

คู่มือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

เรื่อง การรวมธุรกิจ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม พร้อมทั้งการกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจจะต้องปฏิบัติตามวิธีซื้อ¹ ซึ่งต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในผู้ถูกซื้อ การรวมกันในลักษณะของการร่วมค้าหรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อธุรกิจรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมส่วนอื่นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า²

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

ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน ๆ

¹ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ให้ปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

² มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ซึ่งสามารถพิจารณาในรายละเอียดได้ในย่อหน้า 22-31



สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงเนื้อหาให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม โดยในภาคผนวก ก ได้แก้ไขคำนิยามของการควบคุมให้เหมือนกับคำนิยามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และแก้ไขคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมให้เหมือนกับคำนิยามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

นอกจากนี้ มีการปรับปรุงคำนิยามที่อ้างอิงในย่อหน้าต่าง ๆ ทั้งในส่วนของเนื้อหาในมาตรฐานหลัก และภาคผนวก ให้มีถ้อยคำที่สอดคล้องกับคำนิยามที่อ้างอิงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม เช่น เปลี่ยนแปลงคำว่า ผู้ซื้อรายอื่น ในตลาด เป็นคำว่า ผู้มีส่วนร่วม ในตลาด เปลี่ยนแปลงคำว่า กำหนดมูลค่ายุติธรรม เป็นคำว่า วัดมูลค่ายุติธรรม เปลี่ยนแปลงคำว่า ราคาในตลาดซื้อขายคล่อง เป็นคำว่า ราคาเสนอซื้อเสนอขาย ในตลาดซื้อขายคล่อง เป็นต้น อีกทั้ง มีการปรับปรุงเนื้อหาที่เกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมให้เป็นไปในแนวทางที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม เช่น เพิ่มเรื่องของการวัดมูลค่าโดยคำนึงถึงรูปแบบที่เป็นการใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and best use) และตัดประโยคที่ระบุวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมที่เฉพาะเจาะจงออกไป โดยให้นำแนวทางที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม มาปฏิบัติใช้แทน

การระบุงการรวมธุรกิจ

กิจการต้องประเมินว่า รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ การรวมธุรกิจคือ รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจจากผู้ถูกซื้อ³ อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์

ในการพิจารณาว่า มีการรวมธุรกิจหรือไม่ ให้พิจารณาที่นิยามของคำว่า ธุรกิจ เป็นสำคัญว่า สิ่งที่ผู้ซื้อได้รับมานั้นประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า ผ่านกระบวนการและทำให้เกิดผลผลิตหรือไม่ กล่าวคือ มีการนำปัจจัยนำเข้านั้นรวมถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สิทธิทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน

³ ตัวอย่างของการดำเนินการของผู้ซื้อ ได้แก่ การโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิ ที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ) การก่อหนี้สิน การออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ การให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือโดยไม่มี การโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึงการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผ่านกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน⁴ และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากรที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิต ผลผลิตดังกล่าวทำให้เกิดหรือมีความสามารถในการทำให้เกิดผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นโดยตรงแก่ผู้ลงทุน เจ้าของอื่น สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม อย่างไรก็ตามธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจหากผู้ร่วมตลาดสามารถซื้อธุรกิจและสร้างผลผลิตต่อไปได้ ตัวอย่างเช่น การนำมารวมเข้ากับปัจจัยนำเข้าและกระบวนการเดิมที่ตนมีอยู่

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด รับโอนที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนาจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว ไม่ได้มีการโอนพนักงานหรือสินทรัพย์อื่นใดนอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้น รายการนี้ถือว่าการรวมธุรกิจหรือไม่

ข้อพิจารณา การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้น มีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย

ปัจจัยนำเข้า ที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา

กระบวนการ ไม่มี

ผลผลิต ไม่มี

ข้อสรุป ไม่ถือว่าการรวมธุรกิจ เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ไม่ได้มีการรับโอนกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก จำกัด รับโอนอาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว มีการโอนพนักงานของโรงแรม สัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง ระบบการจองห้องพัก ตลอดจนกระบวนการจัดการฝ่ายสนับสนุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง รายการนี้ถือว่าการรวมธุรกิจหรือไม่

ข้อพิจารณา การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้น มีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย

ปัจจัยนำเข้า อาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการ สัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง และพนักงานของโรงแรม

กระบวนการ กระบวนการจัดการทรัพยากรและการดำเนินงานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานโรงแรม

ผลผลิต รายได้จากการดำเนินงานโรงแรม

ข้อสรุป ถือว่าการรวมธุรกิจ เนื่องจากบริษัท ก จำกัด มีการรับโอนกลุ่มของปัจจัยนำเข้าและกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด เพื่อก่อให้เกิดผลผลิต

⁴ โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต



วิธีซื้อ

กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

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

1. การระบุผู้ซื้อ

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

สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน

2. การกำหนดวันที่ซื้อ

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

3. การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

หลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้า

⁵ อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ณ วันที่ซื้อ และเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมิได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แตกต่างหากซึ่งต้องบันทึกบัญชีแตกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

การปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน เช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า ลิขสิทธิ์ หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย

หลักการและเงื่อนไขในการวัดมูลค่า

ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน ส่วนองค์ประกอบอื่นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

ตัวอย่างการรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา

ก. สัญญาเช่าดำเนินงาน

ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ยกเว้นในกรณีที่เงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญานั้น

1. ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ
2. ไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สิน

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี โดยต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดตามที่กล่าวข้างต้น

ข. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแตกต่างหากจากค่าความนิยมซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ค. สิทธิที่ได้รับคืน(Reacquired rights)

ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน โดยสิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมและต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืน ให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกัน

ง. กลุ่มของแรงงานและรายการอื่นๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

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

ตัวอย่างการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ก. สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว

ข. สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี

ค. สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ร่วมตลาด

เพื่อปกป้องความสามารถในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มาอย่างจริงจัง หรืออาจไม่ตั้งใจที่จะใช้สินทรัพย์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เช่น สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เป็นงานวิจัยและพัฒนาที่ได้มาที่ผู้ซื้อวางแผนที่จะใช้สินทรัพย์โดยการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นได้ใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินโดยสมมติว่าจะใช้ประโยชน์ในแบบที่เป็นการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ประกอบกับข้อสมมติในการประเมินมูลค่า 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. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข. ภาษีเงินได้

ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจและต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ค. ผลประโยชน์ของพนักงาน

ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

ง. สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน เช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้ อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ซึ่งส่งผลให้ผู้ซื้อที่มีสิทธิ์ที่เกิดจากการได้รับการค้ำประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สิทธิ์ที่ได้มาจากการค้ำประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน หากการค้ำประกันเกี่ยวข้องกับสิทธิ์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สิทธิ์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน

จ. สิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี

ฉ. รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อ โดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของรายการดังกล่าว ตามวิธีที่การกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ช. สิทธิ์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสิทธิ์ไม่หมุนเวียน หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิกที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสิทธิ์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสิทธิ์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ

ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสิทธิ์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่กำหนดโดยผู้ซื้อต้องพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา สภาวะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นไว้สำหรับการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินและการจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัยซึ่งผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญาและปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ

ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ เช่น การจัดประเภทสิทธิ์และหนี้สินทางการเงินเป็นสิทธิ์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสิทธิ์ทางการเงินประเภทเพื่อขายหรือถือจนครบกำหนด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง หรือการประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักหรือไม่ เป็นต้น

4. การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
ค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม คือผลต่างระหว่าง

<p>ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ)</p> <p>(ก)</p>	และ	<p>สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา</p> <p>(ข)</p>
---	-----	---

ถ้าผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)⁶ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ) มากกว่า สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ผลต่างดังกล่าวจะเป็น ค่าความนิยม

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

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

วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

⁶ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม



ก. ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ประกอบด้วยอะไรบ้าง

สิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) อย่างน้อยอาจประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

- 1) เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
- 2) สินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น ที่ดิน อาคาร โครงการดำเนินงานต่าง ๆ
- 3) สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ใบอนุญาตนในการประกอบกิจการ ลิขสิทธิ์ต่าง ๆ
- 4) การออกหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ หรือใบสำคัญแสดงสิทธิของบริษัทผู้ซื้อให้กับผู้ถูกซื้อ
- 5) หนี้สินที่รับโอนมา เช่น การรับชำระหนี้เงินกู้แทนบริษัทเดิมหรือภาระหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีความต่าง ๆ เช่น ผลเสียหายจากคดีฟ้องร้องหรือการถูกประเมินภาษี
- 6) สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง⁷ และสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอื่น ๆ⁸ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ ที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้ รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวม

⁷ ในกรณีที่สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลงที่กำหนดในการรวมธุรกิจ จะต้องถือว่ามูลค่าดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น ในการซื้อส่วนได้เสียของบริษัท ข จำกัด บริษัท ก จำกัดได้กำหนดสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข (ภายหลังที่ได้ถือส่วนได้เสียในบริษัท ข จำกัด) ดังนี้

หากกำไรจากผลการดำเนินงานในอีก 2 ปีข้างหน้า ของบริษัท ข จำกัด เป็น

1. น้อยกว่าหรือเท่ากับ 1 ล้านบาท ไม่มีสิ่งตอบแทนใด ๆ ต้องต้องจ่ายให้กับบริษัท 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 ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งในการไรหรือขาดทุนในงวด

⁸ การรับรู้สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายหากเข้าเงื่อนไขการเป็นเครื่องมือทางการเงิน แม้ว่าในปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินจะยังไม่มีการประกาศใช้ก็ตาม กิจการผู้ซื้อจำเป็นต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายดังกล่าวเข้าเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนในการพิจารณาการรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อ ในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ซึ่งการเงินในด้านของความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจและการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิ่งที่ต้องการเสนอ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ⁹ ยกเว้นต้นทุน ในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องที่อาจนำไปเป็นส่วนลดจากส่วนล้ามูลค่าหุ้นทุนหรือหุ้นกู้ที่ออก (ถ้ามี)

ข. สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อประกอบด้วยอะไรบ้าง

ในการพิจารณามูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมาจะพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทผู้ถูกซื้อ ซึ่งงบการเงินนี้จะต้องมีการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ไม่ใช่มูลค่าตามบัญชีของงบการเงินที่ปรากฏ ณ วันที่ซื้อ โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการในงบการเงินมีดังนี้

1. การพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์¹⁰

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
ก) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	มูลค่าตามบัญชี
ข) ลูกหนี้การค้า	มูลค่าตามบัญชีและพิจารณาค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้
ค) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ
ง) เงินลงทุน <ul style="list-style-type: none">- หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด- เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและบริษัทอื่น	พิจารณาจากราคาปิดที่มีการซื้อขายกันในตลาดหลักทรัพย์ พิจารณามูลค่ายุติธรรมโดยพิจารณาจากงบการเงินของบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมดังกล่าวโดยพิจารณาว่าในงบการเงิน สินทรัพย์และหนี้สินได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้วหรือยัง ถ้ายัง ต้องทำการปรับปรุง หรืออาจใช้ตัวแบบทางการเงินในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนดังกล่าว

⁹ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อทั้งหมด จะไม่นำไปรวมเพื่อคำนวณเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้เนื่องจากไม่ถือว่าต้นทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการรวมธุรกิจ จึงเป็นผลให้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อพิจารณาค่าความนิยมและกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมที่จะแสดงในงบการเงินรวม อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาทั้งงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ซื้อแล้ว ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของเงินลงทุนในกิจการผู้ถูกซื้อ

¹⁰ เป็นเพียงแนวทางหนึ่งที่ใช้ในการหามูลค่ายุติธรรมเท่านั้น ในทางปฏิบัติอาจมีแนวทางในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมอื่นที่เหมาะสมกับสถานการณ์และรูปแบบของการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
จ) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สามารถหาได้โดยการประเมินราคาสินทรัพย์โดยผู้ประเมินราคาอิสระ
ฉ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ค่าสิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา	<p>มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจจะคำนวณขึ้นโดยใช้วิธีกระแสเงินสดคิดลด (discounted cash flows) จากผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น</p> <p>ในกรณีที่ผู้ซื้อคาดว่าจะไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้องพิจารณาการตัดย่ำค่า เช่น ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้ออาจจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของกิจการผู้ซื้อในการดำเนินงาน</p>
ช) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น และไม่หมุนเวียนอื่น	มูลค่าตามบัญชีและต้องพิจารณาการตัดย่ำค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย
<p>ช) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>ประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ถูกซื้อซึ่งกรณีนี้ต้องคำนึงถึงปัจจัยเกี่ยวกับความจงรักภักดีในตราสินค้าซึ่งจะต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจ ในบางกรณีแม้ว่าเครื่องหมายการค้าดังกล่าวจะมีมูลค่ายุติธรรม แต่อาจจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการจากการใช้ เช่น บริษัทซื้อธุรกิจมาเพื่อการจัดคู่แข่งออกจากตลาด</p> <p>ประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากฐานลูกค้าเดิมของผู้ถูกซื้อซึ่งกรณีนี้ต้องคำนึงถึงปัจจัยเกี่ยวกับความจงรักภักดีของฐานลูกค้าซึ่งจะต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจ</p> <p>ประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ</p>

2. การพิจารณาหามูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน¹¹

รายการบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
ก) เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	ต้องพิจารณาอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยในราคาตลาดหรือไม่ หากเป็นเงินกู้ยืมที่เพิ่งเกิดขึ้นไม่นานและมีอัตราดอกเบี้ยลอยตัว มูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืมระยะยาวดังกล่าวจะใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชี
ข) เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	ต้องพิจารณาความครบถ้วนของเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
ค) หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	ต้องพิจารณาความครบถ้วนของหนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
ง) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	วัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ¹²
จ) ภาระหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมธุรกิจให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ¹³

ตัวอย่างที่ 3 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ 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 โดยสมมติให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 20

¹¹ เป็นเพียงแนวทางหนึ่งที่ใช้ในการหามูลค่ายุติธรรมแนวทางหนึ่งเท่านั้น ในทางปฏิบัติอาจมีแนวทางในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมอื่นที่เหมาะสมกับสถานการณ์และรูปแบบของการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น

¹² ช้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 26

¹³ ช้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ ย่อหน้าที่ 22

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	8	68
รวมสินทรัพย์	550	63	613
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50
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

ข้อบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
1) ลูกหนี้การค้า	พบว่ามียุทธศาสตร์ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้เพิ่มเติมจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุดจำนวน 10 ล้านบาท จึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
2) สินค้าคงเหลือ	พิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะขายได้สุทธิซึ่งมีราคาสูงกว่าราคาตามบัญชีจำนวน 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 อาคาร และอุปกรณ์</p>	<p>ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของที่ดินโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีประมาณ 55 ล้านบาท</p>
<p>5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่างๆ เช่น ค่าสิทธิ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา</p>	<p>ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้อจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของบริษัทฯผู้ซื้อในการดำเนินงานจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจำนวน 5 ล้านบาท</p>
<p>6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อเป็นสิ่งสำคัญของบริษัทผู้ซื้อที่บริษัทผู้ซื้อมีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเพิ่มความสามารถในการดำเนินธุรกิจโดยรวมของกลุ่มกิจการ มีมูลค่าจำนวน 10 ล้านบาท</p> <p>ฐานลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อมีความจงรักภักดีต่อสินค้าเนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะและในปัจจุบันยังไม่มีสินค้าอื่นใดที่ทดแทนได้ มีมูลค่าจำนวน 3 ล้านบาท</p> <p>ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ</p>
<p>7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน</p>	<p>บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท</p>
<p>8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>	<p>ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพคคีหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>



การคำนวณหาค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

1.	ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)		
	หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
	เงินสด	100	ล้านบาท
	รวมผลของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ	<u>500</u>	ล้านบาท
2.	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ		
	- สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม	350	ล้านบาท
	- ปรับมูลค่ายุติธรรม	43	ล้านบาท
	- หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	(8.6)	ล้านบาท
	รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ	<u>384.4</u>	ล้านบาท
3.	ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)		
	= 500 - 384.4		ล้านบาท
	= 115.6		ล้านบาท

ตัวอย่างที่ 4 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

การปรับมูลค่ายุติธรรมให้พิจารณาสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีด้วย 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	8	68
รวมสินทรัพย์	550	63	613
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50
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 ล้านบาท ทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจำนวน 8.6 ล้านบาท (ร้อยละ 20 ของ 43 ล้านบาท) ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับ 34.4 ล้านบาท



หลักการการปรับมูลค่ายุติธรรม

ชื่อบัญชี	การวัดมูลค่ายุติธรรม
1) ลูกหนี้การค้า	พบว่ามียุทธวิธีที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้เพิ่มเติมจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุด เท่ากับ 10 ล้านบาทจึงตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ
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
6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ	เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อเป็นสิ่งสำคัญของบริษัทผู้ซื้อที่บริษัทผู้ซื้อมีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเพิ่มความสามารถในการดำเนินธุรกิจโดยรวมของกลุ่มกิจการ มีมูลค่าจำนวน 10 ล้านบาท ฐานลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อมีความจงรักภักดีต่อสินค้าเนื่องจากเป็นสินค้าเฉพาะและในปัจจุบันยังไม่มีสินค้าอื่นใดที่ทดแทนได้ มีมูลค่าจำนวน 3 ล้านบาท ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท
8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพ็คเกจหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น

การคำนวณหาค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

1.	ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ		
	หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
	เงินสด	100	ล้านบาท
		<hr/>	
		500	ล้านบาท
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดด้วยสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ (20% * 384.4 ล้านบาท)	76.88	ล้านบาท
		<hr/>	
	รวมผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	576.88	ล้านบาท
		<hr/> <hr/>	
2.	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ		
	- สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม	350	ล้านบาท
	- ปรับมูลค่ายุติธรรม	43	ล้านบาท
	- หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	(8.6)	ล้านบาท
		<hr/>	
	รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ	384.4	ล้านบาท
		<hr/> <hr/>	



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- $$= 576.88 - 384.4 \text{ ล้านบาท}$$
- $$= 192.48 \text{ ล้านบาท}$$

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 |
| รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ | 384.4 | ล้านบาท |
3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- $$= 1,100 - 384.4 \text{ ล้านบาท}$$
- $$= 715.6 \text{ ล้านบาท}$$



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ (การซื้อแบบเป็นขั้น)

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

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

การปรับมูลค่ายุติธรรมให้พิจารณาสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีด้วย โดยสมมติให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 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	(5)	55



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	มูลค่าตามบัญชี 1 มีนาคม 25x5	ปรับมูลค่ายุติธรรม	หลังปรับ มูลค่ายุติธรรม 1 มีนาคม 25x5
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
3) เงินลงทุน - เงินลงทุนในบริษัทร่วม	เงินลงทุนในบริษัทร่วมแห่งหนึ่งมีผลประกอบการขาดทุนและมีขาดทุนสะสมจึงตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนจำนวน 10 ล้านบาท
4) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของที่ดินโดยมีราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีจำนวน 55 ล้านบาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อบัญญัติ	การวัดมูลค่ายุติธรรม
<p>5) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ค่าสิทธิโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายในการพัฒนา</p>	<p>ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ของกิจการผู้ถูกซื้อจะไม่มีประโยชน์ต่อกิจการผู้ซื้อเนื่องจากเมื่อรวมกิจการแล้วจะใช้ซอฟต์แวร์ของบริษัทฯผู้ซื้อในการดำเนินงานจึงตั้งค่าเพื่อการด้อยค่าจำนวน 5 ล้านบาท</p>
<p>6) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นซึ่งไม่อยู่ในงบการเงิน</p> <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องหมายการค้า - ฐานลูกค้า - สัญญาสำคัญ 	<p>เครื่องหมายการค้าไม่ส่งผลต่อการมาใช้ของลูกค้าเนื่องจากบริษัทผู้ถูกซื้อจะต้องเปลี่ยนมาใช้เครื่องหมายการค้าของบริษัทผู้ซื้อ และบริษัทผู้ซื้อมีวัตถุประสงค์ในการซื้อมาเพื่อเป็นการกำจัดคู่แข่งออกจากตลาด</p> <p>ฐานลูกค้าเดิมก็จะเปลี่ยนมาใช้สินค้าของบริษัทผู้ซื้อ ไม่มีสัญญาที่สำคัญที่จะประเมินมูลค่าของประโยชน์ที่จะได้รับจากสัญญาที่สำคัญของผู้ถูกซื้อ</p> <p>ดังนั้นจึงไม่มีการปรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทเครื่องหมายการค้า ฐานลูกค้า และสัญญาสำคัญ</p>
<p>7) หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน</p>	<p>บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีการตั้งสำรองผลประโยชน์ของพนักงาน จึงจัดให้มีการวัดมูลค่าภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ทำให้ต้องบันทึกหนี้สินเพิ่มขึ้น 20 ล้านบาท</p>
<p>8) ภาระหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>	<p>ไม่มีภาระหนี้สินจากการแพคคีหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น</p>

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเงินลงทุนที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนก่อนการเข้า
ควบคุม

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 |
| - | หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี | (6) | ล้านบาท |
| | รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันซื้อ | <u>374</u> | ล้านบาท |
3. ค่าความนิยม = ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)
- = 837.4 - 374 ล้านบาท
- = 463.4 ล้านบาท

กรณีวัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม

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

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

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

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหารกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวดด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

ตัวอย่างที่ 6 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% * 2000¹⁴)

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

¹⁴ 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) ¹⁵	1,600	2,160
กำไรสะสม	1,400	(94) ¹⁶	-	1,306
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	-	134	-	134
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	2,000	-	1,600	3,600

กำไรต่อหุ้น

จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักปี 25x6

$$\begin{aligned}
 &= \text{จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตั้งแต่วันต้นงวดจนถึงวันที่ซื้อของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ} + \text{จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ตั้งแต่วันที่ซื้อจนถึงวันสิ้นสุดงวด} \\
 &= (56 * 2.5 * 9/12) + (240 * 3/12) \\
 &= 105 + 60 \\
 &= 165 \text{ ล้านหุ้น}
 \end{aligned}$$

จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักปี 2555 เพื่อแสดงเปรียบเทียบ

$$\begin{aligned}
 &= \text{จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ} \\
 &= 56 * 2.5 \\
 &= 140 \text{ ล้านหุ้น}
 \end{aligned}$$

กำไรต่อหุ้นของปี 2556 4.85 บาทต่อหุ้น (800/165)

กำไรต่อหุ้นของปี 2555 ที่แสดงเปรียบเทียบ 4.29 บาทต่อหุ้น (600/140)

¹⁵ 6.7% * 600

¹⁶ 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 ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และมูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า อย่างไรก็ตามข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้าประกันสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วยผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้อ อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือว่าการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า 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 65ข ถึงย่อหน้าที่ 65จ ที่ระบุไว้มาใช้แทน วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึงย่อหน้าที่ 65จ จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้าที่ 65ข 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 หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ เช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อให้ต้นทุนการรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะถือว่ามี การเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้นในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลบด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก 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

ค่าความนิยมที่เคอร์รับรู้ - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจาก การรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

ค่าความนิยมที่เคอร์รับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น - นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก - จากวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุด ตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

ค่าความนิยมติดลบที่เคอร์รับรู้ - กิจการที่เคอร์บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีที่อาจเคอร์รับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) เป็นรายการตั้งพัก ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด



ภาษีเงินได้

1. ผลประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีที่ยกมา หรือจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นของกิจการที่ถูกซื้ออาจไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ต้องแยกบัญชีเมื่อมีการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจแต่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ¹⁷ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อนๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

เนื่องด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับฉบับปรับปรุงก่อนหน้านี้ ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการจึงไม่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ ทั้งนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การรับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมพร้อมทั้งการกำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีเฉพาะเรื่อง ซึ่งส่งผลกระทบในวงกว้างในกรณีที่กิจการมีการรวมธุรกิจที่เป็นไปตามความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

¹⁷ ตามย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

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

อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามขั้นตอนข้างต้น ต้องไม่ส่งผลทำให้เกิดจำนวนส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ ทั้งนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการที่ถูกซื้อเกินกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจและต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่เคยรับรู้สำหรับส่วนเกินนั้น

