

## แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

### หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (“IFRS”) ซึ่งมีการแก้ไขปรับปรุงจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

### ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ 10-13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว<sup>1</sup>

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน จึงไม่จำเป็นต้องมีงบการเงินรวมที่รวมกิจการที่ถูกควบคุมทั้งหมดเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่ง ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่น่ามารวมธุรกิจเป็นบริษัทย่อยที่มีได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเช่นเดียวกัน

<sup>1</sup> การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าว

### ค่านิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

ความหมายของคำว่า การควบคุม (Control) ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ย่อหน้าที่ 4 หมายถึง “อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น” ตามคำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีการกระทำร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนั้น ความหมายของคำว่า การควบคุม มีอยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกิจการนั้น

การพิจารณาว่ากิจการต่าง ๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ให้พิจารณาจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้

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

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมอาจต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นนอกจากการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ซึ่งให้เป็นไปตามค่านิยามซึ่งกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

## หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้นไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ให้ปฏิบัติดังนี้

- กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพล  
อย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ให้ปฏิบัติ เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests) โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันไม่ถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือ ไม่ถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ให้กิจการบันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน<sup>2</sup>

### การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การใช้วิธีปฏิบัติ เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests) ของกิจการที่ถูกนำมารวม ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัติฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งนี้ก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

<sup>2</sup> วิธีราคาทุน หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุนเมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้ การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น

2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ซื้อ

#### **ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน**

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม

#### **ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม**

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้

- 1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ซื้อ) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อขาย ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ) ในส่วนของผู้ถือหุ้นเสมือนหนึ่งที่มีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น
- 2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ออกเมื่อขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

#### **ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน**

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชีที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคาทรัพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกันไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

#### **งบกำไรขาดทุนรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน**

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ งบกำไรขาดทุนรวมต้องคำนึงถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่บันทึกในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

### **การจัดทำงบการเงินรวม**

การทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

### **วันที่ถือปฏิบัติ**

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป

## ภาคผนวกแนวปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

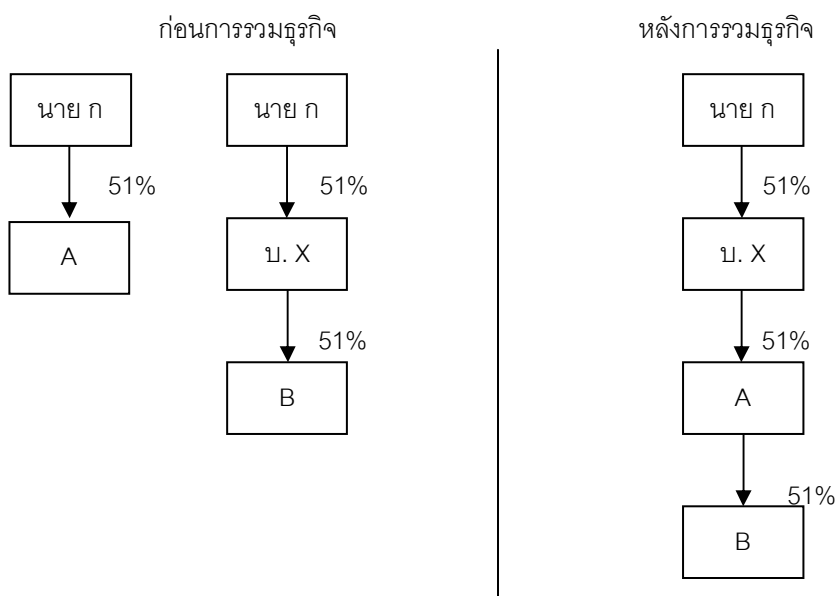
### ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้แสดงประกอบเพื่อความเข้าใจในหลักวิธีปฏิบัติ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของแนวทางปฏิบัติ ตัวอย่างนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- (ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน
- (ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชีเต็มเสมือนวิธีรวมส่วนได้เสีย
- (ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม
- (จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

### (ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

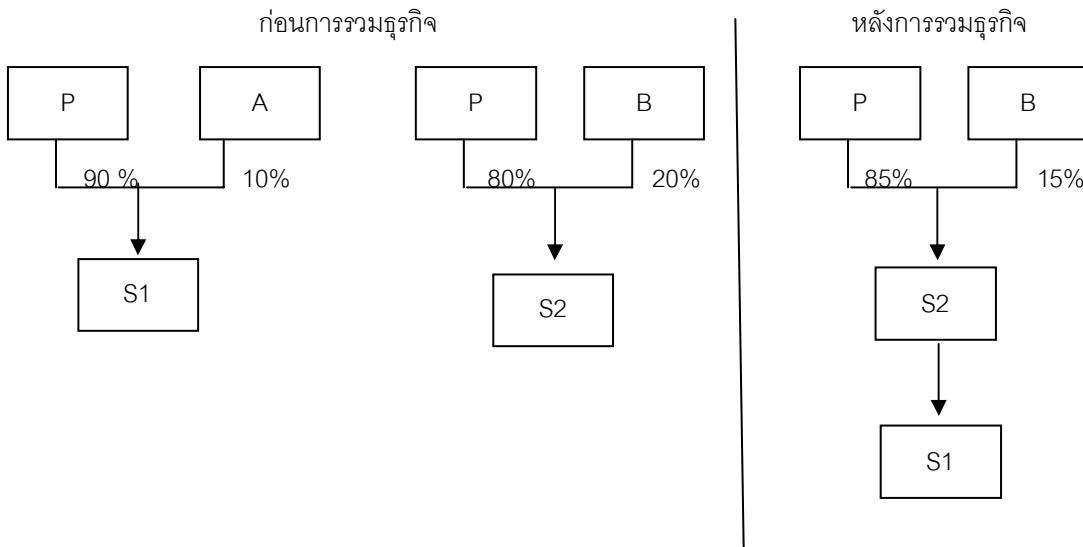
#### ตัวอย่างที่ 1



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

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

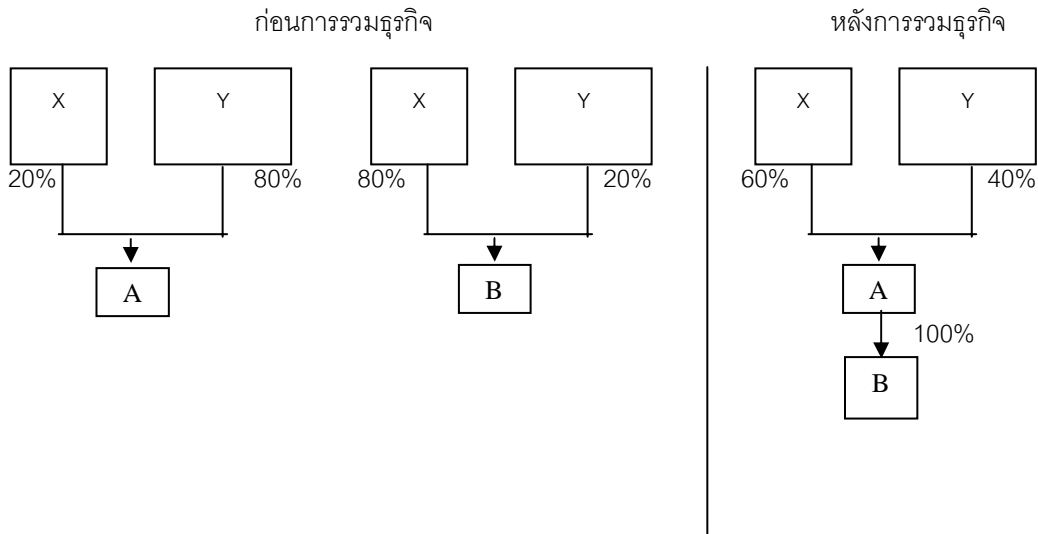
## ตัวอย่างที่ 2



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

หลังการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของบริษัท S1 ได้ขาย บริษัท S1 ให้กับบริษัท S2 การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะถือว่าการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งสัดส่วนที่ขาย 90% ของบริษัท S1 และสัดส่วนอีก 10% ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ A ถืออยู่เดิมซึ่งเกิดจากการซื้อธุรกิจจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อย กิจการต้องใช้วิธีการทางบัญชีเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)

### ตัวอย่างที่ 3



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

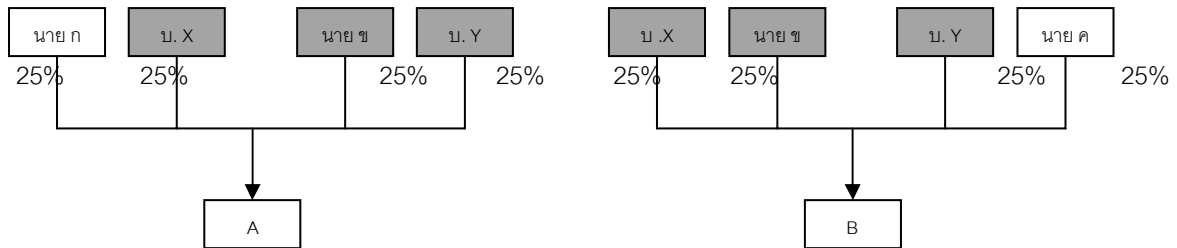
หลังการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท X และ Y เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท A โดยมีสัดส่วนการถือหุ้น 60% และ 40% ตามลำดับ และให้บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B 100%

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท X และ Y จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท A และ B แต่อำนาจในการควบคุมของบริษัท A ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็น บริษัท Y และอำนาจในการควบคุม บริษัท B จะเป็น บริษัท X ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท X มีอำนาจในการควบคุมทั้งในบริษัท A และ B

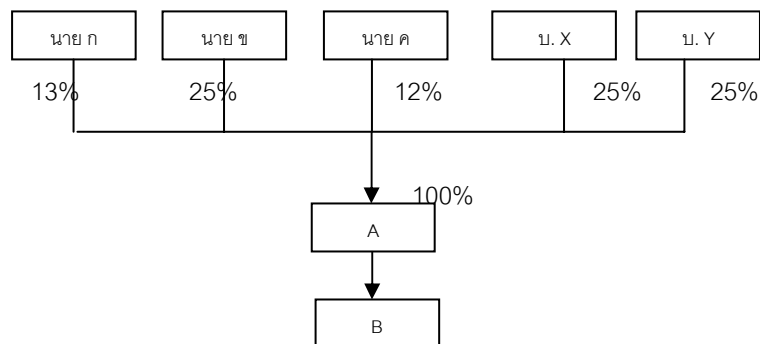


## ตัวอย่างที่ 4

ก่อนการรวมธุรกิจ



หลังการรวมธุรกิจ



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

ก่อนการรวมธุรกิจ

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

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

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้เดียวกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ กลุ่มบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัท A และ B เนื่องจากบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดี หาก นาย ข บริษัท X และบริษัท Y เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือมีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

**(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน**

**ตัวอย่างที่ 5** ตัวอย่างกรณีผู้ซื้อขายต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน เช่น

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

**ตัวอย่างที่ 6** การคำนวณและการแสดงรายการ

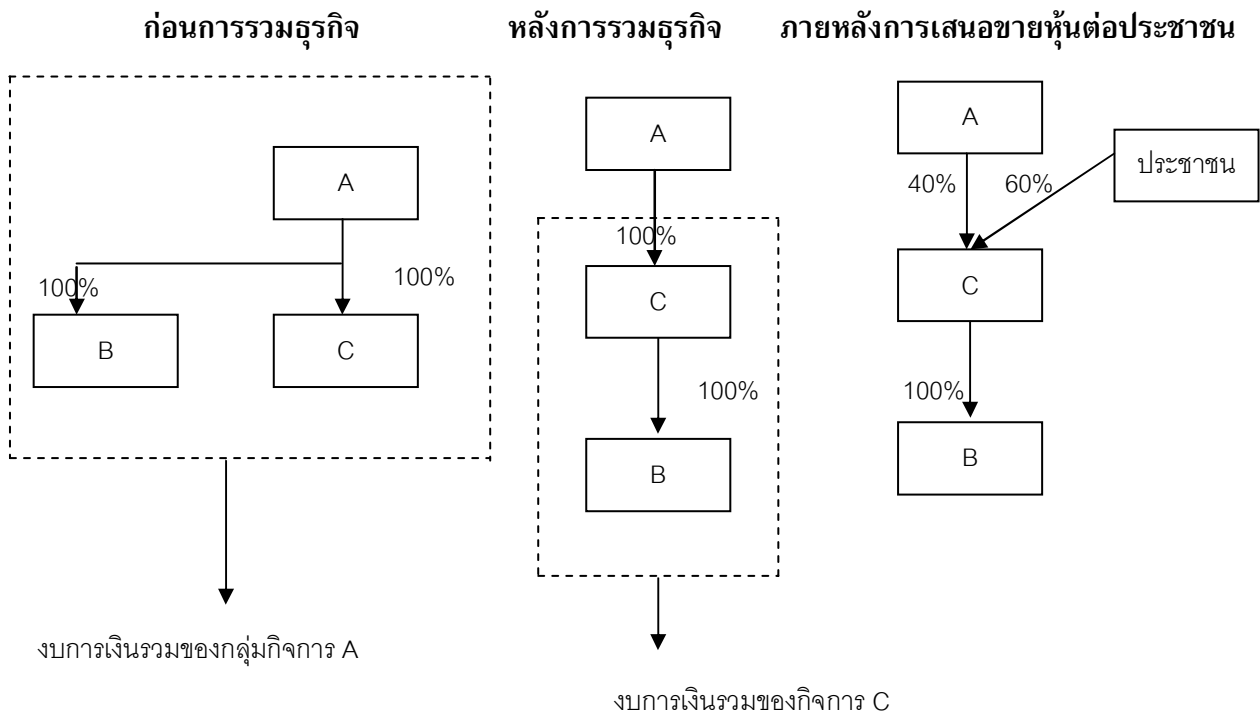
กิจการ A เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ C ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

ณ. 31 ธ.ค. 2540 กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B ซึ่งประกอบกิจการในไทย โดยการถือหุ้น 100% กิจการ A ซื้อกิจการ B จากบุคคลอื่นด้วยราคา 18 ล้านบาท โดยมีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ วันนั้น

15 ล้านบาท และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น 3 ล้านบาท ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น สมมติว่ากิจการ A มีนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 20 ปี

กิจการ A ต้องการจะนำหุ้นของกิจการ C เสนอขายต่อประชาชนและนำไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยคาดว่าจะยื่นขออนุญาตต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในปี 2550 โดยได้ดำเนินการดังนี้

ณ 31 ธ.ค. 2549 กิจการ C ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B โดยการชำระเงินสด 120 ล้านบาท ณ 31 ธ.ค. 2549 กิจการ B มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 60 ล้านบาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A 100 ล้านบาท



ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C

- ต้องแสดงค่าความนิยมด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธ.ค. 2549 ที่กิจการ A แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งก็คือ 1.65 ล้านบาท ( $3,000,000/20$  ปี\*ระยะเวลาตัดจำหน่ายคงเหลือ 11ปี = 1,650,000 บาท) ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 ม.ค. 2551 เป็นต้นไป กิจการไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม แต่ต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีข้อบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ B แสดงด้วยมูลค่า 100 ล้านบาท ซึ่งเป็นไปตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A

- ส่วนต่างที่เกิดขึ้น 20 ล้านบาท (ราคาจ่ายซื้อ – มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A) ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของรายการใดซึ่งก็คือ ส่วนต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น กิจการ C ต้องไม่รับรู้ส่วนต่างดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ แต่ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

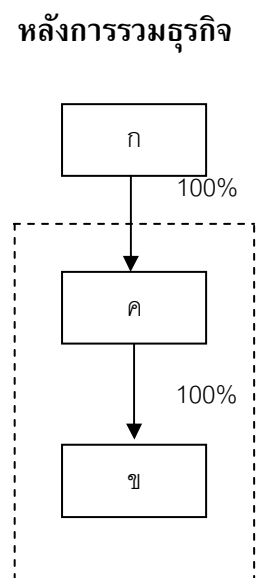
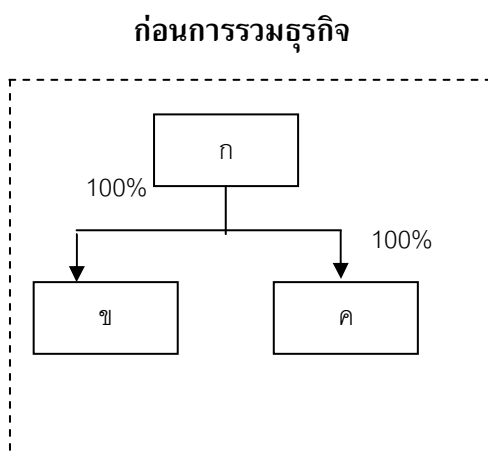
เนื่องจากหากพิจารณารายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันข้างต้น โดยเนื้อหาสาระของรายการยังคงเดิม คือ งบการเงินของกิจการ A ก็ยังคงต้องรวมงบการเงินของทั้งกิจการ B และ กิจการ C ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน และกิจการ C ที่เสมือนกับว่าเป็นตัวแทนของกิจการ A ในการควบคุมกิจการ B ดังนั้น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

(ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชีเดิมเสมือนว่าเป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)

ตัวอย่างที่ 7

กิจการ ก มีบริษัทย่อย คือ กิจการ ข และ ค โดยสิ้นปี 2545 กิจการ ก จ่ายซื้อ กิจการ ข ด้วยราคา 18,000 ล้านบาท ซึ่งกิจการ ก รับรู้ค่าความนิยม 3,000 ล้านบาท และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ ข ณ วันที่กิจการ ก ได้กิจการ ข มา มีจำนวนเงิน 15,000 ล้านบาท (ซึ่งสมมติว่า มูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชีและนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 10 ปี)

ณ 31 ธันวาคม 2550 กิจการ ค ได้ถือหุ้นใน กิจการ ข 100% โดยการออกหุ้นให้ กิจการ ก 10,000 หุ้น (par value = 1) โดยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นของกิจการ ค ใกล้เคียงกับมูลค่าที่ตราไว้ (par value)



งบการเงินรวมของกิจการ ค

งบกำไรขาดทุน ของกิจการ ค และกิจการ ข สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550

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

งบดุลของกิจการ ค และ กิจการ ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

	กิจการ ค (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ ค (หลังออกหุ้น)	กิจการ ข
เงินลงทุนใน บ.ย่อย	-	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>100,000</u>
สินทรัพย์รวม	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>
หุ้นที่ออกแล้วชำระแล้ว	10,000	20,000	10,000
ส่วนเกินทุน	-	-	-
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	<u>(5,000)</u>	<u>(5,000)</u>	<u>90,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

(1) Dr. Capital ของ ข	10,000	
Cr. เงินลงทุน ใน ข		10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		3,000
(3) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	1,200	
Cr. ค่าความนิยม		1,200
(4) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	70,000	
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	20,000	
Cr. กำไรสะสมปลายงวด		90,000

**หมายเหตุ**

รายการ (2) และ (3) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรกและการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่บันทึกอยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิด

การรวมธุรกิจ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กำหนดให้ไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 ม.ค. 2551 เป็นต้นไป) นอกจากนี้ กิจการ ค จะต้องพิจารณาว่า ค่าความนิยมที่ได้รับมานั้น เกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งตามตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่เกิดการด้อยค่า

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

	กิจการ ค Cost method	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated	
			Dr.	Cr.		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
รายได้	2,000	40,000			42,000	
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	6,000	20,000			26,000	
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย			(4)	20,000	20,000	
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของ บริษัทใหญ่)	(4,000)	20,000			- 4,000	
<b>กำไรสะสม</b>						
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/50	(1,000)	70,000	(3)	1,200	- 2,200	
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็น ของบริษัทใหญ่)	(4,000)	20,000	(4)	70,000	- 4,000	
กำไรสะสมต้นงวด 31/12/50	(5,000)	90,000			- 6,200	
<b>งบดุล</b>						
ค่าความนิยม			(2)	3,000	(3) 1,200	1,800
เงินลงทุนใน กิจการ ข	10,000				(1) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	100,000				105,000
สินทรัพย์รวม	15,000	100,000				106,800
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000	(1)	10,000		20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน	-				(2) 3,000	3,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	90,000				- 6,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					(4) 90,000	90,000
รวมส่วนอื่นของผู้ถือหุ้น	15,000	100,000				106,800

### ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบ

ในกรณีที่กิจการปรับปรุงงบการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ หรือตั้งแต่วันที่แรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า สำหรับตัวอย่างนี้ วันที่แรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันคือ 31 ธ.ค. 2545 และวันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 ม.ค. 2549 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบจึงเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 ม.ค. 2549

### การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2549

(1) Dr. เงินลงทุนใน ข	10,000	
Cr. ส่วนเกินทุน (Capital ของ ก ที่ออกในปี 2550)		10,000
(2) Dr. ค่าความนิยม	3,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		3,000
(3) Dr. Capital ของ ข	10,000	
Cr. เงินลงทุน ใน ข		10,000
(4) Dr. ตัดจำหน่ายค่าความนิยม	300	
กำไรสะสมต้นงวด		900
Cr. ค่าความนิยม		1,200
(5) Dr. กำไรสะสมต้นงวด	55,000	
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	15,000	
Cr. กำไรสะสมปลายงวด		70,000

### หมายเหตุ

รายการ (2) และ (4) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ชื่อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรกและการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่วินิจฉัยค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่บันทึกอยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2549

	กิจการ ค Cost method	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated	
			Dr.	Cr.		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
รายได้	1,000	38,000			39,000	
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	3,000	23,000			26,000	
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม			(4)	300	300	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย			(5)	15,000	15,000	
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของ บริษัทใหญ่)	(2,000)	15,000			- 2,300	
<b>กำไรสะสม</b>						
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/49	1,000	55,000	(4)	900	100	
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็น ของบริษัทใหญ่)	(2,000)	15,000	(5)	55,000	- 2,300	
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/49	(1,000)	70,000			- 2,200	
<b>งบดุล</b>						
ค่าความนิยม	-	-	(2)	3,000	(4) 1,200	1,800
เงินลงทุนใน กิจการ ข	-	-	(1)	10,000	(3) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	9,000	80,000				89,000
สินทรัพย์รวม	9,000	80,000				90,800
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	10,000	(3)	10,000		10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน	-	-			(1),(2) 13,000	13,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(1,000)	70,000			-	2,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					(5) 70,000	70,000
รวมส่วนอื่นของผู้ถือหุ้น	9,000	80,000				90,800



งบการเงินรวมของกิจการ ค (หลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

งบดุลรวมของกิจการ ค  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม

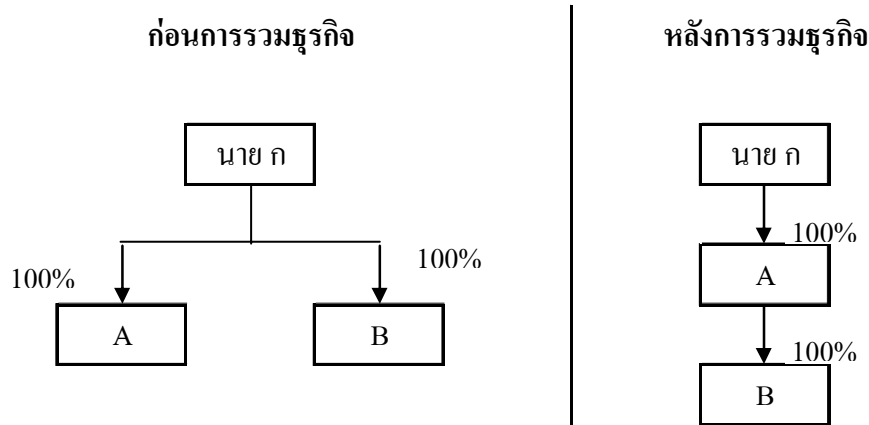
	2550	2549 (ปรับปรุง)
ค่าความนิยม	1,800	1,800
สินทรัพย์อื่น	<u>105,000</u>	<u>89,000</u>
สินทรัพย์รวม	<u>106,800</u>	<u>90,800</u>
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	3,000	13,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(6,200)	(2,200)
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	<u>90,000</u>	<u>70,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>106,800</u>	<u>90,800</u>

งบกำไรขาดทุนของกิจการ ค  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

	2550	2549 (ปรับปรุง)
รายได้	42,000	39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(26,000)	(26,000)
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม	-	(300)
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	<u>(20,000)</u>	<u>(15,000)</u>
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	<u>(4,000)</u>	<u>(2,300)</u>

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม

ตัวอย่างที่ 8



ตั้งแต่ปี 2547 (ก่อนการรวมธุรกิจ) นาย ก เป็นผู้ถือหุ้นรายเดียวของทั้ง บริษัท A และ B โดยมีรายการระหว่างกันดังนี้

- วันที่ 30 มิถุนายน 2548 บริษัท B ได้ให้กู้ยืมแก่บริษัท A จำนวน 900 ล้านบาท เพื่อใช้ในการซื้อที่ดินและ

ใช้ในการดำเนินงาน

- วันที่ 30 พฤศจิกายน 2548 บริษัท A ขายที่ดินให้บริษัท B โดยมีกำไรจากการขายที่ดิน 600 ล้านบาท

- วันที่ 31 มีนาคม 2549 บริษัท A ไม่สามารถจ่ายชำระเงินกู้ให้แก่บริษัท B ได้ บริษัท B จึงยกหนี้ทั้งจำนวนให้แก่บริษัท A

- วันที่ 1 กรกฎาคม 2549 กลุ่มกิจการของนาย ก มีการจัดโครงสร้างใหม่ โดย บริษัท A เข้าซื้อหุ้นของบริษัท B ทั้งหมด จึงทำให้ บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้น 100% และนาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของทั้งบริษัท A และ B การรวมธุรกิจลักษณะนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งบริษัท A ต้องรวมผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท A และ B

	2549		2548	
	A	B	A	B
รายได้จากการขาย	500	600	400	500
กำไรจากการขายที่ดิน	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>600</u>	<u>0</u>
รายได้รวม	500	600	1,000	500
ต้นทุนขายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(1,500)</u>	<u>(300)</u>	<u>(1,200)</u>	<u>(750)</u>
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมปกติ	(1,000)	300	(200)	(250)
รายการพิเศษ				
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับลดหนี้	<u>900</u>	<u>(900)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(100)</u>	<u>(600)</u>	<u>(200)</u>	<u>(250)</u>

งบกำไรขาดทุนรวม

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น วันที่เสนองบการเงินล่าสุดเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า จึงต้องรวมผลการดำเนินงานของปี 2549 ตั้งแต่ 1 มกราคม - 31 ธันวาคม 2549 และปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินงบการเงินปี 2548 ที่นำเสนอเปรียบเทียบด้วย

งบกำไรขาดทุนรวมของบริษัท A และบริษัทย่อย

	2549	2548
รายได้จากการขาย	1,100	900
กำไรจากการขายที่ดิน	<u>0</u>	<u>0</u>
รายได้รวม	1,100	900
ต้นทุนขายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(1,800)</u>	<u>(1,950)</u>
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมปกติ	(700)	(1,050)
รายการพิเศษ		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับลดหนี้	<u>0</u>	<u>0</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	<u>(700)</u>	<u>(1,050)</u>

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ตัวอย่างที่ 9

ก่อนการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท ก และ บริษัท ข อยู่ภายใต้การควบคุมของ นาย X เมื่อวันที่ 31 มี.ค. 50 มีการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่โดย นาย X ขายบริษัท ข ให้กับบริษัท ก ด้วยราคา 800 ล้านบาท  
นโยบายการบัญชีของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่

กรณี บริษัทย่อยเปลี่ยนวิธีบันทึก PPE จากวิธีตีราคาใหม่เป็นวิธีราคาทุนตามบริษัทใหญ่  
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 50)

	บริษัท ก	บริษัท ข		งบรวม
		ก่อนรวม	หลังรวม	
เงินสด	300	100	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	350	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	-	-	-
ที่ดิน	200	250	100	300
สินทรัพย์รวม	1,300	700	550	1,050
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	150	-	-
กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่าเงินลงทุนหลักทรัพย์เพื่อขาย	-	250	250	250
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	(700)
กำไรสะสม	1,200	200	200	1,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	-	-	-	200
รวมส่วนของเจ้าของ	1,300	700	550	1,050

กรณี บริษัทใหญ่เปลี่ยนวิธีบันทึกบัญชี PPE จากวิธีราคาทุน เป็นวิธีตีราคาใหม่ตามบริษัทย่อย  
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 50)

	บริษัท ก		บริษัท ข	งบรวม
	ก่อนรวม	หลังรวม		
เงินสด	300	300	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เพื่อขาย	-	-	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	800	-	-
ที่ดิน	200	400	250	650
สินทรัพย์รวม	1,300	1,500	700	1,400
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	200	150	350
กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	-	-	250	250
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	(700)
กำไรสะสม	1,200	1,200	200	1,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	-	-	-	200
รวมส่วนของเจ้าของ	1,300	1,500	700	1,400

## ตัวอย่างที่ 10

นาย A ถือหุ้น 100% ใน บริษัท ก และ บริษัท ข โดยบริษัท ข ขายสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท ข ซึ่งประกอบด้วย ลูกหนี้การค้า ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และเครื่องหมายการค้า รวมทั้ง โอนพนักงาน ให้กับ บริษัท ก ในราคา 900 ล้านบาท ทั้งนี้ บริษัท ก ไม่ได้รับภาระหนี้สินของบริษัท ข สินทรัพย์ของ บริษัท ข ประกอบด้วย

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม/ราคาขาย
ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์- สุทธิ	200	600
เครื่องหมายการค้า	0	200
รวม	300	900

สินทรัพย์ที่บริษัท ก ได้รับมาจาก บริษัท ข เป็นไปตามคำนิยาม “ธุรกิจ” ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และบริษัท ก และ ข มี ultimate controller เป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น การที่บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดของ บริษัท ข ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การซื้อธุรกิจดังกล่าว บริษัท ก ไม่ได้มีการซื้อหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จึงไม่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัท ก ต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (internally generated intangible asset)

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากบริษัท ข และงบการเงินของบริษัท ก แบ่งได้เป็น 4 กรณี ดังนี้

- กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน
- กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาตีใหม่
- กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ
  - บริษัท ก ใช้วิธีราคาตีใหม่
  - บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน
- กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ
  - บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
  - บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600	
	Cr. เงินสด		900

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	หลังซื้อ สินทรัพย์
<b>สินทรัพย์</b>			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	200	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	<u>1,550</u>		<u>950</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	-	<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,400</u>		<u>800</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,550</u>		<u>950</u>

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่ดินใหม่

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 600 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาย่อซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600	
.	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200	
	Cr. เงินสด		900
Dr	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400	
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	หลังซื้อ สินทรัพย์
<b>สินทรัพย์</b>			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	600	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	<u>1,600</u>		<u>1,400</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	400	450
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	<u>1,000</u>	-	<u>1,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,450</u>		<u>1,250</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,600</u>		<u>1,400</u>



กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาที่ดินใหม่ แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท โดยต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้ นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาที่ดินใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับของ บริษัท ก และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก			
Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600	
	Cr. เงินสด		900
Dr.	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400	
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	รายการ ปรับปรุง	หลังซื้อ สินทรัพย์
<b>สินทรัพย์</b>				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	200	400	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	<u>1,600</u>			<u>1,400</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	-	400	450
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน		(600)		(600)
กำไรสะสม	1,000	-		1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,450</u>			<u>1,250</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,600</u>			<u>1,400</u>

**กรณีที่ 4** นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาตีใหม่

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข 600 ล้านบาท และต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาทุนเพื่อให้สอดคล้องกับของ บริษัท ก ซึ่งมูลค่าตามบัญชีตามวิธีราคาทุนเดิมเท่ากับ 200 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

**รายการบัญชีของบริษัท ก**

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600	
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200	
	Cr. เงินสด		900
Dr	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400	
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		400
Dr	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400	
	Cr. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ		400

**งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข**

	ก่อนซื้อ สินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อ มาจากบริษัท ข	หลังซื้อ สินทรัพย์
<b>สินทรัพย์</b>			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	200	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>1,550</b>		<b>950</b>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
<b>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,400</b>		<b>800</b>
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,550</b>		<b>950</b>

งบการเงินของ บริษัท ก เปรียบเทียบ 4 กรณี

	กรณีที่			
	1	2	3	4
<b>สินทรัพย์</b>				
เงินสด	-	-	-	-
ลูกหนี้การค้า	350	350	350	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	500	950	950	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	100	100	100
รวมสินทรัพย์	950	1,400	1,400	950
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>				
หนี้สิน	150	150	150	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	400	400	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	450	450	-
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน	(600)	(600)	(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	1,000	1,000	1,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	800	1,250	1,250	800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	950	1,400	1,400	950

รายการบัญชีจากการขายสินทรัพย์ของบริษัท ข เป็นดังนี้

	กรณี 1 และ 3	กรณี 2 และ 4
Dr. เงินสด	900	900
Cr. ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	600
กำไรจากการขายสินทรัพย์	700	200
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	400
Cr. กำไรสะสม	-	400