

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๖/๒๕๕๘

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๘)

เรื่อง การรวมธุรกิจ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๑ (๒/๒๕๕๘) เมื่อวันที่ ๒๒ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๕๘ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๘๗/๒๕๕๗ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง การรวมธุรกิจ
- ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๖ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๘

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

# มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558)

## เรื่อง

### การรวมธุรกิจ

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2557 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2015 Consolidated without early application))

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2557 โดยปรับปรุงบทนำ 6 ย่อหน้าที่ 2 7 40 58 เพิ่มย่อหน้าที่ 2ก 64ข ถึง 64ฎ 67ก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การระบุมารวมธุรกิจ	3
วิธีซื้อ	4
การระบุผู้ซื้อ	6
การกำหนดวันที่ซื้อ	8
การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	10
หลักการการรับรู้รายการ	10
เงื่อนไขการรับรู้รายการ	11
การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและ หนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ	15
หลักการการวัดมูลค่า	18
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการหรือการวัดมูลค่า	21
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ	22
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	24
ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการวัดมูลค่า	29

การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่า มูลค่ายุติธรรม	32
การซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม	34
สิ่งตอบแทนที่โอนให้	37
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	39
แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท	41
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ	41
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีกรโอนสิ่งตอบแทน	43
ระยะเวลาในการวัดมูลค่า	45
การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ	51
ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ	53
การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก	54
สิทธิที่ได้รับคืน	55
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	56
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน	57
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	58
การเปิดเผยข้อมูล	59
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	64
วันถือปฏิบัติ	64
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	65
ภาษีเงินได้	67
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือ ทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)	67ก
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	68
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ ประกอบด้วย ย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 ภาคผนวก ก และ ภาคผนวก ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วย ตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการ นิยามของคำศัพท์ต่างๆ ได้รวบรวมอยู่ในอภิธานศัพท์ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ต้องอ่านโดยคำนึงถึงหลักการสำคัญ คำนำของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

## บทนำ

### เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้ถูกนำมาใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยมีผลบังคับใช้สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งมีวันที่ซื้อที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ
- บทนำ 2 ต่อมาคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เป็นฉบับปรับปรุง 2555 เพื่อให้ตรงตามการปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2012) Consolidated without early application) โดยมีความแตกต่างเพียงเล็กน้อยจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) กล่าวคือมีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 19 30 64ข ภาคผนวก ข56 ข62ก และ ข62ข ซึ่งกำหนดให้กิจการนำไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป และอีกทั้งมีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 64ค และ 65ก ถึง 65จ ซึ่งกิจการต้องนำไปถือปฏิบัติสำหรับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย ซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันซื้อเกิดก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) มาใช้เท่านั้น
- บทนำ 3 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### ลักษณะสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจให้มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มีความน่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ

- 4.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- 4.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือ กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม และ
- 4.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

### หลักการสำคัญ

บทนำ 5 ให้ผู้ซื้อธุรกิจรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการซื้อธุรกิจได้

### การปฏิบัติตามวิธีซื้อ

บทนำ 6 การรวมธุรกิจจะต้องบันทึกบัญชีโดยปฏิบัติตามวิธีซื้อ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน หรือกรณีผู้ถูกซื้อเป็นบริษัทย่อยของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในอีกธุรกิจ (ผู้ถูกซื้อ) การรวมกันในลักษณะของการร่วมค้า หรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ

บทนำ 7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การจัดประเภทหรือการกำหนดการรับรู้รายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในสัญญาสถานะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ

บทนำ 8 สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการจะถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน และที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือ มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมส่วนอื่นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า

บทนำ 9 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นบางประการในการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการดังต่อไปนี้

- 9.1 สัญญาเช่าและสัญญาประกันภัยต้องถูกจัดประเภทตามเงื่อนไขของสัญญาและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข) โดยไม่คำนึงถึงปัจจัยที่มีอยู่ ณ วันซื้อธุรกิจ
- 9.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมกิจการให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาวะผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 9.3 สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการให้รับรู้และวัดมูลค่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ แทนที่จะรับรู้และวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 9.4 ข้อกำหนดเฉพาะสำหรับการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)
- 9.5 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets) ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับรายการที่ผู้ขายรับประกันไว้ ถึงแม้จะไม่ใช้มูลค่ายุติธรรม
- บทนำ 10 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อธุรกิจที่ระบุได้ หนี้สินและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อหาผลต่างระหว่าง
- 10.1 ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ) กับ
- 10.2 สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มา
- โดยทั่วไป ผลต่างจะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อไม่กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ผลกำไรดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน
- บทนำ 11 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม
- บทนำ 12 โดยทั่วไป ภายหลังจากการรวมธุรกิจเสร็จสิ้น ผู้ซื้อจะวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อกำหนดในการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

## การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน ๆ



## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558)

### เรื่อง การรวมธุรกิจ

#### วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
  - 1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 1.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม และ
  - 1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

#### ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ
  - 2.1 การบัญชีสำหรับการจัดตั้งการร่วมการงาน ในงบการเงินของการร่วมการงานเท่านั้น
  - 2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจ ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาแต่ละรายการ (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้)) และหนี้สินที่รับมา ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินแต่ละรายการบนพื้นฐานของมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม
  - 2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข1 ถึง ข4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)
- 2ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการซื้อธุรกิจโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นไปตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งได้ถูกกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

## การระบุงการรวมธุรกิจ

- 3 กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที ข5 ถึง ข12 ได้ให้แนวทางในการพิจารณาการรวมธุรกิจและคำนิยามของคำว่าธุรกิจ

## วิธีซื้อ

- 4 กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ
- 5 การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อที่กำหนดให้
  - 5.1 ระบุผู้ซื้อ
  - 5.2 กำหนดวันที่ซื้อ
  - 5.3 รับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ
  - 5.4 รับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

## การระบุผู้ซื้อ

- 6 ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจการที่นำมารวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ
- 7 ผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมกิจการอื่น (กล่าวคือ ผู้ถูกซื้อ) ซึ่งต้องเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข18 ประกอบการพิจารณา

## การกำหนดวันที่ซื้อ

- 8 ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ
- 9 โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ คือ วันที่ผู้ซื้อได้อินสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ เช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการหากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

### หลักการการรับรู้รายการ

- 10 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12

### เงื่อนไขการรับรู้รายการ

- 11 การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีชื่อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) (เมื่อมีการประกาศใช้) ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ
- 12 นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมีได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกต่างหาก ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลของรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามลักษณะของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
- 13 การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน เช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า ลิขสิทธิ์ หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย
- 14 ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้

### การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ

- 15 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา สภาวะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อ และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ

16 ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือระบุประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่าง การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ มี ตัวอย่างซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงตัวอย่างดังต่อไปนี้

16.1 การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขาย หรือถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่า เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

16.2 การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

16.3 การประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ (เป็นประเด็นเกี่ยวกับการจัดประเภทตามทีระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)

17 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้

17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)

### หลักการการวัดมูลค่า

18 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

19 ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่เป็นส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในปัจจุบันและที่ทำให้ผู้ถือมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนที่ลงทุนในกรณีที่มีการชำระบัญชีด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

19.1 มูลค่ายุติธรรม หรือ

19.2 มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรับรู้ตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในปัจจุบัน

- สำหรับองค์ประกอบอื่นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการวัดมูลค่า
- 20 ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

### ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการหรือการวัดมูลค่า

- 21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ
- 21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้หลักการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ซึ่งผลที่ได้อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้และการวัดมูลค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว
- 21.2 วัดมูลค่าบางรายการด้วยมูลค่าอื่นแทนที่จะใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

### ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ

#### หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 22 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 22.1 ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ
- 22.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ
- 22.2.2 จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
- 23 ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่

ซื้อถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ย่อหน้าที่ 56 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

### ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

#### ภาษีเงินได้

- 24 ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 25 ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### ผลประโยชน์ของพนักงาน

- 26 ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์ ถ้ามี) ที่เกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงานของผู้ถูกซื้อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

#### สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

- 27 ในการรวมกิจการ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่จะเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน เช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ส่งผลให้ผู้ซื้อไม่มีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้าประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน ทั้งนี้จะต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ดังนั้น หากการค้าประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้อีก (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

- 28 ในบางสถานการณ์ อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงานซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันและข้อจำกัดต่างๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

### *ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการวัดมูลค่า*

#### **สิทธิที่ได้รับคืน**

- 29 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 35 และ 36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

#### **รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**

- 30 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือ รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อ ตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) (มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าของรายการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

#### **สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย**

- 31 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิก) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว

## การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

32 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ 32.1 ที่มากกว่าข้อ 32.2

### 32.1 ผลรวมของ

32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 37)

32.1.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และ

32.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 41 และ 42)

32.2 มูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

33 ในการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้ออาจวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข46 ถึง ข49 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

## การซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

34 ในบางครั้ง ผู้ซื้อจะซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจมีมูลค่าในย่อหน้าที่ 32.2 เกินกว่าผลรวมของมูลค่าที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถ้ามูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรที่เกิดขึ้นดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่ซื้อ โดยถือเป็นผลกำไรในส่วนของผู้ซื้อ

35 การซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้องปฏิบัติตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้และวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (หรือมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของกำไรที่รับรู้)

36 ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังจากการประเมินผู้ซื้อ



ต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้น ผู้ซื้อต้องทบทวนกระบวนการวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ

36.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมา

36.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)

36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้

วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

### สิ่งตอบแทนที่โอนให้

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

### สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข

- 39 สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ รวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

- 40 ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่เป็นไปตาม คำนิยามของเครื่องมือทางการเงิน ว่าเป็นหนี้สินทางการเงินหรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามของ มาตรฐานและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่ เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนด แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

### แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

#### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

- 41 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อ แล้ว ตัวอย่างเช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข คิดเป็นร้อยละ 35 ซึ่งถือ เป็นผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้น กิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 40 และ ทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถือว่ารายการ ดังกล่าวเป็น การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อ แบบเป็นขั้น
- 42 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ใน ผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่ เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อใน กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลาการรายงานงวดก่อน ๆ (ตัวอย่างเช่น เนื่องจากจัด ประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเพื่อขาย) ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในรายได้ที่ รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกันเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าว ออกไป

#### การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน

- 43 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จ โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง
- 43.1 ผู้ถูกซื้อซื้อหุ้นที่ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับ อำนาจในการควบคุม
- 43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ (แม้ผู้ซื้อจะมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่) ได้หมดไป
- 43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทน ให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสียในส่วนทุน ของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่

ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญาการรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

- 44 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวนั้น ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ซื้อถือเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

### ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

- 45 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่างๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อแล้ว หรือ เมื่อทราบแน่ชัดว่าไม่สามารถหาข้อมูลมากกว่าที่ได้รับมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ซื้อ
- 46 ระยะเวลาในการวัดมูลค่า คือ ระยะเวลาภายหลังวันที่ซื้อ ซึ่งในระหว่างนั้น ผู้ซื้ออาจปรับปรุงประมาณการที่ได้เคยรับรู้ไว้ในการรวมธุรกิจ ระยะเวลาในการวัดมูลค่ากำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อมีเวลาเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อระบุและวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของรายการต่อไปนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- 46.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
  - 46.2 สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่าอื่นที่ใช้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยม)
  - 46.3 ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ
  - 46.4 ค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
- 47 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้นเป็นข้อมูลที่ต่อนำไปปรับปรุงประมาณการต่างๆ ที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อสามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่างๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับ

- ภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอก โดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยวัดมูลค่าไว้ อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่า จะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้
- 48 ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์ (หนี้สิน) ที่ระบุได้ ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรรมธรรม์ประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักลบกับการปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย
- 49 ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่างๆ เสมือนว่ามีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินงวดก่อน ๆ ตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์
- 50 ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)

### การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

- 51 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็น การจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- 52 รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้ เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ
- 52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป

52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ

52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๕0 ถึง ๕2 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### **ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ**

- 53 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้ รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมายนักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

### **การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก**

- 54 โดยทั่วไป ภายหลังการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

54.1 สิทธิที่ได้รับคืน

54.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

54.3 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน และ

54.4 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๕3 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

### **สิทธิที่ได้รับคืน**

- 55 สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

## หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 56 ภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง
- 56.1 มูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
- 56.2 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

## สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

- 57 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้าประกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วย ผู้ซื้อต้องตัดรายการสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

## สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

- 58 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้อ อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 45 ถึง 49 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้
- 58.1 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของผู้ขายต้องไม่มีการวัดมูลค่าใหม่ และให้บันทึกการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของผู้ขาย
- 58.2 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอื่นซึ่ง
- 58.2.1 อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 58.2.2 ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน

## การเปิดเผยข้อมูล

- 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะ
- 59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน หรือ
- 59.2 ภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน
- 60 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข66
- 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน ๆ
- 62 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข67
- 63 หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

## วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

### วันถือปฏิบัติ

- 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน
- 64ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 19 30 และเพิ่มเติมภาคผนวก ข56 และภาคผนวก ข62ก และ ข62ข กิจการต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 และอนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย การถือปฏิบัติให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

- 64ค มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการเพิ่มเติมย่อหน้า 65ก ถึง 65จ กิจการต้องนำการปรับปรุงนี้ไปถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 และอนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย การแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวข้างต้นให้นำไปถือปฏิบัติกับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่เกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มีผลบังคับใช้
- 64ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ช กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่ปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 7 และเพิ่มย่อหน้าที่ 2ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนพร้อมกัน
- 64ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ฅ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 40 และ 58 และเพิ่มย่อหน้าที่ 67ก และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 67ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนั้นโดยใช้วิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจ ซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการที่ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ไปพร้อมกัน หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 64ณ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 2ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้



อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าว ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

64ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

64ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

### การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

65 กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้น ก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

65ก ยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่ กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้ เป็นครั้งแรกจะต้องไม่ถูกปรับปรุงเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็น ครั้งแรก แต่ให้นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึงย่อหน้าที่ 65จ มาใช้แทน วิธีปฏิบัติ ทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึงย่อหน้าที่ 65จ จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่ คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้าที่ 65ข ถึงย่อหน้าที่ 65จ นี้จะเกี่ยวข้องเฉพาะกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ มาใช้ เท่านั้น

65ข ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจโดย ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปรวมไว้ใน ต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงดังกล่าว จะเกิดขึ้นและกิจการสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ

65ค ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์เกิดขึ้นในอนาคต เช่น การปรับปรุงที่ขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่จะต้องดำรงไว้หรือต้องทำให้ได้ในอนาคต หรือขึ้นอยู่กับราคตลาดของ ตราสารทางการเงินที่ออก โดยปกติการประมาณจำนวนเงินของการปรับปรุงดังกล่าว ณ ขณะที่ บันทึกรายการสำหรับการรวมกิจการเมื่อเริ่มแรกนั้นสามารถทำได้โดยไม่ทำให้ความน่าเชื่อถือของ ข้อมูลสูญหายไปแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนอยู่ก็ตาม หากเหตุการณ์ตามที่คาดไม่ได้เกิดขึ้นจริง ในอนาคต หรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ประมาณการ กิจการต้องปรับปรุงต้นทุน การรวมธุรกิจให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงนั้น

65ง ถึงแม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจจะมีข้อกำหนดให้สามารถปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ กิจการจะไม่นำรายการปรับปรุงนั้นไปรวมกับต้นทุนในการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรก หากไม่มีความ เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นหรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ต่อมา ในภายหลังหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เพิ่มขึ้นนั้นจะถือเป็นรายการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจ

- 65จ ในบางสถานการณ์ ผู้ซื้ออาจถูกกำหนดให้ต้องจ่ายชำระให้แก่ผู้ขายเพิ่มเติมในภายหลังเพื่อชดเชยการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ที่จ่ายให้ ตราสารทุนที่ออกให้ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ เช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อให้ต้นทุนการรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะไม่ถือว่ามี การเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้นในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลับด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก และในกรณีของตราสารหนี้ การจ่ายเพิ่มเติมจะถือเป็นการหักส่วนเพิ่ม (หรือเป็นการเพิ่มของส่วนลด) ของตราสารหนี้ที่ออกให้ในครั้งแรก
- 66 กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ต้องปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข68 และ ข69

### ภาษีเงินได้

- 67 ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ซึ่งปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อน ๆ อย่งไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้))

การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 67ก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ยังไม่ได้อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

### การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

- 68 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การรวมธุรกิจ

## ภาคผนวก ก

### คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ถูกซื้อ	หมายถึง	ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้อได้อำนาจการควบคุมจากการรวมธุรกิจ
ผู้ซื้อ	หมายถึง	กิจการที่ได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกซื้อ
วันที่ซื้อ	หมายถึง	วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกซื้อ
ธุรกิจ	หมายถึง	กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อประสงค์ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นแก่ผู้ลงทุน เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
การรวมธุรกิจ	หมายถึง	รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นารวมธุรกิจตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	หมายถึง	โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข หมายถึง ภาระที่ผู้ซื้อจะต้องโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขอาจเป็นในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการของผู้ลงทุนและส่วนได้เสียของเจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนได้เสียในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
ค่าความนิยม	หมายถึง	สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้

สามารถระบุได้	หมายถึง	<p>สินทรัพย์จะสามารถระบุได้ถ้า</p> <p>ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกมาจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ</p> <p>ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ</p>
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่าง
กิจการหาผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	<p>กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ ซึ่งเป็นกิจการที่ให้เงินปันผล ทำให้ต้นทุนต่ำลงหรือให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงแก่เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ตัวอย่างเช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) สหภาพสินเชื่อ (credit union) และสหกรณ์ (co-operative entity)</p>
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
เจ้าของ	หมายถึง	<p>เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ผู้ถือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของในกิจการที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วมในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม</p>

## ภาคผนวก ข

### แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

- ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมา รวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อน และหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว
- ข2 กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งต้องถือว่ามีการควบคุมกิจการตามผลของสัญญาได้ก็ต่อเมื่อมีอำนาจ ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ ตั้งนั้น การรวมกิจการที่กลุ่มบุคคลเดิมได้รับอำนาจสูงสุดตามผลของสัญญาในการกำหนดนโยบาย ทางการเงินและการดำเนินงานของแต่ละกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรม ของกิจการเหล่านั้นและการควบคุมสูงสุดนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขต ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข3 กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่เข้าข่ายต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มารวมกันจะเคยถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งใน งบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- ข4 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจไม่ได้ เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกัน การที่กิจการที่มารวมกันเป็นบริษัทย่อยที่มีได้ถูกนำมารวมในการจัดทำ งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่

#### การระบุการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

- ข5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้คำนิยามการรวมธุรกิจว่าเป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่น ใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบ เพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น
- ข5.1 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิ ที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)
- ข5.2 โดยการก่อหนี้สิน
- ข5.3 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ
- ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ
- ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียง อย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)

- ข6 การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังต่อไปนี้
- ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควมรวมกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ
- ข6.2 กิจการที่มารวมกันกิจการหนึ่งโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของตนไปให้อีกกิจการที่มารวมกันหรือเจ้าของกิจการนั้น
- ข6.3 กิจการทั้งหมดที่มารวมกันทำการโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่กิจการใหม่ที่ตั้งขึ้น (บางครั้งเรียกรายการลักษณะนี้ว่า การบังคับรวมธุรกิจขนาดเล็กที่เหมือนกันเข้าด้วยกัน (roll-up or put-together transactions))
- ข6.4 กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่งได้อำนาจในการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

### นิยามของคำว่าธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้า 3)

- ข7 ธุรกิจประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า ผ่านกระบวนการและทำให้เกิดผลผลิต ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปแล้วธุรกิจจะต้องมีผลผลิต แต่ผลผลิตไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นปัจจัยของความเป็นธุรกิจ องค์ประกอบของธุรกิจทั้ง 3 ประเภหมีค่านิยามดังนี้
- ข7.1 ปัจจัยนำเข้า หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เมื่อนำไปผ่านกระบวนการหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งกระบวนการแล้วจะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดผลผลิต ซึ่งตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สินทรัพย์ทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน
- ข7.2 กระบวนการ หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้ได้อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดเป็นผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้ว กระบวนการเหล่านี้จะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร แต่แรงงานที่เป็นระบบ มีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนจะสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้กลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต)
- ข7.3 ผลผลิต หมายถึง ผลลัพธ์ของปัจจัยนำเข้ที่ผ่านกระบวนการ ซึ่งทำให้เกิดหรือมีความสามารถในการทำให้เกิดผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นโดยตรงแก่ผู้ลงทุน เจ้าของอื่น สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
- ข8 เพื่อให้การดำเนินงานและบริหารงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบที่จำเป็น 2 ประการ ได้แก่ ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้านั้น ซึ่งเมื่อนำมารวมกันจะทำให้เกิดเป็นผลผลิต อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ใน

การดำเนินธุรกิจหากผู้ร่วมตลาดสามารถซื้อธุรกิจและสร้างผลผลิตต่อไปได้ ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจนั้นเข้ากับปัจจัยนำเข้าและกระบวนการเดิมที่ตนมีอยู่

- ข9 ลักษณะองค์ประกอบของธุรกิจจะแตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรมและโครงสร้างในการบริหารงานหรือกิจกรรมของกิจการ รวมไปถึงระดับขั้นการพัฒนาของกิจการ ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้นมักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า และกระบวนการน้อยกว่า และบางครั้งจะมีผลผลิตหรือสินค้าเพียงหนึ่งอย่างเท่านั้น ธุรกิจเกือบทุกประเภทจะมีหนี้สินแต่ธุรกิจก็ไม่จำเป็นต้องมีหนี้สินเสมอไป
- ข10 กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาอาจไม่ก่อให้เกิดผลผลิต ซึ่งถ้าไม่มีผลผลิตเกิดขึ้นผู้ซื้อจะต้องพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นถือเป็นธุรกิจหรือไม่ ปัจจัยดังกล่าวรวมถึง การที่กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์เป็นไปตามตัวอย่างดังต่อไปนี้หรือไม่
- ข10.1 เริ่มดำเนินกิจกรรมหลักตามแผนที่ได้วางไว้
- ข10.2 มีพนักงาน สินทรัพย์ทางปัญญาและปัจจัยนำเข้าและกระบวนการอื่นที่สามารถนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าที่มีอยู่
- ข10.3 กำลังดำเนินการตามแผนเพื่อผลิตผลผลิต และ
- ข10.4 จะสามารถเข้าถึงกลุ่มลูกค้าที่จะซื้อผลผลิตนั้น
- ในการระบุว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาถือเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องมีทุกปัจจัยที่กล่าวข้างต้น
- ข11 การกำหนดว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นต้องอ้างอิงจากการที่ผู้ร่วมตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ดังกล่าวในการดำเนินงานและบริหารธุรกิจได้หรือไม่ ดังนั้น ในการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ถือเป็นธุรกิจหรือไม่ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ขายใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อตั้งใจที่จะใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจหรือไม่
- ข12 กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดซึ่งมีค่าความนิยมจะถือเป็นธุรกิจ หากไม่มีหลักฐานมาหักล้างอย่างใดก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีค่าความนิยม

### การระบุผู้ซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

- ข13 ในการระบุผู้ซื้อต้องใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนด ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องพิจารณาปัจจัยที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข14 ถึง ข18 ประกอบ
- ข14 ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการก่อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก่อหนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ

- ข15 ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่ มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข19 ถึง ข27 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับไว้ การระบุผู้ซื้อในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบ ดังต่อไปนี้
- ข15.1 สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ โดยทั่วไป ผู้ซื้อ คือ กิจการใดกิจการหนึ่งที่มารวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับ หรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียง ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่
- ข15.2 กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.3 คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.4 คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้ที่มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.5 เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)
- ข16 โดยปกติ ผู้ซื้อ คือ กิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจาก สินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)
- ข17 สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่าเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มา รวมกัน
- ข18 ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้นใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ



## การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข19 การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้ง การซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องการนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียน จึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมาย เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย เพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 จะทำให้ระบุได้ว่า

ข19.1 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี และ

ข19.2 บริษัทจำกัดเป็นผู้ซื้อทางบัญชี

ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามคำนิยามของธุรกิจสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ และให้ใช้หลักการการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการรับรู้ค่าความนิยมด้วย

## การวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ข20 ในการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

## การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

ข21 งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อขายธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า มีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถูกซื้อทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) นอกจากนี้ ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่น่าเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวมเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน

- ข22 เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง
- ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ
- ข22.2 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข22.3 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนของผู้ถือหุ้นอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ก่อนการรวมธุรกิจ
- ข22.4 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รวมถึงตราสารทุนที่บริษัทใหญ่ตามกฎหมายออกเพื่อการรวมกิจการ ดังนั้น โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) จะถูกปรับย้อนหลังโดยใช้วิธีการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อเพื่อสะท้อนถึงจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- ข22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของผู้ถือหุ้นอื่น ๆ ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข23 และ ข24

### ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

- ข23 ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เจ้าของบางรายของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของผู้ซื้อตามกฎหมาย จะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ซื้อตามกฎหมายจะเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี เจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข24 สินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายต้องรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข22.1) ดังนั้น ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงด้วยสัดส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมกิจการของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ถึงแม้ว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการซื้ออื่น ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อก็ตาม

## กำไรต่อหุ้น

- ข25 ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข2.4 โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ
- ข26 ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการ และ
- ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวด
- ข27 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหาร
- ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวดด้วย
- ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

## การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

### สัญญาเช่าดำเนินงาน

- ข28 ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้เช่ายกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 และ ข30
- ข29 ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้ให้เช่า
- ข30 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากความตั้งใจของผู้ร่วมตลาดที่จะจ่ายเพื่อการเช่านั้นด้วยราคาตามเงื่อนไขตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออกสนามบิน หรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดี อาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ ในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข31

## สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ข31 ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา
- ข32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น
- ข32.1 ผู้ซื้อเช่าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกัน ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอนสัญญาเช่า นั้นให้แก่ผู้อื่นได้
- ข32.2 ผู้ซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการให้ประโยชน์เท่ากัน
- ข32.3 ผู้ซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้
- ข33 เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้ หมายถึง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่งจากผู้ซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาหรือสินทรัพย์ที่ระบุได้ หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อสามารถขาย ให้สิทธิ หรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีเจตจำนงที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นบ่อย และไม่ค่านิ่งว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและรายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ แม้ว่าผู้ซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ

แต่การที่ตามปกติรายชื้อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือได้ว่ารายชื้อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื้อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในสัญญาาระบุนำไม่ให้ออกขาย ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า

ข34 สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสิทธินั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เมื่อนำไปรวมกับสัญญา สิทธิที่ระบุได้หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง เช่น

ข34.1 ผู้ร่วมตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็น สิทธิที่ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้า เงินรับฝากซึ่งเป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม

ข34.2 ผู้ซื้อที่มีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้ จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็น เจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของ ใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจากผู้ซื้อหรือ กิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

### สิทธิที่ได้รับคืน

ข35 ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ซื้อเพื่อใช้สิทธิของผู้ซื้อ ทั้งสิทธิตั้งแต่ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญา ให้ สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ผู้ซื้อต้องรับรู้ แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้า 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้า 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับ สิทธิที่ได้รับคืน

ข36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืน เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้า 52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไร หรือขาดทุนดังกล่าว

### กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

ข37 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่ง ของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ ซึ่งหมายถึง กลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อมาต่อไปจากวันที่ซื้อ ได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้

และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

- ข38 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม เช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ถูกซื้อกำลังเจรจาทอรองกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่
- ข39 ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- ข40 เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับที่ผู้ร่วมตลาดในการกำหนดราคาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่

**การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)**

**สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน (ค่าเผื่อมูลค่า)**

- ข41 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว เช่น มาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัตถุดิบของผู้ที่ได้อำนาจควบคุมสินค้าที่นำมาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ณ วันดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามสัญญา

### สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

- ข42 ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่ง ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ซึ่งในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข29 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

### สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ร่วมตลาด

- ข43 เพื่อปกป้องความสามารถในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มาอย่างจริงจัง หรืออาจไม่ตั้งใจที่จะใช้สินทรัพย์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เช่น สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เป็นงานวิจัยและพัฒนาที่ได้มาที่ผู้ซื้อวางแผนที่จะใช้สินทรัพย์โดยการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นได้ใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินโดยสมมติว่าจะใช้ประโยชน์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ประกอบกับข้อสมมติในการประเมินมูลค่าทั้ง ณ จุดเริ่มต้นและเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการทดสอบการด้อยค่าในภายหลัง

### ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

- ข44 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อุญาตให้ผู้ซื้อวัตถุดิบส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้งผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตามในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น
- ข45 มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่มีความเป็นไปได้ที่จะรวมส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อซื้อในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้การควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดการควบคุม (ส่วนลดของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (non-controlling interest discount)) หากผู้ร่วมตลาดจะมีการนำส่วนเพิ่มและส่วนลดนี้มาพิจารณาในการกำหนดราคาของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

## การวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

**การวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อในงบการเงินของผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่า (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)**

- ข46 ในการรวมธุรกิจที่ไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 32 ถึง 34)

**ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมในการใช้วิธีซื้อกับการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วม (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)**

- ข47 เมื่อกิจการหาผลประโยชน์ร่วมสองแห่งมารวมกัน มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อหรือส่วนของผู้ถือหุ้นในผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อที่ผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ซื้อที่ถูกโอนไป นอกจากนี้ ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สิทธิ์พิเศษของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินไม่ได้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่นๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ
- ข48 กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีข้อแตกต่างที่เด่นชัดคือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผล เงินปันผลมักจะถูกปันส่วนให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี
- ข49 การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องที่ผู้ร่วมตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม เช่น วิธีมูลค่าปัจจุบันอาจเป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

**การพิจารณารายการที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 และ 52)**

- ข50 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ เพื่อพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจโดยไม่จำเป็นที่ปัจจัยทั้งหมดนี้ต้องเกิดขึ้นร่วมกันทุกข้อ



- 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 ซึ่งรายการดังกล่าวมักถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ
- ข50.3 จังหวะเวลาของการเกิดรายการ - จังหวะเวลาของการเกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาต่อรองเงื่อนไขการรวมธุรกิจ อาจทำให้การรวมธุรกิจนั้นเกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน หากเป็นเช่นนั้น ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจอาจไม่ได้รับหรือได้รับผลประโยชน์จากรายการดังกล่าวเพียงเล็กน้อย ยกเว้นผลประโยชน์ที่ได้รับในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

### การทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.1)

- ข51 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันก่อนการเจรจาตกลงรวมธุรกิจกัน ซึ่ง ณ ที่นี้จะเรียกว่า “ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ” ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น สัญญาระหว่างผู้ขายกับลูกค้า หรือสัญญาระหว่างผู้ให้สิทธิกับผู้ใช้สิทธิ หรืออาจไม่อยู่ในรูปแบบของสัญญาก็ได้ เช่น โจทก์กับจำเลย
- ข52 ถ้าการรวมธุรกิจมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไปให้ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนโดยวัดมูลค่าตามที่กำหนดดังต่อไปนี้
- ข52.1 ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น คดีความฟ้องร้อง
- ข52.2 ให้ใช้มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52.2.1 กับ ข52.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบของสัญญา

ข52.2.1 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึง น้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)

ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญาเมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า

ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52.2.2 น้อยกว่า ข52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น ผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

ข53 ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52

### **ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)**

ข54 ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นไว้ในสัญญาซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คุณสัญญาเข้าทำข้อตกลงจะช่วยในการประเมินลักษณะของข้อตกลงได้

ข55 ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่อุทิศหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ

ข55.1 การจ้างงานต่อ – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน สัญญาซื้อกิจการหรือเอกสารอื่น ๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ต้องทำการจ่ายชำระหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มี

การจ้างงานอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

- ข55.2 *ระยะเวลาการจ้างงานต่อ* – ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.3 *ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน* – ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานนอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆ ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.4 *เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายเป็นพนักงานได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้น เป็นค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.5 *จำนวนหุ้นที่ถือ* – จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาของสาระของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถูกซื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถูกซื้อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ
- ข55.6 *ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า* – หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น ณ วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถูกซื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.7 *สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน* – สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคุณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนี้กำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ ในทางกลับกันหากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

คำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน

ข55.8 *ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ* – เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆ ที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และสัญญาเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น เช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น รายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน ถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

### การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข56 ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์<sup>1</sup> (share-based payment awards) (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้บันทึกบัญชีโดยถือเป็นการปรับปรุงโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หากผู้ซื้อมีโครงการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข57 ถึง ข62 เป็นแนวทางการปันส่วนของการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่โครงการเดิมของผู้ถูกซื้อที่มีผลสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และถ้าผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการที่มีผลสิ้นสุดลงโดยไม่มีภาระผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้ตามการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือได้ว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อหากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของ ผู้ถูกซื้อที่มีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างในการถือปฏิบัติ

<sup>1</sup> ในย่อหน้าที่ ข56 ถึง ข62 คำศัพท์ “โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์” (“share-based payment awards”) อ้างถึงรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ได้รับสิทธิหรือมิได้รับสิทธิ

ตามข้อกำหนดข้างต้น เช่น ผู้ซื้อถือว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ หากการทดแทนนั้นถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในสัญญาซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

- ข57 ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใด ถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการ ทั้งที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ส่วนของโครงการ ทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาด ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อจะเท่ากับ โครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ
- ข58 ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือ โครงการ ค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดคูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิ ที่ผ่านมาแล้วของผู้ถูกซื้อต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับ ระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับ สิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไข การได้รับสิทธิ กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ข59 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่ได้รับสิทธิที่เป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจและ รับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่ วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อน การรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคา ตลาดกับโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงิน ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทนสำหรับบริการที่ได้รับภายหลัง การรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมด ตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่
- ข60 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นที่สิทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวม ธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาด มีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้น มูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็น ค่าตอบแทนสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรืองวดที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับ สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่ง กำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงาน

- ทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับงวดที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น
- ข61 ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัดประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลง
- ข62 ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

### การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนของผู้ถูกซื้อ

- ข62ก ผู้ถูกซื้ออาจมีรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่คงเหลืออยู่โดยผู้ซื้อไม่ได้ทำการแลกเปลี่ยนกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของตน ในกรณีที่ได้รับสิทธิแล้ว การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและต้องถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่ยังไม่ได้รับสิทธิ รายการนี้จะถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เสมือนหนึ่งว่าวันที่ซื้อเป็นวันที่ให้สิทธิตามย่อหน้าที่ 19 และ 30
- ข62ข การวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ยังเหลืออยู่จะถูกปันส่วนเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยอดที่เหลือถือเป็นส่วนของบริษัทที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ

### มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

- ข63 ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้
- ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าด้วยความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- ข63.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสัญญาประกันภัยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ
- ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)
- ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับส่วนของโครงการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกโดยผู้ซื้อเพื่อทดแทนบริการที่จะได้รับจากพนักงานในอนาคต
- ข63.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *งบการเงินรวม* (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยภายหลังได้อำนาจในการควบคุม

### การเปิดเผยข้อมูล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 59 และ 61)

- ข64 เพื่อให้บรรลุตฤตยประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานดังต่อไปนี้
- ข64.1 ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ
- ข64.2 วันที่ซื้อ
- ข64.3 สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
- ข64.4 เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด
- ข64.5 คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่รับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือปัจจัยอื่นๆ
- 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 ที่ได้ออกหรืออาจจะออกและวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียเหล่านั้น
- ข64.7 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน
- ข64.7.1 จำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

ข64.7.2 คำอธิบายข้อตกลงและหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องจ่ายชำระ และ  
ข64.7.3 ประมาณการผลลัพธ์ในลักษณะเป็นช่วงจำนวนเงินมากที่สุดถึงน้อยที่สุด (ไม่คิด  
ลดมูลค่า) หรือ ถ้าไม่สามารถประมาณได้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลของ  
การที่ไม่สามารถประมาณช่วงได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อเท็จจริงกรณีที่มูลค่าสูงสุดของ  
การจ่ายชำระมีมูลค่าไม่จำกัด

ข64.8 ลูกหนี้ที่ได้รับมา

ข64.8.1 มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้

ข64.8.2 มูลค่าของลูกหนี้ตามสัญญา (ยอดรวมก่อนสุทธิ) และ

ข64.8.3 ประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่  
สามารถเรียกเก็บได้

การเปิดเผยข้อมูลต้องแยกตามประเภทของลูกหนี้ที่สำคัญ ได้แก่ เงินให้กู้ยืม สัญญาเช่า  
การเงินและลูกหนี้อื่น

ข64.9 มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ

ข64.10 สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23 ให้เปิดเผยข้อมูลตามที่  
กำหนดในย่อหน้าที่ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง  
ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมี  
การประกาศใช้) ถ้าหากไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่า  
ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

ข64.10.1 ข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง  
2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น  
(เมื่อมีการประกาศใช้) และ

ข64.10.2 เหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข64.11 มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีได้

ข64.12 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจ  
ตามย่อหน้าที่ 51

ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.2 การบันทึกบัญชีสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดใน  
งบการเงิน และ

ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป  
ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว

ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่  
64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่า  
ของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุน  
เบ็ดเสร็จ รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้  
ต้นทุนดังกล่าว



- ข64.14 กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 34 ถึง 36)
- ข64.14.1 มูลค่าผลกำไรที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 34 และระบุว่าแสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ
- ข64.14.2 คำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากรายการซื้อธุรกิจ
- ข64.15 การรวมธุรกิจแต่ละรายการซึ่งผู้ซื้อถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100 ในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ
- ข64.15.1 มูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า และ
- ข64.15.2 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแต่ละรายการที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม
- ข64.16 การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ
- ข64.16.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนวันที่ซื้อ และ
- ข64.16.2 มูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ซึ่งเป็นผลมาจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 42) และระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- ข64.17 ข้อมูลต่อไปนี้
- ข64.17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับรอบระยะเวลารายงาน และ
- ข64.17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงาน
- หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านี้ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำจำกัดความของคำว่า “ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” เช่นเดียวกับที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ข65 สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญ แต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64.5 ถึง ข64.17 โดยแสดงเป็นยอดรวมของทุกรายการ
- ข66 หากวันที่ซื้อธุรกิจเกิดขึ้นหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 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 และ

ข67.1.3 ลักษณะและมูลค่าของรายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าที่รับรู้ระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 49

ข67.2 สำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานภายหลังวันที่ซื้อจนกระทั่งถึงวันที่กิจการได้ขายหรือสูญเสียดุลยสิทธิ์ในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือ จนกระทั่ง ถึงวันที่กิจการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับหนี้สินหรือ หนี้สินนั้นถูกยกเลิกหรือหมดอายุ

ข67.2.1 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่เคยรับรู้ รวมถึงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระ

ข67.2.2 การเปลี่ยนแปลงในผลลัพธ์ที่แสดงเป็นช่วงของจำนวนเงิน (มูลค่าที่ไม่คิดลด) และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนั้น และ

ข67.2.3 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลหลักที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ข67.3 สำหรับหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลประมาณการหนี้สินแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันต้นงวดกับวันสิ้นงวดรอบระยะเวลารายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน

ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันต้นงวดรอบระยะเวลารายงาน

ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามย่อหน้าที่ 67

- ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) รวมถึงค่าความนิยมที่ถูกตัดออกจากบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
- ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยมเพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)
- ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน
- ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลารายงาน
- ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน
- ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินรับมาจากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน และรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนหน้าและ
- ข67.5.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น

### **การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)**

- ข68 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
- ข69 การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้

- ข69.1 การจัดประเภทรายการ - กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ
- ข69.2 ค่าความนิยมที่เคยรับรู้ - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม
- ข69.3 ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น - นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า
- ข69.4 การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก - จากวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ข69.5 ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้ - กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีซื้ออาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) เป็นรายการตั้งพัก ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด