

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นที่ไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ พ.ศ. 2549 (IAS No. 27, Consolidated and Separate Financial Statements (revised 2006))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1 - บทนำ 14
ขอบเขต	1-3
คำนิยาม	4-8
การนำเสนองบการเงินรวม	9-11
ขอบเขตของงบการเงินรวม	12-18
ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม	19-33
การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการ	34-36
การเปิดเผยข้อมูล	37-39
วันถือปฏิบัติ	40

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม (ปรับปรุง 2543) เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 อย่างไรก็ตาม หากกิจการใดจะถือปฏิบัติก่อนวันที่กำหนดก็สามารถทำได้

เหตุผลที่ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้า หรือผู้ลงทุน ทั้งนี้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่ได้พิจารณาบทวนหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการรวมงบการเงินของบริษัทย่อยในงบการเงินรวม ตามหลักการที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิมแต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม สรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน และบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้า หรือผู้ลงทุน ดังนั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงเปลี่ยนชื่อมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 1 ของบทนำ

ข้อยกเว้นในการจัดทางการเงินรวม

- บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แก้ไขข้อยกเว้นในการจัดทางการเงินรวม โดยแก้ไขย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม (ปัจจุบันอยู่ในย่อหน้าที่ 10) กำหนดให้บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้
- 6.1 บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมถึงผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 6.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 6.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ
 - 6.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุด หรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนนั้นได้จัดทางการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงข้อกำหนดในกรณีที่บริษัทใหญ่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดทางการเงินรวม เมื่อบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ ต่อสาธารณะ (ดูย่อหน้าที่ 13 และย่อหน้าที่ 14 ของบทนำ)

การควบคุมชั่วคราว

- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาทำงบการเงินรวมหากมีหลักฐานแสดงว่าการควบคุมที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการควบคุมชั่วคราว โดยต้องมีหลักฐานแสดงว่าบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยโดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายบริษัทย่อยที่ซื้อมาภายในระยะเวลา 12 เดือนนับแต่วันที่ได้มา และฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ดำเนินการอย่างจริงจังและอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้อบริษัทย่อยนั้น นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้หากบริษัทใหญ่ไม่สามารถจำหน่าย

บริษัทย่อยซึ่งกิจการไม่นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินรวมภายในระยะเวลา 12 เดือน บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวม นับแต่วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้น เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์พิเศษที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าบริษัทใหญ่ที่เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) และกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันยังคงต้องนำเงินลงทุนในบริษัทย่อยมาทำงบการเงินรวมด้วย ข้อกำหนดดังกล่าวระบุเพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความชัดเจน
- บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้บริษัทใหญ่ไม่รวมงบการเงินของกิจการอื่นซึ่งบริษัท ยังมีการควบคุมอยู่ด้วยเหตุผลว่ากิจการนั้นดำเนินการภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดในระยะเวลาอันยาวนานซึ่งทำให้ความสามารถของกิจการในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ลดลง เว้นแต่ข้อจำกัดนั้นจะทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมที่มีอยู่ทั้งหมด

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

- บทนำ 10. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิดังกล่าวด้วย

นโยบายการบัญชี

- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมยกเว้นข้อกำหนดเรื่องดังกล่าว หากกิจการไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันได้ในทางปฏิบัติ

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหาก จากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ ภายใต้อันดับของเจ้าของ

งบการเงินเฉพาะกิจการ

- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนหรือวิธีการบัญชีตามที่กำหนดในตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังคงให้ทางเลือกสำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาดำซึ่งถือเป็นหลักการ และข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรปกติซึ่งถือเป็นคำอธิบาย และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่าน โดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือก และการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมสำหรับ กลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และผลกระทบของ การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่มีต่องบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการ รวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ)
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะ กิจการ

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่า เป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ หน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและ การดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์ จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

วิธีราคาทุน	หมายถึง	วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุนเมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้ การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่
ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้น	หมายถึง	ส่วนของกำไรหรือขาดทุน และสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย เฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ทั้งโดยตรงหรือโดยทางอ้อมผ่านทางบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของโดยตรง มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

5. บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้นอาจเป็นผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าว การจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย

6. กิจการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติม
จ ก
งบการเงินตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ทั้งนี้ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34-39
7. งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่
ควบคุมร่วมกัน ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ
8. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนอ
งบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ

การนำเสนองบการเงินรวม

9. บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตาม
มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามที่ระบุไว้ใน
ย่อหน้าที่ 10
10. บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อ
ดังนี้
 - 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน
โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและ
ไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่า
จะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาด
หลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 10.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัท
ให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อ
วัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ
 - 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวม
เผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรอง
ทั่วไปแล้ว
11. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม

โดยนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 34 ถึง 39

ขอบเขตของงบการเงินรวม

12. ในการนำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม¹
13. บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีต่อไปนีถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า
 - 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
 - 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
 - 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
 - 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
14. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้โดยเมื่อกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการ

¹ หากเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ได้มามีลักษณะตามเงื่อนไขที่ต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องดังกล่าว

ออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการใช้สิทธิและผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

15. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่อำนาจในการควบคุมของกิจการหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร
16. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organisation) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ในการไม่นำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม
17. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า การดำเนินธุรกิจของบริษัทย่อยไม่คล้ายคลึงกับการดำเนินธุรกิจของบริษัทอื่นที่อยู่ในกลุ่มกิจการ ทำให้ไม่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมที่รวมบริษัทย่อยและข้อมูลเพิ่มเติมที่เปิดเผยในงบการเงินรวมเกี่ยวกับความแตกต่างในการดำเนินธุรกิจเป็นข้อมูลที่มีความสัมพันธ์ต่อการใช้ประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรายงานข้อมูลตามส่วนงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เห็นถึงข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่างการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ
18. การควบคุมของบริษัทใหญ่ถือว่าหมดไปหากบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนจนทำให้กิจการไม่ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมการลงทุนนั้น การสูญเสียการควบคุมสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการถือครองหุ้นในกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่กรณีบริษัทย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงาน

กำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลข้อตกลงตามสัญญา

ขั้นตอนในการจัดทางการเงินรวม

19. ในการจัดทางการเงินรวม กิจการต้องนำการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัดโดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของรายได้ และค่าใช้จ่าย การที่งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 19.1 ตัดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้น ๆ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมที่อาจเป็นผลตามมา)
 - 19.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงวดนั้น
 - 19.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย เป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิบริษัทย่อยประกอบด้วยรายการต่อไปนี้
 - 19.3.1 จำนวนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันที่มีการรวมธุรกิจซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ
 - 19.3.2 ส่วนแบ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้นนับตั้งแต่วันที่มีการรวมธุรกิจ
20. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้
21. กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันของ

กิจการที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน

22. ยอดคงเหลือและรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผล ต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวนเช่นกัน ขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึงการด้อยค่าซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกิจการในกลุ่ม
23. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นต้องมีวันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยแตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมีวันที่เดียวกับงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
24. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23 หากงบการเงินของบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการบัญชีหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลางวดบัญชีของงบการเงินและความแตกต่างของวันที่ในงบการเงินจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดบัญชี
25. งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
26. หากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการที่อยู่ในกลุ่มนั้นต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อการจัดทำงบการเงินรวม
27. บริษัทใหญ่ต้องรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง การรวมธุรกิจ จนถึงวันที่บริษัทใหญ่สิ้นสุดการควบคุมบริษัทย่อยนั้น บริษัทใหญ่ต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการจำหน่ายบริษัทย่อยในงบกำไรขาดทุนรวม ซึ่งประกอบด้วยผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการจำหน่าย บริษัทย่อยกับมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อย ณ วันที่จำหน่ายบริษัทย่อย รวมถึงผลสะสมของความแตกต่างในอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยซึ่งรับรู้รายการภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

28. กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในกิจการอื่นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับจากวันที่กิจการนั้นสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย โดยที่บริษัทย่อยนั้นไม่ได้เปลี่ยนสถานะเป็นบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า
29. มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย นับจากวันที่กิจการสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย ให้ถือเป็นราคาทุนเริ่มแรกของของสินทรัพย์ทางการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
30. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น กำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากเช่นเดียวกัน
31. กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยโดยกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวไม่ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย เนื่องจากส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นเช่นเดียวกับส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่
32. ผลขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำการเงินรวมอาจมีจำนวนเกินกว่าส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยนั้น ผลขาดทุนส่วนเกินดังกล่าวต้องนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ เว้นแต่ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีภาระผูกพันและมีความสามารถที่จะลงทุนเพิ่มเติมเพื่อรองรับผลขาดทุนนั้นได้ หากในเวลาต่อมาบริษัทย่อยมีกำไร กำไรทั้งหมดของบริษัทย่อยที่เกิดขึ้นให้ ถือเป็นของบริษัทใหญ่จนกว่าจะ

ชดเชยกับผลขาดทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมดที่เคยนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

33. หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยจากยอดคงเหลือหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

34. เมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ เงินลงทุนในบริษัทย่อย หรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ไม่ได้จัดประเภทเป็นเงินลงทุนถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มกิจการรอจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้บันทึกบัญชีด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

34.1 ราคาทุน

- 34.2 วิธีการบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ให้ใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย หรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มกิจการรอจำหน่ายให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)

35. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งกิจการที่มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34 และย่อหน้าที่ 36-39 เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้ กิจการต้องนำเสนองบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 โดยในกรณีที่กิจการมีเฉพาะเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ก็ให้เสนองบการเงินแบบงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันตามวิธีส่วนได้เสีย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อยกเว้น

ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10

36. เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งกิจการได้บันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงบการเงินรวม กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวกันนั้นในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนดังกล่าวในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนด้วย

การเปิดเผยข้อมูล

37. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินรวม

- 37.1 ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น
- 37.2 เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้นในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง
- 37.3 วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
- 37.4 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีสาระสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผลหรือการจ่ายคืนเงินกู้ยืมหรือเงินทตรงจ่ายล่วงหน้า

38. หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

- 38.1 ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อเปิดเผยต่อ

สาธารณชน รวมทั้งที่อยู่บุคคลภายนอกสามารถติดต่อขอขบการเงินรวมดังกล่าวได้

38.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบ การ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

38.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 38.2

39. หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 38) ผู้ร่วมค้าที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ได้จัดทำขบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากขบการเงินรวม ขบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

39.1 ข้อเท็จจริงที่ขบการเงินที่นำเสนอ นั้นเป็นขบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำขบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าว

39.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่มีนัยสำคัญรวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนและประเทศ ที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบ การนั้น ๆ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ

39.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 39.2

นอกจากนี้ กิจการต้องระบุถึงขบการเงินที่นำมาจัดทำขบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

วันถือปฏิบัติ

40. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ก่อนวันถือปฏิบัติ และหากกิจการต้องการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2550 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในงบการเงิน

**ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ
สำหรับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 ฉบับที่ 45 และฉบับที่ 46
ภาคผนวกนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี**

การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (potential voting rights)

1. ย่อหน้าที่ 14 15 และ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 8 และ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงการดำรงอยู่และผลกระทบของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพในปัจจุบัน กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการ ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ เนื่องจากคำนิยามของการควบคุมร่วมในย่อหน้า 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นอยู่กับคำนิยามของการควบคุมและเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ดังนั้นแนวทางปฏิบัตินี้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ด้วย

แนวทางปฏิบัติ

2. ย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยามการควบคุมหมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น ส่วนย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยาม อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว ส่วนย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยาม การควบคุมร่วม หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา จากนิยามดังกล่าวเหล่านี้ คำว่า อำนาจ หมายถึง ความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้ กิจการมีการควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อกิจการมีความสามารถ

ในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดเจนหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าวความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาทิเช่นราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่ใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้จะกระทำเมื่อโดยเนื้อหาทำให้กิจการมีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น

3. การควบคุม และ อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจเกิดขึ้นในสภาพการณ์ที่อธิบายตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ตามลำดับ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ขึ้นกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ดังนั้น สิ่งที่จะกล่าวต่อไปนี้จะใช้กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ด้วย อย่างไรก็ตาม ให้ตระหนักว่าการควบคุมรวมเกี่ยวข้องกับการควบคุมตามที่ตกลงไว้ในสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาถือเป็นตัวกำหนดที่สำคัญในการพิจารณา สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างเช่น สิทธิการซื้อหุ้น (share call option) และตราสารหนี้ที่แปลงสภาพได้ ทำให้อำนาจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเหนือกิจการอื่นถ้าหากได้มีการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพและสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงเปลี่ยนแปลงไป ผลที่ตามมาทำให้การพิจารณาการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ จะกำหนดได้หลังจากทำการประเมินปัจจัยต่างๆทั้งหมดตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) รวมทั้งการพิจารณาการมีอยู่และผลของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่อง ความตั้งใจของผู้บริหาร และความสมารถทางการเงินของกิจการ ความตั้งใจของผู้บริหารไม่มีผลกระทบต่อดำรงอยู่ของอำนาจและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพประเมินได้ยาก

4. ในตอนแรกกิจการอาจสรุปว่ากิจการควบคุมหรือมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหลังจากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจไม่สามารถควบคุมหรือมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการรายอื่นสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของกิจการเองหรือของกิจการอื่น ที่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน เพื่อกำหนดว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้น (share call option) ทั้งหมดถือโดยกิจการหรือกิจการอื่น นอกจากนั้น คำนิยามในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) อนุญาตให้มีเพียงกิจการเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุม ดังนั้น เมื่อมีกิจการสองกิจการหรือมากกว่าขึ้นไปต่างมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่มีนัยสำคัญทั้งสิทธิในการออกเสียงจริงหรือสิทธิที่อาจเกิดขึ้นให้ทำการประเมินปัจจัยตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ใหม่เพื่อระบุให้ชัดเจนลงไปว่ากิจการใดมีอำนาจควบคุม
5. การกำหนดสัดส่วนที่ปันให้บริษัทใหญ่และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการจัดเตรียมงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และสัดส่วนที่ปันให้กิจการที่บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) นั้นให้ประเมินจากส่วนได้เสียในสัดส่วนการเป็นเจ้าของปัจจุบันเท่านั้น การกำหนดสัดส่วนนี้ให้คำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาในที่สุดเมื่อมีการใช้สิทธิทำให้กิจการในปัจจุบันสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ
6. ในบางสถานการณ์กิจการได้ความเป็นเจ้าของมาจากรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวสัดส่วนที่ใช้ในการปันส่วนให้คำนึงถึงการใช้สิทธิในท้ายสุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาทำให้กิจการสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในปัจจุบัน
7. มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ครอบคลุมถึงส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่มีการจัดทางงบการเงินรวม ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย และกิจการร่วมค้าที่มีการจัดทางงบการเงินรวมตามสัดส่วนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ดังนั้น เมื่อตราสารทางการเงินซึ่งรวมสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่โดยเนื้อหาทำให้สามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของปฏิบัติตามวิธีบัญชีตามวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าว ให้ถือว่าตราสารนั้นไม่ขึ้นกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวข้างต้นตราสารการเงิน ซึ่งรวมสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้ปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ตัวอย่าง

8. ใน 5 ตัวอย่างต่อไปนี้ แต่ละตัวอย่างแสดงแง่มุมหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาทุกแง่มุมที่เกี่ยวข้องในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ไปปรับใช้ การมีอำนาจในการควบคุมการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมถูกกำหนดขึ้นหลังจากประเมินปัจจัยต่างๆ ที่อธิบายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างทั้งหมดต่อไปนี้สันนิษฐานว่าปัจจัยอื่นๆ ไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดการมีอำนาจควบคุมการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมแม้ว่าปัจจัยเหล่านั้นอาจมีผลกระทบเมื่อมีการประเมินก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 options ที่มีลักษณะ out of money

กิจการ ก และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง 80% และ 20% ตามลำดับ ในกิจการ ค ต่อมากิจการ ก ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้กิจการ ง และซื้อ call option จากกิจการ ง ซึ่งสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิจะทำให้กิจการ ก ได้รับหุ้นสามัญและสิทธิออกเสียงเดิมที่ 80% ถึงแม้ว่า option นี้มีลักษณะ out of money แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันและทำให้กิจการ ก มีอำนาจต่อไปในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ ค การดำรงอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นี้รวมทั้งปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) นำมาพิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ค

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการ ง คิดเป็น 40% 30% และ 30% ตามลำดับ กิจการ ก ยังมี call option ที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่รองรับและเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ ก มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้น 20% และส่งผลให้กิจการ ข และกิจการ ค มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละ 20% ถ้าหากมีการใช้สิทธิ call option จะทำให้กิจการ ก ควบคุมอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง การดำรงอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ เช่นเดียวกันกับปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ถูกนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่า กิจการ ก ควบคุมกิจการ ง

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้น หรือทำให้อำนาจในการออกเสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการ ง คิดเป็น 25% 35% และ 40% ตามลำดับ กิจการ ข และ ค ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญตามราคาที่กำหนดได้ทุกเมื่อและทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่ม ส่วนกิจการ ก มี call option ที่สามารถซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเหล่านี้ในมูลค่าจำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ได้ ถ้าหากมีการใช้สิทธิ call option จะทำให้กิจการ ก มีสัดส่วนการถือหุ้นเพิ่มขึ้นเป็น 51% และมีผลทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่มตามไปด้วย (ในการนี้ส่วนได้เสียของกิจการ ข ใน ง ลดลงเหลือ 23% และส่วนได้เสียของกิจการ ค ใน ง ลดลงเหลือ 26%)

ถึงแม้กิจการ ก ไม่ได้เป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ แต่ให้นำมาพิจารณาด้วยเนื่องจากกิจการ ข และ ค สามารถใช้สิทธิดังกล่าว โดยทั่วไปหากต้องมีการซื้อหรือการใช้สิทธิของผู้อื่นก่อนที่กิจการจะเป็นเจ้าของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ จะถือว่ากิจการไม่ได้มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างไรก็ตามโดยเนื้อหาแล้วใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญพิจารณาว่าถือโดยกิจการ ก เนื่องจากเงื่อนไขของ call option ทำให้สภาพกิจการ ก มีน้ำหนักมากขึ้น call option และ ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญรวมกันทำให้กิจการ ก มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ง เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิตาม option และตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ ปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550)ให้นำมาพิจารณาด้วยและสรุปได้ว่ากิจการ ก ต่างหากที่ควบคุมกิจการ ง ไม่ใช่กิจการ ข หรือ ค

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

กิจการ ก ข และ กิจการ ค ต่างเป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวน 33.33% ในกิจการ ง ทั้งสามกิจการต่างมีสิทธิในการส่งตัวแทนสองคนไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการบริหารของกิจการ ง นอกจากนั้นกิจการ ก ยังมีสิทธิเลือกซื้อ (call option) ที่สามารถใช้สิทธิในราคาที่กำหนดไว้ได้ทุกเมื่อและถ้าหากใช้สิทธินี้จะทำให้กิจการ ก มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในกิจการ ง ฝ่ายบริหารของกิจการ ก ไม่ได้มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิตาม call option ถึงแม้จะเป็นในกรณีที่กิจการ ข และกิจการ ค ไม่ได้ออกเสียงไปในทำนองเดียวกับกิจการ ก การดำรงอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เช่นเดียวกันกับปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ถูกนำมาพิจารณาและทำให้กำหนดได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง เจตนาของผู้บริหารกิจการ ก ไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

กิจการ ก และ กิจการ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวน 55% และ 45% ในกิจการ ค ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ ข ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในกิจการ ค ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข โดยแปลง ได้ทุกเมื่อและเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้กิจการ ข ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อจ่ายชำระเงิน ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้นี้จะทำให้กิจการ ข ถือหุ้นรวม 70% ในกิจการ ค และสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ ก ใน กิจการ ค ลดลงเหลือ 30%

ถึงแม้ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาสูง คุณลักษณะของการที่สามารถแปลงได้ในปัจจุบันต่างหากที่ทำให้กิจการ ข มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ค การดำรงอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เช่นเดียวกันกับปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เป็นข้อพิจารณาที่ทำให้กำหนดได้ว่ากิจการ ข ไม่ใช่กิจการ ก ที่ควบคุมกิจการ ค ความสามารถทางการเงินของกิจการ ข ในการจ่ายชำระเงินเพื่อแปลงสภาพไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

การเปรียบเทียบหมายเลขย่อหน้าของประกาศในราชกิจจานุเบกษา กับ
ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44

ย่อหน้าในราชกิจจานุเบกษา	ย่อหน้าในมาตรฐานฉบับนี้
ย่อหน้าที่ 1	ย่อหน้าที่ 1
ย่อหน้าที่ 2	ย่อหน้าที่ 3
ย่อหน้าที่ 3	ย่อหน้าที่ 4
ย่อหน้าที่ 4	ย่อหน้าที่ 9
ย่อหน้าที่ 5	ย่อหน้าที่ 10
ย่อหน้าที่ 6	ย่อหน้าที่ 12
ย่อหน้าที่ 7	ย่อหน้าที่ 21
ย่อหน้าที่ 8	ย่อหน้าที่ 23
ย่อหน้าที่ 9	ย่อหน้าที่ 24
ย่อหน้าที่ 10	ย่อหน้าที่ 25

ย่อหน้าในราชกิจจานุเบกษา	ย่อหน้าในมาตรฐานฉบับนี้
ย่อหน้าที่ 11	ย่อหน้าที่ 28
ย่อหน้าที่ 12	ย่อหน้าที่ 29
ย่อหน้าที่ 13	ย่อหน้าที่ 30
ย่อหน้าที่ 14	ย่อหน้าที่ 34
ย่อหน้าที่ 15	ย่อหน้าที่ 35
ย่อหน้าที่ 16	ย่อหน้าที่ 36
ย่อหน้าที่ 17	ย่อหน้าที่ 37
ย่อหน้าที่ 18	ย่อหน้าที่ 38
ย่อหน้าที่ 19	ย่อหน้าที่ 39
ย่อหน้าที่ 20	ย่อหน้าที่ 40

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

รองศาสตราจารย์ ดร. อังครัตน์	เพ็ญบจริยวัฒน์	ประธานคณะกรรมการ
นายเกรียง	วงศ์หนองเตย	กรรมการ
ดร. นิมนวล	วิเศษสรรพ	กรรมการ
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. พิมพ์พนา	ปัดธวัชชัย	กรรมการ
ดร. ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	กรรมการ
ดร. สุธา	เจียรนัยกุลวานิช	กรรมการ
นางสาวมัลลิกา	ตติยสถาพร	กรรมการ (ผู้แทนกรมการประกันภัย)
นางสาวจุฑามณี	ยอดแสง	กรรมการ (ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า)
ดร. สาธิต	ผ่องธัญญา	กรรมการ (ผู้แทนกรมสรรพากร)
นางสาวปรียานุช	จิ่งประเสริฐ	กรรมการ (ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย)
นางสาวจิราภรณ์	พิริยะกิจไพบูลย์	กรรมการ (ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน)
นางศรีณยา	จินดาวณิศ	กรรมการ (ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.))
ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี

นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	ประธานอนุกรรมการ
ดร. ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
ดร. ลภินี	โกศลบุญ	อนุกรรมการ
นายสุพจน์	ชิตเกษรพงศ์	อนุกรรมการ
นายอำพล	เรืองธรรมากิจ	อนุกรรมการ
ดร. เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
นางวริศรา	วงศ์จรุงเรือง	อนุกรรมการ
นายสนิท	หิรัญภาณุพงศ์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี

ศาสตราจารย์เกษรี	ณรงค์เดช	ที่ปรึกษา
ศาสตราจารย์ทริฎ	รดีศรี	ประธานอนุกรรมการ
นางปราณี	ภาชีผล	อนุกรรมการ
นายชาติ	จันทนียงยง	อนุกรรมการ
ว่าที่ ร.ต. กำธร	ประเสริฐสม	อนุกรรมการ
นางสาวปราณี	เอกสุภักดี	อนุกรรมการ
นางธันยรัตน์	โชควิริยากร	อนุกรรมการ
นายสันติ	วิลาสศักดิ์ตานนท์	อนุกรรมการ
นายประเสริฐ	หวังรัตนปราณี	อนุกรรมการ
ดร. วีรวัฒน์	กาญจนดูล	อนุกรรมการ
นายลักษณะน้อย	พึงรัศมี	อนุกรรมการ
นายรุทร	เชาวนะกวี	อนุกรรมการ
ดร. วรศักดิ์	ทุมมานนท์	อนุกรรมการ
ดร. ศิลปพร	ศรีจันเพชร	อนุกรรมการ
นางสาวพ้องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	อนุกรรมการและเลขานุการ

พิมพ์ที่ บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด
4 ซอยสิรินธร 7 เขตบางพลัด กทม. 10700
โทร. 0 - 2881 - 9890 โทรสาร 424 - 3165