



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ การรวมธุรกิจ

• การรวมธุรกิจ

เดือนเมษายน 2559

เรื่อง : แนวการปฏิบัติด้านการบัญชีของการรวมธุรกิจ / กิจการ

ถาม : ขอเรียนปรึกษาแนวทางปฏิบัติทางมาตรฐานการบัญชีของการรวมธุรกิจ ซึ่งได้ศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยคิดว่า น่าจะอ้างอิงมาตรฐานฉบับนี้ได้ แต่ด้วย หน้า 7 ขอบเขต ข้อ 2.3 และ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 1 - 4 ได้พูดถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งมาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ดิฉันได้แนบหนังสือรับรองมาให้ท่านได้ใช้ในการอ้างอิง กล่าวคือ บริษัท A จำกัด (ทุนจดทะเบียนก่อนควบ 5 ล้านบาท) ได้ควบกับ บริษัท R จำกัด (ทุนจดทะเบียนก่อนควบ 300,000 บาท ได้แปรสภาพจาก หจก.เป็น บจก.เพื่อการควบบริษัท) เป็นธุรกิจที่ประกอบกิจการเหมือนกัน จึงได้ตกลงควบกัน หลังจากการควบกิจการหรือการรวมธุรกิจนี้ บริษัท A จำกัด (ทะเบียนนิติบุคคลใหม่) ได้ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน และมีอำนาจการควบคุมที่ไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อได้อินเทอร์เน็ตและหนี้สิน โดยไม่ต้องชำระราคาเพิ่มแต่อย่างใด

กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันได้อำนาจในการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ดิฉันจึงใคร่ขอเรียนถามว่า

1. การรวมธุรกิจดังกล่าวข้างต้น สามารถถือหลักปฏิบัติตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 นี้ได้หรือไม่
2. หากพิจารณาแล้ว ไม่เข้าข่าย มาตรฐานฯ ฉบับที่ 3 ควรปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ฉบับใด

ตอบ : หากการรวมกิจการดังกล่าวเป็นการรวมกิจการโดยสองบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคล หรือ กลุ่มบุคคล หรือ บริษัทเดียวกัน ให้ถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ดูแนวปฏิบัติการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน http://www.fap.or.th/images/column_1359010309/Under%20C_.pdf)

หากการรวมกิจการดังกล่าวเป็นการรวมกิจการที่มีใช้ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การรวมธุรกิจ ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกลุ่มบริษัท ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจ และมีข้อมูลมากกว่า เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องยิ่งขึ้น

เดือนตุลาคม - ธันวาคม 2558

เรื่อง : การรวมธุรกิจสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หัวข้อ การวิจัยและพัฒนา

ถาม : คำถามมีดังนี้ค่ะ

1. รายจ่ายที่เกิดจากการทดสอบสามารถบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้หรือไม่ค่ะ
2. ถ้าได้ต้องทำอะไรต่อไปค่ะ และส่งผลกระทบต่ออะไรบ้างค่ะ
3. ต้องคิดค่าเสื่อมหรือไหมค่ะ

Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ การรวมธุรกิจ



	<p>4. สามารถตัดจ่ายเป็นรายปี หรือ รายเดือน ได้หรือไม่คะ</p> <p>5. รายจ่ายที่เกิดจากการทดสอบของปีที่แล้ว สามารถทำรายการย้อนหลังและตัดปีปัจจุบัน ได้หรือไม่คะ</p> <p>6. ต้องแสดงรายจ่ายที่เกิดขึ้นอย่างไรบ้าง</p> <p>หมายเหตุ บริษัทเข้าร่วม BOI ด้วยคะ และเป็นบริษัทต่างชาติ ซึ่งการทดสอบดังกล่าวอาจต้องไปที่ต่างประเทศคะ (บริษัทแม่)</p> <p>สมมติ คนที่คิดและทำการทดสอบเป็นทั้งพนักงานที่อยู่ในไทยและต่างประเทศ หรือ อาจเป็นพนักงานของบริษัทแม่ ซึ่งมีการทดสอบที่ไทยและต่างประเทศ(บริษัทแม่) รายจ่ายที่เกิดขึ้นสามารถเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้หรือไม่คะ และต้องทำอะไรคะ</p>
<p>ตอบ :</p>	<p>ขอเรียนตอบคำถามโดยอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAE - หากกิจการของท่านจัดทำงบการเงินแบบ NPAE) และตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (TAS38 - หากกิจการของท่านจัดทำงบการเงินแบบ PAE) ดังนี้</p> <p>1. รายจ่ายที่เกิดจากการทดสอบสามารถบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้หรือไม่คะ</p> <p>รายจ่ายที่เกิดขึ้นจะสามารถบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเป็นไปตามคำนิยามของการพัฒนาที่เกิดขึ้นภายในบริษัทตาม TFRS for NPAE ย่อหน้าที่ 170 หรือ TAS38 ย่อหน้าที่ 57</p> <p>(สามารถดูรายละเอียดเนื้อหาใน TFRS for NPAE ย่อหน้า 170.1 ถึงย่อหน้า 170.6 หรือดูรายละเอียดเนื้อหาใน TAS 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้า 57.1 ถึงย่อหน้า 57.6)</p> <p>ถ้าหากเป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้นทุกข้อสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ แต่ถ้าหากไม่เป็นไปตามข้อกำหนดข้างต้นแม้เพียงข้อใดข้อหนึ่งก็ถือว่าไม่ใช่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนครับ</p> <p>2. ถ้าได้ต้องทำอะไรต่อไปคะ และส่งผลกระทบต่ออะไรบ้างคะ</p> <p>รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุนตามต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องโดยตรงของการได้มาซึ่งต้นทุนในการพัฒนาดังกล่าวครับ โดยให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 178 ของ TFRS for NPAE หรือ ย่อหน้าที่ 66 ของ TAS38</p> <p>(สามารถดูรายละเอียดเนื้อหาใน TFRS for NPAE ย่อหน้า 178.1 ถึง ย่อหน้า 178.4 หรือดูรายละเอียดเนื้อหาใน TAS 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้า 66.1 ถึงย่อหน้า 66.4)</p> <p>3. ต้องคิดค่าเสื่อมหรือไม่คะ</p> <p>ต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 186-188 ของ TFRS for NPAE หรือย่อหน้าที่ 97 และ 107 ของ TAS38 โดย</p> <p><u>หากกิจการใช้ TFRS for NPAE</u></p> <p>- กรณีที่ทราบอายุของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างชัดเจน ให้ตัดจำหน่ายตามอายุดังกล่าว</p>



- กรณีที่ไม่ทราบอายุของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างชัดเจน ให้ตัดจำหน่ายด้วยระยะเวลา 10 ปี
 ทากกิจการใช้ TAS38

- กรณีที่ทราบอายุของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างชัดเจน ให้ตัดจำหน่ายตามอายุดังกล่าว
- กรณีที่ไม่ทราบอายุของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างชัดเจน ไม่ให้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว แต่ให้พิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกวันสิ้นรอบบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

4. สามารถตัดจ่ายเป็นรายปี หรือ รายเดือน ได้หรือไม่คะ

การตัดจำหน่ายให้เป็นไปตามลักษณะการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งโดยส่วนใหญ่มักเป็นวิธีเส้นตรง เว้นแต่ว่าวิธีอื่นจะสะท้อนถึงการให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นที่ดีกว่า

การตัดเป็นรายเดือนหรือรายปีให้เป็นไปตามนโยบายและกระบวนการปิดงบการเงินของบริษัท ทั้งนี้ควรเป็นไปตามหลักบัญชีคือให้เป็นอย่างสม่ำเสมอตามการรับรู้รายได้หรือผลประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวที่เกี่ยวข้อง

5. รายจ่ายที่เกิดจากการทดสอบของปีที่แล้ว สามารถทำรายการย้อนหลังและตัดปีปัจจุบัน ได้หรือไม่คะ

หากมีรายจ่ายที่เข้าเกณฑ์ที่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามข้อ 1) แต่มิได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องพิจารณาก่อนว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นข้อผิดพลาดในอดีตหรือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายจ่ายทางบัญชี เช่น ประมาณการรายจ่ายสูงหรือต่ำไป เป็นต้น หากพบว่าเป็นข้อผิดพลาดในอดีตสำหรับการจัดทำงบการเงินให้ใช้วิธีการปรับย้อนหลัง แต่หากเป็นการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีการปรับไปข้างหน้าโดยมิต้องปรับย้อนหลังงบการเงิน ทั้งนี้ให้เป็นไปตามดุลยพินิจของฝ่ายบริหารและให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

6. ต้องแสดงรายจ่ายที่เกิดขึ้นอย่างไรบ้าง

ให้กิจการเปิดเผยสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 196-197 ของ TFRS for NPAE หรือ ย่อหน้าที่ 122-125 ของ TAS38 และหากกิจการใช้ TAS38 ให้เปิดเผยรายจ่ายในการวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามย่อหน้าที่ 126 และ 127 ของ TAS38 เพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัท

หมายเหตุ บริษัทเข้าร่วม BOI ด้วยคะ และเป็นบริษัทต่างชาติ ซึ่งการทดสอบดังกล่าวอาจต้องไปที่ต่างประเทศคะ (บริษัทแม่)

สมมติ คนที่คิดและทำการทดสอบเป็นทั้งพนักงานที่อยู่ในไทยและต่างประเทศ หรือ อาจเป็นพนักงานของบริษัทแม่

ซึ่งมีการทดสอบที่ไทยและต่างประเทศ(บริษัทแม่) รายจ่ายที่เกิดขึ้นสามารถเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้หรือไม่คะ และต้องทำอย่างไรคะ



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ การรวมธุรกิจ

หากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายในบริษัท (บริษัทเป็นผู้จ่ายเงิน) ให้ยึดหลักเกณฑ์ตามข้อ 1 และ 2 ในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่เข้าเกณฑ์ตามข้อ 1 ให้รับรู้เป็นรายจ่ายสำหรับงวดที่เกิดขึ้นครับ

ทั้งนี้ให้สอบถามทางผู้สอบบัญชีก่อนอีกครั้งสำหรับการพิจารณาเพื่อรับรู้รายการดังกล่าวครับ

เดือนมิถุนายน – กันยายน 2558

เรื่อง : การลงบัญชี ว่าด้วยการโอนกิจการ

ถาม : บริษัท HLB (Thailand) Limited ต้องการจะปรึกษาวิธีการลงบัญชี โดยมีรายละเอียดดังนี้

Background

บริษัท B และ บริษัท T ได้ทำสัญญาโอนกิจการ (Entire Business Transfer Agreement), โดย T จะโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดให้แก่ B และ B จะออกหุ้นให้แก่ T เป็นการตอบแทน

สัญญาลงวันที่ 30/9/57, B เพิ่มทุนวันที่ 15/12/57, สิ้นปีบัญชีวันที่ 31/12/57

สินทรัพย์และหนี้สินที่โอนมีทั้งที่โอนกรรมสิทธิ์ได้ภายใน 31/12/57 และโอนได้ในปี 2558 จึงต้องการสอบถามว่าการลงบัญชีเพื่อปิดงบวันที่ 31/12/57 ของ B นั้นต้องทำอย่างไร

Dr. สินทรัพย์ที่โอนกรรมสิทธิ์ได้แล้ว	ณ 31/12/57
Dr. สินทรัพย์ที่ยังโอนกรรมสิทธิ์ไม่ได้	ณ 31/12/57
Cr. หนี้สินที่โอนกรรมสิทธิ์ได้แล้ว	ณ 31/12/57
Cr. หนี้สินที่ยังโอนกรรมสิทธิ์ไม่ได้	ณ 31/12/57
Cr. ราคาหุ้นที่ B ออกเพื่อการโอนกิจการ	

คำถาม

1. สินทรัพย์และหนี้สินที่โอนกรรมสิทธิ์ได้ก่อน 31/12/57 เราแยกลงตามรายการด้านบนด้วยราคาตลาดเลยใช่หรือไม่
2. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่โอนกรรมสิทธิ์ได้แล้วสามารถตัดจากจำนวนปีที่เหลือเลยจาก T ใช่หรือไม่ หรืออายุจริงที่เหลือจริงประเมินใหม่
3. สินทรัพย์ที่โอนกรรมสิทธิ์ได้หลังจากสิ้นปี 2557 เช่นที่ดิน อาคาร ควรใช้ชื่อบัญชีอะไรเพื่อลงบัญชีไปก่อน ข้าพเจ้าคิดว่าเป็นสินทรัพย์รอการโอน (เนื่องจากมีสัญญาระบุไว้แล้วว่าต้องโอนตามเงื่อนไขการโอน หากเพียงแต่ต้องรอจดหมายยืนยันจากทางสรรพากร เพื่อใช้ยื่นต่อกรมที่ดิน ซึ่งจดหมายเพิ่งเสร็จสิ้นและได้รับในปี 2558) แต่ทางผู้สอบบัญชีต้องการให้ลงเป็นลูกหนี้ค่าหุ้น จึงขอให้ทางสภาฯ ช่วยแนะนำด้วย
4. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่โอนกรรมสิทธิ์ได้หลังจากสิ้นปี 2557 ควรเริ่มตัดค่าเสื่อมเมื่อใด เมื่อ 30/9/57 หรือหลังจากวันที่โอนกรรมสิทธิ์ได้จริง
5. หนี้สินที่ยังโอนกรรมสิทธิ์ไม่ได้ เช่น ในกรณีเงินกู้ หรือ OD ที่ T มีต่อธนาคาร ไม่ได้มีการเปลี่ยนชื่อผู้กู้ หากแต่ภายหลังในปี 2558 B ได้ทำการจ่ายแทนและปิดบัญชีเงินกู้ไป ถามว่า B ควรลงบัญชีอย่างไร ณ ตอนสิ้นปี เช่นสามารถลงเป็นราคาตลาดของหนี้ นั่นคือ ราคาคิดลดของเงินต้นและดอกเบี้ยที่ทาง B ต้องจ่ายแทน T ทั้งหมด หรือลงด้วยเงินต้น ณ.วันที่



Q & A ด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หัวข้อ การรวมธุรกิจ

	<p>30/9/57 ได้เลยหรือไม่</p> <p>6. หากราคาพาร์ของหุ้นที่ออก ไม่เท่ากับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิที่รับโอนหรือจะรับโอน เราสามารถลงเป็นส่วนเกินหรือส่วนต่ำมูลค่าหุ้นได้เลยใช่หรือไม่</p>
ตอบ :	<p>หากบริษัท B เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และบริษัท T ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกับบริษัท B (บริษัท T ไม่ได้มีผู้บริหารและผู้ถือหุ้นกลุ่มเดียวกันกับบริษัท B) บริษัท B ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่องการรวมธุรกิจ ซึ่งหลักการรับรู้รายการจะเริ่มต้นที่ย่อหน้าที่ 10 เป็นต้นไปครับ</p> <p>แต่หากบริษัท B เป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สามารถรับรู้รายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยพิจารณาตามกรอบแนวคิดที่ว่าสิ่งที่บริษัทได้รับมาเข้ากับคำนิยามสินทรัพย์และหนี้สินหรือไม่</p> <p>อย่างไรก็ตาม ประเด็นดังกล่าวควรปรึกษาผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในเรื่องดังกล่าวครับ เพราะผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้เข้าใจ เข้าถึง และเห็นเนื้อหาของรายการและเอกสารของบริษัทได้</p>
