

บทที่ 1 การรวมธุรกิจ (Business Combination)

การขยายการดำเนินงานของกิจการเป็นเป้าหมายหลักของผู้ประกอบการ เพื่อแสวงหากำไรสูงสุดให้แก่กิจการ และในปัจจุบันนี้หากเราจะแบ่งวิธีการขยายกิจการของธุรกิจโดยกว้างๆ อาจแบ่งได้เป็นการขยายการดำเนินงานจากภายในกิจการ และการขยายการดำเนินงานจากภายนอกกิจการ

การขยายการดำเนินงานจากภายใน (Internal Expansion) เช่น การวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์เพื่อให้ได้สินค้าชนิดใหม่ๆ ที่ตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค การส่งเสริมการขายด้วยวิธีการต่างๆ ตลอดจนการขยายตลาดสินค้าด้วยการส่งสินค้าไปฝากขาย การเปิดสาขา และการตั้งตัวแทน

การขยายการดำเนินงานจากภายนอกกิจการ (External Expansion) เป็นการขยายกิจการเดิมให้มีขนาดใหญ่ขึ้น หรือขยายขอบเขตการประกอบกิจการให้กว้างขวางขึ้น โดยการรวมธุรกิจ (Business Combination) ซึ่งเป็นการนำกิจการตั้งแต่ 2 กิจการขึ้นไปที่แตกต่างกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจ

“การรวมธุรกิจ” ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่องการรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2552) ให้นิยามของการรวมธุรกิจไว้ว่า “รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง (True mergers) หรือเทียบเท่าการควบรวม (Mergers of equals) ถือเป็นการรวมธุรกิจตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ด้วยเช่นกัน”

วัตถุประสงค์ของการรวมธุรกิจ

1. เพื่อลดต้นทุน (Cost Advantage) การรวมธุรกิจช่วยประหยัดต้นทุนในการดำเนินงานได้ดีกว่าการจัดตั้งกิจการใหม่ ซึ่งต้องลงทุนสร้างอาคาร โรงงาน และหลังจากรวมธุรกิจแล้วยังสามารถเพิ่มปริมาณการผลิตเพราะมีแหล่งวัตถุดิบสามารถผลิตสินค้าได้ทันทีในปริมาณมาก และสม่ำเสมอมีผลให้ต้นทุนต่อหน่วยลดลง

2. เพื่อลดความเสี่ยงในการดำเนินงาน (Lower Risk) การขายกิจการจากภายนอกจะมีความเสี่ยงน้อยกว่าการขยายกิจการจากภายใน เนื่องจากธุรกิจมีการดำเนินงานแล้ว พนักงานมี

ความสามารถ มีประสบการณ์ในการทำงาน และสินค้ามีตลาดรองรับแน่นอน มีความเสี่ยงน้อยกว่าการจัดตั้งกิจการใหม่

3. เพื่อลดความล่าช้าในการดำเนินงาน (Fewer Operation Delays) การรวมธุรกิจทำให้ธุรกิจสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง ได้อุปกรณ์และเทคโนโลยีทางการผลิตที่ใช้การได้ทันที

4. เพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าดำเนินงานโดยกิจการอื่น (Avoidance of Takeovers) กิจการเล็กๆ บางกิจการอาจรวมธุรกิจกันเพื่อหลีกเลี่ยงการถูกยึดครองจากกิจการอื่นที่มีขนาดใหญ่กว่า

5. การลดคู่แข่ง (Lower Competition) เนื่องจากการรวมธุรกิจของธุรกิจประเภทเดียวกันแล้ว ทำให้ไม่ต้องมาแข่งขันกันเอง และเมื่อธุรกิจที่รวมกันมีความแข็งแกร่งมากขึ้นก็พร้อมที่จะรับมือกับคู่แข่งรายใหม่ที่เกิดขึ้นหรือที่มีอยู่ในตลาดเดิม

6. ความต้องการได้มาในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Acquisition of Intangible Assets) การรวมธุรกิจทำให้เกิดการรวมตัวของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร หรือสัมปทานของกิจการที่มารวม ฐานข้อมูลของลูกค้า ตลอดจนความชำนาญเฉพาะด้านต่างๆ ซึ่งทำให้ธุรกิจพัฒนาและขยายขีดความสามารถในการดำเนินงานด้านอื่นๆ ต่อไป

7. เพิ่มความสามารถในการกู้ยืมและเพิ่มทุน (Debt and Equity Capacity) การรวมธุรกิจจะทำให้กิจการมีขนาดใหญ่ขึ้น ให้ความสามารถในการกู้ยืมและเพิ่มทุนสูงขึ้น

8. เหตุผลอื่นๆ (Other Reasons) การรวมธุรกิจให้ประโยชน์แก่กิจการในแง่ของภาษีเงินได้ เช่น สามารถประหยัดภาษีได้ กรณีที่กิจการหนึ่งมีกำไรและอีกกิจการหนึ่งมีผลขาดทุน

รูปแบบของการรวมธุรกิจ (Form of Business Combination)

การรวมธุรกิจในปัจจุบันสามารถแยกประเภทตามลักษณะต่างๆ ได้ 3 ประเภทดังนี้

1. การแยกประเภทตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจ (Structure of combination)
2. การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ (Method of combination)
3. การแยกประเภทตามวิธีการบัญชี (Accounting method)

การแยกประเภทตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจ (Structure of combination)

การแยกประเภทตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจนี้ จะพิจารณาจากผลิตภัณฑ์ของกิจการเป็นหลัก ซึ่งแบ่งการรวมธุรกิจเป็น 3 ลักษณะ คือ

1. การรวมธุรกิจแบบแนวนอน (Horizontal Combination) เป็นการรวมของธุรกิจที่มีลักษณะการดำเนินงานเหมือนกันเข้าด้วยกัน โดยมุ่งเน้นการขยายขอบเขตของธุรกิจและการลงทุนขยายกิจการที่มีอยู่เดิมให้มีขนาดใหญ่ขึ้น ซึ่งทำให้สินค้าและบริการมากขึ้น และมีอำนาจในการเจรจาต่อรองทางการค้าสูงขึ้น เช่น การรวมกันระหว่าง IBC และ UTV เป็นบริษัทยูไนโทรบรอดคาสติ้ง จำกัด (มหาชน) หรือ UBC และการรวมกันระหว่างบริษัทสบับญชีชื่อดัง 2 บริษัทคือ Price

WaterHouse และ Coopers & Lybrand เป็น Pricewaterhousecoopers และการรวมธุรกิจผลิตภัณฑ์นม 2 ค่ายยักษ์ระหว่างวอลล์ และโฟร์โมสต์ เป็นต้น

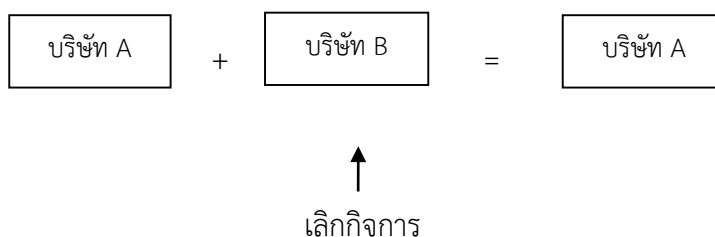
2. การรวมธุรกิจแบบแนวดิ่ง (Vertical Combination) เป็นการรวมกิจการของธุรกิจที่มีผลิตภัณฑ์เกี่ยวโยงกัน ต่อเนื่องกัน เพื่อให้ธุรกิจมีลักษณะครบวงจรการผลิต และการให้บริการ เช่น Mersk & Co., เป็นบริษัทผลิตรายใหญ่ในสหรัฐอเมริกา รวมกับ Medco Containment Services, inc., ซึ่งเป็นบริษัทขนส่งรายใหญ่ เช่นกัน เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานลง และการรวมกันระหว่าง Warner & Time เป็นต้น

3. การรวมธุรกิจแบบผสม (Conglomerate Combination) เป็นการรวมกิจการของธุรกิจที่ไม่ได้มีการผลิตต่อเนื่องกัน หรือไม่เกี่ยวข้องกันเลย โดยมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันออกไป เช่น เพื่อขยายการดำเนินงานไปในตลาดหรืออุตสาหกรรมใหม่ เพื่อควบคุมการดำเนินงานของบริษัทที่จัดตั้งใหม่ หรือเพื่อกระจายความเสี่ยงในการดำเนินงาน เช่น การรวมธุรกิจโรงแรมกับธุรกิจบันเทิง หรือการรวมธุรกิจของบริษัทห้างขายยาตราจ ซึ่งธุรกิจหลัก คือ ผลิตยาและเครื่องใช้ส่วนตัว กับธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจอาหาร และธุรกิจบริการข้อมูล เป็นต้น

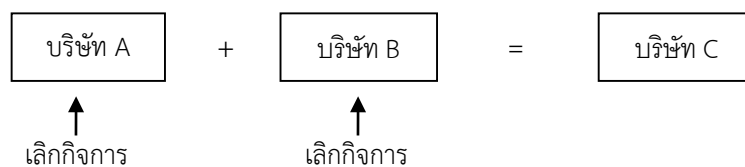
การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ ((Method of combination)

การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจนี้ พิจารณาจากผลที่เกิดขึ้นหลังการรวมธุรกิจ ซึ่งมีผลกระทบต่อกิจการที่มารวมกัน ในลักษณะที่แตกต่างกัน สามารถแยกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. การโอนกิจการ (Statutory Merger) เป็นการรวมธุรกิจโดยกิจการหนึ่งซื้อและรับโอนสินทรัพย์สุทธิของกิจการอีกแห่งหนึ่ง หรือหลายกิจการมารวมเป็นกิจการเดียวกัน ทำให้กิจการที่ถูกโอนมานั้นต้องเลิกกิจการไป กิจการที่เป็นผู้รับโอนจะจ่ายชำระเป็นเงินสด สินทรัพย์หุ้นกู้ หรือหุ้นทุนของตน ให้แก่กิจการที่เป็นผู้ถูกโอน ซึ่งจะนำมาแบ่งกันระหว่างผู้ถือหุ้นของกิจการที่เป็น ผู้ถูกโอนเพื่อยกเลิกการดำเนินงานเป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมาย ไม่เป็นนิติบุคคลอีกต่อไป ส่วนกิจการที่เป็นผู้รับโอนยังคงดำเนินงานต่อไปและมีขนาดใหญ่ขึ้นกว่าเดิม ทั้งนี้การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ทั้งกิจการผู้ถูกโอน และผู้รับโอนจะต้องได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นก่อนการรวมธุรกิจ ความสัมพันธ์ดังแสดงตามภาพด้านล่างนี้



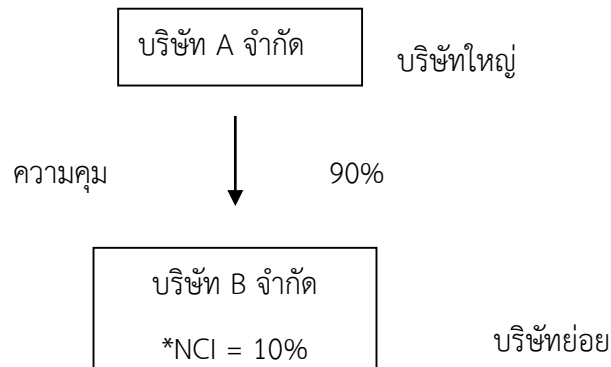
2. การควบกิจการ (Consolidation) เป็นการรวมธุรกิจโดยการจัดตั้งกิจการขึ้นใหม่เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของกิจการที่ดำเนินงานอยู่แล้วตั้งแต่ 2 กิจการขึ้นไป ทำให้กิจการเดิมที่มารวมกัน ทุกกิจการเลิกไป โดยออกหุ้นสามัญของกิจการใหม่ให้ไป ซึ่งกิจการเดิมที่ถูกโอนทั้งหมดจะนำไปแบ่งกันระหว่างผู้ถือหุ้นของตนเพื่อยกเลิกการดำเนินงานเป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมายไม่เป็นนิติบุคคลอีกต่อไป หลังการรวมกิจการผู้ถือหุ้นของกิจการเดิมที่เลิกไปจะกลายเป็นผู้ถือหุ้นในกิจการใหม่ และกิจการเดิมที่เลิกไปอาจดำเนินงานเป็นหน่วยงานย่อยของกิจการใหม่ ในการรวมธุรกิจแบบนี้จะต้องได้รับความเห็นชอบ จากที่ประชุมผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่จะรวมธุรกิจ เช่นเดียวกับการโอนกิจการ ความสัมพันธ์ดังแสดงตามภาพด้านล่างนี้



3. การซื้อหุ้น (Stock Acquisition) เป็นการรวมธุรกิจโดยที่กิจการหนึ่ง เรียกว่า บริษัทผู้ซื้อ (Acquisition Company) หรือบริษัทใหญ่ (Parent Company) ซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง(หุ้นสามัญ) ทั้งหมดหรือบางส่วนของอีกกิจการหนึ่ง เรียกว่า บริษัทผู้ถูกซื้อ(Acquisition Company) หรือ บริษัทย่อย (Subsidiary Company) เพื่อให้มีสิทธิควบคุม (Controls) การบริหารงานในกิจการที่ถูกซื้อหุ้น กล่าวคือ มีอำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกซื้อหุ้น โดยชำระค่าหุ้นเป็นเงินสด หุ้นกู้ หรือหุ้นทุน การซื้อหุ้นนี้อาจซื้อโดยตรงจากกิจการที่ขาย ในกรณีที่กิจการนั้นเริ่มจัดตั้งบริษัทและประกาศขายหุ้น หรือซื้อจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือจากผู้ถือหุ้นเดิมโดยตรง หรือโดยประกาศรับซื้อก็ได้กิจการที่ซื้อหุ้นจะบันทึกการซื้อหุ้นนี้เป็นเงินลงทุน แสดงเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินส่วนของเงินลงทุนระยะยาว

การมีสิทธิควบคุมการบริหารงาน ที่กล่าวข้างต้นนั้น มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กล่าวว่า “บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้” ทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยรวมเรียกว่า “บริษัทในเครือ” (Affiliated Company) ภายหลังการรวมธุรกิจเป็นที่เรียบร้อยแล้ว บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยยังคงดำเนินงานต่อไป และต่างยังคงมีฐานะเป็นนิติบุคคลเช่นเดิม เป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมาย โดยบริษัทใหญ่จะต้องจัดทำงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) เพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น ในฐานะหนึ่งหน่วยงานทางธุรกิจ (Business Entity) เช่น บริษัท A จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B จำกัด 90% โดยจ่ายชำระเป็นเงิน

สด ทำให้บริษัท A มีสิทธิควบคุมการบริหารงานกิจการของบริษัท B จำกัดได้ บริษัท A จำกัดและบริษัท B จำกัด ยังคงดำเนินงานต่อไป โดยบริษัท A จำกัด มีฐานะเป็นบริษัทใหญ่ และบริษัท B จำกัด มีฐานะเป็นบริษัทย่อย ความสัมพันธ์ดังแสดงตามภาพด้านล่างนี้



*Non Controlling Interest คือ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

4. การซื้อสินทรัพย์ (Asset Acquisition) เป็นการรวมธุรกิจโดยการซื้อสินทรัพย์สุทธิหรือสินทรัพย์ส่วนใหญ่ของอีกกิจการหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อหุ้นทุนของกิจการนั้น บริษัทผู้ซื้อจ่ายชำระเป็นเงินสด สินทรัพย์ หนี้ หรือหุ้นทุนก็ได้ ให้แก่บริษัทผู้ขายในการซื้อสินทรัพย์นี้จะต้องได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมกรรมการและที่ประชุมผู้ถือหุ้นก่อน บริษัทที่ขายสินทรัพย์อาจจะยังคงอยู่หรือเลิกกิจการไปเลยก็ได้ แต่ไม่ได้เป็นบริษัทในเครือเหมือนดังเช่นกรณีการซื้อหุ้นทุน ผู้ซื้อสินทรัพย์เพียงการบันทึกสินทรัพย์เท่านั้น ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม แม้ว่าการซื้อสินทรัพย์จะเป็นความสนใจของกิจการที่ขายสินทรัพย์อย่างเต็มที่ในการเลิกกิจการของตนเพื่อให้ไปรวมกับผู้ซื้อก็ตาม ในทางกฎหมายไม่ถือว่าเป็นกรณีนี้เป็นการโอนหรือควบกิจการ แต่ในทางปฏิบัติผลก็คล้ายคลึงกับการโอนหรือควบกิจการนั่นเอง

การซื้อสินทรัพย์ เป็นวิธีนิยมปฏิบัติเนื่องจากผู้ซื้อสามารถดำเนินธุรกิจภายใต้ชื่อและภาพลักษณ์ใหม่ และไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้สินต่างๆ นอกจากนี้ผู้ซื้อสามารถเลือกซื้อได้เฉพาะสินทรัพย์ที่ต้องการ และเป็นเจ้าของได้ 100% ซึ่งต่างจากการซื้อหุ้นทุนที่ผู้ขายกิจการอาจจะไม่สามารถดำเนินการให้ผู้ถือหุ้นขายหุ้นทั้ง 100% ให้แก่ผู้ซื้อได้เนื่องจากกิจการอาจจัดตั้งมานานและมีผู้ถือหุ้นกระจัดกระจาย ผู้ถือหุ้นบางรายไม่ยอมขายหรือบางรายอาจหาตัวไม่พบ แต่ทั้งนี้การซื้อสินทรัพย์ก็มีข้อเสียเช่นกิจการอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสร้างภาพลักษณ์ของกิจการขึ้นมาใหม่ ตลอดจนค่าใช้จ่ายและภาษีในการโอนสินทรัพย์ หากต้องการพนักงานชุดเดิมก็ต้องให้ผู้ขายเลิกจ้างพนักงานเหล่านั้นและโอนพนักงานเป็นลูกจ้างของผู้ซื้อ ซึ่งอาจมีพนักงานบางคนที่ไม่ประสงค์จะทำงานให้กิจการใหม่ ปัญหาเหล่านี้จะไม่เกิดหากกิจการเลือกวิธีการซื้อหุ้นแทนการซื้อสินทรัพย์

การแยกประเภทตามวิธีการบัญชี (Accounting method)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (ฉบับปรับปรุง พ.ศ.2543) เรื่องการรวมธุรกิจได้ ให้หลักการบัญชีที่นำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจไว้ 2 วิธี คือ

1. การบันทึกบัญชีแบบซื้อ (Purchase method) หมายถึง “การรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานของผู้ขาย โดยการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้หรือการออกหุ้นทุนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน” จากความหมายข้างต้นจะเห็นว่าการรวมธุรกิจที่ถือเป็นการซื้อธุรกิจก็เหมือนกับการซื้อสินทรัพย์ทั่วไปซึ่งต้องใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี กิจการผู้ซื้อต้องกำหนดต้นทุนการซื้อธุรกิจจากมูลค่าแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น โดยประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการ ตลอดจนค่าความนิยม ที่มีอยู่ในกิจการที่ได้มานั้น

2. วิธีการบัญชีแบบรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method) หมายถึง “การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการ แต่ละกิจการที่มารวมกัน ได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว เพื่อร่วมรับความเสี่ยง และประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้ว ต่อไปนี้ลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ” จากความหมายดังกล่าวข้างต้นนั้น การรวมส่วนได้เสียจึงมีลักษณะเป็นการรวมสินทรัพย์ หนี้สิน ตามราคาที่เป็นจริงในสมุดบัญชีของแต่ละกิจการ โดยไม่ได้คำนึงถึงราคายุติธรรมในขณะนั้น และการร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ร่วมกันนั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงอย่างเสมอภาคระหว่างกิจการที่มารวมกันนั้น และหลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกัน ต้องคงไว้ซึ่งสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียของกิจการที่รวมกันแล้วตามสัดส่วนเดิมหรือใกล้เคียงกับสัดส่วนที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ

จากวิธีการทางบัญชีที่แตกต่างกันข้างต้นส่งผลให้การเงินหลังการรวมกิจการแล้วของทั้ง 2 วิธี มีความแตกต่างกัน โดยเจ้าของธุรกิจส่วนใหญ่อาศัยผลทางบัญชีที่แตกต่างกัน นี้เป็นช่องทางในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เพื่อดึงดูดให้ผู้ลงทุนมีความเข้าใจผิดในผลการดำเนินงานของกิจการเพราะงบการเงินรวมธุรกิจที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย ย่อมให้ข้อมูลในการตัดสินใจในด้านบวก เนื่องจากกำไรสุทธิที่สูงกว่า (สินทรัพย์บันทึกตามบัญชี ค่าเสื่อมราคายังไม่เพิ่มขึ้น) อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์สูงกว่า (สินทรัพย์รวมต่ำ กำไรสูง) และอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูง (ส่วนของผู้ถือหุ้นต่ำเนื่องจากต้องบันทึกหุ้น ที่ออกตามราคาบัญชี และกำไรสูง) เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่องการรวมธุรกิจ โดยกำหนดให้การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจในทุกกรณีให้ปฏิบัติตามวิธีซื้อและปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2552) ก็ยังคงมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจเพียงวิธีเดียวคือ “วิธีซื้อ”

วิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ (Accounting For Business Combination)

แม้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการรวมธุรกิจ มิได้กำหนดให้วิธีรวมส่วนได้เสียเป็นวิธีการทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจก็ตาม แต่สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศ ฉบับที่ 16/2552 เกี่ยวกับหลักการ และวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานให้ปฏิบัติ **เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (Similas to pooling of interests)** จึงยังมีความจำเป็นต้องศึกษาวิธีการทางบัญชีทั้ง 2 วิธีที่มีความแตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

1. วิธีการบัญชีแบบซื้อ

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2552) ได้กำหนดการถือปฏิบัติตามวิธีการซื้อ ไว้ดังต่อไปนี้

- 1.1 การระบุผู้ซื้อ
- 1.2 การกำหนดวันที่ซื้อ
- 1.3 การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
- 1.4 การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

การระบุผู้ซื้อ

ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อ

“ผู้ซื้อ” คือ กิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมกิจการหรือธุรกิจอื่นๆ ที่ถูกนำเข้ามารวมธุรกิจ

“การควบคุม” หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหรืออีกธุรกิจหนึ่ง เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการหรือธุรกิจนั้น

ในกรณีที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งเกินกว่ากึ่งหนึ่งให้ สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ซื้อ มีอำนาจควบคุมกิจการที่ซื้อ มา เว้นแต่กรณีที่ผู้ซื้อสามารถแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า สิทธิในการออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ทำให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมกิจการ ที่ซื้อ มาได้ ในกรณีที่กิจการหนึ่งซื้อสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งไม่ถึงกึ่งหนึ่ง อาจเป็นไปได้ที่กิจการนั้นสามารถควบคุมอีกกิจการได้ หากการรวมธุรกิจทำให้กิจการนั้นมีอำนาจตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. อำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอีกแห่งหนึ่งตามข้อตกลงที่มีกับ ผู้ลงทุนอื่น

2. อำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและ การดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง

3. อำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัท หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัทของกิจการอีกแห่งหนึ่ง

4. อำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัท หรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัทของกิจการอีกแห่งหนึ่ง

การรวมธุรกิจบางกรณีเป็นเรื่องยากที่จะระบุว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ แต่สถานการณ์ต่อไปนี้ชี้ให้เห็นว่าการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น มีกิจการหนึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ซื้อ

1. การรวมธุรกิจที่มีการโอนเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อหนี้สิน กิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นมาให้ หรือกิจการที่เป็นผู้ก่อหนี้มักจะเป็นผู้ซื้อ

2. การรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่มักจะเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตาม กรณีของการรวมธุรกิจที่เรียกว่า ***การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ** กิจการที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกซื้อ

3. โดยปกติ ผู้ซื้อ คือ กิจการที่มีขนาดใหญ่กว่ากิจการอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของกิจการอาจวัดจากสินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)

4. การรวมธุรกิจที่มีกิจการที่เกี่ยวข้องมากกว่าสองกิจการขึ้นไป ต้องคำนึงว่ากิจการใดเป็นผู้ริเริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของกิจการที่มารวมกัน

5. ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งกิจการใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ กิจการที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้ซื้อในทางกลับกัน กิจการที่จัดตั้งใหม่ที่เป็นผู้จ่ายเงินสด หรือโอนสินทรัพย์อื่นให้หรือเป็นผู้ก่อหนี้เพื่อจ่ายสิ่งตอบแทนก็อาจจะถูกพิจารณาให้เป็นผู้ซื้อได้

*ในบางครั้งกิจการหนึ่งซื้อหุ้นของอีกกิจการหนึ่งโดยการออกหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการเองเป็นการตอบแทน ทำให้ผู้ถือหุ้นของกิจการที่ถูกซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้นได้ กรณีนี้ถือว่าเป็นการ**ซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ** แม้ในทางกฎหมายกิจการที่ไปซื้อหุ้นอาจถือเป็นบริษัทใหญ่ หรือบริษัทที่ยังดำเนินงานต่อไปแต่โดยเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้วกิจการที่ถูกซื้อถือเป็นผู้ซื้อ เนื่องจากสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้น และสามารถใช้อำนาจออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ส่วนกิจการที่ไปซื้อโดยแท้จริงแล้วเป็นผู้ถูกซื้อ และต้องนำวิธีซื้อมาปฏิบัติกับสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ไปซื้อหุ้น

การกำหนดวันที่ซื้อ

วันที่ซื้อ คือ วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ ซึ่งโดยทั่วไปมักจะเป็นวันที่ผู้ซื้อได้มาซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินจากผู้ถูกซื้อ และผู้ซื้อก็ได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกซื้อแล้ว ซึ่งถือเป็นวัน

สิ้นสุดของการซื้อขายกิจการ แต่บางกรณีผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหรือหลังวันที่สิ้นสุดของการซื้อขายกิจการ เนื่องจากเงื่อนไขในสัญญาที่ซื้อขายกิจการ ได้ระบุไว้ การกำหนดวันที่ซื้อจึงต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อม ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ

การรับรู้รายการ

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม โดยการรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุ ได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องเข้าค่านิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ณ วันที่ซื้อ เช่น ต้นทุนในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นโดยไม่ได้รับภาระผูกพัน เนื่องจากมีแผนการยกเลิกกิจการบางส่วน การเลิกจ้างหรือโอนย้ายพนักงานของผู้ถูกซื้อ จะไม่ถือเป็นหนี้สิน ณ วันที่ซื้อเนื่องจากไม่เข้านิยามของหนี้สินตามแม่บทการบัญชี ดังนั้นผู้ซื้อไม่รับรู้ต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่ซื้อ แต่ผู้ซื้อต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านั้นในงบการเงินภายหลังการรวมกิจการ

นอกจากสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมาจะต้องเข้าเงื่อนไขของการรับรู้รายการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อในการรวมธุรกิจ โดมิได้ผลจากรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งจะไม่ถูกรวมใน การปฏิบัติตามวิธีซื้อต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของรายการที่ต้องแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ

- รายการที่มีผลทำให้ความสัมพันธ์ที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจระหว่างผู้ซื้อกับผู้ถูกซื้อหมดไป เช่น ก่อนการรวมธุรกิจผู้ซื้อเป็นลูกหนี้ค่าสินค้าของผู้ถูกซื้อ จำนวน 1,000,000 บาท เมื่อมีการเจรจารวมธุรกิจในสัญญาระบุให้หนี้สินจำนวนดังกล่าวหมดไป

- รายการที่จ่ายเพื่อเป็นค่าตอบแทนให้แก่พนักงานหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับบริการที่จะได้รับในอนาคต เช่น กิจการผู้ซื้อจ่ายเงินชดเชยให้พนักงานของกิจการ ผู้ถูกซื้อที่มีได้มีการจ้างงานต่อเป็นเวลา 3 เดือน

- รายการที่ผู้ซื้อเรียกคืนจากผู้ถูกซื้อหรือเจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อสำหรับ จ่ายชำระ “ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ”

“ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ” คือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งเป็นผลมา จากการรวมธุรกิจ รวมถึง ค่าธรรมเนียมจ่ายให้ผู้จัดหา ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จ่ายให้แก่ ที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ ที่ปรึกษากฎหมาย นักบัญชี ผู้ประเมินราคา และค่าธรรมเนียมวิชาชีพ และค่าปรึกษาอื่นๆ ต้นทุนในการบริหารทั่วไปซึ่งรวมถึงต้นทุนของแผนงานภายในที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อบันทึกเป็น

ค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ส่วนต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้ต้องหักออกจากมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ออกมาให้ ซึ่งโดยปกติในการบันทึกบัญชีจะนำไปหักออกจากบัญชีจะนำไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่ออกให้

การวัดมูลค่า

ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และวัดมูลค่าของส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ที่ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น

การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่านิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยม

ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ซื้อซึ่งคำนวณได้ ดังนี้

สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม +	>	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อได้มาและหนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา ณ วันที่ซื้อ
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ(ถ้ามี) +		
มูลค่ายุติธรรมส่วนได้เสียของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อน *การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ (ถ้ามี)		

*ในบางครั้งผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ โดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันที่ซื้อแล้ว เช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข ร้อยละ 30 ซึ่งยังไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้นกิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 50 ทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข ซึ่งถือว่าการรายการดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้นๆ หรือบางครั้งเรียกว่าเป็นการซื้อแบบเป็นขั้น โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ และรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

การรับรู้และการวัดมูลค่าของกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ผู้ซื้อต้องรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม +	<	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อได้มาและหนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา ณ วันที่ซื้อ
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ (ถ้ามี) +		
มูลค่ายุติธรรมส่วนได้เสียของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ (ถ้ามี)		

ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามดังนี้

1. ประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังการประเมินผู้ซื้ออาจรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินเพิ่มเติม
2. ทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่ารายการต่อไปนี้เป็นไปตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 กำหนดไว้
 - 2.1 สินทรัพย์ที่ระบุได้ว่าผู้ซื้อได้มาและหนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา
 - 2.2 สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้
 - 2.3 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ
 - 2.4 ส่วนได้เสียของผู้ที่ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ

การรวมธุรกิจแบบซื้อ ถ้าเป็นการซื้อสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมด หรือซื้อหุ้นทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด โดยปกติแล้วธุรกิจผู้ซื้อดำรงอยู่และดำเนินกิจการต่อไป ส่วนธุรกิจผู้ขายจะล้มเลิกกิจการ โดยให้ผู้ซื้อเข้าบริหารสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ขายเช่นนี้เป็นการรวมธุรกิจแบบ Merger ดังที่กล่าวไว้ อย่างไรก็ตาม หากธุรกิจผู้ซื้อถือโอกาสนี้จัดตั้งบริษัทขึ้นใหม่ และรับโอนธุรกิจเดิมของตนในมูลค่ายุติธรรม โดยออกไปหุ้นใหม่ให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมตามสิทธิ และชำระค่าซื้อธุรกิจโดยออกไปหุ้นจากบริษัทใหม่เช่นกัน ผู้บริหารชุดเดิมของธุรกิจผู้ซื้อโอนมาเป็นผู้บริหารในบริษัทใหม่ ส่วนผู้บริหารในธุรกิจผู้ขายไม่มีสิทธิในการบริหารบริษัทใหม่ ที่ตั้งขึ้น การรวมธุรกิจแบบนี้เรียกว่าการรวมธุรกิจแบบ Consolidation

ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อกิจการเมื่อรวมกิจการแบบ Merger

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัท ก. จำกัด รวมกิจการกับบริษัท ข. จำกัด โดยรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท ข. จำกัด งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ก่อนการรวมกิจการเป็นดังนี้

บริษัท ก. จำกัด			บริษัท ข. จำกัด	
ราคาตามบัญชี			มูลค่ายุติธรรม	
ราคาตามบัญชี			มูลค่ายุติธรรม	
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสด	60,000		50,000	
ลูกหนี้การค้า	45,000		35,000	
สินค้าคงเหลือ	35,000	50,000	30,000	40,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์				
ที่ดิน				
อาคารและอุปกรณ์	100,000	135,000	80,000	100,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	200,000	120,000	100,000	70,000
รวมสินทรัพย์	<u>(40,000)</u>		<u>(25,000)</u>	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือ				
หุ้น	<u>400,000</u>		<u>270,000</u>	
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้การค้า				
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
ทุนหุ้นสามัญ	30,000		20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ				
กำไรสะสม	250,000		150,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้	20,000		20,000	
ถือหุ้น	<u>100,000</u>		<u>80,000</u>	
	<u>400,000</u>		<u>270,000</u>	

กรณีการซื้อชำระด้วยเงินสดเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

สมมติบริษัท ก. จำกัด จ่ายเงินสดให้ บริษัท ข. จำกัด จำนวน 275,000 บาท ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ก. จำกัด พอดี (50,000+35,000+40,000+100,000+70,000-20,000) การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด เพื่อรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน และการบันทึกปิดบัญชีในสมุดบัญชี ของบริษัท ข. จำกัด เป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด			สมุดบัญชีของบริษัท ข. จำกัด		
เงินลงทุนในบริษัท ข.	275,000		เจ้าหนี้	20,000	
เงินสด		275,000	ทุนหุ้นสามัญ	150,000	
(ซื้อกิจการบริษัท ข.)			ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	20,000	
			กำไรสะสม	80,000	
เงินสด	50,000		ค่าเสื่อมราคาสะสม	25,000	
ลูกหนี้การค้า	35,000		เงินสด		50,000
สินค้าคงเหลือ	40,000		ลูกหนี้การค้า		35,000
ที่ดิน	100,000		สินค้าคงเหลือ		30,000
อาคารและอุปกรณ์	70,000		ที่ดิน		80,000
เจ้าหนี้การค้า		20,000	อาคาร อุปกรณ์		100,000
เงินลงทุนในบริษัท ข.		275,000	(ปิดบัญชีบริษัท ข.)		
(รับโอนสินทรัพย์สุทธิ)					

กรณีการเกิดค่าความนิยมในการซื้อ

การซื้อกิจการก็เหมือนกับการซื้อสินค้าทั่วไป ที่ผู้ซื้อและผู้ขายจะเจรจาต่อรองราคา กันกว่าจะเป็นที่พอใจของแต่ละฝ่าย โดยบางครั้งผู้ซื้อต้องการครอบครองกิจการของผู้ขายเป็นอย่างมากจึงมักจ่ายเงินให้สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิรับโอน ผลต่างดังกล่าวคือค่าความนิยม (Goodwill) ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น โดยวิธีการคำนวณจำนวนเงินที่บริษัทผู้ซื้อจะจ่ายสำหรับค่าความนิยม พิจารณาจากประมาณกำไรที่จะได้รับในอนาคต เปรียบเทียบกับกำไรตามปกติของอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันที่มีขนาดใกล้เคียงกัน ซึ่งกำไรที่จะได้รับในอนาคตจะดูจากผลการดำเนินงานที่ผ่านมาในช่วงเวลาใกล้ๆ

สมมติประมาณกำไรที่จะได้รับในอนาคตของบริษัท ข. จำกัด เท่ากับ 48,750 บาท และอัตราผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์ (Return on Assets : ROA) โดยปกติของอุตสาหกรรมจะเท่ากับ 15% ดังนั้นถ้าราคาตลาดของสินทรัพย์ของบริษัท ข. จำกัด เท่ากับ 295,000 บาท (50,000+35,000+40,000+100,000+70,000) กำไรตามปกติเมื่อเทียบกับอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันเท่ากับ 44, 250 บาท (295,000* 15%) บริษัท ก. จำกัด สามารถคำนวณเงินที่จะจ่ายสำหรับค่าความนิยมได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าความนิยม} &= \frac{\text{กำไรที่ได้รับสูงกว่ากำไรตามปกติ}}{\text{อัตราผลตอบแทนโดยปกติของอุตสาหกรรม}} \\
 &= \frac{48,750 - 44,250}{15 \%}
 \end{aligned}$$

$$= \frac{4,500}{15\%}$$

$$= 30,000$$

การคำนวณค่าความนิยมโดยวิธีนี้ ควรคำนึงถึงค่าปัจจุบันของเงินตามเวลาด้วย เช่น สมมติว่า
กำไรที่จะได้รับสูงกว่ากำไรตามปกติจะมีต่อไปอีกประมาณ 7 ปี ในอัตราดอกเบี้ย 5 % ต่อปี บริษัทจะ
คำนวณมูลค่าความนิยมที่จะจ่ายตามมูลค่าปัจจุบันของเงิน ได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ค่าความนิยม} &= \text{กำไรที่จะได้รับสูงกว่ากำไรตามปกติ} \times \text{มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท ที่ได้รับชำระ} \\ &\quad \text{ทุกงวดในเวลา 7 ปี} \\ &= 4,500 \times 5.7864 \text{ (PVIFA } i=5 \text{ } n=7) \\ &= 26,038.80 \end{aligned}$$

ในทางปฏิบัติจำนวนค่าความนิยมที่คำนวณได้นี้ อาจเป็นเพียงจำนวนที่จะนำพิจารณาเพื่อการ
เจรจาต่อรองเท่านั้น การจ่ายเงินสำหรับมูลค่าของค่านิยมจึงมักเป็นไปตามราคา ที่ต่อรองได้ และใน
กรณีที่บริษัทผู้ถูกโอนมีความนิยมอยู่ในบัญชีก่อนการซื้อธุรกิจ ค่าความนิยมจำนวนนี้จะต้องไม่นำมา
พิจารณาในการจ่ายซื้อ และในการบันทึกบัญชี ถือว่าค่าความนิยมจำนวนใหม่เท่านั้นที่จะนำมา
บันทึกไว้ในกิจการหลังการซื้อธุรกิจ

สมมติบริษัท ก. จำกัด จ่ายเงินสด 305,000 บาท ในการซื้อธุรกิจของบริษัท ข. จำกัด การ
บันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด เป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด

รายการ	เดบิต	เครดิต
เงินลงทุนในบริษัท ข. จำกัด เงินสด (บันทึกการซื้อกิจการจากบริษัท ข. จำกัด)	305,000	305,000
เงินสด	50,000	
ลูกหนี้การค้า	35,000	
สินค้าคงเหลือ	40,000	
ที่ดิน	100,000	
อาคารและอุปกรณ์	70,000	
ค่าความนิยม	30,000	
เจ้าหนี้การค้า		20,000
เงินลงทุนในบริษัท ข. จำกัด (รับโอนสินทรัพย์และหนี้สินจากบริษัท ข. จำกัด)		305,000

คำนวณค่าความนิยม

สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดมูลค่ายุติธรรม = 305,000 บาท

หัก มูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมา :

สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อได้มา 295,000

หนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา (20,000) = 275,000 บาท

ค่าความนิยม = 30,000 บาท

กรณีการเกิดกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ในบางครั้งผู้ซื้ออาจทำการต่อรองราคาซื้อ ซึ่งส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อได้มาและหนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา ณ วันที่ซื้อสูงกว่ามูลค่าสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ผู้ซื้อต้องประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง และทบทวนเกณฑ์การวัดมูลค่ารายการที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ และหากมูลค่าส่วนเกินดังกล่าวยังคงเหลืออยู่ จึงจะถือว่าเป็น “กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ”(Bargain purchase)

สมมติจากตัวอย่างเดิม ถ้าบริษัท ก. จ่ายเงินสดเพียง 255,000 บาท สำหรับการซื้อธุรกิจโดยต้นทุนในการรวมธุรกิจ และมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินของผู้ถูกซื้อได้ประเมิน ไว้เหมาะสมแล้ว การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัท ก.จำกัด จะเป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด

รายการ	เดบิต	เครดิต
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด เงินสด (บันทึกการซื้อกิจการจากบริษัท ข.จำกัด)	255,000	255,000
เงินสด	50,000	
ลูกหนี้การค้า	35,000	
สินค้าคงเหลือ	40,000	
ที่ดิน	100,000	
อาคารและอุปกรณ์	70,000	
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ		
เจ้าหนี้การค้า		20,000
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด		20,000
(รับโอนสินทรัพย์และหนี้สินจากบริษัท ข.จำกัด)		255,000

คำนวณกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม	= 255,000	บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมา :		
สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ผู้ซื้อได้มา	295,000	
หนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา	(20,000)	= 275,000 บาท
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	= (20,000)	บาท

กรณีการซื้อชำระด้วยสินทรัพย์อื่นที่มีใช้เงินสด

หากบริษัทผู้ซื้อตกลงกับบริษัทผู้ขายจะชำระค่าซื้อสินทรัพย์สุทธิเป็นหลักทรัพย์ หรือสินทรัพย์อื่น การบันทึกบัญชีเงินลงทุนให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ หรือสินทรัพย์นั้น สมมติบริษัท ก. จำกัด จ่ายชำระค่าสินทรัพย์สุทธิเป็นหลักทรัพย์ซึ่งมีราคาตามบัญชี 250,000 บาท และราคาตลาด 305,000 บาท การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด เป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก. จำกัด

รายการ	เดบิต	เครดิต
เงินลงทุนในบริษัท ข. จำกัด	305,000	
เงินลงทุนในหลักทรัพย์		250,000
(บันทึกการซื้อกิจการจากบริษัท ข. จำกัด)		55,000
เงินสด	50,000	
ลูกหนี้การค้า	35,000	
สินค้าคงเหลือ	40,000	
ที่ดิน	100,000	
อาคารและอุปกรณ์	70,000	
ค่าความนิยม	30,000	
เจ้าหนี้การค้า		20,000
เงินลงทุนในบริษัท ข. จำกัด		305,000
(รับโอนสินทรัพย์และหนี้สินจากบริษัท ข. จำกัด)		

กรณีการซื้อชำระด้วยหุ้นของบริษัทผู้ซื้อ

กรณีผู้ซื้อได้ตกลงชำระค่าซื้อสินทรัพย์สุทธิจากบริษัทผู้ถูกซื้อด้วยหุ้นสามัญของบริษัท ผู้ซื้อโดยการออกหุ้นสามัญใหม่เพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกซื้อ การบันทึกบัญชีเงินลงทุน

ให้ใช้ราคาตลาดของหุ้นบริษัทผู้ซื้อ สมมติบริษัท ก.จำกัด ออกหุ้นสามัญใหม่ ราคาตราไว้หุ้นละ 100 บาท จำนวน 2,500 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข.จำกัด หุ้นสามัญของบริษัท ก. จำกัด มีราคาตลาดในขณะนั้นหุ้นละ 122 บาท การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัท ก.จำกัด เป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก.จำกัด

รายการ	เดบิต	เครดิต
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด	305,000	
ทุนหุ้นสามัญ		250,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		55,000
(บันทึกการซื้อกิจการจากบริษัท ข.จำกัด)		
เงินสด	50,000	
ลูกหนี้การค้า	35,000	
สินค้าคงเหลือ	40,000	
ที่ดิน	100,000	
อาคารและอุปกรณ์	70,000	
ค่าความนิยม	30,000	
เจ้าหนี้การค้า		20,000
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด		305,000
(รับโอนสินทรัพย์และหนี้สินจากบริษัท ข.จำกัด)		

วิธีซื้อกิจการเมื่อรวมกิจกรรมแบบ Merger ไม่ว่ากรณีใดๆ มีหลักเกณฑ์ในการจัดทำแสดงฐานะการเงินเหมือนกันคือนำสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมาในมูลค่ายุติธรรม รวมกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการผู้ซื้อที่บันทึกไว้ในราคาตามบัญชี ดังแสดงให้เห็น เป็นตัวอย่างในกรณีชำระด้วยหุ้นของบริษัทผู้ซื้อ ดังต่อไปนี้

บริษัท ก. จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (หลังรวมธุรกิจ)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด(60,000+50,000)	110,000
ลูกหนี้การค้า (45,000+35,000)	80,000
สินค้าคงเหลือ (35,000 + 40,000)	75,000
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์	
ที่ดิน (100,000+100,000)	200,000
อาคารและอุปกรณ์(สุทธิ) (160,000+70,000)	230,000
ค่าความนิยม	<u>30,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>725,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้า (30,000+ 20,000)	50,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
ทุนหุ้นสามัญ(250,000+250,000)	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (20,000+55,000)	75,000
กำไรสะสม	<u>100,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>725,000</u>

ตัวอย่างที่ 2 การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อกิจการเมื่อรวมกิจการแบบ Consolidation

สมมติ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัท ก.จำกัด รวมกิจการกับบริษัท ข.จำกัด โดยตั้งบริษัท ก.กับ ข.จำกัด ขึ้นมารับโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท ก.จำกัด และ บริษัท ข.จำกัด ที่เลิกกิจการไปและบริษัท ก.กับ ข. จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 100 บาท ให้แก่บริษัท ก.จำกัด และ บริษัท ข.จำกัด จำนวน 2,500 หุ้น และ 2,000 หุ้น ราคาตลาดของหุ้นสามัญของบริษัท ก.กับ ข.จำกัด หุ้นละ 150 บาท และบริษัท ก.กับ ข. จำกัด งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ก.จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ก่อนการรวมกิจการเป็นดังนี้

บริษัท ก. จำกัด		บริษัท ข. จำกัด		
ราคาตามบัญชี มูลค่ายุติธรรม ราคาตามบัญชี มูลค่ายุติธรรม				
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสด	60,000		50,000	
ลูกหนี้การค้า	45,000		35,000	
สินค้าคงเหลือ	35,000	50,000	30,000	40,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์				
ที่ดิน	100,000	135,000	80,000	100,000
อาคารและอุปกรณ์	200,000	120,000	100,000	70,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(40,000)		(25,000)	
รวมสินทรัพย์	400,000		270,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้การค้า				
ส่วนของผู้ถือหุ้น	30,000		20,000	
ทุนหุ้นสามัญ				
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000		150,000	
กำไรสะสม	20,000		20,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	100,000		80,000	
	400,000		270,000	

บริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด จะบันทึกปิดบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อโอนสินทรัพย์และหนี้สินให้บริษัท ก. กับ ข. จำกัด ส่วนการบันทึกการรับโอนสินทรัพย์ และหนี้สิน จากบริษัททั้งสองในสมุดบัญชีของบริษัท ก.กับ ข. จำกัด เป็นดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก.กับ ข.จำกัด

รายการ	เดบิต	เครดิต
เงินลงทุนในบริษัท ก.จำกัด	375,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด	300,000	
ทุนหุ้นสามัญ		450,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		225,000
(บันทึกการซื้อกิจการจากบริษัท ข.จำกัด)		
เงินสด(60,000+50,000)	110,000	
ลูกหนี้การค้า(45,000+35,000)	80,000	
สินค้าคงเหลือ(50,000+40,000)	90,000	
ที่ดิน(135,000+100,000)	235,000	
อาคารและอุปกรณ์(120,000+70,000)	190,000	
ค่าความนิยม	20,000	
เจ้าหนี้การค้า(30,000+20,000)		50,000
เงินลงทุนในบริษัท ก.จำกัด		375,000
เงินลงทุนในบริษัท ข.จำกัด		300,000
(รับโอนสินทรัพย์และหนี้สินบริษัท ก.และบริษัท ข.)		

คำนวณค่าความนิยม :

สิ่งที่ตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม = 675,000 บาท

หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมา :

สินทรัพย์ที่ระบุได้ของผู้ซื้อได้มา 705,000

หนี้สินที่ผู้ซื้อรับมา $\frac{(50,000)}{100} = 655,000$ บาท

ค่าความนิยม = 20,000 บาท

บริษัท ก. จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (หลังรวมธุรกิจ)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	110,000
ลูกหนี้การค้า	80,000
สินค้าคงเหลือ	90,000
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์	
ที่ดิน	235,000
อาคารและอุปกรณ์(สุทธิ)	190,000
ค่าความนิยม	20,000
รวมสินทรัพย์	725,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้า	
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
ทุนหุ้นสามัญ	50,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	450,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>225,000</u>
	<u>725,000</u>

2.วิธีการบัญชีแบบการรวมส่วนได้เสีย

ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่องการรวมธุรกิจ (ปรับปรุง2552) ได้ยกเลิกวิธีการบัญชีแบบการรวมส่วนได้เสีย สำหรับการรวมธุรกิจลงแล้ว เนื่องจากเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นสำหรับการจะใช้วิธีการทางบัญชีดังกล่าว นั้น มีโอกาสเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ เช่น การรวมธุรกิจไม่สามารถระบุได้ว่ากิจการใดคือผู้ซื้อ ผู้ถือหุ้น ของแต่ละกิจการที่มาวมกันมีส่วนร่วมอย่างเท่าเทียมกันในการควบคุมสินทรัพย์สุทธิ หรือฝ่ายบริหารของแต่ละกิจการที่มาวมกันยังมีส่วนร่วมต่อไปในการบริหารกิจการที่รวมแล้ว อย่างไรก็ตาม ธุรกิจมีลักษณะการรวมกันไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กล่าวคือ ไม่มีการซื้อธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการ

รวมธุรกิจ อาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติด้วยวิธีซื้อธุรกิจ แต่ใช้วิธีการทางบัญชี **เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)** มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรียกว่าการรวมธุรกิจลักษณะดังกล่าวว่า “**การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน**” คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดนำมารวมกัน อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันทั้งก่อน และหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกประกาศฉบับที่ 16/2552 เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชี กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ไว้ดังนี้

หลักบันทึกบัญชีเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย

1. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่นำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน
2. ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุด
3. ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย
4. ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ซื้อ

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้แก่หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อ ในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยทำตามลำดับดังนี้

4.1 หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (รายการกำไรหรือขาดทุนที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ซื้อ) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เพื่อขาย ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว(ส่วนเกินทุนฯและกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น) ในส่วนของผู้ถือหุ้นเสมือนหนึ่งที่มีการรวมธุรกิจ มาตั้งแต่นั้น

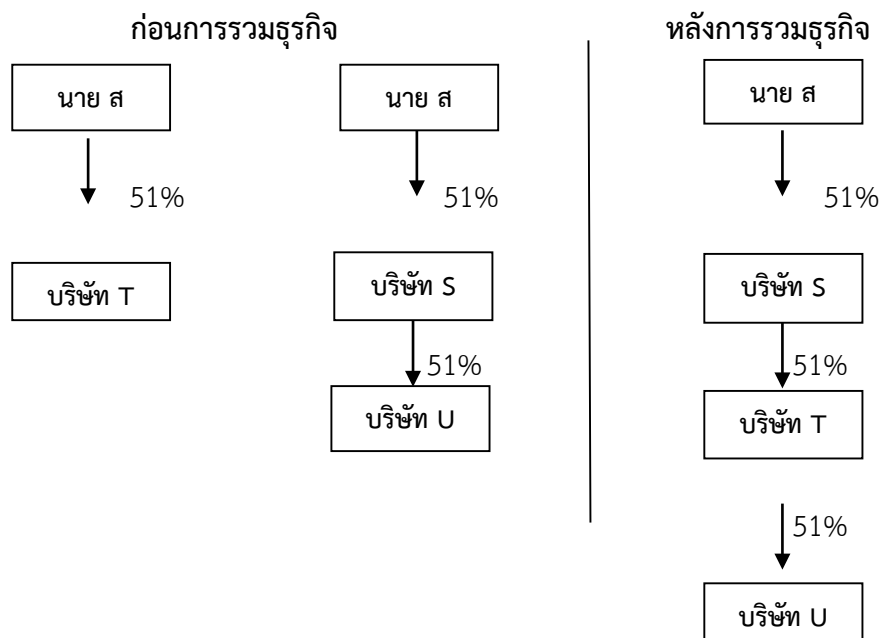
4.2 หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ออกเมื่อขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

5. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพพนักงานบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคาสินทรัพย์ และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่างๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน ไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

6. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด(รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการนำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนอกจากนี้ ยังต้องคำนึงถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ที่บันทึกในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุมด้วย

ตัวอย่างต่อไปนี้ประยุกต์มาจาก ภาควิชาการบัญชีเพื่อการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ตามประกาศ ฉบับที่ 16/2552 ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

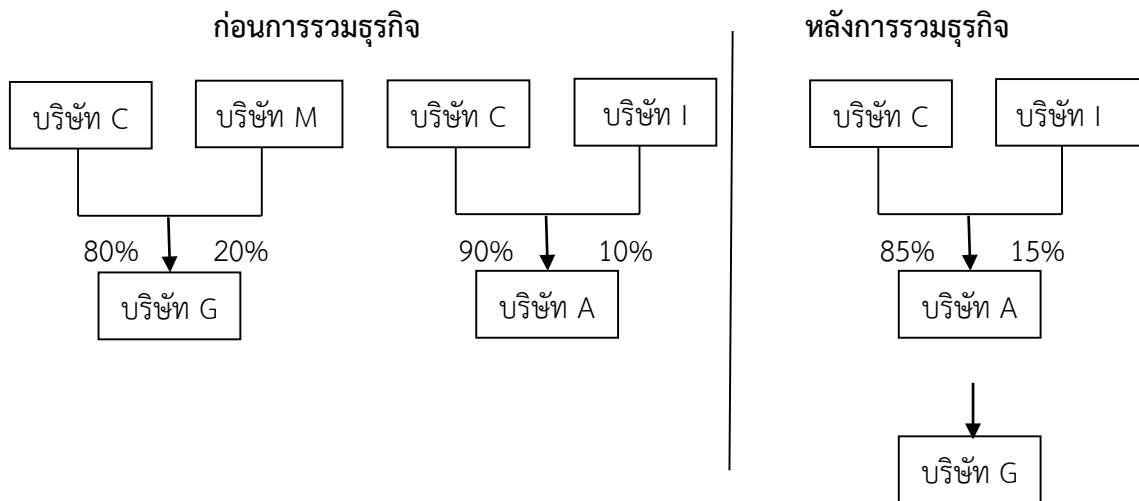
ตัวอย่าง3 การควบคุมสูงสุด โดยบุคคลเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ



นาย ส ถือหุ้นบริษัท T อยู่ที่ 51% และนาย ส มีอำนาจในการควบคุมบริษัท U โดยถือหุ้นผ่านบริษัท S ในสัดส่วนการถือหุ้น 51% ดังนั้น ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท T และ บริษัท U อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดย นาย ส หลังการรวมธุรกิจ นาย ส ยังคง มีอำนาจการควบคุม ทั้งบริษัท T และ

บริษัท P โดยการถือหุ้นผ่านบริษัท S โดยสัดส่วน 51% การรวมธุรกิจ ในลักษณะนี้ถือว่าการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

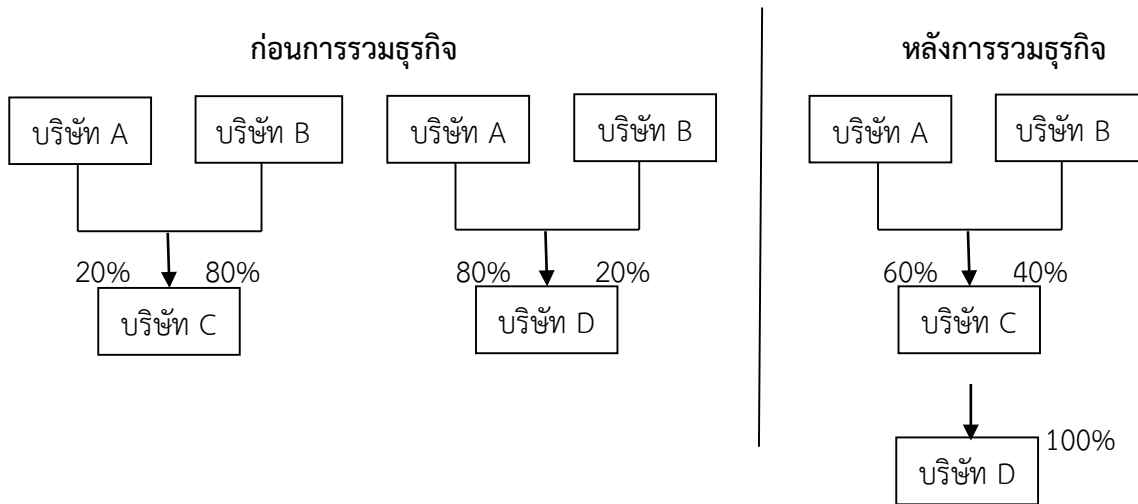
ตัวอย่างที่ 4 การควบคุมสูงสุดโดยกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ



ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท C เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท G ในสัดส่วน 80% และมี บริษัท M ถือหุ้นในบริษัท G ในสัดส่วน 20% นอกจากนี้ บริษัท C ยังเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท A ในสัดส่วน 90% และมีบริษัท I ถือหุ้นในบริษัท A ในสัดส่วน 10% บริษัท C ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่อำนาจในการควบคุมนโยบายการเงินและการดำเนินงาน

หลังการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของบริษัท G ได้ขายบริษัท G ให้กับบริษัท A การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะถือว่าการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งสัดส่วนที่ขาย 80% ของบริษัท G และสัดส่วนอีก 20% ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ บริษัท M ถืออยู่เดิมโดยเกิดจากการซื้อธุรกิจจากผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจการต้องใช้วิธีการมางบัญชีเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)

ตัวอย่างที่ 5 การควบคุมสูงสุดโดยกิจการที่ต่างกันในช่วงก่อนและหลังการรวมธุรกิจ

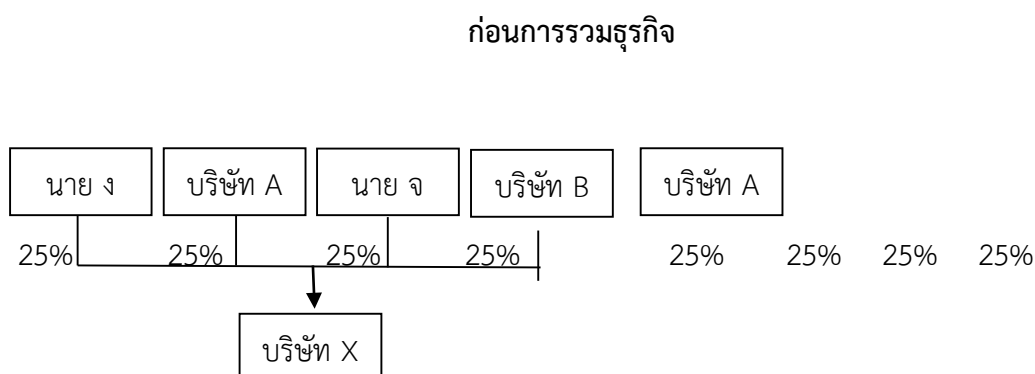


ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท C มีผู้ถือหุ้น คือ บริษัท A และ บริษัท B ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้น 20% และ 80% ตามลำดับ นอกจากนี้ บริษัท A และบริษัท B ยังเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท D โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท D เป็น 80% และ 20% ตามลำดับ โดยที่ตั้งบริษัท A และบริษัท B ไม่มีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกัน

หลังการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท A และ บริษัท B เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท C โดยมีสัดส่วนการถือหุ้น 60% และ 40% ตามลำดับ และให้บริษัท C ถือหุ้นในบริษัท D 100%

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท A และบริษัท B จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท C และบริษัท D แต่อำนาจการควบคุมในบริษัท C ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็นบริษัท B และมีอำนาจการควบคุมทั้งในบริษัท D จะเป็นบริษัท A ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท A มีอำนาจการควบคุมทั้งบริษัท C และบริษัท D

ตัวอย่างที่ 6 อำนาจการควบคุมทั้งก่อนและหลังรวมธุรกิจขึ้นอยู่กับหลายบุคคลหรือหลายกิจการ



หลังการรวมธุรกิจ

นาย ง นาย จ นาย ฉ บริษัท A และบริษัท B ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด

ก่อนการรวมธุรกิจ

- บริษัท X มีผู้ถือหุ้น 4 ราย ประกอบด้วย นาย ง บริษัท A นาย จ และบริษัท B โดยถือหุ้นรายละ 25 %
- บริษัท Y มีผู้ถือหุ้น 4 ราย ประกอบด้วย บริษัท A นาย จ บริษัท B และนาย ฉ โดยถือหุ้นรายละ 25%

หลังการรวมธุรกิจ

- นาย จ บริษัท A และบริษัท B ยังคงมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท X และบริษัท Y 25% ในขณะที่นาย ง และนาย ฉ มีสัดส่วนการถือหุ้นลดลงเป็น 13% และ 12% ตามลำดับ
- การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจาก นาย จ บริษัท A และบริษัท B ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจบุคคลหรือกลุ่มกิจการดังกล่าว จะมีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัท X และบริษัท Y ก็ตาม

อย่างไรก็ดี หาก นาย จ บริษัท A และบริษัท B เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือมีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 7 การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน

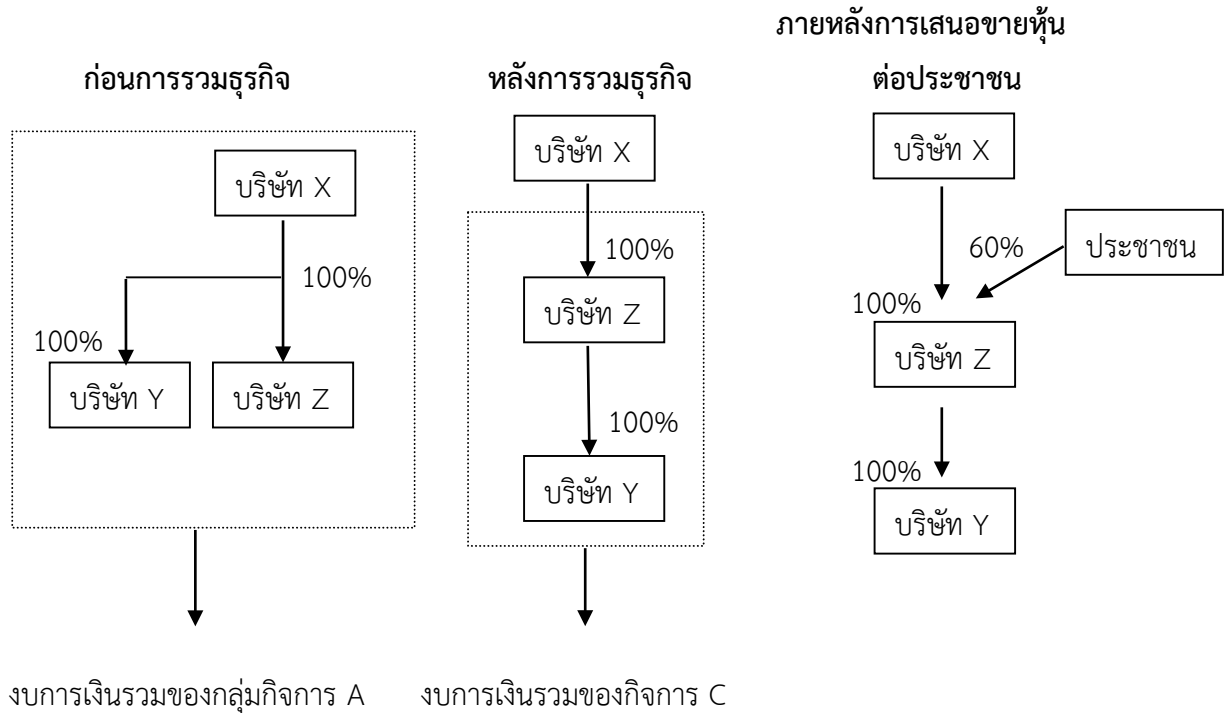
กิจการ X เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ Z ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 กิจการ X เข้าถือหุ้น 100% ในกิจการ Y ซึ่งประกอบกิจการในไทย โดยการซื้อหุ้นจากบุคคลอื่นด้วยราคา 18,000,000 บาท ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ Y ณ วันนั้นเท่ากับ 15,000,000 บาท และค่าความนิยมเกิดขึ้น 3,000,000 บาท สมมติว่ากิจการ X มีนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 10 ปี

กิจการ X ต้องการจะนำหุ้นของกิจการ Z เสนอขายต่อประชาชนและนำไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยคาดว่าจะยื่นขออนุญาตต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในปี 2551 โดยได้ดำเนินการดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550 กิจการ Z ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ X ได้มาซึ่งกิจการ Y โดยการชำระเงินสด 120,000,000 บาท โดยกิจการ Y มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันนั้น

เท่ากับ 60,000,000 บาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ X เท่ากับ 100,000,000 บาท



ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ Z ต้องแสดงค่าความนิยมด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550 ที่กิจการ A แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งก็คือ 300,000 บาท (3,000,000/10ปี X ระยะเวลาตัดจำหน่ายคงเหลือ 1 ปี) ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ Z ของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป กิจการไม่ต้องการตัดจำหน่ายค่าความนิยม แต่ต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีข้อบ่งชี้การด้อยค่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

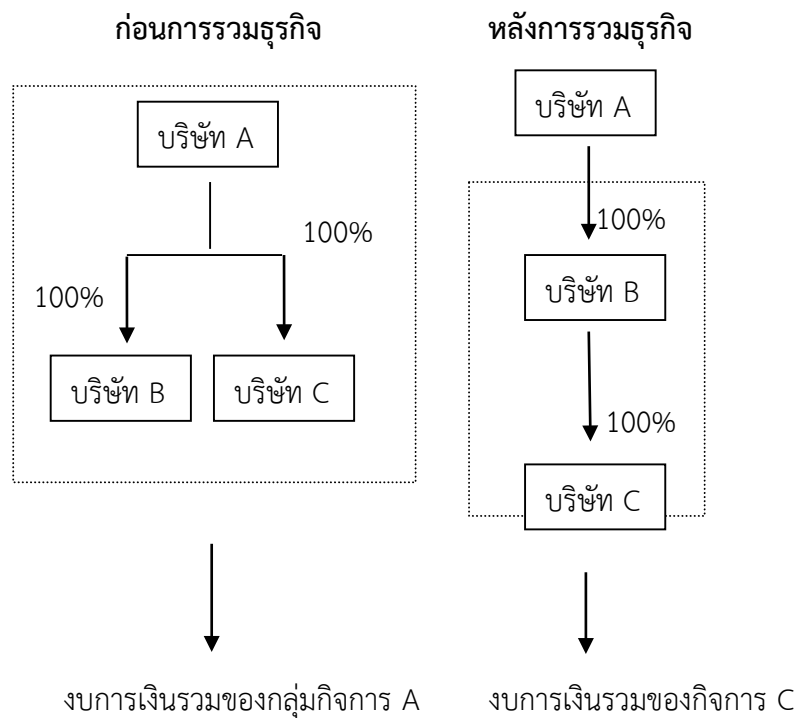
มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ Y แสดงด้วยมูลค่า 100,000,000 บาท ซึ่งเป็นไปตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ X

ส่วนต่างที่เกิดขึ้น 20,000,000 บาท (ราคาจ่ายซื้อ - มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ X) ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นรายการใดซึ่งก็คือ ส่วนต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น กิจการ Z ต้องไม่รับรู้ส่วนต่างดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ แต่ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

ตัวอย่าง 8 การจัดทำงานการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชีเดิมเสมือนว่าเป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)

กิจการ A มีบริษัทย่อยคือ กิจการ B และ C โดยสิ้นปี 2546 กิจการ A จ่ายซื้อ กิจการ B ด้วยราคา 18,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ B ณ วันที่กิจการ A ได้กิจการ B มา มีจำนวน 15,000,000 บาท ซึ่งกิจการ A รับรู้ค่าความนิยม 300,000 บาท (สมมติว่า มูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชีและนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 10 ปี)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 กิจการ C ได้ถือหุ้นในกิจการ B 100% โดยการออกหุ้นให้ กิจการ A 10,000,000 หุ้น (par value = 1 บาท) โดยมูลค่ายุติธรรมของกิจการ C ใกล้เคียงกับมูลค่าที่ตราไว้ (par value)



งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการ C และกิจการ B สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (หน่วย: พันบาท)

	กิจการ C	กิจการ B
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>

งบแสดงฐานะการเงินของกิจการ C และกิจการ B ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 (หน่วย: พันบาท)

	กิจการ C (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ C (หลังออกหุ้น)	กิจการ B
สินทรัพย์			
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	-	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>100,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>5,000</u>	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
ทุนหุ้นสามัญ	10,000	20,000	10,000
ส่วนของทุน	-	-	-
กำไร(ขาดทุน) สุทธิ	<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>

การตัดรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ C ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 (หน่วย: พันบาท)

พ.ศ. 2551	รายการ		เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค. 31	(1)	ทุนหุ้นสามัญ-กิจการ B เงินลงทุนในกิจการ B (ตัดบัญชีเงินลงทุนในกิจการ B กับทุนหุ้นสามัญของกิจการ B)		10,000	-	10,000	-
	(2)	ค่าความนิยม ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ A ซื้อกิจการ B เมื่อเริ่มแรก)		3,000	-	3,000	-
	(3)	กำไรสะสมต้นงวด ค่าความนิยม (ตัดจำหน่ายค่าความนิยมเสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ C มาตั้งแต่แรก)		1,200	-	1,200	-
	(4)	กำไรสะสมต้นงวด กำไรสุทธิของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ควบคุม ตัดบัญชีกำไรสะสมต้นงวดและกำไรสุทธิของกิจการ B เข้าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		70,000 20,000	- -	90,000	-

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 (หน่วย: พันบาท)

	กิจการ C	กิจการ B	Adjustment		Consolidated
			Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
รายได้	2,000	40,000			42,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	6,000	20,000			26,000
ค่าตัดจำหน่าย-ค่าความนิยม					
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>(4,000)</u>	<u>20,000</u>	4)20,000		<u>20,000</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)					
กำไรสะสม	(1,000)	70,000	3) 1,200		(2,200)
กำไรสะสมต้นงวด			4)70,000		(4,000)
บวก:กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(4,000)	20,000			
	(5,000)	90,000			<u>(6,200)</u>
กำไรสะสมสิ้นงวด					

งบดุล					
ค่าความนิยม			2) 3,000	3) 1,200	1,800
เงินลงทุนในกิจการ B	10,000			1)10,000	-
สินทรัพย์อื่น	<u>5,000</u>	<u>100,000</u>			<u>105,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>			<u>106,800</u>
หุ้นสามัญ	20,000	10,000	1)10,000		20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ	-			2) 3,000	3,000
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน					
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	90,000			(6,200)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				4)90,000	<u>90,000</u>
ควบคุม	<u>15,000</u>	<u>100,000</u>	<u>104,200</u>	<u>104,200</u>	<u>106,800</u>
รวมส่วนของผู้อถือหุ้น					

ค่าความนิยมที่ปรากฏในรายการตัดบัญชีที่(2) เกิดจากกิจการ A ซื้อกิจการ B เมื่อเริ่มแรก จะถือเสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ C มาตั้งแต่แรกด้วย ค่าความนิยมดังกล่าวจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่บันทึกในงบการเงินรวมของกิจการ A ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่3(ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กำหนดให้ ไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมตั้งแต่วะยะเวลาบัญชีที่เริ่ม หรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป นอกจากนี้ กิจการ C ต้องพิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้มาด้วย ตามตัวอย่างที่สมมติว่าไม่เกิดการด้อยค่า

ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบในกรณีที่กิจการปรับปรุงงบการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวด ในงบการเงินงวดก่อนที่จะนำมาเปรียบเทียบ หรือตั้งแต่วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจ ที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันแล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า ซึ่งตัวอย่าง นี้วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 มกราคม 2550 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบจึงเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550

การตัดรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ C ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

(หน่วย: พันบาท)

พ.ศ. 2550	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31					
	(1)	เงินลงทุนในกิจการ B ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้ การควบคุมเดียวกัน (ปรับปรุงการลงทุนในกิจการ B ในปี 2551)		10,000	-	10,000 -
	(2)	ทุนหุ้นสามัญ-กิจการ B เงินลงทุนในกิจการ B (ตัดบัญชีเงินลงทุนในกิจการ B กับทุนหุ้นสามัญของกิจการ B)		10,000	-	10,000 -
	(3)	ค่าความนิยม ส่วนเกินทุนจากการรวม ธุรกิจภายใต้การควบคุม เดียวกัน (รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ A ซื้อกิจการ B เมื่อเริ่มแรก)		3,000	-	3,000 -
	(4)	กำไรสะสมต้นงวด ค่าความนิยมตัดจำหน่าย ค่าความนิยม (ตัดจำหน่ายค่าความนิยมเสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ C มาตั้งแต่แรก)		900 300	- -	1,200 -

(5)	กำไรสะสมต้นงวด	55,000	-		
	กำไรสุทธิของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	15,000	-		
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			70,000	-
	ตัดบัญชีกำไรสะสมต้นงวดและกำไรสุทธิของกิจการ B เข้าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

(หน่วย: พันบาท)

	กิจการ C	กิจการ B	Adjustment		Consoli dated
			Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
รายได้	1,000	38,000			39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	3,000	23,000			26,000
ค่าตัดจำหน่าย/ด้อยค่า-ค่าความนิยม			4) 300		300
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			5) 15,000		<u>15,000</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	<u>(2,000)</u>	<u>15,000</u>			<u>(2,300)</u>
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด	(1,000)	55,000	4) 900		100
บวก:กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(2,000)	15,000	5) 55,000		(2,300)
กำไรสะสมสิ้นงวด	<u>(1,000)</u>	<u>70,000</u>			<u>(2,200)</u>
งบดุล					
ค่าความนิยม	-	-	3) 3,000	4) 1,200	1,800
เงินลงทุนในกิจการ B	-	-	1) 10,000	2) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	<u>9,000</u>	<u>80,000</u>			<u>89,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>9,000</u>	<u>80,000</u>			<u>90,800</u>
หุ้นสามัญ	10,000	10,000	2) 10,000		10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ	-			1) 10,000	13,000
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน				3) 3,000	
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	<u>(1,000)</u>	<u>70,000</u>			<u>(2,200)</u>

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				5)70,000	<u>70,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>9,000</u>	<u>80,000</u>	<u>94,200</u>	<u>94,200</u>	<u>90,800</u>

งบการเงินรวมของกิจการ C (หลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

บริษัท C จำกัด
งบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 31 ธันวาคม

(หน่วย: พันบาท)

	2551	2550 (ปรับปรุง)
สินทรัพย์		
ค่าความนิยม	1,800	1,800
สินทรัพย์อื่น	<u>105,000</u>	<u>89,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>106,800</u>	<u>90,800</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนหุ้นสามัญ	20,000	10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้		
การควบคุมเดียวกัน	3,000	13,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(6,200)	(2,200)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>90,000</u>	<u>70,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>106,800</u>	<u>90,800</u>

บริษัท C จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

(หน่วย: พันบาท)

	2551	2550 (ปรับปรุง)
รายได้	42,000	39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(26,000)	(26,000)
ค่าความนิยมตัดจำหน่าย	-	(300)
กำไรสุทธิของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>(20,000)</u>	<u>(15,000)</u>
กำไร/(ขาดทุน)	<u>(4,000)</u>	<u>(2,300)</u>

การเปิดเผยข้อมูล

ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการผู้ซื้อธุรกิจ ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ ในงบการเงินสำหรับงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นได้

1. ชื่อ และรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ
2. วันที่ซื้อ
3. สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
4. เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบายว่าผู้ซื้อได้อำนาจควบคุมผู้ถูกซื้อโดยวิธีใด
5. คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมธุรกิจที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อเข้าด้วยกัน
6. มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่โอนให้และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนแต่ละประเภท
7. สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน
8. ลูกหนี้ที่ได้รับมา
9. มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ
10. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2522) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
11. มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถนำไปหักเพื่อใช้ประโยชน์ ทางภาษีได้

12. รายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้สิน ในการรวมธุรกิจ (การจ่ายชำระ ซึ่งไม่ถือเป็นการชำระเพื่อการรวมธุรกิจ เนื่องจากผู้ซื้อและผู้ถูกซื้อมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ)

13. การเปิดเผยข้อมูลของรายการที่รับรู้แยกต่างหากตามข้อ 12 ต้องเปิดเผยมูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อแยกต่างหาก โดยเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและระบุว่าได้แสดงเป็นรายการใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ทั้งต้องเปิดเผยมูลค่าของต้นทุนที่ไม่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและวิธีการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว

14. มูลค่าและคำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

15. มูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า

16. มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้อซึ่งมีอยู่ก่อนวันที่ซื้อ และมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าว (กรณีการรวมธุรกิจเป็นขั้นๆ)

17. ข้อมูลต่อไปนี้

17.1 รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อ ซึ่งรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่รายงาน และ

17.2 รายได้และกำไรหรือขาดทุน ของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันโดยถือเสมือนว่าการรวมกิจการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีนั้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดที่เสนอรายงาน

หากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดข้างต้นนั้นไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลที่ไม่สามารถทำได้