

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๓๔/๒๕๕๓

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การรวมธุรกิจ

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชานั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุม ครั้งที่ ๑๓ (๒/๒๕๕๓) เมื่อวันที่ ๒๕ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๕๓ จึงออกประกาศยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งประกาศใช้บังคับ โดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๖๒/๒๕๕๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ฉบับที่ ๔๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) และฉบับที่ ๕๑ ประกาศ ณ วันที่ ๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๐ และให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามแนบท้ายประกาศฉบับนี้แทน

ประกาศ ณ วันที่ ๒๘ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๓

ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### การรวมธุรกิจ

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IFRS No. 3 Business Combinations (Bound volume 2009))

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เดิม)

## สารบัญ

|  | ย่อหน้าที่       |
|--|------------------|
| บทนำ   | บทนำ 1 – บทนำ 13 |
| วัตถุประสงค์   | 1                |
| ขอบเขต   | 2                |
| การระบุนกรรมการรวมธุรกิจ   | 3                |
| วิธีซื้อ   | 4-53             |
| การระบุผู้ซื้อ   | 6-7              |
| การกำหนดวันที่ซื้อ   | 8-9              |
| การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา<br>และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ | 10-31            |
| หลักเกณฑ์การรับรู้รายการ   | 10-17            |
| เงื่อนไขการรับรู้รายการ  | 11-14            |
| การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่<br>รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ                          | 15-17            |
| หลักเกณฑ์การวัดมูลค่า  | 18-20            |
| ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า   | 21-31            |
| ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการ<br>หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น   | 22-23            |
| ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า<br>ภาษีเงินได้  | 24-28<br>24-25   |
| ผลประโยชน์ของพนักงาน   | 26               |
| สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน   | 27-28            |
| ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า<br>สิทธิที่ได้รับคืน  | 29-31<br>29      |
| โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์   | 30               |
| สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย   | 31               |

|  | ย่อหน้าที่   |
|--|--------------|
| <b>การรับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ</b> | <b>32-40</b> |
| การต่อรองราคาซื้อ  | 34-36        |
| สิ่งตอบแทนที่โอนให้  | 37-40        |
| สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย  | 39-40        |
| <b>แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท</b>  | <b>41-44</b> |
| การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ                               | 41-42        |
| การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทน                  | 43-44        |
| <b>ระยะเวลาในการวัดมูลค่า</b>  | <b>45-50</b> |
| การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ                   | 51-53        |
| 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>วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง</b>                     | <b>64-67</b> |
| วันถือปฏิบัติ  | 64           |
| การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง  | 65-67        |
| ภาษีเงินได้  | 67           |
| <b>การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม</b>                     | <b>68</b>    |
| <b>ภาคผนวก</b>   |              |
| <b>ภาคผนวก ก: คำนิยาม</b>  |              |
| <b>ภาคผนวก ข: แนวทางปฏิบัติ</b>  |              |
| <b>ตัวอย่างประกอบ</b>  |              |

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

### เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม ปรับปรุง 2550) โดยมีผลบังคับใช้สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งมีวันที่ซื้อเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 การใช้มาตรฐานการบัญชีนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้สามารถทำได้ โดยต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

บทนำ 2-3 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### ลักษณะสำคัญของมาตรฐาน

บทนำ 4. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจให้มีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจมีความน่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ

- 4.1 ระบุและวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- 4.2 ระบุและวัดมูลค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ
- 4.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

### หลักการสำคัญ

บทนำ 5. ผู้ซื้อธุรกิจต้องระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการซื้อธุรกิจได้

## การปฏิบัติตามวิธีซื้อ

- บทนำ 6. การรวมธุรกิจจะต้องบันทึกบัญชีโดยปฏิบัติตามวิธีซื้อ ยกเว้นในกรณีที่เป็นกรรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในอีกธุรกิจ (ผู้ถูกซื้อ) การรวมกันในลักษณะของการร่วมค้า หรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ
- บทนำ 7. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การจัดประเภทหรือการกำหนดการรับรู้รายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในสัญญา เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ
- บทนำ 8. สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น
- บทนำ 9. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นบางประการในการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการดังต่อไปนี้
- 9.1 สัญญาเช่าและสัญญาประกันภัยต้องถูกจัดประเภทตามเงื่อนไขของสัญญาและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข) โดยไม่คำนึงถึงปัจจัยที่มีอยู่ ณ วันซื้อธุรกิจ
  - 9.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมกิจการให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 9.3 สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการให้รับรู้และวัดมูลค่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ นอกเหนือจากการรับรู้และวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
  - 9.4 ข้อกำหนดเฉพาะสำหรับการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)
  - 9.5 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets) ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับรายการที่ผู้ขายรับประกันไว้ ถึงแม้จะไม่ใช้มูลค่ายุติธรรม
- บทนำ 10. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อหาผลต่างระหว่าง

10.1 ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่า ยุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจ ที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ) กับ

10.2 สินทรัพย์สุทธิที่ได้รับมาที่ระบุได้

โดยทั่วไป ผลต่างจะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อมีกำไรจากการต่อรอง ราคาซื้อ ให้รับรู้ผลกำไรดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

บทนำ 11. สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่า ด้วยมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 12. โดยทั่วไป ภายหลังจากการรวมธุรกิจเสร็จสิ้น ผู้ซื้อจะวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่ เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อกำหนดในการ บันทึกบัญชีสำหรับ สิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สิ่งตอบแทนที่ คาดว่าจะต้องจ่ายและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

### การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน สามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด ปัจจุบันหรือภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจาก การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

### วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบกันของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
  - 1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 1.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ
  - 1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

### ขอบเขต

2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ
  - 2.1 การจัดตั้งการร่วมค้า
  - 2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจ ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้แต่ละรายการ และหนี้สินที่รับมา (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการภายใต้เกณฑ์มูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม
  - 2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 1 ถึง 4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

### การระบุการรวมธุรกิจ

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

### วิธีซื้อ

4. กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ
5. การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อที่กำหนดให้



- 5.1 ระบุผู้ซื้อ
- 5.2 กำหนดวันที่ซื้อ
- 5.3 ระบุและวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ
- 5.4 ระบุและวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

#### การระบุผู้ซื้อ

6. ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจกรรมที่นำมารวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ
7. ผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบการพิจารณา

#### การกำหนดวันที่ซื้อ

8. ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ
9. โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อคือวันที่ผู้ซื้อได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ตัวอย่างเช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการหากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การระบุและวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

#### หลักการรับรู้รายการ

10. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ แยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12

#### เงื่อนไขการรับรู้รายการ

11. การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีชื่อนั้น สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ต้องเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการ

ยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ซื้อ จะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

12. นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมีได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกจากกัน ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลจากรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามลักษณะของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
13. การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อได้รับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อน เนื่องจากเป็นการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย
14. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 28 ถึง 40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้

*การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ*

15. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ
16. ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือระบุประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ มีตัวอย่างดังนี้
  - 16.1 การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายหรือถือจนครบกำหนด ตามมาตรฐานการบัญชี 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. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้
- 17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
- 17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่องสัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา อาจทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข ซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)

#### หลักการวัดมูลค่า

18. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ
19. ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น
20. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 41 ถึง 45 ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 ระบุประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

#### ข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

21. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ
- 21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้หลักการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ซึ่งผลที่ได้ อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้และการวัดมูลค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

## 21.2 วัตถุประสงค์บางรายการด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

### ข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการ

#### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

22. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ว่าหมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 22.1 ภาวะผูกพันที่อาจมีอยู่ซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาวะผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต (เหตุการณ์ในอนาคต) ซึ่งเหตุการณ์ในอนาคตดังกล่าวต้องเป็นเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอนในขณะนั้นและต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ
- 22.2 ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 22.2.1 ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หรือ
- 22.2.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
23. ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56

### ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

#### ภาษีเงินได้

24. ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดัตบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

25. ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

#### ผลประโยชน์ของพนักงาน

26. ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

#### สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

27. ในการรวมกิจการ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ส่งผลให้ผู้ซื้อไม่มีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้ำประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน ทั้งนี้ต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ดังนั้น หากการค้ำประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้อีก (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)
28. ในบางสถานการณ์ อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงานซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน และข้อจำกัดต่าง ๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

#### ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

#### สิทธิที่ได้รับคืน

29. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ซื้อรายอื่นในตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 35 และ 36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

30. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ตามวิธีที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

### สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

31. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิก) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

### การรับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยม หรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

32. ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ ก) ที่มากกว่าข้อ ข)

#### 32.1 ผลรวมของ

- 32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 37)
- 32.1.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้
- 32.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ (ดูย่อหน้าที่ 41 และ 42)

#### 32.2 มูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

33. ในการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้ออาจวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือดีกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้

เสียในส่วนของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อที่โอนไปให้แก่ผู้ถูกซื้อ ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 46-49 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### การต่อรองราคาซื้อ

34. ในบางครั้ง ผู้ซื้ออาจทำการต่อรองราคาซื้อ ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจมีมูลค่าในย่อหน้าที่ 32.2 เกินกว่าผลรวมของมูลค่าที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถ้ามูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่ ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรที่เกิดขึ้นดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่ซื้อ โดยถือเป็นผลกำไรในส่วนของผู้ซื้อ
35. การต่อรองราคาซื้ออาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้องปฏิบัติตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้และวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 - 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (หรือมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของกำไรที่รับรู้)
36. ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ผู้ซื้อต้องประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังจากประเมินผู้ซื้อจะต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้นผู้ซื้อจะต้องทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ
  - 36.1 สินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้
  - 36.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อที่อยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
  - 36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือเพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

### สิ่งตอบแทนที่โอนให้

37. ในการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณจากผลรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ และส่วนได้เสียในส่วนของผู้ซื้อที่ออกโดยผู้ซื้อ (อย่างไรก็ตาม สัดส่วนของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อที่ใช้แลกเปลี่ยนกับโครงการที่ถือโดยพนักงานของผู้ถูก

ซื้อซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 30 แทนที่จะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) ตัวอย่างของรูปแบบสิ่งตอบแทนรวมถึง เงินสด สิทธิประโยชน์ หน่วยธุรกิจ หรือ บริษัทย่อยของผู้ซื้อ สิ่งตอบแทน ที่คาดว่าจะต้องจ่าย หุ้นสามัญ หรือหุ้นบริมสิทธิ สิทธิซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนของสมาชิกในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม

38. สิ่งตอบแทนที่โอนให้ อาจรวมถึงสิทธิประโยชน์หรือหนี้สินของผู้ซื้อซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ตัวอย่างเช่น สิทธิประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงิน หรือธุรกิจของผู้ซื้อ) หากเป็นเช่นนั้นผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิประโยชน์หรือหนี้สินที่โอนให้ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม บางครั้งสิทธิประโยชน์หรือหนี้สินที่โอนให้ยังคงอยู่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ (เพราะสิทธิประโยชน์และหนี้สินถูกโอนไปให้ผู้ถูกซื้อแทนที่จะโอนไปให้แก่เจ้าของเดิม) ส่งผลให้ผู้ซื้อยังคงมีอำนาจควบคุมสิทธิประโยชน์และหนี้สินเหล่านั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิประโยชน์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนวันที่ซื้อ และต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนจากสิทธิประโยชน์และหนี้สินที่ผู้ซื้อ มีอำนาจในการควบคุมทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

#### สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

39. สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ รวมถึงสิทธิประโยชน์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ
40. ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายเป็นหนี้สินหรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามของตราสารทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสิทธิประโยชน์ถ้าเป็นไปได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

#### แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

##### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ

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 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น



42. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อ ก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดก่อน (เช่น เนื่องจากจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเพื่อขาย) ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในรายได้ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกับเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

#### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน

43. ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง

43.1 ผู้ถูกซื้อถือหุ้นของตนเองคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับอำนาจในการควบคุม

43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อได้หมดไป ถึงแม้ว่าเดิมผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีสิทธิในการคัดค้านผู้ซื้อซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสียในหุ้นของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญาการรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

44. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว นั้น ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อหรืออีกฝ่ายหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ซื้อถือเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

#### ระยะเวลาในการวัดมูลค่า (Measurement Period)

45. ถ้าหากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่าง ๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการ

วัดมูลค่าผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อแล้ว หรือ เมื่อทราบแน่ชัดว่าไม่สามารถหาข้อมูลมากกว่าที่ได้รับมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ซื้อ

46. ระยะเวลาในการวัดมูลค่า คือ ระยะเวลาภายหลังวันที่ซื้อ ซึ่งในระหว่างนั้นผู้ซื้ออาจปรับปรุงประมาณการที่ได้เคยรับรู้ไว้ในการรวมธุรกิจ ระยะเวลาในการวัดมูลค่ากำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อใช้เวลาเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อระบุและวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของรายการต่อไปนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
  - 46.1 สินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 46.2 สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่าอื่นที่ใช้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยม)
  - 46.3 ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
  - 46.4 ค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ
47. ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้นเป็นข้อมูลที่ต้องนำไปปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ ที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อสามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่าง ๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอกโดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยประมาณไว้ อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่าจะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้
48. ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรรมธรรม์ประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักลบกับการปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย

49. ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ เสมือนว่ามีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้นผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินงวดก่อนตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์
50. ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้ เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

### การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

51. ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกัน ก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็นการจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
52. รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตาม วิธีซื้อ
  - 52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป
  - 52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ
  - 52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 50-62 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

53. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อคือต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมายนักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

กับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้น ต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 และ ฉบับที่ 39 (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

54. โดยทั่วไป ภายหลังการรวมกิจการผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ 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. ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง

56.1 มูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ

56.2 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

57. ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลาการรายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้ำประกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วย ผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

## สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

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

## การเปิดเผยข้อมูล

59. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น
  - 59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน และ
  - 59.2 ภายหลังจากวันสิ้นสุดของงวดที่เสนอรายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน
60. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 ถึง 66
61. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน
62. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 67
63. หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

## วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

### วันถือปฏิบัติ

64. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

65. กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้
66. กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ให้ปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 68 และ 69

## ภาษีเงินได้

67. ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ซึ่งแก้ไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อนๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)

## การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

68. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เดิม)

## ภาคผนวก ก

### คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

|                               |         |  |
|-------------------------------|---------|--|
| ผู้ถูกซื้อ                    | หมายถึง | ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมจากการรวมธุรกิจ  |
| ผู้ซื้อ                       | หมายถึง | กิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ  |
| วันที่ซื้อ                    | หมายถึง | วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ  |
| ธุรกิจ                        | หมายถึง | กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อประสงค์ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นแก่ผู้ลงทุน เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม   |
| การรวมธุรกิจ                  | หมายถึง | รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง ‘true mergers’ หรือเทียบเท่าการควบรวม ‘mergers of equals’ ถือเป็นารวมธุรกิจตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน   |
| สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย | หมายถึง | โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย หมายถึง ภาระที่ผู้ซื้อจะต้องโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอาจเป็นในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ 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 หรือโดยร่วมกับสัญญาสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการมีความตั้งใจจะทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ</p> <p>ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ</p> |
| สินทรัพย์ไม่มีตัวตน<br>กิจการหา<br>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<br>อำนาจควบคุม<br>เจ้าของ     | หมายถึง | <p>ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม</p> <p>เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หมายถึง ผู้ถือส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นในกิจการที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วมในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม</p>   |

## ภาคผนวก ข

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

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

#### การระบุการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

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

- ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ
  - ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)
- ข6. การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงรายการดังต่อไปนี้
- ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควบรวมกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ
  - 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 ประเภทมีค่านิยามดังนี้
- ข7.1 **ปัจจัยนำเข้า** หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เมื่อนำไปผ่านกระบวนการแล้วจะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดผลผลิต ซึ่งตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมไปถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สิทธิทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน
  - ข7.2 **กระบวนการ** หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดเป็นผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้วกระบวนการเหล่านี้จะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร แต่แรงงานที่เป็นระบบ มีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนจะสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ 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 ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้นมักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า 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 หากไม่มีหลักฐานมาหักล้าง อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีค่าความนิยม

### การระบุผู้ซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

- ข13. ในการระบุผู้ซื้อให้ใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้พิจารณาปัจจัยที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบ

- ข14. ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการถือหุ้น กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ถือหุ้นนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ
- ข15. ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่ มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 19 ถึง 27 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับไว้ การระบุผู้ซื้อในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกันประกอบกันดังต่อไปนี้
- ข15.1 สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ โดยทั่วไป ผู้ซื้อคือกิจการใดกิจการหนึ่งที่มาวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียงใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่
- ข15.2 กลุ่มผู้ที่มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.3 คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไปผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.4 คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไปผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้ที่มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.5 เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)
- ข16. โดยปกติ ผู้ซื้อคือกิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มาวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจาก สินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)
- ข17. สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่าการใดเป็นผู้ซื้อ ต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มาวมกัน
- ข18. ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้น

ใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ

### การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข19. การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้งการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียน จึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมาย เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมายเพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป 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 วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

### การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

ข21. งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามี การปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถูกซื้อทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทาง

บัญชี) นอกจากนี้ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่น่าเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวม เพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน

ข22. เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง

ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่า ด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ

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

ข22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้นอื่น ๆ ตามสัดส่วนของผู้ถือหุ้นได้เสียของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 23 และ 24

### ส่วนได้เสียของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข23. ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เจ้าของบางรายของผู้ถือช่องทางกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถือช่องทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถือช่องทางกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของผู้ถือช่องทางกฎหมาย จะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ถือช่องทางกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ถือช่องทางกฎหมายจะเป็นผู้ถือช่องทางบัญชี เจ้าของของผู้ถือช่องทางกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข24. สินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถือช่องทางกฎหมายต้องรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 22.1) ดังนั้น ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงด้วยสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมกิจการของผู้ซื้อตามกฎหมาย ถึงแม้ว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการซื้ออื่น ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อก็ตาม

### กำไรต่อหุ้น

- ข25. ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 22.4 โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ
- ข26. ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คุณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการและ
- ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวด
- ข27. กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ต้องคำนวณโดยการหาร
- ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวด ด้วย
- ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

### การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

#### สัญญาเช่าดำเนินงาน

- ข28. ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้เช่ายกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 29 และ 30
- ข29. ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่คุณเป็นผู้ให้เช่า



ข30. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากการที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดมีความเต็มใจที่จะจ่ายเพื่อการเช่านั้นด้วยราคาตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออกสนามบินหรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดีอาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ ในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 31

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข31. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา

ข32. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ซื้อหรือจากสิทธิและภาวะผูกพันอื่น ตัวอย่างเช่น

ข32.1 ผู้ถูกซื้อเช่าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกัน ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอนสัญญาเช่านั้นให้แก่ผู้อื่นได้

ข32.2 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการให้ประโยชน์เท่ากัน

ข32.3 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้

ข33. เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้หมายถึง สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่งจากผู้ถูกซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาหรือสิทธิที่ระบุได้ หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อสามารถขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มี ความตั้งใจที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นบ่อย และไม่คำนึงว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและรายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ แม้ว่าผู้ถูกซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ แต่การที่ตามปกติรายชื่อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือว่ารายชื่อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในสัญญาระบุห้ามไม่ให้กิจการขาย ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า

ข34. สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เมื่อนำไปรวมกับสัญญา สิทธิที่ระบุได้หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

ข34.1 ผู้ซื้อรายอื่นในตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็น สิทธิที่ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม

ข34.2 ผู้ถูกซื้อที่มีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็นเจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

### สิทธิที่ได้รับคืน

ข35. ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้าที่ 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้าที่ 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน

ข36. ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืนเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้า 52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว

### กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

ข37. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ ซึ่งหมายถึงกลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อต่อมาไปจากวันที่ซื้อได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

ข38. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาต่อรองกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่

ข39. ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ข40. เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดใช้ เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มี

ตัวตน กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่

### **การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)**

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

ข41. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าของลูกหนี้ที่ได้มาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ณ วันที่ดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามสัญญา

#### **สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า**

ข42. ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ซึ่งในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 19 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า

#### **สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาด**

ข43. เพื่อประโยชน์ในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ได้มา เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทงานวิจัยและพัฒนา หรือผู้ซื้ออาจตั้งใจจะใช้สินทรัพย์นั้นในรูปแบบที่แตกต่างไปจากที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โดยอิงตามการใช้งานที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดพึงใช้จากสินทรัพย์นี้

#### **ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ**

ข44. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อุญาตให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้งผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นทุนที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น

ข45. มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่เป็นส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้อำนาจในการควบคุม (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 มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อหรือส่วนของผู้ถือหุ้นในผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อของผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อของผู้ซื้อที่โอนไป นอกจากนี้ ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สิทธิพิเศษของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินไม่ได้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่น ๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ

ข48. กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีข้อแตกต่างที่เด่นชัด คือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผล เงินปันผลมักจะถูกจัดสรรให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี

ข49. การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม ตัวอย่างเช่น ประมาณการกระแสเงินสดอาจ

เป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปของการลดค่าสินค้าหรือบริการ 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 มากกว่าที่จะให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ 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 ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น คดีความฟ้องร้อง

ข52.2 ให้ใช้มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.1 กับ 52.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบของสัญญา

ข52.2.1 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อ เมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึงน้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาวะซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)

ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญา เมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า

ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.2 น้อยกว่า 52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้นผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

ข53. ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52

**ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น  
(แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)**

- ข54. ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นไว้ในสัญญาซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คู่สัญญาเข้าทำข้อตกลง จะช่วยในการ ประเมินลักษณะของข้อตกลงได้
- ข55. ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวม ธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ
- ข55.1 *การจ้างงานต่อ* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายมาเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน สัญญาซื้อกิจการหรือเอกสารอื่น ๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ต้องทำการจ่ายชำระหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มีการจ้างงาน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.2 *ระยะเวลาการจ้างงานต่อ* – ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.3 *ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน* – ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงาน นอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆ ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.4 *เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายเป็นพนักงาน ได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้น เป็นค่าตอบแทนพนักงาน



- ข55.5 จำนวนหุ้นที่ถือ - จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาของสาระของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถูกซื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถูกซื้อ และผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ
- ข55.6 ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า - หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น ณ วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถูกซื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.7 สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน - สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคุณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนั้นกำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ ในทางกลับกันหากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน
- ข55.8 ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ - เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆ ที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และสัญญาเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นรายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกันถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะ

เกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

**การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)**

ข56. ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในส่วนที่เป็นการเปลี่ยนแปลงแก้ไขโครงการ หากผู้ซื้อผูกพันที่จะให้สิ่งตอบแทนอื่นเพื่อทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือว่าผูกพันตนที่จะให้ค่าตอบแทนอื่นเพื่อแทนที่โครงการของผู้ถูกซื้อหากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของผู้ถูกซื้อมีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น ในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น ผู้ซื้อผูกพันที่จะให้ค่าตอบแทนอื่นเพื่อทดแทนค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ถ้าถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในสัญญาซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ในบางสถานการณ์โครงการเดิมของผู้ถูกซื้ออาจสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการเดิม ถึงแม้ว่าจะไม่มีภาระผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้โดยวัดมูลค่าตามราคาตลาดโดยถือเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ

ข57. ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใดถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ส่วนของโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อจะเท่ากับโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ

ข58. ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามตลาดคุณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับ ระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิม ของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ กำหนด

ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

- ข59. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นสิทธิขาดซึ่งถือเป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทน ซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคาตลาดกับโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทน สำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่
- ข60. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นสิทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาดมีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้นมูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็นค่าตอบแทนสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรืองวดที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่งกำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับงวดที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น
- ข61. ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัดประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลง
- ข62. ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

## มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

ข63. ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้

ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าค่าความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ข63.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสัญญาประกันภัยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)

ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) 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 จำนวนเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียใดๆ 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 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น 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 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจตามย่อหน้าที่ 51

ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.2 การบันทึกบัญชีสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดในงบการเงิน

ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ของความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว

ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๕

64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว

ข64.14 กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 34 ถึง 36)

ข64.14.1 มูลค่าผลกำไรที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 34 และระบุว่าแสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ข64.14.2 คำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากรายการซื้อธุรกิจ

ข64.15 การรวมธุรกิจซึ่งผู้ซื้อถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100 ในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ

ข64.15.1 มูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า และ

ข64.15.2 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

ข64.16 การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ

ข64.16.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนวันที่ซื้อ และ

ข64.16.2 มูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ซึ่งเป็นผลมาจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 42) และระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ข64.17 ข้อมูลต่อไปนี้

ข64.17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงาน และ

ข64.17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้น ได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดที่เสนอรายงาน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านี้อาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ 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 ดังนั้นมูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินสำหรับการรวมธุรกิจจึงเป็นเพียงการประมาณขึ้นมา
- 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 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลประมาณการหนี้สินแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันต้นงวดกับวันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
- ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันต้นงวดที่เสนอรายงาน
  - ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
  - ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามย่อหน้าที่ 67
  - ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก รวมถึง ค่าความนิยมที่ถูกตัดออกจากบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
  - ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยม เพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)
  - ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน
  - ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน
- ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
- ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ จากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน และรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าและ
  - ข67.5.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น



## การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)

ข68. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

ข69. การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้

ข69.1 *การจัดประเภทรายการ* - กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ

ข69.2 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้* - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

ข69.3 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น* - นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

ข69.4 *การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก* - จากวันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ข69.5 *ค่าความนิยมที่ด้อยค่าที่เคยรับรู้* - กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีซื้ออาจเคยรับรู้มูลค่าของ

ส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่า  
ต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวด  
ของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้  
กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไร  
สะสมต้นงวด

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

### ตัวอย่างประกอบ

ตัวอย่างที่แสดงนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

### การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ

ตัวอย่าง 1 ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงแนวปฏิบัติของวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับตามแนวปฏิบัติข้อ 19-27 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 2 ตัวอย่างนี้แสดงถึงวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมายได้เข้าซื้อบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทที่ออกตราสารทุนและถือเป็นบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย ในลักษณะการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 ตัวอย่างนี้ไม่คำนึงถึงการบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้

งบแสดงฐานะการเงิน ของบริษัท ก และ บริษัท ข ณ เวลาสุดท้ายก่อนการรวมธุรกิจ

|                                | บริษัท ก<br>(บริษัทใหญ่ตามกฎหมาย /<br>ผู้ถูกซื้อตามบัญชี)<br>(บาท) | บริษัท ข<br>(บริษัทย่อยตามกฎหมาย /<br>ผู้ซื้อตามบัญชี)<br>(บาท) |
|--------------------------------|--|---|
| สินทรัพย์หมุนเวียน             | 500  | 700   |
| สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน          | 1,300  | 3,000   |
| รวมสินทรัพย์                   | 1,800  | 3,700   |
| หนี้สินหมุนเวียน               | 300  | 600   |
| หนี้สินไม่หมุนเวียน            | 400  | 1,100   |
| รวมหนี้สิน                     | 700  | 1,700   |
| ส่วนของผู้ถือหุ้น              |  |   |
| กำไรสะสม                       | 800  | 1,400   |
| ทุนที่ออก                      |  |   |
| หุ้นสามัญ 100 หุ้น             | 300  |   |
| หุ้นสามัญ 60 หุ้น              |  | 600   |
| รวมส่วนของผู้ถือหุ้น           | 1,100  | 2,000   |
| รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น | 1,800  | 3,700   |

### ตัวอย่าง 3 ข้อมูลอื่น

- ตัวอย่าง 3.1 วันที่ 30 กันยายน 25x1 บริษัท ก ออกหุ้นจำนวน 2.5 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข ผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข ทำการแลกเปลี่ยนหุ้นของตนในบริษัท ข ดังนั้น บริษัท ก ออกหุ้นสามัญจำนวน 150 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ข ทั้งหมด 60 หุ้น
- ตัวอย่าง 3.2 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญบริษัท ข ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 มูลค่าหุ้นละ 40 บาท ส่วนราคาตลาดของหุ้นสามัญ บริษัท ก ณ วันเดียวกันมีมูลค่าหุ้นละ 16 บาท
- ตัวอย่าง 3.3 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เท่ากับมูลค่าตามบัญชี ยกเว้น สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เท่ากับ 1,500 บาท

### การคำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ตัวอย่าง 4 ผลจากการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก (บริษัทใหญ่ตามกฎหมาย/ผู้ถูกซื้อตามบัญชี) จำนวน 150 หุ้น ทำให้ผู้ถือหุ้นบริษัท ข ถือหุ้นร้อยละ 60 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (150 หุ้นจากหุ้นที่ออกจำนวน 250 หุ้น) ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัท ก ถ้าการรวมธุรกิจเกิดขึ้นในรูปแบบที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท ก เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ก บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมอีก 40 หุ้นเพื่อทำให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการที่เกิดจากการรวมกันยังคงเดิม ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จะถือหุ้นของบริษัท ข จำนวน 60 หุ้นจากหุ้นทั้งหมด 100 หุ้น และยังคงสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 60 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้โดยบริษัท ข และส่วนได้เสียของกลุ่มกิจการในบริษัท ก เท่ากับ 1,600 บาท (40 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท)

ตัวอย่าง 5 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ต้องอิงจากการวัดมูลค่าที่น่าเชื่อถือที่สุด ในตัวอย่างนี้ราคาตลาดของหุ้นบริษัท ก เป็นเกณฑ์ที่น่าเชื่อถือมากกว่าการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ข ในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ ดังนั้นสิ่งตอบแทนที่โอนให้วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดของหุ้นบริษัท ก จำนวน 100 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 16 บาท

### การวัดมูลค่าของค่าความนิยม

ตัวอย่าง 6 ค่าความนิยมเกิดขึ้นจากส่วนของมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ (กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในบริษัท ก) ที่สูงกว่ามูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก ดังนั้น ค่าความนิยมวัดค่าได้ดังนี้

|  |       |            |
|--|-------|------------|
|  | (บาท) | (บาท)      |
| สิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้                          |       | 1,600      |
| มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก |       |            |
| สินทรัพย์หมุนเวียน                                     | 500   |            |
| สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน                                  | 1,500 |            |
| หนี้สินหมุนเวียน                                       | (300) |            |
| หนี้สินไม่หมุนเวียน                                    | (400) | 1,300      |
| ค่าความนิยม  |       | <u>300</u> |

### งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

ตัวอย่าง 7 งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ เวลาสุดท้ายหลังการรวมธุรกิจเป็นดังนี้

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

ตัวอย่าง 8 ตราสารทุนที่รับรู้ในงบการเงินรวมจำนวน 2,200 บาท เกิดจากมูลค่าตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจจำนวน 600 บาท รวมกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้จำนวน 1,600 บาท อย่างไรก็ตาม โครงสร้างส่วนทุนที่ปรากฏในงบการเงินรวม (จำนวนและชนิดของตราสารทุนที่ออก) ต้องสะท้อนถึงโครงสร้างส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย รวมถึงตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมายในการรวมธุรกิจ

## กำไรต่อหุ้น

ตัวอย่าง 9 สมมติว่ากำไรของบริษัท ข สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 600 บาท และกำไรของงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 800 บาท และสมมติว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนหุ้นสามัญที่ออกของบริษัท ข ในระหว่างปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 และในระหว่างงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่เกิดการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

|   |          |
|---|----------|
| จำนวนหุ้นที่คงเหลืออยู่ในงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่ซื้อ<br>(จำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก (บริษัทใหญ่ตามกฎหมาย/ผู้ถูกซื้อ<br>ตามบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ) | 150      |
| จำนวนหุ้นสามัญที่คงเหลือนับจากวันที่ซื้อถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x1   | 250      |
| จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักคงเหลือ<br>[(150x9/12)+(250x3/12)]  | 175      |
| กำไรต่อหุ้น [800/175]   | 4.57 บาท |

ตัวอย่าง 10 กำไรต่อหุ้นที่ปรับปรุงใหม่สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 4.00 บาท (กำไรของบริษัท ข จำนวน 600 บาท หาดด้วยจำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจำนวน 150 หุ้น)

## ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่าง 11 จากตัวอย่างข้างต้น สมมติว่ามีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของบริษัท ข จำนวน 56 หุ้นจากหุ้นสามัญทั้งหมด 60 หุ้น หากบริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 2.5 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จะออกหุ้นสามัญ 140 หุ้น (แทนการออกหุ้นสามัญ 150 หุ้น) ผลที่ตามมาคือ ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จะถือหุ้นร้อยละ 58.3 ของหุ้นที่ออกในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (140 หุ้นจาก 240 หุ้นที่ออกทั้งหมด) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่บริษัท ก (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) จะคำนวณโดยสมมติว่าการรวมธุรกิจได้รับผลจากการที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท ก เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญบริษัท ก ทั้งนี้เนื่องจากบริษัท ก คือผู้ถูกซื้อทางบัญชี และตามแนวปฏิบัติข้อ 20 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ใช้แลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อทางบัญชี

ตัวอย่าง 12 ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่จะต้องออกเพิ่มโดยบริษัท ข นั้น จะไม่นำส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมมารวมในการคำนวณ ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ถือหุ้นสามัญจำนวน 56 หุ้นในบริษัท ข และเพื่อให้มีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 58.3 ในบริษัท ข บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มจำนวน 40 หุ้น ซึ่งจะทำให้ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ถือหุ้นจำนวน 56 หุ้นจากหุ้นสามัญที่

บริษัท ข ออกทั้งหมด 96 หุ้น และมีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 58.3 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่บริษัท ก ซึ่งเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี เท่ากับ 1,600 บาท (40 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท) ซึ่งมูลค่านี้จะเท่ากับการที่ผู้ถือหุ้นทั้ง 60 รายของบริษัท ข นำหุ้นจำนวน 60 หุ้นของตนมาใช้ในการแลกเปลี่ยน จำนวนที่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในบริษัท ก (ซึ่งเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รับรู้จะไม่เปลี่ยนแปลงจากกรณีที่ผู้ถือหุ้นบางส่วนในบริษัท ข ไม่เข้าร่วมในการแลกเปลี่ยน

ตัวอย่าง 13 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีจำนวนหุ้นสามัญ 4 หุ้นจากหุ้นสามัญทั้งหมด 60 หุ้น ของบริษัท ข ซึ่งหุ้นจำนวนดังกล่าวไม่ได้ถูกนำไปแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ก ดังนั้น ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจึงคิดเป็นร้อยละ 6.7 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมสะท้อนสัดส่วนของส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมาย ดังนั้น งบแสดงฐานะการเงินรวมต้องถูกปรับปรุงเพื่อแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในอัตรา ร้อยละ 6.7 ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัท ข (เท่ากับ 134 บาท หรือร้อยละ 6.7 ของ 2,000 บาท)

ตัวอย่าง 14 งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ดังนี้

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

ตัวอย่าง 15 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 134 บาท ประกอบด้วยสองส่วน ส่วนที่หนึ่งคือการจัดประเภทส่วนแบ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสะสมของผู้ซื้อทางบัญชีก่อนการซื้อธุรกิจ (1,400 บาท x 6.7% หรือ 93.80 บาท) ส่วนที่สองคือการจัดประเภทส่วนแบ่งของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในหุ้นที่ออกโดยผู้ซื้อทางบัญชี (600 บาท x 6.7% หรือ 40.20 บาท)

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้

ตัวอย่างของการนำย่อหน้าที่ 10-14 และแนวปฏิบัติข้อ 31-40 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 มาประยุกต์ใช้

ตัวอย่าง 16 ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ บางตัวอย่างอาจจะมีลักษณะของสินทรัพย์โดยทั่วไปมากกว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อต้องบันทึกสินทรัพย์เหล่านั้นให้สอดคล้องกับเนื้อหาสาระของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างในที่นี่ไม่ได้รวบรวมกรณีทั้งหมดไว้

ตัวอย่าง 17 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ตามสัญญาเป็นไปตามเงื่อนไขของสัญญาหรือตามกฎหมาย ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้ระบุตามสัญญานั้นไม่ได้เกิดขึ้นตามสัญญาหรือตามกฎหมายแต่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ตามสัญญาอาจจะสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เช่นกันแต่ความสามารถในการแยกออกจากกันได้ไม่เป็นเงื่อนไขที่สำคัญสำหรับสินทรัพย์ที่เป็นไปตามสัญญาหรือตามกฎหมาย

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาด (Marketing-related intangible assets)

ตัวอย่าง 18 โดยส่วนใหญ่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดจะใช้ในการตลาดหรือการส่งเสริมการขายสำหรับสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดมีดังนี้

| ประเภท  | เกณฑ์    |
|---|----------|
| เครื่องหมายการค้า, ชื่อทางการค้า, เครื่องหมายบริการ, เครื่องหมายร่วม และเครื่องหมายรับรอง | ตามสัญญา |
| รูปลักษณ์ (สีที่เป็นเอกลักษณ์, การออกแบบรูปร่างหรือหีบห่อ)                                | ตามสัญญา |
| ชื่อหัวหนังสือพิมพ์   | ตามสัญญา |
| ชื่อโดเมนอินเทอร์เน็ต   | ตามสัญญา |
| ข้อตกลงในการไม่แข่งขัน  | ตามสัญญา |



เครื่องหมายการค้า, ชื่อทางการค้า, เครื่องหมายบริการ, เครื่องหมายร่วม และเครื่องหมายรับรอง

ตัวอย่าง 16 เครื่องหมายการค้า (Trademark) คือ คำ ชื่อ สัญลักษณ์ หรือตราเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ใช้ในทางการค้าเพื่อระบุถึงแหล่งที่มาของผลิตภัณฑ์และเพื่อให้คนทั่วไปสามารถแยกแยะได้ว่าผลิตภัณฑ์นั้นมีความแตกต่างจากผลิตภัณฑ์ของผู้อื่น

เครื่องหมายบริการ (Service Mark) คือ สิ่งที่จะระบุและใช้แยกความแตกต่างของแหล่งที่มาของบริการ

เครื่องหมายร่วม (Collective Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าหรือบริการของกลุ่มบริษัทหรือบริษัทในเครือเดียวกัน

เครื่องหมายรับรอง (Certification Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้รับรองแหล่งที่มาทางภูมิศาสตร์หรือคุณลักษณะอื่น ๆ ของสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่าง 20 เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า เครื่องหมายบริการ เครื่องหมายร่วม และ เครื่องหมายรับรองอาจได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนกับหน่วยงานของรัฐ หรือการใช้อย่างต่อเนื่องในทางการค้า หรือโดยวิธีอื่น ถ้าได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนหรือโดยวิธีอื่น เครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามค่านิยมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย อีกนัยหนึ่งเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจสามารถรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หากเข้าเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ ซึ่งโดยปกติจะเป็นไปตามกรณีนี้

ตัวอย่าง 21 ตราสินค้าและชื่อตราสินค้านำมาใช้ในการความหมายเดียวกันกับเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ตราสินค้าและชื่อตราสินค้าเป็นคำศัพท์ทางการตลาดที่ใช้กันทั่วไปเพื่ออ้างอิงถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่ประกอบกัน (Complementary assets) เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายบริการ) และชื่อทางการค้า สูตร ตำรับ และความเชี่ยวชาญทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ไม่ได้จำกัดการรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ประกอบกันซึ่งโดยทั่วไปจะถูกเรียกรวมว่าเป็นตราสินค้า เป็นสินทรัพย์รายการเดียวโดยบันทึกแยกต่างหากจากค่าความนิยม หากกลุ่มของสินทรัพย์นั้นมีอายุการให้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกัน

### ชื่อโดเมนอินเทอร์เน็ต

ตัวอย่าง 22 ชื่อโดเมนอินเทอร์เน็ต คือชื่อที่เป็นตัวเลขที่มีความเป็นเอกลักษณ์ ซึ่งมีไว้เพื่อใช้ระบุเลขที่อยู่ของอินเทอร์เน็ตโดยเฉพาะเจาะจง การจดทะเบียนชื่อโดเมนทำให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างชื่อและคอมพิวเตอร์ที่ถูกระบุไว้บนอินเทอร์เน็ตสำหรับช่วงเวลาที่ยกเว้น ซึ่งการจดทะเบียนนี้สามารถต่อสัญญาได้ใหม่ ชื่อโดเมนที่จดทะเบียนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Customer-related intangible assets)

ตัวอย่าง 23 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า

| ประเภท   | เกณฑ์                  |
|--|------------------------|
| รายชื่อลูกค้า  | ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา |
| คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่                    | ตามสัญญา               |
| สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า | ตามสัญญา               |
| ความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้มาจากการทำสัญญา            | ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา |

### รายชื่อลูกค้า (Customer Lists)

ตัวอย่าง 24 รายชื่อลูกค้าประกอบด้วยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ชื่อและข้อมูลที่ใช้ในการติดต่อ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของฐานข้อมูลที่มีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ประวัติการสั่งซื้อในอดีต และข้อมูลทางประชากรศาสตร์ โดยปกติ รายชื่อลูกค้าไม่ได้เป็นผลมาจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้ามักจะถูกนำมาให้เช่าหรือแลกเปลี่ยน ดังนั้น รายชื่อลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ โดยทั่วไปจะเข้าเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

### คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ (Order or production backlog)

ตัวอย่าง 25 คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อหรือขาย ดังนั้น จึงถือว่าคำสั่งซื้อหรือขาย หรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าคำสั่งซื้อหรือขายดังกล่าวจะสามารถบอกเลิกได้

### สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้อง (Customer contracts and the related customer relationships)

ตัวอย่าง 26 หากกิจการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้านั้นเกิดจากสิทธิตามสัญญา ดังนั้น สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้องที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าการรักษาความลับหรือข้อกำหนดอื่น ๆ ของสัญญาจะห้ามไม่ให้จำหน่ายหรือโอนสัญญาแยกต่างหากจากผู้ถูกซื้อ

ตัวอย่าง 27 สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้อง อาจแสดงถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสองประเภทที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของอายุการให้ประโยชน์และรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์

ตัวอย่าง 28 ความสัมพันธ์กับลูกค้าระหว่างกิจการและลูกค้าจะมีอยู่ถ้า ก) กิจการมีข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า และมีการติดต่อกับลูกค้าตามปกติ และ ข) ลูกค้ามีความสามารถที่จะติดต่อโดยตรงกับ

กิจการได้ ความสัมพันธ์กับลูกค้าจะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย ถ้าในทางปฏิบัติกิจการมีการทำสัญญากับลูกค้า โดยไม่คำนึงถึงว่า ณ วันที่ซื้อ สัญญาจะมีอยู่หรือไม่ ความสัมพันธ์กับลูกค้าอาจเกิดขึ้นผ่านทางวิธีอื่นนอกเหนือจากการทำสัญญา เช่น ผ่านการติดต่อตามปกติของตัวแทนขายสินค้าและบริการ

ตัวอย่าง 29 ตามที่กล่าวในย่อหน้า 25 ของตัวอย่างนี้ คำสั่งหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อ หรือขาย ดังนั้นจึงถือเป็นสิทธิตามสัญญาด้วย เช่นเดียวกัน หากกิจการมีความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญาเหล่านี้ ความสัมพันธ์กับลูกค้าถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาและตามกฎหมาย ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### ตัวอย่าง

ตัวอย่าง 30 ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงถึงการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทสัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 30.1 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 โดยบริษัทผู้ถูกซื้อ มีข้อตกลงในการจัดหาสินค้าให้กับลูกค้าเป็นเวลา 5 ปี ทั้งบริษัทผู้ถูกซื้อและบริษัทผู้ซื้อเชื่อว่าลูกค้าจะต่ออายุสัญญาเมื่อสัญญาปัจจุบันสิ้นสุดลง ข้อตกลงในการจัดหาสินค้านี้ไม่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

ข้อตกลงในการจัดหาสินค้า (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย นอกจากนี้ เนื่องจากผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้นไม่เพียงแต่สัญญาที่ทำกับลูกค้าหากแต่ความสัมพันธ์กับลูกค้ายังถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายด้วย

ตัวอย่าง 30.2 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อ มีการผลิตสินค้าสองสายงานธุรกิจที่แตกต่างกัน คือ สินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้า ลูกค้าจะซื้อสินค้าทั้งเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้าจากบริษัทผู้ถูกซื้อ โดยบริษัทผู้ถูกซื้อ มีสัญญากับลูกค้าในการเป็นผู้จัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาให้กับลูกค้าแต่เพียงผู้เดียว แต่ไม่มีสัญญาในการจัดหาเครื่องใช้ไฟฟ้าให้กับลูกค้า ทั้งบริษัทผู้ถูกซื้อและบริษัทผู้ซื้อเชื่อว่า บริษัทผู้ถูกซื้อ มีความสัมพันธ์กับลูกค้าโดยรวมเพียงความสัมพันธ์เดียว สัญญาในการเป็นผู้จัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาให้กับลูกค้าแต่เพียงผู้เดียว (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ เนื่องจากบริษัทผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้าจึงถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย และด้วยเหตุที่มี

ความสัมพันธ์กับลูกค้าเพียงความสัมพันธ์เดียว มูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์ดังกล่าวจะรวมข้อสมมติฐานของความสัมพันธ์กับลูกค้าของผู้ถูกซื้อทั้งสินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้า อย่างไรก็ตาม หากบริษัทผู้ซื้อกำหนดว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องกีฬาและสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้านั้นแตกต่างกัน ผู้ซื้อจะต้องประเมินว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่

ตัวอย่าง 30.3 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อดำเนินธุรกิจกับลูกค้าผ่านการใช้คำสั่งซื้อหรือคำสั่งขายแต่เพียงอย่างเดียว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อมีคำสั่งซื้อของลูกค้าร้อยละ 60 ของลูกค้าทั้งหมดซึ่งเป็นคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการ ลูกค้ากลุ่มนี้เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำ ลูกค้าส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการหรือสัญญาอื่นใดกับลูกค้ากลุ่มนี้

คำสั่งซื้อจำนวนร้อยละ 60 จากลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อ (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ เนื่องจากบริษัทผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้นไม่เพียงแต่คำสั่งซื้อ หากแต่ความสัมพันธ์กับลูกค้ายังถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย และเนื่องจากในทางปฏิบัติบริษัทผู้ถูกซื้อมีการทำสัญญากับลูกค้ากลุ่มร้อยละ 40 ที่เหลือ ดังนั้นความสัมพันธ์กับลูกค้ากลุ่มนี้จึงเกิดขึ้นจากสิทธิตามสัญญา และถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วย ถึงแม้ว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อจะไม่มีสัญญากับลูกค้ากลุ่มนี้เลยก็ตาม

ตัวอย่าง 30.4 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อซึ่งเป็นผู้รับประกันภัยในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อมีกลุ่มสัญญาประกันภัยรถยนต์ที่มีอายุหนึ่งปีโดยผู้ถือกรมธรรม์สามารถบอกเลิกได้

เนื่องจากผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับผู้ถือกรมธรรม์โดยการทำสัญญาประกันภัย ความสัมพันธ์กับผู้ถือกรมธรรม์จึงเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ใช้ถือปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้า

### ความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา (Non-contractual customer relationships)

ตัวอย่าง 31 ถ้าความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจไม่ได้มาจากการทำสัญญา ความสัมพันธ์ดังกล่าวถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเป็นไปได้ตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยก เป็นเอกเทศได้ รายการแลกเปลี่ยนโดยการขายหรือโอนสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันโดยกิจการอื่นเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ ของความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ (Artistic-related intangible assets)

ตัวอย่าง 32 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ

| ประเภท   | เกณฑ์    |
|--|----------|
| ละคร, อุปรากร และนาฏศิลป์การฟ้อนรำ                                       | ตามสัญญา |
| หนังสือ, นิตยสาร, หนังสือพิมพ์ และงานประพันธ์อื่น ๆ                      | ตามสัญญา |
| งานทางด้านดนตรี เช่น เพลงที่แต่ง เนื้อเพลง และเพลงประกอบโฆษณา            | ตามสัญญา |
| ภาพวาดและรูปถ่าย   | ตามสัญญา |
| วีดิทัศน์ และสื่อโสตทัศน์ รวมถึงภาพยนตร์ วีดิทัศน์เพลง และรายการโทรทัศน์ | ตามสัญญา |

ตัวอย่าง 33 สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับศิลปะที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามเงื่อนไขในการระบุว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสินทรัพย์ดังกล่าวได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมาย เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์สามารถโอนได้ไม่ว่าจะเป็นการโอนทั้งหมดโดยเอกสารการโอนสิทธิหรือโอนบางส่วนโดยข้อตกลงในการให้ใบอนุญาต ผู้ซื้อสามารถรับรู้ลิขสิทธิ์และเอกสารการโอนสิทธิหรือข้อตกลงในการให้ใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกันเป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้

### สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา (Contract-based intangible assets)

ตัวอย่าง 34 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญาแสดงถึงมูลค่าของสิทธิที่เกิดขึ้นจากการทำสัญญา สัญญากับลูกค้าเป็นเพียงประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ถ้าเงื่อนไขของสัญญาทำให้เกิดหนี้สิน เช่น เงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญากับลูกค้าไม่ให้ผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ให้ผู้ซื้อรับรู้รายการดังกล่าวเป็นหนี้สินที่รับมาในการรวมธุรกิจ

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญามีดังนี้

| ประเภท   | เกณฑ์    |
|--|----------|
| ใบอนุญาต, ค่าสิทธิ และ ข้อตกลงงดเว้นการใช้สิทธิ (Standstill agreements)                            | ตามสัญญา |
| สัญญาที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณา การก่อสร้าง การจัดการ การให้บริการ หรือสัญญาผู้จำหน่าย การจัดหาวัสดุ | ตามสัญญา |
| สัญญาเช่า (ไม่ว่าผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า)  | ตามสัญญา |
| ใบอนุญาตการก่อสร้าง  | ตามสัญญา |
| ข้อตกลงในการให้แฟรนไชส์  | ตามสัญญา |
| สิทธิในการจัดการและการออกอากาศ   | ตามสัญญา |
| สัญญาการให้บริการ เช่น สัญญาการให้บริการด้านการจัดการสินเชื่อ                                      | ตามสัญญา |
| สัญญาจ้างงาน   | ตามสัญญา |
| สิทธิในการใช้ประโยชน์ เช่น การขุดเจาะ น้ำ อากาศ แร่ธาตุ การตัดไม้ และอำนาจการเดินทางคมนาคม         | ตามสัญญา |

### สัญญาการให้บริการ เช่น สัญญาการให้บริการที่มีหลักประกัน (Mortgage servicing contracts)

ตัวอย่าง 35 สัญญาที่ให้บริการเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงิน คือประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ถึงแม้ว่าการให้บริการเป็นเพียงส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงิน การให้บริการอาจแยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) เมื่อเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง 35.1 ตามเงื่อนไขของสัญญาการให้บริการสามารถแยกต่างหากจากสินทรัพย์ทางการเงินที่ใช้อ้างอิงได้ผ่านการขายหรือการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ โดยที่ยังคงให้บริการอยู่ หรือ

ตัวอย่าง 35.2 ผ่านการซื้อที่แยกต่างหากและข้อสมมติฐานของการให้บริการ

ตัวอย่าง 36 หากเงินกู้ที่มีหลักประกัน ลูกหนี้บัตรเครดิต หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจยังมีสัญญาที่ต้องให้บริการอยู่ สิทธิในการให้บริการที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงินจะไม่สามารถรับรู้แยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสิทธิในการให้บริการจะถูกวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มา

### สัญญาจ้างงาน (Employment contracts)

ตัวอย่าง 37 สัญญาจ้างงานที่เป็นสัญญาซึ่งให้ประโยชน์ในมุมมองของผู้ว่าจ้าง อันเนื่องมาจากการที่ราคาตามสัญญาเป็นราคาที่ให้ผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดถือเป็นประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา

## สิทธิในการใช้ประโยชน์ (Use rights)

ตัวอย่าง 38 สิทธิในการใช้ประโยชน์ เช่น การขุดเจาะ น้ำ อากาศ การตัดไม้ และอำนาจการเดินทางคมนาคม สิทธิในการใช้ประโยชน์บางประเภทถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ซึ่งจะถูกบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากค่าความนิยม ในขณะที่สิทธิในการใช้ประโยชน์บางประเภทอาจมีลักษณะของสินทรัพย์ที่มีตัวตนมากกว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อควรบันทึกบัญชีสิทธิในการใช้ประโยชน์ตามลักษณะของสินทรัพย์เหล่านั้น

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นผลมาจากเทคโนโลยี (Technology-based intangible assets)

ตัวอย่าง 39 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นผลมาจากเทคโนโลยี

| ประเภท  | เกณฑ์                  |
|---|------------------------|
| เทคโนโลยีที่มีสิทธิบัตร                       | ตามสัญญา               |
| ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์และ Mask works            | ตามสัญญา               |
| เทคโนโลยีที่ไม่มีสิทธิบัตร                    | ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา |
| ฐานข้อมูลและ Title plants                     | ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา |
| ความลับทางการค้า เช่น สูตร กระบวนการ และตำรับ | ตามสัญญา               |

### ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์และ Mask works

ตัวอย่าง 40 ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์และโปรแกรมการจัดรูปแบบที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ได้รับ การคุ้มครองทางกฎหมาย เช่น สิทธิบัตรหรือลิขสิทธิ์ ถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญา หรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง 41 Mask works เป็นซอฟต์แวร์ที่ถูกบันทึกอย่างถาวรอยู่ในชิปหน่วยความจำที่ใช้อ่านอย่างเดียว ซึ่งถูกจัดเก็บอย่างเป็นลำดับหรือเป็นวงจร Mask works อาจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมาย Mask works ที่ได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายที่ได้รับมาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

### ฐานข้อมูล และ Title plants

ตัวอย่าง 42 ฐานข้อมูล คือ การจัดเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งมักจะถูกจัดเก็บในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ (เช่น บน computer disks หรือ files) ฐานข้อมูลที่มีงานต้นฉบับของผู้เขียนอาจได้รับการคุ้มครองโดยลิขสิทธิ์ ฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ได้รับการคุ้มครองโดยลิขสิทธิ์ จะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายสำหรับการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ฐานข้อมูลมักจะรวมข้อมูลที่เป็นผลมาจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น รายชื่อลูกค้า หรือ ข้อมูลที่เกิดจากความรู้หรือความชำนาญพิเศษ เช่น ข้อมูลทางวิทยาศาสตร์ หรือ ข้อมูลเกี่ยวกับสินเชื่อ ฐานข้อมูลที่ไม่ได้รับการคุ้มครองลิขสิทธิ์สามารถแลกเปลี่ยน ให้ใบอนุญาต หรือให้ผู้อื่นเข้าได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนั้น ถึงแม้ว่า ประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากฐานข้อมูลจะไม่ได้เกิดขึ้นจากสิทธิตามกฎหมาย

ดังกล่าว ฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง 43 Title plants เป็นการบันทึกข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้นกับกรรมสิทธิ์ในที่ดินในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่เฉพาะเจาะจง Title plants จะถูกซื้อและขายทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนหรือให้ใบอนุญาตได้ ดังนั้น Title plants ที่ได้รับมาในการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

**ความลับทางการค้า เช่น สูตร กระบวนการ หรือตำรับ ที่เป็นความลับ**

ตัวอย่าง 44 ความลับทางการค้าเป็นข้อมูลซึ่งรวมถึง สูตร รูปแบบ ตำรับ คำสั่งงาน โปรแกรม อุปกรณ์ วิธีการ เทคนิค หรือกระบวนการ ที่ ก) ทำให้เกิดมูลค่าทางเศรษฐกิจที่เป็นอิสระ เกิดขึ้นได้จริง โดยไม่เป็นการรู้กันโดยทั่วไป และ ข) มีความพยายามอย่างสมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ในการรักษาความลับนั้น ถ้าประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายให้ถือว่า สินทรัพย์นี้เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย นอกจากกรณีนี้ ความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะถือว่าระบุได้หากสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้เท่านั้น ซึ่งมักจะเกิดความลับทางการค้าที่ระบุได้จากกรณีนี้

**กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ**

ตัวอย่างของการรับรู้และวัดมูลค่ากำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ตามย่อหน้าที่ 32-36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 45 ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่มีการบันทึกกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ตัวอย่าง 46 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x0 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งส่วนได้เสียของบริษัทผู้ถูกซื้อซึ่งเป็นบริษัทจำกัดเป็นจำนวนร้อยละ 80 โดยการแลกเปลี่ยนกับเงินสดจำนวน 150 บาท เนื่องจากผู้ถือหุ้นเดิมของผู้ถูกซื้อต้องการที่จะขายเงินลงทุนในวันที่ระบุไว้ ดังนั้นจึงไม่มีเวลาเพียงพอในการหาราคาตลาดของผู้ถูกซื้อโดยเสนอขายกับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ที่มีศักยภาพ ผู้บริหารของผู้ซื้อวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยสินทรัพย์ที่ระบุได้มีมูลค่าเท่ากับ 250 บาท และหนี้สินที่รับมามีมูลค่าเท่ากับ 50 บาท ทั้งนี้ผู้ซื้อได้จ้างที่ปรึกษาอิสระในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งมีอยู่ร้อยละ 20 ได้มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 42 บาท

ตัวอย่าง 47 มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ (200 บาท : คำนวณจาก 250-50) ซึ่งมากกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้บวกกับมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ดังนั้นผู้ซื้อจึงสอบทานวิธีการที่ใช้เพื่อระบุและวัดมูลค่าสินทรัพย์



ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา และวิธีการที่ใช้วัดมูลค่ายุติธรรมของทั้งส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ภายหลังจากสอบทานผู้ซื้อพบว่าวิธีการและผลที่ได้จากการวัดมูลค่าเหมาะสมแล้ว ผู้ซื้อคำนวณกำไรจากการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80 ดังนี้

|   | <u>บาท</u> |
|---|------------|
| จำนวนของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาที่ระบุได้ (250-50)                                       | 200        |
| หัก: มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้สำหรับการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80 ในผู้ถูกซื้อ | 150        |
| บวก   |            |
| มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ                             | <u>42</u>  |
|   | <u>192</u> |
| กำไรจากการต่อรองราคาซื้อในการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80                                   | <u>8</u>   |

ตัวอย่าง 48 ผู้ซื้อจะบันทึกรายการซื้อผู้ถูกซื้อในงบการเงินรวมดังนี้

|  | <u>บาท</u> | <u>บาท</u> |
|--|------------|------------|
| เดบิต                                      |            |            |
| สินทรัพย์ที่ได้รับมาที่ระบุได้             | 250        |            |
| เครดิต                                     |            |            |
| เงินสด                                     |            | 150        |
| หนี้สินที่รับมา                            |            | 50         |
| กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ                   |            | 8          |
| ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ |            | 42         |

ตัวอย่าง 49 ถ้าผู้ซื้อเลือกที่จะวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ โดยใช้วิธีสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้จะเท่ากับ 40 บาท (200 บาท \* 0.20) กำไรจากการต่อรองราคาซื้อจะเท่ากับ 10 บาท [200 บาท - (150 บาท + 40 บาท)]

### ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 45 - 50 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 50 ถ้าหากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ย่อหน้าที่ 45 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ระบุให้ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน โดยในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่าผู้ซื้อต้องปรับปรุงประมาณการดังกล่าวด้วยหากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ และถ้าได้ทราบในขณะนั้นจะกระทบต่อการวัดมูลค่าจำนวนที่รับรู้ในวันดังกล่าว ย่อหน้าที่ 49 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ระบุให้ผู้ซื้อต้องรับรู้

รายการปรับปรุงดังกล่าว เสมือนว่าการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เสร็จสิ้น ณ วันที่  
ซื้อ รายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าจะไม่ถูกรวมในกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่าง 51 สมมติว่าผู้ซื้อได้มาซึ่งผู้ถูกซื้อเมื่อวันที่ 30 กันยายน 25x2 ผู้ซื้อจัดหาผู้ประเมินอิสระเพื่อ  
ประเมินมูลค่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาในการรวมธุรกิจและการประเมิน  
ดังกล่าวเสร็จสิ้นไม่ทันวันที่ผู้ซื้อได้อนุมัติให้ออกงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม  
25x2 ในงบการเงินสำหรับปี 25x2 ผู้ซื้อรับรู้ประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็น  
จำนวนเงิน 30,000 บาท ณ วันซื้อกิจการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีอายุการให้ประโยชน์  
คงเหลือ 5 ปี ในอีก 5 เดือนต่อมาภายหลังจากวันที่ซื้อกิจการผู้ซื้อได้รับผลการประเมินราคา  
จากผู้ประเมินอิสระ ซึ่งประเมินว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อของสินทรัพย์มีมูลค่า 40,000 บาท

ตัวอย่าง 52 ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 ผู้ซื้อได้ปรับปรุงรายการของปี 25x2  
ย้อนหลังดังนี้

ตัวอย่าง 52.1 บันทึกมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม  
25x2 เพิ่มขึ้น 9,500 บาท รายการปรับปรุงดังกล่าวคำนวณจากรายการ  
ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อ 10,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติมที่  
รับรู้เสมือนว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ถูกรับรู้ ณ วันซื้อ (500 บาท  
สำหรับค่าเสื่อมราคา 3 เดือน)

ตัวอย่าง 52.2 บันทึกมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ลดลง  
10,000 บาท

ตัวอย่าง 52.3 บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25x2 เพิ่มขึ้น 500 บาท

ตัวอย่าง 53 ตามแนวปฏิบัติข้อที่ 67 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3  
ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลดังนี้

ตัวอย่าง 53.1 ในงบการเงินปี 25x2 เปิดเผยว่าการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวม  
ธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ เนื่องจากบริษัทยังไม่ได้รับผลการประเมินมูลค่าของ  
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตัวอย่าง 53.2 ในงบการเงินปี 25x3 เปิดเผยจำนวนและคำอธิบายรายการปรับปรุงประมาณ  
การที่รับรู้ระหว่างงวดที่เสนอรายงานปัจจุบัน ดังนั้น ผู้ซื้อต้องเปิดเผยว่า  
ข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับปี 25x2 ถูกปรับปรุงย้อนหลังโดยเพิ่มมูลค่า  
ยุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อเป็นจำนวน 9,500 บาท  
ซึ่งเกิดจากผลต่างของค่าความนิยมที่ลดลงจำนวน 10,000 บาท และค่า  
เสื่อมราคาเพิ่มขึ้นจำนวน 500 บาท

## การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

### การทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่เดิมหมดไป

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51, 52 และแนวปฏิบัติข้อ 50-53 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 54 ผู้ซื้อซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้าจากผู้ถูกซื้อภายใต้สัญญาในการจัดหาสินค้าซึ่งมีระยะเวลา 5 ปี และด้วยอัตราราคาคงที่ ปัจจุบันอัตราราคาคงที่ดังกล่าวสูงกว่าอัตราที่ผู้ซื้อสามารถซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้าที่คล้ายคลึงกันจากผู้ขายรายอื่น สัญญาจัดหาสินค้ายินยอมให้ผู้ซื้อบอกเลิกสัญญาได้ก่อนสิ้นสุดปีที่ห้า แต่ต้องจ่ายค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 6 ล้านบาท ในขณะที่อายุสัญญาเหลืออยู่ 3 ปี ผู้ซื้อจ่ายซื้อผู้ถูกซื้อเป็นเงินจำนวน 50 ล้านบาท ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดยอมจ่ายให้

ตัวอย่าง 55 มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อได้รวมมูลค่ายุติธรรมของสัญญาจัดหาสินค้าซึ่งทำกับผู้ซื้อจำนวน 8 ล้านบาท โดยจำนวนเงิน 8 ล้านบาทประกอบด้วยส่วนของสัญญาที่เป็นราคาตลาดจำนวน 3 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของการกำหนดราคาที่สามารถเปรียบเทียบกับกำหนดราคาของรายการในตลาดปัจจุบันสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน (ในเรื่องความพยายามในการขาย ความสัมพันธ์กับลูกค้า และอื่น ๆ) และส่วนของสัญญาจำนวน 5 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของราคาที่ไม่ให้ผลประโยชน์สำหรับผู้ซื้อ เพราะเป็นราคาที่สูงกว่าราคาของรายการในตลาดปัจจุบันสำหรับรายการที่คล้ายคลึงกัน ผู้ถูกซื้อไม่มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้อื่นที่เกี่ยวกับสัญญาในการจัดหาสินค้านี้ และผู้ซื้อไม่ได้รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกัสัญญาในการจัดหาสินค้าก่อนการรวมกิจการ

ตัวอย่าง 56 ในตัวอย่างนี้ผู้ซื้อคำนวณผลขาดทุนจำนวน 5 ล้านบาทแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ (จำนวนที่น้อยกว่าระหว่างเงินค่าปรับที่จ่ายชำระในการบอกเลิกสัญญา 6 ล้านบาท และจำนวนมูลค่ายุติธรรมของสัญญาส่วนที่ไม่ให้ผลประโยชน์สำหรับผู้ซื้อ) ส่วนจำนวนเงิน 3 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของสัญญาที่เป็นราคาตลาด ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

ตัวอย่าง 57 ไม่ว่าผู้ซื้อได้เคยรับรู้รายการเกี่ยวกับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจในงบการเงินหรือไม่ก็จะมีผลต่อจำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่จะรับรู้สำหรับรายการที่ทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่นั้นหมดไป สมมติว่า มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ผู้ซื้อบันทึกหนี้สินจำนวน 6 ล้านบาทก่อนการรวมธุรกิจสำหรับสัญญาจัดหาสินค้า ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้ซื้อจะบันทึกกำไรจากการยกเลิกสัญญาเป็นจำนวน 1 ล้านบาท ในกำไรหรือขาดทุน ณ วันซื้อกิจการ (ขาดทุนจากสัญญาจำนวน 5 ล้านบาท หักด้วยขาดทุนที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้จำนวน 6 ล้านบาท) หรืออีกนัยหนึ่งคือผู้ซื้อได้รับผลกระทบจากการล้างบัญชีหนี้สินที่เคยรับรู้จำนวน 6 ล้านบาท ในการบันทึกจำนวนเงิน 5 ล้านบาท เป็นผลทำให้มีกำไรเกิดขึ้น 1 ล้านบาท

## การจ่ายชำระแก่พนักงานที่อาจเกิดขึ้น

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51 ย่อหน้าที่ 52 และแนวปฏิบัติข้อ 50 ข้อ 54 และข้อ 55 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 58 ผู้ถูกซื้อแต่งตั้งผู้สมัครรายหนึ่งให้เป็นประธานเจ้าหน้าที่บริหารคนใหม่ภายใต้สัญญาจ้างงาน 10 ปี สัญญากำหนดให้ผู้ถูกซื้อต้องจ่ายเงินให้ผู้สมัคร 5 ล้านบาท หากผู้ถูกซื้อถูกซื้อกิจการก่อนที่สัญญาจะหมดอายุ จากนั้นในอีก 8 ปี ต่อมาผู้ซื้อได้ซื้อผู้ถูกซื้อ โดย ณ วันซื้อกิจการ ประธานเจ้าหน้าที่บริหารผู้นั้นยังคงถูกจ้างและจะได้รับการจ่ายเงินเพิ่มเติมภายใต้สัญญาที่มีอยู่ด้วย

ตัวอย่าง 59 ในตัวอย่างนี้ผู้ถูกซื้อทำสัญญาจ้างงานก่อนเริ่มการเจรจาต่อรองสำหรับการรวมธุรกิจ และวัตถุประสงค์ของสัญญาคือต้องการที่จะได้รับบริการจากประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ดังนั้นจึงไม่มีหลักฐานว่าสัญญาได้จัดเตรียมขึ้นเพื่อให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ดังนั้นหนี้สินที่จะต้องจ่ายจำนวน 5 ล้านบาทจึงรวมอยู่ในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

ตัวอย่าง 60 ในสถานการณ์อื่น หากผู้ถูกซื้อจะต้องเข้าทำสัญญาที่คล้ายคลึงกันนี้กับประธานเจ้าหน้าที่บริหารตามคำแนะนำของผู้ซื้อระหว่างการเจรจาต่อรองในการรวมธุรกิจ ถ้าเป็นเช่นนั้นวัตถุประสงค์หลักของสัญญาคือเพื่อที่จะจ่ายค่าชดเชยแก่ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร และสัญญาอาจมุ่งให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันมากกว่าให้ประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือผู้ถือหุ้นเดิมในสถานการณ์เช่นนี้ผู้ซื้อต้องบันทึกหนี้สินที่จ่ายให้แก่ประธานเจ้าหน้าที่บริหารในงบการเงินหลังการรวมกิจการ โดยแยกต่างหากจากการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

## โครงการทดแทน

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51 ย่อหน้าที่ 52 และ แนวปฏิบัติข้อ 56 – 62 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 61 ตัวอย่างข้างล่างนี้ แสดงโครงการทดแทนที่ผู้ซื้อจะออกให้ในสถานการณ์ต่าง ๆ

|   |               | โครงการของผู้ถูกซื้อ<br>ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้น<br>ก่อนการรวมธุรกิจหรือไม่ |                 |
|---|---------------|--|-----------------|
|   |               | เสร็จสิ้น  | ยังไม่เสร็จสิ้น |
| โครงการทดแทน<br>พนักงานจำเป็นต้องให้บริการ<br>เพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อหรือไม่ | ไม่<br>จำเป็น | ตัวอย่างที่ 1  | ตัวอย่างที่ 3   |
|   | จำเป็น        | ตัวอย่างที่ 2  | ตัวอย่างที่ 4   |

ตัวอย่าง 62 ตัวอย่างสมมติว่าโครงการทั้งหมดถูกจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 1

|                      |   |
|----------------------|---|
| โครงการของผู้ถูกซื้อ | ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ         |
| โครงการทดแทน         | พนักงานไม่จำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ |

ตัวอย่าง 63 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนมูลค่า 110 บาท ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์) เพื่อทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อที่มีมูลค่า 100 บาท ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์) โครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีบริการภายหลังการรวมธุรกิจและ ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อได้ให้บริการตามที่กำหนดไว้ในโครงการของผู้ถูกซื้อทั้งหมดแล้ว

ตัวอย่าง 64 จำนวนเงินที่ตอบแทนการบริการก่อนการรวมธุรกิจถูกวัดค่าโดยใช้ราคาตลาดของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อเป็นเกณฑ์ (100 บาท) จำนวนเงินดังกล่าวถูกรวมในสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ส่วนจำนวนเงินที่ตอบแทนการบริการภายหลังการรวมธุรกิจมูลค่า 10 บาท เกิดจากผลแตกต่างระหว่างมูลค่ารวมของโครงการทดแทน (110 บาท) และสัดส่วนของบริการก่อนการรวมธุรกิจ (100 บาท) เนื่องจากโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีบริการภายหลังการรวมกิจการ ดังนั้นผู้ซื้อต้องรับรู้จำนวนเงิน 10 บาทเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ

ตัวอย่างที่ 2

|                      |  |
|----------------------|--|
| โครงการของผู้ถูกซื้อ | ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ      |
| โครงการทดแทน         | พนักงานจำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ |

ตัวอย่าง 65 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนซึ่งต้องการบริการภายหลังการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปีเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่มีระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ มูลค่าโครงการ ณ วันที่ซื้อ โดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของทั้งสองโครงการเท่ากับ 100 บาท เมื่อได้รับสิทธิในครั้งแรกโครงการของผู้ถูกซื้อมีระยะเวลาการได้รับสิทธิสี่ปี โดย ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีผลตอบแทนที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาเจ็ดปี นับตั้งแต่วันที่ให้สิทธิ

ตัวอย่าง 66 แม้ว่าพนักงานของผู้ถูกซื้อได้ให้บริการทั้งหมดแล้ว แต่ผู้ซื้อจัดสรรส่วนหนึ่งของโครงการทดแทนเป็นค่าตอบแทนพนักงานภายหลังการรวมธุรกิจตามแนวปฏิบัติข้อ 59 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เนื่องจากโครงการทดแทนกำหนดให้มีบริการภายหลังได้รับการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปี ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดเท่ากับ 5 ปี ซึ่งประกอบด้วย ระยะเวลาการได้รับสิทธิของโครงการเดิมของผู้ถูกซื้อที่เสร็จสิ้นก่อนวันที่ซื้อกิจการ (สี่ปี) บวกด้วยระยะเวลาการให้สิทธิของโครงการทดแทน (หนึ่งปี)

ตัวอย่าง 67 สัดส่วนที่จัดสรรให้กับการบริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าโครงการของผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คุณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สี่ปี) กับระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมด (ห้าปี) ดังนั้น จำนวนเงิน 80 บาท (100 บาท x 4/5 ปี) จะถูกจัดสรรให้กับช่วงระยะเวลาการให้สิทธิก่อนการรวมธุรกิจ และถูกรวมอยู่ในสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ส่วนที่เหลือจำนวน 20 บาท จะถูกจัดสรรให้กับช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิภายหลังการรวมธุรกิจและถูกรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2

ตัวอย่างที่ 3

|                      |  |
|----------------------|--|
| โครงการของผู้ถูกซื้อ | ระยะเวลาการได้รับสิทธิไม่เสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ   |
| โครงการทดแทน         | พนักงานจำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ |

ตัวอย่าง 68 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนซึ่งต้องการการบริการภายหลังการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปี เพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่ยังไม่ได้ให้บริการทั้งหมด ณ วันที่ซื้อ มูลค่าโครงการ ณ วันที่ซื้อโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของทั้งสองโครงการเท่ากับ 100 บาท เมื่อได้รับสิทธิในครั้งแรกโครงการของผู้ถูกซื้อ มีระยะเวลาการได้รับสิทธิสี่ปี โดย ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีระยะเวลาการทำงานเท่ากับสองปีจะต้องให้บริการเพิ่มเติมอีกสองปีภายหลังจากการซื้อธุรกิจเพื่อจะได้รับสิทธิตามโครงการ ดังนั้นส่วนของโครงการของผู้ถูกซื้อเท่านั้นที่จะถือเป็นค่าบริการก่อนการรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 69 โครงการทดแทนกำหนดให้มีการบริการภายหลังการรวมธุรกิจอีกเพียงหนึ่งปี เนื่องจากพนักงานได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาสองปีแล้ว โดยรวมระยะเวลาการได้รับสิทธิจะเท่ากับสามปี สัดส่วนของการให้บริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าของโครงการของผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คุณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สองปี) กับจำนวนที่มากกว่าระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิรวม (สามปี) หรือระยะเวลาการได้รับสิทธิเดิมของโครงการของผู้ถูกซื้อ (สี่ปี) ดังนั้นจำนวนเงิน 50 บาท (100 บาท x 2/4 ปี) จะถูกจัดสรรให้กับบริการก่อนการรวมธุรกิจและรวมเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ส่วนที่เหลือจำนวน 50 บาท ถือเป็นส่วนของค่าบริการภายหลังการรวมธุรกิจ จึงรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่ 4

|                      |   |
|----------------------|---|
| โครงการของผู้ถูกซื้อ | ระยะเวลาการได้รับสิทธิไม่เสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ      |
| โครงการทดแทน         | พนักงานไม่จำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ |

ตัวอย่าง 70 สมมติข้อเท็จจริงตามตัวอย่างที่ 3 เว้นแต่ ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ โดยโครงการทดแทนดังกล่าวไม่ได้กำหนดให้มีการบริการภายหลังการรวมธุรกิจ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่ยังไม่ได้ให้บริการทั้งหมด ณ วันที่ซื้อ เงื่อนไขของโครงการของผู้ถูกซื้อที่ถูกทดแทนไม่ได้กำหนดให้ยกเลิกระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ไปตามการเปลี่ยนแปลงอำนาจในการควบคุม (หากโครงการของผู้ถูกซื้อ มีเงื่อนไขให้ยกเลิกระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ไปตามการเปลี่ยนแปลงอำนาจในการควบคุมให้ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในตัวอย่างที่ 1) มูลค่าของโครงการทั้งสองซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เท่ากับ 100 บาท และเนื่องจากพนักงานได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาสองปีแล้ว และโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้พนักงานให้บริการเพิ่มเติมภายหลังการรวมธุรกิจ ดังนั้น ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดจึงเท่ากับสองปี

ตัวอย่าง 71 สัดส่วนของมูลค่าโครงการทดแทนที่วัดค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์สำหรับการบริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สองปี) ต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิรวม (สองปี) และระยะเวลาการได้รับสิทธิเดิมของโครงการของผู้ถูกซื้อ (สี่ปี) ดังนั้นจำนวนเงิน 50 บาท (100 บาท x 2/4 ปี) จะถือเป็นบริการก่อนการรวมธุรกิจ และรวมเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ส่วนที่เหลือจำนวน 50 บาท ถือเป็นบริการภายหลังการรวมธุรกิจ แต่เนื่องจากโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีการบริการภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อจึงรับรู้จำนวนเงินทั้ง 50 บาทเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ

## การเปิดเผยข้อมูล

ตัวอย่างการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 59 – 63 และแนวปฏิบัติข้อ 64 – 67 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 72 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการเปิดเผยข้อมูลบางส่วนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ซึ่งไม่ได้อ้างอิงจากรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยตัวอย่างสมมติว่าผู้ซื้อเป็นกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และผู้ถูกซื้อเป็นกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างนี้นำเสนอการเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบที่จัดเป็นตารางโดยอ้างอิงกับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในหมายเหตุประกอบงบการเงินจริงการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่จะแสดงในรูปแบบการอธิบายอย่างง่าย

## หมายเหตุ การซื้อธุรกิจ

### การอ้างอิงแนว

### ปฏิบัติในภาคผนวก

#### ข

- ข64.1-ข64.4 ในวันที่ 30 มิถุนายน 25x0 ผู้ซื้อซื้อหุ้นสามัญของผู้ถูกซื้อ จำนวนร้อยละ 15 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่าย ในวันที่ 30 มิถุนายน 25x2 ผู้ซื้อซื้อหุ้นสามัญของผู้ถูกซื้อ จำนวนร้อยละ 60 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและได้รับอำนาจในการควบคุมกิจการของผู้ถูกซื้อ ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ขายผลิตภัณฑ์และให้บริการข้อมูลระบบเครือข่ายในประเทศแคนาดาและเม็กซิโก จากการซื้อกิจการผู้ซื้อคาดว่าจะเป็นผู้ดำเนินการขายผลิตภัณฑ์และให้บริการข้อมูลระบบเครือข่ายในตลาดดังกล่าว นอกจากนี้ยังคาดว่าจะลดค่าใช้จ่ายได้จากการประหยัดจากขนาดด้วย
- ข64.5 ค่าความนิยมจำนวน 2,500 บาท ที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจโดยหลักประกอบด้วย ส่วนของพลังจากการรวมกัน (Synergy) และการประหยัดจากขนาดที่คาดว่าจะเกิดจากการรวมการดำเนินงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน
- ข64.11 ไม่มีส่วนของค่าความนิยมที่คาดว่าจะนำไปใช้ประโยชน์ทางภาษี ตารางต่อไปนี้สรุปสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ผู้ถูกซื้อและจำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งรับรู้ ณ วันที่ซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

#### ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x2

|                     | สิ่งตอบแทน   | บาท    |
|---------------------|--|--------|
| ข64.6, ข64.9        | เงินสด   | 5,000  |
| ข64.6.4             | ตราสารทุน (หุ้นสามัญของผู้ซื้อจำนวน 100,000 หุ้น)  | 4,000  |
| ข64.6.3,<br>ข64.7.1 | ข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย   | 1,000  |
| ข64.6               | รวมสิ่งตอบแทนที่โอนให้   | 10,000 |
| ข64.16.1            | มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ   | 2,000  |
|                     |  | 12,000 |
| ข64.13              | ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ (รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไป และค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ของผู้ซื้อสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2) | 1,250  |



|                             |  |               |
|-----------------------------|--|---------------|
| ข64.9                       | จำนวนเงินที่รับรู้ของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้   |               |
|                             | สินทรัพย์ทางการเงิน  | 3,500         |
|                             | สินค้าคงเหลือ  | 1,000         |
|                             | ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์   | 10,000        |
|                             | สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้  | 3,300         |
|                             | หนี้สินทางการเงิน  | (4,000)       |
|                             | หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น  | (1,000)       |
|                             | รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้  | <u>12,800</u> |
| ข64.15,<br>ข64.16           | ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ   | (3,300)       |
|                             | ค่าความนิยม  | <u>2,500</u>  |
|                             |  | <u>12,000</u> |
| ข64.6.4                     | มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่ออกจำนวน 100,000 หุ้นเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (4,000 บาท) ซึ่งได้กำหนดโดยใช้ราคาตลาดปิดของหุ้นสามัญของผู้ซื้อ ณ วันที่ซื้อ   |               |
| ข64.6.3,<br>ข64.7,<br>ข67.2 | ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายกำหนดให้ผู้ซื้อจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อในอัตราร้อยละ 5 ของรายได้ของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (เงินลงทุนในตราสารทุนที่ถือโดยผู้ถูกซื้อ) ส่วนที่เกินกว่า 7,500 บาท สำหรับปี 25x3 โดยกำหนดจำนวนเงินสูงสุดเท่ากับ 2,500บาท (ไม่ได้คิดลด)                |               |
|                             | จำนวนเงินทั้งหมดที่ผู้ซื้ออาจต้องจ่ายในอนาคต (ไม่ได้คิดลด) ซึ่งกำหนดไว้ภายใต้ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอยู่ในช่วงระหว่าง 0 บาท ถึง 2,500 บาท  |               |
|                             | มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายจำนวน 1,000 บาทถูกประมาณขึ้นโดยใช้วิธีรายได้ (Income Approach) การประมาณมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวใช้อัตราการคิดลดที่คาดการณ์ว่าจะอยู่ในช่วงร้อยละ 20 ถึง ร้อยละ 25 และคาดการณ์ว่ารายได้ของกิจการที่เกิดจากการรวมกันจะอยู่ในช่วง 10,000 บาท ถึง 20,000 บาท |               |
|                             | ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 จำนวนเงินที่รับรู้ตามข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย ช่วงของรายได้และสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการไม่มีการเปลี่ยนแปลง  |               |
| ข64.8                       | มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มารวมลูกหนี้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินของอุปกรณ์ระบบเครือข่ายข้อมูลซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 2,375 บาท จำนวนเงินทั้งหมดที่ครบกำหนดตามสัญญาเท่ากับ 3,100 บาท ซึ่งมีจำนวน 450 บาท ที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้   |               |

- ข67.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจำนวน 3,300 บาท เป็นมูลค่าที่รอผลการประเมินครั้งสุดท้าย
- ข64.10, ข67.3 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจำนวน 1,000 บาท ได้ถูกบันทึกสำหรับการเรียกร้องการประกันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับสินค้าที่ขายโดยผู้ถูกซื้อในช่วงสามปีที่ผ่านมา บริษัทคาดว่าค่าใช้จ่ายนี้ส่วนใหญ่มักจะเกิดขึ้นในปี 25x3 และเสร็จสิ้นภายในปี 25x4 จำนวนเงินทั้งหมดที่อาจต้องจ่ายในอนาคต (ไม่ได้คิดลด) ซึ่งผู้ซื้อถูกกำหนดให้จ่ายภายใต้ข้อตกลงเรื่องการประกันสินค้าโดยแนวโน้มของจำนวนเงินที่ไม่ได้คิดลดของการจ่ายเงินทั้งหมดที่ประมาณขึ้นอยู่ในช่วงระหว่าง 500 บาท ถึง 1,500 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหนี้สินที่รับรู้และไม่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงของผลที่ได้รับหรือสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการตั้งแต่วันที่ 30 มิถุนายน 25x2
- ข64.15 มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ซึ่งเป็นบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ถูกประมาณโดยใช้วิธีราคาตลาด (Market approach) และวิธีรายได้ (Income approach) ซึ่งการประมาณมูลค่ายุติธรรมขึ้นอยู่กับ
1. อัตราดอกเบี้ยที่คาดว่าจะอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 20 ถึงร้อยละ 25
  2. มูลค่าที่เหลืออยู่สุดท้าย (Terminal value) คำนวณโดยใช้ช่วงของกำไรก่อนดอกเบี้ยจ่าย ก่อนค่าเสื่อมราคาและก่อนภาษีเงินได้ในปีสุดท้าย คูณด้วยมูลค่าระหว่าง 3 และ 5 เท่า (หรือใช้อัตราการเติบโตในระยะยาวซึ่งอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 3 ถึง ร้อยละ 6 ถ้ามีความเหมาะสม)
  3. ข้อสมมติฐานทางการเงินของบริษัทถือว่าคล้ายคลึงกับผู้ถูกซื้อ และ
  4. รายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้นเนื่องจากขาดการควบคุมหรือขาดความสามารถทางการตลาด ซึ่งผู้ซื้อรายอื่นในตลาดอาจใช้ในการพิจารณาเมื่อมีการประมาณมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- ข64.16.2 ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรจำนวน 500 บาท จากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อจำนวนร้อยละ 15 ซึ่งถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ ผลกำไรดังกล่าวถูกรวมอยู่ในรายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของผู้ซื้อ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2
- ข64.17.1 รายได้ของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ 30 มิถุนายน 25x2 ซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมเท่ากับ 4,090 บาท โดยมีกำไรในส่วนของผู้ถูกซื้อเท่ากับ 1,710 บาทในงวดเดียวกัน
- ข64.17.2 หากผู้ถูกซื้อถูกรวมในการจัดทางการเงินรวมตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จะมีรายได้เท่ากับ 27,670 บาท และมีกำไรเท่ากับ 12,870 บาท