ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๔/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)

เรื่อง งบการเงินรวม

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๘๗/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง งบการเงินรวม

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง งบการเงินรวม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

งบการเงินรวม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IFRS 10: Consolidated Financial Statements (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ 1

การบรรลุวัตถุประสงค์ 2

ขอบเขต 4

การควบคุม 5

อำนาจ 10

ผลตอบแทน 15

ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน 17

ข้อกำหนดทางการบัญชี 19

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 22

การสูญเสียการควบคุม 25

การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ 27

ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน 31

ภาคผนวก

ก คำนิยาม

ข แนวทางปฏิบัติ

ค วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 33 และภาคผนวก ก ถึง ค ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วย**ตัวอักษรหนา**ถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็น*ตัวอักษรเอน* มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560)
เรื่อง *งบการเงินรวม*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการในการนำเสนอและการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อกิจการควบคุมกิจการอื่นอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น

การบรรลุวัตถุประสงค์

2 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

2.1 กำหนดให้กิจการ *(บริษัทใหญ่)* ที่ควบคุมอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้น *(บริษัทย่อย)* นำเสนองบการเงินรวม

2.2 ให้คำนิยามของหลัก*การควบคุม* และกำหนดการควบคุมให้เป็นเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงินรวม

2.3 ให้แนวทางการประยุกต์ใช้หลักการควบคุมเพื่อระบุว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้นต้องจัดทำงบการเงินรวม

2.4 ให้ข้อกำหนดทางการบัญชีในการจัดทำงบการเงินรวม และ

2.5 ให้คำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และให้ข้อยกเว้นในการรวมบริษัทย่อยประเภทหนึ่งของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนในการจัดทำงบการเงินรวม

3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึงข้อกำหนดทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจและผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้))

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ขอบเขต

4 กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้กับทุกกิจการ ยกเว้น

4.1 บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวมในกรณีที่เข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

4.1.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งกิจการอื่นควบคุมส่วนได้เสียทั้งหมดหรือบางส่วนโดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของบริษัทใหญ่ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับแจ้งเกี่ยวกับเรื่อง ซึ่งในสถานการณ์อื่นจะไม่มีสิทธิออกเสียงและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม

4.1.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (over-the-counter market) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

4.1.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ

4.1.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในลำดับระหว่างกลางจัดทำงบการเงินและเผยแพร่เป็นข้อมูลสาธารณะ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยได้รวมบริษัทย่อยไว้ในงบการเงินหรือวัดมูลค่าบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

4.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

4.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

4ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่บังคับใช้กับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานหรือโครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

4ข บริษัทใหญ่ซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องไม่นำเสนองบการเงินรวม ถ้ากิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การควบคุม

5 ผู้ลงทุนต้องกำหนดว่าผู้ลงทุนเป็นบริษัทใหญ่หรือไม่ โดยการประเมินว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ทั้งนี้ไม่คำนึงถึงลักษณะของความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

6 ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและมีความสามารถที่จะทำให้ผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

7 ดังนั้น ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

7.1 การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 10 ถึง 14)

7.2 ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 15 ถึง 16) และ

7.3 การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 17 ถึง 18)

8 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดเมื่อทำการประเมินว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องทบทวนการประเมินดังกล่าว ถ้าข้อเท็จจริงและสถานการณ์บ่งชี้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของการควบคุมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 7 (ดูย่อหน้าที่ ข80 ถึง ข85)

9 ผู้ลงทุนตั้งแต่สองคนหรือมากกว่านั้นร่วมกันควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการร่วมกันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ไม่มีผู้ลงทุนรายใดสามารถสั่งการกิจกรรมโดยปราศจากการร่วมมือกับบุคคลอื่น ๆ ผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนแต่ละคนจะบันทึกบัญชีส่วนได้เสียของตนในผู้ได้รับการลงทุน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การร่วมการงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

อำนาจ

10 ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการ*กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง* กล่าวคือ กิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

11 อำนาจเกิดจากสิทธิ ในบางครั้งการประเมินอำนาจเป็นเรื่องตรงไปตรงมา เช่น เมื่ออำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้มาจากสิทธิในการออกเสียงที่ได้รับจากตราสารทุนโดยตรงและเพียงอย่างเดียว เช่น หุ้น และสามารถประเมินได้จากการพิจารณาสิทธิในการออกเสียงจากการถือหุ้นดังกล่าวในกรณีอื่น การประเมินอาจจะซับซ้อนและต้องใช้มากกว่าหนึ่งปัจจัยในการพิจารณา เช่น เมื่ออำนาจเกิดจากหนึ่งข้อตกลงตามสัญญาหนึ่งสัญญาหรือมากกว่านั้น

12 ผู้ลงทุนซึ่งมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องถือว่ามีอำนาจ ถึงแม้ว่าสิทธินั้นยังมิได้มีการใช้ก็ตาม หลักฐานซึ่งแสดงว่าผู้ลงทุนได้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะช่วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่ แต่หลักฐานเหล่านั้นไม่ให้ข้อสรุปด้วยตัวเองในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

13 ในกรณีที่มีผู้ลงทุนสองคนหรือมากกว่านั้น และเมื่อสิทธิที่มีอยู่ของแต่ละคนทำให้มีความสามารถเป็นเอกภาพในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องที่แตกต่างกัน ผู้ลงทุนที่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนเป็นผู้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

14 ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้ ถึงแม้ว่าสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นจะทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการมีส่วนร่วมในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น เมื่ออีกกิจการหนึ่งมี*อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ* แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนซึ่งถือเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครองไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข26 ถึง ข28) และดังนั้นถือว่าไม่ได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ผลตอบแทน

15 ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน เมื่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องนั้นมีโอกาสที่จะผันแปรตามผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน โดยผลตอบแทนของผู้ลงทุนนั้นเป็นผลตอบแทนเชิงบวกเพียงอย่างเดียวหรือผลตอบแทนเชิงลบเพียงอย่างเดียว หรือทั้งผลตอบแทนเชิงบวกและผลตอบแทนเชิงลบ

16 ถึงแม้ว่าจะมีผู้ลงทุนรายเดียวที่สามารถควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้ แต่กิจการมากกว่าหนึ่งรายสามารถมีส่วนแบ่งในผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผู้ถือหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม สามารถมีส่วนแบ่งในกำไรหรือการจ่ายปันผลของผู้ได้รับการลงทุน

ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน

17 ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนไม่เพียงมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน และมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน แต่ยังสามารถใช้อำนาจในการทำให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้น

18 ดังนั้นผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการตัดสินใจ ต้องพิจารณาว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนที่เป็นตัวแทนตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ ข58 ถึง ข72 ไม่เป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหากใช้สิทธิในการตัดสินใจตามที่ได้รับมอบหมาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อกำหนดทางการบัญชี

19 บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

20 การจัดทำงบการเงินรวมของผู้ได้รับการลงทุนต้องเริ่มตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน และสิ้นสุดเมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

21 ย่อหน้าที่ ข86 ถึง ข93 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินรวม

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

22 บริษัทใหญ่ต้องนำเสนอส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวมในส่วนของเจ้าของแยกจากส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่

23 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยซึ่งมิได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยถือเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ (กล่าวคือ รายการกับเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ)

24 ย่อหน้าที่ ข94 ถึง ข96 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับส่วนได้ส่วนเสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวม

การสูญเสียการควบคุม

25 ในกรณีที่บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องปฏิบัติดังนี้

25.1 ต้องตัดรายการสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยเดิมที่เคยมีการควบคุมออกจากงบแสดงฐานะการเงินรวม

25.2 รับรู้เงินลงทุนที่เหลือในบริษัทย่อยเดิมที่เคยมีการควบคุมในมูลค่ายุติธรรม เมื่อสูญเสียการควบคุมและหลังจากนั้นรับรู้เงินลงทุนและรายการลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับบริษัทย่อยเดิมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่กล่าวถึงนั้นถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกที่รับรู้ของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเป็นราคาทุนเริ่มแรกที่รับรู้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า

25.3 รับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการสูญเสียการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียเดิมที่เคยมีการควบคุม

26 ย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 ได้กล่าวถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการสูญเสียการควบคุม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

27 บริษัทใหญ่ต้องกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคือกิจการซึ่ง

27.1 ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น

27.2 ให้คำมั่นกับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ

27.3 วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม

ย่อหน้าที่ ข85ก ถึง ข85ฐ ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

28 ในการประเมินว่ากิจการเป็นไปตามคำนิยามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 27 หรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ดังต่อไปนี้หรือไม่

28.1 กิจการมีเงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง (ดูย่อหน้าที่ ข85ฒ ถึง ข85ณ)

28.2 กิจการมีผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย (ดูย่อหน้าที่ ข85ด ถึง ข85ถ)

28.3 กิจการมีผู้ลงทุนที่มิใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ (ดูย่อหน้าที่ ข85ท ถึง ข85ธ) และ

28.4 กิจการมีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในรูปแบบของส่วนของเจ้าของ หรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง (ดูย่อหน้าที่ ข85น ถึง ข85บ)

การขาดหายไปของลักษณะปกติดังกล่าวในบางข้อไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการถูกตัดสิทธิจากการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่มีลักษณะปกติดังกล่าวไม่ครบทุกข้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้)

29 หากข้อเท็จจริง และสถานการณ์บ่งชี้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบที่เป็นคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 27 หรือ มีการเปลี่ยนแปลงจากลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 28 บริษัทใหญ่ต้องประเมินใหม่ว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

30 บริษัทใหญ่ที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หรือกลายมาเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงสถานภาพดังกล่าวนับตั้งแต่วันที่การเปลี่ยนแปลงสถานภาพเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ ข100 ถึง ข101)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

31 ยกเว้นที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 32 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องไม่รวมบริษัทย่อย หรือต้องไม่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) เมื่อกิจการได้มาซึ่งการควบคุมในกิจการอื่น แต่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)[1]

32 แม้ว่าจะมีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 31 แล้ว หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีบริษัทย่อยซึ่งบริษัทย่อยนั้นมิได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนและมีวัตถุประสงค์หลักและกิจกรรมหลักในการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการลงทุนของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ค ถึง ข85จ) กิจการต้องรวมบริษัทย่อยดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 26 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยดังกล่าว

33 บริษัทใหญ่ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องรวมกิจการทั้งหมดที่บริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงกิจการที่ถูกควบคุมผ่านบริษัทย่อยซึ่งเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ยกเว้นบริษัทใหญ่เองเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

[1] ภาคผนวก ค7 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินรวม* ระบุว่า “หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ยังไม่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การอ้างอิงให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)”

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของ**กลุ่มกิจการ**ที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของ**บริษัทใหญ่**และ**บริษัทย่อย**เสมือนว่าเป็นของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน	หมายถึง	ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และมีความสามารถที่จะทำให้เกิดผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
ผู้ตัดสินใจ	หมายถึง	กิจการที่มีสิทธิในการตัดสินใจไม่ว่าจะเป็นตัวการหรือตัวแทนของกิจการอื่น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	**บริษัทใหญ่**และ**บริษัทย่อย**
กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน	หมายถึง	กิจการซึ่ง 1) ได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการด้านการบริหารเงินลงทุนแก่ผู้ลงทุนเหล่านั้น 2) ให้คำมั่นสัญญากับผู้ลงทุนว่าวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าของเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และ 3) วัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียใน**บริษัทย่อย**ที่ไม่ได้เป็นของ**บริษัทใหญ่**ทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่ง**ควบคุม**กิจการอื่นหนึ่งแห่งหรือมากกว่านั้น
อำนาจ	หมายถึง	สิทธิที่มีอยู่ที่ทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการ**กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง	หมายถึง	สิทธิที่มีการออกแบบเพื่อคุ้มครองส่วนได้เสียของผู้ที่ถือสิทธินั้น โดยปราศจากการให้อำนาจเหนือกิจการที่สิทธินั้นเกี่ยวข้อง
กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	หมายถึง	สำหรับวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเป็นกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุนที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน
สิทธิในการถอดถอน	หมายถึง	สิทธิในการถอดถอนผู้ตัดสินใจจากอำนาจตัดสินใจ
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของอีกกิจการหนึ่ง

คำนิยามต่อไปนี้มีอธิบายใน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน* (เมื่อมีการประกาศใช้) และใช้ความหมายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- บริษัทร่วม
- ส่วนได้เสียในกิจการอื่น
- การร่วมค้า
- ผู้บริหารสำคัญ
- กิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งอธิบายแนวทางปฏิบัติของย่อหน้าที่ 1 ถึง 33 และมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข1 ตัวอย่างในภาคผนวกนี้แสดงให้เห็นสถานการณ์ตามสมมติฐาน ถึงแม้ว่าบางแง่มุมของตัวอย่างอาจพบได้ในสถานการณ์จริง ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดของแต่ละกรณีจะต้องมีการนำมาประเมินเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบการเงินรวม มาประยุกต์ใช้

การประเมินการควบคุม

ข2 ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องประเมินว่าตนมีครบทุกองค์ประกอบต่อไปนี้หรือไม่

- ข2.1 การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
- ข2.2 ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
- ข2.3 การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ข3 การพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้อาจช่วยในการกำหนดว่ามีการควบคุม

- ข3.1 วัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8)
- ข3.2 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องคืออะไร และมีการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมนั้นอย่างไร (ดูย่อหน้าที่ ข11 ถึง ข13)
- ข3.3 สิทธิของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข54)
- ข3.4 ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข55 ถึง ข57) และ
- ข3.5 ผู้ลงทุนสามารถใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ ข58 ถึง ข72)

ข4 เมื่อมีการประเมินการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาลักษณะของความสัมพันธ์ของตนกับกิจการอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข73 ถึง ข75)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน

ข5 ในการประเมินการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน เพื่อที่จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ใดมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมเหล่านั้น และผู้ใดเป็นผู้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมเหล่านั้น

ข6 เมื่อมีการพิจารณาวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน อาจเกิดความชัดเจนว่าการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนอาศัยตราสารทุนที่ให้สิทธิผู้ถือตราสารในการออกเสียงตามสัดส่วนที่ลงทุน เช่น หุ้นสามัญในผู้ได้รับการลงทุน ในกรณีนี้ หากไม่มีข้อตกลงอื่นใดเพิ่มเติมที่เปลี่ยนแปลงอำนาจในการตัดสินใจ การประเมินการควบคุมจะเน้นที่ฝ่ายใด (ถ้ามี) มีความสามารถในการใช้สิทธิออกเสียงที่เพียงพอเพื่อกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข50) ในกรณีที่ตรงไปตรงมาที่สุด หากไม่มีปัจจัยอื่น ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่จะเป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ข7 ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ในกรณีที่มีความซับซ้อน อาจจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยอื่นบางปัจจัยหรือทุกปัจจัยในย่อหน้าที่ ข3

ข8 ผู้ได้รับการลงทุนอาจได้รับการออกแบบเพื่อให้สิทธิในการออกเสียงไม่เป็นปัจจัยหลักในการตัดสินว่าใครเป็นผู้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน เช่น เมื่อสิทธิในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานด้านการบริหารเท่านั้น และกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการสั่งการด้วยข้อตกลงตามสัญญา ในกรณีนี้ การพิจารณาของผู้ลงทุนเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของผู้ได้รับการลงทุนและการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนต้องรวมถึงการพิจารณาความเสี่ยงที่ผู้ได้รับการลงทุนถูกออกแบบมาให้มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยง ความเสี่ยงที่ผู้ได้รับการลงทุนถูกออกแบบมาให้ส่งผ่านไปยังกิจการต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและพิจารณาว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงเหล่านั้นบางส่วนหรือทั้งหมดหรือไม่ การพิจารณาความเสี่ยงนั้นไม่เพียงรวมถึงผลกระทบในทางลบแต่รวมถึงโอกาสในทางบวกด้วย

อำนาจ

ข9 การที่ผู้ลงทุนจะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินอำนาจต้องพิจารณาเฉพาะสิทธิที่มีความสำคัญและสิทธิที่มิใช่สิทธิเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข28)

ข10 การกำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่ขึ้นอยู่กับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และสิทธิที่ผู้ลงทุนและกิจการอื่นมีที่เกี่ยวกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องและการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข11 สำหรับผู้ได้รับการลงทุนจำนวนมาก กิจกรรมการดำเนินงานและกิจกรรมการจัดหาเงินหลายแบบมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างของกิจกรรมซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่สามารถเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง จะรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงกิจกรรมดังนี้

ข11.1 การซื้อและขายสินค้าหรือบริการ

ข11.2 การจัดการสินทรัพย์ทางการเงินตลอดอายุของสินทรัพย์ (รวมถึงเมื่อผิดนัดชำระหนี้)

ข11.3 การเลือก การได้มาหรือการจำหน่ายสินทรัพย์

ข11.4 การวิจัยและการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ หรือกระบวนการใหม่ ๆ และ

ข11.5 การกำหนดโครงสร้างของเงินทุนหรือการได้รับเงินทุน

ข12 ตัวอย่างของการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข12.1 การตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานและการลงทุนของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งรวมถึงงบประมาณ และ

ข12.2 การแต่งตั้งและการกำหนดค่าตอบแทนผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนหรือผู้ให้บริการแก่ผู้ได้รับการลงทุนและการยกเลิกบริการ หรือการจ้างงานนั้น

ข13 ในบางสถานการณ์ กิจกรรมทั้งก่อนและหลังการเกิดของสถานการณ์เฉพาะอาจเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เมื่อผู้ลงทุนสองคนหรือมากกว่าสองคนขึ้นไปมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และกิจกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้นในเวลาที่ต่างกัน ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าผู้ลงทุนคนใดที่สามารถสั่งการกิจกรรมที่ทำให้เกิดผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนที่สอดคล้องกับสิทธิในการตัดสินใจเห็นชอบ (ดูย่อหน้าที่ 13) ผู้ลงทุนต้องมีการทบทวนการประเมินนี้ตลอดเวลาเมื่อมีข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องหรือสถานการณ์เปลี่ยนไป

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 1

ผู้ลงทุนสองกลุ่มได้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนเพื่อพัฒนาและทำการตลาดเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์ ผู้ลงทุนคนแรกรับผิดชอบในการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์นั้น ซึ่งเป็นฝ่ายเดียวที่สามารถทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการพัฒนาผลิตภัณฑ์และการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ หลังจากที่ได้รับการรับรองทางกฎหมายแล้ว ผู้ลงทุนอีกกลุ่มจะทำการผลิตและการตลาดต่อไป ซึ่งผู้ลงทุนกลุ่มนี้จะเป็นฝ่ายเดียวที่สามารถทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตและการตลาด ในกรณีที่กิจกรรมการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายกับกิจกรรมการผลิตและการตลาดมีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจเท่ากัน ผู้ลงทุนแต่ละฝ่ายจำเป็นต้องพิจารณาว่ากิจกรรมใดมีผลกระทบโดยตรงอย่างมีนัยสำคัญ*มากที่สุด*ต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน จากที่กล่าวมาแล้วว่าผู้ลงทุนแต่ละฝ่ายจะต้องพิจารณาว่ากิจกรรมการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมาย หรือกิจกรรมการผลิตและการตลาดมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน และใครสามารถสั่งการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 1

กิจกรรมนั้น ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนรายใดมีอำนาจ ผู้ลงทุนจะพิจารณาสิ่งต่างๆ ดังนี้

(1) วัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน

(2) ปัจจัยที่กำหนดกำไรขั้นต้น รายได้ และมูลค่าของผู้ได้รับการลงทุน หรือมูลค่าของผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์

(3) ผลกระทบต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนจากอำนาจการตัดสินใจของผู้ลงทุนแต่ละรายที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยในข้อ (2) และ

(4) ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ลงทุน

ตามตัวอย่างนี้ ผู้ลงทุนจะพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้ด้วย

(5) ความไม่แน่นอนและความพยายามที่ใช้ในการได้รับรองทางกฎหมาย (พิจารณาถึงความสำเร็จของผู้ลงทุนเกี่ยวกับการพัฒนาและการขอการรับรองทางกฎหมายเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์ที่ผ่านมา) และ

(6) ผู้ลงทุนรายใดควบคุมผลิตภัณฑ์ทางการแพทย์หลังจากระยะของการพัฒนาประสบความสำเร็จ

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 2

กิจการลงทุนแห่งหนึ่ง (ผู้ได้รับการลงทุน) มีการจัดตั้งและได้รับทุนจากตราสารหนี้ซึ่งถือโดยผู้ลงทุน (ผู้ลงทุนในหนี้) และตราสารทุนซึ่งถือโดยผู้ลงทุนอื่นจำนวนหนึ่ง ส่วนที่เป็นทุน (Equity Tranche) ถูกออกแบบมาเพื่อรับผลขาดทุนแรกและรับผลตอบแทนส่วนที่เหลือของผู้ได้รับการลงทุน โดยหนึ่งในผู้ลงทุนในตราสารทุนซึ่งถือหุ้นร้อยละ 30 ของส่วนของเจ้าของทำหน้าที่เป็นผู้จัดการสินทรัพย์ด้วย ผู้ได้รับการลงทุนใช้เงินที่ได้มาเพื่อซื้อกลุ่มการลงทุน (portfolio) ในสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งทำให้ผู้ได้รับการลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตที่อาจเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้องกับการผิดนัดชำระเงินต้นและดอกเบี้ยของสินทรัพย์ส่วนรายการที่มีการขายให้แก่ผู้ลงทุนในตราสารหนี้โดยถือเป็นการลงทุนที่มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตต่ำจากความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์ในกลุ่มการลงทุนจะผิดนัดชำระ เนื่องจากลักษณะของสินทรัพย์และเนื่องจากผู้ลงทุนในส่วนที่เป็นทุนถูกออกแบบมาให้รับการขาดทุนแรกของผู้ได้รับการลงทุน ผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากการบริหารกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งรวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับการเลือก การซื้อและการจำหน่ายสินทรัพย์ภายใต้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกลุ่มการลงทุนและการจัดการเมื่อกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ผิดนัดชำระ กิจกรรมเหล่านั้นจะมีการจัดการโดยผู้บริหารสินทรัพย์จนกว่าการผิดนัดชำระถึงสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน (ได้แก่

ตัวอย่างการนำมาใช้
ตัวอย่างที่ 2 เมื่อมูลค่าของกลุ่มการลงทุนถึงระดับที่ส่วนของทุนของผู้ได้รับการลงทุนถูกใช้ไปจนหมด) ณ เวลานั้น ผู้ดูแลกองทุนภายนอกจะจัดการสินทรัพย์ตามคำสั่งของผู้ลงทุนในตราสารหนี้ การจัดการกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องจนกว่าสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระจะถึงสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน ผู้ลงทุนในตราสารหนี้สามารถสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระเงินผ่านพ้นสัดส่วนที่ระบุไว้ของมูลค่ากลุ่มการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์และผู้ลงทุนในตราสารหนี้แต่ละฝ่ายควรพิจารณาว่าพวกเขาสามารถสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญมากที่สุดต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนได้หรือไม่ รวมถึงพิจารณาถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนและฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนที่มีต่อแต่ละฝ่าย

สิทธิที่ให้ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข14 อำนาจเกิดจากสิทธิ เพื่อให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีอยู่ต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง สิทธิที่อาจให้อำนาจแก่ผู้ลงทุนสามารถมีความแตกต่างกันได้ระหว่างผู้ได้รับการลงทุนแต่ละราย

ข15 ตัวอย่างของสิทธิ ไม่ว่าเพียงเรื่องเดียวหรือรวมกันหลายเรื่อง สามารถให้อำนาจผู้ลงทุนซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข15.1 สิทธิในรูปแบบของสิทธิในการออกเสียง (หรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข34 ถึง ข50)

ข15.2 สิทธิในการแต่งตั้ง การมอบหมาย หรือการถอดถอนสมาชิกของผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข15.3 สิทธิในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนอีกกิจการหนึ่งซึ่งเป็นผู้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข15.4 สิทธิในการสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำรายการ หรือคัดค้านการเปลี่ยนแปลงในรายการเพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน และ

ข15.5 สิทธิอื่น (เช่น สิทธิในการตัดสินใจที่ระบุไว้ในสัญญาการบริหาร) ซึ่งให้ผู้ถือมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข16 โดยทั่วไป เมื่อผู้ได้รับการลงทุนมีกิจกรรมการดำเนินงานและกิจกรรมการจัดหาเงินหลายอย่างซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน และเมื่อการตัดสินใจที่สำคัญเกี่ยวกับกิจกรรมเหล่านี้ต้องทำอย่างต่อเนื่องควรเป็นสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายกันที่ให้อำนาจแก่ผู้ลงทุนไม่ว่าเป็นการให้สิทธิออกเสียงเพียงอย่างเดียวหรือรวมกันกับข้อตกลงอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข17 เมื่อสิทธิการออกเสียงไม่สามารถมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน เช่น เมื่อสิทธิในการออกเสียงเกี่ยวข้องกับงานบริหารเท่านั้น และข้อตกลงตามสัญญาเป็นตัวกำหนดทิศทางของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนต้องประเมินข้อตกลงตามสัญญาเหล่านั้นเพื่อพิจารณาว่าตนมีสิทธิเพียงพอที่ให้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิเพียงพอที่ให้อำนาจหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8) และข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข51 ถึง ข54 ร่วมกับย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข20

ข18 ในบางสถานการณ์ อาจจะยากที่จะกำหนดว่าสิทธิของผู้ลงทุนมีเพียงพอที่จะให้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ในกรณีนี้เพื่อให้การประเมินอำนาจสามารถทำได้ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาหลักฐานว่าตนมีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงผู้เดียวหรือไม่การพิจารณานั้นคำนึงถึง แต่ไม่จำกัดเพียงรายการต่อไปนี้ ซึ่งเมื่อพิจารณาร่วมกับสิทธิและข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 อาจให้หลักฐานว่าสิทธิของผู้ลงทุนเพียงพอที่จะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข18.1 ผู้ลงทุนแม้ว่าไม่มีสิทธิตามสัญญา สามารถแต่งตั้ง หรือให้การอนุมัติผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข18.2 ผู้ลงทุนแม้ว่าไม่มีสิทธิตามสัญญา สามารถสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำรายการหรือคัดค้านการเปลี่ยนแปลงรายการที่มีนัยสำคัญ เพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน

ข18.3 ผู้ลงทุนสามารถมีอิทธิพลในกระบวนการเสนอชื่อเพื่อเลือกสมาชิกของผู้กำกับดูแลของผู้ได้รับการลงทุน หรือการได้รับมอบอำนาจในสิทธิออกเสียงจากผู้ถือรายอื่น

ข18.4 ผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนคือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้ลงทุน (เช่น ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (chief executive officer) ของผู้ได้รับการลงทุนและประธานเจ้าหน้าที่บริหารของผู้ลงทุนเป็นคนเดียวกัน)

ข18.5 ส่วนใหญ่ของสมาชิกที่มีหน้าที่กำกับดูแลผู้ได้รับการลงทุนเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับผู้ลงทุน

ข19 บางครั้งมีข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีความสัมพันธ์พิเศษกับผู้ได้รับการลงทุน ที่เป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับ (a passive interest) ความมีอยู่ของแต่ละข้อบ่งชี้หรือข้อบ่งชี้ประกอบกันบางอย่างมิได้หมายความว่าเข้าเงื่อนไขของอำนาจเสมอไป อย่างไรก็ตามการมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับในผู้ได้รับการลงทุนนั้นอาจบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีสิทธิอื่นที่เกี่ยวข้องอื่นที่เพียงพอที่สามารถให้เป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เช่น การที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียมากกว่าส่วนได้เสียแบบตั้งรับและประกอบกับสิทธิอื่นอาจบ่งชี้อำนาจได้ดังนี้

ข19.1 ผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุนซึ่งมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เป็นพนักงานปัจจุบันหรือเคยเป็นพนักงานของผู้ลงทุน

ข19.2 การดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนขึ้นอยู่กับผู้ลงทุน ดังเช่นสถานการณ์ดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข19.2.1 ผู้ได้รับการลงทุนพึ่งพาเงินทุนจากผู้ลงทุนในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญของการดำเนินงาน

ข19.2.2 ผู้ลงทุนให้การค้ำประกันภาระผูกพันของกิจการในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญ

ข19.2.3 ผู้ได้รับการลงทุนขึ้นอยู่กับผู้ลงทุนในบริการที่สำคัญ เทคโนโลยี วัสดุหรือวัตถุดิบ

ข19.2.4 ผู้ลงทุนมีการควบคุมสินทรัพย์ เช่น ใบอนุญาต หรือเครื่องหมายทางการค้าที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานหลักของผู้ได้รับการลงทุน

ข19.2.5 ผู้ได้รับการลงทุนพึ่งพาผู้ลงทุนในเรื่องผู้บริหารสำคัญ เช่น เมื่อบุคลากรของผู้ลงทุนมีความรู้ความชำนาญเฉพาะในการดำเนินงานหลักของผู้ได้รับการลงทุน

ข19.3 กิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุนในสัดส่วนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวข้องหรือเป็นการดำเนินการแทนผู้ลงทุน

ข19.4 ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิของผู้ลงทุนในผลตอบแทนจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนไม่เป็นสัดส่วนกับสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกัน เช่น อาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้ลงทุนมีสิทธิหรือมีฐานะเปิดต่อผลตอบแทนมากกว่าครึ่งหนึ่งของผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนแต่ถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าครึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน

ข20 ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ลงทุนจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนยิ่งมากยิ่งมีแรงจูงใจสำหรับผู้ลงทุนในการได้สิทธิที่เพียงพอที่จะให้อำนาจ ดังนั้นฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนที่สูงเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนอาจมีอำนาจ อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของฐานะเปิดของผู้ลงทุนด้วยตัวเองนั้นไม่ได้กำหนดว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

ข21 เมื่อปัจจัยในย่อหน้าที่ ข18 และข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 มีการพิจารณาร่วมกันกับสิทธิของผู้ลงทุน ต้องให้น้ำหนักมากกับหลักฐานเรื่องอำนาจตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข18

สิทธิที่มีความสำคัญ

ข22 ในการประเมินว่าผู้ซึ่งลงทุนมีอำนาจหรือไม่จะพิจารณาเพียงสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (ถือโดยผู้ลงทุนและอื่น ๆ) สิทธิจะมีความสำคัญ เมื่อผู้ถือต้องมีความสามารถในการใช้สิทธิในทางปฏิบัติ

ข23 การกำหนดว่าสิทธิมีความสำคัญหรือไม่ต้องใช้ดุลยพินิจ โดยพิจารณาข้อเท็จจริงทั้งหมดและสถานการณ์นั้น ปัจจัยที่นำมาพิจารณาในการกำหนดรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงข้อต่อไปนี้

ข23.1 มีอุปสรรค (ทางเศรษฐกิจหรืออื่น ๆ) ที่ป้องกันผู้ถือรายหนึ่ง (หรือผู้ถือหลายราย) จากการใช้สิทธิ ตัวอย่างของอุปสรรคดังกล่าวรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียง

ข23.1.1 บทลงโทษทางการเงิน และแรงจูงใจที่จะป้องกัน (หรือยับยั้ง) ผู้ถือในการใช้สิทธิ

ข23.1.2 ราคาใช้สิทธิ หรือราคาแปลงสภาพ ที่ทำให้เกิดอุปสรรคทางการเงินที่ป้องกันผู้ถือ (หรือยับยั้ง) จากการใช้สิทธิ

ข23.1.3 เงื่อนไขและสถานการณ์ที่จะทำให้ไม่ได้ใช้สิทธิ เช่น เงื่อนไขที่จำกัดเวลาการใช้สิทธิแบบสั้นๆ

ข23.1.4 ขาดหรือไม่ชัดเจนซึ่งกลไกในการหาเอกสารของผู้ได้รับการลงทุนที่สมเหตุสมผล หรือกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ที่จะยินยอมให้ผู้ถือได้ใช้สิทธิ

ข23.1.5 ผู้ถือที่มีสิทธิไม่สามารถได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อใช้สิทธิ

ข23.1.6 อุปสรรคในการดำเนินงานหรือแรงจูงใจที่จะป้องกัน (หรือยับยั้ง) ผู้ถือจากการใช้สิทธิ (ตัวอย่างเช่น ปราศจากซึ่งผู้จัดการที่เต็มใจหรือมีความสามารถในการให้บริการที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ หรือผู้ที่มีความสามารถในการให้บริการและเข้ารับส่วนได้เสียอื่นที่ถือโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ)

ข23.1.7 กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่ป้องกันไม่ให้ผู้ถือหุ้นใช้สิทธิ (เช่น นักลงทุนต่างชาติถูกห้ามไม่ให้ใช้สิทธิ)

ข23.2 เมื่อการใช้สิทธินั้นกำหนดให้มีความเห็นชอบมากกว่าหนึ่งราย หรือเมื่อสิทธิมีการถือมากกว่าหนึ่งราย ไม่ว่าจะมีกลไกที่ทำให้ผู้ถือเหล่านั้นมีความสามารถในทางปฏิบัติในการใช้สิทธิร่วมกันหากเลือกที่จะปฏิบัติเช่นนั้นหรือไม่ การที่ไม่มีกลไกเหล่านี้เป็นข้อบ่งชี้ว่าสิทธินั้นไม่มีความสำคัญ ยิ่งมีหลายฝ่ายซึ่งต้องมีการตกลงกันในการใช้สิทธิซึ่งเป็นไปได้น้อยที่สิทธินั้นจะมีความสำคัญ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการที่มีสมาชิกที่เป็นอิสระจากผู้ตัดสินใจอาจจะเป็นกลไกสำหรับผู้ลงทุนหลายรายในการดำเนินการร่วมกันในการใช้สิทธิ ดังนั้นสิทธิในการถอดถอนซึ่งสามารถดำเนินการโดยคณะกรรมการที่เป็นอิสระจะมีความเป็นไปได้มากที่จะมีความสำคัญมากกว่าการใช้สิทธินั้นของผู้ลงทุนแต่ละรายจำนวนมาก

ข23.3 ผู้ถือสิทธิรายหนึ่งหรือหลายรายจะได้รับผลประโยชน์จากการใช้สิทธินั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ผู้ถือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50) ต้องพิจารณาราคาในการใช้สิทธิหรือราคาแปลงสภาพของเครื่องมือ ข้อตกลงและเงื่อนไขของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้มีความเป็นไปได้มากที่จะมีความสำคัญเมื่อเครื่องมือนั้นอยู่ในภาวะสมควรใช้สิทธิ (in the money) หรือผู้ลงทุนจะได้รับผลประโยชน์จากเหตุผลอื่น (เช่น การรับรู้ของการผนึกกัน (synergies) ระหว่างผู้ลงทุนกับผู้ได้รับการลงทุน) จากการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพของเครื่องมือ

ข24 การที่สิทธิจะมีความสำคัญ สิทธินั้นจะต้องสามารถใช้ได้เมื่อมีการตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยปกติต้องสามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ดี บางครั้งสิทธินั้นสามารถมีความสำคัญถึงแม้ว่าสิทธินั้นยังไม่สามารถใช้ได้ในปัจจุบัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 3

ผู้ได้รับการลงทุนมีการประชุมผู้ถือหุ้นประจำปีเพื่อการตัดสินใจกำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ตารางการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งต่อไปจะเกิดขึ้นอีกใน 8 เดือนข้างหน้า อย่างไรก็ตาม ผู้ถือหุ้นแต่ละรายหรือหลายรายรวมกันแล้วอย่างน้อยร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียง สามารถเรียกประชุมวาระพิเศษเพื่อเปลี่ยนแปลงนโยบายที่มีอยู่เกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แต่มีข้อกำหนดต้องแจ้งผู้ถือหุ้นรายอื่น หมายความว่า การประชุมดังกล่าวไม่สามารถดำเนินการได้อย่างน้อย 30 วัน นโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องสามารถมีการเปลี่ยนแปลงได้เฉพาะในการประชุมผู้ถือหุ้นวาระพิเศษหรือการประชุมซึ่งมีตารางกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งรวมถึงการอนุมัติการขายสินทรัพย์ที่มีความสำคัญเช่นเดียวกับการตัดสินใจในการลงทุนหรือการจำหน่ายการลงทุนที่มีนัยสำคัญ

รูปแบบข้อเท็จจริงข้างต้นนั้นสามารถประยุกต์ใช้กับตัวอย่างที่ 3ก ถึง 3ง ตัวอย่างดังต่อไปนี้แต่ละตัวอย่างแยกพิจารณาจากกัน

ตัวอย่างที่ 3ก

ผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนนั้นมีความสำคัญเนื่องจากผู้ลงทุนสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้เมื่อผู้ลงทุนต้องการ ข้อเท็จจริงที่ผู้ลงทุนต้องใช้เวลา 30 วัน ก่อนที่ผู้ลงทุนสามารถใช้สิทธิในการออกเสียงได้นั้นไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในปัจจุบันเพื่อสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องนับตั้งแต่ได้หุ้นมา

ตัวอย่างที่ 3ข

ผู้ลงทุนทำสัญญาล่วงหน้าเพื่อที่จะได้หุ้นส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน สัญญาล่วงหน้าต้องมีการชำระเงินภายใน 25 วัน ผู้ถือหุ้นเดิมไม่สามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากการประชุมในวาระพิเศษจะเกิดขึ้นได้ต้องใช้เวลาอย่างน้อย 30 วัน ซึ่งในเวลานั้นสัญญาล่วงหน้าก็จะได้รับการชำระเงิน ดังนั้นผู้ลงทุนมีสิทธิที่มีความสำคัญเทียบเท่ากับผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ตามตัวอย่างที่ 3ก (กล่าวคือ ผู้ลงทุนที่ถือสัญญาล่วงหน้าสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้เมื่อผู้ลงทุนต้องการ) สัญญาล่วงหน้าของผู้ลงทุนนั้นมีความสำคัญที่ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แม้ก่อนที่มีการชำระเงินในสัญญาล่วงหน้า

ตัวอย่างที่ 3ค

ผู้ลงทุนที่ถือตราสารสิทธิเลือกที่สำคัญในการได้มาซึ่งหุ้นส่วนใหญ่ของผู้ได้รับการลงทุนโดยสามารถใช้สิทธิได้ภายใน 25 วันและอยู่ในภาวะสมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply in the money)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้
ข้อสรุปเหมือนตัวอย่างที่ 3ข **ตัวอย่างที่ 3ง** ผู้ลงทุนทำสัญญาล่วงหน้าเพื่อที่ได้มาซึ่งหุ้นส่วนใหญ่ของผู้ได้รับการลงทุน โดยไม่ได้มีสิทธิที่เกี่ยวข้องอื่นเหนือผู้ได้รับการลงทุน สัญญาล่วงหน้าต้องมีการชำระเงินภายใน 6 เดือน ข้อแตกต่างกับตัวอย่างข้างต้นคือผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ แต่ผู้ถือหุ้นเดิมมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากผู้ถือหุ้นเดิมสามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ก่อนที่จะมีการชำระเงินในสัญญาล่วงหน้า

ข25 สิทธิที่มีความสำคัญซึ่งสามารถใช้สิทธิได้โดยกิจการอื่นสามารถป้องกันผู้ลงทุนจากการเข้าควบคุมผู้ได้รับการลงทุน สิทธิที่มีความสำคัญดังกล่าวไม่จำเป็นที่ผู้ถือจะมีความสามารถในการเป็นผู้ริเริ่มตัดสินใจ ตราบใดที่สิทธินั้นไม่ใช่เพียงเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข26 ถึง ข28) สิทธิที่มีความสำคัญที่ถือโดยกิจการอื่นอาจจะสามารถป้องกันผู้ลงทุนในการเข้าควบคุมผู้ได้รับการลงทุนได้ ถึงแม้ว่าสิทธินั้นจะให้ผู้ถือเพียงแค่ความสามารถในปัจจุบันเพื่ออนุมัติหรือขัดขวาง (block) การตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

สิทธิเพื่อการคุ้มครอง

ข26 ในการประเมินว่าสิทธินั้นให้อำนาจผู้ลงทุนเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องประเมินว่าสิทธิที่มีอยู่กับสิทธิที่ผู้อื่นถือนั้นเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครองหรือไม่ สิทธิเพื่อการคุ้มครองเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงพื้นฐานในกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน หรือการนำมาใช้ในสถานการณ์ยกเว้น อย่างไรก็ตาม ไม่ใช่ทุกสิทธิที่นำมาใช้กับสถานการณ์ยกเว้น หรือสิทธิที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์บางอย่างจะเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง (ดูย่อหน้าที่ ข13 และ ข53)

ข27 เนื่องจากสิทธิเพื่อการคุ้มครองมีการออกแบบมาให้คุ้มครองส่วนได้เสียของผู้ถือโดยที่มิได้ให้อำนาจควบคุมเหนือผู้ได้รับการลงทุนที่สิทธินั้นเกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนที่ถือเฉพาะสิทธิเพื่อการคุ้มครองไม่สามารถมีอำนาจ หรือป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนได้ (ดูย่อหน้าที่ 14)

ข28 ตัวอย่างของสิทธิเพื่อการคุ้มครองรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงข้อต่อไปนี้

ข28.1 สิทธิของผู้ให้กู้ยืมในการจำกัดผู้กู้ยืมจากกิจกรรมที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงด้านเครดิตที่มีนัยสำคัญของผู้กู้ยืมที่จะทำให้เกิดความเสียหายต่อผู้ให้กู้ยืม

ข28.2 สิทธิของผู้ถือในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของผู้ได้รับการลงทุนในการอนุมัติรายจ่ายฝ่ายทุนที่สูงกว่าปกติของธุรกิจ หรือการอนุมัติการออกตราสารทุน หรือตราสารหนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข28.3 สิทธิของผู้ให้กู้ยืมที่จะควบคุมสินทรัพย์ของผู้กู้ยืม หากผู้กู้ยืมไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขการชำระหนี้ที่ระบุไว้

แฟรนไชส์

ข29 สัญญาแฟรนไชส์ซึ่งผู้ได้รับการลงทุนเป็นผู้ได้รับสิทธิ โดยปกติสิทธิของเจ้าของจะมีการออกแบบให้คุ้มครองยี่ห้อของแฟรนไชส์ (the franchise brand) สัญญาแฟรนไชส์โดยปกติจะให้เจ้าของมีสิทธิตัดสินใจในบางเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้ได้รับสิทธิ

ข30 โดยทั่วไปสิทธิของเจ้าของจะไม่จำกัดความสามารถของกิจการอื่นนอกเหนือจากเจ้าของสิทธิในการตัดสินใจที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ หรือสิทธิตามสัญญาแฟรนไชส์ไม่จำเป็นที่จะให้เจ้าของสิทธิมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ

ข31 เป็นเรื่องจำเป็นที่จะต้องแยกระหว่างความสามารถในปัจจุบันที่จะตัดสินใจในเรื่องที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิกับความสามารถที่จะตัดสินใจเพื่อคุ้มครองยี่ห้อของแฟรนไชส์ เจ้าของสิทธิไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับสิทธิหากสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นทำให้เขาเหล่านั้นมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับสิทธิ

ข32 การเข้าทำสัญญาแฟรนไชส์เป็นการตัดสินใจของผู้ได้รับสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการดำเนินธุรกิจตามข้อตกลงของสัญญาแฟรนไชส์เพื่อตนเอง

ข33 การควบคุมเหนือการตัดสินใจขั้นพื้นฐานดังกล่าวเป็นรูปแบบทางกฎหมายของผู้ได้รับสิทธิ และโครงสร้างของเงินทุนอาจกำหนดโดยฝ่ายอื่นนอกจากเจ้าของสิทธิ และอาจส่งผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับสิทธิ ยิ่งเจ้าของสิทธิให้การสนับสนุนทางการเงินในระดับต่ำและฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของเจ้าของสิทธิในระดับต่ำ แสดงให้เห็นว่าเจ้าของสิทธิมีเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครอง

สิทธิในการออกเสียง

ข34 บ่อยครั้งที่ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันผ่านสิทธิในการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายกันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ลงทุนพิจารณาข้อกำหนดในส่วนนี้ (ดูย่อหน้าที่ ข35 ถึง ข50) ถ้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุนนั้นมีการสั่งการผ่านทางการใช้สิทธิในการออกเสียง

อำนาจที่มาจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

ข35 ผู้ลงทุนที่ถือสิทธิมากกว่ากึ่งหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนมีอำนาจในสถานการณ์ดังต่อไปนี้ ยกเว้นเกี่ยวข้องกับย่อหน้าที่ ข36 หรือ ย่อหน้าที่ ข37

ข35.1 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการสั่งการจากผู้ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ หรือ

ข35.2 สมาชิกส่วนใหญ่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการซึ่งสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการแต่งตั้งจากผู้ถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

สิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่แต่ไม่มีอำนาจ

ข36 สำหรับผู้ลงทุนที่ถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุน การที่จะมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนนั้น สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนนั้นต้องมีความสำคัญ สอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25 และต้องทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งโดยมากจะกระทำผ่านการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและการจัดหาเงิน หากสิทธิที่มีอยู่ของกิจการอื่นซึ่งทำให้สามารถสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้และกิจการนั้นไม่ได้เป็นตัวแทนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข37 ผู้ลงทุนไม่มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ถึงแม้ว่าผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุนหากสิทธิในการออกเสียงเหล่านั้นไม่มีความสำคัญ เช่น ผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งในผู้ได้รับการลงทุนไม่สามารถมีอำนาจถ้ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องขึ้นอยู่กับการสั่งการโดยรัฐบาล ศาล ฝ่ายบริหาร ผู้รับผลประโยชน์ ผู้ชำระบัญชี หรือหน่วยงานกำกับดูแล

อำนาจที่ปราศจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

ข38 ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจถึงแม้ว่าถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนสามารถมีอำนาจโดยการถือสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผ่านทาง

ข38.1 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนและผู้ออกเสียงรายอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข39)

ข38.2 สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข40)

ข38.3 สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข41 ถึง ข45)

ข38.4 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50) หรือ

ข38.5 ข้อ ข38.1 ถึง ข38.4 ประกอบกัน

ข้อตกลงตามสัญญากับผู้ออกเสียงรายอื่น

ข39 ข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ลงทุนและผู้ออกเสียงรายอื่นสามารถทำให้ผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียงอย่างเพียงพอที่จะให้อำนาจแก่ผู้ลงทุน ถึงแม้ว่าผู้ลงทุนจะไม่มีสิทธิในการออกเสียงเพียงพอที่จะทำให้มีอำนาจหากปราศจากข้อตกลงตามสัญญา อย่างไรก็ดีข้อตกลงตามสัญญาอาจทำให้ผู้ลงทุนแน่ใจว่าตนสามารถสั่งการผู้ออกเสียงรายอื่นในวิธีการออกเสียงเพื่อทำให้ผู้ลงทุนตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น

ข40 สิทธิอื่นในการตัดสินใจที่ประกอบกับสิทธิในการออกเสียง ทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่น สิทธิที่ระบุไว้ในข้อตกลงตามสัญญาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงอาจเพียงพอทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกระบวนการผลิตของผู้ได้รับการลงทุน หรือสั่งการกิจกรรมการดำเนินงานอื่นหรือการจัดหาเงินของผู้ได้รับการลงทุนที่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน อย่างไรก็ตาม การพึ่งพาทางเศรษฐกิจของผู้ได้รับการลงทุนจากผู้ลงทุน (เช่น ความสัมพันธ์ของผู้ขายกับลูกค้าหลัก) ไม่ได้ทำให้ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน หากไม่มีสิทธิอื่น

สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน

ข41 ผู้ลงทุนที่มีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าเสียงส่วนใหญ่ มีสิทธิเพียงพอทำให้มีอำนาจเมื่อผู้ลงทุนมีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงฝ่ายเดียว

ข42 ในการประเมินสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนว่ามีเพียงพอทำให้มีอำนาจหรือไม่ ผู้ลงทุนพิจารณาข้อเท็จจริง และสถานการณ์ทั้งหมด รวมถึง

ข42.1 ขนาดของการถือสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดและการกระจายการถือของผู้ออกเสียงรายอื่น ดังนี้

ข42.1.1 สิทธิในการออกเสียงยิ่งมากเท่าไหร่ ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.1.2 สิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุนยิ่งมากเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ออกเสียงรายอื่น ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.1.3 ยิ่งผู้ถืออื่นมีจำนวนยิ่งมากที่ต้องร่วมกันในการที่จะชนะคะแนนผู้ลงทุน ยิ่งเป็นไปได้มากที่สิทธิที่มีอยู่ของผู้ลงทุนทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข42.2 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ถือโดยผู้ลงทุน ผู้ออกเสียงรายอื่น หรือกิจการอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข47 ถึง ข50)

ข42.3 สิทธิที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาอื่น (ดูย่อหน้าที่ ข40) และ

ข42.4 ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีหรือไม่มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ณ เวลาที่ต้องมีการตัดสินใจ รวมถึงรูปแบบในการออกเสียงจากการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน ๆ

ข43 เมื่อทิศทางของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องมีการกำหนดจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ และผู้ลงทุนถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าผู้ออกเสียงรายอื่น หรือกลุ่มผู้ถือที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งรวมกันเป็นกลุ่ม และผู้ถือหุ้นรายอื่นกระจัดกระจาย หลังจากที่ได้พิจารณาปัจจัยที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำไปใช้

ตัวอย่างที่ 4

ผู้ลงทุนได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในกิจการร้อยละ 48 ส่วนสิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้น 1,000 ราย โดยไม่มีคนใดคนหนึ่งถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าร้อยละ 1 ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดทำข้อตกลงในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือเพื่อตัดสินใจร่วมกัน หลังจากได้ประเมินสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ได้มา โดยคำนวณจากขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่น ผู้ลงทุนเห็นว่าร้อยละ 48 เพียงพอที่จะทำให้ควบคุมกิจการได้ ในกรณีนี้พิจารณาจากขนาดของสิทธิที่ถืออยู่และเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของผู้อื่นแล้ว ผู้ลงทุนสรุปว่าตนมีอำนาจในการออกเสียงเพียงพอตามเงื่อนไขของอำนาจโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาหลักฐานของอำนาจอื่น

ตัวอย่างที่ 5

ผู้ลงทุน ก ถือสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุนร้อยละ 40 และผู้ลงทุนรายอื่น ๆ 12 ราย ถือสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุนร้อยละ 5 ต่อราย สัญญาของผู้ถือหุ้นให้สิทธิผู้ลงทุน ก ในการแต่งตั้ง ถอดถอน และกำหนดค่าตอบแทนของฝ่ายบริหารซึ่งรับผิดชอบในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ในการเปลี่ยนแปลงสัญญาจำเป็นต้องใช้การออกเสียงของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่จำนวนสองในสาม ในกรณีนี้ผู้ลงทุน ก สรุปว่าขนาดของการถือสิทธิของผู้ลงทุนและเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่นเพียงอย่างเดียวไม่สามารถเป็นข้อสรุปในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิที่เพียงพอทำให้มีอำนาจ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุน ก ต้องพิจารณาว่าสิทธิตามสัญญาในการแต่งตั้ง ถอดถอน และกำหนดค่าตอบแทนของฝ่ายบริหารเพียงพอที่จะสรุปว่าตนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้ลงทุน ก อาจจะไม่ใช้สิทธินี้ หรือโอกาสที่จะใช้สิทธิในการคัดสรร แต่งตั้ง หรือถอดถอนฝ่ายบริหารต้องไม่นำมาพิจารณาในการประเมินว่าผู้ลงทุน ก มีอำนาจหรือไม่

ข44 ในสถานการณ์อื่น หลังจากที่ได้พิจารณาปัจจัยที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะชัดเจนว่าผู้ลงทุนไม่มีอำนาจ

ตัวอย่างในการนำไปใช้

ตัวอย่างที่ 6

ผู้ลงทุน ก ถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนอื่นสองรายถือหุ้นร้อยละ 26 ต่อรายของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ส่วนที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นอื่นอีกสามรายแต่ละรายถือร้อยละ 1 ไม่มีข้อตกลงอื่นที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจ ในกรณีนี้ ขนาดของสิทธิในการออกเสียงของผู้ลงทุน ก และเมื่อเปรียบเทียบกับผู้ถือหุ้นอื่นเพียงพอที่จะสรุปว่าผู้ลงทุน ก ไม่มีอำนาจ ผู้ลงทุนรายอื่นอีกสองรายสามารถร่วมมือกันในการป้องกันผู้ลงทุน ก จากการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน

ข45 อย่างไรก็ตาม ปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.3 เพียงอย่างเดียวอาจจะไม่เป็นข้อสรุป ถ้ามีการพิจารณาปัจจัยเหล่านั้นแล้วผู้ลงทุนยังไม่ชัดเจนว่าตนมีอำนาจ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติม เช่น ผู้ถือหุ้นอื่นอาจมีลักษณะที่เป็นแบบตั้งรับ (passive) โดยดูจากรูปแบบการออกเสียงในการประชุมผู้ถือหุ้นครั้งก่อน ทั้งนี้รวมถึงการประเมินปัจจัยที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข18 และข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20 ยิ่งสิทธิในการออกเสียงมีจำนวนน้อย และหากมีจำนวนผู้ถือน้อยรายที่จำเป็นต้องร่วมมือกันเพื่อชนะการออกเสียงของผู้ลงทุน จะให้ความน่าเชื่อถือข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมมากขึ้นในการประเมินว่าสิทธิของผู้ลงทุนมีเพียงพอที่ทำให้มีอำนาจ เมื่อมีการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในย่อหน้าที่ ข18 ถึง ข20 ร่วมกับสิทธิของผู้ลงทุน ต้องให้น้ำหนักในหลักฐานของอำนาจในย่อหน้าที่ ข18 มากกว่าข้อบ่งชี้ของอำนาจในย่อหน้าที่ ข19 และ ข20

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 7

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 45 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่นอีก 11 ราย แต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดมีข้อตกลงตามสัญญาที่จะปรึกษาหารือผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือทำการตัดสินใจร่วมกัน ในกรณีนี้ ขนาดของการถือหุ้นของผู้ลงทุนและเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดการถือหุ้นของรายอื่นเพียงอย่างเดียวไม่เป็นข้อสรุป ในการกำหนดว่าผู้ลงทุนมีสิทธิที่เพียงพอทำให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ข้อเท็จจริงและสถานการณ์เพิ่มเติมต้องนำมาพิจารณาซึ่งอาจให้หลักฐานว่าผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่มี

ตัวอย่างที่ 8

ผู้ลงทุนถือหุ้นร้อยละ 35 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ถือหุ้นรายอื่น 3 ราย แต่ละรายถือหุ้นร้อยละ 5 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นจำนวนมากโดยไม่มีรายใดถือเกินร้อยละ 1 ของสิทธิในการออกเสียง ไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดมีข้อตกลงตามสัญญาที่จะปรึกษาผู้ถือหุ้นรายอื่น หรือทำการตัดสินใจร่วมกัน การตัดสินใจในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนนั้นต้องได้รับอนุมัติจากสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง โดยในการประชุมผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องครั้งล่าสุดมีการใช้สิทธิออกเสียงร้อยละ 75 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ในกรณีนี้การมีส่วนร่วมอย่างแข็งขัน (active) ของผู้ถือหุ้นอื่นในการประชุมครั้งล่าสุดนี้ชี้ให้เห็นว่าผู้ลงทุนไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ฝ่ายเดียว ไม่ว่าผู้ลงทุนจะได้เคยมีการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเนื่องจากมีผู้ถือหุ้นอื่นในจำนวนที่เพียงพอออกเสียงในทิศทางเดียวกันกับผู้ลงทุนหรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข46 กรณีที่ไม่ชัดเจนหลังจากการพิจารณาปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข42.1 ถึง ข42.4 ว่าผู้ลงทุนมีอำนาจ ให้ถือว่าผู้ลงทุนไม่มีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

ข47 เมื่อมีการประเมินการควบคุม ผู้ลงทุนพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ของตนเอง และการพิจารณาสิทธิออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ผู้อื่นถือ เพื่อที่จะกำหนดว่าตนเองมีอำนาจหรือไม่ สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ คือ สิทธิในการได้มาซึ่งสิทธิในการออกเสียงในผู้ได้รับการลงทุน เช่น สิทธิที่เกิดจากตราสารแปลงสภาพ หรือสิทธิในการเลือก รวมไปถึงสัญญาล่วงหน้า สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้เหล่านั้นจะนำมาพิจารณาก็ต่อเมื่อสิทธินั้นมีความสำคัญ (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25)

ข48 เมื่อมีการพิจารณาสิทธิการออกเสียงที่เป็นไปได้ ผู้ลงทุนต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบของเครื่องมือ และต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบการมีส่วนเกี่ยวข้องของผู้ลงทุนกับผู้ได้รับการลงทุน ซึ่งรวมไปถึงการประเมินเงื่อนไขและสถานการณ์ต่าง ๆ ของเครื่องมือ เช่นเดียวกับความคาดหวังของผู้ลงทุน แรงจูงใจและเหตุผลในการตกลงเกี่ยวกับเงื่อนไขและสถานการณ์ดังกล่าว

ข49 ถ้าผู้ลงทุนมีสิทธิในการออกเสียง หรือสิทธิในการตัดสินใจอื่นเกี่ยวกับกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนประเมินว่าสิทธิเหล่านั้นเมื่อพิจารณาประกอบกับสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้แล้วทำให้ผู้ลงทุนมีอำนาจหรือไม่

ข50 สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่มีความสำคัญเพียงอย่างเดียว หรือเมื่อพิจารณาประกอบกับสิทธิอื่นทำให้ผู้ลงทุนมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้ เช่น ในกรณีที่เป็นไปได้ เมื่อผู้ลงทุนถือร้อยละ 40 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนและถือสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งเกิดจากการถือสิทธิเลือกในการได้มาอีกร้อยละ 20 ของสิทธิในการออกเสียงซึ่งสอดคล้องกับย่อหน้าที่ ข23

ตัวอย่างการนำมาใช้
ตัวอย่างที่ 9 ผู้ลงทุน ก ถือร้อยละ 70 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุน ข ถือร้อยละ 30 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน รวมทั้งมีสิทธิเลือกในการได้มาซึ่งสิทธิออกเสียงกึ่งหนึ่งของผู้ลงทุน ก สิทธิเลือกสามารถใช้สิทธิได้ในสองปีถัดไปในราคาคงที่ซึ่งเป็นภาวะไม่สมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply out of the money) (และถูกคาดหวังว่าจะไม่มีการใช้สิทธิเลือกในช่วงระยะเวลาสองปีถัดไป) ผู้ลงทุน ก ได้ใช้สิทธิออกเสียงและสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุนอย่างเชิงรุก (actively) ในกรณีนี้ผู้ลงทุน ก มีแนวโน้มที่จะเข้าเงื่อนไขเป็นผู้มีอำนาจเนื่องจากปรากฏว่าผู้ลงทุน ก มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ถึงแม้ว่าผู้ลงทุน ข มีสิทธิเลือกปัจจุบันที่จะซื้อสิทธิออกเสียงเพิ่มเติมได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

(ซึ่งถ้ามีการใช้สิทธิจะทำให้ผู้ลงทุน ข มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในผู้ได้รับการลงทุน) เงื่อนไขและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิเลือกเหล่านั้นพิจารณาว่าไม่มีความสำคัญ

ตัวอย่างที่ 10

ผู้ลงทุน ก และผู้ลงทุนรายอื่นอีกสองราย แต่ละรายถือหนึ่งในสามส่วนของสิทธิออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมทางธุรกิจของผู้ได้รับการลงทุนมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับผู้ลงทุน ก นอกเหนือจากการถือตราสารทุนแล้วผู้ลงทุน ก ยังถือตราสารหนี้ที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของผู้ได้รับการลงทุน ณ เวลาใดเวลาหนึ่งได้ด้วยราคาคงที่ซึ่งเป็นภาวะไม่สมควรใช้สิทธิ (out of the money) (แต่ไม่ถึงระดับภาวะไม่สมควรใช้สิทธิอย่างยิ่ง (deeply out of the money)) ถ้ามีการแปลงสภาพตราสารหนี้ ผู้ลงทุน ก จะถือร้อยละ 60 ของสิทธิในการออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุน ก จะได้รับประโยชน์จากการผนึกกัน (synergy) ถ้ามีการแปลงสภาพตราสารหนี้เป็นหุ้นสามัญ ผู้ลงทุน ก มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เนื่องจากถือสิทธิออกเสียงของผู้ได้รับการลงทุนร่วมกับการมีสิทธิออกเสียงที่เป็นไปได้ที่สำคัญทำให้มีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องได้

อำนาจเมื่อการออกเสียงหรือสิทธิที่คล้ายคลึงกันไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน

ข51 ในการประเมินวัตถุประสงค์หรือการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข8) ผู้ลงทุนต้องพิจารณาความเกี่ยวข้องและการตัดสินใจ ณ จุดที่มีการเริ่มตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุนเป็นส่วนหนึ่งของการออกแบบและประเมินว่าข้อตกลงของรายการและลักษณะของความเกี่ยวข้องที่ให้สิทธิเพียงพอแก่ผู้ลงทุนทำให้มีอำนาจหรือไม่ การมีความเกี่ยวข้องในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอทำให้มีการควบคุม อย่างไรก็ตามความเกี่ยวข้องในการออกแบบอาจจะเป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้ลงทุนมีโอกาสในการได้รับสิทธิที่เพียงพอที่ทำให้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

ข52 นอกจากนั้น ผู้ลงทุนต้องพิจารณาข้อตกลงตามสัญญา เช่น สิทธิซื้อ (call rights) สิทธิขาย (put rights) และสิทธิในการชำระบัญชี ที่มีการกำหนด ณ จุดที่มีการเริ่มตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุนเมื่อข้อตกลงตามสัญญาเหล่านี้เป็นกิจกรรมซึ่งเกี่ยวข้องอย่างมากกับผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมเหล่านี้โดยเนื้อหาถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมโดยรวมของผู้ได้รับการลงทุน ถึงแม้ว่าอาจอยู่นอกกรอบตามกฎหมายของผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้นสิทธิในการตัดสินใจที่มองเห็นได้หรือไม่ก็ตาม ซึ่งถูกแฝงอยู่ในข้อตกลงตามสัญญาซึ่งเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับผู้ได้รับการลงทุนจำเป็นต้องมีการพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการกำหนดการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข53 สำหรับผู้ได้รับการลงทุนบางราย กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้นเมื่อมีสถานการณ์เฉพาะนั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้น ผู้ได้รับการลงทุนอาจจะมีการออกแบบเพื่อว่าทิศทางของกิจกรรมและผลตอบแทนมีการกำหนดไว้ล่วงหน้านอกเสียจากว่าหรือจนกว่ามีสถานการณ์เฉพาะนั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้น ในกรณีนี้การตัดสินใจในกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ในสถานการณ์นั้นหรือมีเหตุการณ์เกิดขึ้นจะส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนและดังนั้นถือเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง สถานการณ์หรือเหตุการณ์ไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นเพื่อทำให้ผู้ลงทุนซึ่งมีความสามารถในการตัดสินใจจะถือว่ามีอำนาจ ข้อเท็จจริงที่ว่าสิทธิในการตัดสินใจขึ้นอยู่กับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นไม่ได้ทำให้สิทธินั้นเป็นเพียงสิทธิเพื่อการคุ้มครอง

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 11

กิจกรรมทางธุรกิจเพียงอย่างเดียวของผู้ได้รับการลงทุน ที่ระบุไว้ในเอกสารจัดตั้งคือการซื้อลูกหนี้และการให้บริการรายวันสำหรับผู้ลงทุน การให้บริการรายวันรวมถึงการเก็บหนี้เงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดชำระ เมื่อลูกหนี้ผิดนัดชำระเงิน ผู้ได้รับการลงทุนจะขายคืนลูกหนี้ให้กับผู้ลงทุนตามที่ตกลงกันในสิทธิในการขายคืน (put agreement) ระหว่างผู้ลงทุนและผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงอย่างเดียวคือการจัดการลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระเงิน เนื่องจากเป็นกิจกรรมอย่างเดียวที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน การจัดการลูกหนี้ก่อนที่จะผิดนัดการชำระเงินนั้นไม่ใช่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากไม่ต้องใช้การตัดสินใจที่สำคัญที่อาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน กิจกรรมที่เกิดขึ้นก่อนการผิดนัดชำระเงินนั้นมีการกำหนดไว้ล่วงหน้าและเป็นเพียงการเรียกเก็บกระแสเงินสดเมื่อครบกำหนดชำระและเพื่อส่งต่อไปยังผู้ลงทุนเท่านั้น ดังนั้น สิทธิของผู้ลงทุนที่จะจัดการกับสินทรัพย์เมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ต้องนำมาพิจารณาในการประเมินกิจกรรมทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุนที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน
ในตัวอย่างนี้การออกแบบของผู้ได้รับการลงทุนทำให้มั่นใจว่าผู้ลงทุนมีอำนาจในการตัดสินใจในกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนเฉพาะในเวลาที่จำเป็นต้องใช้อำนาจในการตัดสินใจเท่านั้น เงื่อนไขของข้อตกลงสิทธิในการขายคืนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการโดยรวมและการจัดตั้งกิจการของผู้ได้รับการลงทุน ดังนั้น เงื่อนไขของข้อตกลงสิทธิในการขายคืนและเอกสารจัดตั้งของผู้ได้รับการลงทุนนำไปสู่ข้อสรุปว่าผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน ถึงแม้ว่าผู้ลงทุนจะเป็นเจ้าของของลูกหนี้เฉพาะเวลาที่ผิดนัดชำระหนี้และมีการจัดการลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระหนี้นอกกรอบตามกฎหมายของผู้ได้รับการลงทุน

ตัวอย่างที่ 12

สินทรัพย์เพียงอย่างเดียวของผู้ได้รับการลงทุนคือ ลูกหนี้ เมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบผู้ได้รับการลงทุนมีการกำหนดว่ากิจกรรมที่เกี่ยวข้องคือการจัดการกับลูกหนี้เมื่อมีการผิดนัดชำระหนี้ ผู้ที่มีความสามารถในการจัดการลูกหนี้เมื่อการผิดนัดชำระหนี้มีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้กู้ยืมมีการผิดนัดชำระหนี้หรือไม่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข54 ผู้ลงทุนอาจจะมีภาระผูกพันอย่างชัดเจนหรือโดยนัยเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ได้รับการลงทุนดำเนินงานไปตามที่มีการออกแบบไว้ ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเพิ่มฐานะเปิดของผู้ลงทุนต่อความผันแปรของผลตอบแทน และดังนั้นสร้างแรงจูงใจให้ผู้ลงทุนได้มาซึ่งสิทธิที่เพียงพอเพื่อทำให้มีอำนาจ ดังนั้น ภาระผูกพันให้แน่ใจว่าผู้ได้รับการลงทุนดำเนินงานไปตามที่มีการออกแบบไว้อาจบ่งชี้ถึงอำนาจของผู้ลงทุน แต่ภาระผูกพันดังกล่าวเพียงอย่างเดียวไม่ได้ให้อำนาจผู้ลงทุนหรือป้องกันผู้อื่นจากการมีอำนาจ

ฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากผู้ได้รับการลงทุน

ข55 ในการประเมินว่าผู้ลงทุนมีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ให้ผู้ลงทุนกำหนดว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่

ข56 ผลตอบแทนที่ผันแปรคือผลตอบแทนที่ไม่เป็นจำนวนคงที่ และมีโอกาสที่จะเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน ผลตอบแทนที่ผันแปรอาจจะเป็นผลตอบแทนเชิงบวกเพียงอย่างเดียว ผลตอบแทนเชิงลบ หรือทั้งผลตอบแทนเชิงบวกและผลตอบแทนเชิงลบ (ดูย่อหน้าที่ 15) ผู้ลงทุนประเมินว่าผลตอบแทนจากผู้ได้รับการลงทุนผันแปรหรือไม่และผันแปรอย่างใด โดยดูจากเนื้อหาไม่ว่ารูปแบบทางกฎหมายของผลตอบแทนจะเป็นเช่นใด เช่น ผู้ลงทุนในหุ้นกู้ที่มีการจ่ายดอกเบี้ยคงที่ ดอกเบี้ยคงที่ถือเป็นผลตอบแทนที่ผันแปรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เนื่องจากว่าดอกเบี้ยมีความเสี่ยงจากการไม่ได้รับชำระ และทำให้ผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของผู้ออกหุ้นกู้ จำนวนที่ผันแปร (คือ ผลตอบแทนมีความผันแปรอย่างไร) ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงด้านเครดิตของหุ้นกู้ ในทำนองคล้ายคลึงกันกับค่าธรรมเนียมคงที่สำหรับการจัดการสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุน คือ ผลตอบแทนที่ผันแปร เนื่องจากผู้ลงทุน มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงจากผลการดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน จำนวนที่ผันแปรขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ได้รับการลงทุนในการสร้างรายได้ให้พอเพียงเพื่อจ่ายค่าธรรมเนียม

ข57 ตัวอย่างของผลตอบแทน รวมถึง

ข57.1 เงินปันผล หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นจากผู้ได้รับการลงทุน (เช่น ดอกเบี้ยจากตราสารหนี้ซึ่งออกโดยผู้ได้รับการลงทุน) และการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเงินลงทุนของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุน

ข57.2 ค่าตอบแทนในการจัดการสินทรัพย์ หรือหนี้สินของผู้ได้รับการลงทุน ค่าธรรมเนียมและฐานะเปิดต่อผลขาดทุนจากการให้การสนับสนุนด้านเครดิตหรือความช่วยเหลือสภาพคล่อง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ได้รับการลงทุนในกรณีเลิกกิจการ ผลประโยชน์ทางภาษี และการเข้าถึงสภาพคล่องในอนาคตซึ่งผู้ลงทุนได้รับจากความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข57.3 ผลตอบแทนนอกเหนือจากที่ให้ผู้ถือส่วนได้เสียรายอื่น ตัวอย่างเช่น ผู้ลงทุนอาจจะได้ใช้สินทรัพย์ร่วมกับผู้ได้รับการลงทุน เช่น การรวมการดำเนินงานเพื่อได้รับประโยชน์จากขนาด การลดต้นทุน การจัดหาผลิตภัณฑ์หายาก การเข้าถึงความรู้ที่มีกรรมสิทธิ์ หรือจำกัดการดำเนินงานหรือสินทรัพย์ ทั้งนี้เพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

ความเชื่อมโยงระหว่างอำนาจและผลตอบแทน

อำนาจที่ได้รับมอบหมาย

ข58 เมื่อผู้ลงทุนซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจ (ผู้ตัดสินใจ) ประเมินว่าตนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ต้องกำหนดว่าผู้ลงทุนนั้นเป็นตัวการหรือตัวแทน ผู้ลงทุนต้องกำหนดว่าอีกกิจการหนึ่งซึ่งมีสิทธิในการตัดสินใจนั้นทำหน้าที่เป็นตัวแทนผู้ลงทุนหรือไม่ อนึ่ง ตัวแทนคือผู้ที่มีหน้าที่หลักในการปฏิบัติงานเพื่อผลประโยชน์ของอีกฝ่าย (ตัวการ) ดังนั้นตัวแทนไม่ได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการใช้อำนาจในการตัดสินใจ (ดูย่อหน้าที่ 17 และ 18) ดังนั้นในบางครั้งอำนาจของตัวการอาจจะถือโดยหรือใช้สิทธิผ่านตัวแทนเพื่อประโยชน์ของตัวการ อย่างไรก็ดี ผู้ตัดสินใจไม่ใช่ตัวแทนเพียงเพราะเหตุผลว่าอีกฝ่ายได้รับผลประโยชน์จากการตัดสินใจนั้น

ข59 ผู้ลงทุนอาจจะมอบหมายอำนาจในการตัดสินใจให้กับตัวแทนในบางเรื่องที่ระบุหรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ในการประเมินว่ามีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ ผู้ลงทุนต้องถือว่าสิทธิในการตัดสินใจที่มอบหมายให้ตัวแทนเปรียบเสมือนมาจากผู้ลงทุนโดยตรง ในสถานการณ์ที่มีตัวการมากกว่าสองคน ตัวการแต่ละคนต้องประเมินว่าตนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ โดยพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข5 ถึง ข54 อนึ่งย่อหน้าที่ ข60 ถึง ข72 ให้แนวทางในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจนั้นเป็นตัวแทนหรือเป็นตัวการ

ข60 ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตนและผู้ได้รับการลงทุน และกิจการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน ในการกำหนดว่าตนเป็นตัวแทนหรือไม่โดยเฉพาะอย่างยิ่งให้พิจารณาปัจจัยทั้งหมดที่กล่าวต่อไปนี้

ข60.1 ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจเหนือผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข62 และ ข63)

ข60.2 สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง (ดูย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข67)

ข60.3 ค่าตอบแทนที่มีสิทธิได้รับตามสัญญาผลตอบแทน (ดูย่อหน้าที่ ข68 ถึง ข70)

ข60.4 ฐานะเปิดของผู้ตัดสินใจต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ ที่ถือในผู้ได้รับการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข71และ ข72)

ในการนำมาใช้ให้น้ำหนักที่แตกต่างกันในแต่ละปัจจัยข้างต้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะ

ข61 ในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทนหรือไม่ ต้องมีการประเมินปัจจัยทั้งหมดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข60 ยกเว้นในกรณีที่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายเดียวถือสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอน

ผู้ตัดสินใจ (สิทธิในการถอดถอน) และสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้อย่างไม่มีเงื่อนไข (ดูย่อหน้าที่ ข65)

ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ

ข62 ขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจประเมินโดยพิจารณาจาก

ข62.1 กิจกรรมที่อนุญาตให้ทำได้ตามสัญญาในการตัดสินใจและตามที่กฎหมายระบุไว้ และ

ข62.2 ผู้ตัดสินใจสามารถใช้ดุลยพินิจเมื่อต้องตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมเหล่านั้น

ข63 ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาวัตถุประสงค์และการออกแบบของผู้ได้รับการลงทุน ความเสี่ยงที่มีการออกแบบเพื่อให้ผู้ได้รับการลงทุนมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยง ความเสี่ยงที่มีการออกแบบให้ส่งผ่านไปยังกิจการที่มีความเกี่ยวข้อง และระดับของความเกี่ยวข้องกันของผู้ตัดสินใจในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้ตัดสินใจมีความเกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญในการออกแบบผู้ได้รับการลงทุน (รวมถึงการกำหนดขอบเขตของอำนาจในการตัดสินใจ) ความเกี่ยวข้องดังกล่าวอาจบ่งชี้ว่าผู้ตัดสินใจมีโอกาสและแรงจูงใจให้ได้มาซึ่งสิทธิที่ส่งผลทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

สิทธิที่กิจการอื่นถือครอง

ข64 สิทธิที่มีความสำคัญที่กิจการอื่นถือครองอาจมีผลกระทบต่อความสามารถของผู้ตัดสินใจในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการถอดถอนที่สำคัญหรือสิทธิอื่น ๆ อาจบ่งชี้ว่าว่าผู้ตัดสินใจนั้นเป็นตัวแทน

ข65 เมื่อฝ่ายหนึ่งฝ่ายเดียวถือสิทธิในการถอดถอนที่สำคัญและสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้อย่างไม่มีเงื่อนไข กรณีนี้เพียงอย่างเดียวเพียงพอที่สรุปได้ว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทน หากมีมากกว่าหนึ่งฝ่ายถือสิทธิดังกล่าว (และไม่มีฝ่ายใดสามารถถอดถอนผู้ตัดสินใจได้หากไม่ได้รับความเห็นชอบจากอีกฝ่ายหนึ่ง) สิทธิเหล่านั้นเพียงอย่างเดียวไม่สามารถสรุปในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจกระทำการแทนและเพื่อประโยชน์ของฝ่ายอื่น นอกจากนี้ ยิ่งต้องใช้จำนวนหลายฝ่ายในการตกลงร่วมกันในการใช้สิทธิถอดถอนผู้ตัดสินใจและขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจอื่นของผู้ตัดสินใจและความผันแปรที่เกี่ยวข้องสำหรับส่วนได้เสียนั้น (เช่น ค่าตอบแทน และส่วนได้เสียอื่น ๆ) ยิ่งมีมาก น้ำหนักที่ให้กับปัจจัยนี้ยิ่งต้องน้อยลง

ข66 สิทธิที่มีความสำคัญที่กิจการอื่นถือครองซึ่งจำกัดการใช้ดุลยพินิจของผู้ตัดสินใจ ต้องนำมาพิจารณาในลักษณะคล้ายคลึงกันกับสิทธิในการถอดถอนในการประเมินว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทนหรือไม่ เช่น ผู้ตัดสินใจต้องได้รับความเห็นชอบจากกิจการอื่นที่มีจำนวนน้อยรายในการดำเนินการ โดยทั่วไปแล้วผู้ตัดสินใจดังกล่าวนั้นคือตัวแทน (ดูย่อหน้าที่ ข22 ถึง ข25 สำหรับแนวทางเพิ่มเติมเรื่องสิทธิและการพิจารณาว่าสิทธินั้นมีความสำคัญหรือไม่)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข67 การพิจารณาสิทธิที่กิจการอื่นถือครองต้องรวมการประเมินถึงสิทธิอื่นใดที่คณะกรรมการ (หรือหน่วยกำกับดูแลกิจการอื่น) ของผู้ได้รับการลงทุนสามารถใช้สิทธิ และผลกระทบที่มีต่ออำนาจในการตัดสินใจ (ดูย่อหน้าที่ ข23.2)

ค่าตอบแทน

ข68 ยิ่งขนาดของค่าตอบแทนและความผันแปรที่เกี่ยวข้องของผู้ตัดสินใจมีมาก เมื่อเปรียบเทียบกับผลตอบแทนที่คาดไว้จากกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน ยิ่งมีความเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

ข69 ในการกำหนดว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการหรือตัวแทน ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาว่ามีเงื่อนไขดังต่อไปนี้หรือไม่

ข69.1 ค่าตอบแทนของผู้ตัดสินใจเทียบกันได้กับงานที่ทำ

ข69.2 สัญญาค่าตอบแทนรวมเงื่อนไข สถานการณ์ หรือจำนวนเงิน ซึ่งโดยปกติมีอยู่ในข้อตกลงบริการที่คล้ายคลึงกันและระดับของความชำนาญซึ่งมีการต่อรองกันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ข70 ผู้ตัดสินใจไม่สามารถเป็นตัวแทนยกเว้นตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ ข69.1 และ ข69.2 อย่างไรก็ตาม หากเข้าสถานการณ์เหล่านั้นเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะสรุปได้ว่าผู้ตัดสินใจเป็นตัวแทน

ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ

ข71 ผู้ตัดสินใจที่ถือส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุน (เช่น เงินลงทุนในผู้ได้รับการลงทุน หรือการให้การประกันผลการดำเนินการของผู้ได้รับการลงทุน) ต้องพิจารณาฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่น ๆ ในการประเมินว่าเป็นตัวแทนหรือไม่ การมีส่วนได้เสียอื่น ๆ ในผู้ได้รับการลงทุนบ่งชี้ว่าผู้ตัดสินใจอาจจะเป็นตัวการ

ข72 ในการประเมินฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียอื่นของผู้ได้รับการลงทุน ผู้ตัดสินใจต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ข72.1 ยิ่งขนาดของส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ และผลตอบแทนที่ผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร เมื่อพิจารณาจากผลตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน ยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้ตัดสินใจนั้นคือตัวการ

ข72.2 ผู้ตัดสินใจมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนแตกต่างจากผู้ลงทุนอื่น ๆ หรือไม่ และหากใช่สิ่งนี้อาจมีอิทธิพลต่อการกระทำของตนหรือไม่ เช่น อาจเป็นกรณีที่ผู้ตัดสินใจถือส่วนได้เสียลำดับรองในผู้ได้รับการลงทุน หรือจัดให้มีการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิต (credit enhancement) แบบอื่น ๆ ให้แก่ผู้ได้รับการลงทุน

ผู้ตัดสินใจต้องประเมินฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของตนเมื่อเทียบกับความผันแปรทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุน โดยประเมินบนเกณฑ์ของผลตอบแทนที่คาดว่าจะ

ได้รับจากกิจกรรมของผู้ได้รับการลงทุน แต่ต้องไม่ละเลยฐานะเปิดสูงสุดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของผู้ตัดสินใจจากผู้ได้รับการลงทุนผ่านการถือครองส่วนอื่น ๆ ของผู้ตัดสินใจด้วย

ตัวอย่างการนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 13

ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการกองทุน) จัดตั้ง ทำการตลาด และจัดการกองทุนที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ตามที่ระบุเกี่ยวกับการลงทุนตามกฎหมายและข้อบังคับท้องถิ่น กองทุนนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนเป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนที่หลากหลายในตราสารทุนของกิจการที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ภายใต้ขอบเขตที่ระบุไว้ (defined parameters) ผู้จัดการกองทุนมีการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเลือกว่าจะลงทุนในสินทรัพย์ใด ผู้จัดการกองทุนลงทุนร้อยละ 10 ในกองทุนและได้รับค่าธรรมเนียมเท่ากับร้อยละ 1 ของมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกองทุนตามอัตราตลาด ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้จัดการกองทุนไม่มีข้อผูกพันต่อผลขาดทุนที่เกินกว่าเงินลงทุนร้อยละ 10 กองทุนไม่จำเป็นต้องมีและไม่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการอิสระ ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิที่มีความสำคัญที่มีผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้จัดการกองทุน แต่สามารถไถ่ถอนส่วนได้เสียภายใต้ข้อจำกัดที่กองทุนกำหนดไว้ได้

แม้การดำเนินการจะเป็นไปตามขอบเขตการลงทุนที่กำหนดในตราสารการลงทุนและข้อกำหนดอื่น ๆ ผู้จัดการกองทุนมีสิทธิในการตัดสินใจที่ทำให้มีความสามารถปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของกองทุนได้ ผู้ลงทุนไม่ได้ถือสิทธิที่มีความสำคัญซึ่งส่งผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้จัดการกองทุน ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมตามอัตราตลาดและเทียบเท่ากับการบริการที่ให้และได้ลงทุนตามสัดส่วนของกองทุน ค่าตอบแทนและเงินลงทุนทำให้ผู้จัดการกองทุนมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุน โดยมิได้เป็นฐานะเปิดที่มีนัยสำคัญที่จะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ

ในตัวอย่างดังกล่าว พิจารณาจากการที่ผู้จัดการกองทุนมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกองทุนร่วมกับอำนาจในการตัดสินใจภายในขอบเขตที่จำกัดบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวแทน ดังนั้น จึงสรุปว่าผู้จัดการกองทุนไม่ได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 14

ผู้ตัดสินใจจัดตั้ง ทำการตลาด และจัดการกองทุนที่ให้โอกาสการลงทุนแก่ผู้ลงทุนจำนวนหนึ่ง ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการกองทุน) ต้องตัดสินใจเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดสำหรับผู้ลงทุนทั้งหมดและปฏิบัติตามสัญญาการกำกับดูแลกองทุน อย่างไรก็ดี ผู้จัดการกองทุนมีความสามารถใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจได้อย่างกว้างขวาง ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมการบริการเท่ากับอัตราตลาดร้อยละ 1 ของสินทรัพย์ภายใต้การจัดการ และร้อยละ 20 ของกำไรทั้งหมดหากสามารถทำผลกำไรตามที่กำหนดไว้ ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

แม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะต้องตัดสินใจเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมด แต่ผู้จัดการกองทุนมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวาง (extensive) ในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของกองทุน ผู้จัดการกองทุนได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ นอกจากนี้ ค่าตอบแทนทำให้ส่วนได้เสียของผู้จัดการกองทุนมีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนคนอื่น ๆ ในการเพิ่มมูลค่าของกองทุน โดยมิได้สร้างฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนที่มีนัยสำคัญซึ่งจะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนเป็นตัวการหากพิจารณาค่าตอบแทนเพียงอย่างเดียว

รูปแบบข้อเท็จจริงข้างต้นและการวิเคราะห์ได้นำมาใช้กับตัวอย่าง 14ก ถึง 14ค ตามที่อธิบายข้างล่างนี้ แต่ละตัวอย่างจะนำมาพิจารณาโดยแยกจากกัน

ตัวอย่างที่ 14ก

ผู้จัดการกองทุนมีเงินลงทุนร้อยละ 2 ในกองทุนที่ทำให้ส่วนได้เสียของตนมีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนคนอื่น ผู้จัดการกองทุนไม่มีภาระผูกพันในผลขาดทุนที่มากกว่าร้อยละ 2 ซึ่งเป็นเงินลงทุนในกองทุน ผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนโดยการออกเสียงข้างมาก แต่สามารถทำได้ในกรณีที่ผิดสัญญาเท่านั้น

เงินลงทุนร้อยละ 2 ของผู้จัดการกองทุนทำให้ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนเพิ่มขึ้น โดยมิได้สร้างฐานะเปิดที่มีนัยสำคัญที่จะบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนคือตัวการ สิทธิที่ผู้ลงทุนอื่นจะถอดถอนผู้จัดการกองทุนถือเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง เนื่องจากจะสามารถใช้สิทธิได้ก็ต่อเมื่อมีการผิดสัญญาเท่านั้น ในตัวอย่างนี้ ถึงแม้ผู้จัดการกองทุนจะมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางและมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากส่วนได้เสียการลงทุนและค่าตอบแทน แต่ฐานะเปิดต่อของผู้จัดการกองทุนบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนเป็นตัวแทน ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าผู้จัดการกองทุนมิได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 14ข

ผู้จัดการกองทุนมีสัดส่วนการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญมากในกองทุน แต่ไม่ได้มีข้อผูกพันต่อผลขาดทุนในส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุน ผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนได้โดยการออกเสียงข้างมาก แต่สามารถทำได้ในกรณีที่ผิดสัญญาเท่านั้น

ในตัวอย่างนี้ สิทธิของผู้ลงทุนอื่นจะถอดถอนผู้จัดการกองทุนถือเป็นสิทธิเพื่อการคุ้มครอง เนื่องจากจะสามารถกระทำได้ก็ต่อเมื่อมีการผิดสัญญาเท่านั้น แม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้เงินลงทุนที่ผู้จัดการกองทุนลงทุนรวมกับค่าตอบแทนอาจทำให้ฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนซึ่งมีความมีนัยสำคัญมากพอที่จะบ่งชี้ว่า ผู้จัดการกองทุนคือตัวการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

ยิ่งส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจ (พิจารณาค่าตอบแทนและส่วนได้เสียอื่นรวมกัน) และความผันแปรที่เกี่ยวข้องยิ่งมากเท่าไร ยิ่งชี้เน้นว่าผู้จัดการกองทุนจะให้ความสำคัญกับส่วนได้เสียทางเศรษฐกิจนี้ในการวิเคราะห์ และยิ่งเป็นไปได้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ

ตัวอย่างเช่น หลังการพิจารณาค่าตอบแทนและปัจจัยอื่น ผู้จัดการกองทุนอาจจะพิจารณาว่าเงินลงทุนร้อยละ 20 เพียงพอที่จะสรุปได้ว่ามีการควบคุมกองทุน อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ที่แตกต่าง (กล่าวคือ เมื่อค่าตอบแทนและปัจจัยอื่นแตกต่างออกไป) การควบคุมอาจเกิดขึ้นได้เมื่อระดับการลงทุนนั้นแตกต่างไป

ตัวอย่างที่ 14ค

ผู้จัดการกองทุนมีเงินลงทุนร้อยละ 20 ในกองทุน แต่ไม่มีภาระผูกพันในผลขาดทุนที่มากกว่าร้อยละ 20 ของเงินลงทุน กองทุนมีคณะกรรมการ ซึ่งทุกคนเป็นกรรมการอิสระและแต่งตั้งโดยผู้ลงทุนอื่น คณะกรรมการเลือกผู้จัดการกองทุนในแต่ละปี โดยถ้าหากคณะกรรมการไม่ต่อสัญญาผู้จัดการกองทุน งานบริการของผู้จัดการกองทุนสามารถดำเนินการได้โดยผู้จัดการคนอื่นในธุรกิจลักษณะเดียวกัน

แม้ผู้จัดการกองทุนจะได้รับค่าตอบแทนจำนวนเงินคงที่ตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ แต่เงินลงทุนร้อยละ 20 ของผู้จัดการกองทุนรวมกับค่าตอบแทนทำให้มีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนซึ่งมีความมีนัยสำคัญที่บ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นคือตัวการ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนมีสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอนผู้จัดการกองทุน คณะกรรมการกองทุนเป็นกลไกให้แน่ใจว่าผู้ลงทุนสามารถถอดถอนผู้จัดการกองทุนได้หากตัดสินใจเช่นนั้น

ในตัวอย่างนี้ ผู้จัดการกองทุนเน้นเรื่องสิทธิที่มีความสำคัญในการถอดถอนในการวิเคราะห์ ดังนั้น ถึงแม้ว่าผู้จัดการกองทุนจะมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางและมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของกองทุนจากค่าตอบแทนและเงินลงทุน แต่สิทธิที่มีความสำคัญที่ถือโดยผู้ลงทุนอื่นบ่งชี้ว่าผู้จัดการกองทุนนั้นเป็นตัวแทน ดังนั้น ผู้จัดการกองทุนจึงมิได้ควบคุมกองทุน

ตัวอย่างที่ 15

ผู้ได้รับการลงทุนถูกก่อตั้งขึ้นเพื่อซื้อกลุ่มการลงทุนในหลักทรัพย์ซึ่งมีอัตราคงที่และมีสินทรัพย์เป็นหลักประกัน (fixed rate asset – backed securities) โดยได้รับเงินทุนจากตราสารหนี้อัตราคงที่และตราสารทุน ตราสารทุนมีการออกแบบเพื่อคุ้มครองผู้ถือตราสารหนี้จากผลขาดทุนแรกและรับผลตอบแทนคงเหลือของผู้ได้รับการลงทุน รายการนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนในตราสารหนี้เป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนในหลักทรัพย์ที่มีสินทรัพย์เป็นหลักประกัน โดยมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของผู้ออกหลักทรัพย์ที่มีสินทรัพย์เป็นหลักประกันซึ่งอาจผิดนัดชำระหนี้และความเสี่ยงจากอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารกลุ่มการลงทุน ในการจัดตั้งตราสารทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างการนำมาใช้

คิดเป็นร้อยละ 10 ของมูลค่าสินทรัพย์ที่ซื้อ ผู้ตัดสินใจ (ผู้จัดการสินทรัพย์) จัดการกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์โดยตัดสินใจลงทุนภายใต้ขอบเขตที่กำหนดไว้ในหนังสือชี้ชวนของผู้ได้รับการลงทุน ผู้จัดการสินทรัพย์ได้รับค่าธรรมเนียมคงที่ตามอัตราตลาด (คือ ร้อยละ 1 ของสินทรัพย์ที่จัดการ) และค่าธรรมเนียมตามผลงาน (คือ ร้อยละ 10 ของกำไร) หากกำไรของผู้ได้รับการลงทุนเกินเป้าหมายที่ระบุไว้ ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้จัดการสินทรัพย์ถือตราสารทุนร้อยละ 35 ในผู้ได้รับการลงทุน ร้อยละ 65 ที่เหลือของตราสารทุนและตราสารหนี้ทั้งหมดถือโดยผู้ลงทุนซึ่งเป็นบุคคลที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกันจำนวนมากซึ่งกระจัดกระจาย ผู้จัดการสินทรัพย์สามารถถูกถอดถอนโดยไม่ต้องมีสาเหตุจากการออกเสียงข้างมากของผู้ลงทุนอื่น

ผู้จัดการสินทรัพย์ได้รับค่าธรรมเนียมคงที่และค่าธรรมเนียมตามผลงานซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ค่าตอบแทนทำให้ส่วนได้เสียของผู้จัดการสินทรัพย์มีจุดมุ่งหมายเดียวกับผู้ลงทุนอื่นในการเพิ่มมูลค่ากองทุน ผู้จัดการสินทรัพย์มีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของกองทุนเนื่องจากผู้จัดการสินทรัพย์ถือตราสารทุนร้อยละ 35 และจากค่าตอบแทน

แม้ว่าจะดำเนินการตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในหนังสือชี้ชวนของผู้ได้รับการลงทุน แต่ผู้จัดการสินทรัพย์มีความสามารถในปัจจุบันในการตัดสินใจลงทุนซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุน สิทธิในการถอดถอนของผู้ลงทุนอื่นได้รับน้ำหนักน้อยในการวิเคราะห์กรณีนี้ เนื่องจากสิทธิดังกล่าวถือโดยผู้ลงทุนซึ่งมีจำนวนมากซึ่งกระจัดกระจาย ในตัวอย่างนี้ ผู้จัดการสินทรัพย์เน้นฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนของกองทุนจากส่วนได้เสียในตราสารทุนที่ตนมีซึ่งถือเป็นรองตราสารหนี้ การถือตราสารทุนร้อยละ 35 ของตราสารทุนทำให้ฐานะเปิดต่อผลขาดทุนและสิทธิในผลตอบแทนจากผู้ได้รับการลงทุนซึ่งทำให้มีนัยสำคัญในการบ่งชี้ได้ว่าผู้จัดการสินทรัพย์นั้นคือตัวการ ดังนั้น ในที่นี้สามารถสรุปได้ว่าผู้จัดการสินทรัพย์ควบคุมผู้ได้รับการลงทุน

ตัวอย่างที่ 16

ผู้ตัดสินใจ (ผู้สนับสนุน) สนับสนุนบริษัทขายหลักทรัพย์ (a multi-seller conduit) โดยออกตราสารหนี้ระยะสั้นให้กับผู้ลงทุนที่เป็นบุคคลที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกัน รายการนี้ขายให้แก่ผู้ลงทุนเป็นการลงทุนในกลุ่มการลงทุนของสินทรัพย์ระยะกลางที่มีความน่าเชื่อถือสูงและมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิตต่ำเกี่ยวกับการผิดนัดชำระของผู้ออกสินทรัพย์ในกลุ่มการลงทุน ผู้โอนหลายรายขายกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์ระยะกลางที่มีคุณภาพดีให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ ผู้โอนแต่ละรายให้บริการกลุ่มการลงทุนที่ขายให้กับบริษัทหลักทรัพย์และจัดการกับลูกหนี้ที่ผิดนัดชำระหนี้โดยได้รับค่าบริการตามราคาตลาด ผู้โอนให้การคุ้มครองสำหรับผลขาดทุนแรกที่มีต่อผลขาดทุนด้านเครดิตของกลุ่มการลงทุนในสินทรัพย์โดยใช้หลักประกันเป็นสินทรัพย์ที่โอนให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ ผู้สนับสนุนกำหนดเงื่อนไขให้บริษัทขายหลักทรัพย์และเป็นผู้จัดการดำเนินการเพื่อแลกกับค่าบริการตามราคาตลาด ค่าธรรมเนียมเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ ผู้สนับสนุนอนุมัติผู้ขายให้สามารถขายแก่บริษัทขายหลักทรัพย์

ตัวอย่างการนำมาใช้

อนุมัติการซื้อสินทรัพย์โดยบริษัทขายหลักทรัพย์ และตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนของบริษัทขายหลักทรัพย์ โดยผู้สนับสนุนต้องดำเนินงานเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมด

ผู้สนับสนุนได้รับผลตอบแทนคงเหลือจากบริษัทขายหลักทรัพย์และจัดการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและจัดหาสภาพคล่องให้กับบริษัทขายหลักทรัพย์ การเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตโดยผู้สนับสนุนทำให้ต้องรับภาระขาดทุนถึงร้อยละ 5 ของสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัทขายหลักทรัพย์ภายหลังจากผู้โอนรับภาระขาดทุนแล้ว สภาพคล่องที่จัดหาจะไม่นำมาใช้ล่วงหน้าสำหรับสินทรัพย์ที่ผิดนัดชำระหนี้ ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิที่มีความสำคัญที่มีผลกระทบต่ออำนาจในการตัดสินใจของผู้สนับสนุน

แม้ว่าผู้สนับสนุนจะได้รับค่าธรรมเนียมตามราคาตลาดซึ่งเทียบเท่ากับการบริการที่ให้ผู้สนับสนุนยังมีฐานะเปิดต่อความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของบริษัทขายหลักทรัพย์ ทั้งนี้มาจากสิทธิในผลตอบแทนคงเหลือในบริษัทขายหลักทรัพย์และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและการจัดให้มีสภาพคล่อง (กล่าวคือ บริษัทขายหลักทรัพย์ได้รับความเสี่ยงจากสภาพคล่องในการใช้ตราสารหนี้ระยะสั้นเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ระยะกลาง) แม้ว่าผู้โอนอาจมีสิทธิในการตัดสินใจที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของสินทรัพย์ของบริษัทขายหลักทรัพย์ แต่ผู้สนับสนุนมีอำนาจในการตัดสินใจอย่างกว้างขวางที่ให้ความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่ส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อผลตอบแทนของบริษัทขายหลักทรัพย์ (คือ ผู้สนับสนุนกำหนดเงื่อนไขของบริษัทขายหลักทรัพย์ มีสิทธิที่จะตัดสินใจเกี่ยวกับสินทรัพย์ (อนุมัติการซื้อและอนุมัติผู้โอนสินทรัพย์) และจัดหาทุนให้กับบริษัทขายสินทรัพย์ (โดยที่เงินลงทุนใหม่ต้องจัดให้มีอย่างสม่ำเสมอ))

สิทธิในผลตอบแทนคงเหลือของบริษัทขายหลักทรัพย์และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตและการจัดหาสภาพคล่องทำให้ผู้สนับสนุนได้รับความผันแปรของผลตอบแทนจากกิจกรรมของบริษัทขายหลักทรัพย์ซึ่งแตกต่างออกไปจากผู้ลงทุนอื่น ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ผู้สนับสนุนนั้นเป็นตัวการ และผู้สนับสนุนควบคุมบริษัทขายหลักทรัพย์ ภาระผูกพันของผู้สนับสนุนที่ต้องดำเนินการเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดของผู้ลงทุนทั้งหมดมิได้ป้องกันผู้สนับสนุนจากการเป็นตัวการ

ความสัมพันธ์กับกิจการอื่น

ข73 ในการประเมินการควบคุม ผู้ลงทุนต้องพิจารณาลักษณะความสัมพันธ์กับกิจการอื่นและกิจการอื่นเหล่านั้นกระทำการแทนผู้ลงทุนหรือไม่ (คือ กิจการอื่นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัย (de facto agent)) ในการกำหนดว่ากิจการอื่นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยหรือไม่ ไม่เพียงแต่พิจารณาลักษณะของความสัมพันธ์แต่ต้องดูลักษณะการที่กิจการเหล่านั้นปฏิบัติต่อกันและต่อผู้ลงทุน

ข74 ความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่จำเป็นต้องมีข้อตกลงตามสัญญา กิจการนั้นเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยเมื่อผู้ลงทุนหรือผู้ที่สั่งการกิจกรรมของผู้ลงทุนมีความสามารถในการสั่งการกิจการนั้นให้กระทำการแทนผู้ลงทุน ในสถานการณ์เหล่านี้ผู้ลงทุนต้องพิจารณาสิทธิในการตัดสินใจของตัวแทนโดย

พฤตินัย และฐานะเปิดทางอ้อมต่อ หรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรของผู้ลงทุนผ่านตัวแทนโดยพฤตินัยรวมกับสิทธิของผู้ลงทุนในการประเมินเรื่องการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน

ข75 ตัวอย่างของกิจการอื่น ซึ่งโดยลักษณะความสัมพันธ์อาจจะเป็นตัวแทนโดยพฤตินัยของผู้ลงทุน

ข75.1 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องของผู้ลงทุน

ข75.2 กิจการที่ได้รับส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนหรือได้รับเงินกู้ยืมจากผู้ลงทุน

ข75.3 กิจการที่ตกลงที่จะไม่ขาย โอน หรือก่อให้เกิดภาระสำหรับส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุน หากไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้ลงทุนก่อน (ยกเว้นในสถานการณ์ที่ผู้ลงทุนหรือกิจการอื่นมีสิทธิที่จะให้การอนุมัติก่อนและสิทธินั้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ตกลงอย่างเต็มใจของทั้งสองฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกัน)

ข75.4 กิจการที่ไม่สามารถจัดหาทุนเพื่อการดำเนินงานหากไม่ได้รับการสนับสนุนทางการเงินจากผู้ลงทุน

ข75.5 ผู้ได้รับการลงทุนซึ่งสมาชิกส่วนใหญ่ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารสำคัญเป็นบุคคลเดียวกับผู้ลงทุน

ข75.6 กิจการที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจอย่างใกล้ชิดกับผู้ลงทุน เช่น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้การบริการทางวิชาชีพและลูกค้ารายที่มีนัยสำคัญ

การควบคุมสินทรัพย์ที่ระบุไว้

ข76 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่า ส่วนหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุนมีการปฏิบัติเปรียบเสมือนกิจการที่แยกออกมาหรือไม่ และหากเป็นเช่นนั้นพิจารณาว่าตนได้ควบคุมกิจการที่เสมือนแยกออกมาหรือไม่

ข77 ผู้ลงทุนต้องถือว่าส่วนหนึ่งของผู้ได้รับการลงทุนเปรียบเสมือนกิจการที่แยกออกมา เมื่อเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

สินทรัพย์ที่ระบุไว้ของผู้ได้รับการลงทุน (และการเพิ่มคุณภาพด้านเครดิตที่เกี่ยวข้องถ้ามี) เป็นเพียงแหล่งเดียวที่สามารถนำไปชำระหนี้สินที่ระบุได้ หรือเป็นส่วนได้เสียอื่นที่ระบุไว้ในผู้ได้รับการลงทุน กิจการอื่นนอกเหนือจากเจ้าหนี้ที่ระบุไม่มีสิทธิหรือภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุไว้นั้น หรือสิทธิในกระแสเงินสดคงเหลือจากสินทรัพย์นั้น ในทางเนื้อหาผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้จะไม่มีส่วนใดที่ผู้ได้รับการลงทุนสามารถนำมาใช้ได้ และไม่มีหนี้สินใดของกิจการที่เสมือนแยกออกมาจะมีการจ่ายชำระจากสินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนที่คงเหลืออยู่ ดังนั้นในทางเนื้อหา สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของทั้งหมดของผู้ได้รับการลงทุนที่เสมือนหนึ่งแยกออกมานั้นถูกสกัดแยกออกมาจากผู้ได้รับการลงทุน ส่วนของกิจการที่เสมือนแยกออกมานั้นเรียกว่า Silo

ข78 เมื่อครบตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ ข77 ผู้ลงทุนต้องระบุกิจกรรมที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลตอบแทนของกิจการที่เสมือนแยกออกมา และกิจกรรมนั้นมีการสั่งการอย่างไรเพื่อประเมินว่าตนมีอำนาจเหนือส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ เมื่อประเมินการควบคุมกิจการที่เสมือน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แยกออกมา ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องในกิจการที่เสมือนแยกออกมาหรือไม่ และการมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนเพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุนหรือไม่

ข79 หากผู้ลงทุนควบคุมกิจการที่เสมือนแยกออกมา ผู้ลงทุนต้องนำส่วนหนึ่งของกิจการนั้นไปจัดทำงบการเงินรวม ในกรณีนี้ กิจการอื่นจะไม่รวมส่วนนั้นของผู้ได้รับการลงทุนเมื่อมีการประเมินการควบคุมและไม่นำมาจัดทำงบการเงินรวม

การประเมินอย่างต่อเนื่อง

ข80 ผู้ลงทุนต้องทบทวนว่าตนมีการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหรือไม่ หากข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์บ่งชี้ว่า มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของการควบคุมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 7

ข81 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน การเปลี่ยนแปลงนั้นต้องนำไปสะท้อนในการที่ผู้ลงทุนประเมินอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เช่น การเปลี่ยนแปลงในสิทธิการตัดสินใจสามารถหมายความว่า กิจกรรมที่เกี่ยวข้องไม่ได้มีการสั่งการผ่านทางสิทธิในการออกเสียงอีกต่อไป แต่ผ่านข้อตกลงอื่นแทน เช่น สัญญาที่ทำให้อีกฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายมีความสามารถในปัจจุบันในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ข82 เหตุการณ์หนึ่งสามารถทำให้ผู้ลงทุนได้รับหรือสูญเสียอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนจะไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์นั้น เช่น ผู้ลงทุนสามารถได้รับอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนเนื่องจากสิทธิในการตัดสินใจที่ถือโดยบุคคลหนึ่งหรือหลายคนอื่นซึ่งเดิมเคยป้องกันผู้ลงทุนจากการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนนั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว

ข83 ผู้ลงทุนพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่อฐานะเปิดต่อหรือสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน เช่น ผู้ลงทุนซึ่งมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนสามารถสูญเสียการควบคุมผู้ได้รับการลงทุนหากผู้ลงทุนไม่ได้รับผลตอบแทนอย่างที่เคยได้รับหรือไม่ได้มีฐานะเปิดต่อภาระผูกพัน เนื่องจากผู้ลงทุนไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 7.2 (เช่น หากสัญญาที่จะได้รับค่าธรรมเนียมตามผลงานถูกยกเลิก)

ข84 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าในการประเมินว่าตนกระทำเป็นตัวแทนหรือตัวการมีการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ การเปลี่ยนแปลงของความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างผู้ลงทุนและกิจการอื่นอีกหลายฝ่ายสามารถหมายถึงผู้ลงทุนไม่ใช่ตัวแทนอีกต่อไป แม้ว่าก่อนหน้านี้จะเคยเป็นตัวแทนก็ตาม และในทำนองกลับกันเช่นกัน เช่น หากเกิดการเปลี่ยนแปลงในสิทธิของผู้ลงทุน หรือของกิจการอื่นหลายฝ่ายผู้ลงทุนต้องทบทวนสถานะของตนว่าเป็นตัวการหรือตัวแทน

ข85 การประเมินการควบคุมของผู้ลงทุนเมื่อเริ่มแรก หรือสถานะการเป็นตัวการหรือตัวแทนจะไม่เปลี่ยนแปลงเพียงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพตลาด (เช่น การเปลี่ยนแปลงในผลตอบแทนของผู้ได้รับการลงทุนที่เกิดจากสภาพตลาด) นอกจากว่าการเปลี่ยนแปลงในสภาพตลาดทำให้องค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งในสามองค์ประกอบของ

การควบคุมตามย่อหน้าที่ 7 เปลี่ยนแปลงไปหรือการเปลี่ยนแปลงในความสัมพันธ์โดยรวมระหว่างตัวการและตัวแทน

การกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

ข85ก กิจการต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมด ในการประเมินว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์และการออกแบบของกิจการ กิจการที่มีองค์ประกอบทั้งสามของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่ได้กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 27 ถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน โดยย่อหน้าที่ ข85ข ถึง ข85ฐ ได้อธิบายองค์ประกอบของคำนิยามดังกล่าวในรายละเอียดเพิ่มเติม

วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ

ข85ข คำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนกำหนดว่าวัตถุประสงค์ของกิจการต้องเป็นการลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าของทุน รายได้จากการลงทุน (เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือ รายได้ค่าเช่า) หรือทั้งสองกรณี เอกสารที่บ่งชี้ถึงวัตถุประสงค์ในการลงทุนของกิจการ มีตัวอย่างเช่น หนังสือชี้ชวนของกิจการ สิ่งพิมพ์ที่แจกจ่ายโดยกิจการ และเอกสารของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งเป็นเอกสารที่มักให้หลักฐานเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน หลักฐานอื่นอาจเป็นรูปแบบการนำเสนอตัวเองของกิจการต่อกิจการอื่น (เช่น ผู้ที่มีโอกาสเป็นผู้ลงทุน หรือผู้ที่มีโอกาสเป็นผู้ได้รับการลงทุน) ตัวอย่างเช่น กิจการอาจนำเสนอว่าธุรกิจของกิจการคือการลงทุนระยะกลาง (Medium-term investment) เพื่อให้ได้ผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน ในทางตรงข้ามกิจการที่นำเสนอตนเองว่าเป็นผู้ลงทุนที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อร่วมพัฒนา ผลิต หรือทำการตลาดให้กับผลิตภัณฑ์ ร่วมกับผู้ได้รับการลงทุน มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการจะได้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมการพัฒนา กิจกรรมการผลิต หรือกิจกรรมการทำการตลาดดังกล่าวรวมทั้งจากการลงทุนของกิจการ (ดูย่อหน้าที่ ข85ฌ)

ข85ค กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดให้มีบริการเกี่ยวเนื่องกับการลงทุน (เช่น บริการให้คำแนะนำในการลงทุน การบริหารเงินลงทุน บริการสนับสนุนและจัดการการลงทุน) ไม่ว่าจะเป็นโดยทางตรงหรือผ่านทางบริษัทย่อย ให้แก่บุคคลที่สามและผู้ลงทุนของกิจการ แม้ว่ากิจกรรมเหล่านั้นจะมีความสำคัญต่อกิจการ แต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกิจการนั้นมีสถานะเข้าคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอยู่ต่อไป

ข85ง กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจเข้าร่วมในกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุนดังต่อไปนี้ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือผ่านทางบริษัทย่อย ถ้ากิจกรรมเหล่านี้ทำเพื่อสร้างผลตอบแทนจากการลงทุนให้สูงที่สุด (การเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน) จากผู้ได้รับการลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของกิจการ และกิจการเหล่านี้ไม่ได้เป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่สำคัญที่แยกออกมา หรือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่แยกออกมาของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85ง.1 จัดให้มีบริการด้านการบริหารและให้คำแนะนำด้านกลยุทธ์แก่ผู้ได้รับการลงทุน และ

ข85ง.2 จัดให้มีการสนับสนุนทางการเงินแก่ผู้ได้รับการลงทุน เช่น เงินกู้ ภาระผูกพันรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ การค้ำประกัน

ข85จ หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีบริษัทย่อยซึ่งบริษัทย่อยดังกล่าวมิได้เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน และมีวัตถุประสงค์หลักและกิจกรรมหลักในการให้บริการหรือมีกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุน ดังเช่น ที่อธิบายในย่อหน้าที่ ข85ค ถึง ข85ง แก่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือกิจการอื่น กิจการต้องรวมบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32 แต่หากบริษัทย่อยซึ่งให้บริการหรือมีกิจกรรมที่เกี่ยวเนื่องกับการลงทุน โดยบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนด้วย บริษัทใหญ่ที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าบริษัทย่อยดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31

กลยุทธ์ทางออก

ข85ฉ แผนการลงทุนของกิจการให้หลักฐานเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของกิจการ ลักษณะหนึ่งทำให้กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแตกต่างจากกิจการอื่นคือการที่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่ได้วางแผนที่จะถือเงินลงทุนไปอย่างไม่มีกำหนด แต่จะถือในรอบระยะเวลาที่จำกัด ทั้งนี้ เงินลงทุนในตราสารทุน และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินมีความเป็นไปได้ที่จะถือไว้อย่างไม่มีกำหนด ดังนั้น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องมีกลยุทธ์ทางออกซึ่งบันทึกเกี่ยวกับแผนการของกิจการในการขายเงินลงทุนในตราสารทุน และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่มิใช่สินทรัพย์ทางการเงินเกือบจะทั้งหมดเพื่อให้ได้กำไรจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังต้องมีกลยุทธ์ทางออกสำหรับตราสารหนี้ที่มีความเป็นไปได้ที่จะถือไปอย่างไม่มีกำหนดด้วย ตัวอย่างเช่น ตราสารหนี้ที่ไม่มีวันครบกำหนด (Perpetual debt investments) กิจการไม่จำเป็นต้องบันทึกกลยุทธ์ทางออกเฉพาะสำหรับเงินลงทุนแต่ละรายการ แต่ต้องระบุกลยุทธ์ที่แตกต่างกันที่อาจเป็นไปได้สำหรับเงินลงทุนต่างชนิดหรือต่างกลุ่มการลงทุนกัน ซึ่งรวมถึงกรอบระยะเวลาที่เป็นไปได้จริงสำหรับการออกจากการลงทุน ทั้งนี้กระบวนการออกจากการลงทุน ซึ่งนำมาใช้เฉพาะในสถานการณ์การผิดสัญญา เช่น การละเมิดสัญญา หรือการผิดนัดจ่ายชำระหนี้ ไม่ถือเป็นกลยุทธ์ทางออกตามวัตถุประสงค์ของการประเมินนี้

ข85ช กลยุทธ์ทางออกสามารถแตกต่างกันไปตามประเภทของการลงทุน ในกรณีเงินลงทุนในตราสารทุนของภาคเอกชน ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก จะรวมถึง การเสนอขายหลักทรัพย์แก่สาธารณะเป็นครั้งแรก การขายหุ้นแบบเฉพาะเจาะจง การเสนอขายธุรกิจ การจ่ายคืนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุน (ให้แก่ผู้ลงทุน) และ การขายสินทรัพย์ (ซึ่งรวมถึงการขาย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์ของผู้ได้รับการลงทุนตามด้วยการเลิกกิจการของผู้ได้รับการลงทุน) ในกรณีเงินลงทุนในตราสารทุนที่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก รวมถึง การขายเงินลงทุนแบบเฉพาะเจาะจง หรือในตลาดสาธารณะ สำหรับเงินลงทุนในภาคอสังหาริมทรัพย์ ตัวอย่างของกลยุทธ์ทางออก จะรวมถึง การขายอสังหาริมทรัพย์ผ่านนายหน้าผู้ชำนาญการด้านการค้าอสังหาริมทรัพย์หรือในตลาดเปิด

ข85ซ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีการลงทุนในอีกกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งตั้งขึ้นเพื่อกิจการด้วยเหตุผลทางด้านกฎหมาย กฎระเบียบ ภาษี หรือเหตุผลในเชิงธุรกิจที่คล้ายคลึง ในกรณีนี้ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นผู้ลงทุนไม่จำเป็นต้องมีกลยุทธ์ทางออกสำหรับการลงทุนดังกล่าว ถ้ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นผู้ได้รับการลงทุนมีกลยุทธ์ทางออกที่เหมาะสมสำหรับการลงทุนของกิจการเองแล้ว

รายได้จากการลงทุน

ข85ฌ กิจการถือว่าไม่ได้ลงทุนเพื่อให้ได้มาเฉพาะเพียงผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี ถ้ากิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก (กล่าวคือ กลุ่มกิจการซึ่งควบคุมโดยบริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน) ได้มาหรือมีจุดมุ่งหมายที่จะให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์อื่นจากการลงทุนของกิจการที่มิได้มีไว้สำหรับบริษัทอื่นที่มิได้มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน ผลประโยชน์อื่นดังกล่าวรวมถึง

ข85ฌ.1 การได้มา การใช้ การแลกเปลี่ยน หรือการแสวงหาผลประโยชน์ซึ่งกระบวนการ สินทรัพย์หรือ เทคโนโลยีของผู้ได้รับการลงทุน กรณีดังกล่าวหมายความรวมถึงการที่กิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการมีสิทธิแบบไม่เท่าเทียม หรือแต่เพียงผู้เดียวในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ เทคโนโลยี ผลิตภัณฑ์ หรือบริการของผู้ได้รับการลงทุน ตัวอย่างเช่น โดยการถือตราสารสิทธิที่ให้สิทธิในการซื้อสินทรัพย์จากผู้ได้รับการลงทุน ถ้าการพัฒนาสินทรัพย์นั้นเชื่อว่าจะสำเร็จลุล่วง

ข85ฌ.2 การร่วมการงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) หรือข้อตกลงอื่นระหว่างกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการกับผู้ได้รับการลงทุน เพื่อพัฒนา ผลิต ทำการตลาดหรือจัดหาผลิตภัณฑ์หรือบริการ

ข85ฌ.3 การค้ำประกันทางการเงินหรือสินทรัพย์ที่ผู้ได้รับการลงทุนจัดหามาเพื่อใช้เป็นหลักประกันสำหรับสัญญาการกู้ยืมของกิจการ หรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ (อย่างไรก็ตาม กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนยังคงสามารถนำเงินลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนไปใช้เป็นหลักประกันสำหรับการกู้ยืมของกิจการเองได้)

ข85ฌ.4 ตราสารสิทธิที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการซึ่งให้สิทธิในการซื้อส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในผู้ได้รับการลงทุนของกิจการจากกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข85ฌ.5 ยกเว้นที่ได้กล่าวในย่อหน้าที่ ข85ญ รายการระหว่างกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ กับผู้ได้รับการลงทุนซึ่ง

(1) มีเงื่อนไขที่กิจการที่มิใช่กิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการ หรือ ผู้ได้รับการลงทุนไม่มีสิทธิได้รับ

(2) ไม่ได้เป็นไปตามมูลค่ายุติธรรม หรือ

(3) ถือเป็นสัดส่วนที่สำคัญของกิจกรรมทางธุรกิจของผู้ได้รับการลงทุน หรือของกิจการ ซึ่งรวมถึงกิจกรรมทางธุรกิจของกลุ่มกิจการอื่น

ข85ญ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีกลยุทธ์ที่จะลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนมากกว่าหนึ่งรายในอุตสาหกรรม ตลาดหรือพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน เพื่อให้ได้ประโยชน์จากการผนึกกันของธุรกิจ (Synergies) ซึ่งเพิ่มผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน และรายได้จากการลงทุน ทั้งนี้ แม้ว่าจะมีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข85ฌ.5 กิจการไม่ถือว่าถูกตัดสิทธิจากการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนเพียงเพราะเหตุผลว่าผู้ได้รับการลงทุนเหล่านั้นมีรายการค้าระหว่างกันและกัน

การวัดมูลค่ายุติธรรม

ข85ฎ องค์ประกอบที่สำคัญของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคือกิจการวัดและประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม เนื่องจากการใช้มูลค่ายุติธรรมทำให้ได้รับข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่า อย่างเช่น การรวมบริษัทย่อยของกิจการเหล่านั้นในการจัดทำงบการเงินรวม หรือการใช้วิธีส่วนได้เสียสำหรับส่วนได้เสียในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้า เพื่อแสดงว่ากิจการเป็นไปตามองค์ประกอบนี้ของคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะ

ข85ฎ.1 ให้ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมแก่ผู้ลงทุน และวัดมูลค่าเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบการเงินของกิจการเมื่อใดก็ตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ใช้มูลค่ายุติธรรม และ

ข85ฎ.2 รายงานข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมเป็นการภายในแก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการ (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งเป็นผู้ใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัววัดที่สำคัญในการประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมด และดำเนินการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุน

ข85ฏ เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข85ฎ.1 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะ

ข85ฏ.1 เลือกวิธีการทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข85ฎ.2 เลือกใช้ข้อยกเว้นในการถือปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า และ

ข85ฎ.3 วัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข85ฐ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีสินทรัพย์ที่มิใช่เงินลงทุน เช่น อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสำนักงานใหญ่ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง และอาจมีหนี้สินทางการเงินด้วย องค์ประกอบด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 27.3 ให้ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ดังนั้น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่จำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่มิใช่เงินลงทุนของกิจการหรือหนี้สินของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรม

ลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85ฑ ในการกำหนดว่ากิจการเป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการมีการแสดงถึงลักษณะปกติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ (ดูย่อหน้าที่ 28) การขาดหายไปของลักษณะปกติดังกล่าวข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับการจัดประเภทเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแต่เป็นการบ่งชี้ว่าต้องใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมในการกำหนดว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่

เงินลงทุนมากกว่าหนึ่งแห่ง

ข85ฒ โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะถือครองเงินลงทุนที่หลากหลายเพื่อกระจายความเสี่ยงของกิจการ และเพิ่มผลตอบแทนให้สูงที่สุด กิจการอาจถือกลุ่มการลงทุนของเงินลงทุนทั้งทางตรงหรือทางอ้อม ตัวอย่างเช่น การถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่งแต่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนซึ่งถือครองเงินลงทุนที่หลากหลาย

ข85ณ ในหลายกรณี กิจการอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง อย่างไรก็ตาม การถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่งไม่จำเป็นที่จะทำให้กิจการใดกิจการหนึ่งไม่เป็นไปตามคำนิยามของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจถือครองเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง เมื่อกิจการ

ข85ณ.1 อยู่ในช่วงเริ่มต้นดำเนินธุรกิจ และยังไม่ได้ระบุเงินลงทุนที่เหมาะสม จึงยังไม่ได้ปฏิบัติตามแผนการลงทุนของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนที่หลากหลาย

ข85ณ.2 ยังไม่ได้ลงทุนในเงินลงทุนอื่น เพื่อทดแทนเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายออกไป

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข85ณ.3 ได้รับการจัดตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมเงินทุนของผู้ลงทุน เพื่อไปลงทุนในเงินลงทุนเพียงหนึ่งแห่ง ในกรณีที่ผู้ลงทุนแต่ละรายไม่สามารถได้มาซึ่งเงินลงทุนแห่งนั้น (เช่น เมื่อจำนวนเงินลงทุนขั้นต่ำที่กำหนดสูงเกินไปสำหรับผู้ลงทุนแต่ละรายจะลงทุนได้) หรือ

ข85ณ.4 อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ

ผู้ลงทุนมากกว่าหนึ่งราย

ข85ด โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจะมีผู้ลงทุนที่หลากหลาย ซึ่งรวบรวมเงินทุนของผู้ลงทุนเหล่านั้นเพื่อเข้าถึงบริการด้านการบริหารเงินลงทุน และโอกาสในการลงทุนซึ่งผู้ลงทุนเหล่านั้นอาจจะไม่สามารถเข้าถึงได้ด้วยตนเองโดยลำพัง การมีผู้ลงทุนที่หลากหลายจะทำให้มีโอกาสน้อยลงที่กิจการหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิกจะได้รับผลตอบแทนนอกเหนือไปจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ณ)

ข85ต ในอีกทางหนึ่ง กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งโดยผู้ลงทุนรายหนึ่งหรือจัดตั้งเพื่อผู้ลงทุนรายหนึ่งที่เป็นตัวแทนหรือที่สนับสนุนส่วนได้เสียของกลุ่มผู้ลงทุนขนาดใหญ่ (เช่น กองทุนบำเหน็จบำนาญ กองทุนการลงทุนภาครัฐ หรือ กองทรัสต์ของครอบครัว)

ข85ถ ในหลายกรณี กิจการอาจมีผู้ลงทุนเพียงหนึ่งรายเป็นการชั่วคราว ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจมีผู้ลงทุนเพียงหนึ่งรายเมื่อกิจการ

ข85ถ.1 อยู่ในช่วงระยะเวลาออกเสนอขายหลักทรัพย์ครั้งแรก ซึ่งยังไม่สิ้นสุดลง และกิจการอยู่ในระหว่างดำเนินการอย่างจริงจังเพื่อระบุผู้ลงทุนที่เหมาะสม

ข85ถ.2 ยังไม่สามารถระบุผู้ลงทุนที่เหมาะสมเพื่อมาแทนส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ได้รับการไถ่ถอนไป หรือ

ข85ถ.3 อยู่ในกระบวนการเลิกกิจการ

ผู้ลงทุนที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ข85ท โดยปกติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนมีผู้ลงทุนที่หลากหลายซึ่งมิใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (เมื่อมีการประกาศใช้)) กับกิจการหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิก การมีผู้ลงทุนที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันจะทำให้มีโอกาสน้อยลงที่กิจการหรือสมาชิกอื่นของกลุ่มกิจการซึ่งกิจการเป็นสมาชิกจะได้รับ ผลตอบแทนนอกเหนือไปจากการเพิ่มมูลค่าเงินทุน หรือรายได้จากการลงทุน (ดูย่อหน้าที่ ข85ณ)

ข85ธ อย่างไรก็ตาม กิจการอาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนแม้ว่าผู้ลงทุนของกิจการมีความเกี่ยวข้องกันกับกิจการ ตัวอย่างเช่น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนอาจจัดตั้งกองทุนคู่ขนานแยกต่างหากสำหรับพนักงานของกิจการกลุ่มหนึ่ง (เช่น ผู้บริหารสำคัญ) หรือ สำหรับผู้ลงทุนที่มีความเกี่ยวข้องกันอื่น ซึ่งกองทุนดังกล่าวมีการลงทุนเหมือนกับการลงทุนของกองทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เพื่อการลงทุนหลักของกิจการ กองทุนคู่ขนานนี้อาจถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน แม้ว่าผู้ลงทุนทั้งหมดจะมีความเกี่ยวข้องกัน

ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

ข85น กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมักเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก แต่ทั้งนี้ไม่ถือเป็นข้อกำหนด ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนโดยปกติมีรูปแบบเป็นส่วนของเจ้าของหรือส่วนได้เสียที่คล้ายคลึง (เช่น ส่วนได้เสียของหุ้นส่วน) ซึ่งจะมีการแบ่งสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนให้ตามสัดส่วนของส่วนได้เสีย อย่างไรก็ตาม การมีลำดับชั้นของผู้ลงทุนที่แตกต่างกัน โดยบางรายอาจมีสิทธิเพียงในเงินลงทุนเฉพาะรายการ หรือกลุ่มของเงินลงทุน หรือบางรายอาจมีส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิในสัดส่วนที่แตกต่างกัน มิได้ทำให้กิจการถูกตัดสิทธิจากการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข85บ นอกจากนี้ กิจการที่มีส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญในรูปแบบของหนี้สิน ซึ่งตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง ไม่เป็นไปตามคำนิยามของส่วนของเจ้าของ อาจยังคงถือเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้หากผู้ถือตราสารหนี้มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงจากผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกิจการ

ข้อกำหนดทางการบัญชี

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

ข86 งบการเงินรวม

ข86.1 การรวมรายการที่เหมือนกันของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ข86.2 หักกลบ (ตัด) มูลค่าเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยแต่ละราย และส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) อธิบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยม)

ข86.3 ตัดรายการแบบเต็มจำนวนสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด สำหรับรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการ (กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากรายการระหว่างกันที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้องตัดรายการแบบเต็มจำนวน) ขาดทุนในรายการระหว่างกันอาจบ่งชี้ถึงการด้อยค่าที่ต้องรับรู้ในงบการเงินรวม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) นำมาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเกิดจากการตัดรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับรายการระหว่างกัน)

นโยบายการบัญชีเดียวกัน

ข87 ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างไปจากที่ใช้ในงบการเงินรวมสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือเหตุการณ์ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมในงบการเงินของสมาชิกในกลุ่มเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ

การวัดมูลค่า

ข88 กิจการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่มีการควบคุมบริษัทย่อยจนถึงวันที่การควบคุมสิ้นสุดลง รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยขึ้นอยู่กับจำนวนเงินของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ได้มีการรับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย เช่น ค่าเสื่อมราคาในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมหลังวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมในวันที่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย

สิทธิในการการออกเสียงที่เป็นไปได้

ข89 เมื่อมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ สัดส่วนของกำไรขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่มีการปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวม กำหนดตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ และไม่สะท้อนถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิ หรือการแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่น ยกเว้นตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ ข90

ข90 ในบางสถานการณ์ ในเชิงเนื้อหา ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ของกิจการอันเป็นผลของรายการซึ่งทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวม สัดส่วนที่ปันส่วนให้กับบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ได้กำหนดจากการใช้สิทธิในที่สุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นซึ่งทำให้กิจการเข้าถึงผลตอบแทนในปัจจุบัน

ข91 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่นำมาใช้กับส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม เมื่อเครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นในทางเนื้อหาทำให้ในปัจจุบันกิจการเข้าถึงผลตอบแทนซึ่งสัมพันธ์กับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย สิทธิดังกล่าวไม่เข้าข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีอื่น ๆ เครื่องมือซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ในบริษัทย่อยมีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันที่ในงบการเงิน

ข92 งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมต้องใช้วันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน เมื่อวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่ต่างจากบริษัทย่อย บริษัทย่อยจัดทำข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติมเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวมตามวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อให้บริษัทใหญ่สามารถรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อย นอกจากว่าไม่สามารถปฏิบัติได้

ข93 หากไม่สามารถจัดทำได้ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่ต้องรวมข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยโดยใช้ข้อมูลทางการเงินของบริษัทย่อยล่าสุดหลังจากปรับปรุงผลกระทบของรายการที่มีนัยสำคัญหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวม ในทุกกรณี วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยและวันที่ในงบการเงินรวมต้องไม่แตกต่างกันเกินสามเดือน และรอบระยะเวลาการรายงานและความแตกต่างระหว่างวันที่ของงบการเงินต้องเหมือนกันในทุกงวด

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข94 กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนและแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องปันส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมติดลบ

ข95 หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่จัดเป็นส่วนของเจ้าของ และถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนหลังจากปรับปรุงเงินปันผลในหุ้นบุริมสิทธิ ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่

การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข96 เมื่อสัดส่วนของเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเปลี่ยนแปลง กิจการต้องมีการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของสำหรับส่วนต่างระหว่างส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่มีการปรับปรุงแล้วและมูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนที่จ่ายหรือรับ และแสดงเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

การสูญเสียการควบคุม

ข97 บริษัทใหญ่อาจสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยจากสองข้อตกลงหรือมากกว่านั้น (รายการ) อย่างไรก็ตาม บางสถานการณ์บ่งชี้ว่าข้อตกลงหลายรายการต้องจัดเป็นรายการเดียวกัน

ในการกำหนดว่าการบันทึกบัญชีข้อตกลงดังกล่าวเป็นรายการเดียวกันหรือไม่ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาเงื่อนไขและสถานการณ์ของข้อตกลงทั้งหมดและผลกระทบทางเศรษฐกิจ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อตกลงหลายรายการเป็นรายการเดียวกัน หากตรงกับข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ดังต่อไปนี้

ข97.1 รายการนั้นเกิดขึ้นพร้อมกันหรือพิจารณาร่วมกัน

ข97.2 รายการมีลักษณะเป็นรายการเดียวโดยมีการออกแบบเพื่อบรรลุผลทางพาณิชย์โดยรวม

ข97.3 ข้อตกลงหนึ่งจะเกิดขึ้นได้ขึ้นอยู่กับการเกิดขึ้นของข้อตกลงอื่นอย่างน้อยหนึ่งรายการ

ข97.4 เมื่อพิจารณาข้อตกลงเดียวเพียงอย่างเดียวนั้นไม่สมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลทางเศรษฐกิจเมื่อพิจารณาหลายรายการรวมกัน เช่น การจำหน่ายหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าตลาดและมีการชดเชยจากราคาจำหน่ายในภายหลังซึ่งสูงกว่าตลาด

ข98 หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง

ข98.1 ตัดรายการ

ข98.1.1 สินทรัพย์ (รวมค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยในมูลค่าตามบัญชีในวันที่สูญเสียการควบคุม และ

ข98.1.2 มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิมในวันที่สูญเสียการควบคุม (รวมองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)

ข98.2 รับรู้

ข98.2.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุม

ข98.2.2 จำนวนที่มีการจัดสรรนั้น หากรายการ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียการควบคุมเกี่ยวข้องกับการกระจายหุ้นของบริษัทย่อยให้กับเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ และ

ข98.2.3 เงินลงทุนที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมในมูลค่ายุติธรรม ในวันที่สูญเสียการควบคุม

ข98.3 จัดประเภทใหม่สำหรับจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปยังกำไรหรือขาดทุน หรือโอนโดยตรงไปที่กำไรสะสมตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ สำหรับส่วนของบริษัทย่อยตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ข99

ข98.4 รับรู้ส่วนต่างเป็นกำไรหรือขาดทุน ในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

ข99 หากบริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ทุกจำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยต้องบันทึกบัญชีในลักษณะเดียวกันกับกรณีที่บริษัทใหญ่จำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยตรง ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องมีการจัดประเภทใหม่ไปยังกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหนี้สิน บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนจากส่วนของเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(เป็นรายการปรับปรุงจากการจัดประเภทใหม่) เมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ในกรณีส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและมีการโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อจำหน่ายสินทรัพย์ บริษัทใหญ่ต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย

ข99ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสถานะของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

ข100 เมื่อกิจการสิ้นสุดการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับบริษัทย่อยที่เคยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 31 วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะต้องถือเสมือนเป็นวันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของบริษัทย่อย ณ วันเสมือนวันที่ซื้อต้องถือเป็นเสมือนสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจเมื่อมีการวัดค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจากการเสมือนซื้อธุรกิจ บริษัทย่อยทั้งหมดต้องนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19 ถึง 24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ

ข101 เมื่อกิจการกลายเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องหยุดรวมบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงสถานะ ยกเว้นบริษัทย่อยที่ต้องรวมในการจัดทำงบการเงินรวมต่อไปตามย่อหน้าที่ 32 กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 25 และ 26 สำหรับบริษัทย่อยเหล่านั้นที่กิจการหยุดนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ประหนึ่งว่ากิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนได้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยเหล่านั้น ณ วันดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ค

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งมีความเทียบเท่ากับส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วันถือปฏิบัติ

ค1 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วยและต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) พร้อมกัน

ค1ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค1ง *กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน: การถือปฏิบัติตามข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม* (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 32 ภาคผนวก ข85ค ข85จ และค2ก และเพิ่มย่อหน้าที่ 4ก ถึง 4ข กิจการต้องถือปฏิบัติการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค2 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยการปรับย้อนหลัง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) ยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ค2ข ถึง ค6

ค2ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค2ข เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หมายถึงวันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ค3 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงการบัญชีในงวดก่อนสำหรับความเกี่ยวข้องดังนี้

ค3.1 กิจการที่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง *งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ* และยังคงนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือ

ค3.2 กิจการที่ก่อนหน้านั้นไม่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และยังคงไม่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ค3ก ณ วันที่ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงเรื่องกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนเป็นครั้งแรก กิจการต้องประเมินว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนหรือไม่ โดยอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันดังกล่าว หาก ณ วันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก กิจการสรุปได้ว่ากิจการเป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ฉ แทนย่อหน้าที่ ค5 ถึง ค5ก

ค3ข ยกเว้นกรณีบริษัทย่อยที่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32 (โดยให้นำย่อหน้าที่ ค3 และ ค6 หรือย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ค มาถือปฏิบัติ แล้วแต่ย่อหน้าใดเกี่ยวข้อง) กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนเสมือนว่าข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลใช้บังคับมาโดยตลอด กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังทั้งงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกและส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้าด้วยผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยตามที่เคยแสดงไว้ และ

2) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทย่อยของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน

จำนวนเงินสะสมของการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องโอนไปยังกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค3ค ก่อนวันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องใช้จำนวนเงินตามมูลค่ายุติธรรมที่เคยรายงานแก่ผู้ลงทุน หรือฝ่ายบริหาร ถ้าจำนวนเงินที่นำเสนอดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนเงินลงทุนดังกล่าวระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองกันได้อย่างเป็นอิสระ ณ วันที่มีการวัดมูลค่า

ค3ง หากการวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ค ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ณ วันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค3ค ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังงวดประจำปีก่อนหน้าวันที่ถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก เว้นแต่วันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่ปฏิบัติได้ตามย่อหน้านี้คืองวดปัจจุบัน หากวันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่ปฏิบัติได้ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนคืองวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน

ค3จ หากกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนจำหน่ายหรือสูญเสียการควบคุมในเงินลงทุนในบริษัทย่อยก่อนวันที่มีการถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่ต้องทำการปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นจากที่เคยบันทึกไว้

ค3ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค4 หาก ณ วันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าต้องรวมกิจการซึ่งก่อนหน้านั้นไม่ได้นำมารวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ลงทุนต้อง

ค4.1 หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกนำมารวมตั้งแต่แรก (และใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ) นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่าง

1) จำนวนเงินของ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ
2) มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค4.2 หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ) ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ก่อนหน้านี้ไม่ได้นำมารวมเปรียบเสมือนผู้ได้รับการลงทุนได้ถูกนำมารวมมาตั้งแต่แรก (โดยใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมสำหรับผู้ได้รับการลงทุน) นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนได้ควบคุมผู้ได้รับการลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้นงวด ณ วันที่เริ่มต้นของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกด้วยผลต่างระหว่าง

1) จำนวนเงินของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ
2) มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

ค4ก หากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของผู้ได้รับการลงทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ค4.1 หรือ ค4.2 ไม่สามารถกระทำในทางปฏิบัติ (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ผู้ลงทุนต้อง

ค4ก.1 หากผู้ได้รับการลงทุนเป็นธุรกิจ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการ โดยต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่การถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค4.1 สามารถนำมาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน

ค4ก.2 หากผู้ได้รับการลงทุนไม่ใช่ธุรกิจ ให้ใช้วิธีการซื้อกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยไม่รับรู้ค่าความนิยมของผู้ได้รับการลงทุน ณ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการ วันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการต้องเป็นต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถนำย่อหน้าที่ ค4.2 มาปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน

ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาปฏิบัติใช้ตามย่อหน้านี้เป็นงวดปัจจุบัน เมื่อวันที่ประหนึ่งเป็นวันที่ซื้อกิจการเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนของเจ้าของกับต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่าง

ค4ก.3 จำนวนเงินสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ และ

ค4ก.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้จากการมีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนของผู้ลงทุน

หากงวดแรกสุดของการนำย่อหน้านี้มาปฏิบัติใช้เป็นงวดปัจจุบัน การปรับปรุงส่วนของเจ้าของต้องรับรู้ ณ วันต้นงวดปัจจุบัน

ค4ข เมื่อผู้ลงทุน นำย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก มาปฏิบัติใช้ และวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เป็นวันที่หลังวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

(ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มีผลบังคับใช้ การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ในย่อหน้าที่ ค4 และ ค4ก ต้องหมายถึงฉบับปรับปรุง ปี 2552 ถ้าการควบคุมเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มีผลบังคับใช้ผู้ลงทุนต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ หรือฉบับก่อนหน้านั้น

ค4ค เมื่อผู้ลงทุนนำย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก มาปฏิบัติใช้ และวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เป็นวันที่หลังวันที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติสำหรับทุกงวดที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก แต่ถ้าวันที่ได้มาซึ่งการควบคุมเป็นวันก่อนที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติดังนี้

ค4ค.1 ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับทุกงวดย้อนหลังที่มีการนำกิจการไปจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค4ก หรือ

ค4ค.2 ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ฉบับเดิม สำหรับทุกงวดก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มีผลบังคับใช้ และหลังจากนั้นปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ค5 หาก ณ วันที่นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติครั้งแรก ผู้ลงทุนสรุปว่าไม่ต้องรวมผู้ได้รับการลงทุนซึ่งเคยนำมาจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ผู้ลงทุนต้องวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนด้วยจำนวนเงินที่หากมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ในวันที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงย้อนหลังสำหรับงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก หากวันที่ผู้ลงทุนเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุนเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงส่วนได้เสียต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกสำหรับผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้ และ

2) ส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนที่มีการรับรู้

ค5ก หากการวัดส่วนได้เสียในผู้ได้รับการลงทุนตามย่อหน้าที่ ค5 ไม่สามารถปฏิบัติได้ (ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)) ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตาม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้าที่ ค5 ซึ่งอาจจะเป็นงวดปัจจุบัน ผู้ลงทุนต้องปรับย้อนหลังงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ยกเว้นวันต้นงวดแรกสุดที่สามารถนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติได้เป็นงวดปัจจุบัน หากวันที่ผู้ลงทุนเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน (แต่ไม่ได้มาซึ่งการควบคุมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) หรือการสูญเสียการควบคุมในผู้ได้รับการลงทุนเป็นวันที่ก่อนต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก ผู้ลงทุนต้องรับรู้การปรับปรุงในส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวดของงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก สำหรับผลต่างระหว่าง

1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ก่อนหน้านี้ และ

2) ส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในผู้ได้รับการลงทุนที่มีการรับรู้

หากงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ตามย่อหน้านี้เป็นงวดปัจจุบัน การปรับปรุงในส่วนของเจ้าของต้องมีการรับรู้ ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน

ค6 ย่อหน้าที่ 23 25 ข94 และ ข96 ถึง ข99 เป็นการแก้ไขปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งได้นำมารวมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ยกเว้นเมื่อกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ค3 หรือต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ค4 ถึง ค5ก กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าเหล่านั้นดังต่อไปนี้

ค6.1 กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังการจัดสรรกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดก่อนที่จะนำการแก้ไขปรับปรุงตามย่อหน้าที่ ข94 มาใช้ครั้งแรก

ค6.2 ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 23 และ ข96 สำหรับการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อยภายหลังจากการได้มาซึ่งการควบคุม จะไม่นำมาปฏิบัติใช้กับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะนำการแก้ไขปรับปรุงเหล่านี้มาใช้ครั้งแรก

ค6.3 กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมหากการสูญเสียการควบคุมเกิดขึ้นก่อนนำการแก้ไขปรับปรุงในย่อหน้าที่ 25 และย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 มาใช้ครั้งแรก นอกจากนี้ กิจการต้องไม่คำนวณกำไรหรือขาดทุนใหม่จากการสูญเสียการควบคุมบริษัทย่อยที่เกิดก่อนการนำการแก้ไขปรับปรุงในย่อหน้าที่ 25 และ ย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 มาใช้ครั้งแรก

การอ้างอิง “งวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรก”

ค6ก การอ้างอิงถึงงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค5ก กิจการอาจนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนหน้าใด ๆ ที่มีการนำเสนอ แต่ไม่เป็นข้อกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หากกิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบซึ่งปรับปรุงงวดก่อนหน้าใด ๆ การอ้างอิงถึงงวดก่อนหน้างวดที่นำมาใช้ครั้งแรกตามย่อหน้าที่ ค3ข ถึง ค5ก ให้หมายถึง “งวดเปรียบเทียบล่าสุดที่มีการปรับปรุงใหม่ที่มีการนำเสนอ”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ค6ข หากกิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบ ที่ยังมิได้มีการปรับปรุงสำหรับงวดก่อนใด ๆ ต้องระบุให้ชัดเจนว่าข้อมูลยังมิได้มีการปรับปรุง และระบุว่าข้อมูลนั้นใช้เกณฑ์ที่แตกต่างกัน และอธิบายเกณฑ์เหล่านั้นด้วย

การอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค7 ถ้ากิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติใช้ การอ้างอิงใด ๆ ถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ค8 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ค9 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 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
นางสุรีพร	ศิริขันตยกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางวราภรณ์	วงศ์พินิจวโรดม)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	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		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2557-2560

นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเกรียงศักดิ์	ประสงค์สุกาญจน์)	ที่ปรึกษา
(นายนพโรจน์	ศรีประเสริฐ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสาวสุภา	กิจศรีนภดล)	ที่ปรึกษา
(นายพัฒนพงศ์	อิทธิผลิน)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวพวงชมนาถ	จริยะจินดา)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.พิมพ์พนา	ปีตธวัชชัย	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดร.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
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางโสรดา	เลิศอาภาจิตร์)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุภาพร	บุญแทน)	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 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		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววราวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
นายกิตติ	เตชะเกษมบัณฑิตย์	อนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2557-2560

นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	ประธานอนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวจิตรา	ณีศะนันท์)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวศุภมัทนา	โสภณรัตนโภคิน)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาวแทนฟ้า	ชาติบุตร)	อนุกรรมการ
นางสาวสาวิตรี	องค์สิริมีมงคล	อนุกรรมการและเลขานุการ