

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

การรวมธุรกิจ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ พ.ศ. 2549 (IFRS NO. 3, Business Combination (2006))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

1. การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจในทุกกรณีให้ปฏิบัติตามวิธีซื้อ

การระบุผู้ซื้อ

2. ในการรวมธุรกิจทุกกรณีต้องระบุว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อ ผู้ซื้อคือกิจการที่ได้อำนาจในการควบคุมกิจการหรือธุรกิจอื่น ๆ ที่ถูกนำเข้ามารวมธุรกิจ

ต้นทุนการรวมธุรกิจ

3. ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าต้นทุนการรวมธุรกิจซึ่งเป็นผลรวมของ
 - 3.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ เพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม รวมกับ
 - 3.2 ต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ

การปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต

4. กรณีที่ข้อตกลงในการรวมธุรกิจมีข้อกำหนดให้ปรับปรุงต้นทุนการรวมธุรกิจโดยขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ผู้ซื้อต้องบันทึกมูลค่ารายการปรับปรุงไว้ในต้นทุนการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ารายการปรับปรุงนั้นจะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจให้กับสินทรัพย์ที่ได้มา หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมา

5. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ โดยรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ให้เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ในย่อหน้าที่ 6 ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น ยกเว้นรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งต้องรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจและส่วนได้เสียเฉพาะของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 8-14
6. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ถ้าเป็นไปได้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้ ณ วันนั้น

- 6.1 กรณีสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 6.2 กรณีหนี้สินที่มีใช้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระหนี้สิน และสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 6.3 กรณีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของผู้ถูกซื้อ

7. หลังจากการรับรู้เริ่มแรก ผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ไว้แยกต่างหากตามย่อหน้าที่ 5 ด้วยจำนวนที่สูงกว่าของจำนวนในทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 7.1 จำนวนที่จะต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
 - 7.2 จำนวนที่รับรู้เริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ค่าความนิยม

8. ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 8.1 รับรู้ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจเป็นสินทรัพย์
 - 8.2 วัดมูลค่าเริ่มแรกของค่าความนิยมด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นส่วนต่างของต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ตามย่อหน้าที่ 5
9. ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจแสดงถึงจำนวนเงินที่ผู้ซื้อจ่ายโดยคาดหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกเฉพาะเจาะจงได้
10. กรณีที่ ณ วันที่ซื้อ ไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ เนื่องจากไม่เป็นไปตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 6 กรณีนี้จะมีผลกระทบต่อจำนวนที่รับรู้เป็นค่าความนิยม หรือจำนวนที่บันทึกตามย่อหน้าที่ 13 เนื่องจากค่าความนิยมคือมูลค่าเหลืออยู่ของต้นทุนการรวมธุรกิจหลังจากรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อแล้ว
11. หลังจากรับรู้ค่าความนิยมเริ่มแรกแล้ว ผู้ซื้อต้องวัดค่าความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม

12. ผู้ซื้อต้องไม่ตัดจำหน่ายค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าแทนทุกปี หรือทดสอบย่อยถี่ครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นตัวบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ส่วนเกินของส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ที่สูงกว่าต้นทุน

13. ถ้าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 5 สูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจ ผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 13.1 ประเมินการระบุและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อใหม่ รวมทั้งประเมินต้นทุนในการรวมธุรกิจใหม่ด้วย
 - 13.2 รับรู้ส่วนเกินที่คงเหลือหลังจากประเมินใหม่ในกำไรหรือขาดทุนทันที
14. ผลกำไรที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 13 อาจประกอบด้วยส่วนประกอบอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 14.1 ความผิดพลาดในการวัดมูลค่ายุติธรรมของต้นทุนการรวมธุรกิจ หรือ สินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ ต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตที่เกิดจากการที่ผู้ถูกซื้อไม่ได้แสดงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ ก็อาจเป็นสาเหตุหนึ่งของความผิดพลาดดังกล่าว
 - 14.2 ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีที่ให้วัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่าที่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม แต่ให้ถือเสมือนเป็นมูลค่ายุติธรรมเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการปันส่วนต้นทุนการรวมธุรกิจ ตัวอย่างเช่น ในแนวทางของภาคผนวก ข เกี่ยวกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อโดยจัดสรรส่วนที่กระจายไปยังสินทรัพย์และหนี้สินทางภาษีโดยไม่ต้องคิดลด
 - 14.3 การต่อรองราคาในการซื้อ

การเปิดเผยข้อมูล

15. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น
 - 15.1 ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี
 - 15.2 หลังจากวันที่ในงบดุลแต่ก่อนการอนุมัติให้ออกงบการเงิน
16. ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบทางการเงินจาก ผลขาดทุนการแก้ไขข้อผิดพลาด และการปรับปรุงรายการอื่นที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน ที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนหน้า
17. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างงวด