เมื่อกิจการ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● อยู่ในช่วงเริ่มต้นดำเนินธุรกิจ และยังไม่ได้รับเงินลงทุนที่เหมาะสม จึงยังไม่ได้ปฏิบัติตามแผนการลงทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนที่หลากหลาย</li> <li>● ยังไม่ได้ลงทุนในเงินลงทุนอื่น เพื่อทดแทนเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายออกไป</li> <li>● ได้รับการจัดตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมเงินทุนของผู้ลงทุน เพื่อไปลงทุนในเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง ในกรณีที่ผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถได้มาซึ่งเงินลงทุนแห่งนั้น (เช่น เมื่อจำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำที่กำหนดสูงเกินไปสำหรับผู้ลงทุนแต่ละรายจะลงทุนได้) หรือ</li> <li>● อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ</li> </ul>
กิจการมีผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย	<p>กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งโดยผู้ลงทุนรายหนึ่งหรือจัดตั้งเพื่อผู้ลงทุนรายหนึ่งที่เป็นตัวแทนหรือที่สนับสนุนส่วนได้เสียของกลุ่มผู้ลงทุนขนาดใหญ่ (เช่น กองทุนบำเหน็จบำนาญ กองทุนการลงทุนภาครัฐ หรือ กองทรัสต์ของครอบครัว) นอกจากนี้ในหลายกรณี กิจการอาจมีผู้ลงทุนเพียงหนึ่งรายเป็นการชั่วคราว ตัวอย่างเช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● อยู่ในช่วงระยะเวลาออกเสนอขายหลักทรัพย์ครั้งแรก ซึ่งยังไม่สิ้นสุดลง และกิจการอยู่ในระหว่างดำเนินการอย่างจริงจังเพื่อระบุดูแลผู้ลงทุนที่เหมาะสม</li> <li>● ยังไม่สามารถระบุดูแลผู้ลงทุนที่เหมาะสมเพื่อมาแทนส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ได้รับการไถ่ถอนไป หรือ</li> <li>● อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ</li> </ul>
กิจการมีผู้ลงทุนที่มีใช้บุคคล หรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ	<p>กิจการอาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนของกิจการมีความเกี่ยวข้องกันกับกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งกองทุนคู่ขนานแยกต่างหากสำหรับพนักงานของกิจการกลุ่มหนึ่ง (เช่น ผู้บริหารสำคัญ) หรือ สำหรับผู้ลงทุนที่มีความเกี่ยวข้องกันอื่น ซึ่งกองทุนดังกล่าวมีการลงทุนเหมือนกับการลงทุนของกองทุนเพื่อการลงทุนหลักของกิจการ กองทุนคู่ขนานนี้อาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนทั้งหมดจะมีความเกี่ยวข้องกัน</p>
กิจการมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของใน	<p>กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมักเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก แต่ทั้งนี้ไม่ถือเป็นข้อกำหนด ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมี</p>



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ลักษณะปกติ	ข้อพิจารณา
รูปแบบของ ส่วนของ เจ้าของ หรือส่วนได้เสียที่ คล้ายคลึง	รูปแบบเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นหรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง (เช่น ส่วนได้เสียของหุ้นส่วน) ซึ่งจะมีการแบ่งสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนให้ตามสัดส่วนของส่วนได้เสีย อย่างไรก็ตาม การมีลำดับชั้นของผู้ลงทุนที่แตกต่างกัน โดยบางรายอาจมีสิทธิเพียงในเงินลงทุน เฉพาะรายการ หรือกลุ่มของเงินลงทุน หรือบางรายอาจมีส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิในสัดส่วน ที่แตกต่างกัน มิได้ทำให้กิจการถูกตัดสิทธิจากการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

กิจการที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ต้องไม่จัดทางการเงินรวมหรือต้องไม่ถือปฏิบัติตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เมื่อกิจการได้มาซึ่งการควบคุมในบริษัทย่อย แต่ต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

อย่างไรก็ตาม หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีบริษัทย่อยซึ่งบริษัทย่อยนั้นไม่ได้เป็นกิจการที่ ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และมีวัตถุประสงค์หลักและกิจกรรมหลักในการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม การลงทุน (เช่น บริการให้คำแนะนำในการลงทุน การบริหารเงินลงทุน บริการสนับสนุนและจัดการการลงทุน) ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องรวมบริษัทย่อยดังกล่าวในการจัดทางการเงินรวมตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ สำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยดังกล่าว แต่หากบริษัทย่อยซึ่ง ให้บริการหรือมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน โดยบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการ ลงทุนด้วย บริษัทใหญ่ที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าบริษัทย่อยดังกล่าวด้วยมูลค่า ยุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

### การบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

#### กรณีกิจการกลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

เมื่อกิจการกลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องหยุดรวมบริษัทย่อยในการจัดทาง ทางการเงินรวม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ ยกเว้นบริษัทย่อยที่มีวัตถุประสงค์หลักในการให้บริการที่ เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการลงทุนของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังคงต้องรวมในการจัดทางการเงิน รวมต่อไป กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องหยุดนำบริษัทย่อยมารวมในการจัดทางการเงินรวม ปรหนึ่งว่ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยเหล่านั้น ณ วันดังกล่าว

#### กรณีกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

เมื่อกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทาง ทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ มาถือปฏิบัติกับบริษัทย่อยที่เคยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไร หรือขาดทุน ณ วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะต้องถือเสมือนเป็นวันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของบริษัทย่อย ณ



วันเสมือนวันที่ซื้อต้องถือเป็นเสมือนสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจเมื่อมีการวัดค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจากการเสมือนซื้อธุรกิจ บริษัทย่อยทั้งหมดต้องนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ

## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

### กรณีที่ต้องนำกิจการมาจัดทำงบการเงินรวมเพิ่มเติม

หาก ณ วันที่นำมามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติเป็นครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าต้องรวมกิจการซึ่งก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ผู้ลงทุน (หรือบริษัทใหญ่) ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขดังนี้

1. หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่องการรวมธุรกิจ) ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่อำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุน (บริษัทย่อย) ได้ถูกนำมารวมตั้งแต่แรก ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก (และใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 และรับรู้ค่าความนิยม) หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่างจำนวนเงินของ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (บริษัทย่อย)
2. หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่องการรวมธุรกิจ) ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่อำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุน (บริษัทย่อย) ได้ถูกนำมารวมตั้งแต่แรก (ใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมสำหรับผู้ได้รับการลงทุน) ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่างจำนวนเงินของ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

อย่างไรก็ตามหากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของผู้ได้รับการลงทุนไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามนี้

1. หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันซื้อกิจการ โดยต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถนำวิธีการวัดมูลค่ามาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ ให้ใช้วิธีซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมของผู้ได้รับการลงทุน ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันซื้อกิจการ โดยต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถนำวิธีการวัดมูลค่ามาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน

ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาปฏิบัติใช้ข้อกำหนดข้างต้นเป็นงวดปัจจุบัน เมื่อวันที่ประหนึ่งเป็นวันซื้อกิจการเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของผู้เจ้าของกับต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่างจำนวนของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้และมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

**กรณีที่ไม่ต้องนำกิจการที่เคยจัดทำงบการเงินรวมในอดีตมาจัดทำงบการเงินอีกต่อไป**

หาก ณ วันที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถึงปฏิบัติครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าไม่ต้องรวมผู้ได้รับการลงทุน (บริษัทย่อย) ซึ่งเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ลงทุนต้องวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนด้วยจำนวนเงินที่หากมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในวันที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ผู้ลงทุนเข้าไปเกี่ยวข้องกับบริษัทย่อย (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนได้เสียต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกสำหรับผลต่างระหว่าง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้ และส่วนได้เสียของบริษัทย่อยที่มีการรับรู้

หากการวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนข้างต้น ไม่สามารถปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ในงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจจะเป็นงวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นวันต้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติได้เป็นงวดปัจจุบัน

หากวันที่ผู้ลงทุนเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุม) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน เป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงในส่วนของผู้เจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้และส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนที่มีการรับรู้



## กรณีศึกษา

### ตัวอย่างที่ 1: การประเมินการควบคุม

ผู้ลงทุนตั้งแต่สองรายหรือมากกว่านั้นร่วมกันควบคุมผู้ได้รับการลงทุน เมื่อมีการร่วมกันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ไม่มีผู้ลงทุนรายใดสามารถสั่งการกิจกรรมโดยปราศจากการร่วมมือกับบุคคลอื่น ๆ ดังนั้นผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

### ตัวอย่างที่ 2: การประเมินการควบคุม

ผู้ลงทุนได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในกิจการร้อยละ 48 ส่วนสิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้น 1,000 ราย โดยไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดรายหนึ่งถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าร้อยละ 1 และไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดทำข้อตกลงในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือเพื่อตัดสินใจร่วมกัน หลังจากได้ประเมินสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ได้มาโดยคำนวณจากขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่น ผู้ลงทุนเห็นว่าสิทธิในการออกเสียงร้อยละ 48 เพียงพอทำให้ควบคุมกิจการได้ ในกรณีนี้พิจารณาจากขนาดของสิทธิที่ถืออยู่และเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของผู้อื่นแล้ว ผู้ลงทุนสรุปว่าตนมีอิทธิพลในการออกเสียงเพียงพอตามเงื่อนไขของอำนาจโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาหลักฐานอื่น

### ตัวอย่างที่ 3: การประเมินการควบคุม

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่นอีก 11 ราย แต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดทำข้อตกลงในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือเพื่อตัดสินใจร่วมกัน ในกรณีนี้ขนาดของการถือหุ้นของผู้ลงทุนและเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของรายอื่นเพียงอย่างเดียวไม่เป็นข้อสรุปในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิที่เพียงพอให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมต้องนำมาพิจารณาซึ่งอาจให้หลักฐานว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่

### ตัวอย่างที่ 4: การประเมินการควบคุม

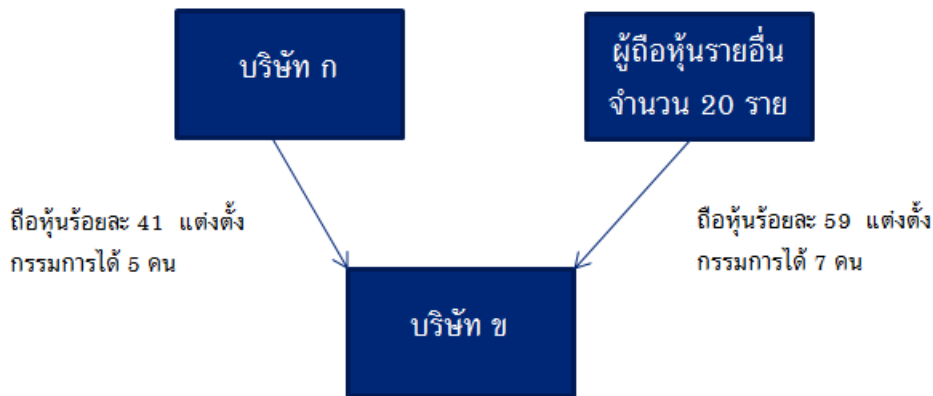
ผู้ลงทุน ก ถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่นสองรายถือหุ้นร้อยละ 26 ต่อรายของสิทธิในการออกเสียง ส่วนที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นอื่นอีกสามราย แต่ละรายถือร้อยละ 1 ไม่มีข้อตกลงอื่นที่มีผลกระทบต่อตัดสินใจในกรณีนี้ ขนาดของสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน ก และเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ถือหุ้นอื่นเพียงพอที่จะสรุปว่าผู้ลงทุน ก ไม่มีอำนาจควบคุม เพราะผู้ลงทุนรายอื่นอีกสองรายสามารถร่วมมือกันในการป้องกันผู้ลงทุน ก ในการกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน

ในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือเพื่อตัดสินใจร่วมกัน การตัดสินใจในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้นต้องได้รับอนุมัติจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง

#### ตัวอย่างที่ 5: การประเมินการควบคุม

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 35 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่น 3 รายแต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นจำนวนมากโดยไม่มีรายใดถือหุ้นเกินร้อยละ 1 ของสิทธิในการออกเสียง ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดมีข้อตกลงตามสัญญาที่จะปรึกษาผู้ถือหุ้นรายอื่นหรือทำการตัดสินใจร่วมกัน การตัดสินใจในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้นต้องได้รับอนุมัติจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง โดยในการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งล่าสุดมีการใช้สิทธิออกเสียงร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ในกรณีนี้การมีส่วนร่วมเชิงรุก (Active) ของผู้ถือหุ้นอื่นในการประชุมชี้ให้เห็นว่าผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ฝ่ายเดียว ไม่ว่าผู้ลงทุนจะเคยมีการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่

#### ตัวอย่างที่ 6: de facto control



บริษัท ข ผลิตและขายชิ้นส่วนรถยนต์ประมาณร้อยละ 95 ให้กับบริษัท ก ด้วยราคาตลาด บริษัท ข สามารถขายสินค้าให้กับกิจการอื่นได้โดยไม่มีต้นทุนส่วนเพิ่ม บริษัท ข จัดตั้งขึ้นมาเพื่อผลิตสินค้าส่งให้กับบริษัท ก

บริษัท ข ได้ออกหุ้นทุน 2 ประเภท บริษัท ก ถือหุ้นกลุ่ม 1 และผู้ถือหุ้นรายอื่น 20 รายถือหุ้นกลุ่ม 2 หุ้นทั้ง 2 กลุ่มมีสิทธิออกเสียงเท่ากันคือหุ้นละ 1 เสียง ผู้ถือหุ้นกลุ่มที่ 2 รายใหญ่ 6 รายถือหุ้น ร้อยละ 14 ร้อยละ 8 ร้อยละ 7 ร้อยละ 6 และ ร้อยละ 5 และ ร้อยละ 4 ตามลำดับ ผู้ถือหุ้นที่เหลือถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 3 ในอดีต ผู้ถือหุ้นกลุ่มที่ 2 มีส่วนร่วมในการประชุม และบางครั้งได้แสดงความเห็นไม่เห็นด้วยกับผู้ถือหุ้นบริษัท ก

ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จะลงมติในการประชุมผู้ถือหุ้น และการตัดสินใจในการดำเนินงานลงมติในการประชุมกรรมการ การตัดสินใจในการดำเนินงานประจำวันจัดการโดยผู้จัดการของบริษัท ซึ่งเป็นผู้ได้รับการแต่งตั้งจากที่ประชุมกรรมการและการประชุมผู้ถือหุ้น บริษัท ก มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ข หรือไม่

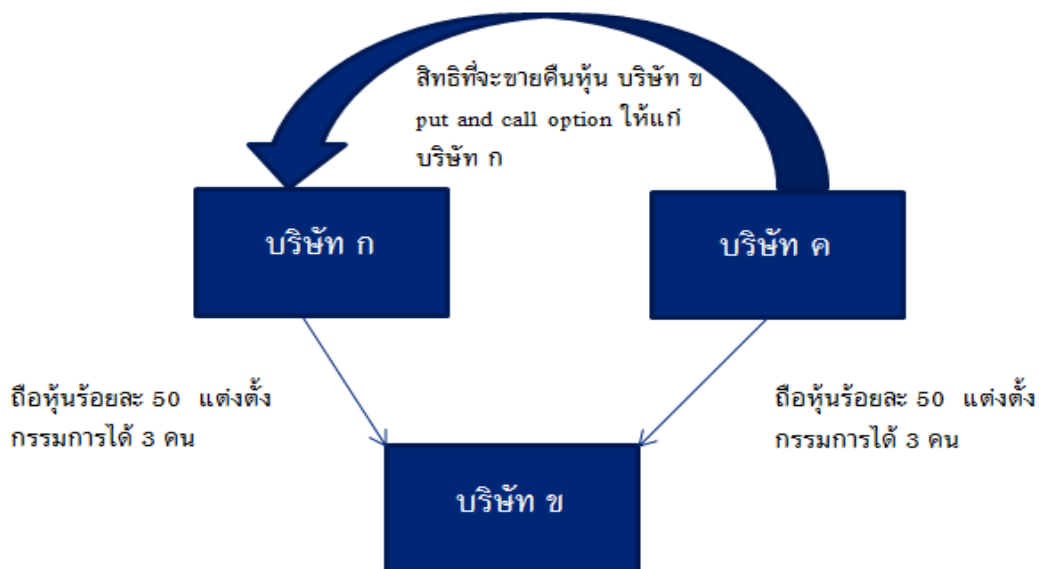
#### แนวคำตอบ

บริษัท ก ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัท ข - เนื่องจากการตัดสินใจที่สำคัญเกิดจากมติเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมกรรมการและการประชุมผู้ถือหุ้น ซึ่งบริษัท ก ไม่ได้มีเสียงส่วนใหญ่ TFRS 10 ในภาคผนวก ข ย่อหน้า 41 ระบุว่าผู้ลงทุนที่ไม่ได้มีเสียงส่วนใหญ่อาจมี de facto control ถ้าเข้าเงื่อนไขใน TFRS 10 ภาคผนวก ข ย่อหน้า 42 ถึง 46

ในกรณีนี้บริษัท ก ไม่มี de facto control เนื่องจากผู้ถือหุ้นกลุ่ม 2 สามารถรวมตัวกันเพื่อดำเนินการตัดสินใจของบริษัท ก ได้

#### ตัวอย่างที่ 7 : การประเมินวัตถุประสงค์และการออกแบบกิจการที่ถูกลงทุน

บริษัท ก ตั้งบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทผลิตกระดาษ โดยถือหุ้นทั้งหมด หลังจากนั้น 1 วัน บริษัท ก ขายหุ้นร้อยละ 50 ให้บริษัท ค โดยบริษัท ค มี สิทธิที่จะขายคืนหุ้น put and call option ให้แก่บริษัท ก



วัตถุประสงค์ที่ให้บริษัท ค ถือหุ้นในบริษัท ข เนื่องจากบริษัท ค มีเทคโนโลยีในการผลิตกระดาษชนิดพิเศษ ซึ่งบริษัท ก ต้องการได้รับการถ่ายทอดซึ่งจะช่วยบริษัท ก ในการลดต้นทุนและมีสินค้าพิเศษขายในตลาด

บริษัท ก เป็นผู้แต่งตั้ง CEO ในบริษัท ข ส่วนบริษัท ค แต่งตั้งผู้จัดการโรงงานที่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของ CEO

บริษัท ข ต้องทำสัญญาขายสินค้าให้ตามความต้องการของบริษัท ก และสามารถขายสินค้าส่วนที่เกินความต้องการของบริษัท ก ให้กับบริษัท ค หรือกิจการอื่นได้ ราคาขายสินค้าให้กับบริษัท ก จะคำนวณตามสูตรต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงบวกกำไรร้อยละ 10 ตามสัญญาผู้ถือหุ้น บริษัท ค ต้องถ่ายทอดเทคโนโลยี และคำปรึกษาในการผลิตให้แก่บริษัท ข โดยบริษัท ค จะได้รับค่าคำปรึกษาตามอัตราที่กำหนดในสัญญาผู้ถือหุ้น ซึ่งเงื่อนไขต่างๆ จะถูกยกเลิกทันทีที่บริษัท ค ใช้สิทธิในการขายคืนหุ้นให้แก่บริษัท ก กิจกรรมบางอย่างของบริษัท ข ถูกระบุในสัญญาผู้ถือหุ้น ได้แก่ การเลือกลูกค้า และการกำหนดราคาขายตามที่กล่าว อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจในการดำเนินงาน เช่น การหาแหล่งเงินทุน การซ่อมบำรุง การเลือกผู้ผลิตวัตถุดิบ การจ้างและเลิกจ้างพนักงานตำแหน่งสำคัญๆ จะต้องผ่านมติส่วนใหญ่ที่ประชุมผู้ถือหุ้น

### **เงื่อนไขในสิทธิในการขายคืนหุ้น**

บริษัท ก สิทธิในการซื้อหุ้นร้อยละ 50 ของบริษัท ข จากบริษัท ค ในมูลค่ายุติธรรม และให้สิทธิบริษัท ค ในการขายหุ้นของบริษัท ข คืนให้แก่บริษัท ก ในมูลค่ายุติธรรม ถ้ามีการใช้สิทธิของทั้งสองฝ่ายบริษัท ก จะมีอำนาจในการควบคุมในบริษัท ข และเงื่อนไขต่างๆ ที่มีกับบริษัท ค จะถูกยกเลิกโดยทันทีโดยสิทธิในการซื้อและสิทธิในการขาย จะเกิดขึ้นเมื่อ มีการเปลี่ยนอำนาจในการควบคุม การเลิกกิจการหรือการล้มละลาย ของคู่สัญญา (บริษัท ก และบริษัท ค)

บริษัท ก และบริษัท ค มีข้อขัดแย้งซึ่งไม่สามารถหาข้อยุติ หรือ ถ้าอายุของสัญญาผู้ถือหุ้นเกิน 10 ปี บริษัท ก มีสิทธิในการซื้อหุ้นภายใต้ TFRS 10 บริษัท ก มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ข หรือไม่

### **แนวคำตอบ**

เงื่อนไขในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของของบริษัท ข ถูกกำหนดโดยสัญญาและไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ การขายสินค้าของบริษัท ข ต้องขายให้กับบริษัท ก ยกเว้นมีการผลิตส่วนที่เกินความต้องการของบริษัท ก ในราคาที่กำหนด

### **วัตถุประสงค์และการออกแบบบริษัท ข**

บริษัท ข ตั้งขึ้นมาเพื่อผลิตสินค้าให้กับบริษัท ก ตามความต้องการที่เกิดขึ้น ในขณะที่บริษัท ค เป็นที่ปรึกษาและให้ความรู้ทางเทคนิคการผลิต ดังนั้น วัตถุประสงค์และการออกแบบบริษัท ข นั้นเพื่อบริษัท ก ซึ่งบริษัท ค มีหน้าที่เป็นผู้ให้คำปรึกษา

ราคาในการใช้สิทธิ คือ มูลค่ายุติธรรมซึ่งไม่ได้เป็นอุปสรรคในการใช้สิทธิของทั้งสองฝ่าย

สิทธิในการซื้อและขายหุ้นในบริษัท ข

สิทธิในการซื้อและขายหุ้นในบริษัท ข ได้ออกแบบเพื่อให้บริษัท ก มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ข ทั้งหมดในกรณีที่เข้าเงื่อนไขการใช้สิทธิ แม้ว่า การใช้สิทธิจะมีข้อจำกัดที่จะเกิดขึ้น และบริษัท ค จะต้องถูกยกเลิกเงื่อนไขต่างๆที่กำหนด ดังนั้นในกรณีนี้บริษัท ก มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ข



**ตัวอย่างที่ 8: สิทธิที่มีความสำคัญ (Substantive right)**

บริษัท ก ถือหุ้นร้อยละ 30 ในบริษัท ข ส่วนหุ้นอีกร้อยละ 70 ถือโดยบริษัท ค บริษัท ข ถูกควบคุมโดยพิจารณาจากสิทธิในการออกเสียง ซึ่งบริษัท ก มีสิทธิในการซื้อหุ้นเพิ่มอีกร้อยละ 50 จากบริษัท ข ตลอดระยะเวลาจนครบ 2 ปี แต่ต้องซื้อได้ด้วยราคา 1.5 เท่าของราคาตลาดของหุ้นในบริษัท ข ซึ่งบริษัท ก ประเมินว่าจะไม่คุ้มค่าในการลงทุนเพิ่มนี้ เนื่องจากราคาใช้สิทธิสูงมากเมื่อเทียบกับมูลค่าของกิจการในบริษัท ข และบริษัท ก ก็ไม่ได้รับประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น เช่น ประโยชน์จากการควบรวมธุรกิจ จากการใช้สิทธินี้

**แนวคำตอบ**

บริษัท ก มีความสามารถจะใช้สิทธิในการซื้อหุ้นเพิ่ม แต่สิทธินี้ไม่ถือเป็นสิทธิที่มีความสำคัญ เนื่องจากบริษัท ก ไม่ได้ประโยชน์จากการใช้สิทธินี้ตลอดระยะเวลาการใช้สิทธิและไม่ได้รับผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินอื่นจากการใช้สิทธินี้

**ตัวอย่างที่ 9: สิทธิที่มีความสำคัญ (Substantive right)**

บริษัท ก บริษัท ข บริษัท ค ถือหุ้นบริษัทละ 1 ใน 3 ในบริษัท ง บริษัท ง ถูกควบคุมโดยพิจารณาจากสิทธิในการออกเสียง ซึ่งบริษัท ก ยังถือหุ้นกู้แปลงสภาพ ซึ่งสามารถใช้สิทธิด้วยราคาที่กำหนดไว้คงที่ ซึ่งถ้าบริษัท ก ใช้สิทธิจะทำให้ถือหุ้นในบริษัท ง ถึงร้อยละ 60 การใช้สิทธินี้ทำให้บริษัท ก ได้ผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินแทบจะไม่คุ้มค่าในการลงทุนเพิ่ม แต่ การดำเนินงานของบริษัท ง มีความเกี่ยวเนื่องกับธุรกิจของบริษัท ก และก่อให้เกิดประโยชน์เพิ่มจากการควบรวมธุรกิจ

**แนวคำตอบ**

บริษัท ก มีความสามารถจะใช้สิทธิในการแปลงสภาพหุ้นกู้ในปัจจุบัน และสิทธินี้ถือเป็นสิทธิที่มีความสำคัญ เนื่องจากบริษัท ก จะได้รับประโยชน์ หรือ ผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินอื่นจากการใช้สิทธินี้ ดังนั้นบริษัท ก มีอำนาจควบคุมในบริษัท ง

\*\*\*\*\*

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2557-2560

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	ที่ปรึกษา
ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ดร.สันติ	กีระนันท์	กรรมการ
นายณรงค์	พันดาวงษ์	กรรมการ
นางสุรีพร	ศิริขันธ์ยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิรววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวารภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายสาโรช	ทองประคำ)	กรรมการ
(นางธัญพร	ตันติยวงศ์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาด	จริยะจินดา)	กรรมการ
(นางภัทรา	ไชว์ศรี)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ที่ปรึกษา
ดร.จิรดา	เพทายบรรลือ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางฐานิตา	อ่ำสำอางค์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานานนท์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ