

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ พ.ศ. 2549 (IFRS No. 3, Business Combination (2006))

สารบัญ

ย่อหน้าที่

บทนำ	บทนำ 1-บทนำ16
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-3
การรวมธุรกิจ	4-9
การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	10-13
การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ	14-15
วิธีซื้อ	16
การระบุผู้ซื้อ	17-23
ต้นทุนการรวมธุรกิจ	24-31
การปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต	32-35
การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจให้กับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ที่ได้รับมา	36-40
สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ	41-44
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนของผู้ถูกซื้อ	45-46
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ	47-50
ค่าความนิยม	51-55
ส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ซื้อที่สูงกว่าต้นทุน	56-57
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ	58-60
การบัญชีเริ่มแรกที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงในเวลาต่อมา	61-62
การปรับปรุงหลังการบัญชีเริ่มแรกเสร็จสมบูรณ์	63-64
การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีหลังการบัญชีเริ่มแรกเสร็จสมบูรณ์	65
การเปิดเผยข้อมูล	66-77
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่มีผลบังคับใช้	78
ค่านิยมที่ได้รับรู้ไว้ก่อนหน้า	79-80
ค่าความนิยมที่ลดลงที่รับรู้ไว้ก่อนหน้า	81
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้า	82
เงินลงทุนที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย	83-84
ข้อจำกัดในการปรับย้อนหลัง	85
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชี	86

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550)

### เรื่อง การรวมธุรกิจ

#### บทนำ

บทนำ1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้นำมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เรื่องการรวมธุรกิจ

#### เหตุผลในการปรับปรุง

บทนำ2 เดิมมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 อนุญาตให้ใช้วิธีการบัญชีเมื่อมีการรวมธุรกิจ 2 วิธี คือวิธีรวมส่วนได้เสียและวิธีซื้อ แม้ว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 จำกัดการใช้วิธีรวมส่วนได้เสียสำหรับการรวมธุรกิจที่เป็นการรวมส่วนได้เสียเท่านั้นก็ตาม แต่นักวิเคราะห์และผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการอนุญาตให้ใช้วิธีการบัญชีทั้ง 2 วิธี สำหรับการรวมธุรกิจที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจะทำให้ลดความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน นอกจากนี้ยังมีข้อสนับสนุนว่าการอนุญาตให้ใช้วิธีการบัญชีที่มากกว่าหนึ่งวิธี จะทำให้เกิดแรงจูงใจในการทำรายการเพื่อให้สามารถใช้วิธีการบัญชีตามที่ต้องการได้ โดยเฉพาะเมื่อแต่ละวิธีให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน

บทนำ3 ปัจจัยดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับการยกเลิกการใช้วิธีส่วนได้เสียในบางประเทศ เช่น ออสเตรเลีย แคนาดา และสหรัฐอเมริกา รวมทั้งปรากฏว่ามีการรวมธุรกิจเพียงไม่กี่ประเภทเท่านั้นที่สามารถใช้วิธีรวมส่วนได้เสียได้ ปัจจัยเหล่านี้ทำให้พิจารณาว่าจะเป็นการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับมาตรฐานการบัญชีสากล โดยการยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสีย

บทนำ4 วิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจรวมถึงการบัญชีสำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ วิธีปฏิบัติสำหรับส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของผู้ถูกซื้อ ที่สูงกว่าต้นทุนในการรวมธุรกิจ และการรับรู้หนี้สินสำหรับการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อ

บทนำ5 เดิมมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 ให้ทางเลือกในการปันส่วนต้นทุนในการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อให้เป็นไปตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติหรือแนวทางที่เลือกปฏิบัติ โดยแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม และวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการซื้อกิจการ สำหรับแนวทางที่เลือกปฏิบัติกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาทั้งส่วนที่เป็นของผู้ซื้อและส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคณะกรรมการเห็นว่าการอนุญาตให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันกับรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจะทำให้ประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับลดลง เนื่องจากความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้และความน่าเชื่อถือได้ของงบการเงินลดลง

บทนำ6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงคุณภาพและเพิ่มความสอดคล้องในระดับสากลของวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ในเรื่อง

- 6.1 วิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
- 6.2 การวัดมูลค่าเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ที่ระบุได้และได้มาจากการรวมธุรกิจ
- 6.3 การรับรู้หนี้สินจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อ
- 6.4 วิธีปฏิบัติสำหรับส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของผู้ถูกซื้อที่สูงกว่าต้นทุนในการรวมธุรกิจ
- 6.5 การบัญชีสำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

### ลักษณะสำคัญของมาตรฐาน (Maบทนำ features of the IFRS)

บทนำ7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดว่า

- 7.1 การรวมธุรกิจในทุกกรณีที่อยู่ในขอบเขตมาตรฐานฉบับนี้ต้องปฏิบัติตามวิธีซื้อ
- 7.2 การรวมธุรกิจในทุกกรณีที่อยู่ในขอบเขตมาตรฐานฉบับนี้ต้องระบุว่าการใดเป็นผู้ซื้อ ผู้ซื้อคือกิจการที่สามารถควบคุมกิจการหรือธุรกิจอื่น ๆ ที่นำเข้มารวมธุรกิจ
- 7.3 ผู้ซื้อต้องวัดค่าต้นทุนการรวมธุรกิจซึ่งเป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมา และตราสารทุนที่ออกไปโดยผู้ซื้อ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม รวมทั้งต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ
- 7.4 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ถ้าเป็นไปตามเกณฑ์ต่อไปนี้  
7.4.1 กรณีสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากมีความเป็นไปได้ที่ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ  
7.4.2 กรณีหนี้สินที่มีใช้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากมีความเป็นไปได้ก่อนช่วงเวลาที่ผู้ซื้อจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระหนี้สิน และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ  
7.4.3 กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 7.5 หากสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สิน ที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ เป็นไปตามเกณฑ์ข้างต้น ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ โดยไม่คำนึงถึงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- 7.6 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจเป็นสินทรัพย์ และบันทึกค่าความนิยมเริ่มแรกจากส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ที่รับรู้ตามย่อหน้า 7.4
- 7.7 ไม่อนุญาตให้มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าแทนทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 7.8 ผู้ซื้อต้องประเมินการระบุและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อใหม่ รวมทั้งต้นทุนการรวมธุรกิจใหม่ด้วย ถ้าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ  
ที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามย่อหน้า 7.4 ข้างต้นสูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจ และผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินที่คงเหลือจาก  
การประเมินใหม่ดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันที

7.9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและ  
ผลกระทบทางการเงินสำหรับ

7.9.1 การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

7.9.2 การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ในงบดุลแต่ก่อนการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และ

7.9.3 การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดก่อนที่ถูกระทบ

7.10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินถึงการเปลี่ยนแปลงใน  
มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างงวด

### การเปลี่ยนแปลงจากข้อกำหนดเดิม

บทนำ8 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เดิม มีดังนี้

### การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

บทนำ9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้การรวมธุรกิจทุกกรณีที่อยู่ในขอบเขตมาตรฐานฉบับนี้ต้องปฏิบัติตามวิธีซื้อ  
โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม อนุญาตให้ใช้วิธีการบัญชีเมื่อมีการรวมธุรกิจได้ 2 วิธี คือ วิธีรวมส่วนได้เสียสำหรับการ  
การรวมธุรกิจที่เป็นการรวมส่วนได้เสีย และวิธีซื้อสำหรับการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจ

### การรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ และหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาที่ระบุได้

บทนำ10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิมสำหรับการรับรู้  
รายการดังต่อไปนี้เป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ

10.1 หนี้สินจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อ

10.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายให้ชัดเจนขึ้นสำหรับเงื่อนไขในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ถูกซื้อเป็นส่วน  
หนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ

บทนำ11 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อเป็นส่วนหนึ่ง  
ของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจเฉพาะเมื่อผู้ถูกซื้อ มีภาระหนี้สินอยู่ ณ วันที่ซื้อ สำหรับการปรับโครงสร้างที่รับรู้ตาม  
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 53 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่มาตรฐานการ  
บัญชี ฉบับที่ 43 เดิมกำหนดให้ผู้ซื้อรับรู้ประมวลการหนี้สินจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อเป็นส่วนหนึ่งของ  
การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ แม้ประมวลการหนี้สินดังกล่าวไม่ใช่หนี้สินของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ หากผู้ซื้อดำเนินการ  
เข้าเกณฑ์ที่มาตรฐานกำหนด

บทนำ12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่า ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ตามนิยามที่ระบุในมาตรฐาน  
การบัญชี ฉบับที่ 53 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น) ของผู้ถูกซื้อ เป็นส่วนหนึ่ง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นถูกรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ

บทนำ13 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม กำหนดให้รับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเฉพาะกรณีมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการการรับรู้รายการ เนื่องจาก สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจเป็นเรื่องที่ยอมรับได้ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีแนวทางอธิบายว่าโดยปกติมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ถ้าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจมีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอน ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

**การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ และหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาที่ระบุได้**

บทนำ14 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม ได้กำหนดแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติและแนวทางที่เลือกปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ และการวัดมูลค่าเริ่มแรกของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ เป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของธุรกิจที่นำมารวม แสดงตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ซึ่งการแสดงดังกล่าวนี้สอดคล้องกับแนวทางที่เลือกปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม

**การบัญชีสำหรับค่าความนิยมหลังการรับรู้เริ่มแรก**

บทนำ15 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจหลังจากรับรู้ค่าความนิยมเริ่มแรกด้วยราคาทุนหักค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม ดังนั้นผู้ซื้อไม่ต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมแต่ต้องทดสอบการด้อยค่าแทนทุกปีหรือทดสอบถี่มากขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นตัวบ่งชี้การด้อยค่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เดิมกำหนดให้ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้นและผู้ซื้อต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมจะไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่เริ่มรับรู้ค่าความนิยม

**ส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ที่สูงกว่าราคาทุน**

บทนำ16 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินการระบุและการวัดค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อใหม่ รวมทั้งประเมินต้นทุนการรวมธุรกิจใหม่ด้วย หากส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของรายการดังกล่าวสูงกว่าราคาทุน ณ วันที่ซื้อ ส่วนเกินที่คงเหลือหลังจากประเมินใหม่ให้ผู้ซื้อรับรู้ในงบกำไรหรือขาดทุนทันที แต่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม กำหนดให้ผู้ซื้อบันทึกส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่สูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจเป็นค่าความนิยมติดลบ ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

- 16.1 หากค่าความนิยมติดลบมีความสัมพันธ์กับความคาดหวังของผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตตามที่ผู้ซื้อระบุอยู่ในแผนการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมติดลบไว้ในงบดุลและรับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาเดียวกันกับค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุนในอนาคตนั้น
- 16.2 หากค่าความนิยมติดลบไม่มีความสัมพันธ์กับความคาดหวังของผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตตามที่ผู้ซื้อระบุอยู่ในแผนการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนดังนี้
  - 16.2.1 รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่ไม่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพที่ระบุได้ โดยใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ดังกล่าวในการคำนวณ
  - 16.2.2 รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้เป็นรายได้ทันที

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาตัวซึ่งถือเป็นหลักการ และข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรปกติซึ่งถือเป็นคำอธิบายและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี □ และข้อผิดพลาด

## วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจโดยกำหนดให้ใช้วิธีซื้อสำหรับการรวมธุรกิจ ดังนั้นผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ รวมทั้งรับรู้ค่าความนิยมและทดสอบการต่อจ่ายค่าภายหลังวันที่ซื้อ แทนที่การตัดจำหน่ายค่าความนิยม

## ขอบเขต

2. กิจการต้องบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ยกเว้นกรณีที่กำลังกล่าวในย่อหน้าที่ 3
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่นำมาใช้กับ
  - 3.1 การรวมธุรกิจในลักษณะการร่วมค้า
  - 3.2 การรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน
  - 3.3 การรวมธุรกิจของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม
  - 3.4 การรวมธุรกิจที่นำกิจการหรือธุรกิจแยกต่างหากจากกันมาจัดตั้ง กิจการที่เสนอรายงานตามสัญญาเพียงอย่างเดียวโดยไม่มีรายได้มาซึ่งส่วนได้เสียแต่อย่างใด ตัวอย่างเช่นการธุรกิจเพื่อเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มากกว่าหนึ่งแห่ง

## การรวมธุรกิจ

4. การรวมธุรกิจคือการนำกิจการหรือธุรกิจที่แยกต่างหากจากกันมารวมกันเป็นกิจการหรือธุรกิจที่เสนอรายงานเพียงหน่วยงานเดียว โดยผลจากการรวมธุรกิจส่วนใหญ่ทำให้กิจการหนึ่งคือ ผู้ซื้อ เข้าควบคุมธุรกิจอื่นอีกหนึ่งธุรกิจหรือมากกว่าเป็นผู้ถูกซื้อ หากกิจการหนึ่งเข้าควบคุมกิจการแห่งหนึ่งหรือมากกว่าโดยที่กิจการนั้นไม่ได้ประกอบธุรกิจการรวมกันดังกล่าวนั้น ไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ เมื่อกิจการหนึ่งซื้อกลุ่มสินทรัพย์หรือสินทรัพย์สุทธิที่ไม่ใช่ธุรกิจ ผู้ซื้อต้องปันส่วนธุรกิจอื่นที่ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์ไปยังสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการตามมูลค่ายุติธรรมเชิงเปรียบเทียบ ณ วันที่ซื้อ
5. การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจมีหลายรูปแบบกับเหตุผลทางกฎหมาย ภาษีอากร หรือเหตุผลอื่น การรวมธุรกิจอาจทำโดยการซื้อหุ้นทุนของอีกกิจการหนึ่ง หรือการซื้อสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของอีกกิจการหนึ่ง หรือการเข้าไปปรับภาระหนี้สินของอีกกิจการหนึ่ง หรือการซื้อสินทรัพย์สุทธิบางส่วนของอีกกิจการหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดอีกหนึ่งธุรกิจหรือมากกว่า การชำระการซื้ออาจทำโดยการออกตราสารทุน การโอนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือผสมผสานกัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ระหว่างรายการดังกล่าว การรวมธุรกิจอาจเป็นรายการระหว่างผู้ถือหุ้นของกิจการที่มารวมธุรกิจกัน หรือรายการระหว่างกิจการหนึ่งกับผู้ถือหุ้นอีกกิจการหนึ่ง นอกจากนี้การรวมธุรกิจอาจมีการตั้งกิจการใหม่เพื่อเข้าควบคุมกิจการต่างๆ ที่มารวมธุรกิจหรือเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมา หรือมีการปรับโครงสร้างของหนึ่งกิจการหรือมากกว่าที่มารวมธุรกิจกัน

6. การรวมธุรกิจอาจเป็นผลให้เกิดความสัมพันธ์แบบบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย โดยที่ผู้ซื้อคือบริษัทใหญ่และผู้ถูกซื้อคือบริษัทย่อยของผู้ซื้อ ในสถานการณ์เช่นนี้ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เมื่อจัดทำงบการเงินรวม และปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับส่วนได้เสียในกิจการที่ซื้อมาเมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ)
7. การรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อสินทรัพย์สุทธิรวมถึงค่าความนิยมของอีกกิจการหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อหุ้นของกิจการนั้น การซื้อสินทรัพย์สุทธิดังกล่าวอาจทำให้เกิดค่าความนิยมขึ้น แต่การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่ทำให้เกิดความสัมพันธ์แบบบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย
8. นิยามของการรวมธุรกิจภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้อ้างถึงวันที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุมอีกกิจการหนึ่ง แม้ว่าวันที่เข้าควบคุมไม่ได้ตรงกับวันที่ได้รับสิทธิส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในอีกกิจการหนึ่ง (เช่น วันที่มีการแลกเปลี่ยน) สถานการณ์ดังนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อนักลงทุนของบริษัทที่ถูกซื้อมีข้อตกลงที่จะซื้อหุ้นคืนจากผู้ซื้อที่ทำให้การควบคุมของบริษัทที่ถูกลงทุนเปลี่ยนแปลงไป
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า )

### การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

10. การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกัน อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว
11. กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
12. กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน จึงไม่จำเป็นต้องมีงบการเงินรวมที่รวมกิจการที่ถูกควบคุมทั้งหมดเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่ง

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

13. ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่น่ามารวมธุรกิจเป็นบริษัทย่อยที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ไม่เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่นเดียวกัน

## การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

### 14. การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจในทุกกรณีให้ปฏิบัติตามวิธีซื้อ

15. วิธีซื้อพิจารณาการรวมธุรกิจจากมุมมองของผู้ซื้อ โดยผู้ซื้อซื้อสินทรัพย์สุทธิ และรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งผู้ซื้อได้มาทั้งหมดจากการรวมธุรกิจ รวมทั้งรายการที่ผู้ถูกซื้อไม่ได้รับรู้มาก่อน การวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ซื้อ รวมทั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อรับรู้เพิ่มเติมไม่ถูกกระทบ เนื่องจากไม่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ

## วิธีซื้อ

16. วิธีซื้อมีขั้นตอนในการนำมาปฏิบัติ เป็นไปตามทุกข้อดังต่อไปนี้
- 16.1 การระบุผู้ซื้อ
  - 16.2 การวัดต้นทุนการรวมธุรกิจ
  - 16.3 การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อไปยังสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้รับมา

## การระบุผู้ซื้อ

17. ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อ ผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมกิจการหรือธุรกิจอื่น ๆ ที่ถูกนำเข้มารวมธุรกิจ
18. เนื่องจากวิธีซื้อพิจารณาการรวมธุรกิจจากมุมมองของผู้ซื้อ ดังนั้นจึงสันนิษฐานได้ว่า กิจการใดกิจการหนึ่งเป็นผู้ซื้อ
19. การควบคุมหมายถึงอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหรืออีกธุรกิจหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการหรือธุรกิจนั้น ในกรณีที่กิจการหนึ่งมีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งเกินกว่ากึ่งหนึ่งให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากิจการที่มีสิทธิออกเสียงมีอำนาจควบคุม เว้นแต่สามารถแสดงได้ว่าสิทธิในการออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้นไม่ทำให้สามารถควบคุมกิจการอีกแห่งได้ แต่ในกรณีที่กิจการหนึ่งแม้มีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งไม่ถึงกึ่งหนึ่ง อาจเป็นไปได้ที่กิจการนั้นสามารถควบคุมอีกกิจการได้ หากผลของการรวมธุรกิจทำให้กิจการนั้นมีอำนาจตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 19.1 อำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอีกแห่งหนึ่งตามข้อตกลงกับผู้ลงทุนอื่น
  - 19.2 อำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอีกแห่งหนึ่ง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

19.3 อำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทของกิจการหรือคณะบุคคลอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการอีกแห่งหนึ่ง

19.4 อำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะบุคคลอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการอีกแห่งหนึ่ง

20. แม้ว่าในบางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ แต่โดยทั่วไปแล้วย่อมต้องมีข้อบ่งชี้ว่ามีกิจการหนึ่งที่เป็นผู้ซื้อ ตัวอย่างเช่น

20.1 หากมูลค่ายุติธรรมของกิจการหนึ่งสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของกิจการอื่นที่นำมารวมธุรกิจอย่างเป็นทางการเป็นนัยสำคัญ กิจการที่มีมูลค่ายุติธรรมสูงกว่าน่าจะเป็นผู้ซื้อ

20.2 หากการรวมธุรกิจเกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงกับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น กิจการที่จ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นน่าจะเป็นผู้ซื้อ

20.3 หากการรวมธุรกิจเป็นผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการหนึ่งสามารถมีอิทธิพลในการเลือกคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมธุรกิจแล้ว กิจการที่มีอิทธิพลในการเลือกคณะผู้บริหารน่าจะเป็นผู้ซื้อ

21. ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในตราสารทุน กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่มักเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตามต้องคำนึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมดประกอบการพิจารณาว่ากิจการไหนมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการที่นำมารวมธุรกิจ เช่นในกรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนที่ออกใหม่กลายเป็นผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น บริษัทเอกชนจัดการให้บริษัทมหาชนที่เล็กกว่าแต่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือตราสารทุนของกิจการตนเพื่อเป็นหนทางในการเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์ แม้ว่าในทางกฎหมายบริษัทมหาชนเป็นผู้ถือตราสารทุนที่ออกใหม่ให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมของกิจการดังกล่าวเพื่อแลกกับหุ้นของกิจการนั้น และทำให้บริษัทมหาชนเป็นผู้ถือหุ้นในกิจการนั้นซึ่งถือว่าบริษัทมหาชนเป็นบริษัทใหญ่ แต่ในความเป็นจริงกิจการที่ถือเป็นบริษัทย่อยทางกฎหมายคือผู้ซื้อ หากบริษัทย่อยทางกฎหมายดังกล่าวสามารถควบคุมนโยบายการเงินและการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ทางกฎหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของบริษัทใหญ่ทางกฎหมาย โดยทั่วไปผู้ซื้อคือกิจการที่ใหญ่กว่า อย่างไรก็ตามจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมของการรวมธุรกิจกลับชี้ให้เห็นว่าบางกรณีกิจการที่เล็กกว่าซื้อกิจการที่ใหญ่กว่า แนวทางปฏิบัติสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับอยู่ในย่อหน้า 1-15 ของภาคผนวก ข ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

22. เมื่อมีการตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ ต้องระบุว่ากิจการใดที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจคือผู้ซื้อตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ

23. ในทำนองเดียวกันสำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ต้องระบุว่ากิจการใดที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจคือผู้ซื้อตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ การพิจารณาระบุผู้ซื้อในแต่ละกรณีให้พิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ประกอบกัน รวมถึงการพิจารณาว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ และกิจการใดมีสินทรัพย์หรือรายได้ที่สูงกว่ากิจการอื่นที่นำมารวมกันอย่างเป็นทางการเป็นนัยสำคัญ

## ต้นทุนการรวมธุรกิจ

24. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจซึ่งเป็นผลรวมของ
- 24.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ เพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม รวมกับ
- 24.2 ต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ
25. วันที่ซื้อคือวันที่เริ่มมีผลให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการควบคุมเกิดขึ้นจากรายการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุมรายการเดียว วันที่แลกเปลี่ยนคือวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตามการรวมธุรกิจอาจเป็นผลมาจากรายการแลกเปลี่ยนมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจโดยการทยอยซื้อหุ้นหากเกิดการรวมธุรกิจเช่นนี้
- 25.1 ต้นทุนการรวมธุรกิจเท่ากับต้นทุนรวมของรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการ
- 25.2 วันที่มีการแลกเปลี่ยนคือวันที่ของแต่ละรายการแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น กล่าวคือวันที่ผู้ซื้อรับรู้การลงทุนแต่ละครั้งในงบการเงินของผู้ซื้อ ในขณะที่วันที่ซื้อคือวันที่เริ่มมีผลให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ
26. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ให้ไปและหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ 24 ดังนั้นเมื่อมีการจ่ายชำระต้นทุนในการรวมธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนในอนาคต มูลค่ายุติธรรม ของส่วนที่ชำระในอนาคตให้กำหนดจากมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนซึ่งมีการพิจารณาส่วนเกินหรือส่วนลดที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายชำระ
27. กรณีตราสารทุนมีราคาที่ประกาศในสาธารณะ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ราคาดังกล่าวเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับใช้เป็นมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน ยกเว้นในบางสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นผู้ซื้อต้องแสดงได้ว่าราคาที่ประกาศในสาธารณะ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ไม่สะท้อนมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ โดยหลักฐานและวิธีประเมินมูลค่าอื่นสามารถใช้วัดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนได้น่าเชื่อถือมากกว่าราคาที่ประกาศในสาธารณะ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน อาจไม่น่าเชื่อถือหากราคาดังกล่าวมาจากตลาดที่ไม่มีสภาพคล่อง กรณีที่ตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อไม่มีราคาที่ประกาศในสาธารณะหรือราคาที่ไม่ประกาศในสาธารณะ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนไม่น่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนดังกล่าว เช่น โดยอ้างอิงจากส่วนได้เสียตามสัดส่วนในมูลค่ายุติธรรมของกิจการผู้ซื้อหรือโดยอ้างอิงจากส่วนได้เสียตามสัดส่วนในมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ แล้วแต่ว่ามูลค่าใดมีหลักฐานสนับสนุนชัดเจนกว่า มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ของสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่ผู้ซื้อมอบให้ผู้ถือหุ้นของผู้ถูกซื้อ แทนการออกตราสารทุนให้ อาจเป็นหลักฐานแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมที่ผู้ซื้อจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม อย่างไรก็ตามให้นำประเด็นทุกแง่มุมของการรวมธุรกิจ รวมทั้งปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการเจรจาต่อรองมาพิจารณา นอกจากนี้ แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมในการพิจารณามูลค่ายุติธรรม ของตราสารทุนให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
28. ต้นทุนการรวมธุรกิจของผู้ซื้อรวมถึงหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาเพื่อแลกกับการได้มาซึ่งการควบคุม แต่ผลขาดทุนในอนาคตหรือต้นทุนอื่นที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่เป็นผลจากการรวมธุรกิจไม่ถือเป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาเพื่อแลกกับการได้มาซึ่งการควบคุม ดังนั้นจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจ
29. ต้นทุนการรวมธุรกิจรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินมูลค่า และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ส่วนต้นทุนการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

แผนกที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนอื่นใดที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจเป็นการเฉพาะไม่ถือเป็นต้นทุนการรวมธุรกิจแต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

30. ต้นทุนในการจัดการและออกหนังสือทางการเงินเป็นส่วนหนึ่งของรายการกู้ยืมเงิน ไม่ใช่ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจแม้ว่าการกู้ยืมเงินนั้นเพื่อการรวมธุรกิจก็ตาม ดังนั้นผู้ซื้อต้องไม่รวมต้นทุนนี้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจ ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องรวมต้นทุนดังกล่าวอยู่ในการวัดมูลค่าเริ่มแรกของหนังสือ
31. ในทำนองเดียวกัน ต้นทุนในการออกตราสารทุนเป็นส่วนหนึ่งของรายการออกตราสารทุนไม่ใช่ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจแม้ว่าตราสารทุนที่ออกนั้นเพื่อการรวมธุรกิจก็ตาม ดังนั้นผู้ซื้อต้องไม่รวมต้นทุนนี้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48(ปรับปรุง 2550) เรื่องการแสดงผลรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องนำต้นทุนในการออกตราสารทุนไปลดเงินที่ได้จากการออกตราสารทุน

### การปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต

32. กรณีที่ข้อตกลงในการรวมธุรกิจมีข้อกำหนดให้ปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ผู้ซื้อต้องบันทึกมูลค่ารายการปรับปรุงไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่าจำนวนปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ
33. ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคตหนึ่งเหตุการณ์หรือมากกว่า เช่น การรักษาระดับกำไรหรือระดับกำไรที่จะทำได้ในอนาคต หรือระดับราคาตลาดของตราสารที่ผู้ซื้อออกให้ในการรวมธุรกิจ โดยปกติมีความเป็นไปได้ที่จะประมาณมูลค่ารายการปรับปรุงตั้งแต่วันบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจ โดยไม่กระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลถึงแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนบางประการ หากต่อมาเหตุการณ์ในอนาคตไม่เกิดขึ้นหรือจำเป็นต้องมีการแก้ไขประมาณการให้ผู้ซื้อต้องปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจให้สอดคล้อง
34. แม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจมีข้อกำหนดให้ปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต แต่ผู้ซื้อไม่ต้องบันทึกมูลค่ารายการปรับปรุงเข้าไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่เริ่มบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดหรือไม่สามารถวัดมูลค่ารายการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่หากต่อมามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดและสามารถวัดมูลค่ารายการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ผู้ซื้อพิจารณาบันทึกรายการปรับปรุงไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ
35. ในบางกรณีอาจมีข้อตกลงให้ผู้ซื้อต้องชำระเงินเพิ่มเติมให้แก่ผู้ขายในภายหลัง หากมีการลดลงในมูลค่าของสินทรัพย์ที่ให้ไปตราสารทุนที่ออกให้ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ออกให้เพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม โดยมีข้อตกลงว่าผู้ซื้อต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเพื่อทำให้ต้นทุนการรวมธุรกิจที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มแรกมีจำนวนเท่าเดิม ในกรณีดังกล่าวไม่ต้องปรับเพิ่มต้นทุนการรวมธุรกิจที่บันทึกไว้แล้ว แต่ให้นำมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ต้องออกเพิ่มไปปรับลดกับ

มูลค่าตราสารที่ออกเมื่อเริ่มแรกด้วยโดยนำไปปรับเพิ่มส่วนลดมูลค่าหรือปรับลดส่วนเกินมูลค่าของตราสารที่ออกเมื่อเริ่มแรก

### การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจให้กับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมา

36. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ โดยรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ให้เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ในย่อหน้าที่ 37 ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ยกเว้นรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งต้องรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจและส่วนได้เสียเฉพาะของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 51-57
37. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ถ้าเป็นไปตามเกณฑ์ต่อไปนี้
- ณ วันนั้น
- 37.1 กรณีสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 37.2 กรณีหนี้สินที่มีใช้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระหนี้สิน และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 37.3 กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
38. กำไรขาดทุนของผู้ซื้อให้รวมกำไรและขาดทุนของผู้ถูกซื้อหลังวันที่ซื้อโดยรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของผู้ถูกซื้อโดยคิดจากต้นทุนการรวมธุรกิจของผู้ซื้อ ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ของผู้ถูกซื้อหลังวันที่ซื้อในงบกำไรขาดทุนของผู้ซื้อต้องคิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เสื่อมค่าได้เหล่านั้น ณ วันที่ซื้อ กล่าวคือคิดจากต้นทุนทางด้านผู้ซื้อ
39. การใช้วิธีซื้อให้เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งคือวันที่เริ่มมีผลให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมผู้ถูกซื้อ เนื่องจากการควบคุมคือการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของธุรกิจที่ซื้อมาเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมที่เกิดขึ้น ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นที่ขั้นตอนการซื้อต้องเสร็จสิ้นลงตามกฎหมายก่อนจึงจะถือว่าผู้ซื้อสามารถควบคุมได้ ในการประเมินว่าผู้ซื้อสามารถควบคุมได้หรือไม่ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมดประกอบการพิจารณา
40. เนื่องจาก ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ในย่อหน้าที่ 37 ด้วยมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในผู้ถูกซื้อให้แสดงตามสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของรายการดังกล่าว ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 16 และ 17 กำหนดแนวปฏิบัติในการพิจารณามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ เพื่อการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ

### สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ

41. ตามย่อหน้าที่ 36 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องเป็นส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ โดยรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ให้เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ในย่อหน้าที่ 37 ดังนั้นผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 41.1 ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สิน จากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของผู้ถูกซื้อเป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ เมื่อผู้ถูกซื้อ มีภาระหนี้สิน ณ วันที่ซื้อสำหรับการปรับโครงสร้างที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
  - 41.2 ในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้หนี้สินสำหรับผลขาดทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตหรือต้นทุนอื่นใดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอันเป็นผลจากการรวมธุรกิจ
42. การจ่ายชำระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา เช่น การจ่ายชำระให้พนักงานหรือคู่ค้า ในกรณีที่มีการจ่ายชำระตามสัญญานั้น เป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจและเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ที่ถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น จนกว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าการรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น และสามารถวัดมูลค่าหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้เป็นหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเมื่อการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ให้ผู้ซื้อรับรู้หนี้สินดังกล่าวของผู้ถูกซื้อเป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ
43. กรณีที่แผนการปรับโครงสร้างของผู้ถูกซื้อ มีเงื่อนไขการเริ่มดำเนินการโดยขึ้นอยู่กับการรวมธุรกิจ แผนการปรับโครงสร้างดังกล่าวไม่ถือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจ เนื่องจากแผนการปรับโครงสร้างดังกล่าวไม่ใช่ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่ามีภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนในขณะนั้นและไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของผู้ถูกซื้อ ดังนั้นผู้ซื้อต้องไม่รับรู้หนี้สินจากแผนการปรับโครงสร้างดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ
44. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ทั้งหมดของผู้ถูกซื้อตามย่อหน้าที่ 36 ซึ่งรวมถึงสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อจ่ายซื้อหรือยอมรับภาระรวมถึงสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินทั้งหมด สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งไม่เคยรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อนเนื่องจากสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวไม่เป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการก่อนการซื้อกิจการ ตัวอย่างเช่น ผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดจากผลขาดทุนของผู้ถูกซื้อซึ่งยังไม่เคยรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อนการรวมธุรกิจ แต่ผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ตามย่อหน้าที่ 36 หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะได้รับผลประโยชน์ทางภาษีนั้น

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ถูกซื้อ

45. ตามย่อหน้าที่ 37 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ถูกซื้อหากสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยม หากโครงการดังกล่าวเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้ให้แนวทางในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

46. กรณีสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและไม่มีรูปร่างทางกายภาพ ต้องระบุให้ได้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ถือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

46.1 สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการและสามารถขายโอน ให้สิทธิ์ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

46.2 ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการหรือจากสิทธิและข้อผูกพันอื่น ๆ ได้หรือไม่ก็ตาม

### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ

47. ย่อหน้าที่ 37 ระบุว่า ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อแยกต่างหาก เป็นส่วนหนึ่งของการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ถ้าหากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเป็นไปตามทุกข้อดังต่อไปนี้

47.1 จะมีผลกระทบต่อจำนวนที่รับรู้เป็นค่าความนิยมหรือจำนวนที่บันทึกจำนวนที่บันทึกตามย่อหน้าที่ 56

47.2 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ในย่อหน้าที่ 16.12 ของภาคผนวก ข ให้แนวทางในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

48. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ไว้แยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 36 ด้วยจำนวนที่สูงกว่าของจำนวนในทุกข้อดังต่อไปนี้

48.1 จำนวนที่จะต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

48.2 จำนวนที่รับรู้เริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง รายได้

49. ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 48 ไม่ใช่กับสัญญาที่บันทึกตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตามภาระผูกพันในการกู้ยืมเงินที่ไม่รวมในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งไม่ใช่ภาระผูกพันในการให้เงินกู้ยืมในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราในท้องตลาดให้ถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ ถ้า ณ วันที่ซื้อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพัน หรือไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ภาระผูกพันเงินกู้ยืมดังกล่าวให้รับรู้ตามย่อหน้าที่ 37 เป็นส่วนหนึ่งในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจต่อเมื่อสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

50. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งรับรู้เป็นส่วนหนึ่งในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจไม่รวมในขอบเขตมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเหล่านั้นตามข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวสำหรับหนี้สินแต่ละประเภท

## คำความนิยม

51. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้

51.1 รับรู้คำความนิยมจากการรวมธุรกิจเป็นสินทรัพย์

51.2 วัตถุประสงค์เริ่มแรกของคำความนิยมด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นส่วนต่างของต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ตามย่อหน้าที่ 36

52. คำความนิยมจากการรวมธุรกิจแสดงถึงจำนวนเงินที่ผู้ซื้อจ่ายโดยคาดหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกเฉพาะเจาะจงได้

53. กรณีที่ ณ วันที่ซื้อ ไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ เนื่องจากไม่เป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 37 กรณีนี้จะมีผลกระทบต่อจำนวนที่รับรู้เป็นคำความนิยม หรือจำนวนที่บันทึกตามย่อหน้าที่ 56 เนื่องจากคำความนิยมคือมูลค่าเหลืออยู่ของต้นทุนการรวมธุรกิจหลังจากรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อแล้ว

54. หลังจากรับรู้คำความนิยมเริ่มแรกแล้ว ผู้ซื้อต้องวัดคำความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม

55. ผู้ซื้อต้องไม่ตัดจำหน่ายคำความนิยมจากการรวมธุรกิจ แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าแทนทุกปี หรือทดสอบถี่ครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นตัวบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ที่สูงกว่าต้นทุน

56. ถ้าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 36 สูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้

56.1 ประเมินการระบุและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อใหม่ รวมทั้งประเมินต้นทุนในการรวมธุรกิจใหม่ด้วย และ

56.2 รับรู้ส่วนเกินที่คงเหลือหลังจากประเมินใหม่ในกำไรหรือขาดทุนทันที

57. ผลกำไรที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 อาจประกอบด้วยส่วนประกอบอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

57.1 ความผิดพลาดในการวัดมูลค่ายุติธรรมของต้นทุนการรวมธุรกิจ หรือ สินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตที่เกิดจากการที่ผู้ถูกซื้อไม่ได้แสดงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ ก็อาจเป็นสาเหตุหนึ่งของความผิดพลาดดังกล่าว

57.2 ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่าที่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม แต่ให้ถือเสมือนเป็นมูลค่ายุติธรรมเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ ตัวอย่างเช่น ในแนวทางของภาคผนวก ข เกี่ยวกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อโดยจัดสรรส่วนที่กระจายไปยังสินทรัพย์และหนี้สินทางภาษีโดยไม่ต้องคิดลด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

### 57.3 การต่อรองราคาในการซื้อ

#### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ

58. ในการรวมธุรกิจอาจเกิดจากรายการแลกเปลี่ยนมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น การทยอยซื้อหุ้น ในกรณีนี้ ผู้ซื้อต้องพิจารณารายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการแยกจากกัน โดยใช้ต้นทุนของรายการและข้อมูลมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง เพื่อกำหนดค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องของแต่ละครั้งที่เกิดรายการ ซึ่งมีผลให้ต้องเปรียบเทียบต้นทุนการลงทุนแต่ละครั้งกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ
59. เมื่อการรวมธุรกิจเกิดจากรายการแลกเปลี่ยนมากกว่าหนึ่งรายการ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกันไปในแต่ละครั้งที่มีการแลกเปลี่ยน เนื่องจาก
- 59.1 มีการปรับตัวเลขมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง เพื่อกำหนดค่าความนิยมแต่ละครั้งที่เกิดรายการ
- 59.2 การรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ การปรับมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่บันทึกไว้แล้วของผู้ซื้อที่มีอยู่ก่อนหน้าถือเป็นการตีราคาใหม่ เพื่อให้มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อล่าสุด อย่างไรก็ตามการปรับมูลค่าที่เป็นารรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อนี้ ไม่ถือว่าผู้ซื้อเลือกนโยบายบัญชีในการปรับมูลค่ารายการเหล่านั้นหลังจากการรับรู้เริ่มแรกตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
60. ก่อนที่จะเข้าเงื่อนไขการรวมธุรกิจ รายการแลกเปลี่ยนอาจเข้าเงื่อนไขเป็นการลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ในกรณีนี้จะต้องนำมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัทร่วม ณ วันที่มีรายการแลกเปลี่ยนก่อนหน้าแต่ละครั้งมาใช้ในการบันทึกเงินลงทุน ตามวิธีส่วนได้เสีย

#### การบัญชีเริ่มแรกจากประมาณการ

61. การบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจ ต้องมีการระบุและกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ รวมทั้งมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจ
62. ถ้าการบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจต้องใช้การประมาณการในวันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ หรือต้นทุนการรวมธุรกิจยังต้องมีการประมาณการ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้นในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ และต้องปรับปรุงมูลค่าของการประมาณการเมื่อรายการบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ โดยต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
- 62.1 การปรับปรุงดังกล่าวต้องทำภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ซื้อ
- 62.2 ให้รับรู้การปรับปรุงดังกล่าวเสมือนรับรู้มาตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

- 62.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ที่เกิดจากการรับรู้หรือปรับปรุงเพื่อให้การบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ต้องถูกคำนวณใหม่ เสมือนว่าได้รับรู้มูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวตั้งแต่วันที่ซื้อ
- 62.2.2 ให้ปรับปรุงค่าความนิยมหรือกำไรที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 นับแต่วันที่ซื้อด้วยจำนวนเท่ากับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ ซึ่งได้รับรู้หรือปรับปรุง
- 62.2.3 ข้อมูลเปรียบเทียบที่น่าเสนอในงวดก่อนงวดที่การบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ ให้กิจการนำเสนอเสมือนว่าการบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ทั้งนี้ รวมถึงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือกำไรหรือขาดทุนอื่นที่ต้องรับรู้เพิ่มเติมจากการปรับปรุงให้การบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์

### การปรับปรุงหลังการบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์

63. ยกเว้นที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33 34 และ 65 การปรับปรุงการการบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจหลังจากที่การบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์แล้ว ให้ทำได้เฉพาะการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณทางการบัญชีและข้อผิดพลาด การปรับปรุงการบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจหลังจากที่การบัญชีเริ่มแรกเสร็จสมบูรณ์แล้วต้องไม่ถือเป็นการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณทางการบัญชีและข้อผิดพลาด ที่กำหนดว่าผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการต้องรับรู้ในงวดปัจจุบันและงวดอนาคต
64. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณทางการบัญชีและข้อผิดพลาด กำหนดให้กิจการบันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับย้อนหลังและให้นำเสนองบการเงินเปรียบเทียบเสมือนว่าไม่เคยมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น โดยปรับงบการเงินเปรียบเทียบในอดีตย้อนหลังสำหรับงวดที่มีข้อผิดพลาด ดังนั้นให้คำนวณมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อซึ่งต้องรับรู้หรือปรับปรุงจากการแก้ไขข้อผิดพลาด เสมือนว่าได้รับรู้มูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่ายุติธรรมที่ปรับแล้ว ตั้งแต่ วันที่ซื้อ ให้ปรับปรุงค่าความนิยมหรือผลกำไรที่รับรู้ในงวดก่อนตามย่อหน้าที่ 56 ย้อนหลังด้วยจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (หรือการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ) ของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ซึ่งได้รับรู้ (หรือปรับปรุง)

### การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีหลังการบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์

65. หากประโยชน์ที่อาจได้รับจากผลขาดทุนทางภาษียกไป หรือ สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีอื่นของผู้ถูกซื้อไม่เป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ตามย่อหน้าที่ 37 ที่กำหนดให้รับรู้แยกต่างหากเมื่อมีการกำหนดรายการบัญชีการรวมธุรกิจเริ่มแรก แต่มารับรู้ได้ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องรับรู้ประโยชน์ดังกล่าวเป็นรายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 65.1 ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมให้เท่ากับจำนวนที่ควรรับรู้ถ้าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีได้มีการรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ นับแต่วันที่ซื้อ
  - 65.2 รับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่าย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อย่างไรก็ตาม กระบวนการปฏิบัตินี้ต้องไม่มีผลให้เกิดส่วนเกินตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 56 หรือไม่มีผลทำให้เพิ่มผลกำไรที่รับรู้ก่อนหน้าตามย่อหน้าที่ 56 ที่ได้รับรู้ไว้แล้ว

## การเปิดเผยข้อมูล

66. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น

66.1 ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

66.2 หลังจากวันที่ในงบดุลแต่ก่อนการอนุมัติให้ออกงบการเงิน

67. เพื่อให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 66.1 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจแต่ละรายการระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

67.1 ชื่อและรายละเอียดของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่มารวมกัน

67.2 วันที่ซื้อ

67.3 ร้อยละสัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

67.4 ต้นทุนการรวมธุรกิจและคำอธิบายส่วนประกอบของต้นทุนการรวมธุรกิจ รวมทั้งต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ หากต้นทุนการรวมธุรกิจตราสารทุนที่ออกหรือตราสารทุนที่อาจออกเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน การรวมธุรกิจให้เปิดเผยรายการทุกข้อดังต่อไปนี้ด้วย

67.4.1 จำนวนตราสารทุนที่ออกหรือตราสารทุนที่สามารถออก

67.4.2 มูลค่ายุติธรรมของตราสารเหล่านั้นและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมถ้าตราสารดังกล่าวไม่มีราคาประกาศ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ให้เปิดเผยข้อสมมติสำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ถ้าตราสารดังกล่าวมีราคาที่ประกาศในสาธารณะ (published price) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน แต่ไม่ได้นำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้เปิดเผย ณ วันที่ซื้อและจำนวนที่รับรู้ถึงเหตุผลที่ไม่ใช้ราคาที่ประกาศในสาธารณะ วิธีการและข้อสมมติสำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุน พร้อมทั้งแสดงยอดรวมของผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่ใช้และมูลค่าตามราคาที่ประกาศในสาธารณะของตราสารทุนนั้น

67.5 รายละเอียดของการดำเนินงานบางส่วนที่ยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

67.6 จำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภทของผู้ถูกซื้อ และมูลค่าตามบัญชีของแต่ละรายการดังกล่าวก่อนการรวมธุรกิจ หากการเปิดเผยมูลค่าตามบัญชีดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้

67.7 จำนวนของส่วนเกินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนตามย่อหน้าที่ 56 และรายการบัญชีที่จำนวนนี้แสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน

67.8 คำอธิบายถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อต้นทุนการรวมธุรกิจที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม โดยอธิบายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่รวมอยู่ในค่าความนิยม และเหตุผลที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือคำอธิบายลักษณะของส่วนเกินที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนตามย่อหน้าที่ 56

67.9 กำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อนับแต่วันที่ซื้อที่รับรู้ในงบกำไรหรือขาดทุนของผู้ซื้อสำหรับงวด หากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้

68. หากการรวมธุรกิจแต่ละรายการระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงานไม่มีสาระสำคัญ ให้เปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 67 เป็นยอดรวมของการรวมธุรกิจหลายรายการ
69. ถ้าการบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงานยังต้องการประมาณการ ตามย่อหน้าที่ 62 ให้เปิดเผยเหตุผลที่ยังต้องการประมาณการ
70. เพื่อให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 66.1 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- 70.1 รายได้สำหรับงวดของกิจการที่นำมารวมกัน เสมือนว่าการรวมธุรกิจทั้งหมดในระหว่างงวดเกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นงวด
- 70.2 กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดของกิจการที่นำมารวมกัน เสมือนว่าการรวมธุรกิจทั้งหมดในระหว่างงวดเกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นงวด
- ถ้าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้
71. เพื่อให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 66.2 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 67 สำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบดุลแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน หากการเปิดเผยดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยเหตุผลว่าไม่สามารถทำได้ พร้อมทั้งระบุเหตุผล
72. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจาก กำไร ขาดทุน การแก้ไขข้อผิดพลาด และการปรับปรุงรายการอื่นที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน ที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนหน้า
73. เพื่อให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 72 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- 73.1 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาปัจจุบัน
- 73.1.1 ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดนี้ หรืองวดก่อนหน้า
- 73.1.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ ที่ทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยมีความเกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจผลการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน
- 73.2 หากการบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดก่อนหน้ายังต้องการประมาณการ ณ วันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ ให้เปิดเผยจำนวนเงินและคำอธิบายรายการปรับปรุงที่รับรู้ระหว่างงวดปัจจุบัน
- 73.3 ข้อมูลเกี่ยวกับการแก้ไขข้อผิดพลาดตามที่กำหนดให้เปิดเผยในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณทางการบัญชีและข้อผิดพลาดทางบัญชี สำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ หรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของรายการเหล่านั้นที่ผู้ซื้อรับรู้ระหว่างงวดปัจจุบัน ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 63 และ 64
74. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างงวด

75. เพื่อให้เป็นไปตามหลักการในย่อหน้าที่ 74 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างต้นงวดกับสิ้นงวด โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
- 75.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการตัดค่าสะสม ณ วันต้นงวด
  - 75.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มระหว่างงวด ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์มีไว้เพื่อขายตาม มาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินการที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 75.3 รายการปรับปรุงระหว่างงวดจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีในภายหลังตามย่อหน้าที่ 65
  - 75.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์มีไว้เพื่อขายตาม มาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินการที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) รวมถึง ค่าความนิยมที่ตัดออกระหว่างงวดซึ่งเดิมไม่ใช่ค่าความนิยมของธุรกิจที่จะยกเลิกและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์มีไว้เพื่อขาย
  - 75.5 ขาดทุนจากการตัดค่าที่รับรู้ระหว่างงวดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการตัดค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 75.6 ผลแตกต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นระหว่างงวดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 75.7 การเปลี่ยนแปลงอื่นในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
  - 75.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการตัดค่าสะสม ณ วันสิ้นงวด
76. ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและการตัดค่าของค่าความนิยมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการตัดค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 75.5
77. ถ้ามีสถานการณ์ที่การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 66 72 และ 74 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าเหล่านั้น

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่มีผลบังคับใช้

78. ยกเว้นที่ระบุในย่อหน้าที่ 85 มาตรฐานฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ซึ่งวันที่ตกลงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้กับการบันทึกบัญชีรายการดังต่อไปนี้ด้วย
- 78.1 ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งข้อตกลงวันที่ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 หรือ
  - 78.2 ส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ซื้อที่สูงกว่า ต้นทุนการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551

### ค่าความนิยมที่รับรู้ก่อนหน้า

79. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังจากวันที่ 1 มกราคม 2551 สำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันที่ได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551 และใช้วิธีรวมตามสัดส่วน โดย กิจการต้อง

79.1 หยุดการตัดจำหน่ายค่าความนิยม ตั้งแต่งวดบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551

79.2 ล้างบัญชีค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสม หรือ ล้างบัญชีค่าความนิยมตัดจำหน่ายสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 และ

79.3 ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551

80. กรณีที่ก่อนหน้านั้นกิจการรับรู้ค่าความนิยมเป็นยอดหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น หากต่อมาได้มีการจำหน่ายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยม หรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมเกิดการด้อยค่า กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังกล่าวเข้างบกำไรขาดทุน

### ค่าความนิยมติดลบที่รับรู้ก่อนหน้า

81 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมติดลบ ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 ซึ่งเกิดจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

81.1 การรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551

81.2 ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันที่ได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551 และใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องตัดรายการค่าความนิยม ณ วันต้นงวดดังกล่าวโดยปรับปรุงยอดกำไรสะสมต้นงวด

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ก่อนหน้า

82 มูลค่าตามบัญชีของรายการที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งเกิดจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

82.1 ได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551

82.2 เกิดขึ้นจากส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันที่ได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551 และใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่เป็นค่าความนิยม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การระบุได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันนั้น

### เงินลงทุนที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย

83 สำหรับเงินลงทุนที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียและได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 กิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สำหรับการบันทึกบัญชี

83.1 ค่าความนิยมที่ได้มาซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ดังนั้น การตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังกล่าวต้องไม่รวมอยู่ในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากกิจการที่ไปลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

83.2 ส่วนเกินที่รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนของส่วนได้เสียของกิจการในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์  
หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ซื้อ ซึ่งสูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ดังนั้นกิจการต้องรวมส่วนเกินนั้น  
เป็นรายได้ในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากกิจการที่ไปลงทุนในงวดที่ได้เงินลงทุนนั้นมา

84 สำหรับเงินลงทุนที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียและได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551

84.1 กิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือ  
หลังวันที่ 1 มกราคม 2551 สำหรับค่าความนิยมที่ได้มาและรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น ดังนั้น  
กิจการต้องหยุดการตัดจำหน่ายค่าความนิยมในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากผู้ซื้อนับตั้งแต่นั้น

84.2 กิจการต้องตัดบัญชีค่าความนิยมที่รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลา  
บัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 โดยปรับปรุงยอดกำไรสะสมต้นงวด

### ข้อจำกัดในการปรับปรุงย้อนหลัง

85 กิจการสามารถใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับค่าความนิยมที่มีอยู่ หรือที่ได้มาหลังจากวันที่มาตรฐาน  
การบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ที่กำหนดในย่อหน้า 78-84 และสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นก่อนวันที่มีผลบังคับใช้  
ดังกล่าว หากเป็นไปตามทุกข้อ ดังต่อไปนี้

85.1 มีการประเมินค่าและเก็บข้อมูลอื่นที่จำเป็น ณ วันที่มีการกำหนดรายการบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจในอดีต ที่  
สามารถนำมาใช้ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

85.2 กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการ  
ประกาศใช้) และฉบับที่ 51 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตั้งแต่วันที่มีการกำหนดรายการบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจ  
ข้างต้น รวมทั้งมีการประเมินค่าและเก็บข้อมูลอื่นที่จำเป็นตั้งแต่วันดังกล่าว ที่สามารถนำมาใช้ในการปฏิบัติตาม  
มาตรฐานการบัญชีเหล่านี้ซึ่งทำให้กิจการไม่ต้องประมาณการข้อมูลดังกล่าวในอดีต

### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชี

86. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ฉบับเดิม) เรื่อง  
การรวมธุรกิจ

**ภาคผนวก ก.**

**คำนิยาม**

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

<b>วันที่ซื้อ</b>	หมายถึง	วันที่เริ่มมีผลให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมผู้ถูกซื้อ
<b>วันที่ตกลง</b>	หมายถึง	วันที่ข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการที่รวมธุรกิจกันบรรลุผล สำหรับบริษัทจดทะเบียนต้องมีการประกาศต่อสาธารณะชนด้วย สำหรับกรณีที่เป็นการครอบงำกิจการแบบปรปักษ์ วันแรกที่ข้อตกลงที่สำคัญระหว่างกิจการที่รวมธุรกิจกันบรรลุผล คือวันที่จำนวนหุ้นของผู้ถือหุ้นในธุรกิจที่ถูกซื้อซึ่งยอมรับข้อเสนอซื้อของผู้ซื้อ มีมากเพียงพอที่จะทำให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมผู้ถูกซื้อ
<b>รวมธุรกิจ</b>		
<b>ธุรกิจ</b>	หมายถึง	<p>กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อให้ได้</p> <p>(ก) ผลตอบแทนต่อผู้ลงทุน หรือ</p> <p>(ข) ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นให้แก่ผู้ถือสัญญา หรือผู้มีส่วนร่วม โดยตรงตามสัดส่วน</p> <p>โดยทั่วไป ธุรกิจประกอบด้วย วัตถุประสงค์นำเข้า ผ่านกระบวนการและได้ผลลัพธ์หรือผลผลิตซึ่งก่อให้เกิดรายได้ ถ้าในกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่โอนมีค่านิยมรวมอยู่ด้วยให้ถือว่ากลุ่มกิจกรรมและสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นธุรกิจ</p>
<b>การรวมธุรกิจ</b>	หมายถึง	การนำกิจการหรือธุรกิจที่แยกต่างหากจากกันมารวมกันเป็นกิจการหรือธุรกิจที่เสนอรายงานเพียงหน่วยเดียว
<b>การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน</b>	หมายถึง	การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมาวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว
<b>หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</b>	หมายถึง	<p>ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ภาวะผูกพันที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบภาวะผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งยังมีความไม่แน่นอนในขณะนั้นและไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ ซึ่งเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่</li> <li>2.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ</li> </ol> </li> </ol>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหรืออีกธุรกิจหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการหรือธุรกิจนั้น
วันที่มีการแลกเปลี่ยน	หมายถึง	ถ้าการรวมธุรกิจสำเร็จได้จากรายการแลกเปลี่ยนรายการเดียว วันที่มีการแลกเปลี่ยนคือวันที่ซื้อ ถ้าการรวมธุรกิจเป็นผลมาจากรายการแลกเปลี่ยนมากกว่าหนึ่งรายการ เช่น การรวมธุรกิจโดยการทยอยซื้อหุ้น กรณีนี้วันที่มีการแลกเปลี่ยนคือวันที่ผู้ซื้อรับรู้การลงทุนแต่ละครั้งในงบการเงิน
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ค่าความนิยม	หมายถึง	ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์ซึ่งยังไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมีความหมายตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน คือ สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่าง
การร่วมค้า	หมายถึง	การร่วมค้ามีความหมายตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า คือ การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงในสัญญา
ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	หมายถึง	สัดส่วนของกำไรหรือขาดทุน และสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยทั้งทางตรงและทางอ้อมส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นอื่นที่ไม่ใช่ของบริษัทใหญ่
กิจการหาผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ เช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) หรือ สหกรณ์ร่วม (mutual cooperative entity) เพื่อให้ทำต้นทุนต่ำลงหรือให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงตามสัดส่วน แก่ผู้ถือสัญญาประกันภัยหรือสมาชิกสหกรณ์ร่วม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่	หมายถึง	โอกาสที่จะเกิดมากกว่าที่จะไม่เกิด
กิจการที่เสนอรายงาน	หมายถึง	กิจการที่มีผู้ใช้งบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทั่วไปเพื่อเป็นข้อมูลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากร กิจการที่เสนอรายงานอาจเป็นกิจการเดี่ยวหรือกลุ่มกิจการที่ประกอบไปด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้จัดตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน โดยกิจการดังกล่าวอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่

**ภาคผนวก ข**  
**ภาคผนวกจัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ**  
**ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี**

**การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ**

1. ย่อหน้าที่ 21 กำหนดว่าในกรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่าการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ ซึ่งกิจการที่ออกตราสารทุนที่ออกใหม่กลายเป็นผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งจัดการให้บริษัทมหาชนที่เล็กกว่าแต่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือตราสารทุนของกิจการตนเพื่อเป็นหนทางในการเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์ทางอ้อม แม้ว่าในทางกฎหมายบริษัทมหาชนเป็นผู้ออกตราสารทุนที่ออกใหม่ให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมของกิจการดังกล่าวเพื่อแลกกับหุ้นของกิจการนั้น และทำให้บริษัทมหาชนเป็นผู้ถือหุ้นในกิจการนั้นซึ่งถือเป็นบริษัทใหญ่ แต่ในความเป็นจริงกิจการที่ถือเป็นบริษัทย่อยทางกฎหมายคือผู้ซื้อ หากบริษัทย่อยทางกฎหมายดังกล่าวสามารถควบคุมนโยบายการเงินและการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ทางกฎหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของบริษัทใหญ่ทางกฎหมาย
2. ธุรกิจจะต้องประยุกต์ใช้ตามแนวทางในย่อหน้าที่ 3 ถึง 15 ของภาคผนวก ข เกี่ยวกับการบัญชีสำหรับการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ
3. การบัญชีสำหรับการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับกำหนดให้ปันส่วนต้นทุนของการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อแต่ไม่รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นหลังจากการรวมธุรกิจ

**ต้นทุนการรวมธุรกิจ**

4. เมื่อมีการออกตราสารทุนจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนในการรวมธุรกิจ ตามย่อหน้าที่ 24 ซึ่งกำหนดว่าต้นทุนการรวมธุรกิจจะรวมถึงมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออก ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ 27 ซึ่งกำหนดว่า หากไม่มีราคาที่ประกาศต่อสาธารณะที่เชื่อถือได้ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน จะต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของกิจการผู้ซื้อ หรือจากมูลค่ายุติธรรมของกิจการผู้ถูกซื้อแล้วแต่ว่ามูลค่าใดมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนมากกว่า
5. การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ ต้นทุนการรวมธุรกิจมักเกิดจากการที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ทางบัญชีหมายถึงผู้ซื้อ) ออกตราสารทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ตามกฎหมาย (ทางบัญชีหมายถึงผู้ถูกซื้อ) ถ้าราคาของตราสารทุนที่ประกาศต่อสาธารณะของบริษัทย่อยตามกฎหมายถูกใช้เพื่อกำหนดต้นทุนการรวมธุรกิจ จะต้องมีการคำนวณเพื่อระบุจำนวนตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทแม่ตามกฎหมายเพื่อให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการที่นำมารวมกันมีสัดส่วนเท่าเดิมจากผลการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือเป็นต้นทุนการรวมธุรกิจ
6. หากมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของบริษัทย่อยตามกฎหมายไม่มีหลักฐานที่ชัดเจน จะใช้มูลค่ายุติธรรมรวมของตราสารทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนการรวมธุรกิจแทน

## การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

7. งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะต้องจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทแม่ตามกฎหมาย แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงบทบาทของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ทางบัญชีหมายถึงผู้ซื้อ) ต่อเนื่องจากงบการเงินรวมบริษัทย่อยตามกฎหมาย ดังต่อไปนี้
  - 7.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมายต้องถูกรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมตามมูลค่าบัญชีก่อนการรวมกิจการ
  - 7.2 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนทุนอื่นที่รับรู้ในงบการเงินรวมต้องเท่ากับยอดสุดท้ายของกำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนทุนอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมกิจการ
  - 7.3 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายออกก่อนการรวมกิจการตามที่ระบุในต้นทศวรรษการรวมธุรกิจย่อหน้าที่ 4-6 ข้างต้น อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของส่วนทุนในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างของส่วนทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมายรวมถึงตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทแม่ตามกฎหมายในการรวมกิจการ
  - 7.4 งบการเงินรวมต้องแสดงการเปรียบเทียบข้อมูลของบริษัทย่อยตามกฎหมาย
8. การบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับใช้กับงบการเงินรวมเท่านั้น ดังนั้น หากมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามกฎหมายในงบการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทแม่ยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
9. งบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นของบริษัทแม่ตามกฎหมาย (ทางบัญชีหมายถึงผู้ถูกซื้อ) ดังนั้น ต้นทศวรรษการรวมธุรกิจต้องปันส่วนให้กับสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นที่ระบุได้ของบริษัทแม่ตามกฎหมาย หากเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 37 ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ส่วนเกินของราคาทุนในการรวมธุรกิจที่มากกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของรายการที่ระบุได้ดังกล่าวของผู้ถูกซื้อต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51-55 และส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของรายการที่ระบุได้ดังกล่าวของผู้ถูกซื้อที่สูงกว่าราคาทุนต้องปฏิบัติตาม ย่อหน้าที่ 56

## ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

10. การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับบางประเภท ผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมายบางรายไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนกับบริษัทแม่ตามกฎหมาย ทั้งที่กิจการที่ผู้ถือหุ้นเหล่านั้นเป็นผู้ถือตราสารทุนอยู่ (บริษัทย่อยตามกฎหมาย) เป็นผู้ได้มาซึ่งอีกกิจการหนึ่ง (บริษัทแม่ตามกฎหมาย) ส่วนของผู้ถือหุ้นเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบการเงินรวมที่จัดทำหลังจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมายไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของบริษัทย่อยตามกฎหมายกับตราสารทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมายจึงมีส่วนได้เสียเพียงผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยตามกฎหมายเท่านั้น โดยไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่นำมารวม ในทางกลับกัน แม้ว่าบริษัทแม่ตามกฎหมายถือเสมือนเป็นผู้ถูกซื้อ ผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทแม่ตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่นำมารวมด้วย

11. เนื่องจากสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมายต้องถูกรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมตามมูลค่าบัญชีก่อนการรวมกิจการ ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจึงต้องแสดงตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในมูลค่าบัญชีก่อนการรวมกิจการของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

### กำไรต่อหุ้น

12. ตามย่อหน้าที่ 7.3 ของภาคผนวก ข โครงสร้างส่วนทุนที่แสดงในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมาย รวมถึงตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทแม่ตามกฎหมายในการรวมกิจการ
13. สำหรับการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่คงเหลือ (ตัวหาร) ตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มีดังต่อไปนี้
  - 13.1 จำนวนหุ้นของหุ้นสามัญที่คงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องแสดงด้วยจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทแม่ตามกฎหมายให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย และ
  - 13.2 จำนวนหุ้นของหุ้นสามัญที่คงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญที่คงเหลือที่มีอยู่จริงของบริษัทแม่ตามกฎหมายในระหว่างงวด
14. งบการเงินรวมสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานต้องเปิดเผยเปรียบเทียบในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อ และคำนวณโดยหารกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยตามกฎหมายด้วยจำนวนหุ้นที่บริษัทแม่ตามกฎหมายออกให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมายในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
15. ในการคำนวณตาม ย่อหน้าที่ 13 และ 14 นั้น อยู่ภายใต้สมมติฐานว่าไม่มีการเปลี่ยนจำนวนหุ้นสามัญที่ออกของบริษัทย่อยตามกฎหมายระหว่างงวดที่เปรียบเทียบ และระหว่างงวดตั้งแต่ต้นงวดที่เกิดการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจนถึงวันที่ซื้อ การคำนวณกำไรต่อหุ้นต้องปรับปรุงให้เหมาะสมตามการเปลี่ยนแปลงของจำนวนหุ้นสามัญที่ออกของบริษัทย่อยตามกฎหมายระหว่างงวดเหล่านั้น

### การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ

16. มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ ซึ่งเข้าเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องในการรับรู้ตามมูลค่ายุติธรรม ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ สำหรับการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อจะต้องปฏิบัติตามวิธีการเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมดังนี้
  - 16.1 สำหรับตราสารทางการเงินที่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าตลาดปัจจุบัน
  - 16.2 สำหรับตราสารทางการเงินที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าที่ประมาณมูลค่าโดยพิจารณาจากลักษณะ เช่น อัตราส่วนราคาตลาดต่อกำไรต่อหุ้น อัตราเงินปันผลตอบแทน อัตราการเจริญเติบโตที่คาดหวังของตราสารที่เปรียบเทียบกันได้ของกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน
  - 16.3 สำหรับลูกหนี้ สัญญาที่มีสิทธิพิเศษ หรือสินทรัพย์อื่นที่ระบุได้ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าปัจจุบันที่จะได้รับ ซึ่งกำหนดโดยอัตราดอกเบี้ยปัจจุบันที่เหมาะสมโดยหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและต้นทุนการเก็บเงินหากจำเป็น อย่างไรก็ตาม การคิดลดไม่จำเป็นสำหรับสัญญาที่มีสิทธิพิเศษ หรือสินทรัพย์อื่นที่มีระยะสั้นหากความแตกต่างระหว่างจำนวนเงินก่อนและหลังการคิดลดไม่มีสาระสำคัญ
  - 16.4 สินค้าคงเหลือ

- 16.4.1. สำหรับสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าที่มีไว้ขาย ผู้ซื้อต้องใช้ราคาขายหักด้วยผลรวมของ 1) ต้นทุนของการขาย และ 2) ค่าเผื่อผลกำไรอันสมควรที่ผู้ซื้อพึงได้รับจากความพยายามในการขายสินค้าโดยคิดจากฐานกำไรของสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าที่มีไว้ขายที่คล้ายคลึงกัน
- 16.4.2. งานระหว่างทำ ผู้ซื้อต้องใช้ราคาขายของสินค้าสำเร็จรูปหักด้วยผลรวมของ 1) ต้นทุนที่จะทำให้งานเสร็จสมบูรณ์ 2) ต้นทุนของการขาย และ 3) ค่าเผื่อผลกำไรอันสมควรเพื่อให้งานสำเร็จและเพื่อตอบแทนความพยายามในการขาย โดยคิดจากฐานกำไรของสินค้าสำเร็จรูปที่คล้ายคลึงกัน
- 16.4.3. สำหรับวัตถุดิบ ผู้ซื้อต้องใช้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงแทน
- 16.5 สำหรับที่ดินและอาคาร ผู้ซื้อต้องใช้ราคาตลาด
- 16.6 สำหรับโรงงาน เครื่องจักรและอุปกรณ์ ผู้ซื้อต้องใช้ราคาตลาดซึ่งโดยปกติจะใช้ราคาประเมิน หากไม่มีหลักฐานราคาตลาดของมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากโรงงาน เครื่องจักรและอุปกรณ์มีลักษณะเฉพาะและยากที่จะมีการขายแยกชิ้น นอกเหนือจากการขายทั้งส่วนธุรกิจที่ยังดำเนินงานอยู่ ผู้ซื้ออาจต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายรับหรือวิธีการเสื่อมค่าของต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงแทน ( a depreciate replacement cost approach)
- 16.7 สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมโดย
- 16.7.1 อ้างอิงจากตลาดที่มีสภาพคล่องตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 16.7.2 หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นก็คือ จำนวนเงินที่กิจการจะต้องจ่ายเพื่อสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อ โดยที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน ภายใต้พื้นฐานที่ว่าข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สำหรับแนวทางการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ)
- 16.8 สำหรับสินทรัพย์ผลประโยชน์พนักงานสุทธิ หรือ หนี้สินผลประโยชน์พนักงานสุทธิ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่กำหนดแน่นอนได้หักด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์กองทุนผลประโยชน์พนักงาน อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์จะถูกรับรู้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดประโยชน์ต่อผู้ซื้อในรูปของการได้รับชำระคืนจากแผนงานหรือการลดการจ่ายเงินในอนาคต
- 16.9 สำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ผู้ซื้อต้องใช้จำนวนผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีหรือภาษีนิติบุคคลค้างจ่ายจากกำไรหรือขาดทุน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยประเมินจากมุมมองของกิจการที่นำมารวม สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ถูกกำหนดหลังจากอนุญาตให้มีผลกระทบของภาษีเงินได้จากการปรับปรุงสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ย้อนหลังให้เป็นมูลค่ายุติธรรมและไม่ต้องการคิดลด
- 16.10 สำหรับเจ้าหนี้และตัวเงินจ่าย เงินกู้ยืมระยะยาว หนี้สิน ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และเจ้าหนี้สิทธิเรียกร้องอื่น ๆ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนที่ต้องจ่ายชำระเมื่อถึงกำหนดชำระหนี้สินนั้น โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันที่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม การคิดลดไม่ใช้กับหนี้สินระยะสั้นหากผลต่างของตัวก่อนและหลังการคิดลดไม่มีสาระสำคัญ
- 16.11 สำหรับภาระผูกพันตามสัญญา และ หนี้สินที่ระบุได้อื่น ๆ ของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนที่จะจ่ายชำระเมื่อภาระผูกพันนั้นถึงกำหนดชำระ โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันที่เหมาะสม
- 16.12 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องใช้จำนวนเงินที่บุคคลที่สามคิดราคาตามข้อสมมติของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเหล่านั้น จำนวนเงินดังกล่าวต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นไม่ใช่เฉพาะกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากที่สุด หรือมีมูลค่ามากที่สุดหรือน้อยที่สุด

17. แนวปฏิบัติในบางย่อหน้าข้างต้นกำหนดให้ใช้วิธีประมาณการมูลค่าปัจจุบันเพื่อประเมินมูลค่ายุติธรรม ถ้าแนวทางปฏิบัติไม่ได้กำหนดว่ารายการเหล่านั้นต้องใช้วิธีมูลค่าปัจจุบัน อาจใช้วิธีประมาณการมูลค่าปัจจุบันในการหามูลค่ายุติธรรมของรายการเหล่านั้นได้

## ตัวอย่างแสดง

ตัวอย่างแสดงนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### ตัวอย่างรายการที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

แนวทางนี้ได้จัดทำขึ้นเพื่อแสดงตัวอย่างรายการที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ เพื่อให้เป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดว่าเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่าง ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้

ตัวอย่างที่นำเสนอไม่ได้แสดงทุกรายการที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่เป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่างที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจอาจเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถระบุได้แต่ไม่ได้แสดงอยู่ในแนวทางนี้

สินทรัพย์ที่มีสัญลักษณ์ # แสดงว่าเป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพราะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ สินทรัพย์ที่มีสัญลักษณ์ \* แสดงว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ แต่เป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพราะสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ สินทรัพย์ที่มีสัญลักษณ์ # อาจสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ แต่อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้นั้นไม่ได้เป็นเงื่อนไขที่จำเป็นสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมาย

#### ก) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาด (Marketบหน้าg-related บหน้าangible assets)

1. เครื่องหมายการค้า (trademark), ชื่อทางการค้า (trade name), เครื่องหมายบริการ (service marks), เครื่องหมายร่วม(collective marks) และ เครื่องหมายรับรอง(certification marks) #

เครื่องหมายการค้า (trademark) คือ คำ ชื่อ สัญลักษณ์ หรือตราเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ใช้ในทางการค้าเพื่อระบุถึงแหล่งที่มาของผลิตภัณฑ์และเพื่อให้คนทั่วไปสามารถแยกแยะได้ว่าผลิตภัณฑ์นั้นมีความแตกต่างจากผลิตภัณฑ์ของผู้อื่น

เครื่องหมายบริการ (Service Mark) คือ สิ่งที่ใช้ระบุและใช้แยกความแตกต่างแหล่งที่มาของบริการเครื่องหมายที่ใช้กับธุรกิจบริการ ใช้ในการระบุและแยกแหล่งที่มาของบริการออกจากสินค้า

เครื่องหมายร่วม (Collective Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าหรือบริการจากกลุ่มบริษัทหรือบริษัทในเครือเดียวกัน

เครื่องหมายรับรอง (Certification Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้ในการรับรองแหล่งที่มาทางภูมิศาสตร์หรือคุณลักษณะอื่นของสินค้าหรือบริการเครื่องหมายที่ใช้รับรองคุณภาพสินค้าหรือบริการของผู้อื่น

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า เครื่องหมายบริการ เครื่องหมายร่วม และ เครื่องหมายรับรองอาจได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนกับหน่วยงานของรัฐ หรือการใช้อย่างต่อเนื่องในทางการค้า หรือโดยวิธีอื่น ถ้าได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนหรือโดยวิธีอื่น เครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย อีกนัยหนึ่งเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจสามารถเป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขความสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ ซึ่งโดยปกติจะเป็นไปตามกรณีนี้

ตราสินค้า . และชื่อตราสินค้ามักถูกนำมาใช้ในความหมายเดียวกันกับเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ตราสินค้าและชื่อตราสินค้าเป็นคำศัพท์ทางการตลาดที่ใช้กันทั่วไปเพื่ออ้างถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่ประกอบกัน (complementary assets) เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายบริการ) และชื่อทางการค้า สูตร ตำรา และความเชี่ยวชาญทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง

2. ชื่อโดเมนอินเทอร์เน็ต (internet domain names) #

ชื่อโดเมนอินเทอร์เน็ต (internet Domain Name) คือชื่อที่เป็นตัวอักษรเลขที่มีอยู่เพียงชื่อเดียวที่จะสามารถระบุเลขที่อยู่อินเทอร์เน็ตโดยเฉพาะเจาะจง การจดทะเบียนชื่อโดเมนทำให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างชื่อและคอมพิวเตอร์ที่ถูกระบุไว้ในอินเทอร์เน็ตสำหรับช่วงเวลาที่ยจดทะเบียน ซึ่งการจดทะเบียนสามารถต่อสัญญาได้ใหม่ ชื่อโดเมนที่จดทะเบียนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมาย

3. รูปลักษณ์ (Trade dress) (สีที่เป็นเอกลักษณ์unique colour, การออกแบบรูปร่างหรือหีบห่อshape or package design) #
4. ชื่อหัวหนังสือพิมพ์ (Newspaper mastheads) #
5. ข้อตกลงในการไม่แข่งขัน(Non-competition agreements) #

**ข) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Customer-related บพนำtangible assets)**

1. รายชื่อลูกค้า (Customer lists) \*

รายชื่อลูกค้าประกอบด้วยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ชื่อและข้อมูลที่ใช้ในการติดต่อ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของฐานข้อมูลที่มีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ประวัติการสั่งซื้อในอดีต และข้อมูลทางประชากรศาสตร์ โดยปกติ รายชื่อลูกค้าไม่ได้เป็นผลมาจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าเป็นสิ่งที่มีความสำคัญและมักจะนำมาถูกนำมาให้เช่าหรือแลกเปลี่ยน ดังนั้น รายชื่อลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ โดยปกติจะเข้าเงื่อนไขสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้สำหรับการระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะไม่เข้าเงื่อนไขในการแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ หากมีทำสัญญาในการรักษาความลับ(terms of confidentiality) และข้อตกลงอื่น ๆ ที่ไม่อนุญาตให้กิจการจำหน่าย ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า

2. คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ (Order or production backlog) #  
คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ที่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อหรือขาย ดังนั้น จึงถือว่าคำสั่งซื้อหรือขาย หรือการผลิตที่ยังคงค้างส่งอยู่ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าคำสั่งซื้อหรือขายดังกล่าวจะสามารถบอกเลิกได้

3. สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Customer contracts and the related customer relationships) #

หากกิจการมีแนวทางปฏิบัติในการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้าเกิดจากสิทธิตามสัญญา ดังนั้น สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าการรักษาความลับหรือข้อกำหนดอื่น ๆ ของสัญญาจะไม่นอนุญาตให้จำหน่ายหรือโอนสัญญาแยกต่างหากจากกิจการหรือธุรกิจที่ได้มา สัญญานี้จึงถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย

ทั้งนี้ ความสัมพันธ์กับลูกค้าจะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อกิจการมีแนวทางปฏิบัติในการทำสัญญากับลูกค้า โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่ามีสัญญานั้นอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่

ตามที่กล่าวในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 2 คำสั่งหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ที่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อ หรือขาย ถือเป็นสิทธิตามสัญญาด้วย ดังนั้น หากกิจการมีความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้าก็ถือว่าเกิดขึ้นจากสิทธิตามสัญญาด้วยเช่นกัน จึงถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาและตามกฎหมาย ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

4. ความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้ได้มาจากการทำสัญญา (Non-contractual customer relationships) #  
ถ้าความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ไม่ได้ได้มาจากการทำสัญญา ความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเป็นไปตามเงื่อนไขความสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ รายการแลกเปลี่ยนสำหรับสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ของความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา (non-contractual customer relationship) และยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับราคาที่ใช้ในแลกเปลี่ยนที่จะนำมาพิจารณาเมื่อประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วย

#### ค) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ (Artistic-related บพทangible assets)

สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับศิลปะที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามเงื่อนไขในการระบุว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสินทรัพย์ดังกล่าวได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมาย เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์สามารถโอนได้ไม่ว่าจะเป็นการโอนทั้งหมดโดยเอกสารการโอนสิทธิ์หรือโอนบางส่วนโดยข้อตกลงในการให้ใบอนุญาต การที่ลิขสิทธิ์และเอกสารการโอนสิทธิ์หรือข้อตกลงในการให้ใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องมีอายุการให้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกัน ไม่ได้ทำให้กิจการไม่สามารถรับรู้ลิขสิทธิ์และเอกสารการโอนสิทธิ์หรือข้อตกลงในการให้ใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก (single asset)

1. ละคร อุปรากร และนาฏศิลป์การฟ้อนรำ #
2. หนังสือ นิตยสาร หนังสือพิมพ์ และงานประพันธ์อื่น ๆ #

3. งานทางด้านดนตรี เช่น เพลงที่แต่ง เนื้อเพลง และเพลงประกอบโฆษณา #
4. ภาพวาดและรูปถ่าย #
5. วิดีทัศน์ และสื่อโสตทัศน์ (Video and audiovisual material) รวมถึง ภาพยนตร์(films) วิดีทัศน์เพลง (music video) และรายการโทรทัศน์ (television programmes)#

**ง) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา (Contract-based บทน้าangible assets)**

1. ใบอนุญาต(licensing) ค่าสิทธิ(royalty) และ standstill agreement รอถามคุณสมบัติอื่นที่#
2. สัญญาที่เกี่ยวกับการโฆษณา การก่อสร้าง การจัดการ การให้บริการ หรือสัญญาผู้จำหน่ายการจัดหาวัสดุ #
3. สัญญาเช่า#
4. ใบอนุญาตการก่อสร้าง#
5. ข้อตกลงในการให้แฟรนไชส์#
6. สิทธิในการจัดการและการออกอากาศ#
7. สิทธิในการใช้สิทธิประโยชน์ เช่น การขุดเจาะ น้ำ อากาศ แร่ธาตุ ป่าไม้การตัดไม้ และอำนาจการเดินทางคมนาคมการมีอำนาจในเส้นทาง # (Use rights such as drillบทน้าng, water, air, mineral, timber-cutting and route authorities)
8. สัญญาการให้บริการ เช่น สัญญาการให้บริการด้านการจัดการสินเชื่อ #

สัญญาที่ให้บริการสินทรัพย์ทางการเงินคือประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา (contract-based บทน้าangible assets) ในขณะที่การให้บริการเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงิน การให้บริการจะแยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) เมื่อเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 8.1 เมื่อการให้บริการสามารถแยกต่างหากจากสินทรัพย์ทางการเงินที่ใช้อ้างอิงหลักได้ (underlying financial assets) โดยการขายหรือการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์โดยที่ยังคงให้บริการอยู่ หรือ
- 8.2 ผ่านการซื้อที่แยกต่างหากและข้อสมมติฐานการให้บริการ

เงินกู้ที่มีหลักประกัน ลูกหนี้บัตรเครดิต หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจซึ่งยังมีสัญญาที่ต้องให้บริการอยู่ สิทธิในการให้บริการที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงิน ไม่สามารถรับรู้แยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสิทธิในการให้บริการจะถูกรวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มา

9. สัญญาจ้างงานที่เป็นประโยชน์ในมุมมองของผู้ว่าจ้าง เนื่องจากมูลค่าของสัญญาต่ำกว่ามูลค่าของราคาตลาดในปัจจุบัน#

**จ) สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นผลมาจากเทคโนโลยี (Technology-based บทน้าangible assets)**

1. เทคโนโลยีที่มีสิทธิบัตร (Patented technology) #
2. คอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์และ mask works # ถ้าคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์และโปรแกรมการจัดรูปแบบที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ได้รับการคุ้มครองทางกฎหมาย เช่น สิทธิบัตรหรือลิขสิทธิ์ จะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

Mask works เป็นซอฟต์แวร์ที่ถูกบันทึกอยู่ในชิปหน่วยความจำอ่านอย่างเดียวอย่างถาวรที่จัดเก็บอย่างเป็นลำดับหรือเป็นวงจร Mask works อาจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมาย Mask works ที่ได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายที่ได้รับมาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

3. เทคโนโลยีที่ไม่มีสิทธิบัตร (Unpatented technology) \*

4. ฐานข้อมูล \* (Databases )

คือการจัดเก็บรวบรวมข้อมูล มักจะถูกจัดเก็บในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ (เช่น computer disks หรือ files) ฐานข้อมูลที่มีงานต้นฉบับของผู้เขียนอาจได้รับการคุ้มครองลิขสิทธิ์ ถ้าฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจได้รับการคุ้มครองลิขสิทธิ์ ฐานข้อมูลนี้จะปฏิบัติตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายสำหรับการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ฐานข้อมูลมักจะรวมข้อมูลที่เป็นผลมาจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น รายชื่อลูกค้า หรือ ข้อมูลที่เกิดจากความรู้หรือความชำนาญพิเศษ เช่น ข้อมูลทางวิทยาศาสตร์ หรือ ข้อมูลเกี่ยวกับสินเชื่อ ฐานข้อมูลที่ไม่ได้รับการคุ้มครองลิขสิทธิ์สามารถแลกเปลี่ยน ให้ใบอนุญาต หรือให้ผู้อื่นเข้าได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนั้น แม้ว่าประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากฐานข้อมูลไม่ได้เกิดขึ้นจากสิทธิตามกฎหมายดังกล่าว ฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามเงื่อนไขความสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

5. ความลับทางการค้า เช่น สูตร กระบวนการ หรือ ตำรา # (Trade secrets such as secret formulas, processes or recipes)

ถ้าประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายให้ถือว่า สินทรัพย์นี้เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ ความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ ซึ่งกรณีนี้มักเกิดขึ้นบ่อย

**สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ**

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

**ตัวอย่างที่ 1**

**ข้อมูลเบื้องต้น**

ในการรวมธุรกิจ ณ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมในบริษัทผู้จัดจำหน่าย โดยบริษัทผู้จัดจำหน่ายมีข้อตกลงในการจัดหาสินค้าให้กับผู้ซื้อสินค้าเป็นเวลา 5 ปี ทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทผู้จัดจำหน่าย เชื่อว่าผู้ซื้อสินค้าจะต่ออายุสัญญาเมื่อสัญญาปัจจุบันสิ้นสุดลง โดยที่ข้อตกลงในการจัดหาสินค้านี้ไม่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

**การวิเคราะห์**

ข้อตกลงในการจัดหาสินค้า (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายสำหรับการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้น ข้อตกลงในการจัดหาสินค้าจะต้องรับรู้แยกต่างหากออกมาจากค่าความนิยม หาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ข้อตกลงดังกล่าวสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ นอกจากนี้ ความสัมพันธ์กับลูกค้านั้น บริษัทผู้จัดจำหน่ายกับผู้ซื้อสินค้าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากบริษัทผู้จัดจำหน่ายสร้างความสัมพันธ์กับผู้ซื้อสินค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้านั้นจะถูกรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมหากมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์กับลูกค้า บริษัทใหญ่ จะต้องพิจารณาข้อสมมติต่าง ๆ เช่น การต่ออายุข้อตกลงในการจัดหาสินค้าที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

## ตัวอย่างที่ 2

### ข้อมูลเบื้องต้น

ในการรวมธุรกิจ ณ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุม บริษัทย่อย บริษัทย่อยมีการผลิตสินค้า 2 สายงานธุรกิจแยกต่างหากจากกัน คือ สินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้า ลูกค้านั้นจะซื้อสินค้าทั้งเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้าจากบริษัทย่อย โดยบริษัทย่อยมีสัญญากับลูกค้าในการจัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาให้กับลูกค้าแต่เพียงผู้เดียว อย่างไรก็ตามบริษัทย่อยไม่มีสัญญาในการจัดหาเครื่องใช้ไฟฟ้าให้กับลูกค้า ซึ่งทั้งบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่เชื่อว่าบริษัทย่อยมีความสัมพันธ์กับลูกค้าโดยรวมเพียงความสัมพันธ์เดียว

### การวิเคราะห์

สัญญาในการเป็นผู้จัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาแต่เพียงผู้เดียวให้กับลูกค้า (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายสำหรับในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนั้น สัญญาดังกล่าวจะต้องรับรู้แยกต่างหากออกมาจากค่าความนิยม หากสัญญานี้สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากความสัมพันธ์กับลูกค้าของบริษัทย่อยกับลูกค้าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากบริษัทย่อยสร้างความสัมพันธ์กับผู้ซื้อสินค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้าจะถูกรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมหากมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ด้วยเหตุที่มีความสัมพันธ์กับลูกค้าเพียงความสัมพันธ์เดียว มูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์ดังกล่าวจะรวมข้อสมมติฐานของความสัมพันธ์กับลูกค้าของบริษัทย่อย ทั้งสินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้าเข้าไว้ด้วยกัน

อย่างไรก็ตาม ถ้าทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทผู้จัดจำหน่าย เชื่อว่ามีความสัมพันธ์กับลูกค้าที่แยกต่างหากจากกัน คือ ความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องกีฬา และความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้า โดยบริษัทใหญ่จะต้องประเมินว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้าเป็นไปตามเงื่อนไขความสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่

### ตัวอย่างที่ 3

#### ข้อมูลเบื้องต้น

ในการรวมธุรกิจ ณ 31 ธันวาคม 25X4 กิจการ ก มีอำนาจควบคุม กิจการ ข โดยกิจการ ข ดำเนินธุรกิจกับลูกค้าโดยผ่านใช้คำสั่งซื้อหรือคำสั่งขายแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่ง ณ 31 ธันวาคม 25X4 กิจการ ข มีคำสั่งซื้อของลูกค้าร้อยละ 60 ของลูกค้าทั้งหมด เป็นคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการ ซึ่งลูกค้ากลุ่มนี้เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำ ลูกค้าส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 ก็เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ณ 31 ธันวาคม 25X4 กิจการ ข ไม่มีคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการหรือสัญญาอื่นใดกับลูกค้ากลุ่มร้อยละ 40 นี้

#### การวิเคราะห์

คำสั่งซื้อจำนวนร้อยละ 60 ของลูกค้าของกิจการ ข (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน ดังนั้น คำสั่งซื้อดังกล่าวจะต้องรับรู้แยกต่างหากออกจากค่าความนิยม หากคำสั่งซื้อเหล่านี้สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ นอกจากนี้เนื่องจากกิจการ ข สร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้น ความสัมพันธ์กับลูกค้าจึงเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน และความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวจะถูกรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมหากมูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์กับลูกค้าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

เนื่องจากกิจการ ข มีแนวปฏิบัติในการทำสัญญากับลูกค้ากลุ่มที่เหลือ (ร้อยละ 40 ของลูกค้าทั้งหมด) ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ากลุ่มนี้จะเกิดขึ้นจากสิทธิตามสัญญา และเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน ดังนั้น กิจการ ก จะรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้ารายการนี้แยกต่างหากจากค่าความนิยม หากมูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์กับลูกค้าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ถึงแม้ว่า ณ 31 ธันวาคม 25X4 กิจการ ข จะไม่มีสัญญากับลูกค้ากลุ่มนี้เลยก็ตาม

### ตัวอย่างที่ 4

#### ข้อมูลเบื้องต้น

ในการรวมธุรกิจ ณ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมในผู้รับประกันภัย (Insurer) ซึ่งผู้รับประกันภัยมีกลุ่มสัญญาประกันภัยรถยนต์สำหรับสัญญาระยะเวลาในระยะเวลา 1 ปี ที่ผู้ถือกรมธรรม์สามารถบอกเลิกได้ ในแต่ละปีจำนวนของผู้ถือกรมธรรม์ในการต่ออายุสัญญาประกันภัยสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### การวิเคราะห์

เนื่องจากผู้รับประกันภัยสร้างความสัมพันธ์กับผู้ถือกรมธรรม์โดยการทำสัญญาประกันภัย ความสัมพันธ์กับลูกค้าของผู้ถือกรมธรรม์จึงเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน ดังนั้นความสัมพันธ์กับลูกค้านี้จะรับรู้เป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม หากมูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้านี้ บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาประมาณการของการต่ออายุสัญญาและการทำประกันภัยอื่น ๆ ต่อเนื่อง (cross-selling) นอกจากนี้ ต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้า

ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มสัญญาประกันภัย บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาประมาณการของการบอกเลิกกรมธรรม์ของผู้ถือกรมธรรม์ด้วย มาตรฐานการบัญชี เรื่อง สัญญาประกันภัย อนุญาตให้แยกแสดงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาประกันภัยที่ได้มา (แต่ไม่ได้เป็นข้อกำหนด) ออกเป็น 2 องค์ประกอบดังนี้

1. หนี้สินซึ่งวัดมูลค่าตามนโยบายการบัญชีของผู้รับประกันภัยสำหรับสัญญาประกันภัยที่ออก และ
2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แสดงมูลค่ายุติธรรมของสิทธิตามสัญญาและภาวะผูกพันที่ได้มา ซึ่งมูลค่าของหนี้สินไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่ายุติธรรม โดยสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้จะไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการต่ออายุของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หลังจากการรวมธุรกิจ Parent จะต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้ด้วยเกณฑ์ที่สอดคล้องกับการวัดมูลค่าของหนี้สินจากการประกันภัยที่เกี่ยวข้อง

#### การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงแนวปฏิบัติของวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตามแนวปฏิบัติข้อ 1-15 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ

#### ตัวอย่างที่ 5

ตัวอย่างนี้แสดงถึงวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ซึ่งบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทที่ออกตราสารทุนที่ออกใหม่และถือเป็นบริษัทแม่ตามกฎหมายกลายเป็นผู้ถือจากผลการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยบริษัท ข ที่ถือว่าเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมายได้เข้าซื้อบริษัท ก ในลักษณะการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 ตัวอย่างนี้ไม่คำนึงถึงการบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้

งบดุล ของบริษัท ก และ บริษัท ข ณ เวลาสุดท้ายก่อนการรวมธุรกิจ

	บริษัท ก (บาท)	บริษัท ข (บาท)
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		
กำไรสะสม	800	1,400
ทุนที่ออก		

หุ้นสามัญ 100 หุ้น	300	
หุ้นสามัญ 60 หุ้น		600
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,100	2,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,800	3,700

### ข้อมูลอื่น

- (1) วันที่ 30 กันยายน 25x1 บริษัท ก ได้ออกหุ้นจำนวน 2.5 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข ผู้ถือหุ้นของบริษัท ข แลกเปลี่ยนหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข ดังนั้น บริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 150 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ข ทั้งหมด 60 หุ้น
- (2) มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญบริษัท ข ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 มูลค่าหุ้นละราคา 40 บาท ส่วนมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญ บริษัท ก ณ วันเดียวกันมีมูลค่าหุ้นละ 12 บาท
- (3) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เท่ากับมูลค่าตามบัญชี ยกเว้นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนของบริษัท ก ณ 30 กันยายน 25x1 มีมูลค่า 1,500 บาท

### การคำนวณต้นทุนการรวมธุรกิจ

ผลจากการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก 150 หุ้น ทำให้ผู้ถือหุ้นบริษัท ข ถือหุ้น 60% ของกิจการที่นำมารวมกัน (150 หุ้น จาก 250 หุ้นที่ออก) ส่วนที่เหลืออีก 40% เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัท ก ถ้าการรวมธุรกิจเกิดขึ้นในรูปแบบที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท ก เพื่อแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ก บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมอีก 40 หุ้นเพื่อให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการที่นำมารวมกันคงเดิม ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จึงจะถือหุ้นของบริษัท ข จำนวน 60 หุ้นจากหุ้นทั้งหมด 100 หุ้น และยังคงสัดส่วนการถือหุ้น 60% ในกิจการที่นำมารวมกัน

ดังนั้น ต้นทุนการรวมธุรกิจกิจการเท่ากับ 1,600 บาท (40 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท)

### การวัดมูลค่าความนิยม

ค่าความนิยมจะเกิดขึ้นเมื่อต้นทุนการรวมธุรกิจสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก ดังนั้น ค่าความนิยมจะวัดได้ดังนี้

	(บาท)	(บาท)
ต้นทุนการรวมธุรกิจ		1,600
มูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้		
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,500	
หนี้สินหมุนเวียน	(300)	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หนี้สินไม่หมุนเวียน	(400)	1,300
ค่าความนิยม		<u>300</u>

งบดุลรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

	(บาท)
สินทรัพย์หมุนเวียน [700 บาท + 500 บาท]	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน[3,000 บาท + 1,500 บาท]	4,500
ค่าความนิยม	300
รวมสินทรัพย์	<u>6,000</u>
หนี้สินหมุนเวียน [600 บาท + 300 บาท]	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน [1,100 บาท + 400 บาท]	1,500
รวมหนี้สิน	<u>2,400</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
กำไรสะสม	1,400
ทุนที่ออก	
หุ้นสามัญ 250 หุ้น [600 บาท + 1,600 บาท] <sup>(1)</sup>	2,200
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>3,600</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>6,000</u>

- (1) ตามที่กล่าวในภาคผนวก ข ย่อหน้า 7.3 ของมาตรฐานฉบับนี้ จำนวนตราสารทุนที่รับรู้ในงบการเงินรวมจะแสดงด้วยมูลค่าหุ้นทุนที่ออกของบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมกิจการนั้นคือ 600 บาท รวมกับต้นทุนการรวมกิจการจำนวน 1,600 บาท อย่างไรก็ตาม โครงสร้างส่วนทุนที่ปรากฏในงบการเงินรวม (จำนวนและชนิดของตราสารทุนที่ออก) ต้องสะท้อนถึงโครงสร้างส่วนทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมาย รวมถึงตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทแม่ตามกฎหมายในการรวมธุรกิจ

### กำไรต่อหุ้น

สมมติว่ากำไรของบริษัท ข สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 600 บาท และกำไรของงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 800 บาท และสมมติว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนหุ้นสามัญที่ออกของบริษัท ข ในระหว่างปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 และในระหว่างงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่การได้มาซึ่งธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้น (30 กันยายน 25X1)

การคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับปีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

จำนวนหุ้นที่คงเหลืออยู่ในงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่ซื้อ

(จำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ) 150

จำนวนหุ้นสามัญที่คงเหลือนับจากวันที่ซื้อถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 250

จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักคงเหลือ  $[(150 \times 9/12) + (250 \times 3/12)]$  175

กำไรต่อหุ้น  $[800/175]$  4.57 บาท

กำไรต่อหุ้นปรับปรุงสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 4.00 บาท (กำไรของบริษัท ข จำนวน 600 บาทหารด้วยจำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก ในการได้มาซึ่งธุรกิจแบบย้อนกลับจำนวน 150 หุ้น)

### ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

จากตัวอย่างข้างต้น สมมติว่ามีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของบริษัท ข จำนวน 56 หุ้นแทนการแลกเปลี่ยน 60 หุ้น หากบริษัท ก จะออกหุ้นสามัญ 2.5 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จะออกหุ้นสามัญ 140 หุ้น (แทนการออก 150 หุ้น) ผลที่ตามมาคือ ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จะถือหุ้น 58.3% ของหุ้นที่ออกในกิจการที่นำมารวม (จากหุ้นที่ออกทั้งหมด 240 หุ้น)

ต้นทุนการรวมธุรกิจจะคำนวณโดยสมมติว่าการรวมธุรกิจนั้นเกิดจากการที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัท ก ในการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของบริษัท ก สำหรับการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่จะต้องออกเพิ่มโดยบริษัท ข นั้น จะไม่คำนึงถึงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ดังนั้น ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ของบริษัท ข ยังคงถือหุ้นสามัญจำนวน 56 หุ้น และเพื่อให้บริษัท ข ยังคงสัดส่วนการถือหุ้น 58.3% บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มจำนวน 40 หุ้น โดยผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่จะถือหุ้นจำนวน 56 หุ้นจากหุ้นสามัญที่บริษัท ข ออกทั้งหมด 96 หุ้น และยังคงสัดส่วนการถือหุ้น 58.3 % ในการรวมกิจการ

ผลสุดท้ายต้นทุนการรวมธุรกิจเท่ากับ 1,600 บาท (จำนวนหุ้น 40 หุ้นซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท) ซึ่งมูลค่านี้จะเท่ากับการที่บริษัท ข ออกหุ้นแลกเปลี่ยนจำนวน 60 หุ้น ต้นทุนการรวมกิจการไม่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากผู้ถือหุ้นเพียงบางส่วนที่ไม่เข้าร่วมในการแลกเปลี่ยน

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมีจำนวนหุ้นสามัญ 4 หุ้นจากที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญไปทั้งหมดจำนวน 60 หุ้น ซึ่งหุ้นจำนวนดังกล่าวไม่ได้แลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ก ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยคิดเป็น 6.7% ของจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข ซึ่งส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแสดงสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ดังนั้น งบดุลรวมจะถูกปรับปรุงเพื่อให้ส่วนเพื่อให้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยแสดงด้วยสัดส่วน 6.7% ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัท ข (เท่ากับ 134 บาทหรือ 6.7% ของ 2,000 บาท)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

งบดุลรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ดังนี้

	(บาท)
สินทรัพย์หมุนเวียน [700 บาท + 500 บาท]	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน[3,000 บาท + 1,500 บาท]	4,500
ค่าความนิยม	300
รวมสินทรัพย์	6,000
หนี้สินหมุนเวียน [600 บาท + 300 บาท]	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน [1,100 บาท + 400 บาท]	1,500
รวมหนี้สิน	2,400
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
กำไรสะสม [ 1,400 บาท x 93.3% ]	1,306
ทุนที่ออก	
หุ้นสามัญ 240 หุ้น[560 บาท + 1,600 บาท]	2,160
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	134
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	3,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	6,000

#### การรวมธุรกิจที่ดำเนินเป็นขั้น ๆ

ตัวอย่างที่แสดงเป็นแนวปฏิบัติของการดำเนินธุรกิจที่ดำเนินเป็นขั้น ๆ ตามย่อหน้าที่ 58-60 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทยอยซื้อหุ้นที่มีผลทำให้ผู้ถูกลงทุนซึ่งกิจการเคยรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมในงวดก่อน ถูกรวมเป็นบริษัทย่อยในงบการเงินรวม

ตัวอย่างที่แสดงเป็นผลจากการใช้แนวทางปฏิบัติตาม ย่อหน้าที่ 58-60 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) ตัวอย่างสมมุติว่ากิจการรับรู้ผู้ถูกลงทุนในงวดก่อนด้วยราคาหุ้นหรือใช้การรวมส่วนได้เสียแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม

#### ตัวอย่างที่ 6

ผู้ลงทุนได้มาซึ่งส่วนได้เสีย 20% ของผู้ถูกลงทุน (บริษัทที่รับบริการ) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยจ่ายเงินสด 3,500,000 บาท ณ วันดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของผู้ถูกลงทุนเท่ากับ 10,000,000 บาท และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้นเท่ากับ 8,000,000 บาท ผู้ถูกลงทุนไม่มีหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ณ วันนั้น งบดุลของผู้ถูกลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้มีดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

	มูลค่าตามบัญชี (บาท)	มูลค่ายุติธรรม (บาท)
เงินสดและลูกหนี้	2,000,000	2,000,000
ที่ดิน	6,000,000	8,000,000
รวม	8,000,000	10,000,000
หุ้นสามัญที่ออกจำนวน 1,000,000 หุ้น	5,000,000	
กำไรสะสม	3,000,000	
รวม	8,000,000	

ในระหว่างงวดสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ผลการดำเนินงานของผู้ถูกลงทุนมีกำไรจำนวน 6,000,000 บาท โดยไม่มีการจ่ายปันผล นอกจากนี้ มูลค่ายุติธรรมของที่ดินของผู้ถูกลงทุนเพิ่มขึ้นจำนวน 3,000,000 บาท เป็น 11,000,000 บาท อย่างไรก็ตาม มูลค่าตามบัญชีของที่ดินที่รับรู้โดยผู้ถูกลงทุนยังคงเป็น 6,000,000 บาท ตามที่แสดงในงบดุลของผู้ถูกลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุมีดังนี้

	มูลค่าตามบัญชี (บาท)	มูลค่ายุติธรรม (บาท)
เงินสดและลูกหนี้	8,000,000	8,000,000
ที่ดิน	6,000,000	11,000,000
รวม	14,000,000	19,000,000
หุ้นสามัญที่ออกจำนวน 1,000,000 หุ้น	5,000,000	
กำไรสะสม	9,000,000	
รวม	14,000,000	

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 ผู้ลงทุนได้มาซึ่งส่วนได้เสียของผู้ถูกลงทุนเพิ่มเติมจำนวน 60% โดยจ่ายเงินไป 22,000,000 บาท ดังนั้นผู้สามารถควบคุมผู้ถูกลงทุนได้ โดยที่ก่อนหน้านี้ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างเป็นทางการที่สำคัญในผู้ถูกลงทุน และผู้ลงทุนรับรู้เงินลงทุนเริ่มแรกจำนวน 20% ด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมได้ถูกรับรู้ในงบกำไรหรือขาดทุนแล้ว หุ้นสามัญของผู้ถูกลงทุนมีราคาตลาด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 30 บาทต่อหุ้น

ในระหว่างงวดวันที่ 1 มกราคม 25x1 ถึง 1 มกราคม 25x2 ส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ลงทุนเท่ากับ 30,000,000 บาท โดยที่สินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุนที่นอกเหนือจากเงินลงทุนในผู้ถูกลงทุนคือ เงินสด

**การบันทึกบัญชีของเงินลงทุนเริ่มแรกก่อนมีอำนาจควบคุม**

เงินลงทุนของผู้ลงทุนเริ่มแรกที่ 20% เท่ากับ 3,500,000 บาท อย่างไรก็ตาม หุ้นสามัญของผู้ถูกลงทุนจำนวน 1,000,000 หุ้น มีราคาตลาด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับหุ้นละ 30 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนเริ่มแรกที่ 20% ซึ่งถูกวัดมูลค่าใหม่ในงบการเงินของผู้ลงทุนเท่ากับ 6,000,000 บาท พร้อมกับรับรู้เพิ่มขึ้นในงบกำไรหรือขาดทุนเท่ากับ 2,500,000 บาท ดังนั้น งบดุลของผู้ลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ก่อนที่จะมีการได้มาซึ่งส่วนได้เสียของผู้ถูกลงทุนเพิ่มขึ้น 60% เป็นดังนี้

	(บาท)
เงินสด	26,500,000
เงินลงทุนในกิจการผู้ถูกลงทุน	6,000,000
รวม	32,500,000
หุ้นสามัญที่ออก	30,000,000
กำไรสะสม	2,500,000
รวม	32,500,000

ดังนั้น ราคาตลาดของผู้ถูกลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 30,000,000 บาท อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนจ่ายเงิน 22,000,000 บาท ในการได้มาซึ่งส่วนได้เสียในผู้ถูกลงทุนเพิ่มเติมจำนวน 60% ของหุ้นที่ออก โดยผู้ซื้อสามารถควบคุมผู้ถูกลงทุนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x2 ซึ่งแสดงว่าผู้ลงทุนต้องจ่ายเงินส่วนเพิ่มอย่างเป็นสาระสำคัญเพื่อให้ได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกลงทุน

**การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) ย่อหน้าที่ 25 กำหนดว่าเมื่อการรวมธุรกิจมีความเกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งรายการ ต้นทุนการรวมธุรกิจเท่ากับต้นทุนรวมของรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการ ซึ่งต้นทุนแต่ละรายการนั้นกำหนด ณ วันที่รายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการเกิดขึ้น (เช่น วันที่ผู้ลงทุนรับรู้เงินลงทุนแต่ละรายการในงบการเงินของผู้ซื้อ) ตามตัวอย่างหมายความว่า ต้นทุนของผู้ซื้อในการรวมกิจการจะรวมต้นทุนเริ่มแรกของส่วนได้เสียในผู้ถูกลงทุน 20 % (3,500,000 บาท) และต้นทุนครั้งหลังที่ลงทุนเพิ่มของส่วนได้เสียในผู้ถูกลงทุน 60% (22,000,000 บาท) โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของต้นทุนรับรู้เริ่มแรกที่ 20%

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) ย่อหน้าที่ 58 กำหนดว่า รายการแลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง ต้องคำนวณค่าความนิยมแยกจากกันในแต่ละครั้งที่มีการ โดยใช้ข้อมูลราคาทุนและราคามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการ แลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง ดังนั้น ผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนต่างเป็นค่าความนิยมในงบการเงินรวม

สำหรับส่วนได้เสีย 20% มีราคาทุน 3,500,000:

ค่าความนิยม = 3,500,000 - [20% x 10,000,000] = 1,500,000 บาท

สำหรับส่วนได้เสีย 60% มีราคาทุน 22,000,000:

ค่าความนิยม = 22,000,000 - [60% x 19,000,000] = 10,600,000 บาท

กระตาดำการของงบการเงินรวมของผู้ลงทุน (ทุกจำนวนหน่วยเป็นพันบาท) หลังจากได้มาซึ่งส่วนได้เสียในผู้ถูกลงทุน 60% รวมทั้งรายการปรับปรุงในงบการเงินรวมและคำอธิบาย เป็นดังนี้

	ผู้ลงทุน		ผู้ถูกลงทุน		รายการปรับปรุง ในงบการเงินรวม		งบการเงินรวม		
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.			
<b>สินทรัพย์สุทธิ</b>									
เงินสดและลูกหนี้	4,500	8,000						12,500	
เงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน	28,000				2,500	(2)			
					3,500	(3)			
					22,000	(4)			
ที่ดิน	-	6,000	5,000	(1)			11,000		ดูหมายเหตุ (ก)
ค่าความนิยม	-	-	1,500	(3)			12,100		ดูหมายเหตุ (ข)
			10,600	(4)					
<b>รวม</b>	<b>32,500</b>	<b>14,000</b>					<b>35,600</b>		
หุ้นสามัญที่ออก	30,000	5,000	1,000	(3)			30,000		ดูหมายเหตุ (ค)
			3,000	(4)					
			1,000	(5)					
ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์	-	-	400	(3)	5,000	(1)	600		ดูหมายเหตุ (ง)
			3,000	(4)					
			1,000	(5)					
กำไรสะสม	2,500	9,000	2,500	(2)			1,200		ดูหมายเหตุ (จ)
			600	(3)					

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

			5,400	(4)		
			1,800	(5)		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	-	-	3,800	(5)	3,800	ดูหมายเหตุ (ก)
รวม	32,500	14,000			35,600	

รายการปรับปรุงในงบการเงินรวม

	Dr.	Cr.
(1) ที่ดิน	5,000	
ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์		5,000
รับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ		
(2) กำไรสะสม	2,500	
เงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน		2,500
ปรับย้อนหลังเงินลงทุนในผู้ถูกลงทุนเริ่มแรก 20% ให้เป็นราคาทุน		
(3) หุ้นสามัญที่ออก [20% x 5,000]	1,000	
ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์ [20% x 2,000 <sup>(ก)</sup> ]	400	
กำไรสะสม [20% x 3,000]	600	
ค่าความนิยม	1,500	
เงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน		3,500
รับรู้ค่าความนิยมของเงินลงทุนในผู้ถูกลงทุนเริ่มแรก 20% และบันทึกการตัดรายการเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้นคงเหลือที่มีความสัมพันธ์กัน		
(4) หุ้นสามัญที่ออก [60% x 5,000]	3,000	
ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์ [60% x 5,000]	3,000	
กำไรสะสม [60% x 9,000]	5,400	
ค่าความนิยม	10,600	
เงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน		22,000
รับรู้ค่าความนิยมของเงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน 60% และบันทึกการตัดรายการเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้นคงเหลือที่มีความสัมพันธ์กัน		
(5) หุ้นสามัญที่ออก [20% x 5,000]	1,000	
ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์ [20% x 5,000]	1,000	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กำไรสะสม [20%x9,000]	1,800
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (หุ้นสามัญที่ออก)	1,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์)	1,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (กำไรสะสม)	1,800
รับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในเงินลงทุนในผู้ถูกลงทุน	

(n) ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์ 2,000,000 บาท แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมของที่ดินของผู้ถูกลงทุน ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนครั้งแรกที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน ณ วันที่ผู้ลงทุนได้มาเริ่มแรกเท่ากับ 6,000,000 บาท แต่มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 8,000,000 บาท มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 ย่อหน้า 58 กำหนดว่า รายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการต้องคำนวณค่าความนิยมแยกจากกันในแต่ละครั้งที่มีรายการ โดยใช้ข้อมูลราคาทุนและราคามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการ

#### คำอธิบาย

รายการปรับปรุงงบการเงินรวมข้างต้นเป็นผลให้

- (ก) สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้แสดงมูลค่ายุติธรรมเต็มจำนวน ณ วันที่ผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมผู้ถูกลงทุน ซึ่งหมายความว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 20% ในผู้ถูกลงทุนคือ ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 20% ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกลงทุน
- (ข) ค่าความนิยมจะถูกรับรู้นับจากวันที่ซื้อแยกกันในแต่ละครั้งที่มีรายการ โดยใช้ข้อมูลราคาทุนและราคามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการ
- (ค) หุ้นสามัญที่ออก 30,000,000 เป็นหุ้นสามัญที่ออกของผู้ลงทุน 30,000,000 บาท
- (ง) ส่วนเกินมูลค่าสินทรัพย์จำนวน 600,000 บาท มาจากการเพิ่มขึ้นในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกลงทุนหลังจากได้มาซึ่งส่วนได้เสียเริ่มแรก 20% [20%x3,000,000]
- (จ) กำไรสะสมจำนวน 1,200,000 บาท มาจากการเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมของหลังจากได้มาซึ่งส่วนได้เสียเริ่มแรก 20% [20%x6,000,000]

ดังนั้น ผลกระทบที่เกิดจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ที่เกี่ยวข้องกับการทยอยซื้อหุ้นในการลงทุนซึ่งรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งเปลี่ยนแปลงตามมูลค่าในงบกำไรหรือขาดทุน จะทำให้เกิด

- การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียจะถูกกลับรายการ (ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียต้องปรับปรุงใหม่เป็นราคาทุน)
- การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมของผู้ถูกลงทุน และยอดคงเหลือในส่วนกองทุนอื่นหลังจากมีรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการจะถูกรวมในงบการเงินรวมหลังการรวมธุรกิจ เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียที่ผู้ลงทุนถืออยู่ก่อนหน้า

**การประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) ถ้าผู้ลงทุนเคยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสียวก่อน**

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) ย่อหน้าที่ 25 กำหนดว่า เมื่อการรวมธุรกิจมีความเกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งรายการ ต้นทุนการรวมธุรกิจเท่ากับต้นทุนรวมของรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการ ซึ่งต้นทุนแต่ละรายการนั้นกำหนด ณ วันที่รายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการเกิดขึ้น (เช่น วันที่ผู้ลงทุนรับรู้เงินลงทุนแต่ละรายการในงบการเงินของผู้ซื้อ) ดังนั้น ต้นทุนของผู้ลงทุนในการรวมกิจการจะรวมต้นทุนเริ่มแรกของส่วนได้เสียของผู้ลงทุน 20 % (3,500,000 บาท) และต้นทุนครั้งหลังที่ลงทุนเพิ่มของส่วนได้เสียของผู้ลงทุน 60% (22,000,000 บาท) ด้วยวิธีส่วนได้เสียหรือมูลค่ายุติธรรมโดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของต้นทุนรับรู้เริ่มแรกที่ 20%

นอกจากนี้ การใช้วิธีส่วนได้เสียหรือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน แต่ละรายการจะต้องถูกพิจารณาแยกจากกันเพื่อกำหนดจำนวนค่าความนิยมในแต่ละครั้ง โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของต้นทุนรับรู้เริ่มแรกที่ 20% ดังนั้น ผลกระทบจากการประยุกต์ใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) การรวมธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการทยอยซื้อหุ้น จะทำให้เกิด

- การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนจะถูกกลับรายการ ( ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะถูกปรับย้อนกลับเป็นราคาทุน)
- การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมของผู้ลงทุนและยอดคงเหลือในส่วนของทุนอื่นหลังจากมีรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการจะถูกรวมในงบการเงินรวมหลังการรวมธุรกิจ เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียที่ผู้ลงทุนถืออยู่ก่อนหน้า

ผลที่ตามมา คือ งบการเงินรวม หลังจากผู้ลงทุนได้มาซึ่งส่วนได้เสียเพิ่มขึ้น 60 % และมีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อจะเหมือนกัน ไม่ว่าจะใช้วิธีที่ดีในการรับรู้เงินลงทุนในผู้ลงทุนเริ่มแรก 20 % ก่อนที่ผู้ลงทุนจะมีอำนาจควบคุม

### **การเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่รับรู้ของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของธุรกิจที่ถูกซื้อ**

#### **การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจให้เสร็จสมบูรณ์**

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นแนวทางในการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจเมื่อผู้ซื้อใช้มูลค่าที่กำหนดขึ้นชั่วคราวในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจในช่วงแรกหลังจากการรวมธุรกิจตามย่อหน้าที่ 62 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงถึงวิธีการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงรายการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่าที่กำหนดชั่วคราว ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจสามารถกำหนดเป็นการชั่วคราวเท่านั้น ในวันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้นผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงเพื่อให้การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ ดังนี้

62.1) การปรับปรุงดังกล่าวต้องทำภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ซื้อ และ

62.2) ให้รับรู้การปรับปรุงดังกล่าวเสมือนรับรู้มาตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น

62.2.1) ให้คำนวณมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ซึ่งต้องรับรู้หรือปรับปรุงเพื่อให้การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ เสมือนว่าได้รับรู้มูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวตั้งแต่วันที่ซื้อ

62.2.2) ให้ปรับปรุงค่าความนิยมหรือกำไรที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 56 ด้วยจำนวนเท่ากับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

62.2.3) ข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงวดก่อนงวดที่การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ ให้นำเสนอเสมือนว่าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ทั้งนี้ รวมถึงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดบัญชี หรือกำไรหรือขาดทุนอื่นที่ต้องรับรู้เพิ่มเติมจากการปรับปรุงให้การบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์

#### ตัวอย่างที่ 7

กิจการจัดทำงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม และไม่มีการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล กิจการเป็นผู้ซื้อจากการรวมธุรกิจ ณ 30 กันยายน 25X4 กิจการต้องการประเมินอิสระสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ อย่างไรก็ตาม การประเมินราคาไม่สามารถทำให้เสร็จทันภายในงบการเงินปี 25X4 กิจการจึงรับรู้รายการในงบการเงินปี 25X4 ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่กำหนดชั่วคราวสำหรับสินทรัพย์ 30,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมที่กำหนดชั่วคราวของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ 100,000 บาท โดย ณ วันที่ซื้อ รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี

หลังจากวันที่ซื้อ 4 เดือน กิจการได้รับรายงานการประเมินจากผู้ประเมินราคาอิสระ ซึ่งประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อ เป็น 40,000 บาท

ตามย่อหน้าที่ 62 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงมูลค่าที่กำหนดชั่วคราวเสมือนรับรู้มาตั้งแต่วันที่ซื้อเพื่อให้การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์

ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดของงบการเงินปี 25X5 สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่ต้องปรับปรุง ณ วันที่ซื้อ คือ 10,000 บาทหักด้วยค่าเสื่อมราคาที่ต้องรับรู้เพิ่มเติมเสมือนว่าได้รับรู้มูลค่ายุติธรรมตั้งแต่วันที่ซื้อ (ค่าเสื่อมราคาสำหรับช่วง 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 25X4 จำนวน 500 บาท) นอกจากนี้ ต้องปรับปรุงโดยการลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมด้วยจำนวนที่เท่ากับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ด้วยจำนวน 10,000 บาท และข้อมูลของงบการเงินปี 25X4 ที่แสดงเปรียบเทียบให้ปรับปรุงเสมือนว่าการปรับปรุงรายการข้างต้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ซื้อและรับรู้ค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม 500 บาทในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ด้วย

ตามย่อหน้าที่ 69 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องเปิดเผยถึงการบันทึกบัญชีเริ่มแรกที่กำหนดไว้เป็นการชั่วคราวและอธิบายถึงเหตุผลของความไม่ชัดเจนที่ทำให้ต้องกำหนดมูลค่าเป็นการชั่วคราวนั้นในงบการเงินปี 25X4 ตามย่อหน้าที่ 73.2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการจะต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ระหว่างงวดปัจจุบันและคำอธิบายที่เกี่ยวข้องในงบการเงินปี 25X5 ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อเพิ่มขึ้น 10,000 บาท ซึ่งทำให้ค่าความนิยมลดลงด้วยจำนวนที่เท่ากัน และ
- ข้อมูลของปี 25X4 ที่นำเสนอเปรียบเทียบได้มีการปรับปรุงรายการมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และรับรู้ค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม 500 บาท ที่เป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าว ณ วันที่ซื้อ ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

## การแก้ไขข้อผิดพลาด

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงเป็นแนวทางสำหรับการบันทึกบัญชีการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจ ตามย่อหน้าที่ 63 และ 64 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงถึงวิธีการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงรายการ

โดยที่ไม่รวมข้อยกเว้น 3 ข้อตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 63\* การปรับปรุงรายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าการปรับปรุงการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจหลังจากที่บันทึกเริ่มแรกสมบูรณ์แล้ว ให้ทำได้เฉพาะการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด การปรับปรุงการบันทึกบัญชีเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจหลังจากที่การบันทึกบัญชีเริ่มแรกสมบูรณ์ต้องไม่ใช่การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดว่าผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการต้องรับรู้ในงวดปัจจุบันและอนาคต ซึ่งในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) มีแนวทางในการแบ่งแยกการปรับปรุงรายการที่เกิดจากการแก้ไขข้อผิดพลาดและการเปลี่ยนแปลงประมาณการ

## ตัวอย่างที่ 8

กิจการจัดทำงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม และไม่มีการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล กิจการเป็นผู้ซื้อจากการรวมธุรกิจ ณ 30 กันยายน 25X1 และจากการรวมธุรกิจกิจการรับรู้ค่าความนิยม 100,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 25X1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม เท่ากับ 100,000 บาท

ในระหว่างปี 25X2 กิจการพบว่าข้อผิดพลาดในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรกสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยที่จะต้องปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจจำนวน 20,000 บาท จาก 100,000 บาทที่รับรู้ในค่าความนิยม ให้กับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ณ วันที่ซื้อ

ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 64 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้การบันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดโดยการปรับย้อนหลังและให้นำเสนองบการเงินเปรียบเทียบเสมือนว่าไม่เคยมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นโดยปรับปรุงข้อมูลงบการเงินเปรียบเทียบในอดีตย้อนหลังสำหรับงวดที่มีข้อผิดพลาด

---

\* ข้อยกเว้นทั้ง 3 ข้อประกอบด้วย

1. การปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคตตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 33
2. การปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคตตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 34
3. การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของธุรกิจที่ได้มาที่ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ ณ วันที่ซื้อ แต่รับรู้ได้ในภายหลังการบันทึกบัญชีเริ่มแรกตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 65

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ดังนั้น ผู้ได้มาต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดของงบการเงินปี 25X2 สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่ต้องปรับปรุง ณ วันที่ซื้อ คือ 20,000 บาทหักด้วยค่าเสื่อมราคาที่ต้องรับรู้เพิ่มเติมเสมือนว่าได้รับรู้มูลค่ายุติธรรมตั้งแต่วันที่ซื้อ (ค่าเสื่อมราคาสำหรับช่วง 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 25X1 จำนวน 1,000 บาท) นอกจากนี้ ต้องปรับปรุงโดยการลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมด้วยจำนวนที่เท่ากับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ด้วยจำนวน 20,000 บาท และข้อมูลของงบการเงินปี 25X1 ที่แสดงเปรียบเทียบให้ปรับปรุงเสมือนว่าการปรับปรุงรายการข้างต้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ซื้อ และรับรู้ค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม 1,000 บาทในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ด้วย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กิจการต้องเปิดเผยถึงลักษณะของข้อผิดพลาดและการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เป็นผลมาจากการแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นในงบการเงินปี 25X2 มีกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อ เพิ่มขึ้น 20,000 บาทซึ่งทำให้ค่าความนิยมลดลงด้วยจำนวนที่เท่ากัน และ
- ข้อมูลของปี 25X1 ที่นำเสนอเปรียบเทียบได้มีการปรับปรุงรายการมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และรับรู้ค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม 1,000 บาทที่เป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าว ณ วันที่ซื้อในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

#### ตัวอย่างที่ 9

จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 8 ยกเว้นจำนวนที่ปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรกสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยที่จะต้องปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจลดลงจำนวน 20,000 บาท เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาด ในขณะที่ตัวอย่างที่ 8 จะเป็นการปันส่วนเพิ่มขึ้นจำนวน 20,000 บาท นอกจากนี้ ตัวอย่างนี้สมมติว่ากิจการกำหนดว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมเพิ่มเติมเป็นจำนวน 17,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 25X1

สำหรับงบการเงินปี 25X2 มูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวด ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะลดลงจำนวน 19,000 บาท ซึ่งเป็นผลมาจากการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ จำนวน 20,000 บาท หักด้วยค่าเสื่อมราคา 1,000 บาทที่รับรู้ในช่วง 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม 25X1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมจะเพิ่มขึ้นจำนวน 17,000 บาท ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ จำนวน 20,000 บาท หักด้วยขาดทุนจากการด้อยค่าที่เป็นผลมาจากมูลค่าตามบัญชีหลังจากปรับปรุงแล้วสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ข้อมูลของงบการเงินปี 25X1 ที่แสดงเปรียบเทียบให้ปรับปรุงย้อนหลังเสมือนว่าการปรับปรุงรายการข้างต้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ซื้อ ซึ่งต้องไม่รวมค่าเสื่อมราคา 1,000 บาทแต่ต้องรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่า 3,000 บาทในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ด้วย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กิจการต้องเปิดเผยถึงลักษณะของข้อผิดพลาดและการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เป็นผลมาจากการแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นในงบการเงินปี 25X2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

- มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อลดลง 20,000 บาทซึ่งทำให้ค่าความนิยมเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เท่ากัน และ
- ข้อมูลของงบการเงินปี 25X1 ที่แสดงเปรียบเทียบได้มีการปรับปรุงย้อนหลังรายการมูลค่ายุติธรรมของ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และไม่รวมค่าเสื่อมราคา 1,000 บาทที่รับรู้ช่วง ต.ค. - ธ.ค. 25X1เป็นผลมาจากการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าว ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ได้มีการปรับปรุงโดยรับรู้แต่ให้รวมขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม 3,000 บาทในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X1