

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๙/๒๕๕๖

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๕)

เรื่อง การรวมธุรกิจ

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๓๔ (๖/๒๕๕๖) เมื่อวันที่ ๑๑ ธันวาคม ๒๕๕๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๐/๒๕๕๓ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๖

พิชัย ชุณหวิชัย

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555)

## เรื่อง

### การรวมธุรกิจ

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2012 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการปรับปรุงจากปี 2552 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 19 และ 30 และเพิ่มย่อหน้าที่ 64ข 64ค และ 65ก ถึง 65จ

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1 – บทนำ13
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การระบุนกรรมการรวมธุรกิจ	3
วิธีซื้อ	4-53
การระบุผู้ซื้อ	6-7
การกำหนดวันที่ซื้อ	8-9
การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	10-31
หลักการการรับรู้รายการ	10-17
เงื่อนไขการรับรู้รายการ	11-14
การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและ หนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ	15-17
หลักการการวัดมูลค่า	18-20
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	21-31
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	22-23
ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ภาษีเงินได้	24-28
ผลประโยชน์ของพนักงาน	24-25
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน	26
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน	27-28
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการวัดมูลค่า สิทธิที่ได้รับคืน	29-31
สิทธิที่ได้รับคืน	29
รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	30
สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	31

	ย่อหน้าที่
<b>การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ</b>	<b>32-40</b>
การต่อรองราคาซื้อ	34-36
สิ่งตอบแทนที่โอนให้	37-38
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	39-40
<b>แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท</b>	<b>41-44</b>
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ	41-42
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทน	43-44
<b>ระยะเวลาในการวัดมูลค่า</b>	<b>45-50</b>
<b>การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ</b>	<b>51-53</b>
ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ	53
<b>การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก</b>	<b>54-58</b>
สิทธิที่ได้รับคืน	55
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	56
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน	57
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	58
<b>การเปิดเผยข้อมูล</b>	<b>59-63</b>
<b>วันที่ถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง</b>	<b>64-67</b>
<b>วันที่ถือปฏิบัติ</b>	<b>64-64ค</b>
<b>การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง</b>	<b>65-67</b>
ภาษีเงินได้	67
<b>การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม</b>	<b>68</b>
<b>ภาคผนวก</b>	
ภาคผนวก ก: คำนิยาม	
ภาคผนวก ข: แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 ภาคผนวก ก และ ภาคผนวก ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

### เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) โดยมีผลบังคับใช้สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งมีวันที่ซื้อที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ
- บทนำ 2. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ เพื่อให้ตรงตามการปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2012) Consolidated without early application) โดยมีความแตกต่างเพียงเล็กน้อยจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) กล่าวคือมีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 19 และ 30 และเพิ่มย่อหน้าที่ 64ข 64ค และ 65ก ถึง 65จ เข้ามาเท่านั้น
- บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### ลักษณะสำคัญของมาตรฐาน

- บทนำ 4. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจให้มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีความน่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
- 4.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 4.2 รับรู้และวัดมูลค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ
  - 4.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

## หลักการสำคัญ

- บทนำ 5. ให้ผู้ซื้อธุรกิจรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการซื้อธุรกิจได้

## การปฏิบัติตามวิธีซื้อ

- บทนำ 6. การรวมธุรกิจจะต้องบันทึกบัญชีโดยปฏิบัติตามวิธีซื้อ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในอีกธุรกิจ (ผู้ถูกซื้อ) การรวมกันในลักษณะของการร่วมค้า หรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ
- บทนำ 7. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การจัดประเภทหรือการกำหนดการรับรู้รายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในสัญญาเงื่อนไขทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ
- บทนำ 8. สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการจะถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมส่วนอื่นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า
- บทนำ 9. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นบางประการในการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการดังต่อไปนี้
- 9.1 สัญญาเช่าและสัญญาประกันภัยต้องถูกจัดประเภทตามเงื่อนไขของสัญญาและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข) โดยไม่คำนึงถึงปัจจัยที่มีอยู่ ณ วันซื้อธุรกิจ
  - 9.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมกิจการให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาวะผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 9.3 สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการให้รับรู้และวัดมูลค่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ แทนที่จะรับรู้และวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์

และหนี้สินที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

- 9.4 ข้อกำหนดเฉพาะสำหรับการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)
- 9.5 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets) ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับรายการที่ผู้ขายรับประกันไว้ ถึงแม้จะไม่ใช้มูลค่ายุติธรรม

บทนำ 10. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อหาผลต่างระหว่าง

- 10.1 ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ) กับ
- 10.2 สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มา

โดยทั่วไป ผลต่างจะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อมีกำไรจากการต่อรองราคาซื้อให้รับรู้ผลกำไรดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

บทนำ 11. สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 12. โดยทั่วไป ภายหลังจากการรวมธุรกิจเสร็จสิ้น ผู้ซื้อจะวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อกำหนดในการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

### การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดปัจจุบันหรือภายหลังวันที่งบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ

### วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบกันของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
  - 1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 1.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ
  - 1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

### ขอบเขต

2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ
  - 2.1 การจัดตั้งการร่วมค้า
  - 2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจ ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาแต่ละรายการ (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) และหนี้สินที่รับมา ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินแต่ละรายการภายใต้เกณฑ์มูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม
  - 2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 1 ถึง 4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

### การระบุการรวมธุรกิจ

3. กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 5 ถึง 12 ได้ให้แนวทางในการพิจารณาการรวมธุรกิจและคำนิยามของคำว่าธุรกิจ



## วิธีซื้อ

4. กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ
5. การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อกำหนดให้
  - 5.1 ระบุผู้ซื้อ
  - 5.2 กำหนดวันที่ซื้อ
  - 5.3 รับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ
  - 5.4 รับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

## การระบุผู้ซื้อ

6. ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจการที่นำมารวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ
7. ผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบการพิจารณา

## การกำหนดวันที่ซื้อ

8. ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ
9. โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ คือ วันที่ผู้ซื้อได้อิโณสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ตัวอย่างเช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการหากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

#### หลักการการรับรู้รายการ

10. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12

#### เงื่อนไขการรับรู้รายการ

11. การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีชื่อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าค่านิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ
12. นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมีได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกต่างหาก ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลของรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามลักษณะของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
13. การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย
14. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 28 ถึง 40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้

การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ

15. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่เป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญาสถานะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อ และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ
16. ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือระบุประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ มีตัวอย่างดังนี้
  - 16.1 การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายหรือถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 16.2 การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
  - 16.3 การประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ (เป็นประเด็นเกี่ยวกับการจัดประเภทตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)
17. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้
  - 17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สัญญาเช่า
  - 17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)

#### หลักการการวัดมูลค่า

18. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

19. ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

19.1) มูลค่ายุติธรรม หรือ

19.2) มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน

สำหรับองค์ประกอบอื่นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า

20. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 41 ถึง 45 ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

**ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า**

21. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ

21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้หลักการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ซึ่งผลที่ได้อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้และการวัดมูลค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

21.2 วัดมูลค่าบางรายการด้วยมูลค่าอื่นแทนที่จะใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

**ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ**

**หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น**

22. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่าหมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 22.1 ภาวะผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาวะผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์อนาคต ซึ่งยังไม่มีคามแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ
- 22.2 ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพัน หรือ
- 22.2.2 จำนวนของภาวะผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
23. ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56

#### ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

##### ภาษีเงินได้

24. ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดัตถบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้
25. ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้

## ผลประโยชน์ของพนักงาน

26. ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

## สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

27. ในการรวมกิจการ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่จะเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ส่งผลให้ผู้ซื้อไม่มีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้าประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันนั้นในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน ทั้งนี้ จะต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ดังนั้น หากการค้าประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้อีก (ภาคผนวก ข ย่อหน้า 41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)
28. ในบางสถานการณ์ อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงานซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันและข้อจำกัดต่าง ๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

## ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

### สิทธิที่ได้รับคืน

29. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ซื้อรายอื่นในตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 35 และ 36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

30. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อ ตามวิธีที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าของรายการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

### สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

31. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิก) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว

### การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

32. ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ 32.1 ที่มากกว่าข้อ 32.2

#### 32.1 ผลรวมของ

32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 37)

32.1.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

32.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ (ดูย่อหน้าที่ 41 และ 42)

**32.2 มูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตาม  
มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้**

33. ในการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียในส่วน  
ของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถูกซื้ออาจวัดมูลค่า  
ได้อย่างน่าเชื่อถือดีกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อ  
หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของ  
ส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียใน  
ส่วนของผู้ซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิด  
จากการรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ  
วันที่ซื้อของส่วนได้เสียของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ  
วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 46-49 ได้กำหนดแนว  
ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

**การต่อรองราคาซื้อ**

34. ในบางครั้ง ผู้ซื้ออาจทำการต่อรองราคาซื้อ ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจมีมูลค่าในย่อหน้าที่ 32.2  
เกินกว่าผลรวมของมูลค่าที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถ้ามูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่  
ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรที่เกิดขึ้นดังกล่าว  
ในกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่ซื้อ โดยถือเป็นผลกำไรในส่วนของผู้ซื้อ
35. การต่อรองราคาซื้ออาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้องปฏิบัติ  
ตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้และวัดมูลค่าตาม  
ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 - 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (หรือมีการ  
เปลี่ยนแปลงมูลค่าของกำไรที่รับรู้)
36. ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ผู้ซื้อต้องประเมินความถูกต้องของการระบุ  
สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังจากประเมินผู้ซื้ออาจจะต้องทำ  
การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้น ผู้ซื้อจะต้องทบทวน  
เกณฑ์การวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้  
รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ
- 36.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมา
  - 36.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อที่อยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการ  
สำเร็จเป็นขั้น ๆ
  - 36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้



วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

### สิ่งตอบแทนที่โอนให้

37. ในการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณจากผลรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ และส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ออกโดยผู้ซื้อ (อย่างไรก็ตาม สัดส่วนของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อที่ใช้แลกเปลี่ยนกับโครงการที่ถือโดยพนักงานของผู้ถูกซื้อซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 แทนที่จะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) ตัวอย่างของรูปแบบสิ่งตอบแทนรวมถึง เงินสด สินทรัพย์อื่น หน่วยธุรกิจ หรือ บริษัทย่อยของผู้ซื้อ สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย หุ้นสามัญ หรือหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนของสมาชิกในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม
38. สิ่งตอบแทนที่โอนให้อาจรวมถึง สินทรัพย์หรือหนี้สินของผู้ซื้อซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือธุรกิจของผู้ซื้อ) หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม บางครั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ยังคงอยู่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ (เพราะสินทรัพย์และหนี้สินถูกโอนไปให้ผู้ถูกซื้อแทนที่จะโอนไปให้แก่เจ้าของเดิม) ส่งผลให้ผู้ซื้อยังคงมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนวันที่ซื้อ และต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ผู้ซื้อ มีอำนาจในการควบคุมทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

### สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข

39. สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อรวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ
40. ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายเป็นหนี้สินหรือส่วนของผู้เจ้าของตามคำนิยามของตราสารทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

## แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

41. ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว ตัวอย่างเช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข คิดเป็นร้อยละ 35 ซึ่งถือเป็นผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้น กิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 40 และทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น
42. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดก่อน (เช่น เนื่องจากจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเพื่อขาย) ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในรายได้ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกันเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทน

43. ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง
  - 43.1 ผู้ถูกซื้อซื้อหุ้นของตนเองคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับอำนาจในการควบคุม
  - 43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อได้หมดไป ถึงแม้ว่าเดิมผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีสิทธิในการคัดค้านผู้ซื้อซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่
  - 43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสียในหุ้นของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญาการรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

44. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวนั้น ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ซื้อถือเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

#### ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

45. ถ้าหากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่าง ๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อแล้ว หรือ เมื่อทราบแน่ชัดว่าไม่สามารถหาข้อมูลมากกว่าที่ได้รับมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ซื้อ
46. ระยะเวลาในการวัดมูลค่า คือ ระยะเวลาภายหลังวันที่ซื้อ ซึ่งในระหว่างนั้น ผู้ซื้ออาจปรับปรุงประมาณการที่ได้เคยรับรู้ไว้ในการรวมธุรกิจ ระยะเวลาในการวัดมูลค่ากำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อมีเวลาเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อระบุและวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของรายการต่อไปนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- 46.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 46.2 สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่าอื่นที่ใช้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยม)
  - 46.3 ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
  - 46.4 ค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

47. ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้น เป็นข้อมูลที่ต้องนำไปปรับปรุงประมาณการต่างๆที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจาก เหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อ สามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่างๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติม ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับ ภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่ บุคคลภายนอก โดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยประมาณไว้ อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่า จะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้
48. ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์ที่ระบุได้ (หนี้สิน) ที่เพิ่มขึ้นหรือ ลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลา การวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือ หนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจาก อุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรรมธรรม์ ประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่า ยุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลง ในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมด หรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักลบกับการปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย
49. ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่างๆ เสมือนว่า มีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูล เปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินงวดก่อนตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์
50. ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้ เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

#### การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

51. ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญา แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็น การจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ

ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

52. รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ
  - 52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป
  - 52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ
  - 52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 50-62 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

#### ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

53. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้ รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมายนักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 และ ฉบับที่ 39 (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

54. โดยทั่วไป ภายหลังการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้
  - 54.1 สิทธิที่ได้รับคืน
  - 54.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

54.3 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน และ

54.4 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 63 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### สิทธิที่ได้รับคืน

55. สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

56. ภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง
- 56.1 มูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ
- 56.2 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง รายได้

ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

### สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

57. ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลาการรายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้าประกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วยผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

## สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

58. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังจากวันที่ซื้อ อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 45 – 49 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้
- 58.1 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ขายไม่ต้องมีการวัดมูลค่าใหม่ และให้บันทึกการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของผู้ขาย
- 58.2 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- 58.2.1 ถ้าเป็นเครื่องมือทางการเงินและอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน หรือ ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับดังกล่าว
- 58.2.2 ถ้าไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตามความเหมาะสม

## การเปิดเผยข้อมูล

59. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะ
- 59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หรือ
- 59.2 ภายหลังจากวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน
60. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 ถึง 66

61. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรือรอบระยะเวลาบัญชีก่อน
62. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 67
63. หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

## วันที่ปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

### วันที่ปฏิบัติ

64. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

64ก ย่อนี้ไม่เกี่ยวข้อง

64ข ย่อหน้าที่ 19, 30 และ ข56 ได้ถูกปรับปรุง และย่อหน้า ข62ก และ ข62ข ได้ถูกเพิ่มเติมเข้ามาในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) กิจการต้องนำการแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 และอนุญาตให้นำการแก้ไขปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้ หากกิจการนำการแก้ไขปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ด้วย การถือปฏิบัติให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

64ค ย่อหน้า 65ก ถึง 65จ ได้ถูกเพิ่มเติมโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) กิจการต้องนำการแก้ไขปรับปรุงนี้ดังกล่าวไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 และอนุญาตให้นำการแก้ไขปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้ หากกิจการนำการแก้ไขปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย การแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวข้างต้นให้นำไปถือปฏิบัติกับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่เกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่มาตรฐาน



การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) มีผลบังคับใช้

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

65. กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้
- 65ก. ยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) มาใช้เป็นครั้งแรกจะต้องไม่ถูกปรับปรุงเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก แต่ให้นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้า 65ข. ถึงย่อหน้า 65จ. มาใช้แทน วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้า 65ข. ถึงย่อหน้า 65จ. จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้า 65ข. ถึงย่อหน้า 65จ. นี้จะเกี่ยวข้องกับเฉพาะกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) มาใช้เท่านั้น
- 65ข. ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปรวมไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงดังกล่าวจะเกิดขึ้นและกิจการสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 65ค. ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์เกิดขึ้นในอนาคต ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงที่ขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่จะต้องดำรงไว้หรือต้องทำให้ได้ในอนาคต หรือขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทางการเงินที่ออก โดยปกติการประมาณจำนวนเงินของการปรับปรุงดังกล่าว ณ ขณะที่กรายการสำหรับการรวมกิจการเมื่อเริ่มแรกนั้นสามารถทำได้โดยไม่ทำให้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลสูญเสียไปแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนอยู่ก็ตาม หากเหตุการณ์ตามที่คาดไม่ได้เกิดขึ้นจริงในอนาคต หรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ประมาณการ กิจการต้องปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงนั้น
- 65ง. ถึงแม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจจะมีข้อกำหนดให้สามารถปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ กิจการจะต้องไม่นำรายการปรับปรุงนั้นไปรวมกับต้นทุนในการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรก หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นหรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ต่อมาในภายหลังหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่าง

นำเชื่อถือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เพิ่มขึ้นนั้นจะถือเป็นรายการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจ

- 65จ. ในบางสถานการณ์ ผู้ซื้ออาจถูกกำหนดให้ต้องจ่ายชำระให้แก่ผู้ขายเพิ่มเติมในภายหลังเพื่อชดเชยการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ที่จ่ายให้ ทรสารทุนที่ออกให้ หรือ หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อให้ต้นทุนการรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะไม่ถือว่ามี การเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้นในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลับด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก และในกรณีของตราสารหนี้ การจ่ายเพิ่มเติมจะถือเป็นการหักส่วนเพิ่ม (หรือเป็นการเพิ่มของส่วนลด) ของตราสารหนี้ที่ออกให้ในครั้งแรก
66. กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ให้ปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 68 และ 69

### ภาษีเงินได้

67. ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้ ซึ่งแก้ไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยวิธีเปลี่ยนแปลงทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อน ๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้)

### การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

68. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

## ภาคผนวก ก

### คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ถูกซื้อ	หมายถึง	ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมจากการรวมธุรกิจ
ผู้ซื้อ	หมายถึง	กิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ
วันที่ซื้อ	หมายถึง	วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ
ธุรกิจ	หมายถึง	กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อประสงค์ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นแก่ผู้ลงทุน เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
การรวมธุรกิจ	หมายถึง	รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นารวมธุรกิจตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	หมายถึง	โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข หมายถึง ภาระที่ผู้ซื้อจะต้องโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขอาจเป็นในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการนั้น
ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการของผู้ลงทุนและส่วนได้เสียของเจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนได้เสียในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ค่าความนิยม	หมายถึง	สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้
สามารถระบุได้	หมายถึง	<p>สินทรัพย์จะสามารถระบุได้ถ้า</p> <p>ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกมาจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการมีความตั้งใจจะทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ</p> <p>ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ</p>
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการหา ผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	<p>สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่าง</p> <p>กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ ซึ่งเป็นกิจการที่ให้เงินปันผล ทำให้ต้นทุนต่ำลงหรือโดยให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงแก่เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ตัวอย่างเช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) สหภาพสินเชื่อ (credit union) และสหกรณ์ (co-operative entity)</p>
ส่วนได้เสียที่ไม่มี อำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
เจ้าของ	หมายถึง	เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ผู้ถือส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นในกิจการที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วมในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม

## ภาคผนวก ข

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

- ข1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมา รวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อน และหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว
- ข2. กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งจะควบคุมกิจการตามผลของสัญญาได้ก็ต่อเมื่อมีอำนาจในการกำหนด นโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ ดังนั้น การรวม กิจการที่กลุ่มบุคคลเดิมได้รับอำนาจสูงสุดตามผลของสัญญาในการกำหนดนโยบายทางการเงินและ การดำเนินงานของแต่ละกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ เหล่านั้นและการควบคุมสูงสุดนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข3. กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่เข้าข่ายต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับการรวมธุรกิจเพื่อรวม กิจการที่มารวมกันดังกล่าวเป็นธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- ข4. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจไม่ได้ เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกัน การที่กิจการที่มารวมกันเป็นบริษัทย่อยที่มีได้ถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงิน รวมของกลุ่มกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกันหรือไม่

#### การระบุงการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

- ข5. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้คำนิยามการรวมธุรกิจว่าเป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นใด ซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบ เพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น
  - ข5.1 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิ ที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)
  - ข5.2 โดยการถือหุ้น
  - ข5.3 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ

- ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ
  - ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)
- ข6. การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงรายการดังตัวอย่างต่อไปนี้
- ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควมรวมกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ
  - ข6.2 กิจการที่มารวมกันกิจการหนึ่งโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของตนไปให้อีกกิจการที่มารวมกันหรือเจ้าของกิจการนั้น
  - ข6.3 กิจการทั้งหมดที่มารวมกันทำการโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่กิจการใหม่ที่ตั้งขึ้น (บางครั้งเรียกรายการลักษณะนี้ว่า การบังคับรวมธุรกิจขนาดเล็กที่เหมือนกันเข้าด้วยกัน roll-up or put-together transactions)
  - ข6.4 กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่งได้อำนาจในการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

### นิยามของคำว่าธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

- ข7. ธุรกิจประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า ผ่านกระบวนการและทำให้เกิดผลผลิต ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปแล้วธุรกิจจะต้องมีผลผลิต แต่ผลผลิตไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นปัจจัยของความเป็นธุรกิจ องค์ประกอบของธุรกิจทั้ง 3 ประเภหมีคำนิยามดังนี้
- ข7.1 ปัจจัยนำเข้า หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เมื่อนำไปผ่านกระบวนการแล้วจะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดผลผลิต ซึ่งตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมไปถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สิทธิทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน
  - ข7.2 กระบวนการ หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดเป็นผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้ว กระบวนการเหล่านี้จะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร แต่แรงงานที่เป็นระบบ มีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนจะสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่นๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต)

- ข7.3 ผลผลิต หมายถึง ผลลัพธ์ของปัจจัยนำเข้าที่ผ่านกระบวนการ ซึ่งทำให้เกิดหรือมีความสามารถในการทำให้เกิดผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นโดยตรงแก่ผู้ลงทุน เจ้าของอื่น สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
- ข8. เพื่อให้การดำเนินงานและบริหารงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบที่จำเป็น 2 ประการได้แก่ ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้านั้น ซึ่งเมื่อนำมารวมกันจะทำให้เกิดเป็นผลผลิต อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจหากผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดสามารถซื้อธุรกิจและสร้างผลผลิตต่อไปได้ ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจนั้นเข้ากับปัจจัยนำเข้าและกระบวนการเดิมที่ตนมีอยู่
- ข9. ลักษณะองค์ประกอบของธุรกิจจะแตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรมและโครงสร้างในการบริหารงานหรือกิจกรรมของกิจการ รวมไปถึงระดับขั้นการพัฒนาของกิจการ ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้น มักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า และกระบวนการน้อยกว่า และบางครั้งจะมีผลผลิตหรือสินค้าเพียงหนึ่งอย่างเท่านั้น ธุรกิจเกือบทุกประเภทจะมีหนี้สินแต่ธุรกิจก็ไม่จำเป็นต้องมีหนี้สินเสมอไป
- ข10. กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาอาจไม่ก่อให้เกิดผลผลิต ซึ่งถ้าไม่มีผลผลิตเกิดขึ้นผู้ซื้อจะต้องพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นถือเป็นธุรกิจหรือไม่ ปัจจัยดังกล่าวรวมถึง การที่กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์เป็นไปตามตัวอย่างดังต่อไปนี้หรือไม่
- ข10.1 เริ่มดำเนินกิจกรรมหลักตามแผนที่ได้วางไว้
- ข10.2 มีพนักงาน สินทรัพย์ทางปัญญาและปัจจัยนำเข้าและกระบวนการอื่นที่สามารถนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าที่มีอยู่
- ข10.3 กำลังดำเนินการตามแผนเพื่อผลิตผลผลิต และ
- ข10.4 จะสามารถเข้าถึงกลุ่มลูกค้าที่จะซื้อผลผลิตนั้น
- ในการระบุว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาถือเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องมีทุกปัจจัยที่กล่าวข้างต้น
- ข11. การกำหนดว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นต้องอ้างอิงจากการที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ดังกล่าวในการดำเนินงานและบริหารธุรกิจได้หรือไม่ ดังนั้น ในการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ถือเป็นธุรกิจหรือไม่ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ขายใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อตั้งใจที่จะใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจหรือไม่
- ข12. กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดซึ่งมีค่าความนิยมจะถือเป็นธุรกิจ หากไม่มีหลักฐานมาหักล้างอย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีค่าความนิยม

## การระบุนิติบุคคล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

- ข13. ในการระบุนิติบุคคลให้ใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุนิติบุคคลได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้พิจารณาปัจจัยที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบ
- ข14. ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการก่อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก่อหนี้สินมักจะเป็นผู้ซื้อ
- ข15. ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่ มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 19 ถึง 27 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับไว้ การระบุนิติบุคคลในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกันประกอบกันดังต่อไปนี้
- ข15.1 สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ โดยทั่วไป ผู้ซื้อ คือ กิจการใดกิจการหนึ่งที่มาวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียงใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่
- ข15.2 กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.3 คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.4 คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้ที่มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.5 เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)
- ข16. โดยปกติ ผู้ซื้อ คือ กิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มาวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจาก สินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)



- ข17. สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้เริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน
- ข18. ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้นใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ถือหุ้นเพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ

### การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข19. การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้ง การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียน จึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมาย เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย เพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 จะทำให้ระบุได้ว่า

ข19.1 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้ซื้อทางบัญชี และ

ข19.2 บริษัทจำกัดเป็นผู้ซื้อทางบัญชี

ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามคำนิยามของธุรกิจสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ และให้ใช้หลักการการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการรับรู้ค่าความนิยมด้วย

### การวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ข20. ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีภาระโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

## การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

- ข21. งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถือช่องทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถือช่องทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) นอกจากนี้ ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่น่าเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวมเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน
- ข22. เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนของโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง
- ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ
- ข22.2 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข22.3 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนของผู้ถือหุ้นอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ก่อนการรวมธุรกิจ
- ข22.4 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ซึ่งกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) รวมถึงตราสารทุนที่บริษัทใหญ่ตามกฎหมายออกเพื่อการรวมกิจการ ดังนั้น โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) จะถูกปรับย้อนหลังโดยใช้วิธีการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อเพื่อสะท้อนถึงจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- 22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้นอื่น ๆ ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 23 และ 24

## ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

- ข23. ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เจ้าของบางรายของผู้ถือช่องทางกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถือช่องทางกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของ

ผู้ซื้อตามกฎหมาย จะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ซื้อตามกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ซื้อตามกฎหมายจะเป็นผู้ซื้อในทางบัญชี เจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข24. สินทรัพย์และหนี้สินของผู้ซื้อตามกฎหมายต้องรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้า 22.1) ดังนั้น ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงด้วยสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมกิจการของผู้ซื้อตามกฎหมาย ถึงแม้ว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการซื้ออื่น ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อก็ตาม

### กำไรต่อหุ้น

ข25. ตามภาคผนวก ข ย่อหน้า 22.4 โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ

ข26. ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถ่วงน้ำหนักถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คุณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ และ

ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวด

ข27. กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหาร

ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวดด้วย

ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถ่วงน้ำหนักของผู้ซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

### การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

#### สัญญาเช่าดำเนินงาน

ข28. ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้เช่ายกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 29 และ 30

- ข29. ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้เป็นประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า
- ข30. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากการที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดมีความเต็มใจที่จะจ่ายเพื่อการเช่านั้นด้วยราคาตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออกสนามบิน หรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดี อาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ ในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 31

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ข31. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา
- ข32. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ตัวอย่างเช่น
- ข32.1 ผู้ถูกซื้อเช่าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกัน ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอนสัญญาเช่านั้นให้แก่ผู้อื่นได้
- ข32.2 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการให้ประโยชน์เท่ากัน
- ข32.3 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่

เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้อง ถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้ เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือ แลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้

- ข 33. เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้ หมายถึง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่ง จากผู้ถูกซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือ โดยรวมกับสัญญาหรือสินทรัพย์ที่ระบุได้ หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อ สามารถขาย ให้สิทธิ หรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็น เอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีเจตนาที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการ แลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้นจะไม่ได้เกิดขึ้น บ่อย และไม่คำนึงว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและ รายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็น เอกเทศได้ แม้ว่าผู้ถูกซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ แต่ การที่ตามปกติรายชื่อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือว่ารายชื่อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็น เอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการ แยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในสัญญาระบุห้ามไม่ให้กิจการขาย ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูล เกี่ยวกับลูกค้า
- ข 34. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันถือว่า เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เมื่อนำไปรวมกับ สัญญา สินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น
- ข 34.1 ผู้ซื้อรายอื่นในตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็น สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้าเงิน รับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม
- ข 34.2 ผู้ถูกซื้อที่มีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้ จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็น เจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของ ใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจากผู้ถูกซื้อหรือ กิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

## สิทธิที่ได้รับคืน

- ข35. ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สิทธิของผู้ซื้อ ทั้งสิทธิที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้าที่ 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้าที่ 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน
- ข36. ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืนเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว

## กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

- ข37. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ ซึ่งหมายถึงกลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อต่อมาไปจากวันที่ซื้อได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สิทธิที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม
- ข38. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสิทธิ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาดำเนินการกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสิทธิ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่
- ข39. ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สิทธิที่ไม่มีตัวตน กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ข40. เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก จากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดใช้ เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของ สัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่

### **การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ ควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)**

#### **สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน (ค่าเผื่อมูลค่า)**

ข41. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแส เงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงาน การการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าของลูกหนี้ที่ได้มาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ณ วันดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บ ไม่ได้ตามสัญญา

#### **สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า**

ข42. ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่ง ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ซึ่งในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 29 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า

#### **สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาด**

ข43. เพื่อประโยชน์ในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ได้มา เช่น สินทรัพย์ ไม่มีตัวตนประเภทงานวิจัยและพัฒนา หรือผู้ซื้ออาจตั้งใจจะใช้สินทรัพย์นั้นในรูปแบบที่แตกต่างไป

จากที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โดยอิงตามการใช้งานที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดพึงใช้จากสินทรัพย์นี้

### ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

- ข44. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อุญาตให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้ง ผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น
- ข45. มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่เป็นส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อที่มีในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้อำนาจในการควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดอำนาจควบคุม (minority discount)

### การวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

การวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อในงบการเงินของผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่า (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

- ข46. ในการรวมธุรกิจที่ไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 32 ถึง 34) ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าวิธีใดวิธีหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งวิธีที่เหมาะสมกับสถานการณ์และมีข้อมูลสนับสนุนเพียงพอ ถ้ามีการใช้เทคนิคการวัดมูลค่ามากกว่าหนึ่งวิธี ผู้ซื้อต้องประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากแต่ละเทคนิคโดยพิจารณาความเกี่ยวข้องกันและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้และข้อมูลเพิ่มเติมที่สามารถหาได้

ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมในการใช้วิธีซื้อกับการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วม (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

- ข47. เมื่อกิจการหาผลประโยชน์ร่วมสองแห่งมารวมกัน มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อหรือส่วนของผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อของผู้ถูก



ชื่อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อที่ถูกโอนไป นอกจากนี้ ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของผู้ซื้อในงบแสดงฐานะการเงินไม่ได้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่น ๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ

- ข48. กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีข้อแตกต่างที่เด่นชัดคือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผลเงินปันผลมักจะถูกจัดสรรให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี
- ข49. การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม ตัวอย่างเช่น ประเมินการกระแสเงินสดอาจเป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในการประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการ เป็นต้น

### การพิจารณารายการที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 และ 52)

- ข50. ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน เพื่อพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ
- ข50.1 เหตุผลของการเกิดรายการ - การทำความเข้าใจถึงเหตุผลที่แต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจ (ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ เจ้าของ กรรมการ ผู้จัดการ และตัวแทนของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ) เข้าทำรายการหรือข้อตกลงรายการหนึ่งนั้นอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้ารายการที่เกิดขึ้นทำให้ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์มากกว่าผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ต้นทุนที่จ่ายสำหรับรายการดังกล่าว (รวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง) ไม่น่าจะเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับจำนวนดังกล่าวแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ
- ข50.2 ผู้ริเริ่มให้เกิดรายการ - การทำความเข้าใจว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มให้เกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ริเริ่มโดยผู้ซื้อจะมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน มากกว่าที่จะให้

เกิดประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน รายการหรือข้อตกลงที่ริเริ่มโดยผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมจะไม่ได้ทำเพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ซึ่งรายการดังกล่าวมักถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการรวมธุรกิจ

- ข50.3 ช่วงเวลาของการเกิดรายการ – ช่วงเวลาของการเกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาต่อรองเงื่อนไขการรวมธุรกิจอาจทำให้การรวมธุรกิจนั้นเกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน หากเป็นเช่นนั้น ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจอาจไม่ได้รับหรือได้รับผลประโยชน์จากรายการดังกล่าวเพียงเล็กน้อย ยกเว้นผลประโยชน์ที่ได้รับในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

### การทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.1)

- ข51. ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันก่อนการเจรจาตกลงรวมธุรกิจกัน ซึ่ง ณ ที่นี้จะเรียกว่า “ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ” ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น สัญญาระหว่างผู้ขายกับลูกค้า หรือสัญญาระหว่างผู้ให้สิทธิกับผู้ให้สิทธิ หรืออาจไม่อยู่ในรูปแบบของสัญญาก็ได้ เช่น โจทก์กับจำเลย
- ข52. ถ้าการรวมธุรกิจมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนโดยวัดมูลค่าตามที่กำหนดดังต่อไปนี้
- ข52.1 ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น คดีความฟ้องร้อง
- ข52.2 ให้ใช้มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.1 กับ 52.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบของสัญญา
- ข52.2.1 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อ เมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึง น้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)
- ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญาเมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า
- ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.2 น้อยกว่า 52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น ผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

- ข 53. ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้า 52

### ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้า 52.2)

- ข 54. ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นไว้ในสัญญาซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คู่สัญญาเข้าทำข้อตกลงจะช่วยในการประเมินลักษณะของข้อตกลงได้

- ข 55. ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือถือเป็นการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ

ข 55.1 *การจ้างงานต่อ* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายมาเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน สัญญาซื้อกิจการหรือเอกสารอื่น ๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ต้องทำการจ่ายชำระหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มีการจ้างงานอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

ข 55.2 *ระยะเวลาการจ้างงานต่อ* – ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนพนักงาน

ข 55.3 *ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน* – ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานนอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆ ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้

ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

- ข 5.5.4 เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายเป็นพนักงาน ได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้น เป็นค่าตอบแทนพนักงาน
- ข 5.5.5 จำนวนหุ้นที่ถือ – จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาของสาระของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถูกซื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถูกซื้อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ
- ข 5.5.6 ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า – หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น ณ วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถูกซื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน
- ข 5.5.7 สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน – สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคุณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนั้นกำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ ในทางกลับกันหากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน
- ข 5.5.8 ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ – เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆ ที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และสัญญาเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ

ตัวอย่างเช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นรายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกันถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

### การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข56. ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้บันทึกบัญชีโดยถือเป็นการปรับปรุงโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หากผู้ซื้อไม่โครงการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 57 ถึง 62 เป็นแนวทางการปันส่วนของการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่โครงการเดิมของผู้ถูกซื้อที่มีผลสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และถ้าผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการที่มีผลสิ้นสุดลงโดยไม่มีภาวะผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้ตามการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือได้ว่ามีภาวะผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อหากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของผู้ถูกซื้อมีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น เช่น ผู้ซื้อถือได้ว่ามีภาวะผูกพันที่ในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ หากการทดแทนนั้นถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในสัญญาซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข57. ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใดถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง

2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ส่วนของโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาด ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อจะเท่ากับโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ

ข58. ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือ โครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดคุณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วของผู้ถูกซื้อต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ข59. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่ได้รับสิทธิที่เป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคาตลาดกับโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทนสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่

ข60. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นที่สิทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาดมีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้น มูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็นค่าตอบแทนสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรืองวดที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่งกำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับงวดที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น

ข61. ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัด

ประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลง

ข62. ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้

#### **การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนของผู้ถูกซื้อ**

ข62ก. ผู้ถูกซื้ออาจมีรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่คงเหลืออยู่โดยผู้ซื้อไม่ได้ทำการแลกเปลี่ยนกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของตน ในกรณีที่ได้รับสิทธิแล้ว การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและต้องถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่ยังไม่ได้รับสิทธิ รายการนี้จะถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เสมือนหนึ่งว่าวันที่ซื้อเป็นวันที่ให้สิทธิตามย่อหน้าที่ 19 และ 30

ข62ข. การวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ยังเหลืออยู่จะถูกบันทึกเป็นส่วนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยอดที่เหลือถือเป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ

## มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่า ภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

ข63. ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้

- ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าค่าความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- ข63.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสัญญาประกันภัยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ
- ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)
- ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับส่วนของโครงการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกโดยผู้ซื้อเพื่อทดแทนบริการที่จะได้รับจากพนักงานในอนาคต
- ข63.5 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยภายหลังได้อำนาจในการควบคุม

## การเปิดเผยข้อมูล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 59 และ 61)

ข64. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาการรายงานดังต่อไปนี้

- ข64.1 ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ
- ข64.2 วันที่ซื้อ
- ข64.3 สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
- ข64.4 เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด



- ข64.5 คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือปัจจัยอื่น ๆ
- ข64.6 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่โอนให้และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนแต่ละประเภท เช่น
- ข64.6.1 เงินสด
- ข64.6.2 สินทรัพย์ที่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น รวมถึงธุรกิจหรือบริษัทย่อยของผู้ซื้อ
- ข64.6.3 หนี้สินที่เกิดขึ้น เช่น หนี้สินจากสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย และ
- ข64.6.4 ส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ รวมถึง จำนวนเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียใด ๆ ที่ได้ออกหรืออาจจะออกและวิธีการประเมินมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียเหล่านั้น
- ข64.7 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน
- ข64.7.1 จำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ
- ข64.7.2 คำอธิบายข้อตกลงและหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องจ่ายชำระ และ
- ข64.7.3 ประเมินการผลลัพธ์ในลักษณะเป็นช่วงจำนวนเงินมากที่สุดถึงน้อยที่สุด (ไม่คิดลดมูลค่า) หรือ ถ้าไม่สามารถประมาณได้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลของการที่ไม่สามารถประมาณช่วงได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อเท็จจริงกรณีที่มีมูลค่าสูงสุดของการจ่ายชำระมีมูลค่าไม่จำกัด
- ข64.8 ลูกหนี้ที่ได้รับมา
- ข64.8.1 มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้
- ข64.8.2 มูลค่าของลูกหนี้ตามสัญญา (ยอดรวมก่อนสุทธิ) และ
- ข64.8.3 ประเมินการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้
- การเปิดเผยข้อมูลต้องแยกตามประเภทของลูกหนี้ที่สำคัญ ได้แก่ เงินให้กู้ยืม สัญญาเช่าการเงินและลูกหนี้อื่น
- ข64.9 มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ
- ข64.10 สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23 ให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ถ้าหากไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้
- ข64.10.1 ข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ
- ข64.10.2 เหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ

- ข64.11 มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีได้
- ข64.12 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจตาม  
ย่อหน้าที่ 51
- ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ
- ข64.12.2 การบันทึกบัญชีสำหรับแต่ละรายการ
- ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดในงบ  
การเงิน
- ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป  
ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว
- ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่  
64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่าของ  
ต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ  
รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้ต้นทุน  
ดังกล่าว
- ข64.14 กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 34 ถึง 36)
- ข64.14.1 มูลค่าผลกำไรที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 34 และระบุว่าแสดงเป็น  
รายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- ข64.14.2 คำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากรายการซื้อธุรกิจ
- ข64.15 การรวมธุรกิจซึ่งผู้ซื้อถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100 ในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อ ณ  
วันที่ซื้อ
- ข64.15.1 มูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ และ  
หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า และ
- ข64.15.2 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่  
มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม
- ข64.16 การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
- ข64.16.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนวันที่ซื้อ  
และ
- ข64.16.2 มูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ซึ่งเป็นผลมาจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของ  
ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 42)  
และระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- ข64.17 ข้อมูลต่อไปนี้
- ข64.17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งรวมอยู่ในงบกำไร  
ขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงาน และ

ข64.17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดที่เสนอรายงาน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านี้ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำจำกัดความของคำว่า “ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” เช่นเดียวกับที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ข65. สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64.5 – 64.17 โดยแสดงเป็นยอดรวมของทุกรายการ

ข66. หากวันที่ซื้อธุรกิจเกิดขึ้นหลังรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 เว้นแต่การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นภายในวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องอธิบายว่าข้อมูลในเรื่องใดที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้ รวมถึงเหตุผลของการที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้

ข67. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ หรือเปิดเผยเป็นยอดรวมสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ

ข67.1 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ (ดูย่อหน้าที่ 45) สำหรับการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม หรือ สิ่งตอบแทนอื่น ดังนั้น มูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินสำหรับการรวมธุรกิจจึงเป็นเพียงการประมาณขึ้นมา

ข67.1.1 เหตุผลที่ทำให้การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกไม่เสร็จสิ้น

ข67.1.2 สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ หรือ รายการของสิ่งตอบแทน ซึ่งการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกยังไม่เสร็จสิ้น

ข67.1.3 ลักษณะและมูลค่าของรายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าที่รับรู้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 49

ข67.2 สำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานภายหลังจากวันที่ซื้อจนกระทั่งถึงวันที่กิจการได้รับ ขาย หรือสูญเสียสิทธิในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือจนกระทั่งถึงวันที่กิจการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับหนี้สิน หรือ หนี้สินนั้นถูกยกเลิกหรือหมดอายุ

ข67.2.1 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่เคยรับรู้ รวมถึงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระ

- ข67.2.2 การเปลี่ยนแปลงในผลลัพธ์ที่แสดงเป็นช่วงของจำนวนเงิน (มูลค่าที่ไม่คิดลด) และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนั้น และ
- ข67.2.3 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลหลักที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย
- ข67.3 สำหรับหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลประมาณการหนี้สินแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 84 และ 85 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันต้นงวดกับวันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
- ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันต้นงวดที่เสนอรายงาน
- ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
- ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามย่อหน้าที่ 67
- ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก รวมถึงค่าความนิยมที่ถูกตัดออกจากบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
- ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยมเพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)
- ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน
- ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน

- ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
- ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินรับมาจากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน และรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าและ
- ข67.5.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)

- ข68. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ หากกิจการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน
- ข69. การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้
- ข69.1 *การจัดประเภทรายการ* - กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ
- ข69.2 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้* - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม
- ข69.3 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น* - นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจาก

ค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

- ข69.4 การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก - จากวันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- ข69.5 ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้ - กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีนี้อาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด