

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)


ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (“IFRS”) ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ด้วยเหตุข้างต้นจึงทำให้ประเทศไทยจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ขึ้น เพื่อให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีแนวทางในการปฏิบัติที่สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ได้มีการปรับปรุงจากฉบับก่อนหน้าในหลายๆ ประเด็นเพื่อให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติจริง เพื่อความครบถ้วน และเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้อยู่ ณ ปัจจุบัน

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้พิจารณาจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) และนำเสนอคณะกรรมการตามขั้นตอนการจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งปัจจุบันอยู่ระหว่างขั้นตอนการนำเสนอคณะกรรมการ และคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณา ทั้งนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

การสัมมนาพิจารณา (Hearing)

ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) ฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็น เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้นและอยู่ระหว่างการนำเสนอคณะกรรมการ คณะอนุกรรมการที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณา อาจมีการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง

สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงเปิดรับฟังความคิดเห็นร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566) โดยมียุทธศาสตร์รับฟังความคิดเห็นอย่างน้อย 30 วัน **ภายในวันที่ 20 พฤศจิกายน พ.ศ. 2566** โดยสามารถนำส่งข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะของท่านผ่านทาง

ทาง Google form	 หรือ https://forms.gle/z9XoPCe8ra86nbif9
ทางจดหมาย	คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
ทางอีเมล	academic-fap@tfac.or.th

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณ
ในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (“IFRS”) ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ 1-4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมา
รวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและ
หลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว¹

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญา ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มารวมกันจะเคยถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่น่ามารวมเป็นบริษัทย่อยที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่เช่นเดียวกัน

¹ การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าวตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ xx/2566 ลงวันที่ xxmmmm2566



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

คำนิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

ความหมายของคำว่า การควบคุมผู้ได้รับการลงทุน (Control of an investee) ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ภาคผนวก ก หมายถึง “ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุนเมื่อผู้ลงทุนมีฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และมีความสามารถที่จะทำให้เกิดผลตอบแทนดังกล่าวจากการมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน” ตามคำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีการกระทำร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนี้ ความหมายของคำว่า การควบคุมมีอยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะในเรื่องสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการนั้น

การพิจารณาว่ากิจการต่าง ๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ให้พิจารณาจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- ก. บุคคลหรือกิจการ ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ
- ข. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ โดยสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด (Close members of the family of an individual) หมายถึง สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกันที่คาดว่าจะอาจมีอิทธิพลต่อ หรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ ตัวอย่างของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้แก่ รายการตามข้อ (1) – (3) ทั้งนี้ให้รวมถึงข้อ (4) และ (5) ด้วย
 - (1) สามีภรรยาและบุตรของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (2) บุตรของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือ ของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (4) บิดา มารดาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือ ของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน
 - (5) พี่น้องของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าไม่มีอิทธิพลในการตัดสินใจต่อกัน
- ค. กลุ่มของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันมากกว่าร้อยละ 50 ในแต่ละกิจการและในเวลาเดียวกันจะต้องมีหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อตกลงที่จะออกเสียงส่วนใหญ่ในแต่ละกิจการที่พร้อมเพรียงกัน

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมมิได้พิจารณาแต่เพียงข้อมูลเรื่องสิทธิออกเสียงเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นด้วย โดยนิยามเรื่องการควบคุมให้อ้างอิงตามคำนิยามซึ่งกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้น **ไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น** เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม ให้ปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method) ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัติฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ซื้อ



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่าสินทรัพย์ที่หายไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม โดยผู้ซื้อสามารถเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจได้ดังนี้

- (1) วัดมูลค่าตามราคาของรายการ (ได้แก่ ราคาตามมูลค่าเงินสดที่จ่ายซื้อ หรือราคาตามมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่าย หรือมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ผู้ซื้อออกให้) หรือ
- (2) วัดมูลค่าตามมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนหรือธุรกิจตามสัดส่วนที่รับโอนมา หรือ
- (3) วัดมูลค่าตามมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนหรือสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนที่รับโอนมาที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน ทั้งนี้ หากผู้โอนเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้มีการจัดทำงบการเงิน ให้อ้างอิงมูลค่าตามบัญชีตามมูลค่าราคาทุนหรือมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจตามสัดส่วนที่รับโอนมา

ทั้งนี้ ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจที่ไม่ทำให้มูลค่าของต้นทุนการรวมธุรกิจสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนหรือธุรกิจตามสัดส่วนที่ได้รับมา และในกรณีที่ผู้ซื้อจะเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจโดยอ้างอิงตามมูลค่ายุติธรรม ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการประเมินมูลค่ายุติธรรมและทบทวนอย่างระมัดระวังรอบคอบเพื่อให้มั่นใจว่าการวัดมูลค่ายุติธรรมได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ได้มาซึ่งอำนาจควบคุมอย่างเหมาะสม นอกจากนี้ วิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจดังกล่าวต้องสอดคล้องกับมูลค่าของเงินลงทุนตามราคาทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการ และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยต้องถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการและสถานการณ์ที่มีเนื้อหารูปแบบเดียวกัน ยกเว้นในกรณีที่การเลือกใช้วิธีดังกล่าวอาจส่งผลให้เกิดความขัดแย้งต่อเนื้อหาของรายการ กิจการสามารถเลือกวิธีวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจที่สะท้อนเนื้อหาของรายการ และเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้

- 1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น เบ็ดเสร็จอื่น ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น เบ็ดเสร็จอื่น) ในส่วนของผู้ถือหุ้นเสมือนหนึ่งว่ามีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

- 2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้เป็นเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุน (ส่วนต่ำ) จากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ โดยโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อขายเงินลงทุนหรือธุรกิจดังกล่าวออกไป หรือเมื่อมีหลักฐานพิสูจน์ได้ ชัดเจนว่ามีการโอนธุรกิจนั้นออกไปจากกิจการแล้ว

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชี ที่ปรึกษาทนายความ ผู้ประเมินราคาทรัพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน ไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

งบกำไรขาดทุนรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ งบกำไรขาดทุนรวมต้องคำนึงถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

การจัดทำงบการเงินรวม

การทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

วันที่ถือปฏิบัติ และการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. [2567] เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติก่อนได้ หากกิจการถือปฏิบัติก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม [2567] หรือวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ซึ่งหมายถึงการเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานแรกสุดที่กิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบอย่างเต็มรูปแบบภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก) แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน นอกเหนือจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน



ร่าง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุง 2566)
เป็นเพียงร่างแรกเท่านั้น และอยู่ระหว่างการนำเสนอในคณะกรรมการ อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในภายหลัง

ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ภาคผนวกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

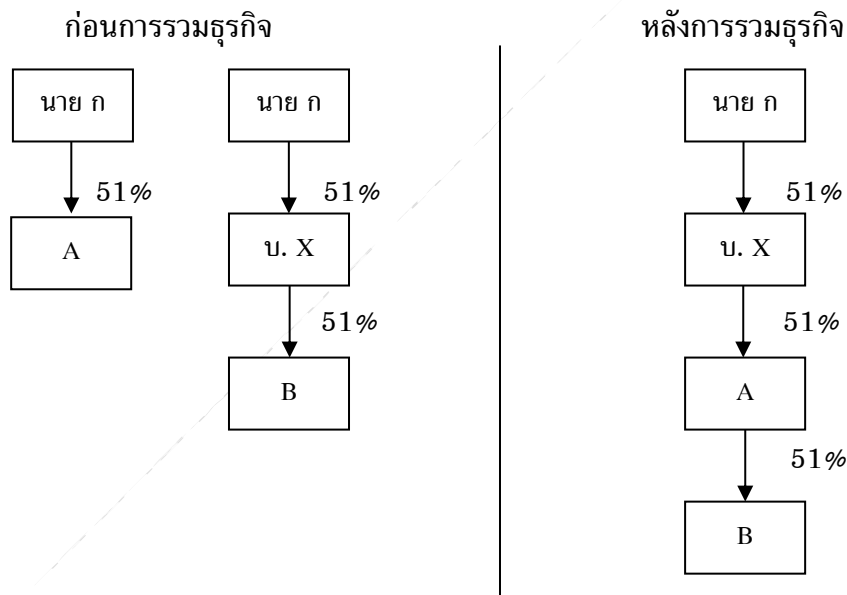
ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้แสดงประกอบเพื่อความเข้าใจในหลักวิธีปฏิบัติ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชี ตัวอย่างนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- (ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน
- (ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี
- (ง) การจัดทำกำไรขาดทุนรวม
- (จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม
- (ฉ) การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกรณีใช้หุ้นเป็นสิ่งตอบแทน

(ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 1



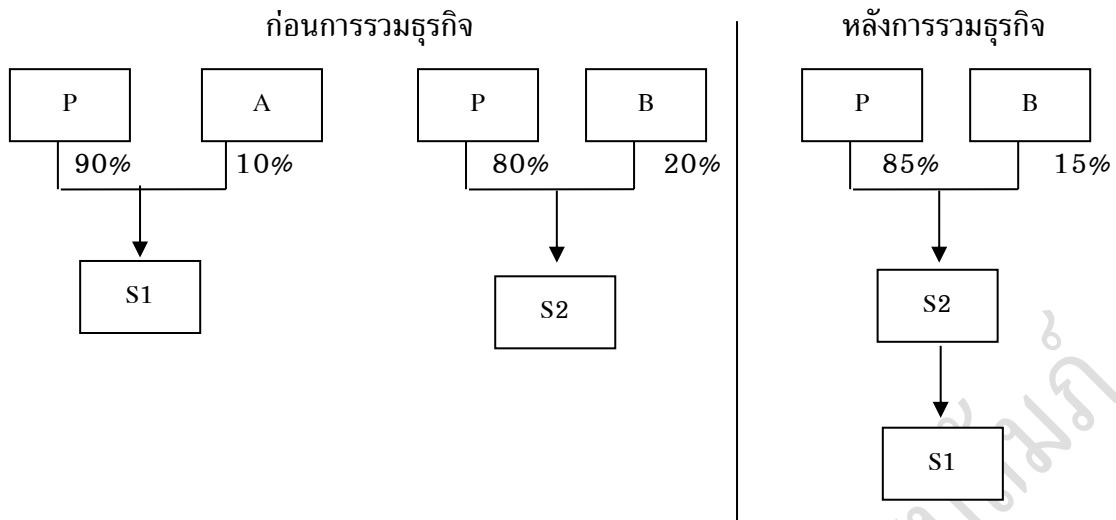
นาย ก ถือหุ้น A อยู่ที่ 51% และ นาย ก มีอำนาจในการควบคุม B โดยถือหุ้นผ่าน บริษัท X ในสัดส่วนการถือหุ้น 51% ดังนั้น ก่อนการรวมธุรกิจ A และ B อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดย นาย ก

หลังการรวมธุรกิจ นาย ก ก็ยังคงมีอำนาจการควบคุมทั้ง A และ B โดยการถือหุ้นผ่านบริษัท X ด้วยสัดส่วน 51% การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ถือว่าการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 2

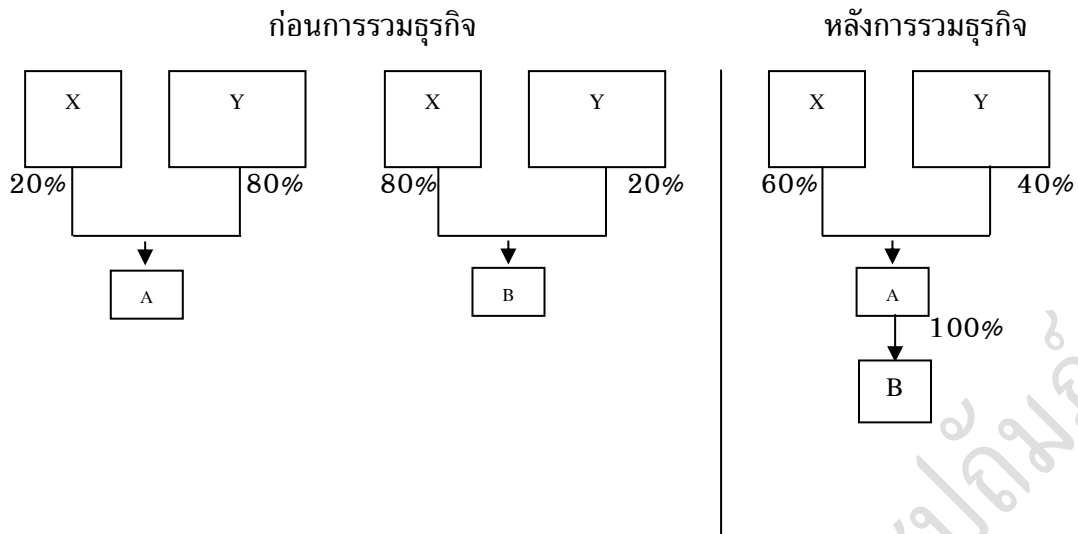


ก่อนการรวมธุรกิจ P เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท S1 ในสัดส่วน 90% และมีผู้ถือหุ้น A ถือหุ้นในบริษัท S1 ในสัดส่วน 10% นอกจากนี้ P ยังเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท S2 ในสัดส่วน 80% และมีผู้ถือหุ้น B ถือหุ้นในบริษัท S2 ในสัดส่วน 20% บริษัท P ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน

หลังการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของบริษัท S1 ได้ขายบริษัท S1 ให้กับบริษัท S2 การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งสัดส่วนที่ขาย 90% ของบริษัท S1 และสัดส่วนอีก 10% ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ A ถืออยู่เดิมซึ่งเกิดจากการซื้อธุรกิจจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการต้องใช้วิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method)

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

ตัวอย่างที่ 3



ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท A มีผู้ถือหุ้น คือ บริษัท X และ Y ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้น 20% และ 80% ตามลำดับ นอกจากนี้ บริษัท X และ Y ก็เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท B โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท B เป็น 80% และ 20% ตามลำดับ โดยที่ทั้งบริษัท X และ Y ไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน

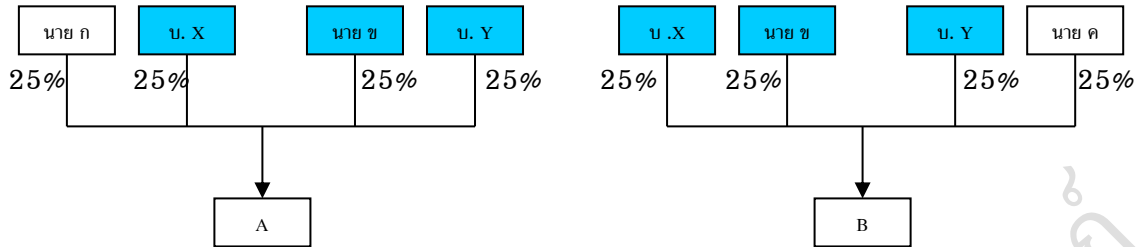
หลังการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท X และ Y เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท A โดยมีสัดส่วนการถือหุ้น 60% และ 40% ตามลำดับ และให้บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B 100%

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท X และ Y จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท A และ B แต่อำนาจในการควบคุมของบริษัท A ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็นบริษัท Y และอำนาจในการควบคุมบริษัท B จะเป็นบริษัท X ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท X มีอำนาจในการควบคุมทั้งในบริษัท A และ B

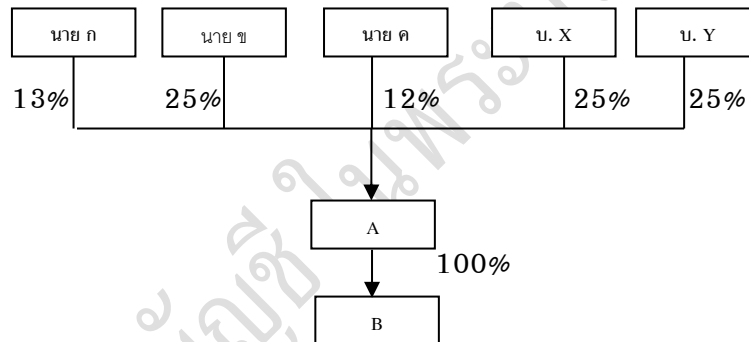
ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 4

ก่อนการรวมธุรกิจ



หลังการรวมธุรกิจ



นาย ก นาย ช นาย ค บริษัท X และ บริษัท Y ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด

ก่อนการรวมธุรกิจ

- บริษัท A มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย นาย ก บริษัท X นาย ช และ บริษัท Y
- บริษัท B มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย บริษัท X นาย ช บริษัท Y และนาย ค

หลังการรวมธุรกิจ นาย ช บริษัท X และบริษัท Y ยังคงมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท A และ B 25% ในขณะที่ นาย ก และ นาย ค มีสัดส่วนการถือหุ้นลดลงเป็น 13% และ 12% ตามลำดับ



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

การรวมธุรกิจ在这种情况下นี้ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้เดียวกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ กลุ่มบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัท A และ B เนื่องจากบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดี หาก นาย ข บริษัท X และบริษัท Y เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือมีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างกรณีผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ เช่น

- ในกรณีที่บุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจการควบคุมสูงสุด (“กิจการ A”) ได้มาซึ่งกิจการที่ถูกควบคุมอีกแห่งหนึ่ง (“กิจการ B”) และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น ต่อมาในภายหลังอีกกิจการหนึ่ง (“กิจการ C”) ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันของบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกันนี้ ได้มาซึ่งกิจการ B ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ต้องแสดงค่าความนิยมเริ่มต้น ด้วยมูลค่าเดียวกันกับวันที่กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B และพิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยมดังกล่าว เนื่องจากโดยเนื้อหาของสาระของรายการแล้วทั้งกลุ่มกิจการยังคงเดิมไม่ว่างบการเงินของกิจการ A จะแสดงเป็นไปตามภาพก่อนการรวมธุรกิจ หรือหลังการรวมธุรกิจ
- ในกรณีที่กิจการหรือธุรกิจที่รวมกัน ได้มีการรวมกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากบุคคลอื่นไว้ในงบการเงินรวม โดยกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากบุคคลอื่นต้องนำมารวมในงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ได้กิจการหรือธุรกิจมาครั้งก่อน โดยใช้มูลค่าที่ได้มา ณ วันที่ได้กิจการมาในครั้งก่อนนั้น

ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณและการแสดงรายการ

กิจการ A เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ C ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

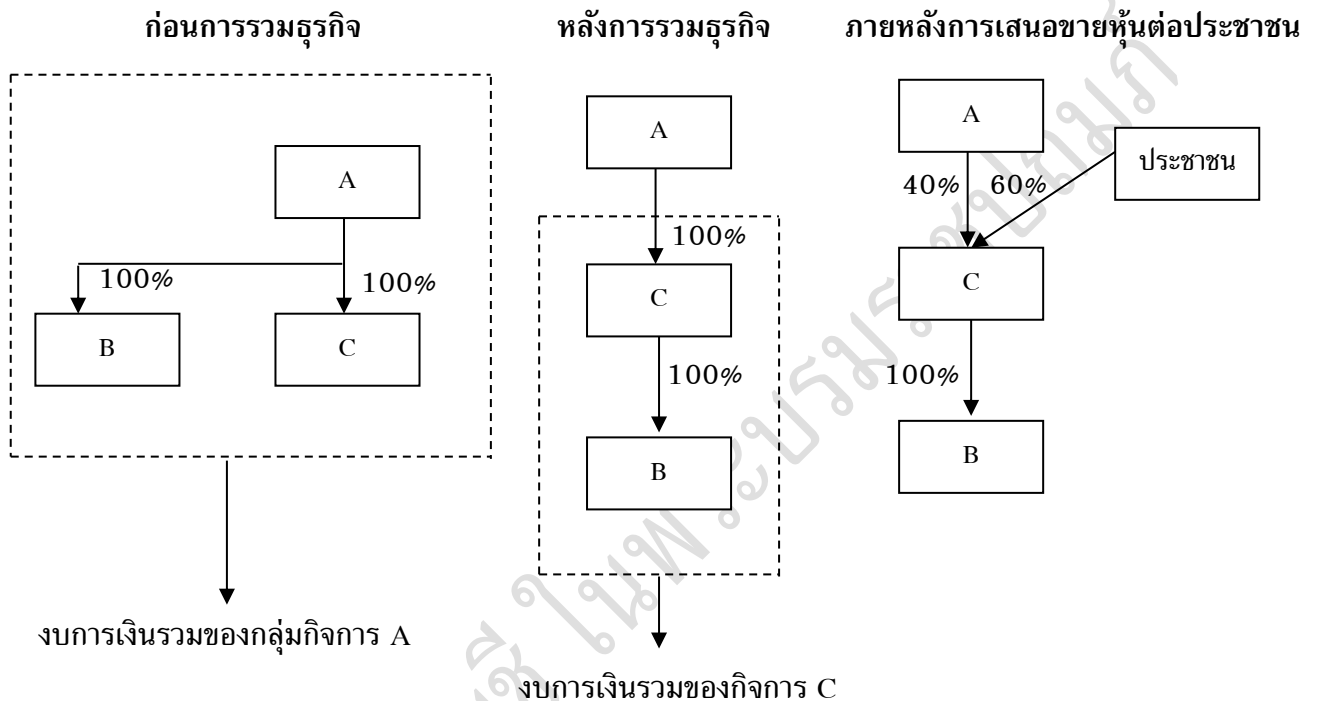
ณ 31 ธ.ค. 25X1 กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B ซึ่งประกอบกิจการในไทย โดยการถือหุ้น 100% กิจการ A ซื้อกิจการ B จากบุคคลอื่นด้วยราคา 18 ล้านบาท โดยมีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ วันนั้น 15 ล้านบาท และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น 3 ล้านบาท ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น โดยไม่มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม และไม่เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมนี้



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

กิจการ A ต้องการจะนำหุ้นของกิจการ C เสนอขายต่อประชาชนและนำไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยคาดว่าจะยื่นขออนุญาตต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในปี 25X9 โดยได้ดำเนินการดังนี้

ณ 31 ธ.ค. 25X8 กิจการ C ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B โดยการชำระเงินสด 120 ล้านบาท ณ 31 ธ.ค. 25X8 กิจการ B มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 60 ล้านบาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A 100 ล้านบาท



ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C

- ต้องแสดงค่าความนิยมด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธ.ค. 25X8 ที่กิจการ A แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งก็คือ 3 ล้านบาท โดยกิจการไม่จำเป็นต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม แต่ต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยถี่ครั้งขึ้นถ้ามีข้อบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ B แสดงด้วยมูลค่า 100 ล้านบาท ซึ่งเป็นไปตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A
- ส่วนต่างที่เกิดขึ้น 20 ล้านบาท (ราคาจ่ายซื้อ - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A) ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของรายการใดซึ่งก็คือ ส่วนต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น กิจการ C ต้องไม่รับรู้ส่วนต่างดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ แต่ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นรายการ “ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

เนื่องจากหากพิจารณารายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันข้างต้น โดยเนื้อหาสาระของรายการยังคงเดิม คือ งบการเงินของกิจการ A ก็ยังคงต้องรวมงบการเงินของทั้งกิจการ B และ กิจการ



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

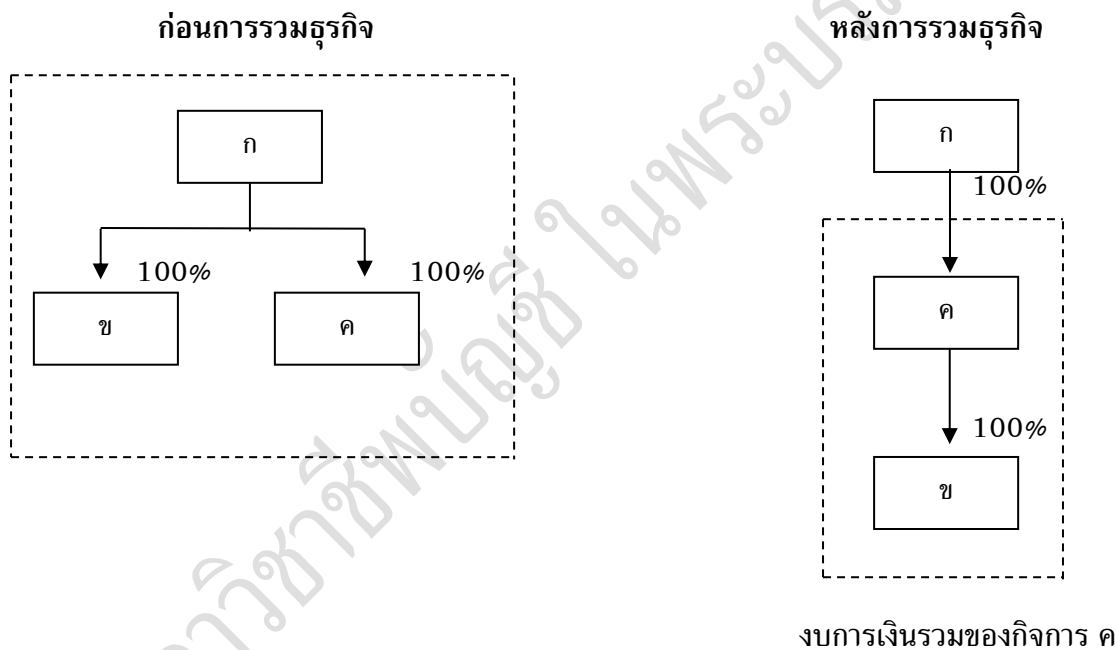
C ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน และกิจการ C ที่เสมือนกับว่าเป็นตัวแทนของกิจการ A ในการควบคุมกิจการ B ดังนั้น งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ A ยังคงเดิมเสมือนกับว่าไม่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเกิดขึ้น

(ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี (Book value method)

ตัวอย่างที่ 7

กิจการ ก มีบริษัทย่อย คือ กิจการ ข และ ค โดยสิ้นปี 25X1 กิจการ ก จ่ายซื้อ กิจการ ข ด้วยราคา 18,000 ล้านบาท ซึ่งกิจการ ก รับรู้ค่าความนิยม 3,000 ล้านบาท และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ ข ณ วันที่กิจการ ก ได้กิจการ ข มา มีจำนวนเงิน 15,000 ล้านบาท (ซึ่งสมมติว่ามูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชี โดยไม่มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม และไม่เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมนี้)

ณ 31 ธันวาคม 25X9 กิจการ ค ได้ถือหุ้นใน กิจการ ข 100% โดยการออกหุ้นให้ กิจการ ก 10,000 หุ้น (par value = 1) โดยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นของกิจการ ค ใกล้เคียงกับมูลค่าที่ตราไว้ (par value)



**ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน**

งบกำไรขาดทุน ของกิจการ ค และกิจการ ข สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค	กิจการ ข
รายได้	2,000	40,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(6,000)	(20,000)
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	<u>(4,000)</u>	<u>20,000</u>

งบฐานะการเงินของกิจการ ค และ กิจการ ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ ค (หลังออก หุ้น)	กิจการ ข
เงินลงทุนใน บ.ย่อย	-	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	5,000	100,000
สินทรัพย์รวม	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>
หุ้นที่ออกแล้วชำระแล้ว	10,000	20,000	10,000
ส่วนเกินทุน	-	-	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(5,000)	90,000
รวมส่วนของผู้อถือหุ้น	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

(1) Dr. Capital ของ ข	10,000	
Cr. เงินลงทุนใน ข		10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		3,000
(3) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	70,000	
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้อถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน	20,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		90,000

หมายเหตุ

รายการ (2) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรก
เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่
รับรู้อยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ นอกจากนี้กิจการ ค จะต้อง
พิจารณาว่าค่าความนิยมที่ได้รับมานั้น เกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งตามตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่เกิด
การด้อยค่า



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
	Cost method		Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
รายได้	2,000	40,000			42,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-6,000	-20,000			-26,000
ส่วนของผู้อถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(3)	20,000	-20,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/X9			(3)		-1,000
	-1,000	70,000	70,000		
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็น ของบริษัทใหญ่)	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X9	-5,000	90,000			-5,000
งบฐานะการเงิน					
ค่าความนิยม			(2)	3,000	3,000
เงินลงทุนใน กิจการ ข	10,000			(1) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	100,000			105,000
สินทรัพย์รวม	15,000	100,000			108,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000	(1)	10,000	20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ				(2) 3,000	93,000
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน				(3) 90,000	
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-5,000	90,000			-5,000
รวมส่วนของผู้อถือหุ้น	15,000	100,000			108,000



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบ

ในกรณีที่กิจการปรับปรุงงบการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ หรือ ตั้งแต่วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า สำหรับตัวอย่างนี้ วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันคือ 31 ธ.ค. 25X1 และ วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 ม.ค. 25X8 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ จึงเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 ม.ค. 25X8

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

(1) Dr. เงินลงทุนใน ข	10,000	
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Capital ของ ก ที่ออกในปี 25X9)		10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000	
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		3,000
(3) Dr. Capital ของ ข	10,000	
Cr. เงินลงทุนใน ข		10,000
(4) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	55,000	
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเดิม	15,000	
Cr. ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		70,000

หมายเหตุ

รายการ (2) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรกเสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่รับรู้อยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

	กิจการ ค	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated	
	Cost method		Dr.	Cr.		
งบกำไรขาดทุน						
รายได้	1,000	38,000			39,000	
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-3,000	-23,000			-26,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(4)	15,000	-15,000	
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-2,000	15,000			-2,000	
กำไรสะสม						
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/X8			(4)	55,000	1,000	
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	1,000	55,000				
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X8	-2,000	15,000			-2,000	
	-1,000	70,000			-1,000	
งบฐานะการเงิน						
ค่าความนิยม	-	-	(2)	3,000	3,000	
เงินลงทุนใน กิจการ ข	-	-	(1)	10,000	(3)	10,000
สินทรัพย์อื่น	9,000	80,000			89,000	
สินทรัพย์รวม	9,000	80,000			92,000	
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	10,000	(3)	10,000	10,000	
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-1,000	70,000			-1,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน				(1)	10,000	
				(2)	3,000	
				(4)	70,000	
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	9,000	80,000			92,000	



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

งบการเงินรวมของกิจการ ค (หลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

งบฐานะการเงินรวมของกิจการ ค
ณ วันที่ 31 ธันวาคม

	25X9	25X8 (ปรับปรุง)
ค่าความนิยม	3,000	3,000
สินทรัพย์อื่น	<u>105,000</u>	<u>89,000</u>
สินทรัพย์รวม	<u>108,000</u>	<u>92,000</u>
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	93,000	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(1,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	<u>83,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>108,000</u>	<u>92,000</u>

งบกำไรขาดทุนของกิจการ ค
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

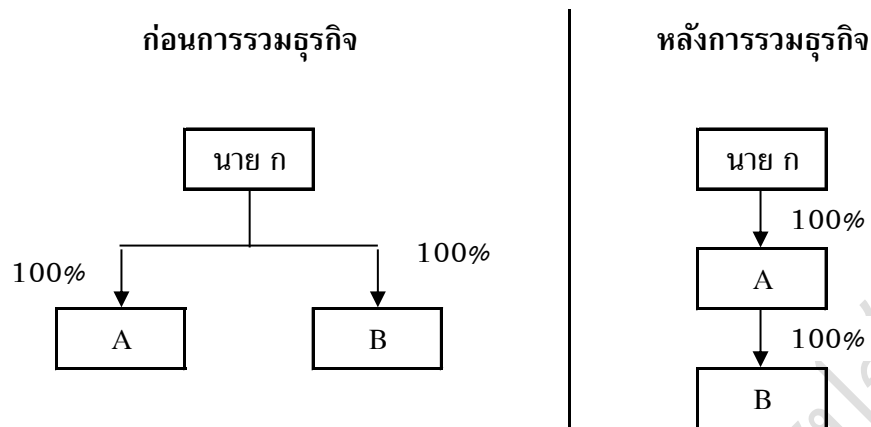
	25X9	25X8 (ปรับปรุง)
รายได้	42,000	39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(26,000)	(26,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	(20,000)	(15,000)
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	<u>(4,000)</u>	<u>(2,000)</u>



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม

ตัวอย่างที่ 8



ตั้งแต่ปี 25X1 (ก่อนการรวมธุรกิจ) นาย ก เป็นผู้ถือหุ้นรายเดียวของทั้ง บริษัท A และ B โดยมีรายการระหว่างกันดังนี้

- วันที่ 30 มิถุนายน 25X2 บริษัท B ได้ให้กู้ยืมแก่บริษัท A จำนวน 900 ล้านบาท เพื่อใช้ในการซื้อที่ดินและใช้ในการดำเนินงาน

- วันที่ 30 พฤศจิกายน 25X2 บริษัท A ขายที่ดินให้บริษัท B โดยมีกำไรจากการขายที่ดิน 600 ล้านบาท

- วันที่ 31 มีนาคม 25X3 บริษัท A ไม่สามารถจ่ายชำระเงินกู้ให้แก่บริษัท B ได้ บริษัท B จึงยกหนี้ทั้งจำนวนให้แก่บริษัท A

- วันที่ 1 กรกฎาคม 25X3 กลุ่มกิจการของนาย ก มีการจัดโครงสร้างใหม่ โดย บริษัท A เข้าซื้อหุ้นของบริษัท B ทั้งหมด จึงทำให้บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้น 100% และนาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของทั้งบริษัท A และ B การรวมธุรกิจลักษณะนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งบริษัท A ต้องรวมผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท A และ B

	25X3		25X2	
	A	B	A	B
รายได้จากการขาย	500	600	400	500
กำไรจากการขายที่ดิน	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>600</u>	<u>0</u>
รายได้รวม	500	600	1,000	500
ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(1,500)</u>	<u>(300)</u>	<u>(1,200)</u>	<u>(750)</u>
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมดำเนินงาน	(1,000)	300	(200)	(250)
กำไร (ขาดทุน) จากการปรับลดหนี้	<u>900</u>	<u>(900)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(100)</u>	<u>(600)</u>	<u>(200)</u>	<u>(250)</u>

งบกำไรขาดทุนรวม

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมาวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือ ตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมาวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น วันที่เสนองบการเงินล่าสุดเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า จึงต้องรวมผลการดำเนินงานของปี 25X3 ตั้งแต่ 1 มกราคม - 31 ธันวาคม 25X3 และปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินงบการเงินปี 25X2 ที่นำเสนอเปรียบเทียบด้วย

งบกำไรขาดทุนรวมของบริษัท A และบริษัทย่อย

	25X3	25X2
รายได้จากการขาย	1,100	900
กำไรจากการขายที่ดิน	<u>0</u>	<u>0</u>
รายได้รวม	1,100	900
ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(1,800)</u>	<u>(1,950)</u>
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมดำเนินงาน	(700)	(1,050)
กำไร (ขาดทุน) จากการปรับลดหนี้	<u>0</u>	<u>0</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(700)</u>	<u>(1,050)</u>



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ตัวอย่างที่ 9

ก่อนการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท ก และ บริษัท ข อยู่ภายใต้การควบคุมของ นาย X เมื่อวันที่ 31 มี.ค. 25X1 มีการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่โดย นาย X ขายบริษัท ข ให้กับบริษัท ก ด้วยราคา 800 ล้านบาท

นโยบายการบัญชีของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่

กรณี บริษัท ย่อยเปลี่ยนวิธีรับรู้ PPE จากวิธีตีราคาใหม่เป็นวิธีราคาทุนตามบริษัทใหญ่
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 25X1)

	บริษัท ก	บริษัท ข		งบการเงิน รวม
		ก่อนรวม	หลังรวม	
เงินสด	300	100	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	350	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	-	-	-
ที่ดิน	200	250	100	300
สินทรัพย์รวม	1,300	700	550	1,050
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	150	-	-
กำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกิดจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์	-	250	250	250
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	-500
กำไรสะสม	1,200	200	200	1,200
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,300	700	550	1,050



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

กรณี บริษัทใหญ่เปลี่ยนวิธีรับรู้บัญชี PPE จากวิธีราคาทุน เป็นวิธีตีราคาใหม่ตามบริษัทย่อย
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 25X1)

	บริษัท ก		บริษัท ข	งบการเงิน รวม
	ก่อนรวม	หลังรวม		
เงินสด	300	300	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	-	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	800	-	-
ที่ดิน	200	400	250	650
สินทรัพย์รวม	1,300	1,500	700	1,400
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	200	150	350
กำไร (ขาดทุน) ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกิดจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในหลักทรัพย์	-	-	250	250
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	-500
กำไรสะสม	1,200	1,200	200	1,200
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,300	1,500	700	1,400



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

ตัวอย่างที่ 10

นาย A ถือหุ้น 100% ใน บริษัท ก และ บริษัท ข โดยบริษัท ข ขายสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท ข ซึ่งประกอบด้วย ลูกหนี้การค้า ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และเครื่องหมายการค้า รวมทั้งโอนพนักงานให้กับ บริษัท ก ในราคา 900 ล้านบาท ทั้งนี้ บริษัท ก ไม่ได้รับภาระหนี้สินของบริษัท ข สินทรัพย์ของบริษัท ข ประกอบด้วย

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม/ราคาขาย
ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์-สุทธิ	200	600
เครื่องหมายการค้า	0	200
รวม	300	900

สินทรัพย์ที่บริษัท ก ได้รับมาจาก บริษัท ข เป็นไปตามค่านิยม “ธุรกิจ” ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และบริษัท ก และ ข มี ultimate controller เป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น การที่บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดของ บริษัท ข ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การซื้อธุรกิจดังกล่าว บริษัท ก ไม่ได้มีการซื้อหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จึงไม่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัท ก ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (internally generated intangible asset)

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากบริษัท ข และงบการเงินของบริษัท ก แบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้

- กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน
- กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาตีใหม่
- กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ
- บริษัท ก ใช้วิธีราคาตีใหม่
 - บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน
- กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ
- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
 - บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600
Cr. เงินสด	900

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	หลังซื้อ สินทรัพย์
สินทรัพย์			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	200	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	1,550		950
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,400		800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,550		950



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่เป็นใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 600 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มี
ตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้
การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า		100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ		600
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		200
Cr. เงินสด		900
Dr. ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	หลังซื้อ สินทรัพย์
สินทรัพย์			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	600	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	1,600		1,400
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	400	450
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,450		1,250
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600		1,400



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาตีใหม่
แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท โดยต้องปรับปรุงรายการ
เพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาตีใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับของ
บริษัท ก และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท
รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600
Cr. เงินสด	900
Dr. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	รายการ ปรับปรุง	หลังซื้อ สินทรัพย์
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	200	400	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	<u>1,600</u>			<u>1,400</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	-	400	450
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การ ควบคุมเดียวกัน		(600)		(600)
กำไรสะสม	1,000	-		1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,450</u>			<u>1,250</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,600</u>			<u>1,400</u>



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข 600 ล้านบาท และต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาทุนเพื่อให้สอดคล้องกับของของบริษัท ก ซึ่งมูลค่าตามบัญชีตามวิธีราคาทุนเดิมเท่ากับ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้นส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr. ลูกหนี้การค้า	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200
Cr.เงินสด	900
Dr. ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400
Cr.ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400
Cr.ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	รายการ ปรับปรุง	หลังซื้อ สินทรัพย์
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	600	(400)	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	<u>1,550</u>			<u>950</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	400	(400)	-
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การ ควบคุมเดียวกัน		(600)		(600)
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	-		<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,400</u>			<u>800</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,550</u>			<u>950</u>

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

งบการเงินของ บริษัท ก เปรียบเทียบ 4 กรณี

	กรณีที่			
	1	2	3	4
สินทรัพย์				
เงินสด	-	-	-	-
ลูกหนี้การค้า	350	350	350	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	500	950	950	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	100	100	100
รวมสินทรัพย์	950	1,400	1,400	950
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	150	150	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	400	400	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	450	450	-
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	(600)	(600)	(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	1,000	1,000	1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	800	1,250	1,250	800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	950	1,400	1,400	950

รายการบัญชีจากการขายสินทรัพย์ของบริษัท ข เป็นดังนี้

	กรณี 1 และ 3	กรณี 2 และ 4
Dr. เงินสด	900	900
Cr. ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	600
กำไรจากการขายสินทรัพย์	600	200
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	400
Cr. กำไรสะสม	-	400

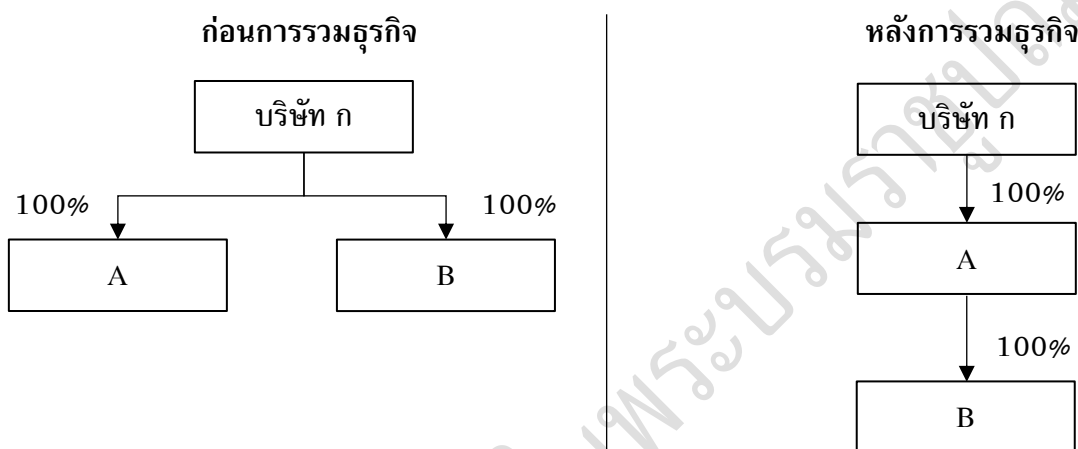


ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(จ) การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกรณีใช้หุ้นเป็นสิ่งตอบแทน
ตัวอย่าง 11

บริษัท ก ถือหุ้น 100% ในบริษัท A และบริษัท B โดยมีมูลค่าเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ก เท่ากับ 40 ล้านบาท และ 20 ล้านบาท ตามลำดับ ซึ่งเป็นมูลค่าที่ได้พิจารณาค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนแล้ว ณ วันที่มีการปรับโครงสร้างกลุ่มกิจการ ซึ่งเป็นมูลค่าที่ต่ำกว่าหรือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุน

แล้วต่อมาในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท A เข้าซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัท B โดยการออกหุ้นใหม่ให้บริษัท ก จำนวน 1 ล้านหุ้น (par value = 10 บาทต่อหุ้น) มูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท A เท่ากับ 100 บาทต่อหุ้น



งบฐานะการเงินของบริษัท A และบริษัท B ก่อนเกิดรายการรวมธุรกิจ (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A (ก่อนออกหุ้น)	บริษัท B
สินทรัพย์อื่น	100	30
สินทรัพย์รวม	100	30
ทุน - หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	40	10
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	100	30

การบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน แบ่งได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

- กรณีที่ 1 วัดมูลค่าตามมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ผู้ซื้อออกให้
- กรณีที่ 2 วัดมูลค่าตามมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนตามสัดส่วนที่รับโอนมา
- กรณีที่ 3 วัดมูลค่าตามมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 1 วัตถุประสงค์ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ผู้ซื้อ
ออกให้

สมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 100 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกหุ้นใหม่
จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท
เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

กิจการวัตถุประสงค์ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของ
หุ้นที่ออกโดยบริษัท A ซึ่งสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B ซึ่งเท่ากับ 100 ล้านบาท

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	100
Cr. ทุน Par - บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัท A	90

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. ทุน - บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	70
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	100

กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment		งบการเงินรวม
			Dr.	Cr.	
งบฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	100	-		100	-
สินทรัพย์อื่น	100	30			130
สินทรัพย์รวม	200	30			130
ทุน	50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	90	-			90
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน	-	-	70		(70)
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20		60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	200	30			130



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม
เดียวกัน

กรณีที่ 2 วัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนตาม
สัดส่วนที่รับโอนมา

สมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 80 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกหุ้นใหม่
จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท
เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

ในกรณีนี้การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่
ออกโดยผู้ซื้อจึงไม่เป็นการสะท้อนเนื้อหารายการที่เหมาะสม เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกโดย
บริษัท A สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B ที่ได้รับมา ดังนั้น กิจการจึงเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการ
รวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B โดยกิจการได้ทำ
การประเมินความถูกต้องของการประเมินมูลค่ายุติธรรมและทบทวนอย่างระมัดระวังรอบคอบเพื่อให้
มั่นใจว่าการวัดมูลค่ายุติธรรมได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ได้มาซึ่งอำนาจควบคุมอย่าง
เหมาะสม

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	80
Cr. หุ้น Par - บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัท A	70

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. หุ้น - บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	50
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	80

กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment		งบการเงินรวม
			Dr.	Cr.	
งบฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	80	-		80	-
สินทรัพย์อื่น	100	30			130
สินทรัพย์รวม	180	30			130
หุ้น	50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	70	-			70
ส่วนต่ำจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน	-	-	50		(50)
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20		60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	180	30			130



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

กรณีที่ 3 วัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้โอน

สมมติว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B เท่ากับ 80 ล้านบาท ซึ่งบริษัท A ออกหุ้นใหม่จำนวน 1 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินลงทุนในบริษัท B ดังกล่าว

ในกรณีนี้การวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันด้วยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกโดยผู้ซื้อจึงไม่เป็นการสะท้อนเนื้อหารายการที่เหมาะสม เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกโดยบริษัท A สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นของบริษัท B ที่ได้รับมา ดังนั้น กิจการจึงเลือกวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยอ้างอิงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่เคยแสดงในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่เต็ม โดยมีมูลค่าเท่ากับ 20 ล้านบาท

รายการบัญชีของบริษัท A

Dr. เงินลงทุนในบริษัท B	20
Cr. ทุน Par - บริษัท A	10
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัท A	10

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันในงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

Dr. ทุน - บริษัท B	10
กำไรสะสม	20
Cr. เงินลงทุนในบริษัท B	20
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	10

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หน่วย: ล้านบาท)

	บริษัท A	บริษัท B	Adjustment		งบการเงินรวม
			Dr.	Cr.	
งบฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	20	-		20	-
สินทรัพย์อื่น	100	30			130
สินทรัพย์รวม	120	30			130
ทุน	50	10	10		50
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	10	-			10
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-		10	10
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	60	20	20		60
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	350	30			130

