

บทที่ 1

การรวมธุรกิจ

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) ฉบับที่ 3

ความหมายของการรวมธุรกิจ หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดที่ทำให้ “ผู้ซื้อ” ได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจ หรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือ เทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นการรวมธุรกิจเช่นกัน

วัตถุประสงค์

1. ลดต้นทุน
2. ลดความเสี่ยง ลดคู่แข่ง
3. ลดความล่าช้า หรือข้อจำกัดอื่นๆในการดำเนินงาน
4. หลีกเลี่ยงการถูก Take Over (ไม่เต็มใจ) Tender offer
5. ความต้องการในสินทรัพย์ อื่นๆ เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ใบอนุญาต รายชื่อลูกค้า Innovation ฯลฯ
6. เพิ่มศักยภาพในการจัดหาแหล่งเงินทุน
7. ประหยัดภาษี

รูปแบบการรวมธุรกิจ

1. แบ่งตามโครงสร้าง
2. แบ่งตามวิธีการรวมธุรกิจ
3. แบ่งตามวิธีการทางบัญชี

1. แบ่งตามโครงสร้าง

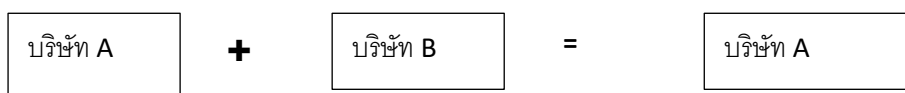
การรวมธุรกิจตามแนวนอน ธุรกิจที่เหมือนกัน เช่น ค้าปลีก รวมกัน โรงพยาบาล ซื้อธุรกิจกัน

การรวมธุรกิจตามแนวตั้ง ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน เป็น Supply Chain ตัวอย่าง สายการบิน โลว์คอสต์ ซื้อ บริษัท น้ำมัน ค้าส่ง ซื้อ ค้าปลีก สำนักพิมพ์ ซื้อ โรงงานกระดาษ

การรวมธุรกิจแบบผสม เพื่อต้องการกระจายความเสี่ยง

2. แบ่งตามวิธีการรวมธุรกิจ

2.1 การโอนกิจการ Merger

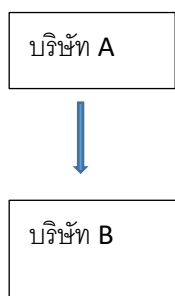


2.2 การควบรวมกิจการ Consolidate

บริษัท A	+	บริษัท B	=	บริษัท C
----------	---	----------	---	----------

2.3. การเข้าซื้อหุ้น ผู้ซื้อบันทึกเป็นเงินลงทุน ในลักษณะดังต่อไปนี้

	การควบคุม	น้อยกว่า 20%	>20%>50%	มากกว่า 50%
เงินลงทุนระยะสั้น เพื่อค้า FV to P/L เพื่อขาย FV to OCI Fair Value P/L =Profit & Loss Statement OCI =Other comprehensive Income	ไม่มีอิทธิพลใดๆ	✓ ✓		
เงินลงทุนระยะยาว	มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทำงานการเงินรวม -วิธี ส่วนได้เสีย		✓	
เงินลงทุนระยะยาว	มีอำนาจในการควบคุม ทำงานการเงินรวม โดย วิธี Full Consolidate			✓



ถือหุ้น ใน B 80%

มีอำนาจในการควบคุม B

A ต้องจัดทำงบการเงินรวมกับ B แบบ

2.4 การซื้อทรัพย์สิน ไม่มีการซื้อหุ้น เข้าซื้อทรัพย์สินบางรายการที่ต้องการเท่านั้น

3. แบ่งตามวิธีการทางบัญชี

3.1 วิธีซื้อ (Purchased Method)

3.2 วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interest Method)

3.1 วิธีซื้อ (Purchased Method) ระบุได้ว่าใครเป็นผู้ซื้อ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ใช้วิธีนี้เท่านั้น แต่มีข้อยกเว้น

1. ระบุผู้ซื้อ

2. ระบุวันที่ซื้อ

3. วัดมูลค่าของสินทรัพย์ และหนี้สินที่รับมา ด้วย **ราคายุติธรรม******* = ราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายเต็มใจตกลงซื้อขายกันโดยอิสระ ปราศจากการบังคับ หรือไม่สมยอม

4. ระบุ “ค่าความนิยม” หรือ “กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ” ค่าความนิยมติดลบ รับรู้เข้ากำไรขาดทุน

ค่าความนิยม บันทึกขึ้นเป็น สินทรัพย์ ไม่ตัดจำหน่าย ให้ทดสอบการด้อยค่า กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ให้รับรู้เป็นรายได้ ในงบกำไรขาดทุน ในงวดที่เกิดขึ้น

1) การระบุผู้ซื้อ ผู้ที่จ่ายเงินสด หรือ โอนทรัพย์สิน หรือ ออกหุ้นให้

ผู้ที่เริ่มเจรจาก่อน

เป็นกิจการที่ใหญ่กว่า

2) ระบุวันที่ซื้อ วันที่มีการโอน สินทรัพย์ หนี้สิน และผู้ซื้อจ่ายสิ่งตอบแทนให้

3) การรับรู้รายการ บันทึกบัญชีดังนี้

สมมติว่า A ซื้อ B ในสมุดบ/ชของ A บันทึกรายการ

1) เดบิต **เงินลงทุนในบริษัท B**

เครดิต เงินสด/สินทรัพย์/หุ้นสามัญ

การวัดมูลค่า สินทรัพย์ (ของ A) ที่โอนให้ ตีราคาด้วยราคายุติธรรม จึงอาจมี กำไร ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์

การวัดมูลค่าหุ้นที่โอนให้ ตีราคาด้วยราคายุติธรรม จึงอาจมี ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ หรือ ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นสามัญ

ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ

ค่าใช้จ่ายทางตรงในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ค่าที่ปรึกษา ค่าประเมินราคา ต้นทุนการบริหารต่างๆไป บันทึก และค่าใช้จ่ายในทางอ้อม ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

*****ต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุน ให้หักจากมูลค่าหุ้นที่ตีราคาตามราคายุติธรรม(ไปหักกับส่วนเกินมูลค่าหุ้น หรือ ไปเพิ่ม ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้น)

2) เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ (ทางตรง+ทางอ้อม)

เครดิต เงินสด

เดบิต เงินลงทุนใน บ.B

เครดิต หุ้นสามัญ(par)

เครดิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (หัก ค่าจดทะเบียนหุ้น ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น)

เครดิต เงินสด (ค่าจดทะเบียนหุ้น)

การบันทึกรับโอน สินทรัพย์ และ หนี้สิน ใน **ราคายุติธรรม** (ไม่โอนส่วนของผู้ถือหุ้น)

3) เดบิต ลูกหนี้การค้า

สินค้างเหลือ

ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

ที่ดิน

อาคาร

อุปกรณ์

ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้*****

ค่าความนิยม*****

เครดิต เจ้าหนี้การค้า

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

หุ้นกู้ (ราคาตามมูลค่า)

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้*****

เงินกู้ระยะยาว

เงินลงทุนใน บ B*** (จาก 1)**

กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

3.2 วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interest Method) ใช้เฉพาะกรณีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

การบันทึกรายการบัญชี วัดมูลค่าด้วยวิธี ราคาตามบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ

 เครดิต เงินสด

เดบิต ลูกหนี้การค้า

 สินค้าคงเหลือ

 ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

 ที่ดิน

 อาคาร

 อุปกรณ์

 เครดิต เจ้าหนี้การค้า

 ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

 หุ้นกู้

 เงินกู้ระยะยาว

 หุ้นสามัญ (หุ้นผู้ซื้อ)

 ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

 กำไรสะสม

การโอนส่วนของผู้ถือหุ้น จะบันทึกจากส่วนต่างของ การรับโอน สินทรัพย์ และหนี้สิน

หลักการ 1. กิจการจะนำหุ้นสามัญ ส่วนใหญ่มาแลกเปลี่ยนกัน

2. มูลค่ายุติธรรมของกิจการไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ จึงใช้ราคาตามบัญชี

3. ผู้ถือหุ้นต้องคงสัดส่วนการถือหุ้นไว้ตามสัดส่วนเดิม

กรณีที่ 1 ออกหุ้นให้เท่ากับมูลค่าหุ้น ของกิจการที่มารวมกัน (A ออกหุ้นให้ B)

เดบิต สินทรัพย์ที่รับโอน (ราคาตามบัญชี)

 เครดิต หนี้สิน (ราคาตามบัญชี)

 หุ้นสามัญ (A)

ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (B)

กำไรสะสม (B)

กรณีที่ 2 บ. A ออกหุ้นให้น้อยกว่า หุ้นของ B

เดบิต สินทรัพย์ที่รับโอน (ราคาตามบัญชี)

เครดิต หนี้สิน (ราคาตามบัญชี)

หุ้นสามัญ (A)

ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (B + ส่วนต่างหุ้นสามัญที่แลกวันนี้)

กำไรสะสม (B)

กรณีที่ 3 A ออกหุ้นให้มากกว่า หุ้นของ B

เดบิต สินทรัพย์ที่รับโอน (ราคาตามบัญชี)

เดบิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ A

เครดิต หนี้สิน (ราคาตามบัญชี)

หุ้นสามัญ (A)

ไม่รับโอน ส่วนเกินมูลค่าหุ้นของ B หรือ โอนได้ไม่เต็ม

ไม่รับโอนกำไรสะสม ของ B หรือ โอนได้ไม่เต็ม

แบบฝึกหัด บทที่ 1

ข้อ 1 จงคำนวณหาบัญชี เงินลงทุนในแต่ละกรณี

1.1 1 มกราคม 2564 บริษัท A เข้าซื้อกิจการ บริษัท B โดยจ่ายเงินสดเพื่อซื้อ **สินทรัพย์สุทธิ** ทั้งหมด เป็นจำนวน เงิน 2,140,000 บาท โดยเสียค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรง 100,000 บาท และ ค่าใช้จ่ายทางอ้อม 120,000 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่ 2564		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
มค.	1						

1.2 10 มกราคม 2564 บริษัท A เข้าซื้อกิจการ บริษัท B โดยโอนหลักทรัพย์เป็นหุ้นของบริษัท PTT จำนวน 20,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 100 บาท ซื้อมา เมื่อวันที่ 5 มกราคม 2564 ในราคา 2,020,000 บาท มีค่าใช้จ่ายในการซื้อมา 120,000 บาท ราคาตลาด ณวันโอนหุ้น หรือวันโอนธุรกิจ ราคาหุ้นละ 108.50 บาท โดยเสียค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรง 100,000 บาท และค่าใช้จ่ายทางอ้อม 120,000 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่ 2564		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
มค.	10						

1.3 1 มกราคม 2564 บริษัท A เข้าซื้อกิจการ บริษัท B โดยโอน ที่ดิน ราคาตามบัญชี 980,000 บาท
ราคาประเมินทางราชการ 1,690,000 บาท ราคาตลาดยุติธรรม 2,220,000 บาทค่าใช้จ่ายในการโอนที่ดิน
120,000 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่ 2564		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
มค.	1						

1.4 1 มกราคม 2564 บริษัท A เข้าซื้อกิจการ บริษัท B โดยโอน อาคาร ราคาตามบัญชี 2,040,000
บาท (ราคาทุน 4,000,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 1,960,000 บาท) ราคาประเมินตามรายงานจากผู้
ประเมินอิสระ 2,540,000 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่ 2564		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
มค.	1						

ข้อ 2 บริษัท เอก จำกัด ซื้อสินทรัพย์สุทธิของ บริษัท โท จำกัด ในการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2564 งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ทั้งสอง ณ วันที่ 1 มกราคม 2564 มีรายละเอียดดังนี้

	บริษัท เอก จำกัด	บริษัท โท จำกัด	
	ราคาตามบัญชี	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
<u>สินทรัพย์</u>			
เงินสด	100,000	50,000	50,000
ลูกหนี้การค้า-สุทธิ	500,000	250,000	150,000
สินค้าคงเหลือ	900,000	400,000	200,000
ที่ดิน	1,000,000	500,000	800,000
อาคาร-สุทธิ	2,500,000	1,000,000	1,200,000
อุปกรณ์-สุทธิ	1,500,000	600,000	300,000
เครื่องมือ	500,000	200,000	100,000
รวม	7,000,000	3,000,000	
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>			
เจ้าหนี้การค้า	600,000	100,000	100,000
ตั๋วเงินจ่าย	200,000	150,000	150,000
หุ้นกู้	500,000	250,000	250,000

กรณีที่ 3 บริษัท เอก จำกัด ออกหุ้นสามัญให้ผู้ถือหุ้นบริษัท โต จำกัด หุ้นสามัญของ บริษัท เอก จำกัด และบริษัท โต จำกัด มีราคาตามมูลค่าหุ้นละ 100 บาท

บริษัท เอก จำกัด ออกหุ้นสามัญหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 184 บาท เพื่อชำระมูลค่ายุติธรรมทั้งหมดของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท โต จำกัด ในอัตรา 5 หุ้นสามัญของ บริษัท เอก จำกัด แลกเปลี่ยนกับ 8 หุ้นสามัญของ บริษัท โต จำกัด บริษัท เอก จำกัด ได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 225,000 บาท

ให้ทำ 1) บันทึกรายการบัญชี

1. แสดงการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญของบริษัท โต จำกัด ที่ต้องนำไปแลกกับหุ้นสามัญของบริษัท เอก จำกัด

2. แสดงการคำนวณจำนวนหุ้นสามัญของบริษัท เอก จำกัด ที่ต้องนำไปแลกให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัท โต จำกัด

3. บันทึกการซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท โต จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไป ของ บริษัท เอก จำกัด

2) จัดทำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท เอก จำกัด หลังวันเข้าซื้อกิจการของ บ.โต จำกัด

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

[illegible]

ข้อ 3 บริษัท น้ำ จำกัด ได้ซื้อสินทรัพย์สุทธิ ของ บริษัท ไฟ จำกัด ในการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2564 งบแสดงฐานะการเงินของ บริษัท ทั้งสอง ณ วันที่ 1 มกราคม 2564 มีรายละเอียดดังนี้

	บริษัท น้ำ จำกัด	บริษัท ไฟ จำกัด	
	ราคาตามบัญชี	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินทรัพย์			
เงินสด	100,000	150,000	150,000
ลูกหนี้การค้า-สุทธิ	255,000	290,000	260,000
สินค้าคงเหลือ	598,000	590,000	480,000
เงินลงทุนใน บ.น้ำ	-0-	570,000	570,000
เงินลงทุนใน บริษัท ไฟ	247,000	-0-	-0-
ที่ดิน	1,000,000	700,000	1,000,000
อาคาร-สุทธิ	2,500,000	2,000,000	1,600,000
อุปกรณ์-สุทธิ	1,500,000	900,000	460,000
เครื่องมือ	400,000	400,000	240,000
รวม	6,600,000	5,600,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้การค้า	140,000	200,000	200,000
ตั๋วเงินจ่าย	250,000	100,000	100,000
หุ้นกู้	500,000	300,000	260,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	10,000	-0-	
ทุนหุ้นสามัญ (หุ้นละ 100 บาท)	5,000,000	5,000,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000	200,000	

[illegible]

ข้อ 4

บริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด ซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ขนบพรรณ จำกัด ในการรวมธุรกิจตามวิธี
ซื้อ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2564 งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด และบริษัท ขนบพรรณ
จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 2564 มีรายละเอียดดังนี้

<u>สินทรัพย์</u>	<u>แก้วกาญจน์</u>	<u>ชนบพวรรณ</u>	
	<u>ราคาตามบัญชี</u>	<u>ราคาตามบัญชี</u>	<u>มูลค่ายุติธรรม</u>
เงินสด	120,000	100,000	100,000
ลูกหนี้การค้า – สุทธิ	400,000	250,000	200,000
สินค้าคงเหลือ	560,000	400,000	360,000
เงินลงทุนในบริษัท แก้วกาญจน์		246,000	
เงินลงทุนในบริษัท ชนบพวรรณ	162,000		
ที่ดิน	2,000,000	1,000,000	1,800,000
อาคาร – สุทธิ	1,600,000	1,200,000	1,000,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	2,400,000	1,800,000	1,600,000
เครื่องมือ	<u>600,000</u>	<u>450,000</u>	400,000
รวมสินทรัพย์	<u>7,842,000</u>	<u>5,446,000</u>	

<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>			
เจ้าหนี้การค้า	340,000	260,000	240,000
ตัวเงินจ่าย	560,000	480,000	450,000
หุ้นกู้	500,000	300,000	280,000
ทุนหุ้นสามัญ	4,000,000	3,000,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	1,000,000	400,000	
กำไรสะสม	1,442,000	1,246,000	
หุ้นสามัญซื้อกลับคืนมา		<u>(240,000)</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>7,842,000</u>	<u>5,446,000</u>	

หุ้นสามัญของบริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด และบริษัท ชนบพวรรณ จำกัด มูลค่าหุ้นละ 10 บาท

บริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 48 บาท เพื่อชำระมูลค่ายุติธรรมทั้งหมดของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ชนบพวรรณ จำกัด ในอัตราหุ้นสามัญของบริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด จำนวน 2 หุ้น แลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท ชนบพวรรณ จำกัด 5 หุ้น

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท แก้วกาญจน์ จำกัด ราคาตามบัญชี 246,000 บาท มีจำนวนหุ้นสามัญ 5,125 หุ้น ส่วนบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ชนบพวรรณ จำกัด ราคาตามบัญชี 162,000 บาท มีจำนวนหุ้นสามัญ 10,125 หุ้น

บัญชีหุ้นสามัญซื้อกลับคืนมาของบริษัท ชนบพวรรณ จำกัด ราคาตามบัญชี 240,000 บาท มีจำนวนหุ้นสามัญ 15,000 หุ้น

[illegible]

