



FRU UPDATE @ SET

Financial Reporting Update @ The Stock Exchange of Thailand





ช่วงนี้ หลายๆท่านคงจะกำลังเร่งจัดทำรายงานทางการเงินไตรมาสที่ 2 ของปี 2554 ซึ่งมีกำหนดนำส่งภายในวันที่ 15 สิงหาคม 2554 นี้ ขอเอาใจช่วยนะครับ

ในปี นี้ เพื่อช่วยท่านเตรียมความพร้อมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงิน เราได้จัดสัมมนาไปแล้ว 2 ครั้ง ในเรื่อง "AC vs การเปลี่ยนแปลงรายงานทางการเงินปี 2554" และ "FRU Day : การเลือกสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเพื่อบันทึกบัญชีตาม TAS 21" และเรายังมีแผนที่จะจัดสัมมนาในเรื่องที่น่าสนใจอีก ขอให้ท่านติดตามข่าวสารต่อไป นอกจากนี้เรายังทำ FRUpdate@SET ซึ่งเป็น E-Magazine ไปแล้ว 3 ฉบับแนะนำและติชมมาได้นะครับ

สำหรับฉบับนี้ เรานำเรื่องที่อยู่ในความน่าสนใจของบริษัทจดทะเบียนมานาน่าเสนอ คือ การรวมธุรกิจ มีทั้งหลักการบัญชีมุมมองจากผู้บริหารของ PTT ที่ให้เกียรติมาเล่าประสบการณ์ที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจของกลุ่ม PTT รวมทั้ง Highlight ข้อมูลการรวมธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งท่านติดตามได้ในฉบับนี้ นะครับ

ศ. อังกริณี

ศักรินทร์ ร่วมรังษี
ผู้ช่วยผู้จัดการ
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



We've got mail

เราอยากทราบว่าท่านคิดอย่างไรกับรูปแบบ เนื้อหา หรือ คำตอบที่ท่านอยากให้เราช่วยหา... ส่งสารถึงเราได้ที่

FRUpdate@set.or.th

ที่ปรึกษา FRUpdate@SET

รศ.ดร.อังกริณี เปรียบจริยวัฒน์
ผาณิต เกิดโชคชัย

ที่ปรึกษา ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
ผู้อำนวยการฝ่ายศูนย์การเรียนรู้

ทีมงาน FRUpdate@SET : ฝ่ายกำกับบริษัทจดทะเบียน

ปริมใจ เอี่ยมเพชรพงศ์
อโณทัย ศรีเตี้ยเพชร

อุษณีย์ สมศิริ
กฤติมา ศรีคุณารักษ์



Special Talk

สัมภาษณ์พิเศษ :
คุณปริศนา ประหารข้าศึก
เรื่อง คิดให้ครบก่อนรวมธุรกิจ

3



HIGHLight

การรวมธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน

3



Inside TFRS

การรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุงปี 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ

6



Inside TFRS

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition)

10



TFRS Progress

ความคืบหน้าของมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีไทย

14

IFRS Update

พัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีในต่างประเทศ

18

Financial Reporting QUIZ

19

Training & Seminar Update

20

ลิขสิทธิ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ทัศนะและข้อคิดเห็นต่างๆ ที่ปรากฏในหนังสือเป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน ซึ่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่จำเป็นต้องเห็นด้วยเสมอไป

สัมภาษณ์พิเศษ

คุณปริศนา ประหารข้าศึก

ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการใหญ่บริษัท บิโอดี จำกัด (มหาชน)

คิดให้ครบก่อนรวมธุรกิจ



HIGHLIGHT

การรวมธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน

การรวมธุรกิจหรือการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือธุรกิจของกิจการอื่น (Business Acquisition) เป็นวิธีการหนึ่งของการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ (Reorganization) เพื่อให้กิจการอยู่รอดหรือเพื่อขยายกิจการแบบก้าวกระโดดและสร้างความเติบโตและแข็งแกร่งให้กับกิจการ รวมทั้งทำให้มีศักยภาพในการแข่งขันมากขึ้น หรือทำให้เกิดการประหยัดต่อขนาด (Economy of Scale) ได้ ในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมาพบว่ามีการทำ Business Acquisition ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในหลากหลายกลุ่มอุตสาหกรรม อาจสรุปตามรูปแบบการรวมธุรกิจได้เป็นดังนี้

การรวมธุรกิจในแนวนอน (Horizontal Acquisition)

- เป็นการรวมกิจการที่ประกอบธุรกิจเหมือนกันหรืออยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน ทำให้เกิด Economy of Scale หรือเพื่อเป็นการลดคู่แข่งในตลาด

หมวดธุรกิจ	รายการของบริษัทจดทะเบียน
พลังงานและสาธารณูปโภค	<ul style="list-style-type: none"> บริษัทบ้านปูจำกัด (มหาชน) ประกอบธุรกิจถ่านหินธุรกิจไฟฟ้า และธุรกิจพลังงานทดแทน ซึ่งธุรกิจผลิตและจำหน่ายถ่านหินในต่างประเทศ (Centennial Coal Co., Ltd ประเทศออสเตรเลีย) โดยลงทุนผ่านบริษัทย่อย มูลค่ารวมประมาณ 68,000 ล้านบาท
การแพทย์	<ul style="list-style-type: none"> บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน) เข้าซื้อและรับโอนกิจการทั้งหมดของกลุ่มบริษัทเฮลท์เน็ตเวิร์ค ซึ่งประกอบกิจการโรงพยาบาลเช่นกัน (กลุ่มโรงพยาบาลพญาไทและโรงพยาบาลเปาโล) มูลค่ารวมประมาณ 9,800 ล้านบาทโดยชำระค่าตอบแทนเป็นหุ้นสามัญเพิ่มทุนและเงินสด บริษัท โรงพยาบาลวิภาวดี จำกัด (มหาชน) จะซื้อหุ้นสามัญของบริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจการแพทย์ จำกัด (มหาชน) ไม่น้อยกว่า 50% ซึ่งจะมีมูลค่ารายการประมาณไม่เกิน 1,800 ล้านบาท
ธนาคาร / เงินทุนและหลักทรัพย์	<ul style="list-style-type: none"> ธนาคารธนชาติ ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของธนาคารนครหลวงไทย (โดยซื้อจากกองทุนเพื่อการฟื้นฟู 47.58% และทำข้อเสนอซื้อจากผู้ถือหุ้นอื่นอีก 52.42%) มูลค่ารวมประมาณ 68,000 ล้านบาทโดยชำระค่าตอบแทนเป็นเงินสด บริษัทหลักทรัพย์ ยูโอบีเคย์เฮียน จำกัด (มหาชน) ซื้อหุ้นสามัญและธุรกิจหลักทรัพย์จากบริษัทหลักทรัพย์ ยูไนเต็ท จำกัด (มหาชน) มูลค่ารวมประมาณ 1,800 ล้านบาทโดยชำระค่าตอบแทนเป็นเงินสด
อาหารและเครื่องดื่ม	<ul style="list-style-type: none"> บริษัท ไทยยูเนียนโพรเซสโปรดักส์ จำกัด (มหาชน) ประกอบธุรกิจผลิตและส่งออกอาหารทะเลแช่แข็งและบรรจุกระป๋อง ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของ MWBrands Holdings SAS ซึ่งเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอาหารทะเลบรรจุกระป๋องประเทศแถบยุโรป มูลค่ารวมประมาณ 28,000 ล้านบาท โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด

การรวมธุรกิจในแนวตั้ง (Vertical Acquisition)

- เป็นการรวมกิจการที่ประกอบธุรกิจในสายธุรกิจเดียวกัน เช่น ธุรกิจประเภทต้นน้ำและปลายน้ำ ทำให้ต้นทุนการผลิตลดลง เนื่องจากกิจการสามารถควบคุมต้นทุนได้ง่ายขึ้น

หมวดธุรกิจ	รายการของบริษัทจดทะเบียน
พลังงานและสาธารณูปโภค - ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์	<ul style="list-style-type: none"> การควบบริษัท ปตท. อะโรมาติกส์และการกลั่น จำกัด (มหาชน) ("PTTAR") และ บริษัท ปตท. เคมีคอล จำกัด (มหาชน) ("PTTCH") ตามนโยบายการปรับโครงสร้างธุรกิจของบริษัทในกลุ่มปิโตรเคมีและโรงกลั่น ของบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) โดยการควบบริษัทระหว่างบริษัทที่มีลักษณะการดำเนินธุรกิจที่มีความต่อเนื่องกันหรือมีผลิตภัณฑ์ที่คล้ายกันเข้าด้วยกัน เพื่อสร้างความได้เปรียบทางด้านต้นทุนอันเป็นการเพิ่มมูลค่า และเพิ่มโอกาสในการขยายธุรกิจร่วมกันในอนาคต ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2553 PTTAR และ PTTCH มีส่วนของผู้ถือหุ้นเท่ากับ 63,032 และ 107,963 ล้านบาท ทั้งนี้ การควบกิจการคาดว่าจะดำเนินการแล้วเสร็จในปี 2554

การรวมธุรกิจซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน (Conglomerate Acquisition)

- เป็นการรวมของกิจการที่ประกอบธุรกิจที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันโดยสิ้นเชิง วัตถุประสงค์ของการรวมในรูปแบบนี้อาจมองเห็นประโยชน์หรือความได้เปรียบบางประการจากการทำรายการ เช่น การลดความเสี่ยงในการประกอบธุรกิจปัจจุบัน การขยายตลาดในธุรกิจใหม่ๆ

หมวดธุรกิจ	รายการของบริษัทจดทะเบียน
ทรัพยากร	<ul style="list-style-type: none"> • บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) (PTT) ซึ่งประกอบธุรกิจปิโตรเลียมและปิโตรเคมีครบวงจร ซึ่งถือกิจการเหมืองถ่านหินในต่างประเทศ (Straits Bulk and Industrial Pty Limited ประเทศอินโดนีเซีย) โดยลงทุนผ่านบริษัทย่อย มูลค่ารวมประมาณ 28,000 ล้านบาท
พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ - ชนสงและโลจิสติกส์	<ul style="list-style-type: none"> • บริษัท ทรานายง จำกัด (มหาชน) (TYONG) ซึ่งเดิมประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ได้ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ระบบขนส่งมวลชนกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ซึ่งประกอบธุรกิจขนส่งมวลชนรถไฟฟ้า มูลค่ารวมประมาณ 40,000 ล้านบาท โดยจ่ายชำระด้วยหุ้นและเงินสด และต่อมา TYONG ได้เปลี่ยนชื่อเป็น บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน) (BTS) ทำให้ปัจจุบันบริษัทมีการประกอบธุรกิจหลักคือ (1) ธุรกิจการดำเนินการระบบขนส่งมวลชน (2) ธุรกิจสื่อโฆษณา (3) ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (4) ธุรกิจให้บริการ เช่น ธุรกิจบริหารโรงแรม ธุรกิจสมาร์ตการ์ด ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง และธุรกิจสนามกอล์ฟ
ธุรกิจขนาดกลาง (mai)	<ul style="list-style-type: none"> • บริษัท สตีลอินเตอร์เทค จำกัด (มหาชน) เดิมประกอบธุรกิจผลิตและจำหน่ายรวมทั้งให้บริการติดตั้งแผ่นเหล็กคานเคลือบขึ้นลอน ได้ซื้อหุ้นบริษัท โซล่า เพาเวอร์ จำกัด ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างโรงไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ (โซล่าฟาร์ม) มูลค่ารวม 450 ล้านบาท โดยการแลกหุ้นและเปลี่ยนชื่อบริษัทเป็น บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน) (SPCG) ทำให้ปัจจุบันบริษัทมีการประกอบธุรกิจหลักคือ (1) ผลิตและจำหน่ายวัสดุก่อสร้าง ประเภทแผ่นเหล็กเคลือบขึ้นลอนและแปเหล็กกล้ากำลึงสูง (2) ธุรกิจลงทุนถือหุ้นในบริษัทซึ่งทำธุรกิจโซล่าฟาร์ม

การรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุงปี 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (TFRS 3 - Business Combinations)

“การรวมธุรกิจเป็นรายการหรือเหตุการณ์ที่กิจการหนึ่ง (ผู้ซื้อ) ได้มาซึ่งอำนาจควบคุม ในกิจการอื่น (ผู้ถูกซื้อ) ซึ่งอาจจะเป็นหนึ่งหรือหลายกิจการก็ได้ มาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อที่จะปรับปรุงความน่าเชื่อถือ ความเกี่ยวข้องของการตัดสินใจและ ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลและผลกระทบของการรวมธุรกิจ”

ความหมายของคำว่า “ธุรกิจ”

TFRS 3 ได้กำหนดความหมายคำว่าธุรกิจไว้ค่อนข้างกว้าง โดยธุรกิจไม่จำเป็นต้องเป็นกิจการ อย่างที่เคยเข้าใจกันมา แต่อาจจะเป็นแผนกหรือฝ่ายภายในกิจการก็ได้ หากมีองค์ประกอบหลัก 3 ส่วน ครบถ้วน กล่าวคือ ปัจจัยนำเข้า (Input) กระบวนการ (Process) และผลผลิต (Output) เพราะทำให้ แผนกหรือฝ่ายนั้นเป็นหน่วยธุรกิจหนึ่งที่สามารถสร้างรายได้ให้กับกิจการนั้นๆ ได้

หลักการสำคัญของการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

วิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจต้องใช้วิธีการซื้อเท่านั้น โดยสรุปเป็น 3 ขั้นตอนสำคัญ ดังนี้

ขั้นที่ 1 ระบุผู้ซื้อกิจการ	การรวมธุรกิจโดยวิธีการซื้อจะต้องระบุให้ได้ว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ (หมายถึงผู้ที่ได้อำนาจการควบคุมในกิจการอื่นหรือผู้ถูกซื้อ)
ขั้นที่ 2 วัดมูลค่า กิจการที่ซื้อ	ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทุกรายการด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อซึ่งเป็นวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกซื้อ (ยกเว้นบางเรื่องที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ภาษีเงินได้ ผลประโยชน์พนักงาน สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน สิทธิที่ได้รับคืน โครงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย)
ขั้นที่ 3 คำนวณ ค่าความนิยม	ผู้ซื้อต้องรับรู้ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้กับมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกซื้อ โดยหาก :- <ol style="list-style-type: none"> สิ่งตอบแทนที่โอน > มูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับ จะเกิดค่าความนิยม (Goodwill) ซึ่งจะรับรู้เป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินรวม สิ่งตอบแทนที่โอน < มูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับ จะเกิดกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (Gain from a bargain purchase) ซึ่งจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในงวดที่มีการเกิดรายการดังกล่าว

ทั้งนี้ ผู้ซื้อจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินของกิจการจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นได้ เช่น ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ วันที่ซื้อ สัดส่วน เหตุผลของการรวมธุรกิจ มูลค่ายุติธรรม และสิ่งตอบแทน เป็นต้น

ประเภทของการรวมธุรกิจ

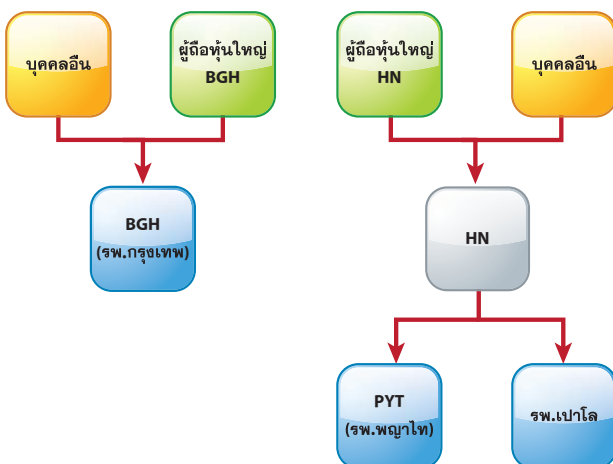
ปัจจุบันจะเห็นว่าบริษัทจดทะเบียนที่ต้องการเติบโตอย่างรวดเร็วและมีผลประกอบการเพิ่มขึ้นอย่างก้าวกระโดดนั้น สาเหตุหนึ่งมาจากการซื้อธุรกิจหรือรวมธุรกิจกับกิจการอื่นทั้งที่เหมือนหรือต่างกับของตัวเอง โดยทั่วไปการรวมธุรกิจสามารถจำแนกได้เป็น 3 ประเภทหลัก ดังนี้

1. การรวมธุรกิจแบบปกติ

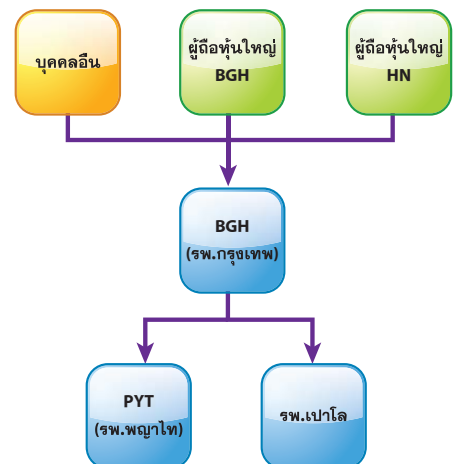
การรวมธุรกิจแบบปกติเป็นการรวมธุรกิจแบบตรงไปตรงมา ส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปแบบที่กิจการหนึ่งเข้าลงทุนในหุ้นของกิจการอีกแห่งหนึ่งในสัดส่วนที่มากพอจนมีอำนาจควบคุมทั้งนโยบายในการบริหารงานและการแต่งตั้งผู้มีอำนาจควบคุมของกิจการดังกล่าว และส่งผลให้เกิดความสัมพันธ์ในลักษณะบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย เช่นนี้ในทางกฎหมายและทางบัญชีถือว่าผู้ซื้อซึ่งเป็นกิจการที่ได้อำนาจควบคุมจะเป็นบริษัทใหญ่ (หรือเรียกว่าผู้ซื้อทางกฎหมายและผู้ซื้อทางบัญชีเป็นคนเดียวกัน) และผู้ถูกซื้อซึ่งเป็นกิจการที่ถูกควบคุมจะเป็นบริษัทย่อย (หรือเรียกว่าผู้ถูกซื้อทางกฎหมายและผู้ถูกซื้อทางบัญชีคนเดียวกัน)

ตัวอย่างเช่น เมื่อธันวาคม 2553 บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน) (BGH หรือโรงพยาบาลกรุงเทพ) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ และดำเนินธุรกิจโรงพยาบาล คณะกรรมการบริษัทมีมติให้เข้าควบรวมธุรกิจกับบริษัท เฮลท์ เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน) (HN) ซึ่งประกอบด้วยกลุ่มโรงพยาบาลพญาไทและโรงพยาบาลเปาโล มูลค่ารวมประมาณ 9,800 ล้านบาท โดยชำระด้วยการออกหุ้นสามัญเพิ่มทุนจำนวน 234 ล้านหุ้นและเงินสดบางส่วน ส่งผลให้โครงสร้างการถือหุ้นภายหลังการรวมธุรกิจเป็นดังนี้

โครงสร้างก่อนรวมธุรกิจ



โครงสร้างหลังรวมธุรกิจ

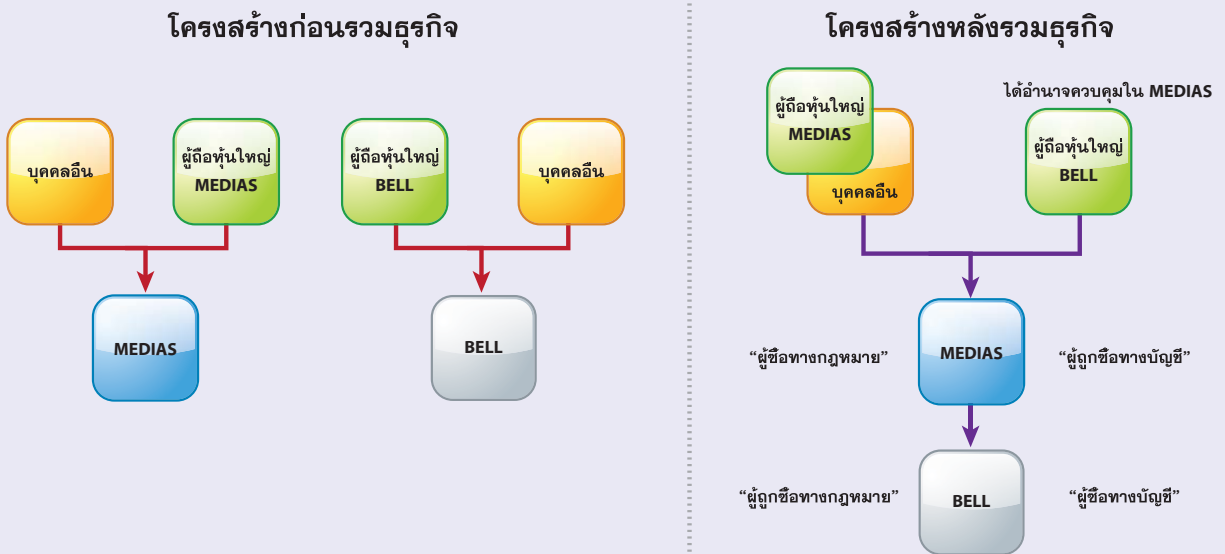


หมายเหตุ : เป็นการควบรวมในลักษณะเข้าซื้อและรับโอนกิจการทั้งหมด
(Entire Business Transfer)

2. การรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition)

การรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ เกิดจากการซื้อธุรกิจโดยมีการจ่ายหุ้นเป็นสิ่งตอบแทนให้กับผู้ถือหุ้นเดิมของกิจการที่ซื้อมา แต่เนื่องจากหุ้นจำนวนดังกล่าวมีจำนวนที่มากกว่าจะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอำนาจการควบคุมขึ้นในกิจการของผู้ซื้อ ดังนั้นการซื้อในลักษณะดังกล่าวเนื้อหาทางบัญชีจะสวนทางกับรูปแบบทางกฎหมายกล่าวคือ ผู้ซื้อทางกฎหมายจะเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี และผู้ถูกซื้อทางกฎหมายจะเป็นผู้ซื้อทางบัญชี

ตัวอย่างเช่น ในปี 2552 บริษัท มีเดีย ออฟ มีเดียส์ จำกัด (มหาชน) (MEDIAS) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการบริษัทมีมติให้เข้าซื้อหุ้นและทรัพย์สินที่ใช้ประกอบธุรกิจสังหาริมทรัพย์ของกลุ่มบริษัท เบล ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (BELL) มูลค่าประมาณ 4,000 ล้านบาท โดย MEDIAS จ่ายค่าตอบแทนส่วนใหญ่ด้วยการออกหุ้นเพิ่มทุนกว่า 700 ล้านหุ้น (จากเดิมทุนชำระแล้ว 328 ล้านหุ้น ทำให้ผู้ถือหุ้นเดิมของ BELL มีสัดส่วนการถือหุ้นภายหลังการรวมธุรกิจกันถึงร้อยละ 52.33 ของทุนชำระแล้ว) ทั้งนี้ภายหลังการรวมธุรกิจ MEDIAS ได้เปลี่ยนนโยบายจากการทำธุรกิจจากสื่อโทรทัศน์เป็นพัฒนาอสังหาริมทรัพย์รวมถึงเปลี่ยนคณะผู้บริหารมาเป็นกลุ่มผู้ถือหุ้นเดิมของกลุ่มบริษัท BELL ซึ่งการรวมธุรกิจเช่นนี้เข้าลักษณะ Reverse Acquisition ตาม TFRS 3 ซึ่งทำให้ความสัมพันธ์ในเชิงบริษัทใหญ่-บริษัทย่อยในทางบัญชีและทางกฎหมายจะแตกต่างกัน โดยสรุปเป็นดังรูป



ทั้งนี้วิธีการบัญชีและการจัดทำงบการเงินจากการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับสามารถติดตามได้ใน TFRS Inside: การบัญชีสำหรับ Reverse Acquisition

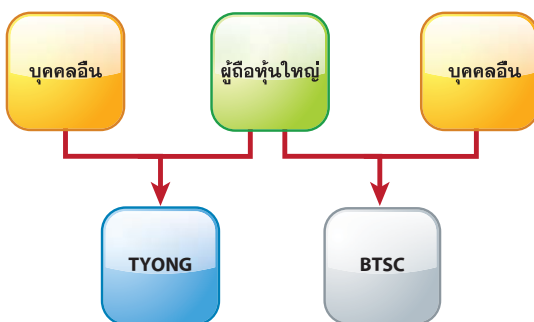
3. การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Under Common Control)

การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นอีกรูปแบบหนึ่งของการรวมธุรกิจโดยกิจการทั้งสองที่มีการรวมธุรกิจกันอยู่ภายใต้การอำนาจการควบคุมสูงสุดของกลุ่มบุคคลหรือกิจการเดียวกันทั้งก่อน-หลังการรวมธุรกิจ ดังนั้นจึงมองว่าการรวมธุรกิจดังกล่าวไม่ได้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอำนาจการควบคุมจากกิจการหนึ่งมายังอีกกิจการหนึ่ง อีกทั้งการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันยังไม่ได้อยู่ในขอบเขตข้อกำหนดตาม TFRS 3 อย่างไรก็ตาม สำนักงาน ก.ล.ต. มีแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สรุปดังนี้

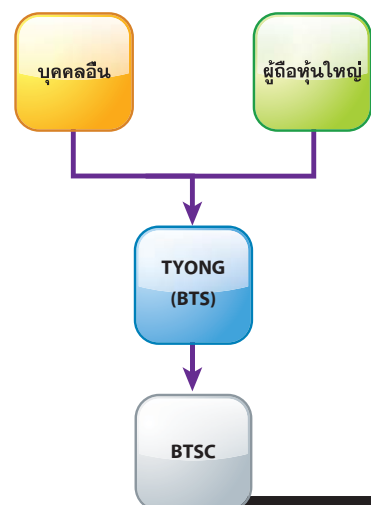
- กรณีมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ให้ปฏิบัติเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests) กล่าวคือ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าตามบัญชีของผู้ถูกซื้อ ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ
- กรณีมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันไม่จนถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ให้บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน

ตัวอย่างเช่น เมื่อเมษายน 2553 บริษัท ธานย จำกัด (มหาชน) (TYONG) ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการบริษัทมีมติให้เข้าซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ระบบขนส่งมวลชนกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) (BTSC) จากผู้ถือหุ้นเดิมของ BTSC ซึ่งมีกลุ่มผู้ถือหุ้นใหญ่เป็นกลุ่มเดียวกับผู้ถือหุ้นใหญ่ของ TYONG รวมมูลค่าของการซื้อประมาณ 40,000 ล้านบาท โดยชำระการซื้อด้วยหุ้นสามัญเพิ่มทุนของ BTSC กว่า 28,200 ล้านหุ้น และชำระด้วยเงินสดบางส่วน ส่งผลให้โครงสร้างการถือหุ้นภายหลังการควบรวมธุรกิจเป็นดังนี้

โครงสร้างก่อนรวมธุรกิจ



โครงสร้างหลังรวมธุรกิจ



หมายเหตุ : ปัจจุบัน TYONG เปลี่ยนชื่อมาเป็น บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน) หรือ BTS

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition)

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition) ยังคงมีหลักการบัญชีเหมือนกับการรวมธุรกิจแบบปกติ กล่าวคือต้องมีการระบุกิจการซึ่งเป็นผู้ซื้อ การวัดมูลค่าของกิจการที่ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมและรับรู้ผลต่างเป็นค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อแล้วแต่กรณีนั้นก็ตามงานจึงนำตัวอย่างในภาคผนวกของ TFRS 3 มาอธิบายเพิ่มเติมเพื่อความเข้าใจในการบันทึกและจัดทำงบการเงินรวมสำหรับการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับมากยิ่งขึ้น

สมมติบริษัท M เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการบริษัทมีมติให้ซื้อหุ้นบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ โดยชำระด้วยการออกหุ้นสามัญเพิ่มทุนของบริษัท M ให้ผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท B เป็นการแลกเปลี่ยน

ณ วันที่ 30 กันยายน 25x1 งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท M และบริษัท B ก่อนการทำรายการเป็นดังนี้

(หน่วย: บาท)

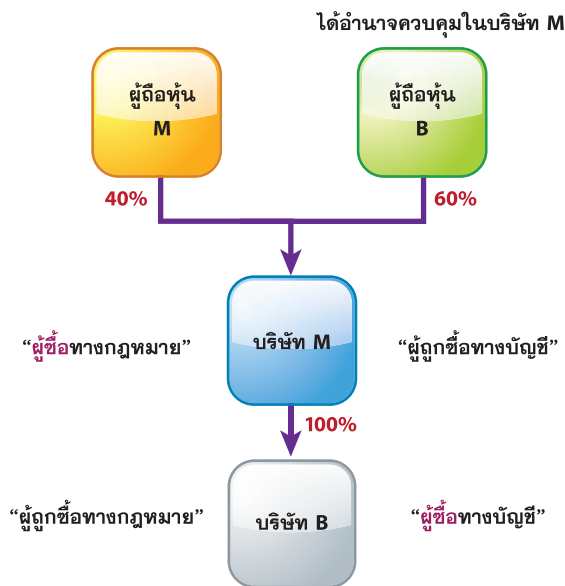
	บริษัท M (บริษัทใหญ่ในทางกฎหมาย, ผู้ถูกซื้อทางบัญชี)	บริษัท B (บริษัทย่อยในทางกฎหมาย, ผู้ซื้อทางบัญชี)
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	700
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,300	3,000
สินทรัพย์รวม	1,800	3,700
หนี้สินหมุนเวียน	300	600
หนี้สินไม่หมุนเวียน	400	1,100
หนี้สินรวม	700	1,700
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนชำระ		
หุ้นสามัญ 100 หุ้น	300	
หุ้นสามัญ 60 หุ้น		600
กำไรสะสม	800	1,400
ส่วนของผู้ถือหุ้น	1,100	2,000

ข้อมูลเพิ่มเติม

- (1) อัตราส่วนการแลกหุ้นคือ 2.5 หุ้น M : 1 หุ้น B ทำให้ในการรวมธุรกิจครั้งนี้ บริษัท M มีการออกหุ้นสามัญ 150 หุ้น เพื่อแลกกับหุ้นสามัญทั้งหมดของ B จำนวน 60 หุ้น
- (2) บริษัท B เป็นบริษัทนอกตลาด แต่ได้มีการประเมินราคาหุ้น ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หุ้นละ 40 บาท และราคาตลาดของหุ้น M ในวันเดียวกันนี้เท่ากับหุ้นละ 16 บาท
- (3) Fair Value ของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัท M เท่ากับมูลค่าตามบัญชี ยกเว้นรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน มี Fair Value เท่ากับ 1,500 บาท

การทำรายการดังกล่าวจัดเป็น Reverse Acquisition โดยรูปแบบโครงสร้างตามกฎหมายและตามบัญชีหลังการแลกหุ้นเป็นดังนี้

โครงสร้างหลังรวมธุรกิจ



วิธีการบัญชีสำหรับการซื้อกิจการตาม TFRS 3

ขั้นที่ 1 ระบุผู้ซื้อกิจการ

บริษัท M เพิ่มทุนจาก 100 หุ้นเป็น 250 หุ้น โดยการออกหุ้นให้ผู้ถือหุ้นของบริษัท B 150 หุ้น เพื่อแลกกับหุ้นบริษัท B ทั้งหมด 60 หุ้นภายหลังการรวมธุรกิจ โครงสร้างผู้ถือหุ้นของบริษัท M จะประกอบด้วยผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท B 60% (150/250) และผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท M 40% (100/250) ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท B เปลี่ยนเป็นผู้มีอำนาจควบคุมในบริษัท M

ขั้นที่ 2 วัตถุประสงค์การที่ซื้อ

หากพิจารณาตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (ไม่ใช่รูปแบบทางกฎหมาย) จะเห็นได้ว่าบริษัท B เป็นผู้ถือหุ้นบริษัท M โดยสัดส่วนของการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นบริษัท B ต่อผู้ถือหุ้นของบริษัท M ในกิจการที่รวมกันยังคงเท่ากับ 60% : 40% บริษัท B จะต้องออกหุ้น 40 หุ้นให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัท M (ด้วย Swap Ratio ที่ 2.5 หุ้นบริษัท M ต่อ 1 หุ้นบริษัท B ถ้าบริษัท B จะซื้อหุ้นบริษัท M ทั้ง 100 หุ้น บริษัท B ก็จะต้องเพิ่มทุน 40 หุ้น) เมื่อคำนวณผลตอบแทนที่บริษัท B จ่ายจะเท่ากับ 1,600 บาท (คำนวณจากหุ้นสามัญที่บริษัท B ออก 40 หุ้นที่ Fair Value ต่อหุ้นเท่ากับ 40 บาท) แต่ในกรณีนี้เนื่องจากมูลค่าหุ้นบริษัท M มีราคาตลาดอ้างอิงซึ่งน่าเชื่อถือกว่าราคาประเมินของหุ้น B, TFRS 3 กำหนดให้วัด Fair Value ของสิ่งตอบแทนที่โอนด้วยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท M ซึ่งเท่ากับ 1,600 บาทเช่นเดียวกัน (คำนวณจากหุ้นบริษัท M 100 หุ้นที่ราคาตลาดหุ้นละ 16 บาท)

ขั้นที่ 3 คำนวณค่าความนิยม

ค่าความนิยม คือ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่บริษัท B คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์ที่ซื้อมาซึ่งคำนวณจาก

$$\text{Goodwill} = \text{Fair Value ของสิ่งตอบแทนที่โอน} - \text{Fair Value ของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิในกิจการที่ถูกต้อง}$$

ดังนั้น ค่าความนิยมจึงคำนวณได้ดังนี้

(หน่วย: บาท)

สิ่งตอบแทนที่บริษัท B โอนเพื่อซื้อหุ้น M		1,600
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิของบริษัท M		
สินทรัพย์หมุนเวียน	500	
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,500 **	
หนี้สินหมุนเวียน	(300)	
หนี้สินไม่หมุนเวียน	(400)	(1,300)
ค่าความนิยม		300

** ณ 30 กันยายน 25x1 Fair Value ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเท่ากับ 1,500 บาท

การจัดทำงบดุลรวม ณ วันที่มีการรวมกิจการ

งบการเงินรวมจะจัดทำภายใต้ชื่อของบริษัท M ซึ่งเป็นบริษัทแม่ตามกฎหมาย (ผู้ถือหุ้นทางบัญชี) และเป็นบริษัทที่มีหน้าที่ต้องทำรายงาน แต่ข้อมูลทางการเงินจะเป็นการนำเสนอข้อมูลต่อเนื่องของบริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทย่อยทางกฎหมาย (ผู้ถือหุ้นทางบัญชี) ยกเว้นข้อมูลในส่วนโครงสร้างทุน โดยมีวิธีการดังนี้

1. สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท B (ผู้ถือหุ้นทางบัญชี) รับรู้และวัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชีก่อนการรวมธุรกิจ
2. สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท M (ผู้ถือหุ้นทางบัญชี) รับรู้และวัดมูลค่าด้วย Fair Value
3. กำไรสะสมและยอดคงเหลือของส่วนทุนอื่นของบริษัท B ก่อนการรวมธุรกิจ
4. ส่วนของทุนแสดงด้วยจำนวนหุ้นตามโครงสร้างทุนของบริษัท M คือจำนวนหุ้นที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (100 หุ้น) และจำนวนหุ้นที่ออกเพื่อการรวมธุรกิจ (150 หุ้น) โดยวัดมูลค่าด้วยมูลค่าหุ้นที่บริษัท B มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (600 บาท) และ Fair Value ของสิ่งตอบแทนที่โอนให้สำหรับหุ้นบริษัท M (1,600 บาท)
5. แสดงมูลค่าตามบัญชีของกำไรสะสมและส่วนของทุนอื่นๆ ตามสัดส่วนของส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-Controlling Interest) ในบริษัท B ก่อนการรวมธุรกิจ

งบแสดงฐานะการเงินรวมของบริษัทภายหลังการรวมธุรกิจ จะเป็นดังนี้

(หน่วย: บาท)

		บริษัท M (บริษัทใหญ่ในทางกฎหมาย, ผู้ถือหุ้นทางบัญชี)
สินทรัพย์หมุนเวียน	(700 + 500)	1,200
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	(3,000 + 1,500)	4,500
ค่าความนิยม		300
สินทรัพย์รวม		6,000
หนี้สินหมุนเวียน	(600 + 300)	900
หนี้สินไม่หมุนเวียน	(1,100 + 400)	1,500
หนี้สินรวม		2,400
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนชำระ		
หุ้นสามัญ 250 หุ้น	(600 + 1,600)	2,200
กำไรสะสม		1,400
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		3,600

การคำนวณกำไรต่อหุ้น (EPS)

สมมุติบริษัท B มีกำไรสุทธิสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 25x0 ก่อนรวมธุรกิจเท่ากับ 600 บาท และกำไรสุทธิตามงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 25x1 ภายหลังรวมธุรกิจเท่ากับ 800 บาท โดยที่จำนวนหุ้นสามัญของบริษัท B ในระหว่างงวดปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 25x0 และระยะเวลาระหว่างวันที่ 1 ม.ค. 25x1 – วันที่ 30 ก.ย. 25x1 (วันที่ทำรายการ) ไม่มีการเปลี่ยนแปลง การคำนวณ EPS สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 25x1 คำนวณดังนี้

จำนวนหุ้นที่คงเหลืออยู่ในงวดตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. 25x1 จนถึงวันที่ทำรายการรวมธุรกิจ (ใช้จำนวนหุ้นที่บริษัท M ออกเพื่อแลกกับหุ้นบริษัท B สำหรับการรวมธุรกิจ)	150 หุ้น
จำนวนหุ้นคงเหลือตั้งแต่วันที่ทำรายการถึงวันที่ 31 ธ.ค. 25x1	250 หุ้น
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก $[(150 \times 9/12) + (250 \times 3/12)]$	175 หุ้น
กำไรต่อหุ้น (800 บาท / 175 หุ้น)	4.57 บาทต่อหุ้น

นอกจากนี้ในการคำนวณมูลค่าตามบัญชีต่อหุ้น (Book Value per Share) ของบริษัทภายหลังการรวมธุรกิจแบบย้อนกลับ (ซึ่ง TFRS 3 ไม่ได้กล่าวถึง) ควรนำจำนวนหุ้นที่บริษัท M ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (250 หุ้น) ไปหารส่วนของเจ้าของในงบการเงินรวมเพื่อให้สะท้อนมูลค่าของบริษัท M มากยิ่งขึ้น ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักการของการคำนวณกำไรต่อหุ้น (EPS) ข้างต้น

ความคืบหน้าของมาตรฐาน ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีไทย

ในเดือนมิถุนายนที่ผ่านมา สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการออกประกาศฯ 2 ฉบับ
เกี่ยวกับเรื่องของมาตรฐานการสอบบัญชีและคำอธิบายเพิ่มเติมของมาตรฐานชุดเล็ก
หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ: (NPAEs)

1. มาตรฐานการสอบบัญชีจำนวน 51 ฉบับ มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2555

เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2554 สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการประกาศให้มาตรฐานการสอบบัญชีจำนวน 51 ฉบับ มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2555 เป็นต้นไป ซึ่งประกอบไปด้วยมาตรฐานการสอบบัญชีมาตรฐานงานสอบทาน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง และแนวปฏิบัติงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นตามมาตรฐานสากลที่กำหนดโดย IFAC ประกอบด้วย

มาตรฐาน	รหัส	เรื่อง
Framework	-	แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
มาตรฐานการสอบบัญชี	200	วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบฯ
มาตรฐานการสอบบัญชี	210	ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
มาตรฐานการสอบบัญชี	220	การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน
มาตรฐานการสอบบัญชี	230	เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ
มาตรฐานการสอบบัญชี	240	ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบฯ
มาตรฐานการสอบบัญชี	250	การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน
มาตรฐานการสอบบัญชี	260	การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล
มาตรฐานการสอบบัญชี	265	การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล
มาตรฐานการสอบบัญชี	300	การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน
มาตรฐานการสอบบัญชี	315	การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระฯ
มาตรฐานการสอบบัญชี	320	ความมีสาระสำคัญในการวางแผน และปฏิบัติงานสอบบัญชี
มาตรฐานการสอบบัญชี	330	วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
มาตรฐานการสอบบัญชี	402	ข้อพิจารณาในกรณีที่เกิดการใช้บริการขององค์กรอื่น
มาตรฐานการสอบบัญชี	450	การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ
มาตรฐานการสอบบัญชี	500	หลักฐานการสอบบัญชี
มาตรฐานการสอบบัญชี	501	หลักฐานการสอบบัญชี – ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ
มาตรฐานการสอบบัญชี	505	การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก
มาตรฐานการสอบบัญชี	510	การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก
มาตรฐานการสอบบัญชี	520	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
มาตรฐานการสอบบัญชี	530	การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี
มาตรฐานการสอบบัญชี	540	การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
มาตรฐานการสอบบัญชี	550	บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
มาตรฐานการสอบบัญชี	560	เหตุการณ์ภายหลังวันที่งบดุล
มาตรฐานการสอบบัญชี	570	การดำเนินงานต่อเนื่อง
มาตรฐานการสอบบัญชี	580	หนังสือรับรอง
มาตรฐานการสอบบัญชี	600	ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น

มาตรฐาน	รหัส	เรื่อง
มาตรฐานการสอบบัญชี	610	การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน
มาตรฐานการสอบบัญชี	620	การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี
มาตรฐานการสอบบัญชี	700	การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน
มาตรฐานการสอบบัญชี	705	การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
มาตรฐานการสอบบัญชี	706	วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
มาตรฐานการสอบบัญชี	710	รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อข้อมูลเปรียบเทียบ
มาตรฐานการสอบบัญชี	720	ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินฯ
มาตรฐานการสอบบัญชี	800	ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์
มาตรฐานการสอบบัญชี	805	การพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งฯ
มาตรฐานการสอบบัญชี	810	การรับงานในการรายงานต่อการเงินอย่างย่อ
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1000	วิธีการขอคำยืนยันระหว่างธนาคาร
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1004	ความสัมพันธ์ระหว่างผู้กำกับดูแลธนาคารและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธนาคาร
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1006	การตรวจสอบงบการเงินของธนาคาร
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1010	ข้อพิจารณาเกี่ยวกับประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมในการตรวจสอบงบการเงิน
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1012	การตรวจสอบเครื่องมือทางการเงินประเภทตราสารอนุพันธ์
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1013	พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ - ผลกระทบต่อการตรวจสอบงบการเงิน
แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี	1014	การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ
มาตรฐานงานสอบทาน	2400	การสอบทานงบการเงิน
มาตรฐานงานสอบทาน	2410	การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการ
มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น	3000	งานให้ความเชื่อมั่น นอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินฯ
มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น	3400	การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวกับอนาคต
มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น	3402	รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น ต่อการควบคุมขององค์กรอื่นที่ให้บริการ
มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง	4400	การปฏิบัติงานตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน
มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง	4410	การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน

2. คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ: (NPAEs)

เมื่อวันที่ 17 มิถุนายน 2554 สภาวิชาชีพบัญชี ได้ออกคำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติ ตามข้อกำหนดของ TFRS for NPAEs เพื่อสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันในประเด็นที่สำคัญดังนี้

เรื่อง	ประเด็นที่สำคัญ	คำอธิบายเพิ่มเติม
สินค้ำคงเหลือ	การแสดงผลขาดทุนจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้ำคงเหลือ เนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	NPAEs ต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายทั้งในงวดปัจจุบันและงวดเปรียบเทียบ
	ผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้ำคงเหลือ	NPAEs ต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารทั้งในงวดปัจจุบันและงวดเปรียบเทียบ
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	การรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับรายจ่ายในการรื้อถอนการขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์	NPAEs ต้องบันทึกสินทรัพย์ด้วยวิธีราคาทุนเดิม (ราคาที่ได้มา) แต่จะบันทึกประมาณการหนี้สินดังกล่าวเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และสามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันที่ต้องจ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ
	การคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญ	NPAEs ต้องคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบที่สำคัญเฉพาะสินทรัพย์ที่ได้มาตั้งแต่ 1 ม.ค.54 สำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาก่อนนั้นให้คิดค่าเสื่อมราคารวมเป็นหน่วยเดียวกันต่อไป
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน	NPAEs ต้องกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวเท่ากับ 10 ปี โดยวิธีเปลี่ยนทันที
	ค่าความนิยม	ค่าความนิยมไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และให้ตัดจำหน่ายภายใน 10 ปี โดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค.54
ต้นทุนการกู้ยืม	กรณีเคยรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ก่อนมาตรฐานประกาศใช้	NPAEs ไม่ต้องปรับปรุงต้นทุนการกู้ยืมที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแล้วกลับมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์

หมายเหตุ: กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities หรือ NPAEs) หมายถึง กิจการทุกแห่งยกเว้น กิจการที่ออกตราสารหนี้/ตราสารทุนขายให้แก่ประชาชน หรือกิจการที่ดำเนินธุรกิจในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง หรือบริษัทมหาชน

พัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีในต่างประเทศ

เดือนที่ผ่านมา IASB ได้มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับใหม่ 1 ฉบับ คือ IFRS 13 Fair Value Measurement ซึ่งจะมีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2013 เป็นต้นไป โดยมาตรฐานฉบับดังกล่าวจะกำหนดวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมตาม IFRS เมื่อมาตรฐานกำหนด หรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน IFRS 13 มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความซับซ้อนเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่มีการกำหนดไว้ในหลายฉบับ รวมถึงลดความยุ่งยาก และเพิ่มความสม่ำเสมอในการหามูลค่ายุติธรรม นอกจากนี้ยังทำให้ข้อกำหนดตาม IFRS 13 สอดคล้องกับข้อกำหนดตาม US GAAP ตามนโยบายของ IASB และ FASB ที่จะปรับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกัน

IFRS 13 Fair Value Measurement ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “มูลค่ายุติธรรม” หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือราคาที่จะต้องจ่ายเพื่อโอนหนี้สินระหว่างผู้มีส่วนร่วมในตลาด ภายใต้สถานการณ์ปกติ ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมจึงไม่ใช่การวัดค่าเฉพาะโดยกิจการใด กิจการหนึ่ง แต่เป็นการวัดค่าโดยใช้สมมติฐานที่จะต้องให้ผู้มีส่วนร่วมในตลาดของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว ผ่านลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hierarchy) 3 ลำดับของข้อมูลที่ใช้ประกอบการพิจารณาจาก มากไปน้อยดังนี้

ลำดับที่ 1 ราคาเสนอซื้อ-ขายในตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ ซึ่งกิจการสามารถเข้าถึงได้ ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือและสามารถนำมาใช้ได้โดยไม่จำเป็นต้องปรับปรุงแต่อย่างใด

ลำดับที่ 2 ราคาเสนอซื้อ-ขายหรือข้อมูลประกอบอื่นที่สังเกตได้ นอกจากราคาตลาดในลำดับที่ 1 ซึ่งอาจจะมีความเกี่ยวข้องทั้งทางตรงหรือทางอ้อม เช่น ราคาเสนอซื้อ-ขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ อัตราดอกเบี้ย หรืออัตราผลตอบแทน เป็นต้น

ลำดับที่ 3 ข้อมูลประกอบอื่นที่สังเกตไม่ได้ เช่น กระแสเงินสดในอนาคต เป็นต้น

นอกจากนี้ IFRS 13 ได้อธิบายเทคนิคสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยทั่วไป 3 วิธี เช่น Market Approach, Cost Approach และ Income Approach ซึ่งในบางสถานการณ์ก็กิจการอาจจำเป็นต้องใช้มากกว่า 1 วิธีในการมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสมที่สุด



? บริษัทย่อยและ/หรือบริษัทร่วมของบริษัทจดทะเบียนจำเป็นต้องใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ: (IFRS for NPAEs) หรือที่เรียกว่ามาตรฐานการบัญชีขนาดเล็กหรือไม่ อย่างไร

? กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities หรือ NPAEs) หมายถึง กิจการทุกแห่งยกเว้นกิจการที่ออกตราสารหนี้/ตราสารทุนขายให้แก่ประชาชน หรือกิจการที่ดำเนินธุรกิจในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง หรือบริษัทมหาชน ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าบริษัทย่อยและ/หรือบริษัทร่วมของบริษัทจดทะเบียนเข้าข่ายเป็น NPAEs ซึ่งสามารถใช้มาตรฐานการบัญชีชุดเล็กได้ อย่างไรก็ตาม กลุ่มบริษัทดังกล่าวจำเป็นต้องมีการปรับปรุงตัวเลขให้เป็นไปตาม IFRS หรือมาตรฐานการบัญชีชุดใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทางการเงินรวมของบริษัทจดทะเบียนซึ่งกลุ่มบริษัทต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน

? บริษัทจดทะเบียนไทยดำเนินธุรกิจผลิตและจำหน่ายสินค้า โดยนำเข้าวัตถุดิบหลักมาจากประเทศอังกฤษคิดเป็นร้อยละ 80 ของรายได้ และนำมาผ่านกระบวนการผลิตและขายสินค้าในประเทศไทยเป็นส่วนใหญ่ บริษัทควรกำหนดสกุลเงินหลักในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินใด

? หากพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน (IAS 21) บริษัทควรกำหนดสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานหรือ Functional currency เป็นสกุลเงินบาท เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก (Primary economic environment) ของบริษัทในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการขายอยู่ในประเทศไทยและสกุลเงินบาทมีอิทธิพลหรือเป็นตัวแปรสำคัญในการกำหนดราคาขายและสภาพการแข่งขันในอุตสาหกรรม ถึงแม้ว่าจะมีการนำเข้าวัตถุดิบที่เป็นเงินต่างประเทศถึงร้อยละ 80 ของรายได้ก็ตาม

? โครงการสะสมหุ้นสำหรับพนักงานบริษัทจดทะเบียน (Employee Joint Investment Program) หรือโครงการ EJIP นั้น เข้าข่ายต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง พลประโยชน์พนักงาน (IAS 19) หรือไม่ อย่างไร

? โครงการ EJIP เป็นโครงการสำหรับพนักงาน ผู้บริหาร กรรมการของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นการร่วมลงทุนระหว่างบริษัทจดทะเบียนและผู้เข้าร่วมโครงการ โดยจะทยอยลงทุนในหุ้นของบริษัทที่ดำเนินงานอยู่เป็นรายงวดอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้าโครงการ EJIP ถือว่าเข้าข่ายเป็นผลประโยชน์พนักงานตาม TAS 19 โดยเป็นผลประโยชน์แบบโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (Defined Contribution Plan) ไม่ใช่โครงการผลประโยชน์ตามที่กำหนด (Defined Benefits Plan) ดังนั้นบริษัทจึงบันทึกบัญชีตามปกติเหมือนกับการจ่ายเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและไม่จำเป็นต้องใช้สมมติฐานในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย

? ตามคำถามชวนคิดใน FRUpdate@SET Vol. 3 /2011 นั้น โดยคำถามชวนคิดที่ 1 สมมติว่า บริษัท A เป็นบริษัทผลิตและจำหน่ายหนังสือพิมพ์ ได้ออกโปรแกรมส่งเสริมการขาย โดยเมื่อลูกค้าสมัครสมาชิก รายปีของบริษัทจำนวน 1,200 บาท จะสามารถเลือกรับของแถมเป็นหนังสือ 1 เล่ม กระเป๋า 1 ใบ หรือหนังสือพิมพ์ในเครือจำนวน 2 ฉบับนาน 6 เดือน และคำถามชวนคิดที่ 2 สมมติว่าบริษัท B เป็นสายการบินได้ออกโปรแกรมส่งเสริมการขายเป็นโครงการสะสมไมล์ โดยลูกค้าสามารถนำไมล์ที่สะสมมาแลกซื้อตั๋วเครื่องบินฟรี หรือจะรับส่วนลดสำหรับการซื้อตั๋วเครื่องบิน โดยโครงการดังกล่าวมีอายุ 3 ปี นับเป็นโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าตาม TFRI 13 หรือไม่ อย่างไร

? หลักการของ TFRI 13 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า จะกล่าวถึงคะแนนสะสม (Award Credit) ซึ่งเป็นสิทธิที่ให้แก่ลูกค้าพร้อมกับการขายสินค้าหรือให้บริการในครั้งแรกและลูกค้าสามารถนำสิทธิดังกล่าวมาใช้ในอนาคตตามเงื่อนไขที่กำหนด ทั้งนี้หากพิจารณาข้อมูลตามโจทย์ชวนคิดที่ 1 และชวนคิดที่ 2 จะเห็นได้ว่าเป็นโปรแกรมที่มีเนื้อหาแตกต่างกันกล่าวคือ ชวนคิดที่ 1 จะเข้าข่ายเป็นโปรแกรมส่งเสริมการขายแบบปกติ เนื่องจากสิทธิที่ไม่ใช่เงื่อนไขที่ลูกค้าจะนำมาใช้ในอนาคตแต่เป็นสิทธิที่เกิดขึ้นพร้อมกับการสมัครสมาชิกแล้วซึ่งไม่ได้เป็นการจูงใจให้ลูกค้ากลับมาซื้อสินค้าหรือบริการอีกในอนาคต ในทางกลับกันชวนคิดที่ 2 นั้นเงื่อนไขของโปรแกรดังกล่าวเข้าข่ายทั้งสองข้อกล่าวคือ 1. การให้คะแนนสะสมไมล์ถือเป็นสิทธิประเภท Award Credit ซึ่งให้พร้อมกับการตั๋วเครื่องบิน และ 2. คะแนนสะสมดังกล่าวได้ให้สิทธิแก่ลูกค้ามาใช้ซื้อสินค้าหรือบริการอีกในอนาคต

- จัดสัมมนาโดยสภาวิชาชีพบัญชี (มีค่าใช้จ่าย)

วันสัมมนา	เวลา	หลักสูตรสัมมนาที่น่าสนใจ	ผู้บรรยาย
2 สิงหาคม 2554	13.00-16.30 น.	รู้อะไร? จากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์
6 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณ การทางบัญชีและข้อผิดพลาด และร่างส่วนงานดำเนินงาน (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	คุณเน่งน้อย เจริญทวีทรัพย์ คุณสายฝน อินทร์แก้ว
20 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	สัญญาเช่า (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	ผศ.วิภาดา ดันติประภา
20 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	เจาะลึกมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์
24 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	To Understand all TFRS for NPAEs รุ่นที่ 3	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลาพร ศรีจันเพชร คุณพจน์ วีรศุทธากร
26 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลฯ และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	ผศ.วิภาดา ดันติประภา คุณวันดี ลีวรวัฒน์
27 สิงหาคม 2554	09.00-16.30 น.	ร่างเกษตรกรรมและภาษีเงินได้ (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	คุณสุพจน์ ชิตเกษรพงศ์ คุณยุวณูช เทพทรงวัจจ
2 กันยายน 2554	09.00-16.30 น.	ร่างสัญญาประกันภัย (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	คุณยุวณูช เทพทรงวัจจ
3 กันยายน 2554	09.00-16.30 น.	การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (หลักสูตร TFRS ทุกฉบับปี 2554)	คุณวิโรชา สันตะพันธ์ คุณชูลีกร ตันติวณิชานนท์

รายละเอียดเพิ่มเติมที่ <http://www.fap.or.th>

- จัดสัมมนาโดยสมาคมนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ (มีค่าใช้จ่าย)

วันสัมมนา	เวลา	หลักสูตรสัมมนาที่น่าสนใจ	ผู้บรรยาย
2 กันยายน 2554	08.30-17.00 น.	วิเคราะห์ธุรกิจผ่านงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่บังคับใช้ในปี 2554	ดร. สันสกฤต วิจิตรเลขการ อาจารย์ประจำภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รายละเอียดเพิ่มเติมที่ <http://www.saa-thai.org>

■ Inside TFRS

TAS 17 สัญญาเช่า	สัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว มีกี่ประเภท และมีความแตกต่างกันอย่างไร?
TAS 21 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง ของอัตราแลกเปลี่ยน	Functional Currency เหมือนหรือต่างกับ Presentation Currency อย่างไร และเหตุใดจึงต้องพิจารณา Functional Currency



ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
The Stock Exchange of Thailand