

คู่มือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

เรื่อง การรวมธุรกิจ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรองพร้อมทั้งการกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจจะต้องปฏิบัติตามวิธีซื้อ¹ ซึ่งต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในผู้ถูกซื้อ การรวมกันในลักษณะของการร่วมกิจการ หรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อธุรกิจรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมส่วนอื่นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า²

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ) กับ สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มา จะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม หรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน ๆ

¹ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ให้ปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

² มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ซึ่งสามารถพิจารณาในรายละเอียดได้ในย่อหน้า 21-31



สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ปรับปรุงการอ้างอิงกรอบแนวคิดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่เมื่อปี 2563

การระบุนการรวมธุรกิจ

กิจการต้องประเมินว่า รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ การรวมธุรกิจคือ รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจจากผู้ถูกซื้อ³ อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์

ในการพิจารณาว่า มีการรวมธุรกิจหรือไม่ ให้พิจารณาที่นิยามของคำว่า ธุรกิจ เป็นสำคัญว่า สิ่งที่ผู้ซื้อได้รับมานั้นประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่สำคัญที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นตัวสนับสนุนสำคัญในการก่อให้เกิดผลผลิต กล่าวคือ มีการนำปัจจัยนำเข้ารวมถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สิทธิทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน ที่ทำให้เกิดผลผลิตหรือสามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิต ผ่านกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน⁴ และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากรที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิต ผลผลิตดังกล่าวอาจเป็นในรูปแบบของสินค้าหรือบริการที่ให้แก่ลูกค้า หรือ ผลตอบแทนในรูปแบบของเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ย หรือ ผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจอย่างไรก็ตามธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจหากผู้ร่วมตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ในการดำเนินการและบริหารต่อไปได้ อย่างไรก็ตามหากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมาไม่ผลิต การมีรายได้ต่อเนื่องเพียงอย่างเดียวไม่ได้เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าทั้งปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญได้ถูกซื้อไปด้วย

การประเมินว่ากระบวนการที่ซื้อมามีความสำคัญหรือไม่ สามารถแยกออกเป็น 2 กรณี ได้ดังนี้

- 1) กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมาไม่มีผลผลิต กระบวนการจะมีความสำคัญก็ต่อเมื่อ
 - กระบวนการนั้นมีความจำเป็นอย่างมากต่อความสามารถในการพัฒนาหรือเปลี่ยนปัจจัยนำเข้าอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างเป็นผลผลิต และ

³ ตัวอย่างของการดำเนินการของผู้ซื้อ ได้แก่ การโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ) การก่อกำเนิดสิน การออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ การให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือโดยไม่มี การโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึงการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว

⁴ โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ปัจจัยนำเข้าที่ซื้อมาต้องประกอบไปด้วยกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะ ความรู้ หรือประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติกระบวนการนั้น (หรือกลุ่มของกระบวนการนั้น ๆ) และปัจจัยนำเข้าอื่น ๆ ที่แรงงานดังกล่าวจะสามารถพัฒนาหรือเปลี่ยนเป็นผลผลิตได้
- 2) กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมามีผลผลิต กระบวนการจะมีความสำคัญก็ต่อเมื่อ
 - มีความจำเป็นอย่างมากในการผลิตผลผลิตให้ได้อย่างต่อเนื่อง และปัจจัยนำเข้าที่ถูกซื้อนั้นรวมถึงกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะ ความรู้ หรือประสบการณ์ในการปฏิบัติกระบวนการนั้น (หรือกลุ่มของกระบวนการนั้น ๆ) หรือ
 - กระบวนการนั้นให้การสนับสนุนที่สำคัญในการผลิตผลผลิตให้ได้อย่างต่อเนื่องและมีลักษณะเฉพาะหรือหายาก หรือไม่สามารถแทนที่ได้โดยไม่เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญ ความพยายาม หรือ ความล่าช้าในการผลิตผลผลิตอย่างต่อเนื่อง

ทางเลือกการทดสอบการกระจุกตัวของมูลค่ายุติธรรม

กิจการอาจเลือกทางเลือกการทดสอบการกระจุกตัว (Concentration test) เพื่อประเมินอย่างง่ายว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นไม่ใช่ธุรกิจหรือไม่ โดยกิจการอาจเลือกใช้การทดสอบสำหรับแต่ละรายการหรือเหตุการณ์แยกต่างหากจากกัน การทดสอบการกระจุกตัวมีผลที่ตามมาดังต่อไปนี้

- กรณีผ่านการทดสอบการกระจุกตัว กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะถูกพิจารณาว่าไม่ใช่ธุรกิจและไม่จำเป็นต้องมีการประเมินอื่นใดอีก
- กรณีไม่ผ่านการทดสอบการกระจุกตัว หรือกิจการเลือกที่จะไม่ทำการทดสอบ กิจการต้องทำการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ตามนิยามของคำว่าธุรกิจ

การทดสอบการกระจุกตัวจะผ่านได้ก็ต่อเมื่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อเกือบทั้งหมดกระจุกตัวอยู่ที่สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว หรืออยู่ที่กลุ่มของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้การทดสอบการกระจุกตัวมีรายละเอียดดังนี้

1. สินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อต้องไม่รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัดบัญชี และค่าความนิยมที่เกิดจากผลของหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชี
2. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อต้องรวมถึงส่วนของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (บวกมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อน) ที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ซื้อมา มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อโดยปกติอาจจะถูกกำหนดจากผลรวมที่นำเอามูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (บวกมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อน) บวกเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา (ไม่รวมหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชี) และหัก



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กับสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อ อย่างไรก็ตามหากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อที่มีมูลค่ามากกว่ายอดโดยรวมที่คำนวณได้ การคำนวณโดยละเอียดอาจมีความจำเป็นในบางครั้ง

3. สินทรัพย์ที่ระบุได้ชั้นหนึ่ง ต้องรวมสินทรัพย์ใด ๆ หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่จะถูกรับรู้และวัดมูลค่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชั้นเดียวในการรวมธุรกิจ
4. กรณีสินทรัพย์ที่มีตัวตนชั้นหนึ่งผูกติดกับอีกชั้นหนึ่งถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชั้นเดียวหากสินทรัพย์ดังกล่าวไม่สามารถแยกออกจากกันทางกายภาพและไม่สามารถใช้งานแยกจากกันได้ (หรือไม่สามารถแยกจากสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าได้) โดยไม่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญหรือไม่ก่อให้เกิดการเสื่อมถอยในการใช้งาน หรือไม่เกิดการลดลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชั้นใดชั้นหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น ที่ดินและอาคาร) สินทรัพย์ดังกล่าวต้องถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ชั้นเดียวกัน
5. การประเมินว่าสินทรัพย์มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์ที่ระบุได้แต่ละชั้น ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดการและการทำให้เกิดผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว (ลักษณะความเสี่ยงเฉพาะ)
6. ลักษณะดังต่อไปนี้ต้องไม่ถูกพิจารณาเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน
 - สินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน
 - สินทรัพย์ที่มีตัวตนในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น สินค้าคงเหลือ อุปกรณ์การผลิต และยานยนต์) ยกเว้นว่าสินทรัพย์ดังกล่าวได้ถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ชั้นเดียวกันตามข้อกำหนดในย่อหน้า ข 7 ข. 4
 - สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น ชื่อตราผลิตภัณฑ์ ใบอนุญาต และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา)
 - สินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน
 - สินทรัพย์ทางการเงินในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น ลูกหนี้การค้า และเงินลงทุนในตราสารทุน) และ
 - สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่อยู่ภายใต้ประเภทเดียวกันแต่มีลักษณะความเสี่ยงเฉพาะที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง – การคำนวณหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ถูกซื้อ

บริษัท ก ถือหุ้นในบริษัท ข เพิ่มจาก 20% เป็น 70% โดยจ่ายชำระค่าหุ้นเพิ่มเติม เท่ากับ 200 ล้านบาท ณ วันซื้อ มูลค่ายุติธรรมของบริษัท ข เท่ากับ 400 ล้านบาท

งบการเงินของบริษัท ข ณ วันซื้อ	มูลค่ายุติธรรม (ล้านบาท)
อาคาร	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	400
เงินสด	100



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หนี้สินทางการเงิน	(700)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (DTL)	(160)

1. คำนวณหาส่วนเกินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ซื้อมา

	(ล้านบาท)
สิ่งตอบแทนที่โอนให้ (50%)	200
มูลค่ายุติธรรมของ NCI (30%)	120
มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ถืออยู่ก่อน (20%)	80
หัก: สินทรัพย์สุทธิ (ไม่รวมหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)	(300)
ส่วนเกินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ซื้อมา	<u>100</u>

2. การคำนวณหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อมา

	(ล้านบาท)
อาคาร	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	400
ส่วนเกินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ซื้อมา	100
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อมา	<u>1,000</u>

จากการคำนวณข้างต้น พบว่า ไม่ผ่านการทดสอบการกระจุกตัวของมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อไม่ได้กระจุกตัวอยู่ที่สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียวหรืออยู่ที่กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

ตัวอย่าง – การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจตามนิยามของมาตรฐาน TFRS 3 หรือไม่

ตัวอย่างที่ 1	บริษัท ก จำกัด รับโอนที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนาจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว ไม่ได้มีการโอนพนักงานหรือสินทรัพย์อื่นใดนอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้น รายการนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ บริษัท ก เลือกไม่ใช้การทดสอบการกระจุกตัว (concentration test)
ข้อพิจารณา	การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้นมีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย
ปัจจัยนำเข้า	ที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา
กระบวนการ	ไม่มี
ผลผลิต	ไม่มี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อสรุป	ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ไม่ได้มีการรับโอนกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด
ตัวอย่างที่ 2	บริษัท ก จำกัด รับโอนอาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว มีการโอนพนักงานของโรงแรม สัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง ระบบการจองห้องพัก ตลอดจนกระบวนการจัดการฝ่ายสนับสนุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง รายการนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ บริษัท ก เลือกไม่ใช้การทดสอบการกระจุกตัว (concentration test)
ข้อพิจารณา	การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้นมีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย
ปัจจัยนำเข้า	อาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการ สัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง และพนักงานของโรงแรม
กระบวนการ	กระบวนการจัดการทรัพยากรและการดำเนินงานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานโรงแรม
ผลผลิต	รายได้จากการดำเนินงานโรงแรม
ข้อสรุป	ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ เนื่องจากบริษัท ก จำกัด มีการรับโอนกลุ่มของปัจจัยนำเข้า และกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด เพื่อก่อให้เกิดผลผลิต
ตัวอย่างที่ 3	บริษัท ก ซื้อบ้านพร้อมที่ดิน 10 หลังพร้อมผู้เช่า บ้านแต่ละหลังมีผัง/การออกแบบที่แตกต่างกัน มีพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และมีผู้เช่าที่คล้ายกัน ความเสี่ยงในการดำเนินงานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ สิ่งตอบแทนที่โอนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของบ้าน 10 หลังนี้ รายการนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ ทั้งนี้ บริษัท ก เลือกทดสอบการกระจุกตัว (concentration test) เพื่อประเมินอย่างง่ายว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นไม่ใช่ธุรกิจหรือไม่
ข้อพิจารณา	การพิจารณาการทดสอบการกระจุกตัว มีรายละเอียดดังนี้
สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว	- บ้านแต่ละหลังถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว เนื่องจาก บ้านแต่ละหลังยึดติดกับที่ดินซึ่งการขนย้ายหรือรื้อถอนนั้นก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญ นอกจากนี้บ้านและสัญญาเช่าถือเป็นสินทรัพย์เดียวกันเพราะบ้านและสัญญาเช่าจะถูกรับรู้รายการและวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ ถือเป็นสินทรัพย์เดียวกันตามที่กำหนดในย่อหน้า ข42 ของมาตรฐาน TFRS 3



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- สำหรับบ้านพร้อมที่ดิน 10 หลัง ถูกพิจารณาว่าเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน นอกจากนี้ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดการและการทำให้เกิดผลผลิต (รายได้จากการเช่า) ของบ้าน 10 หลัง ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ เพราะที่บ้านอยู่บนพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และมีผู้เช่าที่คล้ายกัน

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อ	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อเกือบทั้งหมดกระจุกตัวอยู่ที่กลุ่มของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน
การทดสอบการกระจุกตัว	ผ่านการทดสอบการกระจุกตัว
ข้อสรุป	ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ เพราะผ่านการทดสอบการกระจุกตัว

ตัวอย่างที่ 4 ข้อมูลต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 3 และ บริษัท ก ซื้ออาคารสำนักงานให้เช่าจำนวน 6 ห้อง

พร้อมทั้งสัญญาจ้างทำความสะอาด รักษาความปลอดภัย และบำรุงรักษา มูลค่ายุติธรรมของอาคารสำนักงานใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของบ้าน 10 หลัง ทั้งนี้ ไม่ได้มีการโอนพนักงานหรือสินทรัพย์อื่นใดนอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้น และกระบวนการจ้างบริการทำความสะอาดและรักษาความปลอดภัยนั้นเป็นเพียงกระบวนการเสริมหรือเป็นส่วนเล็กน้อยของกระบวนการทั้งหมดในการผลิตผลผลิต รายการนี้ถือว่าการรวมธุรกิจหรือไม่ ทั้งนี้ บริษัท ก เลือกทดสอบการกระจุกตัว (concentration test) เพื่อประเมินอย่างง่ายว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นไม่ใช่ธุรกิจหรือไม่

ข้อพิจารณา	การพิจารณาการทดสอบการกระจุกตัว มีรายละเอียดดังนี้
สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว	บ้านและอาคารสำนักงานให้เช่าถูกพิจารณาว่า <u>ไม่เป็น</u> สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว เนื่องจากมีความเสี่ยงที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างบ้านและอาคารสำนักงาน ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสินทรัพย์ การหาผู้เช่าและการจัดการดูแลผู้เช่า โดยเฉพาะการจัดการและความเสี่ยงของลูกค้ายของบ้านและอาคารสำนักงานที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อ	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อเกือบทั้งหมด <u>ไม่ได้</u> กระจุกตัวอยู่ที่กลุ่มของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของอาคารสำนักงานใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มสินทรัพย์บ้านพร้อมที่ดิน 10 หลัง
การทดสอบการกระจุกตัว	ไม่ผ่านการทดสอบการกระจุกตัว ดังนั้น บริษัท ก จะต้องทำการประเมินว่าต่อว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ โดยพิจารณาจากผู้รับโอนสินทรัพย์นั้น มีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย



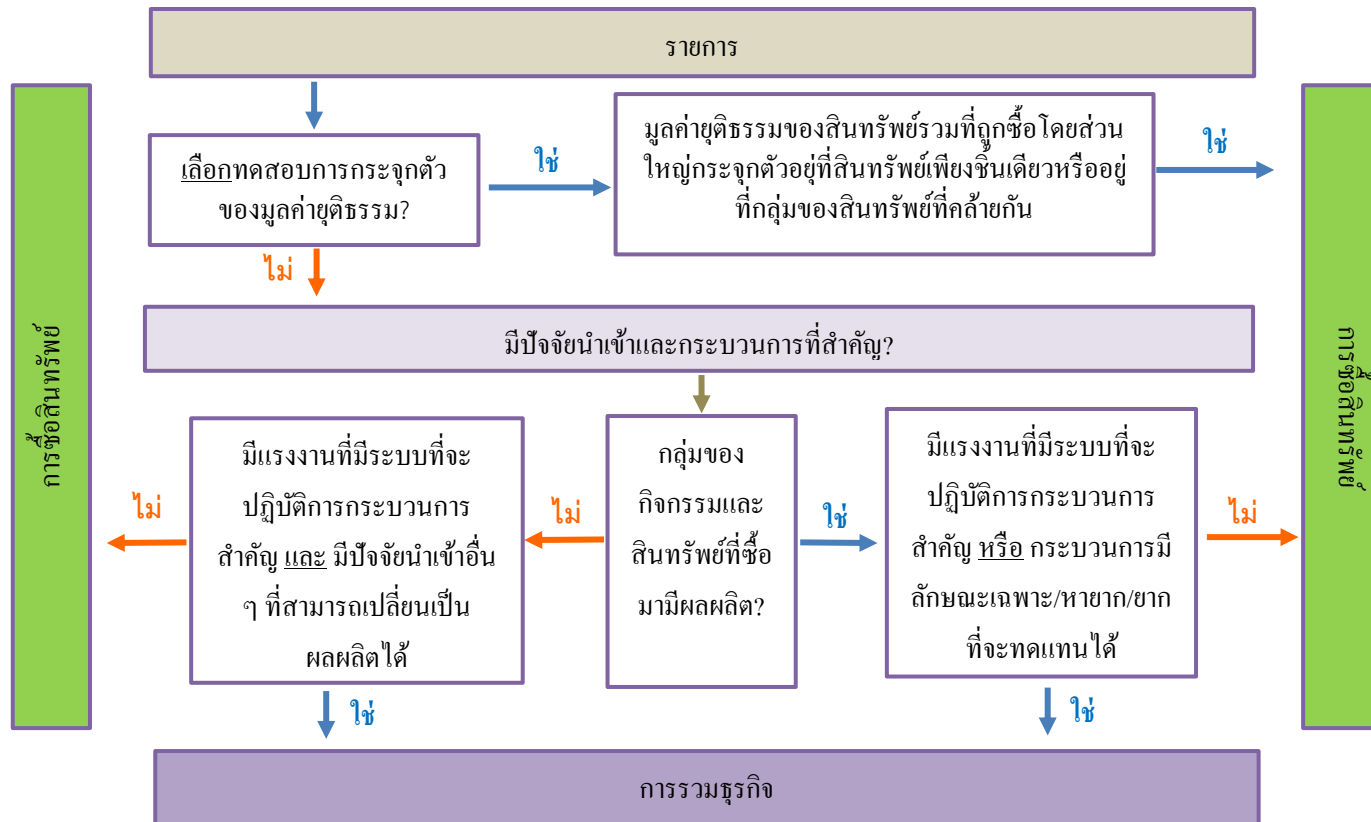
คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ปัจจัยนำเข้า	บ้านและอาคารสำนักงาน แต่อย่างไรก็ตามไม่มีกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะ ความรู้ หรือประสบการณ์ในการปฏิบัติกระบวนการนั้น
กระบวนการ	กระบวนการจ้างบริการทำความสะอาดและรักษาความปลอดภัยนั้นเป็นเพียงกระบวนการเสริมหรือเป็นส่วนเล็กน้อยของกระบวนการทั้งหมดในการผลิตผลผลิต ไม่ได้เป็นกระบวนการสำคัญในการทำให้เกิดผลผลิตอย่างต่อเนื่อง และกระบวนการเหล่านี้ไม่มีลักษณะเฉพาะหรือหายาก หรือสามารถแทนที่ได้โดยไม่เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญ ความพยายาม หรือ ความล่าช้าในการผลิตผลผลิตอย่างต่อเนื่อง
ผลผลิต	รายได้ค่าเช่า
ข้อสรุป	ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ไม่ได้มีการรับโอนกระบวนการที่สำคัญที่สนับสนุนต่อความสามารถในการก่อให้เกิดผลผลิต



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

แผนภาพสรุปการวิเคราะห์รายการว่าเป็นการซื้อทรัพย์สินหรือการรวมธุรกิจ



วิธีซื้อ

กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การระบุผู้ซื้อ
2. การกำหนดวันที่ซื้อ
3. การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ
4. การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

1. การระบุผู้ซื้อ

ผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว ให้ใช้ปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง เช่น ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการก้อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก้อหนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ หรือในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของกิจการที่ออกตราสารทุนใหม่มักจะเป็นผู้ซื้อ⁵ หรือกิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญโดยปกติจะเป็นผู้ซื้อ ซึ่งขนาดของกิจการอาจวัดจาก สินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น

สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุผู้ซื้อ กิจการใดเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาพร้อมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน

2. การกำหนดวันที่ซื้อ

วันที่ซื้อเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ ซึ่งก็คือ วันที่ผู้ซื้อได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมายซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ เช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ หากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

⁵ อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ

3. การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

หลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าค่านิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ณ วันที่ซื้อ และเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจโดยมิได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกต่างหากซึ่งต้องบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

การปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน เช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย

หลักการและเงื่อนไขในการวัดมูลค่า

ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน ส่วนองค์ประกอบอื่นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

ตัวอย่างการรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา

ก. สัญญาเช่า

ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าสิ้นสุดภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ซื้อ หรือสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า) เสมือนว่าสัญญาเช่าที่ได้มานั้นเป็นสัญญาเช่าใหม่ ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันกับหนี้สินตามสัญญาเช่า และปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงเงื่อนไขในสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยมซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา

ค. สิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired rights)

ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน โดยสิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมและต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืน ให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกัน

ง. กลุ่มของแรงงานและรายการอื่นๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้และมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม เช่น กลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อต่อมาต่อจากวันที่ซื้อได้ แต่เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานดังกล่าวจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม หรือ ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาต่อรองกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่

ตัวอย่างการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ก. สินทรัพย์ที่กระแสดเงินสดมีความไม่แน่นอน

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสดเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว

ข. สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี



- ค. สิทธิที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ร่วมตลาด เพื่อปกป้องความสามารถในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สิทธิที่ไม่ใช้สิทธิทางการเงินที่ได้มาอย่างจริงจัง หรืออาจไม่ตั้งใจที่จะใช้สิทธิในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เช่น สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่เป็นงานวิจัยและพัฒนาที่ได้มาที่ผู้ซื้อวางแผนที่จะใช้สิทธิโดยการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นได้ใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ไม่ใช้สิทธิทางการเงินโดยสมมติว่าจะใช้ประโยชน์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ประกอบกับข้อสมมติในการประเมินมูลค่า ทั้ง ณ จุดเริ่มต้นและเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการทดสอบการด้อยค่าในภายหลัง
- ง. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อสามารถวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ โดยในบางครั้ง ผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้โดยใช้ราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่มีความเป็นไปได้ที่จะรวมส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อมิในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้การควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดการควบคุม (ส่วนลดของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (non-controlling interest discount)) หากผู้ร่วมตลาดจะมีการนำส่วนเพิ่มและส่วนลดนี้มาพิจารณาในการกำหนดราคาของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข้อยกเว้นในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

- ก. หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นภายใต้ขอบเขต TAS 37⁶ และ TFRIC 21⁷ สำหรับหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นภายใต้ขอบเขต TAS 37 ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่า ณ วันที่ซื้อ มีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตหรือไม่ตามหลักการของ TAS 37 และสำหรับเงินที่นำส่งรัฐที่อยู่ภายในขอบเขต TFRIC 21 ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่ามีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันที่ทำให้เกิดหนี้สินที่จะจ่ายเงินที่นำส่งรัฐเกิดขึ้นก่อนวันที่ซื้อหรือไม่ตามหลักการของ TFRIC 21 ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่

⁶ TAS 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสิทธิที่อาจเกิดขึ้น

⁷ TFRIC 21 เรื่อง เงินที่นำส่งรัฐ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นว่าเป็นไปได้ที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและการมีอยู่ของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันโดยการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอน เหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าเท่านั้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมใดๆ ของกิจการ

ข. ภาษีเงินได้

ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดัตบัณชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจและต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ค. ผลประโยชน์ของพนักงาน

ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

ง. สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน เช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ซึ่งส่งผลให้ผู้ซื้อไม่มีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้ำประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายรับประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน หากการค้ำประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน

จ. สิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉ. รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อ โดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของรายการดังกล่าว ตามวิธีที่การกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ช. สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิกที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ

ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่จำเป็น โดยผู้ซื้อต้องพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา สภาวะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อ และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นไว้สำหรับการจัดประเภทสัญญาเช่าในกรณี que ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนและการจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัยซึ่งผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้น โดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ

ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ เช่น การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินบางรายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือราคาทุนตัดจำหน่าย หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง หรือการประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักหรือไม่ เป็นต้น

4. การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

ค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง คือผลต่างระหว่าง

ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ)

(ก)

และ

สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา

(ข)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ถ้าผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)⁸ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ) มากกว่า สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ผลต่างดังกล่าวจะเป็น ค่าความนิยม

ในทางกลับกัน ถ้าผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ) น้อยกว่า สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา จะเกิดผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง ซึ่งก่อนที่จะรับรู้ผลกำไรจากการราคาต่อรอง ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังการประเมินผู้ซื้ออาจจะต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้นผู้ซื้อจะต้องทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่กำหนดเพื่อรับรู้รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ

- 1) สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมา
- 2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- 3) ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ
- 4) สิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)

วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

ก. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ประกอบด้วยอะไรบ้าง

สิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) อย่างน้อยอาจประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

- 1) เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
- 2) สินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น ที่ดิน อาคาร โครงการดำเนินงานต่าง ๆ
- 3) สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ใบอนุญาตในการประกอบกิจการ ลิขสิทธิ์ต่าง ๆ
- 4) การออกหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ หรือใบสำคัญแสดงสิทธิของบริษัทผู้ซื้อให้กับผู้ถูกซื้อ
- 5) หนี้สินที่รับโอนมา เช่น การรับชำระหนี้เงินกู้แทนบริษัทเดิมหรือภาระหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีความต่าง ๆ เช่น ผลเสียหายจากคดีฟ้องร้องหรือการถูกประเมินภาษี

⁸ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม



- 6) สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง⁹ และสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอื่น ๆ¹⁰ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ ที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้ รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมนวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ¹¹ ยกเว้นต้นทุน ในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องที่อาจนำไปเป็นส่วนลดจากส่วนล้ำมูลค่าหุ้นทุนหรือหุ้นกู้ที่ออก (ถ้ามี)

ข. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อประกอบด้วยอะไรบ้าง

ในการพิจารณามูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมาจะพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทผู้ถูกซื้อ ซึ่งงบการเงินนี้จะต้องมีการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ไม่ใช่มูลค่าตามบัญชีของงบการเงินที่ปรากฏ ณ วันที่ซื้อ โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการในงบการเงินมีดังนี้

⁹ ในกรณีที่สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลงที่กำหนดในการรวมธุรกิจ จะต้องถือว่ามูลค่าดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนที่โอนให้ผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น ในการซื้อส่วนได้เสียของบริษัท ข จำกัด บริษัท ก จำกัดได้กำหนดสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข (ภายหลังที่ได้ถือส่วนได้เสียในบริษัท ข จำกัด) ดังนี้

หากกำไรจากผลการดำเนินงานในอีก 2 ปีข้างหน้า ของบริษัท ข จำกัด เป็น

1. น้อยกว่าหรือเท่ากับ 1 ล้านบาท ไม่มีสิ่งตอบแทนใด ๆ ต้องจ่ายให้กับบริษัท ข จำกัด
2. มากกว่า 1 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 2 ล้านบาท สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายจะเท่ากับ 2 เท่าของผลการดำเนินงานนั้น
3. มากกว่า 2 ล้านบาท สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายจะเท่ากับ 3 เท่าของผลการดำเนินงานนั้น

ณ วันที่ซื้อ รูปแบบความเป็นไปได้ของกำไรจากผลการดำเนินงานในอีก 2 ปีข้างหน้า ของบริษัท ข จำกัด เป็นดังต่อไปนี้

กำไรจากผลการดำเนินงาน 0.8 ล้านบาท มีความน่าจะเป็นเท่ากับ 0.4

กำไรจากผลการดำเนินงาน 1.5 ล้านบาท มีความน่าจะเป็นเท่ากับ 0.4

กำไรจากผลการดำเนินงาน 2.5 ล้านบาท มีความน่าจะเป็นเท่ากับ 0.2

ดังนั้น สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขโดยเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ $(0 * 0.4) + (1.5 * 2 * 0.4) + (2.5 * 3 * 0.2) = 2.7$ ล้านบาท ซึ่งในการจ่ายผลตอบแทนนี้จะเกิดขึ้นในอนาคต จึงต้องทำการคิดลดมูลค่าเป็นมูลค่าปัจจุบันซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่ายุติธรรม สิ่งตอบแทนที่โอนให้ ซึ่งการวัดมูลค่าภายหลังจากการรับรู้ครั้งแรก คือการรับรู้ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นและการวัดมูลค่าใหม่โดยพิจารณาจากความเป็นไปได้ที่จะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งในกำไรหรือขาดทุนในงวด

¹⁰ การรับรู้ภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายหากเข้าเงื่อนไขการเป็นเครื่องมือทางการเงิน

¹¹ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อทั้งหมด จะไม่นำไปรวมเพื่อคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้เนื่องจากไม่ถึงว่าต้นทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ผู้ถูกซื้อได้รับจากการรวมธุรกิจ จึงเป็นผลให้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อพิจารณาค่าความนิยมและผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรองที่จะแสดงในงบการเงินรวม อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาที่งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ซื้อแล้ว ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของเงินลงทุนในกิจการผู้ถูกซื้อ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. การพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์¹²

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
ก) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	มูลค่าตามบัญชี
ข) ลูกหนี้การค้า	มูลค่าตามบัญชีและพิจารณาค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้
ค) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ
ง) เงินลงทุน <ul style="list-style-type: none"> - หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด - เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและบริษัทอื่น 	พิจารณาจากราคาปิดที่มีการซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ พิจารณาหามูลค่ายุติธรรมโดยพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมดังกล่าวโดยพิจารณาว่า ในงบการเงิน สินทรัพย์และหนี้สินได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้วหรือยัง ถ้ายัง ต้องทำการปรับปรุง หรืออาจใช้ตัวแบบทางการเงินในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนดังกล่าว
จ) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถหาได้โดยการประเมินราคาสินทรัพย์โดยผู้ประเมินราคาอิสระ
ฉ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ค่าสิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจจะคำนวณขึ้นโดยใช้วิธีกระแสเงินสดคิดลด (discounted cash flows) จากผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ในกรณีที่ผู้ซื้อคาดว่าจะไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้องพิจารณาการด้อยค่า เช่น ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้ออาจจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของกิจการผู้ซื้อในการดำเนินงาน
ช) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น และไม่หมุนเวียนอื่น	มูลค่าตามบัญชีและต้องพิจารณาการด้อยค่าของ

¹² เป็นเพียงแนวทางหนึ่งที่ใช้ในการหามูลค่ายุติธรรมเท่านั้น ในทางปฏิบัติอาจมีแนวทางในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมอื่นที่เหมาะสมกับสถานการณ์และรูปแบบของการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
	สินทรัพย์ดังกล่าวด้วย
<p>ช) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>ประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ถูกซื้อซึ่งกรณีนี้ต้องคำนึงถึงปัจจัยเกี่ยวกับความจงรักภักดีในตราสินค้าซึ่งจะต้องใช้พิจารณาณในการตัดสินใจ ในบางกรณีแม้ว่าเครื่องหมายการค้าดังกล่าวจะมีมูลค่ายุติธรรม แต่อาจจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการจากการใช้ เช่น บริษัทซื้อธุรกิจมาเพื่อการจัดคู่แข่งออกจากตลาด</p> <p>ประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากฐานลูกค้าเดิมของผู้ถูกซื้อซึ่งกรณีนี้ต้องคำนึงถึงปัจจัยเกี่ยวกับความจงรักภักดีของฐานลูกค้าซึ่งจะต้องใช้พิจารณาณในการตัดสินใจ</p> <p>ประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ</p>

2. การพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน¹³

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
ก) เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	ต้องพิจารณาอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยในราคาตลาดหรือไม่ หากเป็นเงินกู้ยืมที่เพิ่งเกิดขึ้นไม่นานและมีอัตราดอกเบี้ยลอยตัว มูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืมระยะยาวดังกล่าวจะใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชี
ข) เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	ต้องพิจารณาความครบถ้วนของเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น

¹³ เป็นเพียงแนวทางหนึ่งที่ใช้ในการหามูลค่ายุติธรรมแนวทางหนึ่งเท่านั้น ในทางปฏิบัติอาจมีแนวทางในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมอื่นที่เหมาะสมกับสถานการณ์และรูปแบบของการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
ค) หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	ต้องพิจารณาความครบถ้วนของหนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
ง) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	วัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ¹⁴
จ) ภาวะหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมธุรกิจให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาวะผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ¹⁵

ตัวอย่างที่ 5 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ การวัดมูลค่าค่าความนิยม กรณีซื้อส่วนได้เสียทั้งหมด

1 มีนาคม 25x5

บริษัท ก ซื้อหุ้นทั้งหมดในบริษัท ข ในราคาหุ้นละ 10 บาท (มูลค่ายุติธรรม) โดยการจ่ายเงินสดบางส่วนจำนวน 100 ล้านบาทและโดยการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก จำนวน 40 ล้านหุ้น (ราคา par หุ้นละ 1 บาท) ให้แก่ผู้ถูกซื้อ มูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ก มีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท

การปรับมูลค่ายุติธรรมให้พิจารณาสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีด้วย โดยสมมติให้อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 20

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 งบการเงินของบริษัท ข มีรายละเอียดดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	100	-	100
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น (1)	50	(10)	40
สินค้าคงเหลือ (2)	190	20	210
เงินลงทุน (3)	70	(10)	60
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (4)	80	55	135
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (5)	60	8	68
รวมสินทรัพย์	550	63	613
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50

¹⁴ ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 26

¹⁵ ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ ย่อหน้าที่ 22



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	70	-	70
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน (7)	-	20	20
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	-	8.6	8.6
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	80	-	80
ทุนเรือนหุ้น 300,000,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 1 บาท	300	-	300
กำไรสะสม	50	34.4*	84.4
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	550	63	613

* ปรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น 43 ล้านบาททำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจำนวน 8.6 ล้านบาท (ร้อยละ 20 ของ 43 ล้านบาท) ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับ 34.4 ล้านบาท

หลักการการปรับมูลค่ายุติธรรม

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
1) ลูกหนี้การค้า	พบว่ามีลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้เพิ่มเติมจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุดจำนวน 10 ล้านบาท จึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
2) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิซึ่งมีราคาสูงกว่าราคาตามบัญชีจำนวน 20 ล้านบาท
3) เงินลงทุน - เงินลงทุนในบริษัทร่วม	เงินลงทุนในบริษัทร่วมแห่งหนึ่งมีผลประกอบการขาดทุนและมีขาดทุนสะสมจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนจำนวน 10 ล้านบาท
4) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของที่ดินโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีประมาณ 55 ล้านบาท
5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ค่าสิทธิ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้อจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของบริษัทฯ ผู้ซื้อในการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
	ดำเนินงานจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 5 ล้านบาท
6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน	
- เครื่องหมายการค้า	เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อเป็นสิ่งสำคัญของบริษัทผู้ถูกซื้อที่บริษัทผู้ซื้อ มีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเพิ่มความสามารถในการดำเนินธุรกิจโดยรวมของกลุ่มกิจการ มีมูลค่าจำนวน 10 ล้านบาท
- ฐานลูกค้า	ฐานลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อมีความจงรักภักดีต่อสินค้าเนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะและในปัจจุบันยังไม่มีสินค้าอื่นใดที่ทดแทนได้ มีมูลค่าจำนวน 3 ล้านบาท
- สัญญาสำคัญ	ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ
7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท
8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพ้คดีหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น

การคำนวณหาค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

- ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)

หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
เงินสด	100	ล้านบาท
รวมผลของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ	500	ล้านบาท
- สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ

- สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม	350	ล้านบาท
- ปรับมูลค่ายุติธรรม	43	ล้านบาท
- หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	(8.6)	ล้านบาท
	384.4	ล้านบาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ 384.4 ล้านบาท

3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- = 500 - 384.4 ล้านบาท
- = 115.6 ล้านบาท

ตัวอย่างที่ 6 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ การวัดมูลค่าค่าความนิยม กรณีซื้อส่วนได้เสียบางส่วนและมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

1 มีนาคม 25x5

บริษัท ก ซื้อหุ้นในบริษัท ข จำนวน 240 ล้านหุ้นหรือในสัดส่วน 80% ของส่วนได้เสียทั้งหมดในบริษัท ข โดยการจ่ายเงินสดบางส่วนจำนวน 100 ล้านบาทและโดยการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก จำนวน 40 ล้านหุ้น (ราคา par หุ้นละ 1 บาท) ให้แก่ผู้ถูกซื้อ มูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ก มีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท

การปรับมูลค่ายุติธรรมให้พิจารณาสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีด้วย โดยสมมติให้อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 20

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 งบการเงินของบริษัท ข มีรายละเอียดดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	100	-	100
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น (1)	50	(10)	40
สินค้าคงเหลือ (2)	190	20	210
เงินลงทุน (3)	70	(10)	60
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (4)	80	55	135
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (5)	60	8	68
รวมสินทรัพย์	550	63	613
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	70	-	70
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน (7)	-	20	20
หนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชี	-	8.6	8.6



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	80	-	80
ทุนเรือนหุ้น 300,000,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 1 บาท	300	-	300
กำไรสะสม	50	34.4*	84.4
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	550	63	613

* ปรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น 43 ล้านบาท ทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีจำนวน 8.6 ล้านบาท (ร้อยละ 20 ของ 43 ล้านบาท) ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับ 34.4 ล้านบาท

หลักการการปรับมูลค่ายุติธรรม

ชื่อบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
1) ลูกหนี้การค้า	พบว่ามีลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้เพิ่มเติมจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุด เท่ากับ 10 ล้านบาทจึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
2) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิซึ่งมีราคาสูงกว่าราคาตามบัญชีประมาณ 20 ล้านบาท
3) เงินลงทุน - เงินลงทุนในบริษัทร่วม	เงินลงทุนในบริษัทร่วมแห่งหนึ่งมีผลประกอบการขาดทุนและมีขาดทุนสะสมจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนจำนวน 10 ล้านบาท
4) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าเพิ่มเติมของที่ดินโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีจำนวน 55 ล้านบาท
5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ค่าสิทธิ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้อจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของบริษัทฯ ผู้ซื้อในการดำเนินงานจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 5 ล้านบาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
<p>6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อเป็นสิ่งสำคัญของบริษัทผู้ถูกซื้อที่บริษัทผู้ซื้อ มีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเพิ่มความสามารถในการดำเนินธุรกิจโดยรวมของกลุ่มกิจการ มีมูลค่าจำนวน 10 ล้านบาท</p> <p>ฐานลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อ มีความจงรักภักดีต่อสินค้าเนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะและในปัจจุบันยังไม่มีสินค้าอื่นใดที่ทดแทนได้ มีมูลค่าจำนวน 3 ล้านบาท</p> <p>ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ</p>
<p>7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน</p>	<p>บริษัทผู้ถูกซื้อ ไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท</p>
<p>8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>	<p>ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพ้คดีหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>

การคำนวณหาค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

1. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ		
หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
เงินสด	100	ล้านบาท
	500	ล้านบาท
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ (20% * 384.4 ล้านบาท)	76.88	ล้านบาท
รวมผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่ง		



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

	576.88	ล้านบาท
--	--------	---------

2. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ
- | | | |
|--|-------|---------|
| - สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม | 350 | ล้านบาท |
| - ปรับมูลค่ายุติธรรม | 43 | ล้านบาท |
| - หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี | (8.6) | ล้านบาท |
| | 384.4 | ล้านบาท |
- รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ
3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- = 576.88 – 384.4 ล้านบาท
- = 192.48 ล้านบาท

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม

1. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- | | | |
|---|-----|---------|
| หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท | 400 | ล้านบาท |
| เงินสด | 100 | ล้านบาท |
| | 500 | ล้านบาท |
- ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม
- | | | |
|-------------------------------|-----|---------|
| (60 ล้านหุ้น * 10 บาทต่อหุ้น) | 600 | ล้านบาท |
|-------------------------------|-----|---------|
- รวมผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- | | | |
|--|-------|---------|
| | 1,100 | ล้านบาท |
|--|-------|---------|
2. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ
- | | | |
|--|-------|---------|
| - สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม | 350 | ล้านบาท |
| - ปรับมูลค่ายุติธรรม | 43 | ล้านบาท |
| - หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี | (8.6) | ล้านบาท |
| | 384.4 | ล้านบาท |
- รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- = 1,100 - 384.4 ล้านบาท
- = 715.6 ล้านบาท



การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ (การซื้อแบบเป็นขั้น)

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น (ถ้ามี) ในกำไรหรือขาดทุนหรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามความเหมาะสม ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดก่อน (ตัวอย่างเช่น เนื่องจากจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเพื่อขาย) ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกันเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

เมื่อผู้เข้าร่วมในการร่วมกิจการงาน (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่องการร่วมกิจการงาน) ได้มีการควบคุมในธุรกิจซึ่งเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11) และมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้นทันทีก่อนวันที่ซื้อ รายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ รวมถึงต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่ กล่าวคือ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียทั้งหมดที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่

ตัวอย่างที่ 5 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ การวัดมูลค่าค่าความนิยม และการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

1 มีนาคม 25x4

บริษัท ก ลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ข จำนวน 30 ล้านหุ้นมูลค่าหุ้นละ 3 บาทเป็นจำนวนเงิน 90 ล้านบาทคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 10 และจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัท ข เป็นเงินลงทุนที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

1 มีนาคม 25x5

บริษัท ก ซื้อหุ้นในบริษัท ข เพิ่มเติมอีกจำนวน 240 ล้านหุ้น โดยการจ่ายเงินสดบางส่วนจำนวน 100 ล้านบาทและโดยการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก จำนวน 40 ล้านหุ้น (ราคา par หุ้นละ 1 บาท) ให้แก่ผู้ถูกซื้อ มูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ก มีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท

การปรับมูลค่ายุติธรรมให้พิจารณาสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอดัตบัณชีด้วย โดยสมมติให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 20

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 งบการเงินของบริษัท ข มีรายละเอียดดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	100	-	100
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น (1)	50	(10)	40
สินค้าคงเหลือ (2)	190	20	210
เงินลงทุน (3)	70	(10)	60
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (4)	80	55	135
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (5)	60	(5)	55
รวมสินทรัพย์	550	50	600
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	70	-	70
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	-	6	6
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน (7)	-	20	20
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	80	-	80
ทุนเรือนหุ้น 300,000,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 1 บาท	300	-	300
กำไรสะสม	50	24*	74
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	550	50	600

* ปรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น 30 ล้านบาททำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจำนวน 6 ล้านบาท (ร้อยละ 20 ของ 30 ล้านบาท) ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับ 24 ล้านบาท

หลักการการปรับมูลค่ายุติธรรม

ชื่อบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
1) ลูกหนี้การค้า	พบว่ามีลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้เพิ่มเติมจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุด เท่ากับ 10 ล้านบาท จึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
2) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิซึ่งมีราคาสูงกว่าราคาตามบัญชีประมาณ 20 ล้านบาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
<p>3) เงินลงทุน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เงินลงทุนในบริษัทร่วม 	<p>เงินลงทุนในบริษัทร่วมแห่งหนึ่งมีผลประกอบการขาดทุนและมีขาดทุนสะสมจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนจำนวน 10 ล้านบาท</p>
<p>4) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p>	<p>ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของที่ดินโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีจำนวน 55 ล้านบาท</p>
<p>5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ค่าสิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา</p>	<p>ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ซื้อจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของบริษัทฯ ผู้ซื้อในการดำเนินงานจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 5 ล้านบาท</p>
<p>6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>เครื่องหมายการค้าไม่ส่งผลต่อการมาใช้ของลูกค้าเนื่องจากบริษัทผู้ซื้อจะต้องเปลี่ยนมาใช้เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ซื้อ และบริษัทผู้ซื้อมีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเป็นการกำจัดคู่แข่งออกจากตลาด</p> <p>ฐานลูกค้าเดิมก็จะเปลี่ยนมาใช้สินค้าของบริษัทผู้ซื้อ ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ซื้อ ดังนั้นจึงไม่มีการปรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทเครื่องหมายการค้า ฐานลูกค้า และสัญญาสำคัญ</p>
<p>7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน</p>	<p>บริษัทผู้ซื้อไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท</p>



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพ้คดีหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเงินลงทุนที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนก่อนการเข้าควบคุม

การปรับมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนในผู้ถูกซื้อ (ถือในสัดส่วนร้อยละ 10) โดยปรับจากหุ้นที่ถืออยู่ก่อน 30 ล้านหุ้น จากราคา 3 บาทเป็น 10 บาท เงินลงทุนเท่ากับ 300 ล้านบาท

ราคาหุ้นเดิม	90 ล้านบาท
มูลค่ายุติธรรม	300 ล้านบาท
ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินของผู้ซื้อ	210 ล้านบาท

การคำนวณหาค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

1. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ

หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
เงินสด	100	ล้านบาท
	<hr/>	
	500	ล้านบาท

มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนในผู้ถูกซื้อ (ถือในสัดส่วนร้อยละ 10) โดยปรับจากหุ้นที่ถืออยู่ก่อน 30 ล้านหุ้น จากราคา 3 บาทเป็น 10 บาท (30 ล้านหุ้น * 10 บาทต่อหุ้น)

300 ล้านบาท

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ

(10% * 374 ล้านบาท)

37.4 ล้านบาท

รวมผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ

837.4 ล้านบาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ
- | | | | |
|---|--|------------|---------|
| - | สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม | 350 | ล้านบาท |
| - | ปรับมูลค่ายุติธรรม | 30 | ล้านบาท |
| - | หนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชี | (6) | ล้านบาท |
| | รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ | <u>374</u> | ล้านบาท |
3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนของผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- $$= 837.4 - 374 \quad \text{ล้านบาท}$$
- $$= 463.4 \quad \text{ล้านบาท}$$

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม

1. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนของผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ
- | | | |
|---|--------------|---------|
| หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท | 400 | ล้านบาท |
| เงินสด | 100 | ล้านบาท |
| | <u>500</u> | ล้านบาท |
| มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อถืออยู่ก่อนในผู้ถูกซื้อ (ถือในสัดส่วนร้อยละ 10) โดยปรับจากหุ้นที่ถืออยู่ก่อน 30 ล้านหุ้น จากราคา 3 บาทเป็น 10 บาท (30 ล้านหุ้น * 10 บาทต่อหุ้น) | 300 | ล้านบาท |
| ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม (30 ล้านหุ้น * 10 บาทต่อหุ้น) | <u>300</u> | ล้านบาท |
| รวมผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนของผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ | <u>1,100</u> | ล้านบาท |



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ

-	สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม	350	ล้านบาท
-	ปรับมูลค่ายุติธรรม	30	ล้านบาท
-	หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	(6)	ล้านบาท
	รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ	<u>374</u>	<u>ล้านบาท</u>

3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนของผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- = 1,100 - 374 ล้านบาท
- = 726 ล้านบาท

สรุป ค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมในกรณีที่มีการรวมธุรกิจดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ (การซื้อแบบเป็นขั้น)



*รับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ โดยจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็น ผู้ถูกซื้อในทางบัญชี ในขณะที่กิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชี ในทางปฏิบัติการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับมักจะเกิดในกรณีที่บริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องการนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียน จึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น ดังนั้นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมายเพราะเป็น ผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย เพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตามในทางบัญชี หากพิจารณาเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องจะทำให้ระบุได้ว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี และ บริษัทจำกัดเป็นผู้ซื้อทางบัญชี

โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีภาระโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

ในการนี้ เจ้าของบางรายของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของผู้ซื้อตามกฎหมายจะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ซื้อตามกฎหมายจะเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี เจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นกรณีที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ คำนวณได้จากผลรวมของ จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ และ จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ตั้งแต่วันที่ซื้อจนถึงวันสิ้นสุดงวด

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหารกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวดด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

ตัวอย่างที่ 7 การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

บริษัท ก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ได้เข้าทำรายการการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับกับบริษัท ข จำกัดซึ่งเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) เมื่อวันที่ 30 กันยายน 25x6 โดยไม่พิจารณาผลกระทบทางภาษี



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัท ก จำกัดและบริษัท ข จำกัด ก่อนการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเป็นดังนี้

(หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท ก จำกัด	บริษัท ข จำกัด
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	700
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,300	3,000
รวมสินทรัพย์	1,800	3,700
หนี้สินหมุนเวียน	300	600
หนี้สินไม่หมุนเวียน	400	1,100
รวมหนี้สิน	700	1,700
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น 100 ล้านหุ้น ราคาหุ้นละ 3 บาท	300	-
ทุนเรือนหุ้น 60 ล้านหุ้น ราคาหุ้นละ 10 บาท	-	600
กำไรสะสม	800	1,400
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,100	2,000

ข้อมูลอื่น

- เมื่อวันที่ 30 กันยายน 25x6 บริษัท ก จำกัดออกหุ้นสามัญ 2.5 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด 1 หุ้น (สัดส่วนการแลกเปลี่ยนหุ้น)โดยมีหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด จำนวน 56 ล้านหุ้นเข้าทำการแลกเปลี่ยนดังกล่าว ดังนั้นบริษัท ก จำกัดออกหุ้นสามัญทั้งสิ้น 140 ล้านหุ้น ซึ่งส่งผลให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท ข จำกัดมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท ก จำกัดเท่ากับร้อยละ 58.3 (140 ล้านหุ้น / 240 ล้านหุ้น)
- กำไรตามงบการเงินรวมของปี 25x6 เท่ากับ 800 ล้านบาท กำไรของบริษัท ข จำกัด ของปี 25x5 เท่ากับ 600 ล้านบาท
- มูลค่ายุติธรรมของราคาหุ้นของบริษัท ข จำกัด ณ วันที่ 30 กันยายน 25x6 มีมูลค่าเท่ากับ 40 บาท และราคาตลาดของหุ้นสามัญที่ซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องของบริษัท ก จำกัด มีมูลค่าเท่ากับ 16 บาท
- มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก จำกัด ณ วันที่ 30 กันยายน 25x6 มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าตามบัญชียกเว้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนมีมูลค่า 1,500 ล้านบาท

มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ = มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ = ร้อยละ 58.3

ดังนั้น จำนวนตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อให้เจ้าของของบริษัทใหญ่มีส่วนได้เสีย
ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนร้อยละ 58.3 = $\{(100/58.3)*56\} - 56$
= 40 ล้านหุ้น

มูลค่ายุติธรรมของราคาหุ้นของบริษัท ข จำกัด ณ วันที่ 30 กันยายน 25x6 มีมูลค่าเท่ากับ 40 บาท

ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ = 40 ล้านหุ้น * 40 บาท
= 1,600 ล้านบาท

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะเท่ากับหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด จำนวน 4 ล้านหุ้นที่ไม่ได้เข้าทำการ
แลกเปลี่ยนดังกล่าว หรือคิดเป็นสัดส่วนเท่ากับร้อยละ 6.7 (4/60) หรือมีมูลค่าเท่ากับ 134 ล้านบาท
(6.7% * 2000¹⁶)

การคำนวณหาค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ		1,600 ล้านบาท
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ		
สินทรัพย์หมุนเวียน	500 ล้านบาท	
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,500 ล้านบาท	
หนี้สินหมุนเวียน	(300) ล้านบาท	
หนี้สินไม่หมุนเวียน	(400) ล้านบาท	1,300 ล้านบาท
ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ		<u>300</u> ล้านบาท

¹⁶ มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข จำกัด ณ วันที่ซื้อ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบการเงินรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x6 หรือวันที่เกิดการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเป็นดังนี้

	บริษัท ข จำกัด มูลค่าตามบัญชี	ส่วนได้เสียที่ไม่ มีอำนาจควบคุม	บริษัท ก จำกัด มูลค่ายุติธรรม	งบการเงินรวม
สินทรัพย์หมุนเวียน	700		500	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	3,000		1,500	4,500
ค่าความนิยม	-		300	300
รวมสินทรัพย์	3,700		2,300	6,000
หนี้สินหมุนเวียน	600		300	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน	1,100		400	1,500
รวมหนี้สิน	1,700		700	2,400
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
ทุนเรือนหุ้น 240 ล้านหุ้น	600	(40) ¹⁷	1,600	2,160
กำไรสะสม	1,400	(94) ¹⁸	-	1,306
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	-	134	-	134
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	2,000	-	1,600	3,600

กำไรต่อหุ้น

จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักปี 25x6

= จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตั้งแต่วันต้นงวดจนถึงวันที่ซื้อของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ + จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ตั้งแต่วันที่ซื้อจนถึงวันสิ้นสุด

$$= (56 * 2.5 * 9/12) + (240 * 3/12)$$

$$= 105 + 60$$

$$= 165 \text{ ล้านหุ้น}$$

จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักปี 2555 เพื่อแสดงเปรียบเทียบ

= จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

$$= 56 * 2.5$$

$$= 140 \text{ ล้านหุ้น}$$

กำไรต่อหุ้นของปี 2556 4.85 บาทต่อหุ้น (800/165)

กำไรต่อหุ้นของปี 2555 ที่แสดงเปรียบเทียบ 4.29 บาทต่อหุ้น (600/140)

¹⁷ 6.7% * 600

¹⁸ 6.7% * 1,400



การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

ภายหลังการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกการรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

สิทธิที่ได้รับคืน

สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นและมูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตามข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้าประกันสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วยผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้อ อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือว่าเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชี การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

1. สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของไม่ต้องมีการวัดมูลค่าใหม่ และให้บันทึกการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของเจ้าของ
2. สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน
 - 2.1 ถ้าเป็นเครื่องมือทางการเงินและอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ต้องวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน หรือ ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนด
 - 2.2 ถ้าไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตามความเหมาะสม

การเปิดเผยข้อมูล

ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน หรือ ภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน

ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

1. กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ ยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรกจะต้องไม่ถูกปรับปรุงเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก แต่ให้นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65x ถึงย่อหน้าที่ 65จ ที่ระบุไว้มาใช้แทน วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65x ถึงย่อหน้าที่ 65จ จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้าที่ 65x ถึงย่อหน้าที่ 65จ นี้จะเกี่ยวข้องเฉพาะกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เท่านั้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปรวมไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงดังกล่าวจะเกิดขึ้นและกิจการสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ
3. ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์เกิดขึ้นในอนาคต เช่น การปรับปรุงที่ขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่จะต้องดำรงไว้หรือต้องทำให้ได้ในอนาคต หรือขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทางการเงินที่ออก โดยปกติการประมาณจำนวนเงินของการปรับปรุงดังกล่าว ณ ขณะที่บันทึกรายการสำหรับการรวมกิจการเมื่อเริ่มแรกนั้นสามารถทำได้โดยไม่ทำให้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลสูญเสียไปแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนอยู่ก็ตาม หากเหตุการณ์ตามที่คาดไม่ได้เกิดขึ้นจริงในอนาคต หรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ประมาณการ กิจการต้องปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงนั้น
4. ถึงแม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจจะมีข้อกำหนดให้สามารถปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ กิจการจะต้องไม่นำรายการปรับปรุงนั้นไปรวมกับต้นทุนในการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรก หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นหรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ต่อมาในภายหลังหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เพิ่มขึ้นนั้นจะถือเป็นรายการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจ
5. ในบางสถานการณ์ ผู้ซื้ออาจถูกกำหนดให้ต้องจ่ายชำระให้แก่ผู้ขายเพิ่มเติมในภายหลังเพื่อชดเชยการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ที่จ่ายให้ ตราสารทุนที่ออกให้ หรือ หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ เช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อให้ต้นทุนการรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะถือว่ามีการเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้นในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลับด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก และในกรณีของตราสารหนี้ การจ่ายเพิ่มเติมจะถือเป็นการหักส่วนเพิ่ม (หรือเป็นการเพิ่มของส่วนลด) ของตราสารหนี้ที่ออกให้ในครั้งแรก
6. กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ให้ปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับ การรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
7. การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยวิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตาม



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้

การจัดประเภทรายการ - กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ

ค่าความนิยมที่เคยรับรู้ - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจาก การรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น - นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก - จากวันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุด ตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้ - กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีที่อาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) เป็นรายการตั้งพัก ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด



ภาษีเงินได้

1. ผลประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีที่ยกมา หรือจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นของกิจการที่ถูกซื้ออาจไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ต้องแยกรับรู้เมื่อมีการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจแต่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ¹⁹ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อนๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

เนื่องด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับฉบับปรับปรุงก่อนหน้านี้ ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการจึงไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การรับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรองพร้อมทั้งการกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีเฉพาะเรื่อง ซึ่งส่งผลกระทบในวงกว้างในกรณีที่กิจการมีการรวมธุรกิจที่เป็นไปตามความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

¹⁹ ตามย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

1. กรณีผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาให้รับรู้ภายในงวดที่มีการวัดมูลค่าซึ่งเป็นผลมาจากการได้รับข้อมูลใหม่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ต้องนำไปปรับลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ ถ้ามูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเท่ากับศูนย์ ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีคงเหลือต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
2. ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นที่ได้มาทุกรายการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (หากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ไม่ได้กำหนดให้รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน)

อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามขั้นตอนข้างต้น ต้องไม่ส่งผลทำให้เกิดจำนวนส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการที่ถูกซื้อเกินกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจและต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่เคยรับรู้สำหรับส่วนเกินนั้น

