

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๐/๒๕๖๔

เรื่อง แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุงใหม่)

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๘๐ (๒/๒๕๖๔) เมื่อวันที่ ๒๐ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๔ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป
- ข้อ ๒ ให้ยกเลิกแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ตาม ๓.๔ ในข้อ ๓ ของประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๖/๒๕๕๒ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี
- ข้อ ๓ ให้ใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุงใหม่) ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๗ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๔

วินิจ ศิลามงคล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุงใหม่)

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (“IFRS”) ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ ข1 ถึง ข4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว¹

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มารวมกันจะเคยถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่น่ามารวมเป็นบริษัทย่อยที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่เช่นเดียวกัน

¹ การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าว

คำนิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

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

การพิจารณาว่ากิจการต่าง ๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ให้พิจารณาจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้

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

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมมิได้พิจารณาแต่เพียงข้อมูลเรื่องสิทธิออกเสียงเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นด้วย โดยนิยามเรื่องการควบคุมให้อ้างอิงตามคำนิยามซึ่งกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้นไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม ให้ปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (Carrying amount method) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การปฏิบัติตามวิธีมูลค่าตามบัญชี (Carrying amount method) ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างราคาทุนกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม เป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ

ส่วนต่างระหว่างราคาทุนกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ส่วนต่างระหว่างราคาทุนกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของเจ้าของ โดยทำตามลำดับ ดังนี้

1. หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์หรือผลกำไรและขาดทุนจากเงินลงทุนในตราสารทุนที่เลือกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ในส่วนของเจ้าของเสมือนหนึ่งว่ามีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น

2. หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุน (ส่วนต่ำ) จากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้กิจการโอน

“ส่วนเกินทุน (ส่วนต่ำ) จากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” ไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการได้รับรายการสินทรัพย์นั้น กล่าวคือ เมื่อมีการขายเงินลงทุนหรือธุรกิจดังกล่าวออกไป หรือเมื่อมีหลักฐานพิสูจน์ได้ชัดเจนว่ามีการโอนธุรกิจนั้นออกไปจากกิจการแล้ว

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ จ่ายให้นักบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคาทรัพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวม การดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน ไม่ถือเป็นต้นทุนการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมา รวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือ ธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่ มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องคำนึงถึงกำไรหรือ ขาดทุนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้ในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

การจัดทำงบการเงินรวม

การจัดทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

วันถือปฏิบัติ และการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ที่เกิดขึ้น ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2570 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้น ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2570 หรือวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ซึ่งหมายถึง การเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานแรกสุดที่กิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบอย่างเต็มรูปแบบภายใต้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก) แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน นอกเหนือจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจของแนวปฏิบัติทางการบัญชี สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุงใหม่)

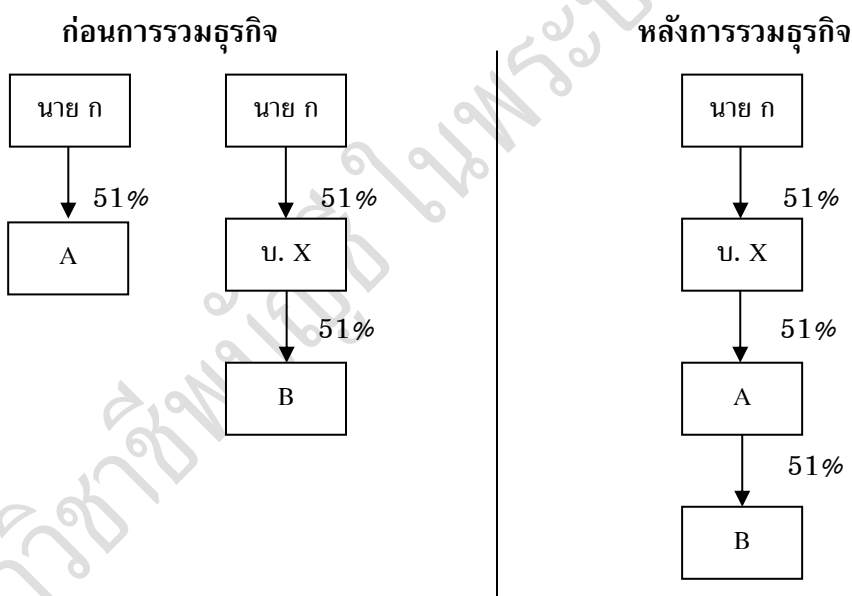
ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้แสดงเพื่อประกอบความเข้าใจในหลักวิธีปฏิบัติ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- (ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน
- (ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี
- (ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม
- (จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างราคาทุนกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

(ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

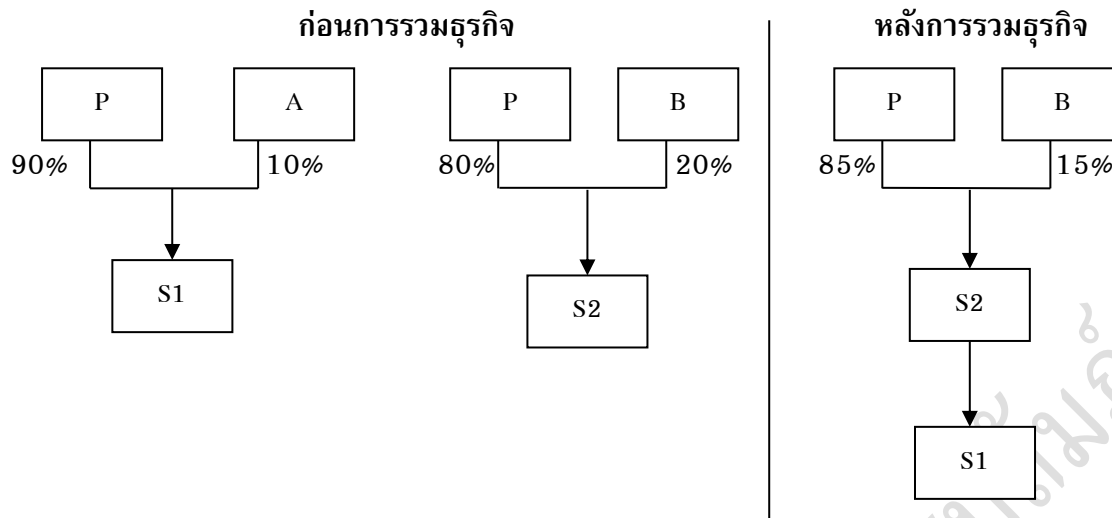
ตัวอย่างที่ 1



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

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

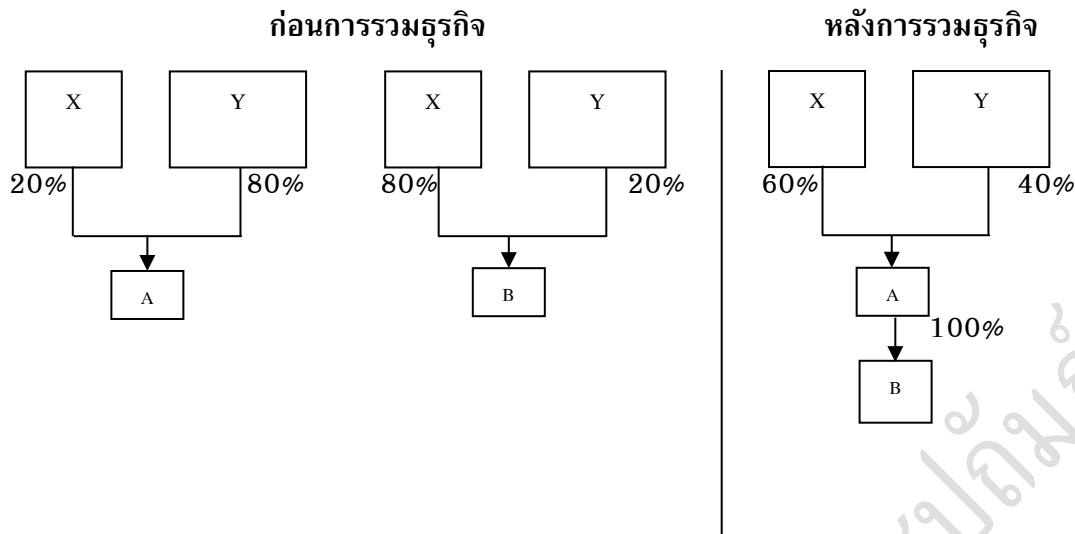
ตัวอย่างที่ 2



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

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

ตัวอย่างที่ 3



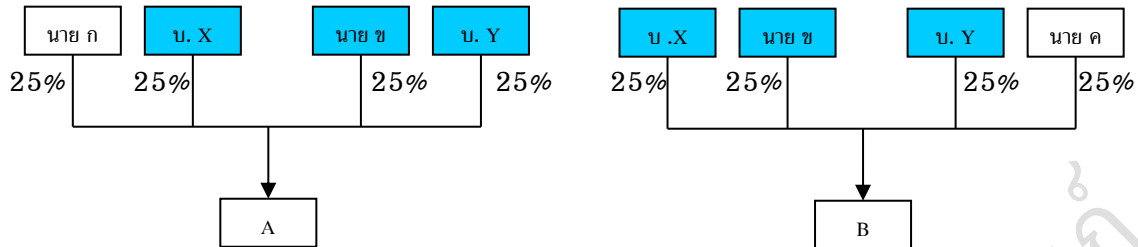
ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท A มีผู้ถือหุ้น คือ บริษัท X และ Y ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้น 20% และ 80% ตามลำดับ นอกจากนี้ บริษัท X และ Y ก็เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท B โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท B เป็น 80% และ 20% ตามลำดับ โดยที่ทั้งบริษัท X และ Y ไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน

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

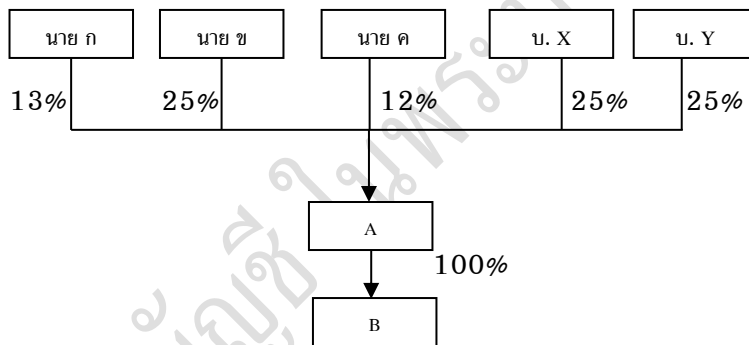
การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท X และ Y จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท A และ B แต่อำนาจในการควบคุมของบริษัท A ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็นบริษัท Y และอำนาจในการควบคุมบริษัท B จะเป็นบริษัท X ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท X มีอำนาจในการควบคุมทั้งในบริษัท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

ตัวอย่างที่ 4

ก่อนการรวมธุรกิจ



หลังการรวมธุรกิจ



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

ก่อนการรวมธุรกิจ

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

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

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ บริษัท X นาย ช และ บริษัท Y มีอำนาจในการควบคุมนโยบายการเงินและ

การดำเนินงานในบริษัท A และบริษัท B เนื่องจากบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดี หากนาย ข บริษัท X และบริษัท Y เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือ มีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างกรณีผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน เช่น

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

ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณและการแสดงรายการ

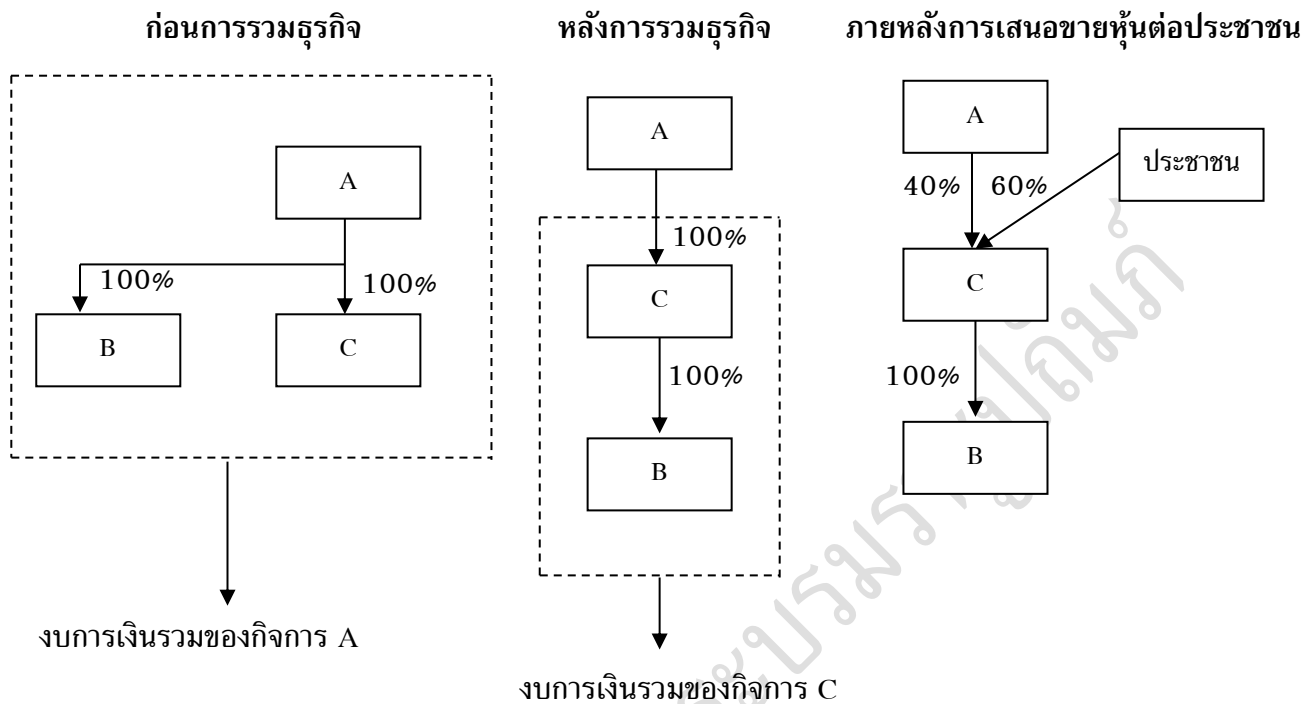
กิจการ A เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ C ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

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

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

ณ 31 ธันวาคม 25X8 กิจการ C ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B โดยการชำระเงินสด 120 ล้านบาท ณ 31 ธันวาคม 25X8 กิจการ B มีมูลค่าตามบัญชีของ

สินทรัพย์สุทธิ 60 ล้านบาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A 100 ล้านบาท



ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C

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

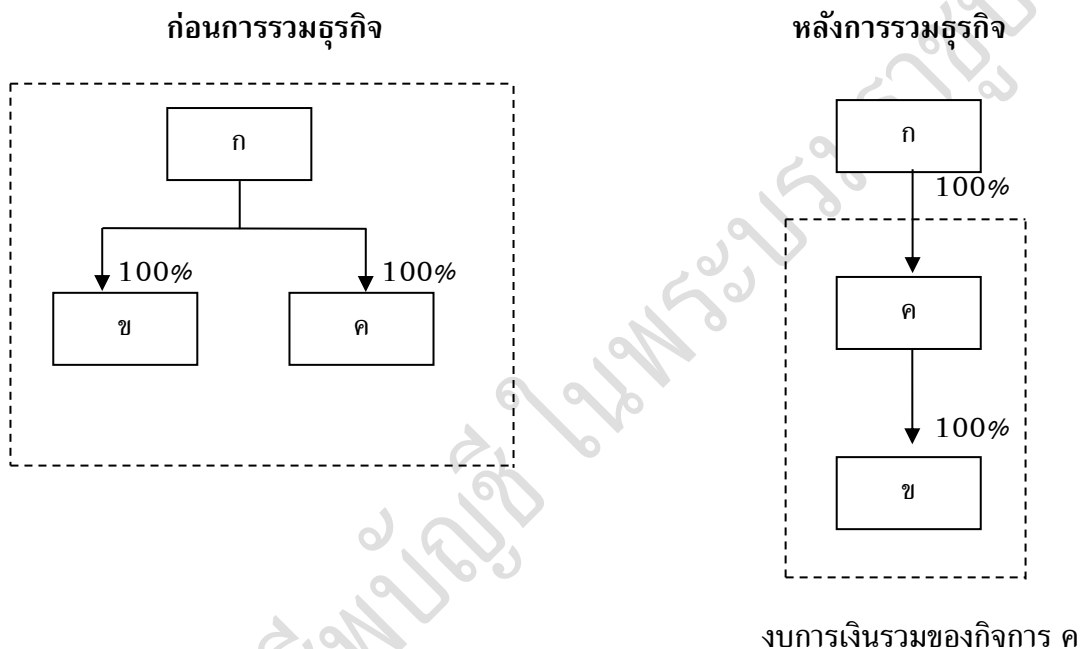
เนื่องจากหากพิจารณารายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันข้างต้น โดยเนื้อหาสาระของรายการยังคงเดิม คือ งบการเงินของกิจการ A ก็ยังคงต้องรวมงบการเงินของทั้งกิจการ B และกิจการ C ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน และกิจการ C ที่เสมือนกับว่าเป็นตัวแทนของกิจการ A ในการควบคุมกิจการ B ดังนั้น งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ A ยังคงเดิมเสมือนกับว่าไม่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเกิดขึ้น

(ค) การจัดทำงานการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชี (Carrying amount method)

ตัวอย่างที่ 7

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

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



งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ของกิจการ ค และกิจการ ข สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X9

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

งบฐานะการเงินของกิจการ ค และ กิจการ ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ ค (หลังออกหุ้น)	กิจการ ข
เงินลงทุนใน บ.ย่อย	-	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	5,000	100,000
สินทรัพย์รวม	5,000	15,000	100,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	20,000	10,000
ส่วนเกินทุน	-	-	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(5,000)	90,000
รวมส่วนของผูถือหุ้น	5,000	15,000	100,000

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

(1) Dr. ทุนเรือนหุ้น ของ ข	10,000	
Cr. เงินลงทุนใน ข		10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน		3,000
(3) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	70,000	
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผูถือหุ้นเดิมก่อนการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	20,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน		90,000

หมายเหตุ

รายการ (2) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรก และ
เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่รับรู้
อยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ นอกจากนี้กิจการ ค จะต้องพิจารณาว่า
ค่าความนิยมที่ได้รับมานั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งตามตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่เกิดการด้อยค่า

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9

	กิจการ ค	กิจการ ข	Adjustment		Concolidate
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			Dr.	Cr.	
รายได้	2,000	40,000			42,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-6,000	-20,000			-26,000
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเดิม ก่อน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน			(3) 20,000		-20,000
กำไร/(ขาดทุน) เบ็ดเสร็จ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/X9	-1,000	70,000	(3) 70,000		-1,000
บวก: กำไร /(ขาดทุน) เบ็ดเสร็จ	-4,000	20,000			-4,000
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X9	-5,000	90,000			-5,000
งบฐานะการเงิน					
ค่าความนิยม			(2) 3,000		3,000
เงินลงทุนใน กิจการ ข	10,000			(1) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	100,000			105,000
สินทรัพย์รวม	15,000	100,000			108,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000	(1) 10,000		20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน				(2) 3,000 (3) 90,000	93,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-5,000	90,000			-5,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	15,000	100,000			108,000

ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบ

ในกรณีที่กิจการปรับปรุงงบการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบหรือตั้งแต่วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า สำหรับตัวอย่างนี้ วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันคือ 31 ธันวาคม 25X1 และวันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 มกราคม 25X8 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ จึงเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 มกราคม 25X8

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

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

หมายเหตุ

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

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

	กิจการ ค	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			Dr.	Cr.	
รายได้	1,000	38,000			39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	-3,000	-23,000			-26,000
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเดิม ก่อนการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน			(4) 15,000		-15,000
กำไร/(ขาดทุน) เบ็ดเสร็จ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-2,000	15,000			-2,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/X8	1,000	55,000	(4) 55,000		1,000
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	-2,000	15,000			-2,000
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/X8	-1,000	70,000			-1,000
งบฐานะการเงิน					
ค่าความนิยม	-	-	(2) 3,000		3,000
เงินลงทุนใน กิจการ ข	-	-	(1) 10,000	(3) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	9,000	80,000			89,000
สินทรัพย์รวม	9,000	80,000			92,000
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	10,000	(3) 10,000		10,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	-1,000	70,000			-1,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมก่อนการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน				(1) 10,000 (2) 3,000 (4) 70,000	83,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	9,000	80,000			92,000

งบการเงินรวมของกิจการ ค (หลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

งบฐานะการเงินรวมของกิจการ ค

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

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

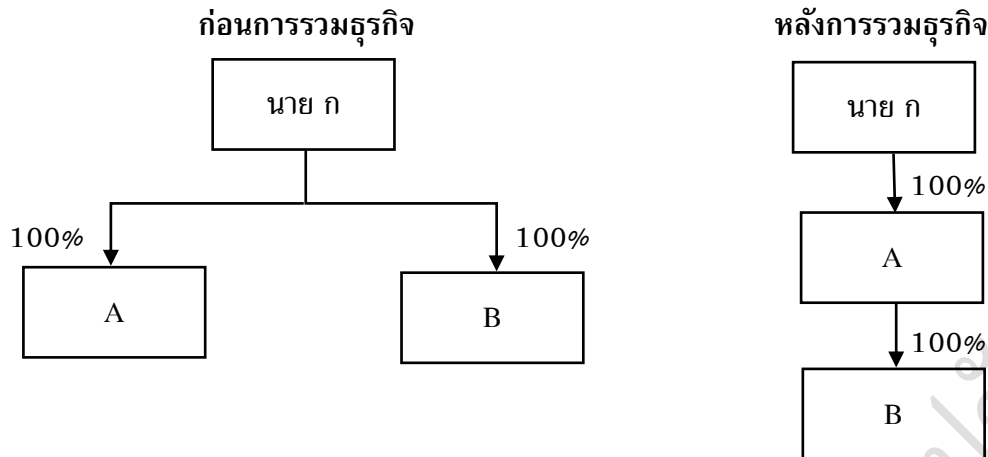
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของกิจการ ค

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

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

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

ตัวอย่างที่ 8



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

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

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

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

- วันที่ 1 กรกฎาคม 25X3 กลุ่มกิจการของนาย ก มีการจัดโครงสร้างใหม่ โดยบริษัท A เข้าซื้อหุ้นของบริษัท B ทั้งหมด จึงทำให้บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้น 100% และนาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของทั้งบริษัท A และ B การรวมธุรกิจลักษณะนี้ถือว่ เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งบริษัท A ต้องรวมผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดังนี้

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉพาะกิจการของบริษัท A และ B

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

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมา
รวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการ
หรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มี
การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น วันที่เสนองบการเงินล่าสุดเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า จึงต้อง
รวมผลการดำเนินงานของปี 25X3 ตั้งแต่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 25X3 และปรับปรุงย้อนหลัง
งบการเงินปี 25X2 ที่นำเสนอเปรียบเทียบด้วย

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัท A และบริษัทย่อย

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

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างราคาทุนกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่
ถูกนำมารวม

ตัวอย่างที่ 9

ก่อนการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท ก และ บริษัท ข อยู่ภายใต้การควบคุมของ นาย X เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 25X1
มีการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่โดย นาย X ขายบริษัท ข ให้กับบริษัท ก ด้วยราคา 800 ล้านบาท
นโยบายการบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (PPE)

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีการตีราคาใหม่

กรณี บริษัท ย่อยเปลี่ยนวิธีรับรู้ PPE จากวิธีการตีราคาใหม่เป็นวิธีราคาทุนตามบริษัทใหญ่
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มีนาคม 25X1)

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

กรณี บริษัทใหญ่เปลี่ยนวิธีรับรู้บัญชี PPE จากวิธีราคาทุน เป็นวิธีการตีราคาใหม่ตามบริษัทย่อย
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มีนาคม 25X1)

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

ตัวอย่างที่ 10

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

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม/ราคาขาย
ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	200	600
เครื่องหมายการค้า	-	200
รวม	300	900

สินทรัพย์ที่บริษัท ก ได้รับมาจาก บริษัท ข เป็นไปตามคำนิยาม “ธุรกิจ” ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ และบริษัท ก และ ข มีผู้ที่มีอำนาจสูงสุดเป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น การที่บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท ข ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การซื้อธุรกิจดังกล่าว บริษัท ก ไม่ได้มีการซื้อหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จึงไม่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัท ก ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (internally generated intangible asset)

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากบริษัท ข และงบการเงินของบริษัท ก แบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันคือ วิธีราคาทุน

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันคือ วิธีการตีราคาใหม่

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีการตีราคาใหม่
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีการตีราคาใหม่

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันคือวิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

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

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

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

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีเดียวกันคือวิธีการตีราคาใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 600 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

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

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

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

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีที่ต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีการตีราคาใหม่ แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท โดยต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีการตีราคาใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับของ บริษัท ก และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

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

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	รายการ ปรับปรุง	หลังซื้อ สินทรัพย์
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	350	200	400	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	1,600			1,400
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	-	400	450
ส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	(600)		(600)
กำไรสะสม	1,000	-		1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,450			1,250
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600			1,400

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายการบัญชีที่ต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แต่บริษัท ข ใช้วิธีการตีราคาใหม่

บริษัท ก ต้องรับรู้ลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข 600 ล้านบาท และต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้ นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาทุนเพื่อให้สอดคล้องกับของ บริษัท ก ซึ่งมูลค่าตามบัญชีตามวิธีราคาทุนเดิมเท่ากับ 200 ล้านบาท และต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท รับรู้เป็นส่วนต่างจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

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

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

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

งบการเงินของ บริษัท ก เปรียบเทียบ 4 กรณี

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

รายการบัญชีจากการขายสินทรัพย์ของบริษัท ข เป็นดังนี้

	กรณีที่ 1 และ 3	กรณีที่ 2 และ 4
Dr. เงินสด	900	900
Cr. ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	200	600
กำไรจากการขายสินทรัพย์	600	200
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	–	400
Cr. กำไรสะสม	–	400

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ที่ปรึกษา
นายอินทัช	ปิยะนาวัน	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
นายณพฤกษ์	พิษณุวงศ์	กรรมการ
นางสาวยุวณูช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาววราพร	ประภาศิริกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิ่ววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวโสรยา	ดินตะสุวรรณ์	กรรมการ
นางอโนทัย	สีกัจฉะ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบุลย์)	กรรมการ
(นางสาวพิมลอร	นาคคุณ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	กรรมการ
(นางสาวปณิชากร	ฐปะเตมีย์)	กรรมการ
(นายเมธพนธ์	มนัสเมธีกุล)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารณ	กิจวิชา)	กรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	กรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางปาลิตา	อมรสวัสดิ์วัฒนา)	กรรมการ
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวนันทิดา	บัวแย้ม)	กรรมการ
(นางสุนทรี	ตะเพียนทอง)	กรรมการ



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569 (ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมติลวงศ์)	กรรมการ
(นางอภิขยา	พอลเล็ต)	กรรมการ
(นางสาวภมรรรณ	เสียงสุวรรณ)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ



คณะกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

นายประสิทธิ์	เชื้อพานิช	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	อนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ กอบแก้ว	รัตนอุบล	อนุกรรมการ
ดร.พรพรรณ	ดำรงศุขนิวัฒน์	อนุกรรมการ
นายเจริญ	ผู้สมฤทธิ์เลิศ	อนุกรรมการ
นางสาวอมรรัตน์	เพิ่มพูนวัฒนาสุข	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
นายชวาลา	เทียนประเสริฐกิจ	อนุกรรมการ
นายอายุสม์	กฤษณามระ	อนุกรรมการ
นางวราภรณ์	อุ้นปิติพงษ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนคณะกรรมการร่วมภาคเอกชน 3 สถาบัน		
(นางพรณี	วรุณจิณสถิต)	อนุกรรมการ
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
(นางปาลิตา	อมรสวัสดิ์วัฒนา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวบรรลูน	ศิริสิงห์สังชัย)	อนุกรรมการ
(นางสาวนันทิดา	บัวแย้ม)	อนุกรรมการ



คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย

(นางสาวชมานันท์ เนตรพุกคณะ) อนุกรรมการ

(นางสาวฐมน จิตะธนะกิจ) อนุกรรมการ

(นางสาวณัฐวรรณ ภิรมยาภรณ์) อนุกรรมการ

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์ เอี่ยมติลวงค์) อนุกรรมการ

(นางอภิชา พอลเลิศ) อนุกรรมการ

ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

(นายธานี โอฟะรัตน์มณี) อนุกรรมการและเลขานุการ

(นางสาวธัญพร อธิกุลวริน) อนุกรรมการและเลขานุการ

(นายเมธพนธ์ มนัสเมธิกุล) อนุกรรมการและเลขานุการ

นายอุดม ธนรัตน์พงศ์ ผู้ช่วยเลขานุการ



คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

นางสาวสินสิริ	ทังสมบัติ	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	อนุกรรมการ
นางสาวกฤตยากร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวเพ็ญทิพย์	ศิระธนารัณท์	อนุกรรมการ
นายอุดม	ธนรัตน์พงศ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวปณิชากร	ฐปะเตมีย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวอริสา	นพวงศ์ ณ อยุธยา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวปิยรัตน์	ตั้งกาญจนภาสน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางอภิขยา	พอลเล็ด)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการและเลขานุการ



คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2566-2569

นางอุณากร	พณิธาดา	ประธานอนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กฤษยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ดร.พรพรรณ	ดำรงศ์สุขนิวัฒน์	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวณัฐา	อรุณีวัชรวรรณ	อนุกรรมการ
นายวศิน	ทรรศนัยศิลป์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวธนพร	ทรายสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางอภิขยา	พลเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางภัคสิริ	จีระกุล)	อนุกรรมการ
(นางสาววรกัลยา	นาถพรายพันธุ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาววลัยพร	ขจรกลั่น)	อนุกรรมการ
(นายเมธพนธ์	มนัสเมธีกุล)	อนุกรรมการ
นายวรวิทย์	เดชาภิวัฒน์	อนุกรรมการและเลขานุการ



คณะอนุกรรมการสอบทานการแปรร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน วาระปี 2566-2569

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทับที	อนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรรณิ	เตโชโยธิน	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	อนุกรรมการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	อนุกรรมการและเลขานุการ



คณะอนุกรรมการศึกษาและพิจารณาแนวทางปฏิบัติในการคำนวณต้นทุนการรวมธุรกิจ
ภายใต้การควบคุมเดียวกันกรณีใช้หนี้เป็นสิ่งตอบแทน วาระปี 2566-2569

นางสาวสมบุรณ์	ศุภศิริภิญโญ	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา วิภาดา	ตันติประภา	อนุกรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	อนุกรรมการ
นางสาวยุวณูช	เทพทรงวัจจ	อนุกรรมการ
นางสาววันดี	สิรวัดณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลงวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางอภิขยา	พลเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
นางสาวรวราพร	ประภาศิริกุล	อนุกรรมการและเลขานุการ

