

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๙๑/๒๕๖๒

เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชี

เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๘ (๔/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๑๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๓ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

จักรกฤตย์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

แนวปฏิบัติทางการบัญชี
เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

ความเป็นมา

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก (IFRS 1) ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจ (ดูภาคผนวก ค ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว) ทั้งนี้ภาคผนวกดังกล่าวมีข้อกำหนดว่า “ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจที่กิจการได้รับรู้ก่อนวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ภาคผนวกนี้ต้องนำมาใช้เฉพาะกับการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เท่านั้น” ส่งผลให้การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งปัจจุบันถือปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” ไม่สามารถนำข้อยกเว้นดังกล่าวในภาคผนวก ค ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว มาถือปฏิบัติได้ ส่งผลให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันอาจมีต้นทุนของการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสูงกว่าประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับสำหรับการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก เนื่องจากกิจการต้องถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันโดยการปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับรายการที่เกิดขึ้นทั้งหมด ดังนั้น แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้จึงเป็นการเพิ่มทางเลือกให้กับผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก
- แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

วัตถุประสงค์

แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (“การรวมธุรกิจ”) ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก เพื่อเป็นจุดเริ่มต้นอย่างเหมาะสมของการบัญชีภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยพิจารณาถึงต้นทุนและประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

ขอบเขต

- 1 กิจการที่ถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้ ต้องเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้
 - 1.1 กิจการเข้าตามเกณฑ์ขอบเขตที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 2 ถึง 5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และ
 - 1.2 กิจการมีการรวมธุรกิจฯ ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน แนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้ต้องนำมาใช้เฉพาะการรวมธุรกิจฯ ที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- 2 นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุอยู่ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

คำนิยาม

- 3 คำนิยามในแนวปฏิบัติทางการบัญชีนี้ ให้ถือปฏิบัติตามภาคผนวก ก คำนิยาม ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และคำนิยามที่กำหนดไว้ของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

- 4 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน โดยวิธีปรับย้อนหลังกับการรวมธุรกิจฯ ในอดีต (การรวมธุรกิจฯ ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกได้ปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจฯ เพื่อให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจฯ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นในภายหลัง และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม นับจากวันที่เดียวกันนั้น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก เลือกปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจฯ ที่เกิดขึ้น ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X6 กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจฯ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 30 มิถุนายน 25X6 จนถึงวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม นับจากวันที่ 30 มิถุนายน 25X6 ทั้งนี้การเลือกปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจฯ

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

ทั้งหมด และวันที่กิจการเลือกปรับงบการเงินย้อนหลังตามการใช้ข้อยกเว้นในย่อหน้า ค1 ของ
ภาคผนวก ค ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงาน
ทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก จะต้องเป็นวันที่เดียวกันแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

5 ในกรณีที่ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกไม่ได้ปฏิบัติตามแนวปฏิบัติ
ทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับการรวม
ธุรกิจฯ ในอดีต จะมีผลกระทบต่อการรวมธุรกิจดังกล่าว ดังต่อไปนี้

5.1 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน
ทั้งหมด ซึ่งได้มาหรือรับมาจากการรวมธุรกิจฯ ในอดีต ณ วันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจาก

5.1.1 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินบางรายการที่ตัดรายการ
ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า (ดูย่อหน้าที่ ข2 ของมาตรฐาน
การรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
มาใช้เป็นครั้งแรก) และ

5.1.2 สินทรัพย์ และหนี้สินที่ไม่ได้รับรู้ และไม่ได้เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการตาม
มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการของ
กิจการที่ถูกลำมารวม

ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้ผลกระทบจาก
การเปลี่ยนแปลง โดยการปรับปรุงกำไรสะสม (หรือประเภทรายการอื่นในส่วนของ
เจ้าของ หรือส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ตามความ
เหมาะสม)

5.2 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องไม่รวมรายการใด ๆ ที่ได้
รับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้าซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็น
สินทรัพย์หรือหนี้สินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในยอดยกมาของงบแสดง
ฐานะการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้นำมาตรฐานการรายงาน
ทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องบันทึกผลจากการเปลี่ยนแปลง ดังนี้

5.2.1 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกอาจจัดประเภท
รายการที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจฯ ในอดีตเป็นรายการซื้อและรับรู้รายการ
ที่ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38
เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องจัดประเภท
รายการดังกล่าวใหม่ (รวมถึงภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีและส่วนได้เสียที่ไม่มี
อำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)) ให้เป็นส่วนหนึ่งของส่วนเกินทุนจาก
การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

5.2.2 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้ผลจาก
การเปลี่ยนแปลงอื่นทั้งหมดในกำไรสะสม

แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

5.3 ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกอาจไม่ได้รวมบริษัทย่อยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในอดีตตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้านี้ (ตัวอย่างเช่น เนื่องจากบริษัทใหญ่ไม่ได้ถือว่ากิจการดังกล่าวเป็นบริษัทย่อยตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้านี้ หรือไม่ได้จัดทำงบการเงินรวม) ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยให้เป็นจำนวนเงินตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อย จำนวนเงินของมูลค่าที่ถือเป็นต้นทุนของส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเท่ากับส่วนต่าง ณ วันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่าง

5.3.1 ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในมูลค่าตามบัญชีดังกล่าวที่ปรับปรุงแล้ว และ

5.3.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

5.4 การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี ให้ปฏิบัติตามการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ดังนั้น การปรับปรุงข้างต้นเพื่อรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจะส่งผลต่อส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี

6 ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจฯ ในอดีตให้นำมาปฏิบัติกับการได้มาในอดีตสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า และส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันตามคำนิยามของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ วันที่ตามที่กิจการได้เลือกตามย่อหน้าที่ 4 ให้ถือปฏิบัติกับทุกรายการเงินลงทุนดังกล่าวด้วย

วันถือปฏิบัติ

7 กิจการต้องถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ สำหรับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้หากกิจการถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย