สรุปประเด็นสำคัญของ
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3
เรื่อง การรวมธุรกิจ

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

วันถือปฏิบัติ : วันที่ 1 มกราคม 2566

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เปลี่ยนแปลง:

- ปรับการอ้างอิงกรอบแนวคิดให้เป็นฉบับปัจจุบัน โดยไม่มีผลกับเนื้อหาของ TFRS3

สรุปการปรับปรุง

- ปรับการอ้างอิงกรอบแนวคิดให้เป็นฉบับปัจจุบัน โดยไม่มีผลกับเนื้อหาของ TFRS3
- เพิ่มเนื้อหาการพิจารณาหนี้สิน และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ที่รับมาจากการรวมธุรกิจ
- ระบุเพิ่มถึงสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจว่า ไม่สามารถรับรู้ได้

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ผลกระทบ

- ไม่มี เพราะเป็นการปรับการอ้างอิงกรอบแนวคิด และเพิ่มเนื้อหาการวิเคราะห์หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้ชัดเจน
- สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่เคยมีการระบุชัดใน TFRS3 ฉบับเดิม

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
11 การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ใน*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558)[1] ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ	11 การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่เป็นส่วนหนึ่งของการถือปฏิบัติตามวิธีซื้อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตาม*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ~~(ปรับปรุง 2558)~~ ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตแต่ไม่ผูกมัดที่จะก่อให้เกิดแผนในการยกเลิกกิจกรรมของผู้ถูกซื้อหรือการเลิกจ้างหรือการโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อจะไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อจะรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

[1] สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้ซื้อถูกกำหนดให้ถือปฏิบัติตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน และแนวทางอื่น ๆที่เกี่ยวข้องตามกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน (ที่ปรับปรุงในปี 2558) แทนกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน (ที่ปรับปรุงในปี 2563)

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความเดิม		ข้อความที่ปรับปรุง	
14	ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31 ถึง ข40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28ข แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้	14	ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31 ถึง ข40 ให้แนวทางในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 21ก ถึง 28ข ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รวมรายการซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นอย่างจำกัดสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความเดิม	ข้อความที่ปรับปรุง
21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ 21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้เงื่อนไขการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นซึ่งผลที่ได้อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้รายการและเงื่อนไขตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว 21.2 วัดมูลค่าบางรายการด้วยมูลค่าอื่นแทนที่จะใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ	21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ข้อยกเว้นอย่างจำกัดสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 21ก ถึง 31 ระบุทั้งรายการที่ได้รับการยกเว้น และธรรมชาติของข้อยกเว้นเหล่านั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติกับรายการเหล่านั้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21ก ถึง 31 ซึ่งจะส่งผลให้ 21.1 มีการรับรู้บางรายการโดยการถือปฏิบัติตามเงื่อนไขของการรับรู้รายการที่เพิ่มเติมจากเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นซึ่งผลที่ได้แตกต่างไปจากการการถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ 21.2 มีการวัดมูลค่าบางรายการด้วยจำนวนเงินที่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความที่เพิ่มเติม

หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 หรือการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21

21ก ย่อหน้าที่ 21ข ใช้สำหรับหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่จะอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* หรือการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21 เรื่อง *เงินที่นำส่งรัฐ* หากเกิดขึ้นแยกต่างหากนอกเหนือจากการรวมธุรกิจ

21ข *กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน*นิยามหนี้สินว่าคือ “ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการในการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต” สำหรับประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่จะอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ผู้ซื้อต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 22 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ในการกำหนดว่า ณ วันซื้อ มีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตหรือไม่ สำหรับเงินที่นำส่งรัฐที่จะอยู่ภายในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21 ผู้ซื้อต้องถือปฏิบัติตามการตีความดังกล่าวในการกำหนดว่ามีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันที่ทำให้เกิดหนี้สินที่จะจ่ายเงินที่นำส่งรัฐเกิดขึ้นไม่เกินวันที่ซื้อหรือไม่

21ค ภาระผูกพันปัจจุบันที่ระบุตามย่อหน้าที่ 21ข อาจเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22.2 เมื่อเป็นเช่นนั้นให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 23 กับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ข้อความเดิม

22 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่าหมายถึงรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.1 ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ

22.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

22.2.2 จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

ข้อความที่ปรับปรุง

22 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ~~เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*~~ นิยามหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่าคือ ~~หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้~~

22.1 ภาระผูกพันที่เป็นไปได้ที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและการมีอยู่ของภาระผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันโดยการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าเท่านั้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมใด ๆ ของกิจการ หรือ

22.2 ภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่ได้รับรู้เนื่องจาก

22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจำเป็นต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพัน หรือ

22.2.2 จำนวนเงินของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความเดิม		ข้อความที่ปรับปรุง	
23	ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ ถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ย่อหน้าที่ 56 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	23	~~ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่~~ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ตรงกันข้ามกับย่อหน้าที่ 14.2 ย่อหน้าที่ 23 และย่อหน้าที่ 30 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ให้ผู้ซื้อรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อถึงแม้ว่าจะไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจำเป็นต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันอยู่ ย่อหน้าที่ 56 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางในการปฏิบัติในภายหลังกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

TFRS 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

สรุปสาระสำคัญเรื่องที่เพิ่มเติม:

ข้อความที่เพิ่มเติม
23ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 นิยามสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นว่าคือสินทรัพย์ที่เป็นไปได้ที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและการมีอยู่ของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันโดยการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าเท่านั้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมใด ๆ ของกิจการ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นได้ ณ วันที่ซื้อ
64ด *การอ้างถึงกรอบแนวคิด* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อพฤษภาคมปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2565 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 11 14 21 22 และ 23 และเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก ถึง 21ค และ 23ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวกับการรวมธุรกิจที่วันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2566 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติในเวลาเดียวกันหรือก่อนหน้าตามการแก้ไขเพิ่มเติมทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดย*การแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างถึงกรอบแนวคิด*ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเมื่อมีนาคมปี 2561

THANK YOU

https://www.tfac.or.th

@TFAC.FAMILY

tfac@tfac.or.th

https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY

https:// www.youtube.com/TFACFamily

02 685 2500

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.