

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)

ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ("IFRS") ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติ ที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ด้วยเหตุข้างต้นจึงทำให้ประเทศไทยจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ขึ้น เพื่อให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมี แนวทางในการปฏิบัติที่สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ได้มีการปรับปรุงจาก ฉบับก่อนหน้าในหลาย ๆ ประเด็นเพื่อให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติจริง เพื่อความครบถ้วน และเพื่อให้ สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้อยู่ ณ ปัจจุบัน

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้พิจารณาจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) และนำเสนอคณะกรรมการตามขั้นตอนการ จัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งปัจจุบันอยู่ระหว่างขั้นตอนการนำเสนอคณะกรรมการ และคณะกรรมการที่ กีดขวางเพื่อพิจารณา ทั้งนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

การสัมมนาพิจารณ์ (Hearing)

ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) ฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟัง ข้อคิดเห็น เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการ และคณะกรรมการที่ กีดขวางเพื่อพิจารณา อาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

สาขาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงเปิดรับฟังความคิดเห็น ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) โดยมี ระยะเวลา rับฟังความคิดเห็นอย่างน้อย 30 วัน [ภายในวันที่ 20 พฤษภาคม พ.ศ. 2566](#) โดยสามารถ นำส่งข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะของท่านผ่านทาง

ทาง Google form		หรือ https://forms.gle/z9XoPCe8ra86nbif9
ทางจดหมาย	คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110	
ทางอีเมล	academic-fap@tfac.or.th	

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณ ในการร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย



สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ("IFRS") ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ 1-ช4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึง การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว¹

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากการรวมธุรกิจ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มาร่วมกันจะเคยถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มาร่วมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่นำมารวมเป็นบริษัทย่อยที่มิได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจกรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ที่ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน หรือไม่ เช่นเดียวกัน

¹ การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าว



**ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง**

คำนิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

ความหมายของคำว่าการควบคุมผู้ได้รับการลงทุน (Control of an investee) ภายใต้มาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ภาคผนวก ก หมายถึง “ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และมีความสามารถที่จะทำให้เกิดผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจหนែງผู้ได้รับการลงทุน” ตามคำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอิทธิการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่ง มีการกระทำการร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนั้น ความหมายของคำว่าการควบคุมมืออยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะในเรื่องสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจกรรมนั้น

การพิจารณาว่ากิจการต่าง ๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ให้พิจารณาจากสถานการณ์ ดังต่อไปนี้

- ก. บุคคลหรือกิจการ ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ
- ข. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ โดย สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด (Close members of the family of an individual) หมายถึง สมาชิก ในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกันที่คาดว่าอาจมีอิทธิพลต่อ หรืออาจได้รับอิทธิพลจาก บุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ ตัวอย่างของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้แก่ รายการตามข้อ (1) – (3) ทั้งนี้ให้รวมถึงข้อ (4) และ (5) ด้วย
 - (1) สามีภรรยาและบุตรของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (2) บุตรของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือ ของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (4) บิดา แมรดาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือ ของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (5) พี่น้องของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าไม่มีอิทธิพลในการตัดสินใจต่อ กัน
- ค. กลุ่มของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันมากกว่าร้อยละ 50 ในแต่ละกิจการและในเวลาเดียวกันจะต้องมีหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อตกลงที่จะออกเสียงส่วนใหญ่ในแต่ละ กิจการที่พร้อมเพรียงกัน

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมมิได้พิจารณาแต่เพียงข้อมูลเรื่องสิทธิออกเสียงเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นด้วย โดยนิยามเรื่องการควบคุมให้อ้างอิงตามคำนิยามซึ่งกำหนด ในมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม



**ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง**

หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้นไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม ให้ปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (*Book value method*) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (*Book value method*) ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัตินี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม เป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่าสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม โดยผู้ซื้อสามารถเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจได้ดังนี้

- (1) วัดมูลค่าตามราคาของรายการ (ได้แก่ ราคามูลค่าเงินสดที่จ่ายซื้อ หรือราคามูลค่าสุทธิธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่าย หรือมูลค่าสุทธิธรรมของหุ้นที่ผู้ซื้อออกให้) หรือ
- (2) วัดมูลค่าตามมูลค่าสุทธิธรรมของเงินลงทุนหรือธุรกิจตามสัดส่วนที่รับโอนมา หรือ
- (3) วัดมูลค่าตามมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนหรือสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนที่รับโอนมาที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน ทั้งนี้ หากผู้โอนเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้มีการจัดทำงบการเงิน ให้อ้างอิงมูลค่าตามบัญชีตามมูลค่าราคากลุ่มหรือมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจตามสัดส่วนที่รับโอนมา

ทั้งนี้ ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจที่ไม่ทำให้มูลค่าของต้นทุนการรวมธุรกิจสูงกว่ามูลค่าสุทธิธรรมของเงินลงทุนหรือธุรกิจตามสัดส่วนที่ได้รับมา และในกรณีที่ผู้ซื้อจะเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจโดยอ้างอิงตามมูลค่าสุทธิธรรม ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการประเมินมูลค่าสุทธิธรรมและทบทวนอย่างระมัดระวังรอบคอบเพื่อให้มั่นใจว่าวัดมูลค่าสุทธิธรรมได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ได้มาซึ่งอำนาจควบคุมอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ วิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจต้องกล่าวถึงสอดคล้องกับมูลค่าของเงินลงทุนตามราคากลุ่มในงบการเงินเฉพาะกิจการ และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยต้องถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ กับรายการและสถานการณ์ที่มีเนื้อหารูปแบบเดียวกัน ยกเว้นในกรณีที่การเลือกใช้วิธีดังกล่าวอาจส่งผลให้เกิดความขัดแย้งต่อเนื้อหาของรายการ กิจการสามารถเลือกวิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจที่สะท้อนเนื้อหาของรายการ และเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้

- 1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรมาก่อนขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าสุทธิธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่รับรู้ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่าบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ในส่วนของเจ้าของสมือนหนึ่งว่ามีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุน (ส่วนต่าง)” จากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ โดยโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อขายเงินลงทุนหรือธุรกิจตั้งกล่าวออกไป หรือเมื่อมีหลักฐานพิสูจน์ได้ ชัดเจนว่ามีการโอนธุรกิจนั้นออกไปจากการแล้ว

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้ นักบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคารัฐพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคคลภารที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่ นำมารวมกัน ไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีในวadที่มีการรวมธุรกิจ เกิดขึ้น

งบกำไรขาดทุนรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่ เสนอบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอบริษัทฯ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกัน อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสักกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การ ควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ งบกำไรขาดทุนรวมต้องดำเนินถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ ควบคุมที่รับรู้ในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

การจัดทำงบการเงินรวม

การทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

วันถือปฏิบัติ และการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. [2567] เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนได้ หากกิจการถือปฏิบัติก่อน วันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงตั้งแต่ว่า

ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก กิจการต้องปฏิบัติตาม ข้อกำหนดในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้น ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม [2567] หรือวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ซึ่งหมายถึงการเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานแรกสุดที่กิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบอย่างเต็ม รูปแบบภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เป็นครั้งแรก) แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน นอกเหนือจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และมาตราฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และมาตราฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง



ตามประกาศสภากิจกรรมบัญชี ที่ xx/2566ลงวันที่ xxmmm2566

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ภาคผนวกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

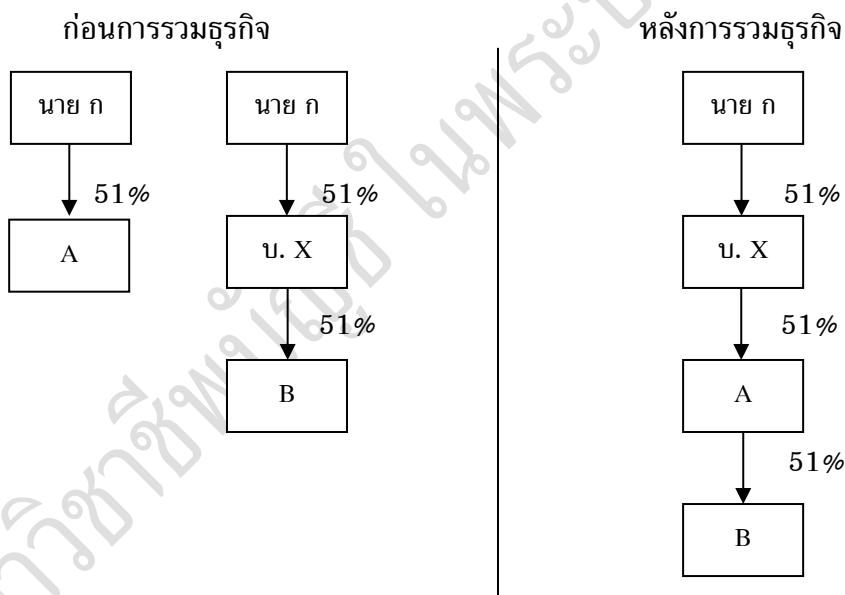
ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้แสดงประกอบเพื่อความเข้าใจในหลักวิธีปฏิบัติ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชี ตัวอย่างนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- (ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน
- (ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี
- (ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม
- (จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม
- (ฉ) การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกรณีใช้หุ้นเป็นลิ้งตอบแทน

(ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 1

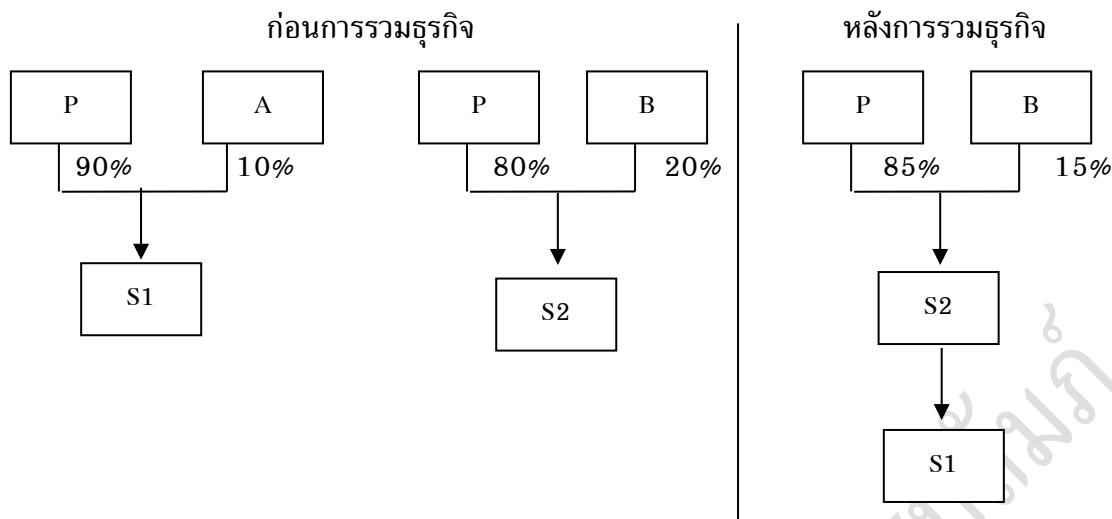


นาย ก ถือหุ้น A อยู่ที่ 51% และ นาย ก มีอำนาจในการควบคุม B โดยถือหุ้นผ่าน บริษัท X ในสัดส่วนการถือหุ้น 51% ดังนั้น ก่อนการรวมธุรกิจ A และ B อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดย นาย ก หลังการรวมธุรกิจ นาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมทั้ง A และ B โดยการถือหุ้นผ่านบริษัท X ด้วยสัดส่วน 51% การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ตัวอย่างที่ 2



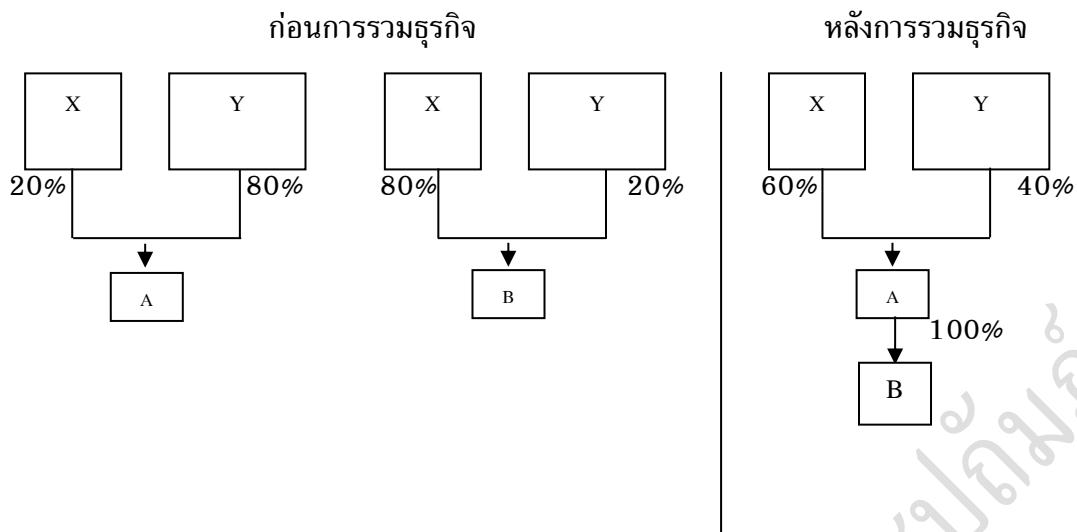
ก่อนการรวมธุรกิจ P เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท S1 ในสัดส่วน 90% และมีผู้ถือหุ้น A ถือหุ้นในบริษัท S1 ในสัดส่วน 10% นอกจากนี้ P ยังเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท S2 ในสัดส่วน 80% และมีผู้ถือหุ้น B ถือหุ้นในบริษัท S2 ในสัดส่วน 20% บริษัท P ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน

หลังการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของบริษัท S1 ได้ขายบริษัท S1 ให้กับบริษัท S2 การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งสัดส่วนที่ขาย 90% ของบริษัท S1 และสัดส่วนอีก 10% ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ A ถืออยู่เดิมซึ่งเกิดจากการซื้อธุรกิจจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องใช้วิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method)



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ตัวอย่างที่ 3



ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท A มีผู้ถือหุ้น คือ บริษัท X และ Y ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้น 20% และ 80% ตามลำดับ นอกจากนี้ บริษัท X และ Y ก็เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท B โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท B เป็น 80% และ 20% ตามลำดับ โดยที่ทั้งบริษัท X และ Y ไม่มีความลับพันธ์เกี่ยวข้องกัน

หลังการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท X และ Y เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท A โดยมีสัดส่วนการถือหุ้น 60% และ 40% ตามลำดับ และให้บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B 100%

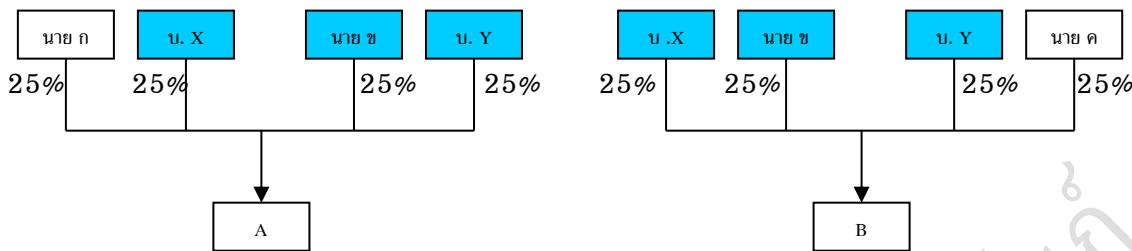
การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท X และ Y จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท A และ B แต่อำนาจในการควบคุมของบริษัท A ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็นบริษัท Y และอำนาจในการควบคุมบริษัท B จะเป็นบริษัท X ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท X มีอำนาจในการควบคุมทั้งในบริษัท A และ B



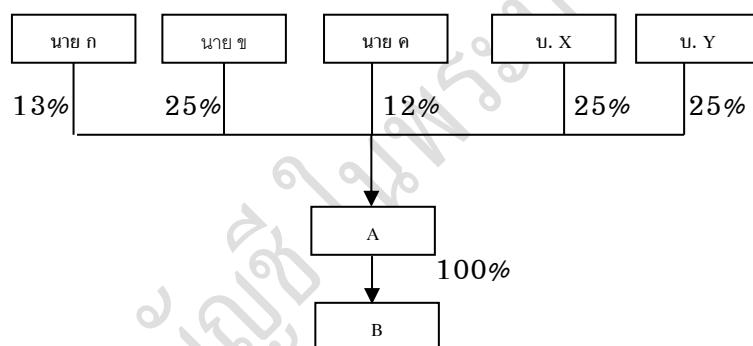
ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ตัวอย่างที่ 4

ก่อนการรวมธุรกิจ



หลังการรวมธุรกิจ



นาย ก นาย ข นาย ค บริษัท X และ บริษัท Y ไม่มีความล้มพันธ์ในลักษณะของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด

ก่อนการรวมธุรกิจ

- บริษัท A มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย นาย ก บริษัท X นาย ข และ บริษัท Y
- บริษัท B มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย บริษัท X นาย ข บริษัท Y และนาย ค

หลังการรวมธุรกิจ นาย ข บริษัท X และบริษัท Y ยังคงมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท A และ B 25% ในขณะที่ นาย ก และ นาย ค มีสัดส่วนการถือหุ้นลดลงเป็น 13% และ 12% ตามลำดับ



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้เดียวกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ กลุ่มบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัท A และ B เนื่องจากบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดี หาก นาย ข บริษัท X และบริษัท Y เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือมีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างกรณีผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน เช่น

- ในกรณีที่บุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจการควบคุมสูงสุด (“กิจการ A”) ได้มาซึ่งกิจการที่ถูกควบคุมอีกแห่งหนึ่ง (“กิจการ B”) และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น ต่อมาในภายหลังอีก กิจการหนึ่ง (“กิจการ C”) ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันของบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกันนี้ ได้มาซึ่งกิจการ B ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ต้องแสดงค่าความนิยมเริ่มต้น ด้วยมูลค่าเดียวกันกับวันที่กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B และพิจารณาการต่อยอดค่าของค่าความนิยมดังกล่าว เนื่องจากโดยเนื้อหาสาระของรายการแล้วทั้งกลุ่มกิจการยังคงเดิมไม่ว่างบการเงินของกิจการ A จะแสดงเป็นไปตามภาพก่อนการรวมธุรกิจ หรือหลังการรวมธุรกิจ
- ในกรณีที่กิจการหรือธุรกิจที่รวมกัน ได้มีการรวมกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากการบุคคลอื่นไว้ในงบการเงินรวม โดยกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากการบุคคลอื่นต้องนำมารวบในงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ได้กิจการหรือธุรกิจมาครั้งก่อน โดยใช้มูลค่าที่ได้มา ณ วันที่ได้กิจการมาในครั้งก่อนนั้น

ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณและการแสดงรายการ

กิจการ A เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ C ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

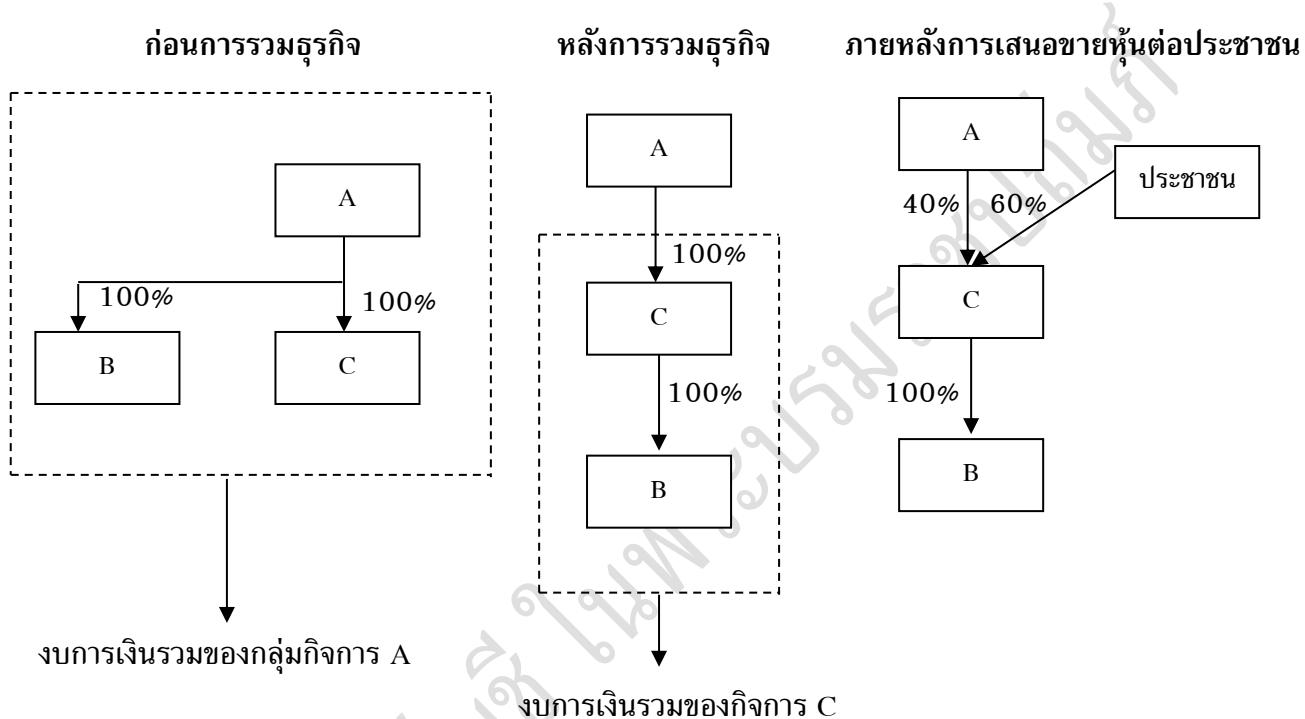
ณ 31 ธ.ค. 25X1 กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B ซึ่งประกอบกิจการในไทย โดยการถือหุ้น 100% กิจการ A ซื้อกิจการ B จากบุคคลอื่นด้วยราคา 18 ล้านบาท โดยมีมูลค่าสุทธิธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ วันนั้น 15 ล้านบาท และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น 3 ล้านบาท ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น โดยไม่มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม และไม่เกิดการต่อยอดค่าของค่าความนิยมนี้



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กิจการ A ต้องการจะนำหุ้นของกิจการ C เสนอขายต่อประชาชนและนำไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยคาดว่าจะยื่นขออนุญาตต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในปี 25X9 โดยได้ดำเนินการดังนี้

ณ 31 ธ.ค. 25X8 กิจการ C ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B โดยการชำระเงินสด 120 ล้านบาท ณ 31 ธ.ค. 25X8 กิจการ B มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 60 ล้านบาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในการเงินรวมของกิจการ A 100 ล้านบาท



ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C

- ต้องแสดงค่าความนิยมด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธ.ค. 25X8 ที่กิจการ A แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งก็คือ 3 ล้านบาท โดยกิจการไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม แต่ต้องมีการทดสอบการตัดออกของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยถี่ครั้งขึ้นถ้ามีข้อบ่งชี้การตัดออกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การตัดออกของสินทรัพย์
- มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ B แสดงด้วยมูลค่า 100 ล้านบาท ซึ่งเป็นไปตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในการเงินรวมของกิจการ A
- ส่วนต่างที่เกิดขึ้น 20 ล้านบาท (ราคาจ่ายซื้อ – มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A) ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของรายการใดซึ่งก็คือ ส่วนต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น กิจการ C ต้องไม่รับรู้ส่วนต่างดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ แต่ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

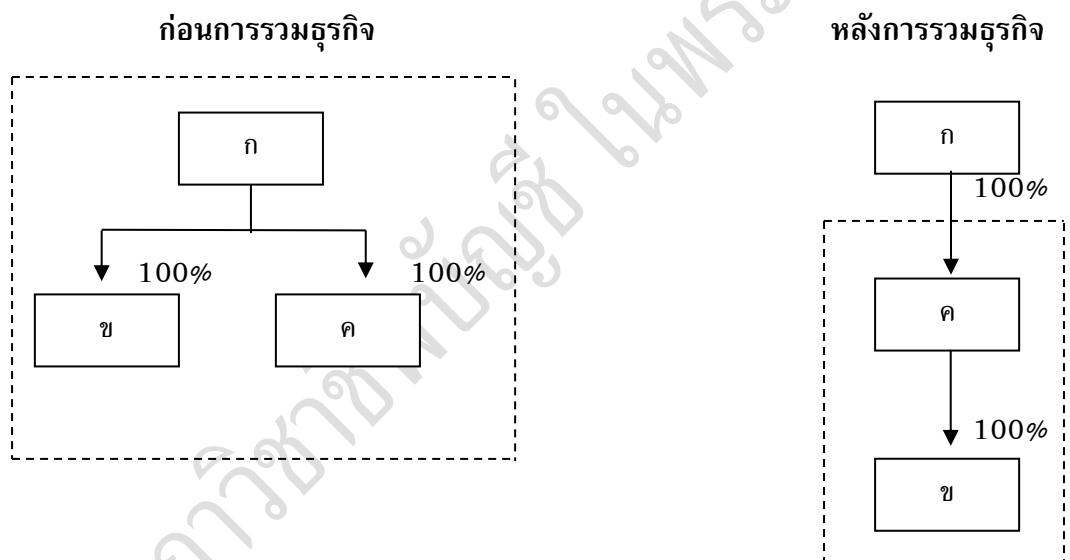
เนื่องจากหากพิจารณารายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันข้างต้น โดยเนื้อหาสาระของรายการยังคงเดิม คือ งบการเงินของกิจการ A ที่ยังคงต้องรวมงบการเงินของทั้งกิจการ B และ กิจการ C ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน และกิจการ C ที่ stemmed กับว่าเป็นตัวแทนของกิจการ A ใน การควบคุมกิจการ B ดังนั้น งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ A ยังคงเดิม stemmed กับว่าไม่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเกิดขึ้น

(ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method)

ตัวอย่างที่ 7

กิจการ ก มีบริษัทย่อย คือ กิจการ ข และ ค โดยสิ้นปี 25X1 กิจการ ก จ่ายซื้อกิจการ ข ด้วยราคา 18,000 ล้านบาท ซึ่งกิจการ ก รับรู้ค่าความนิยม 3,000 ล้านบาท และมูลค่าสุทธิธรรมของลินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ ข ณ วันที่กิจการ ก ได้กิจการ ข มา มีจำนวนเงิน 15,000 ล้านบาท (ซึ่งสมมติว่ามูลค่าสุทธิธรรมใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชี โดยไม่มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม และไม่เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมนี้)

ณ 31 ธันวาคม 25X9 กิจการ ค ได้ถือหุ้นใน กิจการ ข 100% โดยการออกหุ้นให้ กิจการ ก 10,000 หุ้น (par value = 1) โดยมูลค่าสุทธิธรรมของหุ้นของกิจการ ค ใกล้เคียงกับมูลค่าที่ตราไว้ (par value)



ร่าง แบบปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

งบกำไรขาดทุน ของกิจการ ค และกิจการ ข สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค	กิจการ ข
รายได้	2,000	40,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(6,000)	(20,000)
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	(4,000)	20,000

งบฐานะการเงินของกิจการ ค และ กิจการ ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ ค (หลังออกหุ้น)	กิจการ ข
เงินลงทุนใน บ.ย่อย	-	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	5,000	100,000
สินทรัพย์รวม	5,000	15,000	100,000
หุ้นที่ออกแล้วชำระแล้ว	10,000	20,000	10,000
ส่วนเกินทุน	-	-	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(5,000)	90,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	5,000	15,000	100,000

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

(1) Dr. Capital ของ ข	10,000
Cr. เงินลงทุนใน ข	10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	3,000
(3) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	70,000
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน	20,000
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	90,000

หมายเหตุ

รายการ (2) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซึ่งกิจการ ข เมื่อเริ่มแรก เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่รับรู้อยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ นอกจากนี้กิจการ ค จะต้องพิจารณาว่าค่าความนิยมที่ได้รับมากนั้น เกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งตามตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่เกิดการด้อยค่า



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแกerekเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
	Cost method		Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
รายได้	2,000	40,000			42,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-6,000	-20,000			-26,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(3) 20,000			-20,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/X9		(3) 70,000			-1,000
บวก: กำไร /(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็น ของบริษัทใหญ่)	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X9	-5,000	90,000			-5,000
งบฐานะการเงิน					
ค่าความนิยม		(2) 3,000			3,000
เงินลงทุนใน กิจการ ข	10,000		(1) 10,000		-
สินทรัพย์อื่น	5,000	100,000			105,000
สินทรัพย์รวม	15,000	100,000			108,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000	(1) 10,000		20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ			(2) 3,000		93,000
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(3) 90,000		
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-5,000	90,000			-5,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	15,000	100,000			108,000



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแก้ไขเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบ

ในการณ์ที่กิจการปรับปรุงนการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมอว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ หรือ ตั้งแต่วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสักกว่า สำหรับตัวอย่างนี้ วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันคือ 31 ธ.ค. 25X1 และ วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 ม.ค. 25X8 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ จึงเป็นระยะเวลาที่สักกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมอว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 ม.ค. 25X8

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(1) Dr. เงินลงทุนใน ข	10,000
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Capital ของ ก ที่ออกในปี 25X9)	10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	3,000
(3) Dr. Capital ของ ข	10,000
Cr. เงินลงทุนใน ข	10,000
(4) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	55,000
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเดิม	15,000
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	70,000

หมายเหตุ

รายการ (2) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากการกิจกรรม ก ซึ่งกิจการ ข เมื่อเริ่มแรก เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับ ที่รับรู้อยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแกerekเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

	กิจการ ค Cost method	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
			Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
รายได้	1,000	38,000			39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-3,000	-23,000			-26,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(4) 15,000		-15,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-2,000	15,000			-2,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมตั้งแต่วันที่ 1/1/X8	1,000	55,000	(4) 55,000		1,000
หาก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-2,000	15,000			-2,000
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X8	-1,000	70,000			-1,000
งบฐานะการเงิน					
ค่าความนิยม	-	-	(2) 3,000		3,000
เงินลงทุนใน กิจการ ข	-	-	(1) 10,000	(3) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	9,000	80,000			89,000
สินทรัพย์รวม	9,000	80,000			92,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	10,000	(3) 10,000		10,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-1,000	70,000			-1,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(1) 10,000		83,000
			(2) 3,000		
			(4) 70,000		
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	9,000	80,000			92,000



ร่าง แบบบัญชีทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

งบการเงินรวมของกิจการ ค (หลักการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

งบฐานะการเงินรวมของกิจการ ค

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

	25X9	25X8 (ปรับปรุง)
ค่าความนิยม	3,000	3,000
สินทรัพย์อื่น	105,000	89,000
สินทรัพย์รวม	108,000	92,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	93,000	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(1,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	—	83,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	108,000	92,000

งบกำไรขาดทุนของกิจการ ค

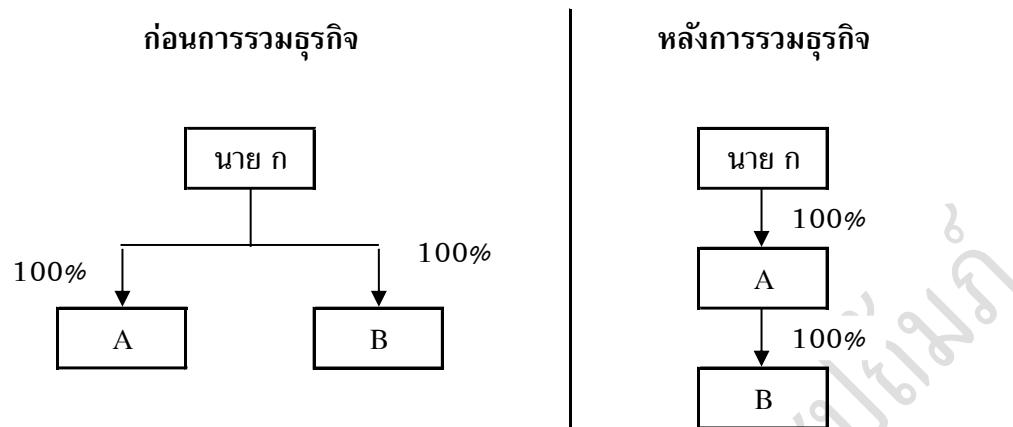
สำหรับปีลิ่นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

	25X9	25X8 (ปรับปรุง)
รายได้	42,000	39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(26,000)	(26,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	(20,000)	(15,000)
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	(4,000)	(2,000)



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแพรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม
ตัวอย่างที่ 8



ตั้งแต่ปี 25X1 (ก่อนการรวมธุรกิจ) นาย ก เป็นผู้ถือหุ้นรายเดียวของทั้ง บริษัท A และ B โดยมีรายการระหว่างกันดังนี้

- วันที่ 30 มิถุนายน 25X2 บริษัท B ได้ให้กู้ยืมแก่บริษัท A จำนวน 900 ล้านบาท เพื่อใช้ในการซื้อที่ดินและใช้ในการดำเนินงาน
- วันที่ 30 พฤศจิกายน 25X2 บริษัท A ขายที่ดินให้บริษัท B โดยมีกำไรจากการขายที่ดิน 600 ล้านบาท
- วันที่ 31 มกราคม 25X3 บริษัท A ไม่สามารถจ่ายชำระเงินกู้ให้แก่บริษัท B ได้ บริษัท B จึงยกหนี้ทั้งจำนวนให้แก่บริษัท A
- วันที่ 1 กรกฎาคม 25X3 กลุ่มกิจการของนาย ก มีการจัดโครงสร้างใหม่ โดย บริษัท A เข้าซื้อหุ้นของบริษัท B ทั้งหมด จึงทำให้บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้น 100% และนาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของทั้งบริษัท A และ B การรวมธุรกิจลักษณะนี้ถือว่า เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งบริษัท A ต้องรวมผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ดังนี้



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท A และ B

	25X3		25X2	
	A	B	A	B
รายได้จากการขาย	500	600	400	500
กำไรจากการขายที่ดิน	—0	—0	—600	—0
รายได้รวม	500	600	1,000	500
ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(1,500)	(300)	(1,200)	(750)
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมดำเนินงาน	(1,000)	300	(200)	(250)
กำไร (ขาดทุน) จากการปรับลดหนี้	—900	(900)	—0	—0
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(100)	(600)	(200)	(250)

งบกำไรขาดทุนรวม

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนอ งบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือ ตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน และแต่ระยะเวลาได้สั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น วันที่เสนอของงบการเงินล่าสุดเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า จึงต้องรวมผลการดำเนินงานของปี 25X3 ตั้งแต่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม 25X3 และปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินงบการเงินปี 25X2 ที่นำเสนอเปรียบเทียบด้วย

งบกำไรขาดทุนรวมของบริษัท A และบริษัทย่อย

	25X3	25X2
รายได้จากการขาย	1,100	900
กำไรจากการขายที่ดิน	—0	—0
รายได้รวม	1,100	900
ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(1,800)	(1,950)
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมดำเนินงาน	(700)	(1,050)
กำไร (ขาดทุน) จากการปรับลดหนี้	—0	—0
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(700)	(1,050)



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ตัวอย่างที่ 9

ก่อนการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท ก และ บริษัท ข อยู่ภายใต้การควบคุมของ นาย X เมื่อวันที่ 31 มี.ค. 25X1 มีการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่โดย นาย X ขายบริษัท ข ให้กับบริษัท ก ด้วยราคา 800 ล้านบาท โดยยกการบัญชีของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ต่ำใหม่

กรณี บริษัทยื่อยเปลี่ยนวิธีรับรู้ PPE จากวิธีตีราคาใหม่เป็นวิธีราคาทุนตามบริษัทใหญ่ งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 25X1)

	บริษัท ก	บริษัท ข		งบการเงิน รวม
		ก่อนรวม	หลังรวม	
เงินสด	300	100	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	350	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	-	-	-
ที่ดิน	200	250	100	300
สินทรัพย์รวม	1,300	700	550	1,050
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	150	-	-
กำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเต็มอื่นที่เกิดจาก การวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์	-	250	250	250
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	-500
กำไรสะสม	1,200	200	200	1,200
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,300	700	550	1,050



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณี บริษัทใหญ่เปลี่ยนวิธีรับรู้บัญชี PPE จากวิธีราคาทุน เป็นวิธีตีราคามาก่อนตามบริษัทที่อยู่
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 25X1)

	บริษัท ก		บริษัท ข	งบการเงิน รวม
	ก่อนรวม	หลังรวม		
เงินสด	300	300	100	400
เงินลงทุน – หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	-	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	800	-	-
ที่ดิน	200	400	250	650
สินทรัพย์รวม	1,300	1,500	700	1,400
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาน้ำดื่ม	-	200	150	350
กำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกิดจาก การวัดมูลค่าดุลิตธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์	-	-	250	250
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	-500
กำไรสะสม	1,200	1,200	200	1,200
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,300	1,500	700	1,400



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ตัวอย่างที่ 10

นาย A ถือหุ้น 100% ใน บริษัท ก และ บริษัท ข โดยบริษัท ข ขายสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท ข ซึ่งประกอบด้วย ลูกหนี้การค้า ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และเครื่องหมายการค้า รวมทั้งโอนพนักงานให้กับ บริษัท ก ในราคา 900 ล้านบาท ทั้งนี้ บริษัท ก ไม่ได้รับภาระหนี้สินของบริษัท ข สินทรัพย์ของบริษัท ข ประกอบด้วย

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าด้วยตัวรวม/ราคายา
ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์-สุทธิ	200	600
เครื่องหมายการค้า	0	200
รวม	300	900

สินทรัพย์ที่บริษัท ก ได้รับมาจาก บริษัท ข เป็นไปตามคำนิยาม “ธุรกิจ” ตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และบริษัท ก และ ข มี ultimate controller เป็น บุคคลเดียวกัน ดังนั้น การที่บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดของ บริษัท ข ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การซื้อดูรักษาดังกล่าว บริษัท ก ไม่ได้มีการซื้อหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จึงไม่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัท ก ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่เกิดขึ้นภายใน (internally generated intangible asset)

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากบริษัท ข และงบการเงินของบริษัท ก แบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน
กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่ตีใหม่

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อสังหาริมทรัพย์ และอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อสังหาริมทรัพย์ และอุปกรณ์ที่ได้รับตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาขายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อสังหาริมทรัพย์-สุทธิ	200
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600
Cr. เงินสด	900

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ	สินทรัพย์ที่ซื้อ		หลังซื้อ
		สินทรัพย์	มาจากบริษัท ข	
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อสังหาริมทรัพย์-สุทธิ	300	200		500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	<u>100</u>	-		<u>100</u>
รวมสินทรัพย์	<u><u>1,550</u></u>			<u><u>950</u></u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน				
		(600)	(600)	
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	-		<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u><u>1,400</u></u>			<u><u>800</u></u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u><u>1,550</u></u>			<u><u>950</u></u>



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่ตีใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 600 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซึ่ง 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200
Cr. เงินสด	900
Dr. ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ	สินทรัพย์ที่ซื้อ		หลังซื้อ
		สินทรัพย์	มาจากบริษัท ข	
สินทรัพย์				
เงินสด	900		(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	600		950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	1,600			1,400
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	400		450
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม				
เดียวกัน			(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-		1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,450			1,250
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600			1,400



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่ แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคานุ

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท โดยต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการซื้อขายกับบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาที่ตีใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับของบริษัท ก และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซึ่ง 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600
Cr. เงินสด	900
Dr. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	รายการ		หลังซื้อ สินทรัพย์
			ปรับปรุง	ราย	
สินทรัพย์					
เงินสด	900	(900)			-
ลูกหนี้การค้า	250	100			350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	200	400	950	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-			100
รวมสินทรัพย์	<u>1,600</u>				<u>1,400</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
หนี้สิน	150	-			150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-			400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	-	400	450	
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การ ควบคุมเดียวกัน			(600)	(600)	
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	-			<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,450</u>				<u>1,250</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,600</u>				<u>1,400</u>



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แต่ บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข 600 ล้านบาท และต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบาย การบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการซื้อขายกับบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาทุนเพื่อให้สอดคล้องกับของบริษัท ก ซึ่งมูลค่า ตามบัญชีตามวิธีราคาทุนเดิมเท่ากับ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากการค้าจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200
Cr.เงินสด	900
Dr. ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400
Cr.ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400
Cr.ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ	สินทรัพย์ที่ซื้อ	รายการ	หลังซื้อ
	สินทรัพย์	มาจากบริษัท ข	ปรับปรุง	สินทรัพย์
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	600	(400)	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	1,550			950
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการเติ่งราคาสินทรัพย์	-	400	(400)	-
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)		(600)
กำไรสะสม	1,000			1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,400			800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,550			950



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

งบการเงินของ บริษัท ก เปรียบเทียบ 4 กรณี

	กรณีที่			
	1	2	3	4
สินทรัพย์				
เงินสด	-	-	-	-
ลูกหนี้การค้า	350	350	350	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	500	950	950	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	100	100	100
รวมสินทรัพย์	<u>950</u>	<u>1,400</u>	<u>1,400</u>	<u>950</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	150	150	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	400	400	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	450	450	-
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	(600)	(600)	(600)	(600)
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>800</u>	<u>1,250</u>	<u>1,250</u>	<u>800</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>950</u>	<u>1,400</u>	<u>1,400</u>	<u>950</u>

รายการบัญชีจากการขายสินทรัพย์ของบริษัท ข เป็นดังนี้

	กรณี 1 และ 3	กรณี 2 และ 4
Dr. เงินสด	900	900
Cr. ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	600
กำไรจากการขายสินทรัพย์	600	200
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	400
Cr. กำไรสะสม	-	400

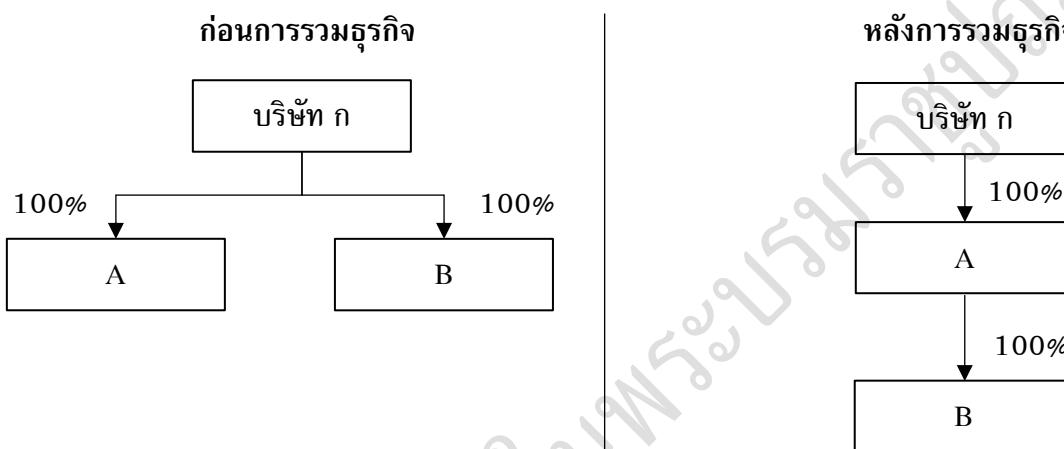


ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

**(๙) การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกรณีใช้หุ้นเป็นสิ่งตอบแทน
ตัวอย่าง 11**

บริษัท ก ถือหุ้น 100% ในบริษัท A และบริษัท B โดยมีมูลค่าเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ก เท่ากับ 40 ล้านบาท และ 20 ล้านบาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นมูลค่าที่ได้พิจารณาค่าเพื่อการตัดยอดของเงินลงทุนแล้ว ณ วันที่มีการปรับโครงสร้างกลุ่มกิจการ ซึ่งเป็นมูลค่าที่ต่ำกว่าหรือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุน

แล้วต่อมาในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท A เข้าซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัท B โดยการออกหุ้นใหม่ให้บริษัท ก จำนวน 1 ล้านหุ้น (par value = 10 บาทต่อหุ้น) มูลค่าอยู่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นของบริษัท A เท่ากับ 100 บาทต่อหุ้น



งบฐานะการเงินของบริษัท A และบริษัท B ก่อนเกิดรายการรวมธุรกิจ (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A (ก่อนออกหุ้น)	บริษัท B
สินทรัพย์อื่น	100	30
สินทรัพย์รวม	100	30
ทุน - หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	40	10
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	100	30

การบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน แบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังนี้
กรณีที่ 1 วัดมูลค่าตามมูลค่าอยู่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นที่ผู้ซื้อออกให้
กรณีที่ 2 วัดมูลค่าตามมูลค่าอยู่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นที่รับโอนมา
กรณีที่ 3 วัดมูลค่าตามมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 1 วัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่า_yติธรรมของหุ้นที่ผู้ซื้อออกให้

สมมติว่ามูลค่า_yติธรรมของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 100 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกหุ้นใหม่จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่า_yติธรรมหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่า_yติธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

กิจกรรมวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงจากมูลค่า_yติธรรมของหุ้นที่ออกโดยบริษัท A ซึ่งสอดคล้องกับมูลค่า_yติธรรมของหุ้นของบริษัท B ซึ่งเท่ากับ 100 ล้านบาท

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	100
Cr. ทุน Par – บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น – บริษัท A	90

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. ทุน – บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	70
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	100

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment	งบการเงินรวม
งบฐานะการเงิน				
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	100	-	Dr.	100
สินทรัพย์อื่น	100	30	Cr.	130
สินทรัพย์รวม	200	30		130
ทุน				
50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	90	-		90
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้	-	-	70	(70)
การควบคุมเดียวกัน				
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20	60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	200	30		130



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 2 วัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่าสูตรธรรมของเงินลงทุนตามสัดส่วนที่รับโอนมา

สมมติว่ามูลค่าสูตรธรรมของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 80 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกรหุ้นใหม่จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่าสูตรธรรมหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่าสูตรธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

ในกรณีนี้การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่าสูตรธรรมของหุ้นที่ออกโดยผู้ซื้อจึงไม่เป็นการสะท้อนเนื้อหารายการที่เหมาะสม เนื่องจากมูลค่าสูตรธรรมของหุ้นที่ออกโดยบริษัท A สูงกว่ามูลค่าสูตรธรรมของหุ้นของบริษัท B ที่ได้รับมา ดังนั้น กิจการจึงเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงจากมูลค่าสูตรธรรมของหุ้นของบริษัท B โดยกิจการได้ทำการประเมินความถูกต้องของการประเมินมูลค่าสูตรธรรมและทบทวนอย่างระมัดระวังรอบคอบเพื่อให้มั่นใจว่าการวัดมูลค่าสูตรธรรมได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ได้มาซึ่งอำนาจควบคุมอย่างเหมาะสม

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	80
Cr. ทุน Par – บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น – บริษัท A	70

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. ทุน – บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	50
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	80

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment		งบการเงินรวม
งบฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทฯอยู่สินทรัพย์อื่น	80	-	Dr.	Cr. 80	-
100	30				130
180	30				130
ทุน	50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	70	-			70
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	50		(50)
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20		60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	180	30			130



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

กรณีที่ 3 วัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยตามมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน

สมมติว่ามูลค่าส่วนตัวของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 80 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกหุ้นใหม่จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่าส่วนตัวหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่าส่วนตัวหุ้นที่ออกใหม่ 100 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

ในกรณีนี้การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่าส่วนตัวหุ้นที่ออกโดยผู้ซื้อจึงไม่เป็นการสะท้อนเนื้อหารายการที่เหมาะสม เนื่องจากมูลค่าส่วนตัวหุ้นที่ออกโดยบริษัท A สูงกว่ามูลค่าส่วนตัวหุ้นของบริษัท B ที่ได้รับมา ดังนั้น กิจการจึงเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทที่อยู่ที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่เดิม โดยมีมูลค่าเท่ากับ 20 ล้านบาท

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	20
Cr. ทุน Par – บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น – บริษัท A	10

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. ทุน – บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	20
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	10

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment		งบการเงินรวม
งบฐานะการเงิน			Dr.	Cr.	
เงินลงทุนในบริษัทที่อยู่	20	-		20	-
สินทรัพย์อื่น	100	30			130
สินทรัพย์รวม	120	30			130
ทุน	50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	10	-			10
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ	-	-			10
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน					
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20		60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	350	30			130

