

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๘/๒๕๖๖

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓

เรื่อง การรวมธุรกิจ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๒ (๒/๒๕๖๖) เมื่อวันที่ ๒๖ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๖ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๗/๒๕๖๕ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ เรื่อง การรวมธุรกิจ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๓ เรื่อง การรวมธุรกิจ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๖

วรวิทย์ เจนธนากุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

คำนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ฉบับรวมเล่มปี 2568 (IFRS 3: Business Combinations (Bound volume 2025 Consolidated without early application))

ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจาก
2568	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2567	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2566	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 17 20 21 35 64ท และ ข63 และชื่อหัวข้อหลังย่อหน้าที่ 31 และ 31ก	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย
2565	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 11 14 21 22 และ 23 และเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก 21ข 21ค 23ก และ 64ด	การอ้างอิงกรอบแนวคิด
2564	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2563	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 คำนิยามของธุรกิจ ในภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ข7 ถึง ข9 ข11 และ ข12 เพิ่มย่อหน้าที่ 64ณ ข7ก ถึง ข7ค ข8ก และ ข12ก ถึง ข12ง และตัดย่อหน้าที่ ข10	<ul style="list-style-type: none"> คำนิยามของธุรกิจ การปรับปรุงการอ้างอิงกรอบแนวคิดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2562	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 14 17 64ฐ ข32 และ ข42 และเพิ่มย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ข และหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ย่อหน้าที่ 42ก และ 64ณ และตัดย่อหน้าที่ ข28 ถึง ข30 และหัวข้อที่เกี่ยวข้อง และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	<ul style="list-style-type: none"> มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ประจำปี 2558 ถึง 2560

****คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้****



มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การระบุนิติกรรรมธุรกิจ	3
วิธีซื้อ	4
การระบุผู้ซื้อ	6
การกำหนดวันที่ซื้อ	8
การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสีย ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	10
การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคา ต่อรอง	32
แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท	41
ระยะเวลาในการวัดมูลค่า	45
การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ	51
การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก	54
สิทธิที่ได้รับคืน	55
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	56
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน	57
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	58
การเปิดเผยข้อมูล	59
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	64
วันถือปฏิบัติ	64
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	65
การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9	67ก
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	68
ภาคผนวก	
ก ศัพท์บัญญัติ	
ข แนวปฏิบัติ	



มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 และภาคผนวก ก ถึง ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการที่สำคัญ คำนิยามในภาคผนวก ก ที่ปรากฏเป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็นตัวอักษรเอน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

เรื่อง การรวมธุรกิจ

วัตถุประสงค์

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบกันของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
 - 1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อในงบการเงิน
 - 1.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง และ
 - 1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินธรรมชาติและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

ขอบเขต

- 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ
 - 2.1 การบัญชีสำหรับการจัดตั้งการร่วมกิจการในงบการเงินของการร่วมกิจการเท่านั้น
 - 2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจ ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาแต่ละรายการ (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) และหนี้สินที่รับมา ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินแต่ละรายการบนพื้นฐานของ



มูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม

- 2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๗1 ถึง ๗4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)
- 2ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการซื้อธุรกิจโดยกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนที่เป็นไปตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งได้ถูกกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

การระบุมรวมธุรกิจ

- 3 กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องปฏิบัติตามรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๗5 ถึง ๗12ง ได้ให้แนวทางในการพิจารณาการรวมธุรกิจและคำนิยามของคำว่าธุรกิจ

วิธีซื้อ

- 4 กิจการต้องปฏิบัติตามแต่ละการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ
- 5 การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อที่กำหนดให้
- 5.1 ระบุผู้ซื้อ
- 5.2 กำหนดวันที่ซื้อ
- 5.3 ระบุและวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ
- 5.4 ระบุและวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

การระบุผู้ซื้อ

- 6 ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจการที่นำมาวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ
- 7 ผู้ซื้อ คือ กิจการที่ได้มีการควบคุมกิจการอื่น (กล่าวคือ ผู้ถูกซื้อ) ซึ่งต้องเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ๗14 ถึง ๗18 ประกอบการพิจารณา
- การกำหนดวันที่ซื้อ



- 8 ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อ
- 9 โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อ คือ วันที่ผู้ซื้อได้อินสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้มีการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ เช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ หากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

หลักการการรับรู้รายการ

- 10 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12

เงื่อนไขการรับรู้รายการ

- 11 การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่เป็นส่วนหนึ่งของการถือปฏิบัติตามวิธีซื้อนั้น สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต แต่ไม่ผูกมัดที่จะก่อให้เกิดแผนในการยกเลิกกิจกรรมของผู้ถูกซื้อ หรือการเลิกจ้างหรือการโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อจะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อจะไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อจะรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ
- 12 นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมีได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกต่างหาก ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลของรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องปฏิบัติตามธรรมชาติของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
- 13 การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน เช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคย



- มีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อนเนื่องจากการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย
- 14 ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 331 ถึง 340 ให้แนวทางในการรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 21ก ถึง 28ข ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รวมรายการซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นอย่างจำกัดสำหรับหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ
- การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจ
- 15 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา สภาวะทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานหรือนโยบายบัญชีของผู้ซื้อ และเงื่อนไขอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ
- 16 ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ มีตัวอย่างซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงตัวอย่างดังต่อไปนี้
- 16.1 การจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินบางรายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือราคาทุน ตัดจำหน่าย หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 16.2 การกำหนดตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 และ
- 16.3 การประเมินว่าต้องทำการแยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 หรือไม่ (เป็นประเด็นเกี่ยวกับการจัดประเภทตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้)
- 17 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ดังนี้
- 17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าในกรณีที่ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
- 17.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)



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 31ก ระบุประเภทของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการหรือการวัดมูลค่า

- 21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ข้อยกเว้นอย่างจำกัดสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 21ก ถึง 31ก ระบุทั้งรายการที่ได้รับการยกเว้น และธรรมชาติของข้อยกเว้นเหล่านั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามรายการเหล่านั้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21ก ถึง 31ก ซึ่งจะส่งผลให้
- 21.1 มีการรับรู้บางรายการโดยการถือปฏิบัติตามเงื่อนไขของการรับรู้รายการที่เพิ่มเติมจากเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นซึ่งผลที่ได้แตกต่างไปจากการการถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการ
- 21.2 มีการวัดมูลค่าบางรายการด้วยจำนวนเงินที่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ



ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการ

หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 หรือ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21

- 21ก ย่อหน้าที่ 21ข ใช้สำหรับหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่จะอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* หรือการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21 เรื่อง *เงินที่นำส่งรัฐ* หากเกิดขึ้นแยกต่างหากนอกเหนือจากการรวมธุรกิจ
- 21ข *กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน* นิยามหนี้สินว่าเป็น “ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการในการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต” สำหรับประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่จะอยู่ภายในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ผู้ซื้อต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 22 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ในการกำหนดว่า ณ วันซื้อ มีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตหรือไม่ สำหรับเงินที่นำส่งรัฐที่จะอยู่ภายในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 21 ผู้ซื้อต้องถือปฏิบัติตามการตีความดังกล่าวในการกำหนดว่ามีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันที่ทำให้เกิดหนี้สินที่จะจ่ายเงินที่นำส่งรัฐเกิดขึ้นไม่เกินวันที่ซื้อหรือไม่
- 21ค ภาระผูกพันปัจจุบันที่ระบุตามย่อหน้าที่ 21ข อาจเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22.2 เมื่อเป็นเช่นนั้นให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 23 กับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- 22 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 นิยามหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่าเป็น
- 22.1 ภาระผูกพันที่เป็นไปได้ที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและการมีอยู่ของภาระผูกพันนั้น จะได้รับการยืนยันโดยการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าเท่านั้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมใดๆ ของกิจการ หรือ
- 22.2 ภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่ได้รับรู้เนื่องจาก
- 22.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจำเป็นต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพัน หรือ
- 22.2.2 จำนวนเงินของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
- 23 ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ตรงกันข้ามกับย่อหน้าที่ 14.2 ย่อหน้าที่ 23 และย่อหน้าที่ 30 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ให้ผู้ซื้อรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อถึงแม้ว่าจะไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจำเป็นต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันอยู่ ย่อหน้าที่ 56



ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางในการปฏิบัติในภายหลังกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 23ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 นิยามสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นว่าเป็นไปได้ที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและการมีอยู่ของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันโดยการเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นของเหตุการณ์ในอนาคตที่มีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าเท่านั้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมใดๆ ของกิจการ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นได้ ณ วันที่ซื้อ

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ภาษีเงินได้

- 24 ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
- 25 ผู้ซื้อต้องปฏิบัติกับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12

ผลประโยชน์ของพนักงาน

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

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

- 27 ในการรวมธุรกิจ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน เช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ส่งผลให้ผู้ซื้อที่มีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้าประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันทั้งนี้จะต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ดังนั้น หากการค้าประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)



- 28 ในบางสภาพแวดล้อม อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงาน ซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสภาพแวดล้อมดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันและข้อจำกัดต่างๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมธุรกิจสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

สัญญาเช่าในกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า

- 28ก ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับสัญญาเช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับ
- 28ก.1 สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่า (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16) สิ้นสุดภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ซื้อ หรือ
- 28ก.2 สัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่อธิบายไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16)
- 28ข ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16) เสมือนว่าสัญญาเช่าที่ได้มานั้นเป็นสัญญาเช่าใหม่ ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยจำนวนเดียวกันกับหนี้สินตามสัญญาเช่า และปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงเงื่อนไขในสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการในการวัดมูลค่า

สิทธิที่ได้รับคืน

- 29 ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการต่ออายุสัญญาในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข35 และ ข36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

รายการจ่ายโดยให้หุ้นเป็นเกณฑ์



- 30 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการจ่ายโดยใช้หุ้่นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ หรือ รายการจ่ายโดยใช้หุ้่นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนรายการของผู้ถูกซื้อตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้่นเป็นเกณฑ์ (มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าของรายการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 31 ผู้ซื้อต้องวัดค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่จะจำหน่าย) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว

สัญญาประกันภัย

- 31ก ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ากลุ่มของสัญญาภายในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์ใดๆ สำหรับกระแสเงินสดที่ทำให้ได้มาซึ่งการประกันภัยตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เป็นหนี้สินหรือสินทรัพย์ตามย่อหน้าที่ 39 และ ข93 ถึง ข95จ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ณ วันที่ซื้อ

การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

- 32 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ 32.1 ที่มากกว่าข้อ 32.2

32.1 ผลรวมของ

32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ซึ่งโดยทั่วไป 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) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียใน ส่วนของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้ออาจ วัตถุประสงค์ได้อย่างน่าเชื่อถือถือว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ ของผู้ซื้อ หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจาก การรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 46 ถึง 49 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

การซื้อในราคาต่อรอง

- 34 ในบางครั้ง ผู้ซื้อจะซื้อในราคาต่อรอง ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจมีมูลค่าในย่อหน้าที่ 32.2 เกินกว่าผลรวมของมูลค่าที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถ้ามูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่ ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรที่เกิดขึ้นดังกล่าวใน กำไรหรือขาดทุน ณ วันที่ซื้อ โดยถือเป็นผลกำไรในส่วนของผู้ซื้อ
- 35 การซื้อในราคาต่อรองอาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้อง ปฏิบัติตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้รายการและ วัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้ผลกำไรจากการซื้อ ในราคาต่อรอง (หรือมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของผลกำไรที่รับรู้)
- 36 ก่อนที่จะรับรู้ผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง ผู้ซื้อต้องประเมินความถูกต้องของ การระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังจากประเมินผู้ซื้อต้อง ทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้น ผู้ซื้อต้องทบทวน กระบวนการวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้ รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ
- 36.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา
 - 36.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี)
 - 36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการ สำเร็จจากการทยอยซื้อ และ
 - 36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้
- วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม



สิ่งตอบแทนที่โอนให้

- 37 ในการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณจากผลรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ และส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ออกโดยผู้ซื้อ (อย่างไรก็ตาม สัดส่วนของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อที่ใช้แลกเปลี่ยนกับโครงการที่ถือโดยพนักงานของผู้ถูกซื้อซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 แทนที่จะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) ตัวอย่างของรูปแบบสิ่งตอบแทนรวมถึง เงินสด สินทรัพย์อื่น หน่วยธุรกิจ หรือ บริษัทย่อยของผู้ซื้อ สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนของสมาชิกในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม
- 38 สิ่งตอบแทนที่โอนให้อาจรวมถึง สินทรัพย์หรือหนี้สินของผู้ซื้อซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงิน หรือธุรกิจของผู้ซื้อ) หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม บางครั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ยังคงอยู่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ (เพราะสินทรัพย์หรือหนี้สินถูกโอนไปให้ผู้ถูกซื้อแทนที่จะโอนไปให้แก่เจ้าของเดิม) ส่งผลให้ผู้ซื้อยังคงมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนวันที่ซื้อ และต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อ มีอำนาจในการควบคุมทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข

- 39 สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อรวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ
- 40 ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่เป็นไปตามคำนิยามของเครื่องมือทางการเงิน ว่าเป็นหนี้สินทางการเงินหรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามของตราสารทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมธุรกิจสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย



แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

- 41 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว ตัวอย่างเช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข คิดเป็นร้อยละ 35 ซึ่งถือเป็นผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้น กิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 40 และทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น
- 42 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น (ถ้ามี) ในกำไรหรือขาดทุนหรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามความเหมาะสม ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลารายงานก่อน ๆ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น จำนวนเงินที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกันเสมือนว่าผู้ซื้อได้จำหน่ายส่วนได้เสียที่เคยถืออยู่ดังกล่าวออกไป
- 42ก เมื่อผู้เข้าร่วมในการร่วมกิจการ (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการ) ได้มีการควบคุมในธุรกิจซึ่งเป็นการดำเนินงานร่วมกัน (ตามนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11) และมีสิทธิในสินทรัพย์และมีภาระผูกพันในหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานร่วมกันนั้นทันทีก่อนวันที่ซื้อ รายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ รวมถึงต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 42 กล่าวคือ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียทั้งหมดที่ผู้ซื้อถืออยู่ในการดำเนินงานร่วมกันก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน

- 43 ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้มีการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง
- 43.1 ผู้ถูกซื้อซื้อหุ้นที่ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับอำนาจในการควบคุม
 - 43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ (แม้ผู้ซื้อจะมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่) ได้หมดไป
 - 43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสีย



ในส่วนหนึ่งของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญาการรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

- 44 ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มีใช้ผู้ซื้อถือเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

- 45 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่าง ๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลงเมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ 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 และ
- 46.4 ค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

- 47 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้นเป็นข้อมูลที่ต้องนำไปปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ ที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจาก



- เหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อสามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่างๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอก โดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยวัดมูลค่าไว้ อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่าจะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้
- 48 ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์ (หนี้สิน) ที่ระบุได้ ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรรมกรรมประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับมูลค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักกลับกับการปรับมูลค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย
- 49 ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่างๆ เสมือนว่ามีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินรอบระยะเวลาก่อนๆ ตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับมูลค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์
- 50 ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

- 51 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็น การจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง



52 รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้ เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

- 52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป
- 52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ
- 52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข50 ถึง ข62 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

53 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้นต้นทุนในการออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

54 โดยทั่วไป ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและปฏิบัติกับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับธรรมชาติของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

- 54.1 สิทธิที่ได้รับคืน
- 54.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ
- 54.3 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน และ
- 54.4 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข63 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้



สิทธิที่ได้รับคืน

- 55 สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 56 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนเงินที่สูงกว่าระหว่าง
- 56.1 จำนวนเงินที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 และ
- 56.2 จำนวนเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยจำนวนเงินสะสมของรายได้ที่รับรู้ตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช่สำหรับสัญญาที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน

- 57 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้าประกันสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วย ผู้ซื้อต้องเลือกรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

- 58 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้ออาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 45 ถึง 49 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้
- 58.1 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของต้องไม่มีการวัดมูลค่าใหม่ และต้องปฏิบัติตามการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของเจ้าของ
- 58.2 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอื่นซึ่ง



- 58.2.1 อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9
- 58.2.2 ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงิน และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน

การเปิดเผยข้อมูล

- 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินธรรมชาติและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะ
- 59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานรอบระยะเวลาปัจจุบัน หรือ
- 59.2 ภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน
- 60 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64 ถึง ข66
- 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานปัจจุบันหรือรอบระยะเวลารายงานก่อน ๆ
- 62 เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข67
- 63 หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

วันถือปฏิบัติ

- 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ที่ปรับปรุงในปี 2552) ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลารายงานประจำปี เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ที่ปรับปรุงในปี 2552) ในเวลาเดียวกัน
- 64ก (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)



- 64ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ง (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 64จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 64ช กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27) ที่ออกโดย คณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนตุลาคมปี 2555 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2558 โดยแก้ไขเพิ่มเติม ย่อหน้าที่ 7 และเพิ่มย่อหน้าที่ 2ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับ รอบระยะเวลาประจำปี que เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้ กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนพร้อมกัน
- 64ซ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 64ฅ การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศประจำปี 2553 ถึง 2555 ที่ออก โดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในเดือนธันวาคมปี 2556 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2558 โดยแก้ไขเพิ่มเติม ย่อหน้าที่ 40 และ 58 และเพิ่มย่อหน้าที่ 67ก และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 67ก กิจการต้อง ถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมนั้นโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อ เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาต ให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ กิจการที่ถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมก่อนวันบังคับใช้ ต้องปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 และมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 37 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี 2558) ไปพร้อมกัน หากกิจการถือปฏิบัติตาม การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 64ญ การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศประจำปี 2554 ถึง 2556 ที่ออก โดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในเดือนธันวาคมปี 2556 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2558 โดยแก้ไขเพิ่มเติม ย่อหน้าที่ 2ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้น ไป สำหรับรอบระยะเวลาประจำปี que เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติม ดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 64ฎ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่ออกโดย คณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2557 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2561 โดยแก้ไขเพิ่มเติม



- ย่อหน้าที่ 56 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
- 64ก มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนกรกฎาคมปี 2557 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2561 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 16 42 53 56 58 และ 41 และตัดย่อหน้าที่ 64ก 64ง และ 64ข กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9
- 64จ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนมกราคมปี 2559 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2562 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 14 17 32 และ 42 และตัดย่อหน้าที่ 28 ถึง 30 และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 28 ถึง 30 และเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ข และชื่อหัวข้อของย่อหน้าที่ 28ก ถึง 28ข กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
- 64ท มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2560 และการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนมิถุนายนปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2566 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 17 20 21 35 และ 63 และเพิ่มหัวข้อหลังย่อหน้าที่ 31 และ 31ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมของย่อหน้าที่ 17 กับการรวมธุรกิจที่วันซื้อหลังจากวันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมอื่นเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
- 64ฒ การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศประจำปี 2558 ถึง 2560 ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในเดือนธันวาคมปี 2560 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2562 โดยเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 42ก กิจการต้องถือปฏิบัติกับการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวกับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมนี้ก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 64ณ คำนิยามของธุรกิจ ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนตุลาคมปี 2561 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2563 โดยเพิ่มย่อหน้าที่ ข7ก ถึง ข7ค ข8ก และย่อหน้าที่ ข12ก ถึง ข12ง และมีการแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามของธุรกิจในภาคผนวก ก และแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 3 ข7 ถึง ข9 ข11 และ ข12 และตัดย่อหน้าที่ ข10 กิจการต้องถือปฏิบัติกับการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกที่เริ่มในหรือหลัง



วันที่ 1 มกราคม 2564 และใช้กับการซื้อสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่เดียวกัน ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมนี้ได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมนี้ก่อนสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

- 64ด การอ้างอิงกรอบแนวคิด ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อพฤษภาคมปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2565 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 11 14 21 22 และ 23 และเพิ่มย่อหน้าที่ 21ก ถึง 21ค และ 23ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวกับการรวมธุรกิจที่วันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2566 ทั้งนี้ อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติในเวลาเดียวกันหรือก่อนหน้าตามการแก้ไขเพิ่มเติมทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยการแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างอิงกรอบแนวคิด ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อมีนาคมปี 2561

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

- 65 กิจการต้องไม่ปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้
- 65ก ยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี 2552) มาใช้เป็นครั้งแรก จะต้องไม่ถูกปรับปรุงเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก แต่ให้นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ มาใช้แทน วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ จะไม่นำไปใช้กับยอดคงเหลือของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อในหรือหลังจากวันที่ที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี 2552) มาใช้เป็นครั้งแรก ย่อหน้าที่ 65ข ถึง 65จ นี้จะเกี่ยวข้องกับเฉพาะกับการรวมธุรกิจที่มีวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี 2552) มาใช้เท่านั้น
- 65ข ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจ โดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องนำการปรับปรุงดังกล่าวไปรวมไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงดังกล่าวจะเกิดขึ้นและกิจการสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 65ค ข้อตกลงในการรวมธุรกิจอาจมีข้อกำหนดให้สามารถทำการปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งหรือหลายเหตุการณ์เกิดขึ้นในอนาคต เช่น การปรับปรุงที่ขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่จะต้องดำรงไว้หรือต้องทำให้ได้ในอนาคต หรือขึ้นอยู่กับราคาตลาดของตราสารทางการเงินที่ออก โดยปกติการประมาณจำนวนเงินของการปรับปรุงดังกล่าว ณ ขณะที่บันทึกรายการสำหรับการรวมกิจการเมื่อเริ่มแรกนั้นสามารถทำได้โดยไม่ทำให้



- ความน่าเชื่อถือของข้อมูลสูญหายไปแม้ว่าจะยังมีความไม่แน่นอนอยู่ก็ตาม หากเหตุการณ์ตามที่คาดไม่ได้เกิดขึ้นจริงในอนาคต หรือมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจำนวนที่ประมาณการ กิจการต้องปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงนั้น
- 65ง ถึงแม้ว่าข้อตกลงในการรวมธุรกิจจะมีข้อกำหนดให้สามารถปรับปรุงต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ กิจการจะไม่นำรายการปรับปรุงนั้นไปรวมกับต้นทุนในการรวมธุรกิจเมื่อเริ่มแรก หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้น หรือไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ต่อมาในภายหลังหากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าการปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ จำนวนสิ่งตอบแทนที่เพิ่มขึ้นนั้นจะถือเป็นรายการปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจ
- 65จ ในบางสภาพแวดล้อม ผู้ซื้ออาจถูกกำหนดให้ต้องจ่ายชำระให้แก่ผู้ขายเพิ่มเติมในภายหลังเพื่อชดเชยการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์ที่จ่ายให้ ตราสารทุนที่ออกให้ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับโอนมาโดยผู้ซื้อ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ เช่น ผู้ซื้อรับประกันราคาตลาดของตราสารทุนหรือตราสารหนี้ที่ผู้ซื้อออกให้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการรวมธุรกิจและผู้ซื้อจำเป็นต้องออกตราสารทุนหรือตราสารหนี้เพิ่มเติมเพื่อให้ต้นทุนการรวมธุรกิจมีจำนวนเท่ากับจำนวนที่กำหนดกันไว้แต่แรก ในกรณีเช่นนี้จะถือว่ามีการเพิ่มขึ้นในต้นทุนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ในกรณีของตราสารทุน มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้เพิ่มเติมจะถูกหักกลบด้วยมูลค่าที่ลดลงของตราสารทุนที่ออกให้ในครั้งแรก และในกรณีของตราสารหนี้ การจ่ายเพิ่มเติมจะถือเป็นการหักส่วนเพิ่ม (หรือเป็นการเพิ่มของส่วนลด) ของตราสารหนี้ที่ออกให้ในครั้งแรก
- 66 กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 และมีการรวมธุรกิจซึ่งปฏิบัติด้วยวิธีซื้อ ต้องปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข68 และ ข69

ภาษีเงินได้

- 67 ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 ซึ่งปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี 2552) โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อนๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนหากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12)



การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

- 67ก หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แต่ยังไม่ได้อุปโภคปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 การอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ให้หมายถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

- 68 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง การรวมธุรกิจ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ภาคผนวก ก

ศัพท์บัญญัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ถูกซื้อ	หมายถึง	ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งผู้ซื้อได้อำนาจการควบคุมจากการรวมธุรกิจ
ผู้ซื้อ	หมายถึง	กิจการที่ได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกซื้อ
วันที่ซื้อ	หมายถึง	วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกซื้อ
ธุรกิจ	หมายถึง	กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่เมื่อรวมกันแล้วสามารถนำมาจัดการและดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า การก่อให้เกิดผลตอบแทนการลงทุน (ในรูปของเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ย) หรือ การก่อให้เกิดผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ
การรวมธุรกิจ	หมายถึง	รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นารวมธุรกิจตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	หมายถึง	โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข หมายถึง ภาระที่ผู้ซื้อจะต้องโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไขอาจเป็นในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการของผู้ลงทุนและส่วนได้เสียของเจ้าของสมาชิกหรือผู้มีส่วนได้เสียในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม



มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือ จะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่าง ผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13)
ค่าความนิยม	หมายถึง	สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับ จากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและ รับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้
สามารถระบุได้	หมายถึง	สินทรัพย์จะสามารถระบุได้ถ้า ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือ แบ่งออกมาจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา สินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการ มีความตั้งใจที่จะทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่า สิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาวะผูกพันอื่น ๆ
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีรูปร่าง
กิจการหาผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ ซึ่งเป็นกิจการที่ให้เงินปันผล ทำให้ต้นทุนต่ำลงหรือให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงแก่ เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ตัวอย่างเช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) สหภาพสินเชื่อ (credit union) และสหกรณ์ (co-operative entity)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่า โดยทางตรงหรือทางอ้อม
เจ้าของ	หมายถึง	เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ หมายถึง ผู้ถือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของในกิจการ ที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม

ภาคผนวก ข

แนวปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

- ข1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมา รวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว
- ข2 กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งต้องถือว่ามี การควบคุมกิจการตามผลของสัญญาได้ก็ต่อเมื่อมีอำนาจ ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของ กิจการ ดังนั้น การรวมกิจการที่กลุ่มบุคคลเดิมได้รับอำนาจสูงสุดตามผลของสัญญาในการกำหนด นโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของแต่ละกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ จากกิจกรรมของกิจการเหล่านั้นและการควบคุมสูงสุดนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ไม่อยู่ ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข3 กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่เข้าข่ายต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นที่กิจการที่มารวมกันจะเคยถูกรวมเป็น ส่วนหนึ่งในงบการเงินรวมเดียวกันในการที่จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- ข4 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน หรือไม่ ในทำนองเดียวกัน การที่กิจการที่มารวมกันเป็นบริษัทย่อยที่มีได้ถูกนำมารวมใน การจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้น เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่

การระบุการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

- ข5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้คำนิยามการรวมธุรกิจว่าเป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นใด ซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้ มีการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น
- ข5.1 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิ ที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)
- ข5.2 โดยการก่อหนี้สิน



- ข5.3 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ
- ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ
- ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)
- ข6 การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงรายการดังตัวอย่างต่อไปนี้
 - ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควรวรรณกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ
 - ข6.2 กิจการที่มารวมกันกิจการหนึ่งโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของตนไปให้อีกกิจการที่มารวมกันหรือเจ้าของกิจการนั้น
 - ข6.3 กิจการทั้งหมดที่มารวมกันทำการโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่กิจการใหม่ที่ตั้งขึ้น (บางครั้งเรียกรายการลักษณะนี้ว่าการบังคับรวมธุรกิจขนาดเล็กที่เหมือนกันเข้าด้วยกัน (roll-up or put-together transaction)) หรือ
 - ข6.4 กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่งได้มีการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

นิยามของคำว่าธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

- ข7 ธุรกิจประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่ใช้กับปัจจัยนำเข้าที่ทำให้สามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิตได้ องค์ประกอบของธุรกิจทั้ง 3 ประเภทมีค่านิยามดังนี้ (ดูย่อหน้า ข8 ถึง ข12ง สำหรับแนวทางเกี่ยวกับองค์ประกอบของธุรกิจ)
 - ข7.1 ปัจจัยนำเข้า หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดผลผลิต หรือ สามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิตเมื่อนำไปผ่านกระบวนการหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งกระบวนการ ตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมไปถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สิทธิทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน
 - ข7.2 กระบวนการ หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดผลผลิต หรือ สามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้ว กระบวนการเหล่านี้จะมีการบันทึกไว้ แต่ความสามารถทางปัญญาของกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และระเบียบแบบแผนอาจสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี



ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่นๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต)

- ข7.3 ผลผลิต หมายถึง ผลลัพธ์ของปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่นำปัจจัยนำเข้ามาใช้เพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า ก่อให้เกิดผลตอบแทนการลงทุน (ในรูปของเงินปันผลหรือ ดอกเบี้ย) หรือ การก่อให้เกิดผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ

ทางเลือกการทดสอบการกระจุกตัวของมูลค่ายุติธรรม

- ข7ก ย่อหน้า ข7ข ได้ระบุทางเลือกการทดสอบ (การทดสอบการกระจุกตัว) เพื่ออนุญาตการประเมินอย่างง่ายว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นไม่ใช่ธุรกิจหรือไม่ กิจกรรมอาจเลือกใช้หรือไม่เลือกใช้การทดสอบนี้ก็ได้ โดยกิจการอาจเลือกใช้การทดสอบสำหรับแต่ละรายการหรือเหตุการณ์แยกต่างหากจากกัน การทดสอบการกระจุกตัวมีผลที่ตามมาดังต่อไปนี้
- ข7ก.1 หากผ่านการทดสอบการกระจุกตัว กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะถูกพิจารณาว่าไม่ใช่ธุรกิจ และไม่จำเป็นต้องมีการประเมินอื่นใดอีก
- ข7ก.2 หากไม่ผ่านการทดสอบการกระจุกตัว หรือกิจการเลือกที่จะไม่ทำการทดสอบ กิจการต้องทำการประเมินตามย่อหน้า ข8 ถึง ข12ง
- ข7ข การทดสอบการกระจุกตัวจะผ่านได้ก็ต่อเมื่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อเกือบทั้งหมดกระจุกตัวอยู่ที่สินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียว หรืออยู่ที่กลุ่มของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้การทดสอบการกระจุกตัวมีรายละเอียดดังนี้
- ข7ข.1 สินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อต้องไม่รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และค่าความนิยมที่เกิดจากผลของหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
- ข7ข.2 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อต้องรวมถึงส่วนของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (บวกมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อน) ที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อโดยปกติอาจจะถูกกำหนดจากผลรวมที่นำเอามูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (บวกมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อน) บวกเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา (ไม่รวมหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี) และหักกับสิ่งที่ระบุได้ในย่อหน้า ข7ข.1 อย่างไรก็ตามหากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมที่ถูกซื้อ มีมูลค่ามากกว่ายอดโดยรวมที่คำนวณได้ การคำนวณโดยละเอียดอาจมีความจำเป็นในบางครั้ง
- ข7ข.3 สินทรัพย์ที่ระบุได้ชิ้นหนึ่ง ต้องรวมสินทรัพย์ใด ๆ หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่จะถูกรับรู้ และวัดมูลค่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้เพียงชิ้นเดียวในการรวมธุรกิจ
- ข7ข.4 หากสินทรัพย์ที่มีตัวตนชิ้นหนึ่งผูกติดและไม่สามารถแยกออกจากกันทางกายภาพและไม่สามารถใช้งานแยกจากสินทรัพย์ที่มีตัวตนอีกชิ้นหนึ่งได้ (หรือแยกจากสินทรัพย์



ภายใต้สัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า*) โดยไม่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญหรือไม่ก่อให้เกิดการเสื่อมถอยในการใช้งาน หรือไม่เกิดการลดลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ขึ้นใดชั้นหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น ที่ดินและอาคาร) สินทรัพย์ดังกล่าวต้องถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ชั้นเดียวกัน

ข7ข.5 ในการประเมินว่าสินทรัพย์มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาถึงธรรมชาติของสินทรัพย์ที่ระบุได้แต่ละชั้น ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการจัดการและการทำให้เกิดผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว (ลักษณะความเสี่ยงเฉพาะ)

ข7ข.6 ลักษณะดังต่อไปนี้ต้องไม่ถูกพิจารณาเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

ข7ข.6.1 สินทรัพย์ที่มีตัวตนและสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

ข7ข.6.2 สินทรัพย์ที่มีตัวตนในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น สินค้าคงเหลือ อุปกรณ์การผลิต และยานยนต์) ยกเว้นว่าสินทรัพย์ดังกล่าวได้ถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ชั้นเดียวกันตามข้อกำหนดในย่อหน้า ข7ข.4

ข7ข.6.3 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น ชื่อตราผลิตภัณฑ์ ใบอนุญาต และสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา)

ข7ข.6.4 สินทรัพย์ทางการเงินและสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน

ข7ข.6.5 สินทรัพย์ทางการเงินในประเภทที่แตกต่างกัน (เช่น ลูกหนี้การค้า และ เงินลงทุนในตราสารทุน) และ

ข7ข.6.6 สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่อยู่ภายใต้ประเภทเดียวกันแต่มีลักษณะความเสี่ยงเฉพาะที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ข7ค ข้อกำหนดในย่อหน้า ข7ข ไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อพิจารณาเรื่องสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* และไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลงความหมายของคำจำกัดความของ “ประเภท” ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 และ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน*

องค์ประกอบของธุรกิจ

ข8 ถึงแม้ว่าธุรกิจมักจะมีผลผลิต แต่การมีผลผลิตไม่ได้เป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีในกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่จะถือว่าเป็นธุรกิจ ความสามารถในการดำเนินงานและการบริหารเพื่อวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในคำจำกัดความของคำว่าธุรกิจนั้นคือกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ต้องมีสององค์ประกอบสำคัญ ได้แก่ ปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้านั้น ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตามการที่จะถือได้ว่าเป็นธุรกิจนั้นอย่างน้อยกลุ่มกิจกรรมและสินทรัพย์ต้องมีปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นตัวสนับสนุนสำคัญ



ต่อความสามารถในการก่อให้เกิดผลผลิต ย่อหน้า ข12 ถึง ข12ง ได้ระบุไว้ถึงแนวทางในการประเมินว่ากระบวนการนั้นมีความสำคัญหรือไม่

- ข8ก หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมามีผลผลิต การมีรายได้ต่อเนื่องเพียงอย่างเดียวไม่ได้เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าทั้งปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญได้ถูกซื้อไปด้วย
- ข9 ธรรมชาติขององค์ประกอบของธุรกิจจะแตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรมและโครงสร้างในการดำเนินงานหรือกิจกรรมของกิจการ รวมไปถึงระดับขั้นการพัฒนาของกิจการ ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้นมักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า และกระบวนการน้อยกว่า และบางครั้งจะมีผลผลิตหรือสินค้าเพียงหนึ่งอย่างเท่านั้น ธุรกิจเกือบทุกประเภทจะมีหนี้สินแต่ธุรกิจก็ไม่จำเป็นต้องมีหนี้สินเสมอไป นอกจากนี้กลุ่มกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นอาจจะไม่ใช่ธุรกิจแม้จะมีหนี้สิน
- ข10 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- ข11 การกำหนดว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นต้องอ้างอิงจากการที่ผู้ร่วมตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ดังกล่าวในการดำเนินงานและบริหารธุรกิจได้หรือไม่ ดังนั้น ในการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ถือเป็นธุรกิจหรือไม่ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ขายใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อตั้งใจที่จะใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจหรือไม่

การประเมินว่ากระบวนการที่ซื้อมามีความสำคัญหรือไม่

- ข12 ย่อหน้า ข12ก ถึง ข12ง ได้อธิบายถึงการประเมินว่ากระบวนการที่ซื้อมามีความสำคัญหรือไม่ หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมาไม่มีผลผลิต (ย่อหน้า ข12ข) และหากมีผลผลิต (ย่อหน้า ข12ค)
- ข12ก ตัวอย่างหนึ่งของกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมาที่ไม่มีผลผลิต ณ วันซื้อ เช่น กิจการที่อยู่ในช่วงแรกของการประกอบธุรกิจที่ยังไม่สามารถสร้างรายได้ นอกจากนี้ หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมานั้นมีการสร้างรายได้ ณ วันซื้อ จะถูกพิจารณาว่ามีผลผลิต ณ วันนั้น แม้ว่าในภายหลังกิจการจะไม่สร้างรายได้กับลูกค้าภายนอกอีก เช่น เพราะจะถูกนำไปผนวกรวมกับผู้ซื้อ เป็นต้น
- ข12ข หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ไม่มีผลผลิต ณ วันซื้อ กระบวนการหนึ่งที่ซื้อมา (หรือกลุ่มของกระบวนการ) ต้องพิจารณาว่ามีความสำคัญก็ต่อเมื่อ
- ข12ข.1 มีความจำเป็นอย่างมากต่อความสามารถในการพัฒนาหรือเปลี่ยนปัจจัยนำเข้าอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างเป็นผลผลิต และ
- ข12ข.2 ปัจจัยนำเข้าที่ซื้อมาต้องประกอบไปด้วยกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะ ความรู้ หรือประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติกระบวนการนั้น (หรือกลุ่มของกระบวนการนั้น ๆ) และปัจจัยนำเข้าอื่น ๆ ที่แรงงานดังกล่าวจะสามารถพัฒนาหรือเปลี่ยนเป็นผลผลิตได้ ปัจจัยนำเข้าอื่นสามารถหมายถึง



- ข12ข.2.1 ทรัพย์สินทางปัญญาที่สามารถใช้ในการพัฒนาสินค้าหรือบริการ
- ข12ข.2.2 ทรัพยากรทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่สามารถถูกนำมาพัฒนาเพื่อให้เกิดผลผลิต หรือ
- ข12ข.2.3 สิทธิในการเข้าถึงวัตถุดิบที่จำเป็นหรือสิทธิที่สามารถทำให้เกิดผลผลิตได้ในอนาคต

ตัวอย่างของปัจจัยนำเข้าที่กล่าวถึงข้างต้นในย่อหน้า ข12ข.2.1 ถึง ข12ข.2.3 รวมถึงวิทยาการ โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ในระหว่างกระบวนการ อสังหาริมทรัพย์และส่วนได้เสียในแร่ธาตุ ต่างๆ

ข12ค หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์มีผลผลิต ณ วันที่ซื้อ กระบวนการหนึ่งที่ซื้อ (หรือกลุ่มของกระบวนการ) ต้องพิจารณาว่ามีความสำคัญหากเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายอย่างแล้ว

ข12ค.1 มีความจำเป็นอย่างมากในการผลิตผลผลิตให้ได้อย่างต่อเนื่อง และปัจจัยนำเข้าที่ถูกซื้อนั้นรวมถึงกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่มีทักษะ ความรู้ หรือ ประสบการณ์ในการปฏิบัติกระบวนการนั้น (หรือกลุ่มของกระบวนการนั้น ๆ) หรือ

ข12ค.2 ให้การสนับสนุนที่สำคัญในการผลิตผลผลิตให้ได้อย่างต่อเนื่อง และ

ข12ค.2.1 มีลักษณะเฉพาะหรือหายาก หรือ

ข12ค.2.2 ไม่สามารถแทนที่ได้โดยไม่เกิดค่าใช้จ่ายที่สำคัญ ความพยายาม หรือ ความล่าช้าในการผลิตผลผลิตอย่างต่อเนื่อง

ข12ง ข้ออภิปรายดังต่อไปนี้นี้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมที่สนับสนุนย่อหน้า ข12ข และ ข12ค

ข12ง.1 สัญญาที่ซื้อถือเป็นปัจจัยนำเข้าและไม่ใช้กระบวนการสำคัญ อย่างไรก็ตาม หากสัญญาที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น สัญญาจ้างบุคคลภายนอกบริหารอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์ อาจจะเป็นการเข้าถึงกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบ กิจการต้องทำการประเมินว่าการเข้าถึงกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบด้วยการทำสัญญาดังกล่าวทำให้เกิดการปฏิบัติกระบวนการสำคัญที่กิจการควบคุมและได้ทำการซื้อ ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการประเมินรวมถึงระยะเวลาของสัญญาและการต่ออายุสัญญา

ข12ง.2 ความลำบากในการเปลี่ยนแทนกลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบอาจจะเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่ากลุ่มแรงงานที่มีการจัดการอย่างเป็นระบบที่ซื้อเป็นผู้ดำเนินการกระบวนการที่มีความสำคัญซึ่งมีความจำเป็นอย่างมากที่ทำให้เกิดผลผลิต

ข12ง.3 กระบวนการหนึ่ง (หรือกลุ่มของกระบวนการ) ไม่ได้มีความจำเป็นอย่างมาก ตัวอย่างเช่น หากเป็นส่วนประกอบ หรือเป็นส่วนเล็กน้อยในภาพรวมของกระบวนการทั้งหมดที่จำเป็นในการทำให้เกิดผลผลิต



การระบุผู้ซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

- ข13 ในการระบุผู้ซื้อต้องใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม* ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 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 ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบ ดังต่อไปนี้
- ข15.1 สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ โดยทั่วไป ผู้ซื้อ คือ กิจการใดกิจการหนึ่งที่มารวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียง ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ หรือไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่
- ข15.2 กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของ ซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.3 คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.4 คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน
- ข15.5 เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)



- ข16 โดยปกติ ผู้ซื้อ คือ กิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจากสินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)
- ข17 สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อ ต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาพร้อมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน
- ข18 ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้นใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทน ก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

- ข19 การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้ง การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องการนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียนจึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมาย เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย เพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข13 ถึง ข18 จะทำให้ระบุได้ว่า
- ข19.1 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี และ
- ข19.2 บริษัทจำกัดเป็นผู้ซื้อทางบัญชี
- ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามคำนิยามของธุรกิจสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ และให้ใช้หลักการการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการรับรู้ค่าความนิยมด้วย

การวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

- ข20 ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีภาระโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วน



เดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

- ข21 งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถูกซื้อทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) นอกจากนี้ ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่น่าเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวมเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน
- ข22 เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง
- ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ
- ข22.2 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- ข22.3 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของเจ้าของส่วนอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ก่อนการรวมธุรกิจ
- ข22.4 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของเจ้าของส่วนในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รวมถึงตราสารทุนที่บริษัทใหญ่ตามกฎหมายออกเพื่อการรวมกิจการ ดังนั้น โครงสร้างส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) จะถูกปรับย้อนหลังโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ระบุในข้อตกลงซื้อเพื่อสะท้อนถึงจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- ข22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของเจ้าของส่วนอื่น 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 ข22.4 โครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ
- ข26 ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างรอบระยะเวลาที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ
- ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่เริ่มต้นรอบระยะเวลาถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถ่วงน้ำหนักในระหว่างรอบระยะเวลาของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในข้อตกลงการรวมกิจการ และ
- ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างรอบระยะเวลา
- ข27 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละรอบระยะเวลาก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องคำนวณโดยการหาร
- ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละรอบระยะเวลาด้วย



- ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคุณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในข้อตกลงซื้อกิจการ

การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

ข28 – ข30 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ข31 ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา
- ข32 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น
- ข32.1 (ย่อหน้าไม่เกี่ยวข้อง)
- ข32.2 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน ถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการใช้ประโยชน์เท่ากัน
- ข32.3 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและข้อตกลงให้สิทธิที่เกี่ยวข้องถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและข้อตกลงให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้
- ข33 เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้ หมายถึง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่งจากผู้ถูกซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยร่วมกับสัญญาหรือสินทรัพย์ที่ระบุได้ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อสามารถขาย ให้สิทธิ หรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีเจตนาที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้น



จะไม่ได้เกิดขึ้นบ่อย และไม่จำเป็นว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและรายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ แม้ว่าผู้ถูกซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ แต่การที่ตามปกติรายชื่อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือได้ว่ารายชื่อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ อาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในข้อตกลงระบุห้ามไม่ให้กิจการขายให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า

- ข34 สิทธิที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ เมื่อนำไปรวมกับสัญญา สิทธิที่ระบุได้หรือหนี้ที่เกี่ยวข้อง เช่น
- ข34.1 ผู้ร่วมตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม
 - ข34.2 ผู้ถูกซื้อที่มีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็นเจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

สิทธิที่ได้รับคืน

- ข35 ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้ข้อตกลงแฟรนไชส์ หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้ข้อตกลงให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้าที่ 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้าที่ 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน
- ข36 ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืนเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว



กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

- ข37 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ ซึ่งหมายถึงกลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อมาต่อไปจากวันที่ซื้อได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม
- ข38 ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม เช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาดำเนินการกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่
- ข39 ภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน* อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับอื่น
- ข40 เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับที่ผู้ร่วมตลาดในการกำหนดราคาของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่



การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)

สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน (ค่าเผื่อมูลค่า)

- ข41 ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าของลูกหนี้ที่ได้มาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ดังนั้น ณ วันดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าแยกต่างหากสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามสัญญาในวันนั้นหรือค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

- ข42 ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชีหรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหากจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด

สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ร่วมตลาด

- ข43 เพื่อปกป้องความสามารถในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มาอย่างจริงจัง หรืออาจไม่ตั้งใจที่จะใช้สินทรัพย์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นงานวิจัยและพัฒนาที่ได้มาที่ผู้ซื้อวางแผนที่จะใช้สินทรัพย์โดยการป้องกันไม่ให้ผู้อื่นได้ใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินโดยสมมติว่าจะใช้ประโยชน์ในแบบที่เป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ประกอบกับข้อสมมติในการประเมินมูลค่าทั้ง ณ จุดเริ่มต้นและเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับการทดสอบการด้อยค่าในภายหลัง

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

- ข44 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้งผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาเสนอซื้อเสนอขายในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับหุ้นที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาเสนอซื้อเสนอขาย



ในตลาดที่มีสภาพคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น

- ข45 มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่มีความเป็นไปได้ที่จะรวมส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อเป็นผู้ถูกซื้อจากการที่ได้การควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดการควบคุม (ส่วนลดของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (non-controlling interest discount)) หากผู้ร่วมตลาดจะมีการนำส่วนเพิ่มและส่วนลดนี้มาพิจารณาในการกำหนดราคาของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

การวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง

การวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อในงบการเงินของผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่า (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

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

ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมในการใช้วิธีซื้อกับการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วม (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

- ข47 เมื่อกิจการหาผลประโยชน์ร่วมสองแห่งมารวมกัน มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อหรือส่วนของผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อของผู้ซื้อที่ถูกโอนไป นอกจากนี้ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของผู้ซื้อในฐานะการเงินไม่ได้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่น ๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ

- ข48 กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีลักษณะเฉพาะที่ต่างพวก คือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผล เงินปันผลมักจะถูกปันส่วนให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี



- ข49 การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องที่ผู้ร่วมตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม เช่น วิธีมูลค่าปัจจุบันอาจเป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปของการลดค่าสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

การพิจารณารายการที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้า 51 และ 52)

- ข50 ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ เพื่อพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจโดยไม่จำเป็นที่ปัจจัยทั้งหมดนี้ต้องเกิดขึ้นร่วมกันทุกข้อ

ข50.1 เหตุผลของการเกิดรายการ - การทำความเข้าใจถึงเหตุผลที่แต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจ (ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ เจ้าของ กรรมการ ผู้จัดการ และตัวแทนของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ) เข้าทำรายการหรือข้อตกลงรายการหนึ่งนั้นอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้ารายการที่เกิดขึ้นทำให้ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์มากกว่าผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ต้นทุนที่จ่ายสำหรับรายการดังกล่าว (รวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง) ไม่น่าจะเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามจำนวนดังกล่าวแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

ข50.2 ผู้ริเริ่มให้เกิดรายการ - การทำความเข้าใจว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มให้เกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ริเริ่มโดยผู้ซื้อจะมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันมากกว่าที่จะให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ในทางกลับกันรายการหรือข้อตกลงที่ริเริ่มโดยผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมจะไม่ได้ทำเพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ซึ่งรายการดังกล่าวมักถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการรวมธุรกิจ

ข50.3 จังหวะเวลาของการเกิดรายการ - จังหวะเวลาของการเกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาต่อรองเงื่อนไขการรวมธุรกิจอาจทำให้การรวมธุรกิจนั้นเกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน หากเป็นเช่นนั้น ผู้ถูกซื้อหรือ



เจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจอาจไม่ได้รับหรือได้รับผลประโยชน์จากรายการดังกล่าวเพียงเล็กน้อย 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 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อ เมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึง น้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)

ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญาเมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า

ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52.2 น้อยกว่า ข52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น ผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

ข53 ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข52



ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

- ข54 ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับธรรมชาติของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นไว้ในข้อตกลงซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คู่สัญญาเข้าทำข้อตกลงจะช่วยในการประเมินธรรมชาติของข้อตกลงได้
- ข55 ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ
- ข55.1 การจ้างงานต่อ - หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายมาเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน ข้อตกลงซื้อกิจการหรือเอกสารอื่นๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่การจ่ายชำระจะถูกปรับโดยปริยายหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มีการจ้างงานอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.2 ระยะเวลาการจ้างงานต่อ - ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.3 ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน - ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานนอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆ ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.4 เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน - หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายมาเป็นพนักงานได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้นเป็นค่าตอบแทนพนักงาน



- ข55.5 จำนวนหุ้นที่ถือ - จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถือชื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถือชื้อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ
- ข55.6 ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า - หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถือชื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน
- ข55.7 สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน - สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคุณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาวะผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนั้นกำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถือชื้อ ในทางกลับกัน หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาวะผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน
- ข55.8 ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ - เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆ ที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และข้อตกลงเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถือชื้อ เช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นรายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการ



รวมธุรกิจ ในทางกลับกัน ถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข56 ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์¹ (share-based payment awards) (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้ปฏิบัติโดยถือเป็นการปรับปรุงโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ หากผู้ซื้อมีโครงการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข57 ถึง ข62 เป็นแนวทางการปันส่วนของการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในกรณีที่โครงการเดิมของผู้ถูกซื้อที่มีผลสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และถ้าผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการที่มีผลสิ้นสุดลงโดยไม่มีภาระผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้ตามการวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือได้ว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ หากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของผู้ถูกซื้อมีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยนตัวอย่างในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น เช่น ผู้ซื้อถือว่ามีภาระผูกพันในการทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อหากการทดแทนนั้นถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในข้อตกลงซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข57 ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใดถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 ส่วนของโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาด ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่

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

- ผู้ซื้อจะเท่ากับโครงการค่าตอบแทนของผู้ซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ
- ข58 ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือ โครงการค่าตอบแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดคูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วของผู้ซื้อต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของโครงการผลตอบแทนของผู้ซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2
- ข59 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่ได้รับสิทธิที่เป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ และรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคาตลาดกับโครงการของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทนสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่
- ข60 ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นที่ลืทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาดมีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้น มูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็นค่าตอบแทนสำหรับรอบระยะเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรือรอบระยะเวลาที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่นๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่งกำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับรอบระยะเวลาที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น
- ข61 ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัดประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในรอบระยะเวลาที่เกิดการเปลี่ยนแปลง



ข62 ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ชำระด้วยตราสารทุนของผู้ซื้อ

ข62ก ผู้ซื้ออาจมีรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่คงเหลืออยู่โดยผู้ซื้อไม่ได้ทำการแลกเปลี่ยนกับการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของตน ในกรณีที่ได้รับสิทธิแล้ว การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ซื้อและต้องถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ ในกรณีที่ยังไม่ได้รับสิทธิ รายการนี้จะถูกวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เสมือนหนึ่งว่าวันที่ซื้อเป็นวันที่ให้สิทธิตามย่อหน้าที่ 19 และ 30

ข62ข การวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ยังเหลืออยู่จะถูกบันทึกเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่ผ่านมาแล้วต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิมของการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ยอดที่เหลือถือเป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

ข63 ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้

ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าค่าความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ข63.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)

ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับส่วนของโครงการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกโดยผู้ซื้อเพื่อทดแทนบริการที่จะได้รับจากพนักงานในอนาคต



- ข63.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชี สำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยภายหลังจากได้มีการควบคุม

การเปิดเผยข้อมูล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 59 และ 61)

- ข64 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานดังต่อไปนี้
- ข64.1 ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ
- ข64.2 วันที่ซื้อ
- ข64.3 สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
- ข64.4 เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด
- ข64.5 คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือ ปัจจัยอื่นๆ
- 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 ประเมินการผลลัพธ์ในลักษณะเป็นช่วงจำนวนเงินมากที่สุดถึงน้อยที่สุด (ไม่คิดลดมูลค่า) หรือถ้าไม่สามารถประมาณได้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลของการที่ไม่สามารถประมาณช่วงได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อเท็จจริง กรณีที่มูลค่าสูงสุดของการจ่ายชำระมีมูลค่าไม่จำกัด
- ข64.8 ลูกหนี้ที่ได้รับมา
- ข64.8.1 มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้
- ข64.8.2 มูลค่าของลูกหนี้ตามสัญญา (ยอดรวมก่อนสุทธิ) และ



- ข64.8.3 ประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้
- การเปิดเผยข้อมูลต้องแยกตามประเภทของลูกหนี้ที่สำคัญ ได้แก่ เงินให้กู้ยืม สัญญาเช่าเงินทุนและลูกหนี้อื่น
- ข64.9 มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ
- ข64.10 สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23 ให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ถ้าหากไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้
- ข64.10.1 ข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 และ
- ข64.10.2 เหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ
- ข64.11 มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีได้
- ข64.12 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจตามย่อหน้าที่ 51
- ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ
- ข64.12.2 การปฏิบัติของผู้ซื้อกับแต่ละรายการ
- ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดในงบการเงิน และ
- ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว
- ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว
- ข64.14 ผลกำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง (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 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปี
- หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านั้นไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำจำกัดความของคำว่า “ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” เช่นเดียวกับที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- ข65 สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญ แต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64.5 ถึง 64.17 โดยแสดงเป็นยอดรวมของทุกรายการ
- ข66 หากวันที่ซื้อธุรกิจเกิดขึ้นหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 เว้นแต่การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นภายในวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องอธิบายว่าข้อมูลในเรื่องใดที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้ รวมถึงเหตุผลของการที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้
- ข67 เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ หรือเปิดเผยเป็นยอดรวมสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ
- ข67.1 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ (ดูย่อหน้าที่ 45) สำหรับการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม หรือ สิ่งตอบแทนอื่น



ดังนั้น มูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินสำหรับการรวมธุรกิจจึงเป็นเพียงการประมาณขึ้นมา

- ข67.1.1 เหตุผลที่ทำให้การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกของการรวมธุรกิจไม่เสร็จสิ้น
 - ข67.1.2 สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ หรือ รายการของสิ่งตอบแทน ซึ่งการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกยังไม่เสร็จสิ้น และ
 - ข67.1.3 ธรรมชาติและมูลค่าของรายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าที่รับรู้ระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 49
- ข67.2 สำหรับแต่ละรอบระยะเวลารายงานภายหลังวันที่ซื้อจนกระทั่งถึงวันที่กิจการได้รับขายหรือสูญเสียสิทธิในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือ จนกระทั่งถึงวันที่กิจการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับหนี้สินหรือหนี้สินนั้นถูกยกเลิกหรือหมดอายุ
- 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
- ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันเริ่มต้นกับวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
- ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลารายงาน
 - ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*
 - ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามย่อหน้าที่ 67
 - ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 รวมถึงค่าความนิยมที่ได้เลิกรับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย



- ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเพื่อการด้อยค่าของค่าความนิยมเพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)
- ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน
- ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน
- ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาหรือหนี้สินรับมาจากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน และรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า และ
- ข67.5.2 ที่มีขนาด ธรรมชาติ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)

- ข68 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
- ข69 การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้
- ข69.1 การจัดประเภทรายการ - กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายการบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ
- ข69.2 ค่าความนิยมที่เคยรับรู้ - ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกที่มาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายการบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความ



นิยมสะสมและลดมูลค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

- ข69.3 ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า
- ข69.4 การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก - จากวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36
- ข69.5 ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้ - กิจการที่เคยปฏิบัติกับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีซื้ออาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) เป็นรายการตั้งพัก ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการเลิกรับรู้ค่าความนิยมติดลบนั้นโดยทำการปรับปรุงกับกำไรสะสมยกมา ณ วันนั้น



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
นายนพฤกษ์	พิชญวงศ์	กรรมการ
นางสาวยุวณูช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาววรภาพร	ประภาศิริกุล	กรรมการ
นางสาววันดี	สิรววัฒน์	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวโสรยา	ตินตะสุวรรณ	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวหนึ่งฤทัย	เฮ้งบริบูรณ์พงศ์)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
(นางสาวพิมลอร	นวกุล)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวปณิชากร	ฐปะเตมีย์)	กรรมการ
(นายเมธพนธ์	มนัสเมธีกุล)	กรรมการ
(นางสาวอริสา	นพวงศ์ ณ ออยุธยา)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาววรารรณ	กิจวิชา)	กรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	กรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางपालิตา	อมรสวัสดิ์วัฒนา)	กรรมการ
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวนันทิตา	บัวแย้ม)	กรรมการ
(นางสุนทร	ตะเพียนทอง)	กรรมการ



คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วรระปี 2566-2569 (ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

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



คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

นายประสิทธิ์	เชื้อพานิช	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสติน	อนุกรรมการ
นางสาวเน่งน้อย	เจริญทวีทรัพย์	อนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.กอบแก้ว	รัตนอุบล	อนุกรรมการ
ดร.พรพรรณ	ดำรงศุขนิวัฒน์	อนุกรรมการ
นายเจริญ	ผู้สัมฤทธิ์เลิศ	อนุกรรมการ
นางสาวอมรรัตน์	เพิ่มพูนวัฒนาสุข	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
นายชวาลา	เทียนประเสริฐ	อนุกรรมการ
นายอายุสม์	กฤษณามระ	อนุกรรมการ
นางวราภรณ์	อุ้นปีติพงษ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวรารวรรณ	กิจวิชา)	อนุกรรมการ
(นางสาวจารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
(นายสุรินทร์	ดลปัญญาเลิศ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนคณะกรรมการร่วมภาคเอกชน 3 สถาบัน		
(นางพรณี	วรวิจิตรสถิต)	อนุกรรมการ
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
(นางบุศรา	ปัญญาพัฒนากุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวบรรณ	ศิริสิงห์สังชัย)	อนุกรรมการ
(นางสาวนันทิตา	บัวแย้ม)	อนุกรรมการ



คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย

(นางสาวชมานันท์	เนตพุทกณะ)	อนุกรรมการ
(นางสาวฐมน	ฐิตะธนะกิจ)	อนุกรรมการ
(นางสาวณัฐวรรณ	ภิรมยาภรณ์)	อนุกรรมการ

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมติลวงค์)	อนุกรรมการ
(นางอภิชยา	พอลเส็ด)	อนุกรรมการ

ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

(นายธานี	โอฟารัตน์มณี)	อนุกรรมการและเลขานุการ
(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายอุดม	ธนรัตน์พงศ์	ผู้ช่วยเลขานุการ



คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2566-2569

นางสาวสินสิริ	ทั้งสมบัติ	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวรุ่งนภา	เลิศสุวรรณกุล	อนุกรรมการ
นางสาวกฤตยาภร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นางสาวเพ็ญทิพย์	ศิระธนาวัฒน์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวศรพนา	สีนวลขำ)	อนุกรรมการ
(นางสาวณัฐกฤตา	สุชีโต)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวปิยรัตน์	ตั้งกาญจนภาสน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางอภิชยา	พอลเล็ด)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชชานนท์	อนุกรรมการและเลขานุการ



คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2566-2569

นางอุณากร	พฤติธาดา	ประธานอนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กฤษยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ดร.พรพรรณ	ดำรงศ์สุขนิวัฒน์	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
นางสาวณัฐา	อรุณีวีระวรรณ	อนุกรรมการ
นายวศิน	ทรรศนีย์ศิลป์	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวธนพร	ทรายสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอภิญา	พอลเล็ด)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางภัคสิรี	จีระกุล)	อนุกรรมการ
(นางสาววรกัลยา	นาถพรายพันธุ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทร์โมลี)	อนุกรรมการ
(นางสาววลัยพร	ขจรกลิ่น)	อนุกรรมการ
(นายเมธพันธ์	มนัสเมธีกุล)	อนุกรรมการ
นายวรวิร์	เตชาภิวัฒน์	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

