มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IFRS No. 3 Business Combinations (Bound volume 2009))

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1 – บทนำ 13**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
การระบุการรวมธุรกิจ	**3**
วิธีซื้อ	**4-53**
การระบุผู้ซื้อ	**6-7**
การกำหนดวันที่ซื้อ	**8-9**
การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา	**10-31**
และส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	
หลักเกณฑ์การรับรู้รายการ	10-17
เงื่อนไขการรับรู้รายการ	*11-14*
การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ	*15-17*
หลักเกณฑ์การวัดมูลค่า	18-20
ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	21-31
ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการ	*22-23*
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	22-23
ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	*24-28*
ภาษีเงินได้	24-25
ผลประโยชน์ของพนักงาน	26
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน	27-28
ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า	*29-31*
สิทธิที่ได้รับคืน	29
โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	30
สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	31

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

	ย่อหน้าที่
การรับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	**32-40**
การต่อรองราคาซื้อ	34-36
สิ่งตอบแทนที่โอนให้	37-40
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	39-40
แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท	**41-44**
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ	41-42
การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน	43-44
ระยะเวลาในการวัดมูลค่า	**45-50**
การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ	**51-53**
ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ	53
การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก	**54-58**
สิทธิที่ได้รับคืน	**55**
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	**56**
สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน	**57**
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	**58**
การเปิดเผยข้อมูล	**59-63**
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**64-67**
วันถือปฏิบัติ	64
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	65-67
ภาษีเงินได้	67
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	**68**
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก: คำนิยาม	
ภาคผนวก ข: แนวทางปฏิบัติ	
ตัวอย่างประกอบ	

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 68 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เดิม ปรับปรุง 2550) โดยมีผลบังคับใช้สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งมีวันที่ซื้อเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 การใช้มาตรฐานการบัญชีนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้สามารถทำได้ โดยต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในเวลาเดียวกัน

บทนำ 2-3(บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ลักษณะสำคัญของมาตรฐาน

บทนำ 4. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจให้มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมีความน่าเชื่อถือ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ

4.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

4.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ

4.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

หลักการสำคัญ

บทนำ 5. ผู้ซื้อธุรกิจต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการซื้อธุรกิจได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การปฏิบัติตามวิธีซื้อ

บทนำ 6. การรวมธุรกิจจะต้องบันทึกบัญชีโดยปฏิบัติตามวิธีซื้อ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือกิจการใดเป็นผู้ซื้อ ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมในอีกธุรกิจ (ผู้ถูกซื้อ) การรวมกันในลักษณะของการร่วมค้า หรือการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจไม่ถือเป็นการรวมธุรกิจ

บทนำ 7. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหลักการสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ การจัดประเภทหรือการกำหนดการรับรู้รายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในสัญญา เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ

บทนำ 8. สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และวัดมูลค่าของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น

บทนำ 9. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นบางประการในการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการดังต่อไปนี้

9.1 สัญญาเช่าและสัญญาประกันภัยต้องถูกจัดประเภทตามเงื่อนไขของสัญญาและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือวันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข) โดยไม่คำนึงถึงปัจจัยที่มีอยู่ ณ วันซื้อธุรกิจ

9.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ได้จากการรวมกิจการให้รับรู้เฉพาะในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันอยู่ ณ ปัจจุบันและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

9.3 สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการให้รับรู้และวัดมูลค่าโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ นอกเหนือจากการรับรู้และวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์และหนี้สินที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

9.4 ข้อกำหนดเฉพาะสำหรับการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right)

9.5 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets) ให้รับรู้และวัดมูลค่าตามหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับรายการที่ผู้ขายรับประกันไว้ ถึงแม้จะไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม

บทนำ 10. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อหาผลต่างระหว่าง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

10.1 ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ) กับ

10.2 สินทรัพย์สุทธิที่ได้รับมาที่ระบุได้

โดยทั่วไป ผลต่างจะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อมีกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ให้รับรู้ผลกำไรดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

บทนำ 11. สิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 12. โดยทั่วไป ภายหลังการรวมธุรกิจเสร็จสิ้น ผู้ซื้อจะวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อกำหนดในการบันทึกบัญชีสำหรับ สิทธิที่ได้รับคืน (Reacquired right) หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13.มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดปัจจุบันหรือภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออก ภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจความน่าเชื่อถือ และความสามารถในการเปรียบเทียบกันของข้อมูลซึ่งกิจการนำเสนอในงบการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและผลกระทบจากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับผู้ซื้อในการ
   1.1 รับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมาและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
   1.2 รับรู้และวัดมูลค่าค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ หรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และ
   1.3 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจ

ขอบเขต

2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจ และไม่ถือปฏิบัติกับ
   2.1 การจัดตั้งการร่วมค้า
   2.2 การซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ซึ่งไม่ก่อให้เกิดเป็นธุรกิจ ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อต้องระบุและรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้แต่ละรายการ และหนี้สินที่รับมา (รวมทั้งสินทรัพย์ที่เข้าคำนิยามและเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ต้นทุนของกลุ่มสินทรัพย์จะถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้แต่ละรายการภายใต้เกณฑ์มูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ รายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม
   2.3 การรวมกิจการหรือธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 1 ถึง 4 ให้แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

การระบุการรวมธุรกิจ

3. กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 5 ถึง 12 ได้ให้แนวทางในการพิจารณาการรวมธุรกิจและคำนิยามของคำว่าธุรกิจ

วิธีซื้อ

4. กิจการต้องบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5. การถือปฏิบัติตามวิธีซื้อกำหนดให้

5.1 ระบุผู้ซื้อ

5.2 กำหนดวันที่ซื้อ

5.3 รับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และ

5.4 รับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

การระบุผู้ซื้อ

6. **ในการรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่า กิจการที่นำมารวมกันกิจการใดเป็นผู้ซื้อ**

7. ผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 ให้ใช้ปัจจัยตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบการพิจารณา

การกำหนดวันที่ซื้อ

8. **ผู้ซื้อต้องกำหนดวันที่ซื้อ ซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ**

9. โดยทั่วไป วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อคือวันที่ผู้ซื้อได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ตัวอย่างเช่น วันที่ซื้ออาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการหากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายกิจการ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

หลักการรับรู้รายการ

10. **ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้ หนี้สินที่รับมา และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ แยกต่างหากจากค่าความนิยม การรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 11 และ 12**

เงื่อนไขการรับรู้รายการ

11. การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อนั้น สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ต้องเข้าคำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ณ วันที่ซื้อ ตัวอย่างเช่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้มีภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจกรรมบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อ จะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าวในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

12. นอกจากนี้ การเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ถือปฏิบัติตามวิธีซื้อ สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) ในการรวมธุรกิจ โดยมิได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกจากกัน ผู้ซื้อต้องพิจารณาแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 ถึง 53 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมานั้นเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ หรือเป็นผลของรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งต้องบันทึกบัญชีตามลักษณะของรายการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง

13. การถือปฏิบัติตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายการอาจส่งผลให้ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินบางรายการซึ่งไม่เคยมีการรับรู้ในงบการเงินของผู้ถูกซื้อมาก่อน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ระบุได้ เช่น ตราสินค้า สิทธิบัตร หรือความสัมพันธ์กับลูกค้า ซึ่งผู้ถูกซื้อไม่เคยมีการรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวในงบการเงินมาก่อน เนื่องจากเป็นการพัฒนาขึ้นเองและบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องไว้เป็นค่าใช้จ่าย

14. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 28 ถึง 40 ได้กำหนดแนวทางในการรับรู้สัญญาเช่าดำเนินงานและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 22 ถึง 28 แสดงประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรู้รายการไว้

การจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ

15. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆในภายหลัง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขในสัญญา เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้ซื้อและเงื่อนไขอื่น ๆที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ

16. ในบางสถานการณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แนวทางในการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการจัดประเภทหรือระบุประเภทสินทรัพย์หรือหนี้สินไว้อย่างไร ตัวอย่างการจัดประเภทหรือกำหนดประเภทซึ่งผู้ซื้อต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อมีตัวอย่างดังนี้

16.1 การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายหรือถือจนครบกำหนด ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

16.2 การกำหนดประเภทตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

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

17. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการในย่อหน้าที่ 15 ไว้สองประการดังนี้

17.1 การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

17.2 การจัดประเภทของสัญญาเป็นสัญญาประกันภัย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 4 เรื่องสัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)

ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสัญญาข้างต้นโดยคำนึงถึงเงื่อนไขในสัญญา และปัจจัยอื่น ๆ ณ วันเริ่มต้นสัญญา (หรือ หากมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญา อาจทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการจัดประเภทรายการ ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข ซึ่งอาจเป็นวันเดียวกันกับวันที่ซื้อ)

หลักการวัดมูลค่า

18. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

19. ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

20. ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 41 ถึง 45 ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ย่อหน้าที่ 24 ถึง 31 ระบุประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งรวมถึงรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ข้อยกเว้นสำหรับหลักการวัดมูลค่าไว้

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

21. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ได้กำหนดประเภทและลักษณะของรายการที่มีการยกเว้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับรายการเหล่านั้นตามวิธีที่กำหนดในย่อหน้าที่ 22 ถึง 31 ซึ่งอาจส่งผลให้กิจการ

21.1 รับรู้บางรายการโดยใช้หลักการรับรู้รายการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 11 และ 12 หรือใช้หลักการรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ซึ่งผลที่ได้อาจแตกต่างไปจากการใช้หลักการรับรู้และการวัดมูลค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าดังกล่าว

21.2 วัดมูลค่าบางรายการด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อยกเว้นสำหรับหลักการรับรู้รายการ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

22. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้คำนิยามของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ว่าหมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.1 ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่ซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต (เหตุการณ์ในอนาคต) ซึ่งเหตุการณ์ในอนาคตดังกล่าวต้องเป็นเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอนในขณะนั้นและต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ

22.2 ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

22.2.1 ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หรือ

22.2.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

23. ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ไม่ถือปฏิบัติในการพิจารณารับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น ผู้ซื้อสามารถรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อถึงแม้ว่าจะมีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรวมธุรกิจสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56

ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ภาษีเงินได้

24. ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีซึ่งเกิดจากสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

25. ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวและรายการยกไปของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อโดยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผลประโยชน์ของพนักงาน

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

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets)

27. ในการรวมกิจการ ผู้ขายอาจทำสัญญากับผู้ซื้อเพื่อรับประกันผลของสิ่งที่อาจเกิดขึ้นหรือความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินบางประเภททั้งหมดหรือบางส่วน ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจรับประกันผลขาดทุนส่วนที่เกินกว่าจำนวนหนี้สินที่ระบุไว้อันเกิดจากความไม่แน่นอนบางประการหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าผู้ขายรับประกันว่าหนี้สินของผู้ซื้อจะไม่เกินกว่าจำนวนที่ระบุไว้ ส่งผลให้ผู้ซื้อมีสินทรัพย์ที่เกิดจากการได้รับการค้ำประกัน ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันนี้ในเวลาเดียวกันกับการรับรู้สิ่งที่ผู้ขายประกันไว้และวัดมูลค่าด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน ทั้งนี้จะต้องมีการพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวด้วย ดังนั้น หากการค้ำประกันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเช่นกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลกระทบของความไม่แน่นอนในกระแสเงินสดรับในอนาคตอันเกิดจากการที่อาจเรียกเก็บเงินไม่ได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องแยกพิจารณาค่าเผื่อมูลค่าที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้อีก (ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 41 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้)

28. ในบางสถานการณ์ อาจมีการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับการยกเว้นจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น การประกันที่เกี่ยวเนื่องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งไม่มีการรับรู้ ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในวันนั้น หรือการประกันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นผลมาจากผลประโยชน์ของพนักงานซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าอื่นนอกเหนือจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งที่ผู้ขายประกันไว้ ทั้งนี้ฝ่ายบริหารต้องมีการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินจากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน และข้อจำกัดต่าง ๆ ตามสัญญาต่อจำนวนที่จะได้รับการประกัน แนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 57

ข้อยกเว้นสำหรับหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า

สิทธิที่ได้รับคืน

29. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืนซึ่งถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ซื้อรายอื่นในตลาดจะพิจารณาถึงโอกาสในการ

ต่ออายุสัญญาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่ได้รับคืนดังกล่าวหรือไม่ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 35 และ 36 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

30. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินหรือตราสารทุนที่เกี่ยวข้องกับ โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ผู้ซื้อออกแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ตามวิธีที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อ้างถึงผลของวิธีการดังกล่าวว่าเป็นการวัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์)

สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

31. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มกิจการที่ยกเลิก) ที่ได้มา ซึ่งได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามย่อหน้าที่ 15 ถึง 18 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

การรับรู้และวัดมูลค่าของค่าความนิยม หรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

32. ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อด้วยส่วนของมูลค่าในข้อ ก) ที่มากกว่าข้อ ข)

32.1 ผลรวมของ

32.1.1 สิ่งตอบแทนที่โอนให้ที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งโดยทั่วไป กำหนดให้วัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 37)

32.1.2 ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้

32.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ (ดูย่อหน้าที่ 41 และ 42)

32.2 มูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

33. ในการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิม) มีการแลกเปลี่ยนเฉพาะส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้ออาจวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อ หากเป็นเช่นนั้น ผู้ซื้อต้องพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่โอนไปให้แก่ผู้ถูกซื้อ ในการพิจารณามูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในผู้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าแทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนไป (ย่อหน้าที่ 32.1.1) ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 46-49 ได้กำหนดแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

การต่อรองราคาซื้อ

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

35. การต่อรองราคาซื้ออาจเกิดขึ้นได้ เช่น ในกรณีที่การรวมธุรกิจเป็นการบังคับขายที่ผู้ขายต้องปฏิบัติตามคำสั่งบังคับขาย อย่างไรก็ตาม รายการบางรายการที่มีการยกเว้นให้รับรู้และวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 – 31 อาจส่งผลให้มีการรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (หรือมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของกำไรที่รับรู้)

36. ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังการประเมินผู้ซื้ออาจจะต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้นผู้ซื้อจะต้องทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้รายการต่อไปนี้ ณ วันที่ซื้อ
    - 36.1 สินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้
    - 36.2 ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
    - 36.3 ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
    - 36.4 สิ่งตอบแทนที่โอนให้

    วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือเพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม

สิ่งตอบแทนที่โอนให้

37. ในการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่โอนให้ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณจากผลรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ และส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ออกโดยผู้ซื้อ (อย่างไรก็ตาม สัดส่วนของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อที่ใช้แลกเปลี่ยนกับโครงการที่ถือโดยพนักงานของผู้ถูกซื้อซึ่งรวมอยู่ในมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 แทนที่จะวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม) ตัวอย่างของรูปแบบสิ่งตอบแทนรวมถึง เงินสด สินทรัพย์อื่น หน่วยธุรกิจ หรือ บริษัทย่อยของผู้ซื้อ สิ่งตอบแทน ที่คาดว่าจะต้องจ่าย หุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนของสมาชิกในกิจการหาผลประโยชน์ร่วม

38. สิ่งตอบแทนที่โอนให้ อาจรวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินของผู้ซื้อซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือธุรกิจของผู้ซื้อ) หากเป็นเช่นนั้นผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม บางครั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่โอนให้ยังคงอยู่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ (เพราะสินทรัพย์และหนี้สินถูกโอนไปให้ผู้ถูกซื้อแทนที่จะโอนไปให้แก่เจ้าของเดิม) ส่งผลให้ผู้ซื้อยังคงมีอำนาจควบคุมสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนวันที่ซื้อ และต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ผู้ซื้อมีอำนาจในการควบคุมทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

39. สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อต้องโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อรวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายชำระตามข้อตกลง (ดูย่อหน้าที่ 37) ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

40. ผู้ซื้อต้องจัดประเภทภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายเป็นหนี้สินหรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามของตราสารทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อต้องจัดประเภทสิทธิในการที่จะได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่ผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ย่อหน้าที่ 58 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรวมกิจการสำหรับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

แนวปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับการใช้วิธีซื้อในการรวมธุรกิจบางประเภท

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ

41. ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว 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 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น

42. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้น ๆ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ผู้ซื้ออาจเคยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดก่อน (เช่น เนื่องจากจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนเผื่อขาย) ซึ่งหากเป็น

เช่นนั้น มูลค่าที่เคยรับรู้ในรายได้ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกับเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทน

43. ในบางครั้ง ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจในกรณีดังกล่าวให้ใช้วิธีซื้อ การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จโดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนรวมถึง

43.1 ผู้ถูกซื้อซื้อหุ้นของตนเองคืนในจำนวนที่ทำให้ผู้ลงทุนในปัจจุบัน (ผู้ซื้อ) ได้รับอำนาจในการควบคุม

43.2 การที่สิทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในการคัดค้านไม่ให้ผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อได้หมดไป ถึงแม้ว่าเดิมผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีสิทธิในการคัดค้านผู้ซื้อซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงส่วนใหญ่

43.3 ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อตกลงที่จะรวมธุรกิจตามสัญญาเพียงอย่างเดียว ผู้ซื้อไม่ต้องโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อที่จะได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ และไม่มีส่วนได้เสียในหุ้นของกิจการของผู้ถูกซื้อทั้ง ณ วันที่ซื้อและก่อนวันที่ซื้อ ตัวอย่างของการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวรวมถึงการนำสองธุรกิจมารวมกันตามสัญญาการรวมธุรกิจ (Stapling Arrangement) หรือการจัดตั้งหน่วยงานที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สองแห่ง (Dual Listed Corporation)

44. ในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียวนั้น ผู้ซื้อต้องปันส่วนมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยบุคคลอื่นที่มิใช่ผู้ซื้อถือเป็นส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าวจะส่งผลให้ส่วนได้เสียทั้งหมดในผู้ถูกซื้อถูกปันส่วนให้แก่ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ตาม

ระยะเวลาในการวัดมูลค่า (Measurement Period)

45. ถ้าหากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน ในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องปรับย้อนหลังประมาณการที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ เพื่อสะท้อนผลของข้อมูลเพิ่มเติมที่ได้รับเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการวัดมูลค่าของจำนวนต่าง ๆ ที่เคยรับรู้ไว้ ณ วันที่ซื้อ นอกจากนี้ ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่าผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินเพิ่มเติม หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวมีผลต่อการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ระยะเวลาในการวัดมูลค่าถือว่าสิ้นสุดลง เมื่อผู้ซื้อได้รับข้อมูลที่ผู้ซื้อต้องการซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อแล้ว หรือ

เมื่อทราบแน่ชัดว่าไม่สามารถหาข้อมูลมากกว่าที่ได้รับมาแล้ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันที่ซื้อ

46. ระยะเวลาในการวัดมูลค่า คือ ระยะเวลาภายหลังวันที่ซื้อ ซึ่งในระหว่างนั้นผู้ซื้ออาจปรับปรุงประมาณการที่ได้เคยรับรู้ไว้ในการรวมธุรกิจ ระยะเวลาในการวัดมูลค่ากำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อมีเวลาเพียงพอที่จะได้รับข้อมูลที่จำเป็นเพื่อระบุและวัดมูลค่า ณ วันที่ซื้อของรายการต่อไปนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

46.1 สินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

46.2 สิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่าอื่นที่ใช้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยม)

46.3 ส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจกรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ

46.4 ค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

47. ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกำหนดว่าข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังวันที่ซื้อนั้นเป็นข้อมูลที่ต้องนำไปปรับปรุงประมาณการต่าง ๆที่ได้รับรู้ไปแล้ว หรือเป็นข้อมูลซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องรวมถึง วันที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติม และการที่ผู้ซื้อสามารถที่จะระบุเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงประมาณการต่าง ๆ ได้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อไม่นานจะสะท้อนสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อได้ดีกว่าข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ซื้อในหลายเดือนต่อมา เช่น ภายหลังวันที่ซื้อไม่นานได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่บุคคลภายนอกโดยราคาขายของสินทรัพย์ดังกล่าวแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมที่ได้เคยประมาณไว้อย่างมีนัยสำคัญอาจเป็นข้อบ่งชี้ได้ว่าเกิดความผิดพลาดในการบันทึกประมาณการ ยกเว้นว่าจะสามารถอธิบายเหตุการณ์ที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมเกิดการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาดังกล่าวได้

48. ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงโดยปรับค่าความนิยมลดลงหรือเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลใหม่ที่ได้รับในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงมูลค่าของประมาณการที่เคยรับรู้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินมากกว่าหนึ่งรายการ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อคาดว่าจะมีหนี้สินที่ต้องจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุเกี่ยวกับอุปกรณ์ของผู้ถูกซื้อ โดยหนี้สินบางส่วนหรือทั้งหมดอยู่ภายใต้กรมธรรม์ประกันภัยของผู้ถูกซื้อ หากผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหนี้สินดังกล่าว การปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับหนี้สินจากการจ่ายชำระค่าเสียหายจากอุบัติเหตุ (ทั้งหมดหรือบางส่วน) จะบันทึกโดยหักกลบกับการปรับปรุงค่าความนิยมที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของประมาณการที่รับรู้สำหรับลูกหนี้ค่าความเสียหายจากบริษัทผู้รับประกันภัย

49. ระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องรับรู้รายการปรับปรุงประมาณการต่าง ๆ เสมือนว่ามีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจอย่างสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่ซื้อ ดังนั้นผู้ซื้อต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินงวดก่อนตามที่จำเป็น ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาค่าตัดจำหน่าย หรือรายได้อื่น ซึ่งถูกรับรู้ในการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกให้สมบูรณ์

50. ภายหลังสิ้นสุดระยะเวลาในการวัดมูลค่า ผู้ซื้อจะปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เฉพาะเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

51. ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ หรือมีการทำสัญญาอื่น ๆ ระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้น ผู้ซื้อต้องระบุส่วนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) ซึ่งไม่ถือเป็นการจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ และรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

52. รายการที่เกิดขึ้นก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการโดยผู้ซื้อหรือในนามของผู้ซื้อ หรือรายการที่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์ส่วนใหญ่ แทนที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อ (หรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ) มักจะเป็นรายการที่ต้องแยกต่างหาก ตัวอย่างดังต่อไปนี้เป็นรายการที่ต้องแยกต่างหากซึ่งจะไม่ถูกรวมในการปฏิบัติตาม วิธีซื้อ

52.1 รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป

52.2 รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต และ

52.3 รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับจ่ายชำระต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับ การซื้อ

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 50-62 ได้แสดงแนวการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ

53. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อคือต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนเหล่านี้รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมายนักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพและค่าที่ปรึกษาอื่น ๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนกงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ และต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้น ต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 และฉบับที่ 39 (เมื่อมีการประกาศใช้)

การบันทึกบัญชีและการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

54. โดยทั่วไป ภายหลังการรวมกิจการผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีสำหรับรายการสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านั้นโดยขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการแต่ละรายการ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางสำหรับการวัดมูลค่าและบันทึกรายการในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้น และตราสารทุนที่ออกในการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

54.1 สิทธิที่ได้รับคืน

54.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

54.3 สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน และ

54.4 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 63 ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไว้

สิทธิที่ได้รับคืน

55. สิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุของสัญญาการให้สิทธิที่เหลืออยู่ กรณีที่ในภายหลังผู้ซื้อได้ขายสิทธิที่ได้รับคืนให้แก่บุคคลที่สาม ผู้ซื้อต้องนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการขาย

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

56. ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจนกระทั่งเมื่อหนี้สินมีการจ่ายชำระ ยกเลิก หรือหมดอายุ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจด้วยจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง

56.1 มูลค่าที่ต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ

56.2 มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

ข้อกำหนดดังกล่าวไม่ใช้สำหรับสัญญาที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

57. ณ วันสิ้นงวดของรอบระยะเวลาการรายงานแต่ละครั้งภายหลังจากการรวมกิจการ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่มาจากการค้ำประกันที่เคยรับรู้ ณ วันที่ซื้อด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกประกันไว้ ยกเว้นว่ามีการจำกัดมูลค่าตามสัญญาของสินทรัพย์ที่จะได้มาจากการค้ำประกัน สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันที่ไม่ได้วัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้บริหารต้องทำการประเมินความสามารถในการเรียกเก็บเงินด้วย ผู้ซื้อต้องตัดรายการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกันออกจากบัญชีเมื่อได้รับเงินหรือขายสินทรัพย์ หรือไม่มีสิทธิในสินทรัพย์นั้น

สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

58. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ผู้ซื้อรับรู้ภายหลังวันที่ซื้ออาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ซื้อได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 45 – 49 อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ เช่น ผลกำไรที่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ ราคาหุ้นสูงขึ้นถึงที่กำหนดไว้ หรือโครงการวิจัยและพัฒนาเป็นไปตามแผนที่วางไว้ ไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายโดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า โดยให้บันทึกดังนี้

58.1 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของไม่ต้องมีการวัดมูลค่าใหม่ และให้บันทึกการจ่ายชำระในภายหลังไว้ในส่วนของเจ้าของ

58.2 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน

58.2.1 ถ้าเป็นเครื่องมือทางการเงินและอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน หรือ ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

58.2.2 ถ้าไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นตามความเหมาะสม

การเปิดเผยข้อมูล

59. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น

59.1 ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน และ

59.2 ภายหลังวันสิ้นสุดของงวดที่เสนอรายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน

60. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 ถึง 66

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

61. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจากรายการปรับปรุงที่รับรู้ในงวดปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน

62. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 67

63. หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 59 และ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามความจำเป็นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เหล่านั้น

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

วันถือปฏิบัติ

64. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 การถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 จะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ไปพร้อมกัน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

65. กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

66. กิจการบางกิจการ เช่น กิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 และมีการรวมธุรกิจซึ่งบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ให้ปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนี้ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 68 และ 69

ภาษีเงินได้

67. ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งแก้ไขตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ หมายความว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่ปรับปรุงการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่เคยรับรู้สำหรับการรวมธุรกิจครั้งก่อน ๆ อย่างไรก็ตาม นับจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีนั้นในกำไรหรือขาดทุน (หรืออาจไม่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม

68. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เดิม)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผู้ถูกซื้อ	หมายถึง	ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่ง**ผู้ซื้อ**ได้อำนาจควบคุมจาก**การรวมธุรกิจ**
ผู้ซื้อ	หมายถึง	กิจการที่ได้อำนาจควบคุม**ผู้ถูกซื้อ**
วันที่ซื้อ	หมายถึง	วันที่**ผู้ซื้อ**ได้อำนาจควบคุม**ผู้ถูกซื้อ**
ธุรกิจ	หมายถึง	กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่นำมาบริหารและดำเนินงานเพื่อประสงค์ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นแก่ผู้ลงทุน เจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม
การรวมธุรกิจ	หมายถึง	รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้**ผู้ซื้อ**ได้อำนาจในการควบคุม**ธุรกิจ**หรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง 'true mergers' หรือเทียบเท่าการควบรวม 'mergers of equals' ถือเป็น**การรวมธุรกิจ**ตามที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน
สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	หมายถึง	โดยทั่วไป สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย หมายถึง ภาระที่**ผู้ซื้อ**จะต้องโอนสินทรัพย์หรือ**ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ**ให้แก่เจ้าของเดิมของ**ผู้ถูกซื้อ**เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับอำนาจใน**การควบคุมผู้ถูกซื้อ** หากเหตุการณ์ในอนาคตที่ระบุไว้เกิดขึ้นหรือเป็นไปตามเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอาจเป็นในกรณีที่**ผู้ซื้อ**มีสิทธิได้รับคืนสิ่งตอบแทนที่เคยโอนให้แก่**ผู้ถูกซื้อ** หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่งเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการนั้น
ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ	หมายถึง	ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หมายถึง ส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในกิจการของผู้ลงทุนและส่วนได้เสียของเจ้าของ สมาชิกหรือผู้มีส่วนได้เสียใน**กิจการหาผลประโยชน์ร่วม**
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ค่าความนิยม	หมายถึง	สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

		จากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจาก**การรวมธุรกิจ** ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้
สามารถระบุได้	หมายถึง	สินทรัพย์จะ*สามารถระบุได้*ถ้า ก) สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งออกมาจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง โดยไม่คำนึงว่ากิจการมีความตั้งใจจะที่ทำเช่นนั้นหรือไม่ หรือ ข) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่**สามารถระบุได้**และไม่มีรูปร่าง
กิจการหาผลประโยชน์ร่วม	หมายถึง	กิจการที่ไม่ได้มีผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ ซึ่งเป็นกิจการที่ให้เงินปันผลหรือทำให้ต้นทุนต่ำลงหรือโดยให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ โดยตรงแก่**เจ้าของ** สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม ตัวอย่างเช่น บริษัทประกันภัยร่วม (mutual insurance company) สหภาพสินเชื่อ (credit union) และสหกรณ์ (co-operative entity)
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยซึ่งไม่ใช่ส่วนของบริษัทใหญ่ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
เจ้าของ	หมายถึง	เจ้าของตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หมายถึง ผู้ถือ**ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ**ในกิจการที่ผู้ลงทุนเป็นเจ้าของ และเจ้าของหรือสมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วมใน**กิจการหาผลประโยชน์ร่วม**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

แนวทางปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 2.3)

ข1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว

ข2. กลุ่มบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งจะควบคุมกิจการตามผลของสัญญาได้ก็ต่อเมื่อมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ ดังนั้นการรวมกิจการที่กลุ่มบุคคลเดิมได้รับอำนาจสูงสุดตามผลของสัญญาในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของแต่ละกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการเหล่านั้นและการควบคุมสูงสุดนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข3. กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญาและบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่เข้าข่ายต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับการรวมธุรกิจเพื่อรวมกิจการที่มารวมกันดังกล่าวเป็นธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ข4. ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ในทำนองเดียวกัน การที่กิจการที่มารวมกันเป็นบริษัทย่อยที่มิได้ถูกนำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่

การระบุการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

ข5. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้คำนิยามการรวมธุรกิจว่าเป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น

ข5.1 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)

ข5.2 โดยการก่อหนี้สิน

ข5.3 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ

ข5.4 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ

ข5.5 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (ดูย่อหน้าที่ 43)

ข6. การจัดโครงสร้างการรวมธุรกิจอาจมีได้หลายรูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ทางกฎหมาย วัตถุประสงค์ทางภาษี หรือวัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งรวมถึงรายการดังตัวอย่างต่อไปนี้

ข6.1 ธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจซึ่งกลายมาเป็นบริษัทย่อยของผู้ซื้อ หรือสินทรัพย์สุทธิของธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจถูกควบรวมกันตามกฎหมายให้เป็นส่วนหนึ่งของผู้ซื้อ

ข6.2 กิจการที่มารวมกันกิจการหนึ่งโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของตนไปให้อีกกิจการที่มารวมกันหรือเจ้าของกิจการนั้น

ข6.3 กิจการทั้งหมดที่มารวมกันทำการโอนสินทรัพย์สุทธิ หรือเจ้าของกิจการโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่กิจการใหม่ที่ตั้งขึ้น (บางครั้งเรียกรายการลักษณะนี้ว่า การบังคับรวมธุรกิจขนาดเล็กที่เหมือนกันเข้าด้วยกัน roll-up or put-together transactions)

ข6.4 กลุ่มของเจ้าของเดิมของกิจการที่มารวมกันกิจการใดกิจการหนึ่งได้อำนาจในการควบคุมกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

นิยามของคำว่าธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 3)

ข7. ธุรกิจประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า ผ่านกระบวนการและทำให้เกิดผลผลิต ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปแล้วธุรกิจจะต้องมีผลผลิต แต่ผลผลิตไม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นปัจจัยของความเป็นธุรกิจ องค์ประกอบของธุรกิจทั้ง 3 ประเภทมีคำนิยามดังนี้

ข7.1 **ปัจจัยนำเข้า** หมายถึง ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่เมื่อนำไปผ่านกระบวนการแล้วจะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดผลผลิต ซึ่งตัวอย่างของปัจจัยนำเข้านั้นรวมไปถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) สินทรัพย์ทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงาน

ข7.2 **กระบวนการ** หมายถึง ระบบ มาตรฐาน วิธีการ ระเบียบแบบแผน หรือกฎเกณฑ์ ซึ่งเมื่อนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง จะทำให้เกิดหรือมีความสามารถทำให้เกิดเป็นผลผลิต เช่น กระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากร โดยทั่วไปแล้วกระบวนการเหล่านี้จะถูกบันทึกไว้เป็นเอกสาร แต่แรงงานที่เป็นระบบ มีทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นตามกฎเกณฑ์และระเบียบแบบแผนจะสามารถปฏิบัติตามกระบวนการที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิตได้ (โดยทั่วไปแล้ว ระบบบัญชี ระบบการวางบิล ระบบเงินเดือน และระบบการบริหารงานอื่น ๆ ไม่ถือเป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดผลผลิต)

ข7.3 **ผลผลิต** หมายถึง ผลลัพธ์ของปัจจัยนำเข้าที่ผ่านกระบวนการ ซึ่งทำให้เกิดหรือมีความสามารถในการทำให้เกิดผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล ต้นทุนที่ต่ำลง หรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจอื่นโดยตรงแก่ผู้ลงทุน เจ้าของอื่น สมาชิกหรือผู้มีส่วนร่วม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข8. เพื่อให้การดำเนินงานและบริหารงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์จะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบที่จำเป็น 2 ประการ ได้แก่ ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่จะนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้านั้น ซึ่งเมื่อนำมารวมกันจะทำให้เกิดเป็นผลผลิต อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจหากผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดสามารถซื้อธุรกิจและสร้างผลผลิตต่อไปได้ ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจนั้นเข้ากับปัจจัยนำเข้าและกระบวนการเดิมที่ตนมีอยู่

ข9. ลักษณะองค์ประกอบของธุรกิจจะแตกต่างกันไปตามอุตสาหกรรมและโครงสร้างในการบริหารงานหรือกิจกรรมของกิจการ รวมไปถึงระดับขั้นการพัฒนาของกิจการ ธุรกิจที่ถูกจัดตั้งขึ้นอยู่เดิมแล้วนั้นมักมีปัจจัยนำเข้า กระบวนการ และผลผลิตหลายประเภท ในขณะที่ธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่มักจะมีปัจจัยนำเข้า และกระบวนการน้อยกว่า และบางครั้งจะมีผลผลิตหรือสินค้าเพียงหนึ่งอย่างเท่านั้น ธุรกิจเกือบทุกประเภทจะมีหนี้สินแต่ธุรกิจก็ไม่จำเป็นต้องมีหนี้สินเสมอไป

ข10. กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาอาจไม่ก่อให้เกิดผลผลิต ซึ่งถ้าไม่มีผลผลิตเกิดขึ้นผู้ซื้อจะต้องพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นถือเป็นธุรกิจหรือไม่ ปัจจัยดังกล่าวรวมถึง การที่กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์เป็นไปตามตัวอย่างดังต่อไปนี้หรือไม่

ข10.1 เริ่มดำเนินกิจกรรมหลักตามแผนที่ได้วางไว้

ข10.2 มีพนักงาน สินทรัพย์ทางปัญญาและปัจจัยนำเข้าและกระบวนการอื่นที่สามารถนำไปใช้กับปัจจัยนำเข้าที่มีอยู่

ข10.3 กำลังดำเนินการตามแผนเพื่อผลิตผลผลิต และ

ข10.4 จะสามารถเข้าถึงกลุ่มลูกค้าที่จะซื้อผลผลิตนั้น

ในการระบุว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการพัฒนาถือเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องมีทุกปัจจัยที่กล่าวข้างต้น

ข11. การกำหนดว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดเป็นธุรกิจหรือไม่นั้นต้องอ้างอิงจากการที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆในตลาดสามารถใช้กลุ่มของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ดังกล่าวในการดำเนินงานและบริหารธุรกิจได้หรือไม่ ดังนั้น ในการประเมินว่ากลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ถือเป็นธุรกิจหรือไม่ จึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ขายใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจและไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อตั้งใจที่จะใช้กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์นั้นในการดำเนินธุรกิจหรือไม่

ข12. กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ใดซึ่งมีค่าความนิยมจะถือเป็นธุรกิจ หากไม่มีหลักฐานมาหักล้าง อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีค่าความนิยม

การระบุผู้ซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 และ 7)

ข13. ในการระบุผู้ซื้อให้ใช้แนวปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นและไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้อย่างชัดเจนตามแนวปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้พิจารณาปัจจัยที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ประกอบ

ข14. ในการรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นหรือโดยการก่อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดหรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก่อหนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ

ข15. ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 19 ถึง 27 ได้กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับไว้ การระบุผู้ซื้อในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกันประกอบกันดังต่อไปนี้

ข15.1 *สิทธิออกเสียงในกิจการที่เกิดจากการรวมกันภายหลังการรวมธุรกิจ* โดยทั่วไป ผู้ซื้อคือกิจการใดกิจการหนึ่งที่มารวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในกิจการนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียง ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่

ข15.2 *กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในกรณีที่กิจการนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการใดกิจการหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.3 *คณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน* โดยทั่วไปผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.4 *คณะผู้บริหารระดับสูงของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน* โดยทั่วไปผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่ผู้บริหาร (หรือผู้บริหารเดิม) เป็นผู้มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข15.5 *เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน* โดยทั่วไป ผู้ซื้อมักเป็นกิจการที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง (หรือกลุ่มกิจการ)

ข16. โดยปกติ ผู้ซื้อคือกิจการซึ่งมีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจาก สินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)

ข17. สำหรับการรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ในการระบุว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน

ข18. ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการใดกิจการหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อโดยใช้แนวทางที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 17 ในทางกลับกัน กิจการที่ตั้งขึ้น

ใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้ หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อ

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข19. การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อกิจการที่ออกหลักทรัพย์ (ผู้ซื้อทางกฎหมาย) ถูกระบุว่าเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในแนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 โดยกิจการที่ตราสารทุนถูกซื้อไป (ผู้ถูกซื้อทางกฎหมาย) จะเป็นผู้ซื้อทางบัญชีสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ตัวอย่างเช่น บางครั้งการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับเกิดขึ้นเมื่อบริษัทจำกัดต้องการเป็นบริษัทมหาชนโดยไม่ต้องการนำหลักทรัพย์ของตนเองเข้าไปจดทะเบียน จึงให้บริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เข้าถือหุ้นของตนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทนั้น จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นผู้ซื้อทางกฎหมาย เพราะเป็นผู้ออกตราสารทุนเพื่อจ่ายชำระ และบริษัทจำกัดถือเป็นผู้ถูกซื้อทางกฎหมายเพราะตราสารทุนของตนถูกซื้อไป อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางปฏิบัติตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 13 ถึง 18 จะทำให้ระบุได้ว่า

ข19.1 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี และ

ข19.2 บริษัทจำกัดเป็นผู้ซื้อทางบัญชี

ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะต้องเป็นไปตามคำนิยามของธุรกิจสำหรับรายการที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ และให้ใช้หลักการการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งรวมถึงการกำหนดให้มีการรับรู้ค่าความนิยมด้วย

การวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ข20. ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีจะไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อ แต่ผู้ถูกซื้อทางบัญชีจะเป็นผู้ออกตราสารทุนให้แก่เจ้าของของผู้ซื้อทางบัญชี ดังนั้น มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้โดยผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อแลกเปลี่ยนกับส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อทางบัญชีต้องคำนวณจากจำนวนของตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมายต้องออกเพื่อทำให้เจ้าของของบริษัทแม่ตามกฎหมายมีส่วนได้เสียในกิจการที่เกิดจากการรวมกันในสัดส่วนเดียวกันกับส่วนได้เสียที่เป็นผลจากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่คำนวณได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ

การจัดทำและการเปิดเผยงบการเงินรวม

ข21. งบการเงินรวมที่จัดทำสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) แต่ต้องอธิบายในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) รวมทั้งมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ซื้อทางบัญชีเพื่อสะท้อนส่วนทุนตามกฎหมายของผู้ถูกซื้อทางบัญชี รายการปรับปรุงดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทาง

บัญชี) นอกจากนี้ต้องมีการปรับปรุงย้อนหลังสำหรับข้อมูลที่นำเสนอเปรียบเทียบในงบการเงินรวมเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนทุนของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ด้วยเช่นกัน

ข22. เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องจากงบการเงินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย ยกเว้นในส่วนโครงสร้างทุน งบการเงินรวมจึงสะท้อนถึง

ข22.1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ

ข22.2 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่ถูกรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข22.3 กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนของเจ้าของส่วนอื่นของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) ก่อนการรวมธุรกิจ

ข22.4 มูลค่าตราสารทุนที่ออกและรับรู้ในงบการเงินรวมจะต้องรวมตราสารทุนที่บริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจเข้ากับมูลค่ายุติธรรมของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ซึ่งกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม โครงสร้างของส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวม (เช่น จำนวนและประเภทของตราสารทุนที่ออก) ต้องแสดงถึงโครงสร้างในส่วนของเจ้าของของบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รวมถึงตราสารทุนที่บริษัทใหญ่ตามกฎหมายออกเพื่อการรวมกิจการ ดังนั้น โครงสร้างส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) จะถูกปรับย้อนหลังโดยใช้อัตราการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อเพื่อสะท้อนถึงจำนวนหุ้นที่ออกโดยบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข22.5 มูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของเจ้าของส่วนอื่น ๆตามสัดส่วนของส่วนได้เสียของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 23 และ 24

ส่วนได้เสียของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข23. ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เจ้าของบางรายของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) อาจไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนที่ตนถืออยู่กับบริษัทใหญ่ตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) เจ้าของเหล่านั้นถือเสมือนเป็นส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมภายหลังการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ เนื่องจากเจ้าของของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่ไม่ได้แลกเปลี่ยนตราสารทุนของตนกับตราสารทุนของผู้ซื้อตามกฎหมาย จะมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิเฉพาะของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายเท่านั้น ไม่มีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ในทางกลับกัน แม้ว่าผู้ซื้อตามกฎหมายจะเป็นผู้ถูกซื้อในทางบัญชี เจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมายก็ยังคงมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ข24. สินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายต้องรับรู้และวัดมูลค่าในงบการเงินรวมด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมกิจการ (ดูภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 22.1) ดังนั้น ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงด้วยสัดส่วนของส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมกิจการของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย ถึงแม้ว่าส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการซื้ออื่น ๆ จะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อก็ตาม

กำไรต่อหุ้น

ข25. ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 22.4 โครงสร้างส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวมของการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับต้องแสดงถึงโครงสร้างส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ซึ่งรวมทั้งตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อตามกฎหมายเพื่อให้เกิดการรวมธุรกิจ

ข26. ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คงเหลือ (ตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ในระหว่างงวดที่มีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ข26.1 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่ต้นงวดถึงวันที่ซื้อต้องคำนวณด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระหว่างงวดของผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย (ผู้ซื้อทางบัญชี) คูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาการรวมกิจการและ

ข26.2 จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือตั้งแต่วันที่ซื้อถึงวันสิ้นงวดต้องใช้จำนวนหุ้นสามัญคงเหลือที่มีอยู่จริงของผู้ซื้อตามกฎหมาย (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) ที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวด

ข27. กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในแต่ละงวดก่อนวันที่ซื้อที่แสดงเปรียบเทียบในงบการเงินรวมตามวิธีซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ต้องคำนวณโดยการหาร

ข27.1 กำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญในแต่ละงวด ด้วย

ข27.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผู้ถูกซื้อตามกฎหมายที่คงเหลืออยู่ในระหว่างงวดนั้นคูณด้วยอัตราส่วนการแลกเปลี่ยนที่ระบุในสัญญาซื้อกิจการ

การรับรู้รายการสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 10 ถึง 13)

สัญญาเช่าดำเนินงาน

ข28. ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่ายกเว้นเฉพาะที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 29 และ 30

ข29. ผู้ซื้อต้องพิจารณาว่าเงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานแต่ละสัญญาซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่านั้นเป็นสัญญาที่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือไม่ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดและต้องรับรู้หนี้สินหากเงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานไม่ให้ผลประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 42 ให้แนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดำเนินงานกรณีที่ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ข30. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อาจเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งจะเห็นได้จากการที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆในตลาดมีความเต็มใจที่จะจ่ายเพื่อการเช่านั้นด้วยราคาตลาด ตัวอย่างเช่น สัญญาเช่าประตูเข้าออกสนามบินหรือสัญญาเช่าพื้นที่จำหน่ายสินค้าทำเลดีอาจเป็นช่องทางในการเข้าถึงตลาดหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่น ๆในอนาคตซึ่งเข้าเงื่อนไขของการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ เช่น ความสัมพันธ์กับลูกค้า ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 31

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข31. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจแยกต่างหากจากค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตนถือว่าระบุได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งคือสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญา

ข32. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาจะถือว่าระบุได้ถึงแม้ว่าสินทรัพย์นั้นจะไม่สามารถโอนหรือแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ตัวอย่างเช่น

ข32.1 ผู้ถูกซื้อเช่าอุปกรณ์เพื่อการผลิตภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งมีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด เงื่อนไขในสัญญาเช่าระบุไว้อย่างชัดเจนว่าไม่ให้มีการโอนเปลี่ยนมือ (ไม่ว่าจะเป็นการขายหรือให้เช่าช่วง) มูลค่าของสัญญาส่วนที่ให้ประโยชน์มากกว่าเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการประเภทเดียวกัน ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขาย หรือโอนสัญญาเช่านั้นให้แก่ผู้อื่นได้

ข32.2 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของและดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าพลังงานนิวเคลียร์ ใบอนุญาตที่ให้สิทธิในการดำเนินธุรกิจโรงไฟฟ้าถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่สามารถขายหรือโอนใบอนุญาตดังกล่าวให้แก่ผู้อื่นโดยแยกจากโรงไฟฟ้าได้ ผู้ซื้ออาจรับรู้มูลค่ายุติธรรมของใบอนุญาตในการดำเนินธุรกิจและมูลค่ายุติธรรมของโรงไฟฟ้ารวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงินถ้าสินทรัพย์เหล่านั้นมีอายุการให้ประโยชน์เท่ากัน

ข32.3 ผู้ถูกซื้อเป็นเจ้าของสิทธิบัตรในเทคโนโลยีและให้สิทธิแก่ผู้อื่นเพื่อนำไปใช้ในตลาดต่างประเทศโดยแลกเปลี่ยนกับการได้สิ่งตอบแทนเป็นอัตราร้อยละที่กำหนดของรายได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต สิทธิบัตรในเทคโนโลยีและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายในสัญญาและต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติจะไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนสิทธิบัตรและสัญญาให้สิทธิที่เกี่ยวข้องแยกจากกันได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข33. เงื่อนไขในการแยกเป็นเอกเทศได้หมายถึง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นสามารถแยกหรือแบ่งจากผู้ถูกซื้อ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเป็นเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญาหรือสินทรัพย์ที่ระบุได้ หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ผู้ซื้อสามารถขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนกับมูลค่าของสิ่งตอบแทนอื่นถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะไม่มีความตั้งใจที่จะขาย ให้สิทธิหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาถือว่าเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้ามีหลักฐานแสดงว่ามีรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน ถึงแม้ว่ารายการเหล่านั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นบ่อย และไม่คำนึงว่าผู้ซื้อมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายชื่อลูกค้าและรายชื่อสมาชิกมักมีการให้สิทธิในการนำไปใช้ประโยชน์จึงถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ แม้ว่าผู้ถูกซื้อจะเชื่อว่ารายชื่อลูกค้าของตนมีลักษณะแตกต่างจากรายชื่อลูกค้าอื่น ๆ แต่การที่ตามปกติรายชื่อลูกค้ามักมีการให้สิทธิก็ถือได้ว่ารายชื่อลูกค้าที่ได้มาเข้าเงื่อนไขการแยกเป็นเอกเทศได้แล้ว อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้าที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจจะไม่เข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าเงื่อนไขในสัญญาระบุห้ามไม่ให้กิจการขาย ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า

ข34. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถแยกเป็นเอกเทศจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันถือว่าเข้าเงื่อนไขของการแยกเป็นเอกเทศได้ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เมื่อนำไปรวมกับสัญญา สินทรัพย์ที่ระบุได้หรือหนี้สิน ที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

ข34.1 ผู้ซื้อรายอื่นในตลาดแลกเปลี่ยนหนี้สินเงินรับฝากและความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นรายการที่พบได้ทั่วไป ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ความสัมพันธ์กับลูกค้าเงินรับฝากซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแยกต่างหากจากค่าความนิยม

ข34.2 ผู้ถูกซื้อมีเครื่องหมายการค้าจดทะเบียนสำหรับการผลิตสินค้าชนิดหนึ่งแต่ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิบัตรในความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิต ในการโอนความเป็นเจ้าของในเครื่องหมายการค้า ผู้เป็นเจ้าของเดิมจะต้องโอนทุกอย่างที่จำเป็นให้แก่เจ้าของใหม่ เพื่อให้เจ้าของใหม่สามารถผลิตสินค้าหรือให้บริการได้โดยไม่แตกต่างไปจากเดิม เนื่องจากความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรจะถูกแบ่งแยกจากผู้ถูกซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันและจะถูกขายถ้าเครื่องหมายการค้าที่เกี่ยวข้องถูกขายออกไป จึงถือว่าความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่ไม่ได้จดสิทธิบัตรนั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้

สิทธิที่ได้รับคืน

ข35. ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้ออาจได้รับคืนสิทธิที่เคยให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อใช้สินทรัพย์ของผู้ซื้อ ทั้งสินทรัพย์ที่เคยรับรู้และไม่เคยรับรู้ในงบการเงินมาก่อน ตัวอย่างของสิทธิดังกล่าวรวมถึงสิทธิในการใช้ชื่อทางการค้าของผู้ซื้อภายใต้สัญญาแฟรนไชส์หรือสิทธิในการใช้เทคโนโลยีของผู้ซื้อภายใต้สัญญาให้สิทธิในการใช้เทคโนโลยี สิทธิที่ได้รับคืนนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อต้องรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยม ย่อหน้าที่ 29 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของสิทธิที่ได้รับคืน และย่อหน้าที่ 55 กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสิทธิที่ได้รับคืน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข36. ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการที่เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่ได้รับคืนเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดสำหรับรายการที่มีลักษณะเดียวกันให้ผลประโยชน์กับผู้ซื้อหรือทำให้ผู้ซื้อเสียผลประโยชน์ ภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52 กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว

กลุ่มของแรงงานและรายการอื่น ๆ ที่ไม่สามารถระบุได้

ข37. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาที่ไม่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของกลุ่มของแรงงานที่มีอยู่ ซึ่งหมายถึงกลุ่มของพนักงานที่มีอยู่ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสามารถดำเนินงานและบริหารธุรกิจที่ซื้อมาต่อไปจากวันที่ซื้อได้ กลุ่มของแรงงานไม่รวมถึงพนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีทักษะความชำนาญพิเศษที่ต้องนำความรู้และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากกลุ่มของแรงงานไม่ใช่สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่จะสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้ มูลค่าของกลุ่มของแรงงานจึงถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

ข38. ผู้ซื้อต้องรวมมูลค่าของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อเข้าเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้ออาจกำหนดมูลค่าของสัญญาที่ผู้ถูกซื้อกำลังเจรจาต่อรองกับลูกค้ารายใหม่ ณ วันที่ซื้อ แต่เนื่องจากสัญญาดังกล่าวยังไม่สามารถถือเป็นสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อได้ ผู้ซื้อจึงไม่สามารถรับรู้สัญญาดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยม ผู้ซื้อต้องไม่จัดประเภทใหม่ในภายหลังสำหรับมูลค่าของสัญญาเหล่านั้นโดยแสดงแยกจากค่าความนิยมสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกิดขึ้นไม่นานหลังวันที่ซื้อเพื่อพิจารณาว่ามีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือไม่

ข39. ภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดให้ใช้วิธีการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ข40. เงื่อนไขของการระบุได้ใช้ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวไม่ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ได้กำหนดข้อจำกัดของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อพิจารณาใช้ข้อสมมติเดียวกันกับที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดใช้ เช่น การพิจารณาโอกาสในการต่อสัญญาในอนาคตในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสัญญา ซึ่งการต่ออายุได้หรือไม่นั้นไม่จำเป็นต้องเข้าเงื่อนไขการระบุได้ (อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 29 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสิทธิที่ได้รับคืนที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ) ย่อหน้าที่ 36 และ 37 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มี

ตัวตน กำหนดแนวทางสำหรับการพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะรับรู้รวมเป็นหน่วยเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้บางรายการและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18 และ 19)

สินทรัพย์ที่กระแสเงินสดมีความไม่แน่นอน (ค่าเผื่อมูลค่า)

ข41. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อเป็นรายการแยกต่างหาก เพราะผลกระทบของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดเกี่ยวกับอนาคตได้รวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมแล้ว ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าของลูกหนี้ที่ได้มาซึ่งรวมถึงเงินให้กู้ยืมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ดังนั้น ณ วันดังกล่าวผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ค่าเผื่อมูลค่าสำหรับกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ตามสัญญา

สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า

ข42. ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ เช่น อาคารหรือสิทธิภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้ให้เช่า ผู้ซื้อต้องพิจารณาเงื่อนไขตามสัญญาเช่าในการบันทึกบัญชี หรืออีกนัยหนึ่งผู้ซื้อต้องไม่รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินจากการที่เงื่อนไขในสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นให้ประโยชน์หรือไม่ให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ซึ่งในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 19 กำหนดให้รับรู้สำหรับสัญญาเช่าซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่า

สินทรัพย์ที่ผู้ซื้อตั้งใจจะไม่ใช้หรือใช้ในรูปแบบที่แตกต่างไปจากผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาด

ข43. เพื่อประโยชน์ในการแข่งขันหรือด้วยเหตุผลอื่น ผู้ซื้ออาจตั้งใจไม่ใช้สินทรัพย์ที่ได้มา เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทงานวิจัยและพัฒนา หรือผู้ซื้ออาจตั้งใจจะใช้สินทรัพย์นั้นในรูปแบบที่แตกต่างไปจากที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆในตลาดใช้ อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โดยอิงตามการใช้งานที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆในตลาดพึงใช้จากสินทรัพย์นี้

ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ข44. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ บางครั้งผู้ซื้ออาจสามารถวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้โดยใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องสำหรับหุ้นทุนที่ไม่ได้ถือโดยผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข45. มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ซื้อและส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้ออาจแตกต่างกัน ผลต่างโดยส่วนใหญ่เป็นส่วนเพิ่มในมูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นที่ผู้ซื้อมีในผู้ถูกซื้อจากการที่ได้อำนาจในการควบคุม (control premium) หรือในทางกลับกัน มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้รวมส่วนลดจากการขาดอำนาจควบคุม (minority discount)

การวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

การวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ซื้อในงบการเงินของผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่า (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

ข46. ในการรวมธุรกิจที่ไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ผู้ซื้อต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการวัดมูลค่าค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 32 ถึง 34) ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อโดยใช้เทคนิคการวัดมูลค่าวิธีใดวิธีหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งวิธีที่เหมาะสมกับสถานการณ์และมีข้อมูลสนับสนุนเพียงพอ ถ้ามีการใช้เทคนิคการวัดมูลค่ามากกว่าหนึ่งวิธี ผู้ซื้อต้องประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากแต่ละเทคนิคโดยพิจารณาความเกี่ยวข้องกันและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้และข้อมูลเพิ่มเติมที่สามารถหาได้

ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมในการใช้วิธีซื้อกับการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วม (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 33)

ข47. เมื่อกิจการหาประโยชน์ร่วมสองแห่งมารวมกัน มูลค่ายุติธรรมของส่วนของเจ้าของหรือส่วนของสมาชิกในผู้ถูกซื้อ (หรือมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ) อาจเป็นมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือกว่ามูลค่ายุติธรรมของส่วนของสมาชิกที่ผู้ซื้อได้โอนไป ในสถานการณ์เช่นนั้น ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้ผู้ซื้อต้องประเมินมูลค่าของค่าความนิยมโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อแทนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของเจ้าของของผู้ซื้อที่ถูกโอนไป นอกจากนี้ ผู้ซื้อในการรวมธุรกิจประเภทกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรับรู้สินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงินไม่ให้รับรู้เข้ากำไรสะสม ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดสำหรับธุรกิจประเภทอื่น ๆ ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ

ข48. กิจการหาผลประโยชน์ร่วมมีความเหมือนกับธุรกิจอื่น ๆ ในหลายด้านแต่มีข้อแตกต่างที่เด่นชัด คือ มีสมาชิกเป็นทั้งลูกค้าและเจ้าของ โดยทั่วไปสมาชิกของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมคาดหวังจะได้รับผลประโยชน์จากการเป็นสมาชิกในรูปแบบของการลดค่าสินค้าหรือค่าบริการหรือเงินปันผล เงินปันผลมักจะถูกจัดสรรให้กับสมาชิกแต่ละคนตามสัดส่วนของมูลค่าทางธุรกิจที่สมาชิกทำให้กับกิจการในระหว่างปี

ข49. การวัดมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมต้องรวมข้อสมมติที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะใช้ในการพิจารณาเกี่ยวกับผลประโยชน์ในอนาคตของสมาชิกประกอบกับข้อสมมติอื่นที่เกี่ยวข้องที่ผู้ซื้อรายอื่น ๆ ในตลาดจะทำกับกิจการหาผลประโยชน์ร่วม ตัวอย่างเช่น ประมาณการกระแสเงินสดอาจ

เป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของกิจการหาผลประโยชน์ร่วม กระแสเงินสดที่ใช้ในประมาณการดังกล่าวต้องอ้างอิงมาจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับของกิจการหาผลประโยชน์ร่วมซึ่งเป็นกระแสเงินสดหลังหักผลประโยชน์ที่คืนให้แก่สมาชิกในรูปของการลดค่าสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

การพิจารณารายการที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 51 และ 52)

ข50. ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน เพื่อพิจารณาว่ารายการที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

ข50.1 **เหตุผลของการเกิดรายการ** – การทำความเข้าใจถึงเหตุผลที่แต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจ (ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ เจ้าของ กรรมการ ผู้จัดการ และตัวแทนของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ) เข้าทำรายการหรือข้อตกลงรายการหนึ่งนั้นอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการโอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ถ้ารายการที่เกิดขึ้นทำให้ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันได้รับผลประโยชน์มากกว่าผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ต้นทุนที่จ่ายสำหรับรายการดังกล่าว (รวมถึงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง) ไม่น่าจะเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับจำนวนดังกล่าวแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

ข50.2 **ผู้ริเริ่มให้เกิดรายการ** – การทำความเข้าใจว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มให้เกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ริเริ่มโดยผู้ซื้อจะมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน มากกว่าที่จะให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน รายการหรือข้อตกลงที่ริเริ่มโดยผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมจะไม่ได้ทำเพื่อประโยชน์ของผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ซึ่งรายการดังกล่าวมักถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการรวมธุรกิจ

ข50.3 **ช่วงเวลาของการเกิดรายการ** – ช่วงเวลาของการเกิดรายการอาจชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาต่อรองเงื่อนไขการรวมธุรกิจอาจทำให้การรวมธุรกิจนั้นเกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน หากเป็นเช่นนั้น ผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมก่อนการรวมธุรกิจอาจไม่ได้รับหรือได้รับผลประโยชน์จากรายการดังกล่าวเพียงเล็กน้อย ยกเว้นผลประโยชน์ที่ได้รับในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.1)

ข51. ผู้ซื้อและผู้ถูกซื้ออาจมีความสัมพันธ์กันก่อนการเจรจาตกลงรวมธุรกิจกัน ซึ่ง ณ ที่นี้จะเรียกว่า "ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ" ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจอยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น สัญญาระหว่างผู้ขายกับลูกค้า หรือสัญญาระหว่างผู้ให้สิทธิกับผู้ใช้สิทธิ หรืออาจไม่อยู่ในรูปแบบของสัญญาก็ได้ เช่น โจทก์กับจำเลย

ข52. ถ้าการรวมธุรกิจมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนโดยวัดมูลค่าตามที่กำหนดดังต่อไปนี้

ข52.1 ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของสัญญา เช่น คดีความฟ้องร้อง

ข52.2 ให้ใช้มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.1 กับ 52.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบของสัญญา

ข52.2.1 มูลค่าของสัญญาส่วนที่ได้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าในมุมมองของผู้ซื้อเมื่อเทียบกับเงื่อนไขของรายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาดในปัจจุบัน (สัญญาที่ให้ประโยชน์น้อยกว่า หมายถึงน้อยกว่าในแง่ข้อกำหนดตามสัญญาเมื่อเทียบกับข้อกำหนดในตลาดทั่วไปซึ่งไม่จำเป็นว่าสัญญานั้นต้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระซึ่งมีค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เกินกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสัญญานั้น)

ข52.2.2 จำนวนที่ระบุในเงื่อนไขของสัญญาที่ต้องมีการจ่ายชำระระหว่างคู่สัญญา เมื่อมีคนใดคนหนึ่งได้รับประโยชน์น้อยกว่า

ถ้ามูลค่าตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52.2.2 น้อยกว่า 52.2.1 ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

มูลค่าของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้บางส่วนขึ้นอยู่กับว่าผู้ซื้อเคยรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้นผลกำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบการเงินอาจแตกต่างไปจากมูลค่าที่คำนวณได้โดยใช้ข้อกำหนดข้างต้น

ข53. ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจอาจเป็นสัญญาที่ผู้ซื้อรับรู้เป็นสิทธิที่ได้รับคืน ถ้าสัญญามีเงื่อนไขที่ให้ประโยชน์มากกว่าหรือน้อยกว่าเมื่อเทียบกับมูลค่ารายการที่มีลักษณะเหมือนกันในตลาด ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่หมดไปนั้นเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจและวัดมูลค่าตามที่กล่าวไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 52

ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข54. ข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นจะเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ หรือเป็นรายการแยกต่างหากขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อตกลง การทำความเข้าใจเหตุผลของการรวมข้อตกลงการจ่ายชำระที่อาจจะเกิดขึ้นไว้ในสัญญาซื้อธุรกิจ ทำความเข้าใจว่าใครเป็นผู้ริเริ่มข้อตกลง และช่วงเวลาที่คู่สัญญาเข้าทำข้อตกลง จะช่วยในการประเมินลักษณะของข้อตกลงได้

ข55. ถ้าไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อตกลงการจ่ายชำระแก่พนักงานหรือผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนที่ให้แก่ผู้ถูกซื้อหรือถือเป็นรายการแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ประกอบ

ข55.1 *การจ้างงานต่อ* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกำหนดเงื่อนไขในข้อตกลงให้มีการจ้างงานต่อและผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นกลายมาเป็นพนักงานในระดับที่มีความสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเข้าเงื่อนไขเป็นข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เงื่อนไขในการจ้างงานต่ออาจรวมอยู่ในสัญญาจ้างงาน สัญญาซื้อกิจการหรือเอกสารอื่น ๆ ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ต้องทำการจ่ายชำระหากไม่มีการจ้างงานอีกต่อไปถือเป็นผลตอบแทนพนักงานสำหรับการบริการที่ได้รับหลังการรวมกิจการ ในขณะที่ข้อตกลงซึ่งการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายที่ไม่ได้รับผลกระทบหากไม่มีการจ้างงานอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะต้องจ่ายนั้นเป็นการจ่ายสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.2 *ระยะเวลาการจ้างงานต่อ* – ถ้าระยะเวลาการจ้างงานต่อเป็นช่วงเดียวกันหรือยาวกว่าระยะเวลาการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเนื้อหาของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.3 *ระดับของค่าตอบแทนพนักงาน* – ในสถานการณ์ที่ค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานนอกเหนือจากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอยู่ในระดับที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้พนักงานสำคัญคนอื่น ๆในกิจการที่เกิดจากการรวมกันอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ ไม่ใช่ค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.4 *เงินที่จ่ายเพิ่มให้แก่พนักงาน* – หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่ไม่ได้กลายเป็นพนักงานได้รับการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อหุ้นน้อยกว่าผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าเงินที่จ่ายเพิ่มให้ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นที่กลายเป็นพนักงานของกิจการนั้น เป็นค่าตอบแทนพนักงาน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข55.5 *จำนวนหุ้นที่ถือ* – จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้เนื้อหาสาระของข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ในผู้ถูกซื้อยังคงเป็นพนักงานสำคัญ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนี้เป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรซึ่งมีจุดประสงค์ที่จะให้ค่าตอบแทนพนักงานสำหรับบริการที่ได้รับหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกัน หากผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญนั้นถือหุ้นเพียงเล็กน้อยในผู้ถูกซื้อ และผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นทุกคนได้รับสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายต่อหุ้นในจำนวนที่เท่า ๆ กัน อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระเพิ่มเติมในการรวมธุรกิจ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นก่อนการรวมธุรกิจต้องนำมาพิจารณาด้วย เช่น สมาชิกในครอบครัวเดียวกันซึ่งยังคงเป็นพนักงานสำคัญ

ข55.6 *ความเชื่อมโยงกับการวัดมูลค่า* – หากมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในเบื้องต้น ณ วันซื้ออิงจากระดับที่ต่ำของการวัดมูลค่าผู้ถูกซื้อและเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมีความเกี่ยวข้องกับวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า อาจเป็นไปได้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถือเป็นสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายชำระเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม หากเกณฑ์การคำนวณการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสอดคล้องกับข้อตกลงการแบ่งผลกำไรก่อนการรวมธุรกิจ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าข้อตกลงนั้นเป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงาน

ข55.7 *สูตรในการกำหนดค่าตอบแทน* – สูตรที่ใช้กำหนดการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีประโยชน์ในการประเมินเนื้อหาของข้อตกลง ตัวอย่างเช่น หากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณตามเกณฑ์ตัวคูณกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันนั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระในการรวมธุรกิจและสูตรดังกล่าวนั้นกำหนดขึ้นเพื่อใช้คำนวณหรือพิสูจน์มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อ ในทางกลับกันหากการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคำนวณโดยใช้อัตราร้อยละของกำไรอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่พนักงานนั้นเป็นข้อตกลงการแบ่งผลกำไรสำหรับตอบแทนบริการที่ได้รับจากพนักงาน

ข55.8 *ข้อตกลงและประเด็นอื่น ๆ* – เงื่อนไขที่กำหนดในข้อตกลงอื่น ๆที่ทำกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น (เช่น ข้อตกลงที่จะไม่แข่งขัน สัญญาในการดำเนินงาน สัญญาที่ปรึกษา และสัญญาเช่าทรัพย์สิน) และวิธีปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้ของการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าการจ่ายชำระที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น ในการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจเข้าทำสัญญาเช่าทรัพย์สินกับผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นรายสำคัญรายหนึ่ง ถ้าพบว่าอัตราค่าเช่าตามสัญญาเช่านั้นต่ำกว่าอัตราตลาดอย่างมีนัยสำคัญ อาจทำให้การจ่ายชำระที่อาจเกิดขึ้นแก่ผู้เช่า (ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้น) ตามข้อตกลงเพิ่มเติมนั้นมีเนื้อหาเป็นการจ่ายชำระเพื่อประโยชน์ของสินทรัพย์ที่เช่าที่ผู้ซื้อต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ในทางกลับกันถ้าสัญญาเช่าระบุให้ค่าเช่าเป็นไปตามราคาตลาดทั่วไป ข้อตกลงในการจ่ายชำระที่คาดว่าจะ

เกิดขึ้นแก่ผู้ถือหุ้นที่ประสงค์จะขายหุ้นนี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ

การออกโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ซื้อเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52.2)

ข56. ผู้ซื้ออาจแลกเปลี่ยนโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (โครงการทดแทน) ของตนกับโครงการที่พนักงานของผู้ถูกซื้อถืออยู่ การแลกเปลี่ยนสิทธิซื้อหุ้นหรือโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ในส่วนที่เป็นการเปลี่ยนแปลงแก้ไขโครงการ หากผู้ซื้อผูกพันที่จะให้สิ่งตอบแทนอื่นเพื่อทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อ ผู้ซื้อต้องรวมโครงการทดแทนของผู้ซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดทั้งหมดหรือบางส่วนในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อถือว่าผูกพันตนที่จะให้ค่าตอบแทนอื่นเพื่อแทนที่โครงการของผู้ถูกซื้อหากผู้ถูกซื้อหรือพนักงานของผู้ถูกซื้อมีความสามารถในการบังคับให้เกิดการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น ในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดข้างต้น ผู้ซื้อผูกพันที่จะให้ค่าตอบแทนอื่นเพื่อทดแทนค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ถ้าถูกกำหนดโดย

ข56.1 เงื่อนไขในสัญญาซื้อธุรกิจ

ข56.2 เงื่อนไขตามโครงการจ่ายค่าตอบแทนเดิมของผู้ถูกซื้อ หรือ

ข56.3 กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ในบางสถานการณ์โครงการเดิมของผู้ถูกซื้ออาจสิ้นสุดลงจากผลของการรวมธุรกิจ และผู้ซื้อได้ออกโครงการเพื่อทดแทนโครงการเดิม ถึงแม้ว่าจะไม่มีภาระผูกพันในการทำเช่นนั้น ให้รับรู้โครงการทดแทนที่ออกให้โดยวัดมูลค่าตามราคาตลาดโดยถือเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ หรือกล่าวได้ว่าไม่ให้นำมูลค่าค่าตอบแทนดังกล่าวไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ

ข57. ในการพิจารณาว่าส่วนใดของโครงการทดแทนเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อและส่วนใดถือเป็นค่าตอบแทนที่จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจ ให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าโครงการทั้งที่ออกโดยผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ส่วนของโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อจะเท่ากับโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อในส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ

ข58. ส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นส่วนที่จ่ายเพื่อบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ คือโครงการค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามตลาดคูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่าง ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดกับ ระยะเวลาการได้รับสิทธิของตราสารเดิม ของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิ คือ ช่วงเวลาที่เงื่อนไขการได้รับสิทธิทั้งหมดเป็นไปตามที่ระบุไว้ คำนิยามของคำว่าเงื่อนไขการได้รับสิทธิ กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ข59. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นสิทธิขาดซึ่งถือเป็นส่วนของบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ต้องเท่ากับโครงการทดแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดหักด้วยมูลค่าของโครงการทดแทน ซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจ ดังนั้น ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนเกินระหว่างโครงการทดแทนซึ่งออกและวัดมูลค่าตามราคาตลาดกับโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของโครงการทดแทน สำหรับบริการที่ได้รับภายหลังการรวมธุรกิจถ้ามีการกำหนดว่าต้องมีการให้บริการ ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าพนักงานได้ให้บริการทั้งหมดตามที่กำหนดไว้ในโครงการจ่ายค่าตอบแทนของผู้ถูกซื้อก่อนวันที่ซื้อธุรกิจหรือไม่

ข60. ส่วนของโครงการทดแทนที่ยังไม่เป็นสิทธิขาดซึ่งเกี่ยวข้องกับบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ ตัวอย่างเช่น ถ้าส่วนของโครงการทดแทนซึ่งเป็นของบริการที่ได้รับก่อนการรวมธุรกิจที่วัดมูลค่าตามตลาดมีมูลค่าเท่ากับ 100 บาท และผู้ซื้อคาดว่าจะมีการใช้สิทธิเพียงร้อยละ 95 ของผลตอบแทนทั้งหมด ดังนั้นมูลค่าที่นำไปรวมคำนวณสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจจะเท่ากับ 95 บาท การเปลี่ยนแปลงประมาณการจำนวนของโครงการทดแทนที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิจะต้องแสดงเป็นค่าตอบแทนสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงหรืองวดที่มีการริบคืนสิทธิ โดยไม่นำไปปรับปรุงกับสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ในทำนองเดียวกัน ผลจากเหตุการณ์อื่น ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขของโครงการหรือค่าตอบแทนที่จะได้รับจากโครงการในที่สุดซึ่งกำหนดโดยเงื่อนไขผลงาน ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ซื้อ ให้บันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาค่าตอบแทนที่บันทึกสำหรับงวดที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้น

ข61. ข้อกำหนดในการแบ่งโครงการทดแทนเป็นของบริการที่ได้รับก่อนและหลังการรวมธุรกิจใช้ข้อกำหนดเดียวกันไม่ว่าโครงการทดแทนจะถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินหรือตราสารทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์และให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ซื้อของค่าตอบแทนที่วัดมูลค่าตามราคาตลาดซึ่งจัดประเภทเป็นหนี้สินและผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลง

ข62. ผลกระทบทางภาษีของโครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกให้ทดแทนต้องรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 54)

ข63. ตัวอย่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีและวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาหรือเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจมีดังนี้

ข63.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าค่าความนิยมด้วยจำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ข63.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสัญญาประกันภัยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

ข63.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (รวมถึงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน)

ข63.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกสำหรับส่วนของโครงการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่ออกโดยผู้ซื้อเพื่อทดแทนบริการที่จะได้รับจากพนักงานในอนาคต

ข63.5 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กำหนดแนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยภายหลังได้อำนาจในการควบคุม

การเปิดเผยข้อมูล (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 59 และ 61)

ข64. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในย่อหน้าที่ 59 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาการรายงานดังต่อไปนี้

ข64.1 ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ

ข64.2 วันที่ซื้อ

ข64.3 สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

ข64.4 เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด

ข64.5 คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่จะรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือปัจจัยอื่น ๆ

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 จำนวนเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียใด ๆ ที่ได้ออกหรืออาจจะออกและวิธีการประเมินมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินหรือส่วนได้เสียเหล่านั้น

ข64.7 สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน

ข64.7.1 จำนวนที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ

ข64.7.2 คำอธิบายข้อตกลงและหลักเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าที่จะต้องจ่ายชำระ และ

ข64.7.3 ประมาณการผลลัพธ์ในลักษณะเป็นช่วงจำนวนเงินมากสุดถึงน้อยที่สุด (ไม่คิดลดมูลค่า) หรือ ถ้าไม่สามารถประมาณได้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลของการที่ไม่สามารถประมาณช่วงได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อเท็จจริงกรณีที่มูลค่าสูงสุดของการจ่ายชำระมีมูลค่าไม่จำกัด

ข64.8 ลูกหนี้ที่ได้รับมา

ข64.8.1 มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้

ข64.8.2 มูลค่าของลูกหนี้ตามสัญญา (ยอดรวมก่อนสุทธิ) และ

ข64.8.3 ประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้

การเปิดเผยข้อมูลต้องแยกตามประเภทของลูกหนี้ที่สำคัญ ได้แก่ เงินให้กู้ยืม สัญญาเช่าการเงินและลูกหนี้อื่น

ข64.9 มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ

ข64.10 สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละรายการที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 23 ให้เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ถ้าหากไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข64.10.1 ข้อมูลที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ

ข64.10.2 เหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ

ข64.11 มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีได้

ข64.12 รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สินในการรวมธุรกิจตามย่อหน้าที่ 51

ข64.12.1 คำอธิบายสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.2 การบันทึกบัญชีสำหรับแต่ละรายการ

ข64.12.3 มูลค่าที่รับรู้สำหรับแต่ละรายการและระบุว่าแสดงอยู่ในรายการใดในงบการเงิน

ข64.12.4 ถ้ารายการเป็นการทำให้ของความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหมดไป ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าว

ข64.13 การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามที่กำหนดในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ ข64.12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว

ข64.14 กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 34 ถึง 36)

ข64.14.1 มูลค่าผลกำไรที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 34 และระบุว่าแสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ข64.14.2 คำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากรายการซื้อธุรกิจ

ข64.15 การรวมธุรกิจซึ่งผู้ซื้อถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100 ในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อ

ข64.15.1 มูลค่าส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า และ

ข64.15.2 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่าส่วนของ ผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

ข64.16 การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ

ข64.16.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนวันที่ซื้อ และ

ข64.16.2 มูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ซึ่งเป็นผลมาจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 42) และระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข64.17 ข้อมูลต่อไปนี้

ข64.17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงาน และ

ข64.17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดที่เสนอรายงาน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้านี้ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้คำจำกัดความของคำว่า “ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” เช่นเดียวกับที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ข65. สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานที่แต่ละรายการไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64.5 – 64.17 โดยแสดงเป็นยอดรวมของทุกรายการ

ข66. หากวันที่ซื้อธุรกิจเกิดขึ้นหลังรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 64 เว้นแต่การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นภายในวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน ในสถานการณ์เช่นนั้น ผู้ซื้อต้องอธิบายว่าข้อมูลในเรื่องใดที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้ รวมถึงเหตุผลของการที่ทำให้ไม่สามารถเปิดเผยได้

ข67. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 61 ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ หรือเปิดเผยเป็นยอดรวมสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เมื่อนำมารวมกันแล้วมีสาระสำคัญ

ข67.1 หากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ (ดูย่อหน้าที่ 45) สำหรับการรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม หรือ สิ่งตอบแทนอื่น ดังนั้นมูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินสำหรับการรวมธุรกิจจึงเป็นเพียงการประมาณขึ้นมา

ข67.1.1 เหตุผลที่ทำให้การบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกไม่เสร็จสิ้น

ข67.1.2 สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ หรือ รายการของสิ่งตอบแทนซึ่งการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกยังไม่เสร็จสิ้น

ข67.1.3 ลักษณะและมูลค่าของรายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าที่รับรู้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 49

ข67.2 สำหรับแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานภายหลังวันที่ซื้อจนกระทั่งถึงวันที่กิจการได้รับ ขาย หรือสูญเสียสิทธิในการที่จะได้รับสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หรือจนกระทั่งถึงวันที่กิจการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับหนี้สินหรือ หนี้สินนั้นถูกยกเลิกหรือหมดอายุ

ข67.2.1 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่เคยรับรู้ รวมถึงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระ

ข67.2.2 การเปลี่ยนแปลงในผลลัพธ์ที่แสดงเป็นช่วงของจำนวนเงิน (มูลค่าที่ไม่คิดลด) และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงนั้น และ

ข67.2.3 เทคนิคการวัดมูลค่าและข้อมูลหลักที่ใช้ในการวัดมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ข67.3 สำหรับหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ในการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลประมาณการหนี้สินแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข67.4 การกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างวันต้นงวดกับวันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน โดยแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน

ข67.4.1 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันต้นงวดที่เสนอรายงาน

ข67.4.2 ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ยกเว้นค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะยกเลิกและเข้าเกณฑ์จำแนกประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

ข67.4.3 รายการปรับปรุงจากการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีภายหลังการรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามย่อหน้าที่ 67

ข67.4.4 ค่าความนิยมของกลุ่มธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก รวมถึง ค่าความนิยมที่ถูกตัดออกจากบัญชีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน โดยค่าความนิยมดังกล่าวไม่เคยถูกรวมไว้ในธุรกิจที่จะจำหน่ายและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ข67.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและค่าเผื่อการด้อยค่าของค่าความนิยม เพิ่มเติมจากข้อกำหนดนี้)

ข67.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ข67.4.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆในมูลค่าตามบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงาน

ข67.4.8 ค่าความนิยมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ณ วันสิ้นงวดที่เสนอรายงาน

ข67.5 จำนวนเงินและคำอธิบายรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

ข67.5.1 ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ จากการรวมธุรกิจซึ่งมีผลกระทบในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน และรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า และ

ข67.5.2 ที่มีขนาด ลักษณะ หรือเหตุการณ์ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจะช่วยทำให้มีความเข้าใจงบการเงินของกิจการที่นำมารวมกันมากขึ้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว (แนวทางปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 66)

ข68. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 64 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ซื้อเกิดขึ้นในหรือหลังวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอรายงานในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป การถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้อนุญาตให้ทำได้ และต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการในเวลาเดียวกัน

ข69. การกำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากกิจการหาผลประโยชน์ร่วมหรือการรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว หากวันที่ซื้อเกิดก่อนวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จะมีผลกระทบดังต่อไปนี้

ข69.1 *การจัดประเภทรายการ* – กิจการยังคงต้องจัดประเภทการรวมธุรกิจครั้งก่อนตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการสำหรับการรวมธุรกิจ

ข69.2 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้* – ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้แสดงมูลค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจครั้งก่อนด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันนั้นตามนโยบายบัญชีเดิมของกิจการ โดยกิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมสะสมและลดมูลค่าค่าความนิยมและต้องไม่มีรายการปรับปรุงอื่นอีกสำหรับมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ของค่าความนิยม

ข69.3 *ค่าความนิยมที่เคยรับรู้เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ* – นโยบายบัญชีเดิมของกิจการอาจให้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจก่อนที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้เป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการจะต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ ณ วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมาตรฐานการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ นอกจากนี้ กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากค่าความนิยมนั้นเมื่อมีการขายธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องหรือเมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งมีค่าความนิยมนั้นเกี่ยวข้องเกิดการด้อยค่า

ข69.4 *การบันทึกบัญชีค่าความนิยมภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก* – จากวันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการต้องหยุดตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจก่อนหน้าวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ และให้ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ข69.5 *ค่าความนิยมติดลบที่เคยรับรู้* – กิจการที่เคยบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้โดยปฏิบัติตามวิธีซื้ออาจเคยรับรู้มูลค่าของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่มากกว่าต้นทุนในการจ่ายซื้อ (บางครั้งเรียกว่าค่าความนิยมติดลบ) ถ้าเป็นเช่นนั้น ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ให้กิจการตัดรายการค่าความนิยมติดลบนั้นออกจากบัญชีโดยทำการปรับปรุงกับยอดกำไรสะสมต้นงวด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่างประกอบ

ตัวอย่างที่แสดงนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ตัวอย่าง 1 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงแนวปฏิบัติของวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับตามแนวปฏิบัติข้อ 19-27 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 2 ตัวอย่างนี้แสดงถึงวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ โดยบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมายได้เข้าซื้อบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทที่ออกตราสารทุนและถือเป็นบริษัทแม่ตามกฎหมาย ในลักษณะการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 ตัวอย่างนี้ไม่คำนึงถึงการบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้

งบแสดงฐานะการเงิน ของบริษัท ก และ บริษัท ข ณ เวลาสุดท้ายก่อนการรวมธุรกิจ

	บริษัท ก (บริษัทแม่ตามกฎหมาย / ผู้ถูกซื้อตามบัญชี) (บาท)	**บริษัท ข** (บริษัทย่อยตามกฎหมาย / ผู้ซื้อตามบัญชี) (บาท)
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	700
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,300	3,000
รวมสินทรัพย์	1,800	3,700
หนี้สินหมุนเวียน	300	600
หนี้สินไม่หมุนเวียน	400	1,100
รวมหนี้สิน	700	1,700
ส่วนของเจ้าของ		
กำไรสะสม	800	1,400
ทุนที่ออก		
หุ้นสามัญ 100 หุ้น	300	
หุ้นสามัญ 60 หุ้น		600
รวมส่วนของเจ้าของ	1,100	2,000
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,800	3,700

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่าง 3 ข้อมูลอื่น

ตัวอย่าง 3.1 วันที่ 30 กันยายน 25x1 บริษัท ก ออกหุ้นจำนวน 2.5 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข ผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท ข ทำการแลกเปลี่ยนหุ้นของตนในบริษัท ข ดังนั้น บริษัท ก ออกหุ้นสามัญจำนวน 150 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ข ทั้งหมด 60 หุ้น

ตัวอย่าง 3.2 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญบริษัท ข ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 มูลค่าหุ้นละ 40 บาท ส่วนราคาตลาดของหุ้นสามัญ บริษัท ก ณ วันเดียวกันมีมูลค่าหุ้นละ 16 บาท

ตัวอย่าง 3.3 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เท่ากับมูลค่าตามบัญชี ยกเว้น สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 เท่ากับ 1,500 บาท

การคำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ตัวอย่าง 4 ผลจากการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก (บริษัทแม่ตามกฎหมาย/ผู้ถูกซื้อตามบัญชี) จำนวน 150 หุ้น ทำให้ผู้ถือหุ้นบริษัท ข ถือหุ้นร้อยละ 60 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (150 หุ้นจากหุ้นที่ออกจำนวน 250 หุ้น) ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัท ก ถ้าการรวมธุรกิจเกิดขึ้นในรูปแบบที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัท ก เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ก บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมอีก 40 หุ้น เพื่อทำให้สัดส่วนการถือหุ้นในกิจการที่เกิดจากการรวมกันยังคงเดิม ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จะถือหุ้นของบริษัท ข จำนวน 60 หุ้นจากหุ้นทั้งหมด 100 หุ้น และยังคงสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 60 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน

ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้โดยบริษัท ข และส่วนได้เสียของกลุ่มกิจการในบริษัท ก เท่ากับ 1,600 บาท (40 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท)

ตัวอย่าง 5 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ต้องอิงจากการวัดค่าที่น่าเชื่อถือที่สุด ในตัวอย่างนี้ราคาตลาดของหุ้นบริษัท ก เป็นเกณฑ์ที่น่าเชื่อถือมากกว่าการประมาณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ข ในการวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ ดังนั้นสิ่งตอบแทนที่โอนให้วัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดของหุ้นบริษัท ก จำนวน 100 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 16 บาท

การวัดมูลค่าของค่าความนิยม

ตัวอย่าง 6 ค่าความนิยมเกิดขึ้นจากส่วนของมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้ (กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในบริษัท ก) ที่สูงกว่ามูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก ดังนั้น ค่าความนิยมวัดค่าได้ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

	(บาท)	(บาท)
สิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้		1,600
มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท ก		
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,500	
หนี้สินหมุนเวียน	(300)	
หนี้สินไม่หมุนเวียน	(400)	1,300
ค่าความนิยม		300

งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

ตัวอย่าง 7 งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ เวลาสุดท้ายหลังการรวมธุรกิจเป็นดังนี้

	(บาท)
สินทรัพย์หมุนเวียน (700 บาท + 500 บาท)	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (3,000 บาท + 1,500 บาท)	4,500
ค่าความนิยม	300
รวมสินทรัพย์	6,000
หนี้สินหมุนเวียน (600 บาท + 300 บาท)	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน (1,100 บาท + 400 บาท)	1,500
รวมหนี้สิน	2,400
ส่วนของเจ้าของ	
กำไรสะสม	1,400
ทุนที่ออก	
หุ้นสามัญ 250 หุ้น (600 บาท + 1,600 บาท)	2,200
รวมส่วนของเจ้าของ	3,600
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	6,000

ตัวอย่าง 8 ตราสารทุนที่รับรู้ในงบการเงินรวมจำนวน 2,200 บาท เกิดจากมูลค่าตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทย่อยตามกฎหมายก่อนการรวมธุรกิจจำนวน 600 บาท รวมกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่แท้จริงที่โอนให้จำนวน 1,600 บาท อย่างไรก็ตาม โครงสร้างส่วนทุนที่ปรากฏในงบการเงินรวม (จำนวนและชนิดของตราสารทุนที่ออก) ต้องสะท้อนถึงโครงสร้างส่วนทุนของบริษัทแม่ตามกฎหมาย รวมถึงตราสารทุนที่ออกโดยบริษัทแม่ตามกฎหมายในการรวมธุรกิจ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กำไรต่อหุ้น

ตัวอย่าง 9 สมมุติว่ากำไรของบริษัท ข สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 600 บาท และกำไรของงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 800 บาท และสมมุติว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนหุ้นสามัญที่ออกของบริษัท ข ในระหว่างปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 และในระหว่างงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่เกิดการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

จำนวนหุ้นที่คงเหลืออยู่ในงวดนับจากวันที่ 1 มกราคม 25x1 จนถึงวันที่ซื้อ (จำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก (บริษัทแม่ตามกฎหมาย/ผู้ถูกซื้อตามบัญชี) ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ)	150
จำนวนหุ้นสามัญที่คงเหลือนับจากวันที่ซื้อถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	250
จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักคงเหลือ [(150x9/12)+(250x3/12)]	175
กำไรต่อหุ้น [800/175]	4.57 บาท

ตัวอย่าง 10 กำไรต่อหุ้นที่ปรับปรุงใหม่สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x0 เท่ากับ 4.00 บาท (กำไรของบริษัท ข จำนวน 600 บาท หารด้วยจำนวนหุ้นสามัญที่ออกโดยบริษัท ก ในการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับจำนวน 150 หุ้น)

ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่าง 11 จากตัวอย่างข้างต้น สมมุติว่ามีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของบริษัท ข จำนวน 56 หุ้นจากหุ้นสามัญทั้งหมด 60 หุ้น หากบริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 2.5 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญแต่ละหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จะออกหุ้นสามัญ 140 หุ้น (แทนการออกหุ้นสามัญ 150 หุ้น) ผลที่ตามมาคือ ผู้ถือหุ้นบริษัท ข จะถือหุ้นร้อยละ 58.3 ของหุ้นที่ออกในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (140 หุ้นจาก 240 หุ้นที่ออกทั้งหมด) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่บริษัท ก (ผู้ถูกซื้อทางบัญชี) จะคำนวณโดยสมมติว่าการรวมธุรกิจได้รับผลจากการที่บริษัท ข ออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท ก เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญบริษัท ก ทั้งนี้เนื่องจากบริษัท ก คือผู้ถูกซื้อทางบัญชี และตามแนวปฏิบัติข้อ 20 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 กำหนดให้ผู้ซื้อวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ใช้แลกเปลี่ยนกับผู้ถูกซื้อทางบัญชี

ตัวอย่าง 12 ในการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่จะต้องออกเพิ่มโดยบริษัท ข นั้น จะไม่นำส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมมารวมในการคำนวณ ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ถือหุ้นสามัญจำนวน 56 หุ้นในบริษัท ข และเพื่อให้มีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 58.3 ในบริษัท ข บริษัท ข ต้องออกหุ้นสามัญเพิ่มจำนวน 40 หุ้น ซึ่งจะทำให้ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ถือหุ้นจำนวน 56 หุ้นจากหุ้นสามัญที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บริษัท ข ออกทั้งหมด 96 หุ้น และมีสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 58.3 ในกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่บริษัท ก ซึ่งเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี เท่ากับ 1,600 บาท (40 หุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 40 บาท) ซึ่งมูลค่านี้จะเท่ากับการที่ผู้ถือหุ้นทั้ง 60 รายของบริษัท ข นำหุ้นจำนวน 60 หุ้นของตนมาใช้ในการแลกเปลี่ยน จำนวนที่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในบริษัท ก (ซึ่งเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี) รับรู้จะไม่เปลี่ยนแปลงจากกรณีที่ผู้ถือหุ้นบางส่วนในบริษัท ข ไม่เข้าร่วมในการแลกเปลี่ยน

ตัวอย่าง 13 ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีจำนวนหุ้นสามัญ 4 หุ้นจากหุ้นสามัญทั้งหมด 60 หุ้น ของบริษัท ข ซึ่งหุ้นจำนวนดังกล่าวไม่ได้ถูกนำไปแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ก ดังนั้น ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมจึงคิดเป็นร้อยละ 6.7 ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมสะท้อนสัดส่วนของส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทย่อยตามกฎหมาย ดังนั้น งบแสดงฐานะการเงินรวมต้องถูกปรับปรุงเพื่อแสดงส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในอัตราร้อยละ 6.7 ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิก่อนการรวมธุรกิจของบริษัท ข (เท่ากับ 134 บาท หรือร้อยละ 6.7 ของ 2,000 บาท)

ตัวอย่าง 14 งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ดังนี้

	(บาท)
สินทรัพย์หมุนเวียน (700 บาท + 500 บาท)	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (3,000 บาท + 1,500 บาท)	4,500
ค่าความนิยม	300
รวมสินทรัพย์	6,000
หนี้สินหมุนเวียน (600 บาท + 300 บาท)	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน (1,100 บาท + 400 บาท)	1,500
รวมหนี้สิน	2,400
ส่วนของเจ้าของ	
กำไรสะสม (1,400 บาท x 93.3%)	1,306
ทุนที่ออก	
หุ้นสามัญ 240 หุ้น (560 บาท + 1,600 บาท)	2,160
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม	134
รวมส่วนของเจ้าของ	3,600
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	6,000

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่าง 15 ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม 134 บาท ประกอบด้วยสองส่วน ส่วนที่หนึ่งคือการจัดประเภทส่วนแบ่งของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสะสมของผู้ซื้อทางบัญชีก่อนการซื้อธุรกิจ (1,400 บาท x 6.7% หรือ 93.80 บาท) ส่วนที่สองคือการจัดประเภทส่วนแบ่งของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในหุ้นที่ออกโดยผู้ซื้อทางบัญชี (600 บาท x 6.7% หรือ 40.20 บาท)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้

ตัวอย่างของการนำย่อหน้าที่ 10-14 และแนวปฏิบัติข้อ 31-40 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 มาประยุกต์ใช้

ตัวอย่าง 16 ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ บางตัวอย่างอาจจะมีลักษณะของสินทรัพย์โดยทั่วไปมากกว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อต้องบันทึกสินทรัพย์เหล่านั้นให้สอดคล้องกับเนื้อหาสาระของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างในที่นี้ไม่ได้รวบรวมกรณีทั้งหมดไว้

ตัวอย่าง 17 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ตามสัญญาเป็นไปตามเงื่อนไขของสัญญาหรือตามกฎหมาย ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้ระบุตามสัญญานั้นไม่ได้เกิดขึ้นตามสัญญาหรือตามกฎหมายแต่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้ตามสัญญาอาจจะสามารถแยกเป็นเอกเทศได้เช่นกันแต่ความสามารถในการแยกออกจากกันได้ไม่เป็นเงื่อนไขที่สำคัญสำหรับสินทรัพย์ที่เป็นไปตามสัญญาหรือตามกฎหมาย

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาด (Marketing-related intangible assets)

ตัวอย่าง 18 โดยส่วนใหญ่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดจะใช้ในการตลาดหรือการส่งเสริมการขายสำหรับสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดมีดังนี้

ประเภท	เกณฑ์
เครื่องหมายการค้า, ชื่อทางการค้า, เครื่องหมายบริการ, เครื่องหมายร่วม และเครื่องหมายรับรอง	ตามสัญญา
รูปลักษณ์ (สีที่เป็นเอกลักษณ์, การออกแบบรูปร่างหรือหีบห่อ)	ตามสัญญา
ชื่อหัวหนังสือพิมพ์	ตามสัญญา
ชื่อโดเมนอินเตอร์เน็ต	ตามสัญญา
ข้อตกลงในการไม่แข่งขัน	ตามสัญญา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เครื่องหมายการค้า, ชื่อทางการค้า, เครื่องหมายบริการ, เครื่องหมายร่วม และเครื่องหมายรับรอง

ตัวอย่าง 16 เครื่องหมายการค้า (Trademark) คือ คำ ชื่อ สัญลักษณ์ หรือตราเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ใช้ในทางการค้าเพื่อระบุถึงแหล่งที่มาของผลิตภัณฑ์และเพื่อทำให้คนทั่วไปสามารถแยกแยะได้ว่าผลิตภัณฑ์นั้นมีความแตกต่างจากผลิตภัณฑ์ของผู้อื่น

เครื่องหมายบริการ (Service Mark) คือ สิ่งที่ระบุและใช้แยกความแตกต่างของแหล่งที่มาของบริการ

เครื่องหมายร่วม (Collective Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้กับสินค้าหรือบริการของกลุ่มบริษัทหรือบริษัทในเครือเดียวกัน

เครื่องหมายรับรอง (Certification Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้รับรองแหล่งที่มาทางภูมิศาสตร์หรือคุณลักษณะอื่น ๆ ของสินค้าหรือบริการ

ตัวอย่าง 20 เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า เครื่องหมายบริการ เครื่องหมายร่วม และ เครื่องหมายรับรองอาจได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนกับหน่วยงานของรัฐ หรือการใช้อย่างต่อเนื่องในทางการค้า หรือโดยวิธีอื่น ถ้าได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายผ่านการจดทะเบียนหรือโดยวิธีอื่น เครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย อีกนัยหนึ่งเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจสามารถรับรู้แยกต่างหากจากค่าความนิยมได้หากเข้าเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ ซึ่งโดยปกติจะเป็นไปตามกรณีนี้

ตัวอย่าง 21 ตราสินค้าและชื่อตราสินค้ามักถูกนำมาใช้ในความหมายเดียวกันกับเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ตราสินค้าและชื่อตราสินค้าเป็นคำศัพท์ทางการตลาดที่ใช้กันทั่วไปเพื่ออ้างอิงถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่ประกอบกัน (Complementary assets) เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายบริการ) และชื่อทางการค้า สูตร ตำรับ และความเชี่ยวชาญทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ไม่ได้จำกัดการรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ประกอบกันซึ่งโดยทั่วไปจะถูกเรียกรวมว่าเป็นตราสินค้า เป็นสินทรัพย์รายการเดียวโดยบันทึกแยกต่างหากจากค่าความนิยม หากกลุ่มของสินทรัพย์นั้นมีอายุการให้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกัน

ชื่อโดเมนอินเตอร์เน็ต

ตัวอย่าง 22 ชื่อโดเมนอินเตอร์เน็ต คือชื่อที่เป็นตัวเลขที่มีความเป็นเอกลักษณ์ ซึ่งมีไว้เพื่อใช้ระบุเลขที่อยู่ของอินเตอร์เน็ตโดยเฉพาะเจาะจง การจดทะเบียนชื่อโดเมนทำให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างชื่อและคอมพิวเตอร์ที่ถูกระบุไว้บนอินเตอร์เน็ตสำหรับช่วงเวลาที่จดทะเบียน ซึ่งการจดทะเบียนนี้สามารถต่อสัญญาได้ใหม่ ชื่อโดเมนที่จดทะเบียนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า (Customer-related intangible assets)

ตัวอย่าง 23 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า

ประเภท	เกณฑ์
รายชื่อลูกค้า	ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา
คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่	ตามสัญญา
สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า	ตามสัญญา
ความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้มาจากการทำสัญญา	ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา

รายชื่อลูกค้า (Customer Lists)

ตัวอย่าง 24 รายชื่อลูกค้าประกอบด้วยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ชื่อและข้อมูลที่ใช้ในการติดต่อ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบของฐานข้อมูลที่มีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า เช่น ประวัติการสั่งซื้อในอดีต และข้อมูลทางประชากรศาสตร์ โดยปกติ รายชื่อลูกค้าไม่ได้เป็นผลมาจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม รายชื่อลูกค้ามักจะถูกนำมาให้เช่าหรือแลกเปลี่ยน ดังนั้น รายชื่อลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ โดยทั่วไปจะเข้าเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ (Order or production backlog)

ตัวอย่าง 25 คำสั่งซื้อหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อหรือขาย ดังนั้น จึงถือว่าคำสั่งซื้อหรือขาย หรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าคำสั่งซื้อหรือขายดังกล่าวจะสามารถบอกเลิกได้

สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้อง (Customer contracts and the related customer relationships)

ตัวอย่าง 26 หากกิจการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้านั้นเกิดจากสิทธิตามสัญญา ดังนั้น สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้องที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าการรักษาความลับหรือข้อกำหนดอื่น ๆ ของสัญญาจะห้ามไม่ให้จำหน่ายหรือโอนสัญญาแยกต่างหากจากผู้ถูกซื้อ

ตัวอย่าง 27 สัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่เกี่ยวข้อง อาจแสดงถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสองประเภทที่แตกต่างกันทั้งในเรื่องของอายุการให้ประโยชน์และรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่าง 28 ความสัมพันธ์กับลูกค้าระหว่างกิจการและลูกค้าจะมีอยู่ถ้า ก) กิจการมีข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและมีการติดต่อกับลูกค้าตามปกติ และ ข) ลูกค้ามีความสามารถที่จะติดต่อโดยตรงกับกิจการได้ ความสัมพันธ์กับลูกค้าจะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย ถ้าในทางปฏิบัติกิจการมีการทำสัญญากับลูกค้า โดยไม่คำนึงถึงว่า ณ วันที่ซื้อ สัญญาจะมีอยู่หรือไม่ ความสัมพันธ์กับลูกค้าอาจเกิดขึ้นผ่านทางวิธีอื่นนอกเหนือจากการทำสัญญา เช่น ผ่านการติดต่อตามปกติของตัวแทนขายสินค้าและบริการ

ตัวอย่าง 29 ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 ของตัวอย่างนี้ คำสั่งหรือการผลิตที่ยังคงค้างอยู่เกิดขึ้นจากสัญญา เช่น คำสั่งซื้อ หรือขาย ดังนั้นจึงถือเป็นสิทธิตามสัญญาด้วย เช่นเดียวกัน หากกิจการมีความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญาเหล่านี้ ความสัมพันธ์กับลูกค้าถือว่าเกิดขึ้นจากสิทธิตามสัญญาด้วยเช่นกัน และถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาและตามกฎหมาย ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง

ตัวอย่าง 30 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทสัญญาที่ทำกับลูกค้าและความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 30.1 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 โดยบริษัทผู้ถูกซื้อมีข้อตกลงในการจัดหาสินค้าให้กับลูกค้าเป็นเวลา 5 ปี ทั้งบริษัทผู้ถูกซื้อและบริษัทผู้ซื้อเชื่อว่าลูกค้าจะต่ออายุสัญญาเมื่อสัญญาปัจจุบันสิ้นสุดลง ข้อตกลงในการจัดหาสินค้านี้ไม่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

ข้อตกลงในการจัดหาสินค้า (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย นอกจากนี้ เนื่องจากผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้นไม่เพียงแต่สัญญาที่ทำกับลูกค้าหากแต่ความสัมพันธ์กับลูกค้ายังถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายด้วย

ตัวอย่าง 30.2 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อมีการผลิตสินค้าสองสายงานธุรกิจที่แตกต่างกัน คือ สินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้า ลูกค้าจะซื้อสินค้าทั้งเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้าจากบริษัทผู้ถูกซื้อ โดยบริษัทผู้ถูกซื้อมีสัญญากับลูกค้าในการเป็นผู้จัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาให้กับลูกค้าแต่เพียงผู้เดียว แต่ไม่มีสัญญาในการจัดหาเครื่องใช้ไฟฟ้าให้กับลูกค้า ทั้งบริษัทผู้ถูกซื้อและบริษัทผู้ซื้อเชื่อว่า บริษัทผู้ถูกซื้อมีความสัมพันธ์กับลูกค้าโดยรวมเพียงความสัมพันธ์เดียว

สัญญาในการเป็นผู้จัดหาสินค้าประเภทเครื่องกีฬาให้กับลูกค้าแต่เพียงผู้เดียว (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนั้นเนื่องจากบริษัท

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ความสัมพันธ์กับลูกค้าจึงถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย และด้วยเหตุที่มีความสัมพันธ์กับลูกค้าเพียงความสัมพันธ์เดียว มูลค่ายุติธรรมของความสัมพันธ์ดังกล่าวจะรวมข้อสมมติฐานของความสัมพันธ์กับลูกค้าของผู้ถูกซื้อทั้งสินค้าประเภทเครื่องกีฬาและเครื่องใช้ไฟฟ้า อย่างไรก็ตาม หากบริษัทผู้ซื้อกำหนดว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องกีฬาและสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้านั้นแยกต่างหากจากกัน ผู้ซื้อจะต้องประเมินว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าสำหรับสินค้าประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือไม่

ตัวอย่าง 30.3 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อดำเนินธุรกิจกับลูกค้าผ่านการใช้คำสั่งซื้อหรือคำสั่งขายแต่เพียงอย่างเดียว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อมีคำสั่งซื้อของลูกค้าร้อยละ 60 ของลูกค้าทั้งหมดซึ่งเป็นคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการ ลูกค้ากลุ่มนี้เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำ ลูกค้าส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 40 เป็นลูกค้าที่ติดต่อซื้อขายกันเป็นประจำเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อไม่มีคำสั่งซื้อที่ยังไม่ได้ดำเนินการหรือสัญญาอื่นใดกับลูกค้ากลุ่มนี้

คำสั่งซื้อจำนวนร้อยละ 60 จากลูกค้าของบริษัทผู้ถูกซื้อ (ไม่ว่าจะสามารถบอกเลิกได้หรือไม่) เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ เนื่องจากบริษัทผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าผ่านการทำสัญญา ดังนั้น ไม่เพียงแต่คำสั่งซื้อ หากแต่ความสัมพันธ์กับลูกค้ายังถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย และเนื่องจากในทางปฏิบัติบริษัทผู้ถูกซื้อมีการทำสัญญากับลูกค้ากลุ่มร้อยละ 40 ที่เหลือ ดังนั้นความสัมพันธ์กับลูกค้ากลุ่มนี้จึงเกิดขึ้นจากสิทธิตามสัญญา และถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วย ถึงแม้ว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อจะไม่มีสัญญากับลูกค้ากลุ่มนี้เลยก็ตาม

ตัวอย่าง 30.4 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งบริษัทผู้ถูกซื้อซึ่งเป็นผู้รับประกันภัยในการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 บริษัทผู้ถูกซื้อมีกลุ่มสัญญาประกันภัยรถยนต์ที่มีอายุหนึ่งปีโดยผู้ถือกรมธรรม์สามารถบอกเลิกได้

เนื่องจากผู้ถูกซื้อสร้างความสัมพันธ์กับผู้ถือกรมธรรม์โดยการทำสัญญาประกันภัย ความสัมพันธ์กับผู้ถือกรมธรรม์จึงเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ใช้ถือปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทความสัมพันธ์กับลูกค้า

ความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา (Non-contractual customer relationships)

ตัวอย่าง 31 ถ้าความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจไม่ได้มาจากการทำสัญญา ความสัมพันธ์ดังกล่าวถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ รายการแลกเปลี่ยนโดยการขายหรือโอนสินทรัพย์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกันโดยกิจการอื่นเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ของความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ (Artistic-related intangible assets)

ตัวอย่าง 32 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับศิลปะ

ประเภท	เกณฑ์
ละคร, อุปรากร และนาฏศิลป์การฟ้อนรำ	ตามสัญญา
หนังสือ, นิตยสาร, หนังสือพิมพ์ และงานประพันธ์อื่น ๆ	ตามสัญญา
งานทางด้านดนตรี เช่น เพลงที่แต่ง เนื้อเพลง และเพลงประกอบโฆษณา	ตามสัญญา
ภาพวาดและรูปถ่าย	ตามสัญญา
วีดีทัศน์ และสื่อโสตทัศน์ รวมถึงภาพยนตร์ วีดีทัศน์เพลง และรายการโทรทัศน์	ตามสัญญา

ตัวอย่าง 33 สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับศิลปะที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะเป็นไปตามเงื่อนไขในการระบุว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากสินทรัพย์ดังกล่าวได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมาย เช่น ลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์สามารถโอนได้ไม่ว่าจะเป็นการโอนทั้งหมดโดยเอกสารการโอนสิทธิหรือโอนบางส่วนโดยข้อตกลงในการให้ใบอนุญาต ผู้ซื้อสามารถรับรู้ลิขสิทธิ์และเอกสารการโอนสิทธิหรือข้อตกลงในการให้ใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ใกล้เคียงกันเป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา (Contract-based intangible assets)

ตัวอย่าง 34 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญาแสดงถึงมูลค่าของสิทธิที่เกิดขึ้นจากการทำสัญญา สัญญากับลูกค้าเป็นเพียงประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ถ้าเงื่อนไขของสัญญาทำให้เกิดหนี้สิน เช่น เงื่อนไขของสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญากับลูกค้าไม่ให้ผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาด ให้ผู้ซื้อรับรู้รายการดังกล่าวเป็นหนี้สินที่รับมาในการรวมธุรกิจ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญามีดังนี้

ประเภท	เกณฑ์
ใบอนุญาต, ค่าสิทธิ และ ข้อตกลงงดเว้นการใช้สิทธิ (Standstill agreements)	ตามสัญญา
สัญญาที่เกี่ยวกับการโฆษณา การก่อสร้าง การจัดการ การให้บริการ หรือ สัญญาผู้จำหน่าย การจัดหาวัสดุ	ตามสัญญา
สัญญาเช่า (ไม่ว่าผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า)	ตามสัญญา
ใบอนุญาตการก่อสร้าง	ตามสัญญา
ข้อตกลงในการให้แฟรนไชส์	ตามสัญญา
สิทธิในการจัดการและการออกอากาศ	ตามสัญญา
สัญญาการให้บริการ เช่น สัญญาการให้บริการด้านการจัดการสินเชื่อ	ตามสัญญา
สัญญาจ้างงาน	ตามสัญญา
สิทธิในการใช้ประโยชน์ เช่น การขุดเจาะ น้ำ อากาศ แร่ธาตุ การตัดไม้ และอำนาจการเดินเส้นทางคมนาคม	ตามสัญญา

สัญญาการให้บริการ เช่น สัญญาการให้บริการที่มีหลักประกัน (Mortgage servicing contracts)

ตัวอย่าง 35 สัญญาที่ให้บริการเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงิน คือประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ถึงแม้ว่าการให้บริการเป็นเพียงส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงิน การให้บริการอาจแยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) เมื่อเข้าข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง 35.1 ตามเงื่อนไขของสัญญาการให้บริการสามารถแยกต่างหากจากสินทรัพย์ทางการเงินที่ใช้อ้างอิงได้ผ่านการขายหรือการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์โดยที่ยังคงให้บริการอยู่ หรือ

ตัวอย่าง 35.2 ผ่านการซื้อที่แยกต่างหากและข้อสมมติฐานของการให้บริการ

ตัวอย่าง 36 หากเงินกู้ที่มีหลักประกัน ลูกหนี้บัตรเครดิต หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ๆ ที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจยังมีสัญญาที่ต้องให้บริการอยู่ สิทธิในการให้บริการที่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงินจะไม่สามารถรับรู้แยกต่างหากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของสิทธิในการให้บริการจะถูกรวมอยู่ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มา

สัญญาจ้างงาน (Employment contracts)

ตัวอย่าง 37 สัญญาจ้างงานที่เป็นสัญญาซึ่งให้ประโยชน์ในมุมมองของผู้ว่าจ้าง อันเนื่องมาจากการที่ราคาตามสัญญาเป็นราคาที่ให้ผลประโยชน์เมื่อเทียบกับเงื่อนไขในตลาดถือเป็นประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สิทธิในการใช้ประโยชน์ (Use rights)

ตัวอย่าง 38 สิทธิในการใช้ประโยชน์ เช่น การขุดเจาะ น้ำ อากาศ การตัดไม้ และอำนาจการเดินเส้นทางคมนาคม สิทธิในการใช้ประโยชน์บางประเภทถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อ้างอิงตามสัญญา ซึ่งจะถูกบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากค่าความนิยม ในขณะที่สิทธิในการใช้ประโยชน์บางประเภทอาจมีลักษณะของสินทรัพย์ที่มีตัวตนมากกว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผู้ซื้อควรบันทึกบัญชีสิทธิในการใช้ประโยชน์ตามลักษณะของสินทรัพย์เหล่านั้น

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นผลมาจากเทคโนโลยี (Technology-based intangible assets)

ตัวอย่าง 39 ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เป็นผลมาจากเทคโนโลยี

ประเภท	เกณฑ์
เทคโนโลยีที่มีสิทธิบัตร	ตามสัญญา
ซอฟท์แวร์คอมพิวเตอร์และ Mask works	ตามสัญญา
เทคโนโลยีที่ไม่มีสิทธิบัตร	ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา
ฐานข้อมูลและ Title plants	ไม่ได้ถูกกำหนดโดยสัญญา
ความลับทางการค้า เช่น สูตร กระบวนการ และตำรับ	ตามสัญญา

ซอฟท์แวร์คอมพิวเตอร์และ Mask works

ตัวอย่าง 40 ซอฟท์แวร์คอมพิวเตอร์และโปรแกรมการจัดรูปแบบที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ได้รับการคุ้มครองทางกฎหมาย เช่น สิทธิบัตรหรือลิขสิทธิ์ ถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง 41 Mask works เป็นซอฟท์แวร์ที่ถูกบันทึกอย่างถาวรอยู่ในชิปหน่วยความจำที่ใช้อ่านอย่างเดียว ซึ่งถูกจัดเก็บอย่างเป็นลำดับหรือเป็นวงจร Mask works อาจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมาย Mask works ที่ได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายที่ได้รับมาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ฐานข้อมูล และ Title plants

ตัวอย่าง 42 ฐานข้อมูล คือ การจัดเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งมักจะถูกจัดเก็บในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ (เช่น บน computer disks หรือ files) ฐานข้อมูลที่มีงานต้นฉบับของผู้เขียนอาจได้รับการคุ้มครองโดยลิขสิทธิ์ ฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจที่ได้รับการคุ้มครองโดยลิขสิทธิ์ จะเป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมายสำหรับการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างไรก็ตาม ฐานข้อมูลมักจะรวมข้อมูลที่เป็นผลมาจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น รายชื่อลูกค้า หรือ ข้อมูลที่เกิดจากความรู้หรือความชำนาญพิเศษ เช่น ข้อมูลทางวิทยาศาสตร์ หรือ ข้อมูลเกี่ยวกับสินเชื่อ ฐานข้อมูลที่ไม่ได้รับการคุ้มครองลิขสิทธิ์สามารถแลกเปลี่ยน ให้ใบอนุญาต หรือให้ผู้อื่นเช่าได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนั้น ถึงแม้ว่า

สำนักวิทยบริการฯ ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากฐานข้อมูลจะไม่ได้เกิดขึ้นจากสิทธิตามกฎหมายดังกล่าว ฐานข้อมูลที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้ในการระบุเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่าง 43 Title plants เป็นการบันทึกข้อมูลในอดีตที่เกิดขึ้นกับกรรมสิทธิในที่ดินในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่เฉพาะเจาะจง Title plants จะถูกซื้อและขายทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนหรือให้ใบอนุญาตได้ ดังนั้น Title plants ที่ได้รับมาในการรวมธุรกิจถือว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่สามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้

ความลับทางการค้า เช่น สูตร กระบวนการ หรือตำรับ ที่เป็นความลับ

ตัวอย่าง 44 ความลับทางการค้าเป็นข้อมูลซึ่งรวมถึง สูตร รูปแบบ ตำรับ คำสั่งงาน โปรแกรม อุปกรณ์ วิธีการ เทคนิค หรือกระบวนการ ที่ ก) ทำให้เกิดมูลค่าทางเศรษฐกิจที่เป็นอิสระ เกิดขึ้นได้จริงโดยไม่เป็นการรู้กันโดยทั่วไป และ ข) มีความพยายามอย่างสมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆในการรักษาความลับนั้น ถ้าประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตจากความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจได้รับการคุ้มครองทางกฎหมายให้ถือว่า สินทรัพย์นี้เป็นไปตามเงื่อนไขตามสัญญาหรือตามกฎหมาย นอกจากกรณีนี้ ความลับทางการค้าที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจจะถือว่าระบุได้หากสามารถแบ่งแยกเป็นเอกเทศได้เท่านั้น ซึ่งมักจะเกิดความลับทางการค้าที่ระบุได้จากกรณีนี้

กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ตัวอย่างของการรับรู้และวัดมูลค่ากำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ตามย่อหน้าที่ 32-36 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 45 ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่มีการบันทึกกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ตัวอย่าง 46 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x0 บริษัทผู้ซื้อได้มาซึ่งส่วนได้เสียของบริษัทผู้ถูกซื้อซึ่งเป็นบริษัทจำกัดเป็นจำนวนร้อยละ 80 โดยการแลกเปลี่ยนกับเงินสดจำนวน 150 บาท เนื่องจากผู้ถือหุ้นเดิมของผู้ถูกซื้อต้องการที่จะขายเงินลงทุนในวันที่ระบุไว้ ดังนั้นจึงไม่มีเวลาเพียงพอในการหาราคาตลาดของผู้ถูกซื้อโดยเสนอขายกับผู้ซื้อรายอื่น ๆ ที่มีศักยภาพ ผู้บริหารของผู้ซื้อวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยสินทรัพย์ที่ระบุได้มีมูลค่าเท่ากับ 250 บาท และหนี้สินที่รับมามีมูลค่าเท่ากับ 50 บาท ทั้งนี้ผู้ซื้อได้จ้างที่ปรึกษาอิสระในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อซึ่งมีอยู่ร้อยละ 20 ได้มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 42 บาท

ตัวอย่าง 47 มูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ (200 บาท : คำนวณจาก 250-50) ซึ่งมากกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้บวกกับมูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ดังนั้นผู้ซื้อจึงสอบทานวิธีการที่ใช้เพื่อระบุและวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา และวิธีการที่ใช้วัดมูลค่ายุติธรรมของทั้งส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อและสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ภายหลังการสอบทานผู้ซื้อพบว่าวิธีการและผลที่ได้จากการวัดมูลค่าเหมาะสมแล้ว ผู้ซื้อคำนวณกำไรจากการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80 ดังนี้

		บาท
จำนวนของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาที่ระบุได้ (250-50)		200
หัก: มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้สำหรับการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80 ในผู้ถูกซื้อ	150	
บวก		
มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	42	
		192
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อในการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 80		8

ตัวอย่าง 48 ผู้ซื้อจะบันทึกรายการซื้อผู้ถูกซื้อในงบการเงินรวมดังนี้

			บาท	บาท
เดบิต	สินทรัพย์ที่ได้รับมาที่ระบุได้		250	
เครดิต	เงินสด			150
	หนี้สินที่รับมา			50
	กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ			8
	ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ			42

ตัวอย่าง 49 ถ้าผู้ซื้อเลือกที่จะวัดมูลค่าส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ โดยใช้วิธีสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่รับรู้จะเท่ากับ 40 บาท (200 บาท * 0.20) กำไรจากการต่อรองราคาซื้อจะเท่ากับ 10 บาท [200 บาท - (150 บาท + 40 บาท)]

ระยะเวลาในการวัดมูลค่า

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 45 - 50 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 50 ถ้าหากการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น ย่อหน้าที่ 45 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ระบุให้ผู้ซื้อต้องประมาณการมูลค่าของรายการซึ่งข้อมูลทางบัญชียังไม่สมบูรณ์เพื่อรายงานในงบการเงิน โดยในระหว่างช่วงระยะเวลาในการวัดมูลค่าผู้ซื้อต้องปรับปรุงประมาณการดังกล่าวด้วยหากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อ และถ้าได้ทราบในขณะนั้นจะกระทบต่อการวัดมูลค่าจำนวนที่รับรู้ในวันดังกล่าว ย่อหน้าที่ 49 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ระบุให้ผู้ซื้อต้องรับรู้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รายการปรับปรุงดังกล่าว เสมือนว่าการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจได้เสร็จสิ้น ณ วันที่ซื้อ รายการปรับปรุงในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่าจะไม่ถูกรวมในกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่าง 51 สมมติว่าผู้ซื้อได้มาซึ่งผู้ถูกซื้อเมื่อวันที่ 30 กันยายน 25x2 ผู้ซื้อจัดหาผู้ประเมินอิสระเพื่อประเมินมูลค่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาในการรวมธุรกิจและการประเมินดังกล่าวเสร็จสิ้นไม่ทันวันที่ผู้ซื้อได้อนุมัติให้ออกงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ในงบการเงินสำหรับปี 25x2 ผู้ซื้อรับรู้ประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวนเงิน 30,000 บาท ณ วันซื้อกิจการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 5 ปี ในอีก 5 เดือนต่อมาภายหลังจากวันที่ซื้อกิจการผู้ซื้อได้รับผลการประเมินราคาจากผู้ประเมินอิสระ ซึ่งประเมินว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อของสินทรัพย์มีมูลค่า 40,000 บาท

ตัวอย่าง 52 ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 ผู้ซื้อได้ปรับปรุงรายการของปี 25x2 ย้อนหลังดังนี้

ตัวอย่าง 52.1 บันทึกมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 เพิ่มขึ้น 9,500 บาท รายการปรับปรุงดังกล่าวคำนวณจากรายการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อ 10,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติมที่รับรู้เสมือนว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ถูกรับรู้ ณ วันซื้อ (500 บาทสำหรับค่าเสื่อมราคา 3 เดือน)

ตัวอย่าง 52.2 บันทึกมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ลดลง 10,000 บาท

ตัวอย่าง 52.3 บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25x2 เพิ่มขึ้น 500 บาท

ตัวอย่าง 53 ตามแนวปฏิบัติข้อที่ 67 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ผู้ซื้อเปิดเผยข้อมูลดังนี้

ตัวอย่าง 53.1 ในงบการเงินปี 25x2 เปิดเผยว่าการบันทึกบัญชีเมื่อเริ่มแรกสำหรับการรวมธุรกิจไม่เสร็จสมบูรณ์ เนื่องจากบริษัทยังไม่ได้รับผลการประเมินมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตัวอย่าง 53.2 ในงบการเงินปี 25x3 เปิดเผยจำนวนและคำอธิบายรายการปรับปรุงประมาณการที่รับรู้ระหว่างงวดที่เสนอรายงานปัจจุบัน ดังนั้น ผู้ซื้อต้องเปิดเผยว่าข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับปี 25x2 ถูกปรับปรุงย้อนหลังโดยเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อเป็นจำนวน 9,500 บาท ซึ่งเกิดจากผลต่างของค่าความนิยมที่ลดลงจำนวน 10,000 บาท และค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจำนวน 500 บาท

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การพิจารณาว่ารายการใดถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ

การทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่เดิมหมดไป

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51, 52 และแนวปฏิบัติข้อ 50-53 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 54 ผู้ซื้อซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้าจากผู้ถูกซื้อภายใต้สัญญาในการจัดหาสินค้าซึ่งมีระยะเวลา 5 ปี และด้วยอัตราราคาคงที่ ปัจจุบันอัตราราคาคงที่ดังกล่าวสูงกว่าอัตราที่ผู้ซื้อสามารถซื้ออุปกรณ์ไฟฟ้าที่คล้ายคลึงกันจากผู้ขายรายอื่น สัญญาจัดหาสินค้ายินยอมให้ผู้ซื้อบอกเลิกสัญญาได้ก่อนสิ้นสุดปีที่ห้า แต่ต้องจ่ายค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 6 ล้านบาท ในขณะที่อายุสัญญาเหลืออยู่ 3 ปี ผู้ซื้อจ่ายซื้อผู้ถูกซื้อเป็นเงินจำนวน 50 ล้านบาท ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อรายอื่นๆ ในตลาดยอมจ่ายให้

ตัวอย่าง 55 มูลค่ายุติธรรมของผู้ถูกซื้อได้รวมมูลค่ายุติธรรมของสัญญาจัดหาสินค้าซึ่งทำกับผู้ซื้อจำนวน 8 ล้านบาท โดยจำนวนเงิน 8 ล้านบาทประกอบด้วยส่วนของสัญญาที่เป็นราคาตลาดจำนวน 3 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของการกำหนดราคาที่สามารถเปรียบเทียบกับการกำหนดราคาของรายการในตลาดปัจจุบันสำหรับรายการที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน (ในเรื่องความพยายามในการขาย ความสัมพันธ์กับลูกค้า และอื่นๆ) และส่วนของสัญญาจำนวน 5 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของราคาที่ไม่ให้ผลประโยชน์สำหรับผู้ซื้อ เพราะเป็นราคาที่สูงกว่าราคาของรายการในตลาดปัจจุบันสำหรับรายการที่คล้ายคลึงกัน ผู้ถูกซื้อไม่มีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้อื่นที่เกี่ยวกับสัญญาในการจัดหาสินค้านี้ และผู้ซื้อไม่ได้รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาในการจัดหาสินค้าก่อนการรวมกิจการ

ตัวอย่าง 56 ในตัวอย่างนี้ผู้ซื้อคำนวณผลขาดทุนจำนวน 5 ล้านบาทแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ (จำนวนที่น้อยกว่าระหว่างเงินค่าปรับที่จ่ายชำระในการบอกเลิกสัญญา 6 ล้านบาท และจำนวนมูลค่ายุติธรรมของสัญญาส่วนที่ไม่ให้ผลประโยชน์สำหรับผู้ซื้อ) ส่วนจำนวนเงิน 3 ล้านบาท ซึ่งเป็นส่วนของสัญญาที่เป็นราคาตลาด ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม

ตัวอย่าง 57 ไม่ว่าผู้ซื้อได้เคยรับรู้รายการเกี่ยวกับความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจในงบการเงินหรือไม่ก็จะมีผลต่อจำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่จะรับรู้สำหรับรายการที่ทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่นั้นหมดไป สมมติว่า มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ผู้ซื้อบันทึกหนี้สินจำนวน 6 ล้านบาทก่อนการรวมธุรกิจสำหรับสัญญาจัดหาสินค้า ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้ซื้อจะบันทึกกำไรจากการยกเลิกสัญญาเป็นจำนวน 1 ล้านบาท ในกำไรหรือขาดทุน ณ วันซื้อกิจการ (ขาดทุนจากสัญญาจำนวน 5 ล้านบาท หักด้วยขาดทุนที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้จำนวน 6 ล้านบาท) หรืออีกนัยหนึ่งคือผู้ซื้อได้รับผลกระทบจากการล้างบัญชีหนี้สินที่เคยรับรู้จำนวน 6 ล้านบาทในการบันทึกจำนวนเงิน 5 ล้านบาท เป็นผลทำให้มีกำไรเกิดขึ้น 1 ล้านบาท

การจ่ายชำระแก่พนักงานที่อาจเกิดขึ้น

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51 ย่อหน้าที่ 52 และแนวปฏิบัติข้อ 50 ข้อ 54 และข้อ 55 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 58 ผู้ถูกซื้อแต่งตั้งผู้สมัครรายหนึ่งให้เป็นประธานเจ้าหน้าที่บริหารคนใหม่ภายใต้สัญญาจ้างงาน 10 ปี สัญญากำหนดให้ผู้ถูกซื้อต้องจ่ายเงินให้ผู้สมัคร 5 ล้านบาท หากผู้ถูกซื้อถูกซื้อกิจการก่อนที่สัญญาจะหมดอายุ จากนั้นในอีก 8 ปี ต่อมาผู้ซื้อได้ซื้อผู้ถูกซื้อ โดย ณ วันซื้อกิจการประธานเจ้าหน้าที่บริหารผู้นั้นยังคงถูกจ้างและจะได้รับการจ่ายเงินเพิ่มเติมภายใต้สัญญาที่มีอยู่ด้วย

ตัวอย่าง 59 ในตัวอย่างนี้ผู้ถูกซื้อทำสัญญาจ้างงานก่อนเริ่มการเจรจาต่อรองสำหรับการรวมธุรกิจ และวัตถุประสงค์ของสัญญาคือต้องการที่จะได้รับบริการจากประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ดังนั้นจึงไม่มีหลักฐานว่าสัญญาได้จัดเตรียมขึ้นเพื่อให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกัน ดังนั้นหนี้สินที่จะต้องจ่ายจำนวน 5 ล้านบาทจึงรวมอยู่ในการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

ตัวอย่าง 60 ในสถานการณ์อื่น หากผู้ถูกซื้อจะต้องเข้าทำสัญญาที่คล้ายคลึงกันนี้กับประธานเจ้าหน้าที่บริหารตามคำแนะนำของผู้ซื้อระหว่างการเจรจาต่อรองในการรวมธุรกิจ ถ้าเป็นเช่นนี้วัตถุประสงค์หลักของสัญญาคือเพื่อที่จะจ่ายค่าชดเชยแก่ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร และสัญญาอาจมุ่งให้ประโยชน์แก่ผู้ซื้อหรือกิจการที่เกิดจากการรวมกันมากกว่าให้ประโยชน์แก่ผู้ถูกซื้อหรือผู้ถือหุ้นเดิมในสถานการณ์เช่นนี้ผู้ซื้อต้องบันทึกหนี้สินที่จ่ายให้แก่ประธานเจ้าหน้าที่บริหารในงบการเงินหลังการรวมกิจการ โดยแยกต่างหากจากการปฏิบัติตามวิธีซื้อ

โครงการทดแทน

ตัวอย่างตามย่อหน้าที่ 51 ย่อหน้าที่ 52 และ แนวปฏิบัติข้อ 56 – 62 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 61 ตัวอย่างข้างล่างนี้ แสดงโครงการทดแทนที่ผู้ซื้อจะออกให้ในสถานการณ์ต่าง ๆ

		โครงการของผู้ถูกซื้อ ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจหรือไม่	
		เสร็จสิ้น	ยังไม่เสร็จสิ้น
โครงการทดแทน พนักงานจำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อหรือไม่	ไม่จำเป็น	ตัวอย่างที่ 1	ตัวอย่างที่ 3
	จำเป็น	ตัวอย่างที่ 2	ตัวอย่างที่ 4

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่าง 62 ตัวอย่างสมมติว่าโครงการทั้งหมดถูกจัดประเภทเป็นส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 1

โครงการของผู้ถูกซื้อ	ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ
โครงการทดแทน	พนักงานไม่จำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ

ตัวอย่าง 63 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนมูลค่า 110 บาท ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์) เพื่อทดแทนโครงการของผู้ถูกซื้อที่มีมูลค่า 100 บาท ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าโครงการโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์) โครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีบริการภายหลังการรวมธุรกิจและ ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อได้ให้บริการตามที่กำหนดไว้ในโครงการของผู้ถูกซื้อทั้งหมดแล้ว

ตัวอย่าง 64 จำนวนเงินที่ตอบแทนการบริการก่อนการรวมธุรกิจถูกวัดค่าโดยใช้ราคาตลาดของโครงการผลตอบแทนของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่ซื้อเป็นเกณฑ์ (100 บาท) จำนวนเงินดังกล่าวถูกรวมในสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ส่วนจำนวนเงินที่ตอบแทนการบริการภายหลังการรวมธุรกิจมูลค่า 10 บาท เกิดจากผลแตกต่างระหว่างมูลค่ารวมของโครงการทดแทน (110 บาท) และสัดส่วนของบริการก่อนการรวมธุรกิจ (100 บาท) เนื่องจากโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีบริการภายหลังการรวมกิจการ ดังนั้นผู้ซื้อต้องรับรู้จำนวนเงิน 10 บาท เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ

ตัวอย่างที่ 2

โครงการของผู้ถูกซื้อ	ระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ
โครงการทดแทน	พนักงานจำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ

ตัวอย่าง 65 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนซึ่งต้องการบริการภายหลังการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปีเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่มีระยะเวลาการได้รับสิทธิเสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ มูลค่าโครงการ ณ วันที่ซื้อ โดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของทั้งสองโครงการเท่ากับ 100 บาท เมื่อได้รับสิทธิในครั้งแรกโครงการของผู้ถูกซื้อมีระยะเวลาการได้รับสิทธิสี่ปี โดย ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีผลตอบแทนที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาเจ็ดปีนับตั้งแต่วันที่ให้สิทธิ

ตัวอย่าง 66 แม้ว่าพนักงานของผู้ถูกซื้อได้ให้บริการทั้งหมดแล้ว แต่ผู้ซื้อจัดสรรส่วนหนึ่งของโครงการทดแทนเป็นค่าตอบแทนพนักงานภายหลังการรวมธุรกิจตามแนวปฏิบัติข้อ 59 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เนื่องจากโครงการทดแทนกำหนดให้มีบริการภายหลังได้รับการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปี ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดเท่ากับ 5 ปี ซึ่งประกอบด้วย ระยะเวลาการได้รับสิทธิของโครงการเดิมของผู้ถูกซื้อที่เสร็จสิ้นก่อนวันที่ซื้อกิจการ (สี่ปี) บวกด้วยระยะเวลาการให้สิทธิของโครงการทดแทน (หนึ่งปี)

ตัวอย่าง 67 สัดส่วนที่จัดสรรให้กับการบริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าโครงการของผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สี่ปี) กับระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมด (ห้าปี) ดังนั้น จำนวนเงิน 80 บาท (100 บาท x 4/5 ปี) จะถูกจัดสรรให้กับช่วงระยะเวลาการให้สิทธิก่อนการรวมธุรกิจและถูกรวมอยู่ในสิ่งตอบแทนที่โอนให้ในการรวมธุรกิจ ส่วนที่เหลือจำนวน 20 บาท จะถูกจัดสรรให้กับช่วงระยะเวลาการได้รับสิทธิภายหลังการรวมธุรกิจและถูกรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2

ตัวอย่างที่ 3

โครงการของผู้ถูกซื้อ	ระยะเวลาการได้รับสิทธิไม่เสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ
โครงการทดแทน	พนักงานจำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ

ตัวอย่าง 68 ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนซึ่งต้องการการบริการภายหลังการรวมธุรกิจเป็นเวลาหนึ่งปีเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่ยังไม่ได้ให้บริการทั้งหมด ณ วันที่ซื้อ มูลค่าโครงการ ณ วันที่ซื้อโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ของทั้งสองโครงการเท่ากับ 100 บาท เมื่อได้รับสิทธิในครั้งแรกโครงการของผู้ถูกซื้อมีระยะเวลาการได้รับสิทธิสี่ปี โดย ณ วันที่ซื้อ พนักงานของผู้ถูกซื้อที่มีระยะเวลาการทำงานเท่ากับสองปีจะต้องให้บริการเพิ่มเติมอีกสองปีภายหลังจากการซื้อธุรกิจเพื่อจะได้รับสิทธิตามโครงการ ดังนั้นส่วนของโครงการของผู้ถูกซื้อเท่านั้นที่จะถือเป็นการให้บริการก่อนการรวมธุรกิจ

ตัวอย่าง 69 โครงการทดแทนกำหนดให้มีการบริการภายหลังการรวมธุรกิจอีกเพียงหนึ่งปี เนื่องจากพนักงานได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาสองปีแล้ว โดยรวมระยะเวลาการได้รับสิทธิจะเท่ากับสามปี สัดส่วนของการให้บริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าของโครงการของผู้ถูกซื้อซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สองปี) กับจำนวนที่มากกว่าระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิรวม (สามปี) หรือระยะเวลาการได้รับสิทธิเดิมของโครงการของผู้ถูกซื้อ (สี่ปี) ดังนั้นจำนวนเงิน 50 บาท (100 บาท x 2/4 ปี) จะถูกจัดสรรให้กับบริการก่อนการรวมธุรกิจและรวมเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ส่วนที่เหลือจำนวน 50 บาท ถือเป็นส่วนของการบริการภายหลังการรวมธุรกิจ จึงรับรู้เป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจของผู้ซื้อ

ตัวอย่างที่ 4

โครงการของผู้ถูกซื้อ	ระยะเวลาการได้รับสิทธิไม่เสร็จสิ้นก่อนการรวมธุรกิจ
โครงการทดแทน	พนักงานไม่จำเป็นต้องให้บริการเพิ่มเติมภายหลังวันที่ซื้อ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตัวอย่าง 70 สมมติข้อเท็จจริงตามตัวอย่างที่ 3 เว้นแต่ ผู้ซื้อออกโครงการทดแทนเพื่อแลกเปลี่ยนกับโครงการจ่ายผลตอบแทนพนักงานโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ของผู้ถูกซื้อ โดยโครงการทดแทนดังกล่าวไม่ได้กำหนดให้มีการบริการภายหลังการรวมธุรกิจ เงื่อนไขดังกล่าวใช้กับพนักงานที่ยังไม่ได้ให้บริการทั้งหมด ณ วันที่ซื้อ เงื่อนไขของโครงการของผู้ถูกซื้อที่ถูกทดแทนไม่ได้กำหนดให้ยกเลิกระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ไปตามการเปลี่ยนแปลงอำนาจในการควบคุม (หากโครงการของผู้ถูกซื้อมีเงื่อนไขให้ยกเลิกระยะเวลาการได้รับสิทธิที่เหลืออยู่ไปตามการเปลี่ยนแปลงอำนาจในการควบคุมให้ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในตัวอย่างที่ 1) มูลค่าของโครงการทั้งสองซึ่งวัดมูลค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์เท่ากับ 100 บาท และเนื่องจากพนักงานได้ให้บริการมาเป็นระยะเวลาสองปีแล้ว และโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้พนักงานให้บริการเพิ่มเติมภายหลังการรวมธุรกิจ ดังนั้น ระยะเวลาการได้รับสิทธิทั้งหมดจึงเท่ากับสองปี

ตัวอย่าง 71 สัดส่วนของมูลค่าโครงการทดแทนที่วัดค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์สำหรับการบริการก่อนการรวมธุรกิจเท่ากับมูลค่าโครงการของผู้ถูกซื้อที่วัดค่าโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ (100 บาท) คูณด้วยอัตราส่วนของระยะเวลาการได้รับสิทธิก่อนการรวมธุรกิจ (สองปี) ต่อระยะเวลาที่มากกว่าระหว่างระยะเวลาการได้รับสิทธิรวม (สองปี) และระยะเวลาการได้รับสิทธิเดิมของโครงการของผู้ถูกซื้อ (สี่ปี) ดังนั้นจำนวนเงิน 50 บาท (100 บาท x 2/4 ปี) จะถือเป็นบริการก่อนการรวมธุรกิจ และรวมเป็นสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกซื้อ ส่วนที่เหลือจำนวน 50 บาท ถือเป็นบริการภายหลังการรวมธุรกิจ แต่เนื่องจากโครงการทดแทนไม่ได้กำหนดให้มีบริการภายหลังการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อจึงรับรู้จำนวนเงินทั้ง 50 บาทเป็นค่าตอบแทนพนักงานในงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจ

การเปิดเผยข้อมูล

ตัวอย่างการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 59 – 63 และแนวปฏิบัติข้อ 64 – 67 ในภาคผนวก ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3

ตัวอย่าง 72 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการเปิดเผยข้อมูลบางส่วนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ซึ่งไม่ได้อ้างอิงจากรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยตัวอย่างสมมติว่าผู้ซื้อเป็นกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และผู้ถูกซื้อเป็นกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างนี้นำเสนอการเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบที่จัดเป็นตารางโดยอ้างอิงกับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในหมายเหตุประกอบงบการเงินจริงการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่จะแสดงในรูปแบบการอธิบายอย่างง่าย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หมายเหตุ การซื้อธุรกิจ

การอ้างอิงแนวปฏิบัติ
ในภาคผนวก ข

ข64.1-ข64.4	ในวันที่ 30 มิถุนายน 25x0 ผู้ซื้อซื้อหุ้นสามัญของผู้ถูกซื้อ จำนวนร้อยละ 15 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่าย ในวันที่ 30 มิถุนายน 25x2 ผู้ซื้อซื้อหุ้นสามัญของผู้ถูกซื้อจำนวนร้อยละ 60 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและได้รับอำนาจในการควบคุมกิจการของผู้ถูกซื้อ ผู้ถูกซื้อเป็นผู้ขายผลิตภัณฑ์และให้บริการข้อมูลระบบเครือข่ายในประเทศแคนาดาและเม็กซิโก จากการซื้อกิจการผู้ซื้อคาดว่าจะเป็นผู้นำในการขายผลิตภัณฑ์และให้บริการข้อมูลระบบเครือข่ายในตลาดดังกล่าว นอกจากนี้ยังคาดว่าจะลดค่าใช้จ่ายได้จากการประหยัดจากขนาดด้วย
ข64.5	ค่าความนิยมจำนวน 2,500 บาท ที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจโดยหลักประกอบด้วยส่วนของพลังจากการรวมกัน (Synergy) และการประหยัดจากขนาดที่คาดว่าจะเกิดจากการรวมการดำเนินงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน
ข64.11	ไม่มีส่วนของค่าความนิยมที่คาดว่าจะนำไปใช้ประโยชน์ทางภาษี ตารางต่อไปนี้สรุปสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ผู้ถูกซื้อและจำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาซึ่งรับรู้ ณ วันที่ซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x2

	สิ่งตอบแทน	**บาท**
ข64.6, ข64.9	เงินสด	5,000
ข64.6.4	ตราสารทุน (หุ้นสามัญของผู้ซื้อจำนวน 100,000 หุ้น)	4,000
ข64.6.3, ข64.7.1	ข้อตกลงสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย	1,000
ข64.6	**รวมสิ่งตอบแทนที่โอนให้**	10,000
ข64.16.1	**มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ**	2,000
		12,000
ข64.13	**ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ** (รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าใช้จ่ายทั่วไปและค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ของผู้ซื้อสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2)	1,250

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข64.9	**จำนวนเงินที่รับรู้ของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้**	
	สินทรัพย์ทางการเงิน	3,500
	สินค้าคงเหลือ	1,000
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	10,000
	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้	3,300
	หนี้สินทางการเงิน	(4,000)
	หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	(1,000)
	รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	12,800
ข64.15, ข64.16	**ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ**	(3,300)
	ค่าความนิยม	2,500
		12,000

ข64.6.4 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่ออกจำนวน 100,000 หุ้นเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้ถูกซื้อ (4,000 บาท) ซึ่งได้กำหนดโดยใช้ราคาตลาดปิดของหุ้นสามัญของผู้ซื้อ ณ วันที่ซื้อ

ข64.6.3, ข64.7, ข67.2 ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายกำหนดให้ผู้ซื้อจ่ายสิ่งตอบแทนให้กับเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อในอัตราร้อยละ 5 ของรายได้ของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน (เงินลงทุนในตราสารทุนที่ถือโดยผู้ถูกซื้อ) ส่วนที่เกินกว่า 7,500 บาท สำหรับปี 25x3 โดยกำหนดจำนวนเงินสูงสุดเท่ากับ 2,500บาท (ไม่ได้คิดลด)

จำนวนเงินทั้งหมดที่ผู้ซื้ออาจต้องจ่ายในอนาคต (ไม่ได้คิดลด) ซึ่งกำหนดไว้ภายใต้ข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายอยู่ในช่วงระหว่าง 0 บาท ถึง 2,500 บาท

มูลค่ายุติธรรมของข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายจำนวน 1,000 บาทถูกประมาณขึ้นโดยใช้วิธีรายได้ (Income Approach) การประมาณมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวใช้อัตราการคิดลดที่คาดการณ์ว่าจะอยู่ในช่วงร้อยละ 20 ถึง ร้อยละ 25 และคาดการณ์ว่ารายได้ของกิจการที่เกิดจากการรวมกันจะอยู่ในช่วง 10,000 บาท ถึง 20,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 จำนวนเงินที่รับรู้ตามข้อตกลงของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย ช่วงของรายได้และสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการไม่มีการเปลี่ยนแปลง

ข64.8 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้มารวมลูกหนี้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินของอุปกรณ์ระบบเครือข่ายข้อมูลซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 2,375 บาท จำนวนเงินทั้งหมดที่ครบกำหนดตามสัญญาเท่ากับ 3,100 บาท ซึ่งมีจำนวน 450 บาท ที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข67.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจำนวน 3,300 บาท เป็นมูลค่าที่รอผลการประเมินครั้งสุดท้าย

ข64.10, ข67.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 ย่อหน้าที่ 84 และย่อหน้าที่ 85 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจำนวน 1,000 บาท ได้ถูกบันทึกสำหรับการเรียกร้องการประกันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับสินค้าที่ขายโดยผู้ถูกซื้อในช่วงสามปีที่ผ่านมา บริษัทคาดว่าค่าใช้จ่ายนี้ส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในปี 25x3 และเสร็จสิ้นภายในปี 25x4 จำนวนเงินทั้งหมดที่อาจต้องจ่ายในอนาคต (ไม่ได้คิดลด) ซึ่งผู้ซื้อถูกกำหนดให้จ่ายภายใต้ข้อตกลงเรื่องการประกันสินค้าโดยแนวโน้มของจำนวนเงินที่ไม่ได้คิดลดของการจ่ายเงินทั้งหมดที่ประมาณขึ้นอยู่ในช่วงระหว่าง 500 บาท ถึง 1,500 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหนี้สินที่รับรู้และไม่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงของผลที่ได้รับหรือสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการตั้งแต่วันที่ 30 มิถุนายน 25x2

ข64.15 มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ ซึ่งเป็นบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ถูกประมาณโดยใช้วิธีราคาตลาด (Market approach) และวิธีรายได้ (Income approach) ซึ่งการประมาณมูลค่ายุติธรรมขึ้นอยู่กับ

1. อัตราดอกเบี้ยที่คาดว่าจะอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 20 ถึงร้อยละ 25
2. มูลค่าที่เหลืออยู่สุดท้าย (Terminal value) คาดการณ์โดยใช้ช่วงของกำไรก่อนดอกเบี้ยจ่าย ก่อนค่าเสื่อมราคาและก่อนภาษีเงินได้ในปีสุดท้าย คูณด้วยมูลค่าระหว่าง 3 และ 5 เท่า (หรือใช้อัตราการเติบโตในระยะยาวซึ่งอยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 3 ถึง ร้อยละ6 ถ้ามีความเหมาะสม)
3. ข้อสมมติฐานทางการเงินของบริษัทถือว่าคล้ายคลึงกับผู้ถูกซื้อ และ
4. รายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้นเนื่องจากขาดการควบคุมหรือขาดความสามารถทางการตลาดซึ่งผู้ซื้อรายอื่นในตลาดอาจใช้ในการพิจารณาเมื่อมีการประมาณมูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

ข64.16.2 ผู้ซื้อรับรู้ผลกำไรจำนวน 500 บาทจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อจำนวนร้อยละ 15 ซึ่งถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ ผลกำไรดังกล่าวถูกรวมอยู่ในรายได้อื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของผู้ซื้อ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2

ข64.17.1 รายได้ของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ 30 มิถุนายน 25x2 ซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมเท่ากับ 4,090 บาท โดยมีกำไรในส่วนของผู้ถูกซื้อเท่ากับ 1,710 บาทในงวดเดียวกัน

ข64.17.2 หากผู้ถูกซื้อถูกรวมในการจัดทำงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จะมีรายได้เท่ากับ 27,670 บาท และมีกำไรเท่ากับ 12,870 บาท