

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

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

สารบัญ

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

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ใช้ แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม (ปรับปรุง 2543) เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชี สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 อย่างไรก็ตาม หากกิจการใดจะถือปฏิบัติก่อนวันที่กำหนดก็สามารถทำได้

เหตุผลที่ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

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

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 ฉบับเดิม สรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

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

ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม

บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แก้ไขข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม โดยแก้ไขย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม (ปัจจุบันอยู่ในย่อหน้าที่ 10) กำหนดให้บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้

- 6.1 บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมถึงผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
- 6.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

- 6.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ

6.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุด หรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนนั้นได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงข้อกำหนดในกรณีที่บริษัทใหญ่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม เมื่อบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ ต่อสาธารณะ (ดูย่อหน้าที่ 13 และย่อหน้าที่ 14 ของบทนำ)

การควบคุมชั่วคราว

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

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าบริษัทใหญ่ที่เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) และกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันยังคงต้องนำเงินลงทุนในบริษัทย่อยมาทำงบการเงินรวมด้วย ข้อกำหนดดังกล่าวระบุเพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความชัดเจน

บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้บริษัทใหญ่ไม่รวมงบการเงินของกิจการอื่นซึ่งบริษัท ยังมี การควบคุมอยู่ด้วยเหตุผลว่ากิจการนั้นดำเนินการภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดในระยะเวลาอันยาวนานซึ่งทำให้ความสามารถของกิจการในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ลดลง เว้นแต่ข้อจำกัดนั้นจะทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมที่มีอยู่ทั้งหมด

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บทนำ 10. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิดังกล่าวด้วย

นโยบายการบัญชี

- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมยกเว้นข้อกำหนดเรื่องดังกล่าว หากกิจการไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันได้ในทางปฏิบัติ
- ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหาก จากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ภายใต้ส่วนของเจ้าของ

งบการเงินเฉพาะกิจการ

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

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาดำซึ่งถือเป็นหลักการ และข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรปกติซึ่งถือเป็นคำอธิบาย และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมสำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และผลกระทบของการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่มีต่องบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ)
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
วิธีราคาทุน	หมายถึง	วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุนเมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้ การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย หมายถึง ส่วนของกำไรหรือขาดทุน และสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย เฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ทั้งโดยตรงหรือโดยทางอ้อมผ่านทางบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่

บริษัทใหญ่ หมายถึง กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง

งบการเงินเฉพาะกิจการ หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรง มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น และสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน

บริษัทย่อย หมายถึง กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

5. บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้นอาจเป็นผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าว การจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย
6. กิจการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ทั้งนี้ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34-39
7. งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ
8. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ

การนำเสนองบการเงินรวม

9. บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
10. บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้
 - 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วนโดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)

- 10.3 บริษัทใหญ่ไม่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ
- 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว
11. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม โดยนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 34 ถึง 39

ขอบเขตของงบการเงินรวม

12. ในการนำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม¹
13. บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีต่อไปนีถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า
- 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
- 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
- 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
- 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
14. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้ โดยเมื่อกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตรา

¹ หากเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ได้มามีลักษณะตามเงื่อนไขที่ต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องดังกล่าว

สารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่ที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

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

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

19. ในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัดโดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย การที่งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 19.1 ตัดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้นๆ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมที่อาจเป็นผลตามมา)
 - 19.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงวดนั้น
 - 19.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิบริษัทย่อยประกอบด้วยรายการต่อไปนี้
 - 19.3.1 จำนวนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันที่มีการรวมธุรกิจซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

19.3.2 ส่วนแบ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้นนับตั้งแต่วันที่ที่มีการรวมธุรกิจ

20. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้
21. กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่ม ทั้งจำนวน
22. ยอดคงเหลือและรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผลต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวนเช่นกัน ขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึงการด้อยค่าซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกิจการในกลุ่ม
23. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นต้องมีวันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยแตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมีวันที่เดียวกันกับงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ
24. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23 หากงบการเงินของบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการบัญชีหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลางวดบัญชีของงบการเงินและความแตกต่างของวันที่ในงบการเงินจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดบัญชี
25. งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน
26. หากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการที่อยู่ในกลุ่มนั้นต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อการจัดทำงบการเงินรวม
27. บริษัทใหญ่ต้องรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ จนถึงวันที่บริษัทใหญ่สิ้นสุดการควบคุมบริษัทย่อยนั้น บริษัทใหญ่ต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการจำหน่าย

บริษัทย่อยในงบกำไรขาดทุนรวม ซึ่งประกอบด้วยผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการจำหน่ายบริษัทย่อยกับมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อย ณ วันที่จำหน่ายบริษัทย่อย รวมถึงผลสะสมของความแตกต่างในอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยซึ่งรับรู้รายการภายใต้ส่วนของเจ้าของตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

28. กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในกิจการอื่นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับจากวันที่กิจการนั้นสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย โดยที่บริษัทย่อยนั้นไม่ได้เปลี่ยนสถานะเป็นบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า
29. มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย นับจากวันที่กิจการสิ้นสุดการเป็นบริษัทย่อย ให้ถือเป็นราคาทุนเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
30. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ภายใต้ส่วนของเจ้าของ กำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากเช่นเดียวกัน
31. กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยโดยกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวไม่ถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย เนื่องจากส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นเช่นเดียวกับส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่
32. ผลขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทางงบการเงินรวมอาจมีจำนวนเกินกว่าส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยนั้น ผลขาดทุนส่วนเกินดังกล่าวต้องนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ เว้นแต่ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีภาระผูกพันและมีความสามารถที่จะลงทุนเพิ่มเติมเพื่อรองรับผลขาดทุนนั้นได้ หากในเวลาต่อมาบริษัทย่อยมีกำไร กำไรทั้งหมดของบริษัทย่อยที่เกิดขึ้นให้ถือเป็นของบริษัทใหญ่จนกว่าจะชดเชยกับผลขาดทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมดที่เคยนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่
33. หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยจากยอดคงเหลือหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

34. เมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ เงินลงทุนในบริษัทย่อย หรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่ไม่ได้จัดประเภทเป็นเงินลงทุนถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มกิจการ รอจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้บันทึกบัญชีด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

34.1 ราคาทุน

34.2 วิธีการบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ให้ใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย หรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มกิจการ รอจำหน่ายให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)

35. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งกิจการที่มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34 และย่อหน้าที่ 36-39 เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้ กิจการต้องนำเสนองบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 โดยในกรณีที่กิจการมีเฉพาะเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ก็ให้เสนองบการเงินแบบงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันตามวิธีส่วนได้เสีย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10

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

การเปิดเผยข้อมูล

37. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินรวม

37.1 ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น

37.2 เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้นในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง

- 37.3 วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
- 37.4 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีสาระสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ไม่ว่าจะป็นในรูปแบบของเงินปันผลหรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินตรงจ่ายล่วงหน้า
38. หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่
- 38.1 ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน รวมทั้งที่อยู่ทีบุคคลภายนอกสามารถติดต่อของบการเงินรวมดังกล่าวได้
- 38.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 38.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 38.2
39. หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 38) ผู้ร่วมคำที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ได้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม งบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 39.1 ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอนั้นเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าว
- 39.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่มีนัยสำคัญรวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการนั้น ๆ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 39.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 39.2
- นอกจากนี้ กิจการต้องระบุถึงงบการเงินที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมทั้งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมคำ

วันถือปฏิบัติ

40. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ และหากกิจการต้องการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2550 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในงบการเงิน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 ฉบับที่ 45 และฉบับที่ 46

ภาคผนวกนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ (potential voting rights)

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

แนวทางปฏิบัติ

2. ย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยามการควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น ส่วนย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยาม อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว ส่วนย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ให้นิยาม การควบคุมร่วม หมายถึงการมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา จากนิยามดังกล่าวเหล่านี้ คำว่าอำนาจ หมายถึง ความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้กิจการมีการควบคุมการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดเจนหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าว ความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาทิเช่นราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่การใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น ดังนั้น การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้จะกระทำเมื่อโดยเนื้อหาทำให้กิจการมีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น

3. การควบคุม และ อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจเกิดขึ้นในสภาพการณ์ที่อธิบายตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ตามลำดับ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ขึ้นกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ดังนั้น สิ่งที่จะกล่าวต่อไปนี้จะให้ใช้

กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ด้วย อย่างไรก็ตาม ให้ตระหนักว่าการควบคุมร่วมเกี่ยวข้องกับควบคุมตามที่ตกลงไว้ในสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาถือเป็นตัวกำหนดที่สำคัญในการพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างเช่น สิทธิการซื้อหุ้น (share call option) และตราสารหนี้ที่แปลงสภาพได้ทำให้อำนาจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเหนือกิจการอื่นถ้าหากได้มีการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพและสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงเปลี่ยนไป ผลที่ตามมาทำให้การพิจารณาการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญจะกำหนดได้หลังจากทำการประเมินปัจจัยต่าง ๆ ทั้งหมดตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) รวมทั้งการพิจารณาการมีอยู่และผลของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นอกจากนี้ กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการ ความตั้งใจของผู้บริหารไม่มีผลกระทบต่อการดำรงอยู่ของอำนาจและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพประเมินได้ยาก

4. ในตอนแรกกิจการอาจสรุปว่ากิจการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหลังจากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจไม่สามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหากพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการรายอื่นสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของกิจการเองหรือของกิจการอื่น ที่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน เพื่อกำหนดว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้น (share call option) ทั้งหมดถือโดยกิจการหรือกิจการอื่น นอกจากนั้นคำนิยามในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) อนุญาตให้มีเพียงกิจการเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุม ดังนั้น เมื่อมีกิจการสองกิจการหรือมากกว่าขึ้นไปต่างมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่มีนัยสำคัญทั้งสิทธิในการออกเสียงจริงหรือสิทธิที่อาจเกิดขึ้นให้ทำการประเมินปัจจัยตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ใหม่เพื่อระบุให้ชัดเจนลงไปว่ากิจการใดมีอำนาจควบคุม
5. การกำหนดสัดส่วนที่ปันให้บริษัทใหญ่และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการจัดเตรียมงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และสัดส่วนที่ปันให้กิจการที่บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) นั้นให้ประเมินจากส่วนได้เสียในสัดส่วนการเป็นเจ้าของปัจจุบันเท่านั้น การกำหนดสัดส่วนนี้ให้คำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาในที่สุดเมื่อมีการใช้สิทธิทำให้กิจการในปัจจุบันสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ
6. ในบางสถานการณ์กิจการได้ความเป็นเจ้าของมาจากรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวสัดส่วนที่ใช้ในการปันส่วนให้คำนึงถึงการมีสิทธิในท้ายสุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาทำให้กิจการสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในปัจจุบัน

7. มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ครอบคลุมถึง ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่มีการจัดทางงบการเงินรวม ส่วนได้เสียในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย และ กิจการร่วมค้าที่มีการจัดทางงบการเงินรวมตามสัดส่วนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ดังนั้น เมื่อตราสารทางการเงินซึ่งรวมสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่โดยเนื้อหาทำให้สามารถเข้าถึงประโยชน์เชิง เศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของปฏิบัติตามวิธีบัญชีตามวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าว ให้ถือว่า ตราสารนั้นไม่ขึ้นกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมี การประกาศใช้) นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวข้างต้นตราสารการเงินซึ่งรวมสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ให้ปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้)

ตัวอย่าง

8. ใน 5 ตัวอย่างต่อไปนี้ แต่ละตัวอย่างแสดงแง่มุมหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งกิจการต้อง พิจารณาทุกแง่มุมที่เกี่ยวข้องในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) ไปปรับใช้ การมีอำนาจในการควบคุมการมีอิทธิพล อย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมถูกกำหนดขึ้นหลังจากประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่อธิบายในมาตรฐานการ บัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) และฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างทั้งหมดต่อไปนี้สันนิษฐานว่าปัจจัยอื่น ๆ ไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดการมี อำนาจควบคุมการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมแม้ว่าปัจจัยเหล่านั้นอาจมีผลกระทบเมื่อมี การประเมินก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 options ที่มีลักษณะ out of money

กิจการ ก และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง 80% และ 20% ตามลำดับในกิจการ ค ต่อมากิจการ ก ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้กิจการ ง และซื้อ call option จากกิจการ ง ซึ่งสามารถใช้สิทธิ เมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิจะทำให้กิจการ ก ได้รับหุ้นสามัญ และสิทธิออกเสียงเดิมที่ 80% ถึงแม้ว่า option นี้มีลักษณะ out of money แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบัน และทำให้กิจการ ก มีอำนาจต่อไปในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ ค การดำรง อยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นี้รวมทั้งปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการ บัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) นำมาพิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ค

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการ ง คิดเป็น 40% 30% และ 30% ตามลำดับ กิจการ ก ยังมี call option ที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่รองรับ และเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ ก มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้น 20% และส่งผลให้กิจการ ข และกิจการ ค มี อำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละ 20% ถ้าหากมีการใช้สิทธิ call option จะทำให้กิจการ ก ควบคุม

อำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง การดำรงอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ เช่นเดียวกับกับปัจจัยอื่น ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) ถูกนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุม กิจการ ง

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นหรือทำให้อำนาจในการออกเสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

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

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

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

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

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

กิจการ ก และ กิจการ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวน 55% และ 45% ในกิจการ ค ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ ข ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในกิจการ ค ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข โดยแปลงได้ทุกเมื่อ และเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้กิจการ ข ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อจ่ายชำระหนี้ ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้จะทำให้กิจการ ข ถือหุ้นรวม 70% ในกิจการ ค และสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ ก ใน กิจการ ค ลดลงเหลือ 30%

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