

บทที่ 3

การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางบัญชีระหว่าง วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียสำหรับการรวมธุรกิจ

การศึกษาในบทนี้ จะเป็นการศึกษาโดยเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method) และวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interest or Uniting of Interest Method) ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่อง การรวมธุรกิจ ฉบับปรับปรุงแก้ไขปี ค.ศ.1998 (ซึ่งต่อไปนี้จะใช้คำว่า IAS 22 (Revised 1998))

IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจไว้ 2 วิธี ได้แก่ วิธีซื้อธุรกิจ และวิธีรวมส่วนได้เสีย ซึ่งทั้งสองวิธีนี้ไม่ได้เป็นทางเลือกสำหรับการรวมธุรกิจ แต่ครั้ง แต่จะมีวิธีที่เหมาะสมเพียงวิธีเดียวในสถานการณ์หนึ่งๆ เท่านั้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของการรวมธุรกิจว่าจะเข้าเงื่อนไขในการใช้วิธีการบัญชีแบบใด

วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจไม่ว่าจะเป็นวิธีซื้อธุรกิจ หรือวิธีรวมส่วนได้เสีย จะมีแนวทางในการปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันด้วยเหตุผลที่ว่าเนื้อหาของของการรวมธุรกิจแตกต่างกัน วิธีซื้อธุรกิจถูกกำหนดให้ใช้สำหรับการรวมธุรกิจที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ แต่สำหรับการรวมธุรกิจที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ให้นำวิธีรวมส่วนได้เสียมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชี ความแตกต่างดังกล่าวนี้จะส่งผลให้งบการเงิน (งบดุล และงบกำไรขาดทุน) ภายหลังจากการรวมธุรกิจสะท้อนภาพของการรวมธุรกิจที่แตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ตามงบกระแสเงินสดของการรวมธุรกิจจะไม่รับผลกระทบจากความแตกต่างดังกล่าวแต่อย่างใด

ในการศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียสำหรับการรวมธุรกิจนี้จะแบ่งเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

1. ขอบเขต
2. คำนิยาม
3. ลักษณะของการรวมธุรกิจ
4. การรับรู้รายการในงบการเงิน
5. ต้นทุนการซื้อธุรกิจ
6. การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้
7. ค่าความนิยมและค่าความนิยมติดลบที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ

8. ภาษีเงินได้

9. การเปิดเผยข้อมูล

ขอบเขต

ทั้งวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียอยู่ภายใต้ IAS 22 (Revised 1998) จึงมีขอบเขตหลักๆ ที่เหมือนกันคือ กำหนดให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจทุกประเภทที่เป็นการนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน ยกเว้นการรวมธุรกิจที่เป็นการควบหรือการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากถือว่าเป็นการปรับโครงสร้างหรือปรับองค์กรภายในกลุ่มกิจการ และยกเว้นการปฏิบัติกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าและงบการเงินของกิจการร่วมค้า เนื่องจากต้องถือปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 31 เรื่อง การรายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า (IAS 27, Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) แต่ทั้งสองวิธีมีขอบเขตในระดับรองลงมาที่แตกต่างกันตรงที่วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้ถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้

จากขอบเขตของการรวมธุรกิจที่แตกต่างกันดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่าการรวมธุรกิจมีรูปแบบไม่จำกัด ซึ่งการรวมธุรกิจอาจเกิดขึ้นระหว่างผู้ถือหุ้นของกิจการสองกิจการ หรือเกิดขึ้นระหว่างกิจการหนึ่งกับผู้ถือหุ้นของอีกกิจการหนึ่งก็ได้ หรืออาจเกิดจากการตั้งกิจการใหม่เพื่อควบคุมกิจการที่มารวมกัน (Statutory Consolidation) หรืออาจเกิดจากการรวมกิจการกัน โดยมีกิจการใดกิจการหนึ่งที่มาวมกันล้มเลิกไป (Statutory Merger) แต่ลักษณะที่สำคัญของการรวมธุรกิจส่วนใหญ่ก็คือการซื้อสินทรัพย์สุทธิหรือการซื้อหุ้นสามัญในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ได้แก่ การซื้อสินทรัพย์สุทธิด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น การซื้อสินทรัพย์สุทธิด้วยหุ้นสามัญ การซื้อหุ้นสามัญด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือการซื้อหุ้นสามัญด้วยหุ้นสามัญ เป็นต้น ซึ่งการกำหนดว่าลักษณะใดถือเป็นการซื้อกิจการหรือเป็นการรวมส่วนได้เสียนั้นไม่ได้พิจารณาจากรูปแบบของการรวมธุรกิจที่กล่าวมาข้างต้น แต่จะพิจารณาจากอำนาจในการควบคุมของกิจการหนึ่งที่มีต่ออีกกิจการหนึ่งภายหลังการรวมธุรกิจ ซึ่งจะได้อธิบายในรายละเอียดต่อไปในหัวข้อลักษณะของการรวมธุรกิจ

คำนิยาม

IAS 22 (Revised 1998) ได้ให้คำนิยามของการรวมธุรกิจไว้ว่า การรวมธุรกิจ¹ คือการกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมกันเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกันโดยการที่กิจการหนึ่งรวมกับอีกกิจการหนึ่ง หรือการที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง

สำหรับคำนิยามของการซื้อธุรกิจ และการรวมส่วนได้เสีย² นั้น IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดไว้ดังนี้

การซื้อธุรกิจ² คือการรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของผู้ขายโดยการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้สิน หรือการออกหุ้นทุนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน

การรวมส่วนได้เสีย³ คือการรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการแต่ละกิจการที่มารวมกันได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว เพื่อร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้วต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดคือผู้ซื้อ

เนื่องจากการซื้อธุรกิจมีความแตกต่างจากการรวมส่วนได้เสีย ซึ่งจะเห็นได้จากคำนิยามข้างต้น ดังนั้นวิธีการบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจและการรวมส่วนได้เสียจึงมีความแตกต่างกันและสะท้อนภาพของงบการเงินแตกต่างกัน

ลักษณะของการรวมธุรกิจ

ลักษณะของการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ คือ การรวมธุรกิจทุกประเภทที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ โดย IAS 22 (Revised 1998) ได้ให้แนวทางในการระบุกิจการผู้ซื้อไว้ ซึ่งจะได้อธิบายในรายละเอียดต่อไป สำหรับการรวมธุรกิจใดที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ให้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจแบบรวมส่วนได้เสีย ซึ่งการรวมธุรกิจโดยส่วนมากแล้วกิจการจะสามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ เนื่องจากในการพิจารณาระบุกิจการผู้ซื้อจะพิจารณาจากอำนาจในการควบคุมที่มีต่ออีกกิจการหนึ่งที่มารวมกันซึ่งโดยทั่วไปในการรวมธุรกิจครั้งหนึ่งๆ ยากที่จะพบสถานการณ์ที่ทั้งสองกิจการที่มารวมกันมีอำนาจในการควบคุมเสมอภาคเท่าเทียมกันจนไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ดังนั้น จึงถือ

¹ International Accounting Standard Committee, *International Accounting Standard No.22; Business Combinations (Revised 1998)*, p.10.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

ได้ว่าการรวมธุรกิจโดยทั่วไปเป็นการซื้อธุรกิจ ยกเว้นในกรณีที่เป็นการรวมธุรกิจอย่างเท่าเทียมกัน ไม่มีกิจการใดสามารถครอบงำอีกกิจการหนึ่งจนไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้

IAS 22 (Revised 1998) ได้ให้แนวทางในการระบุกิจการผู้ซื้อไว้ ซึ่งแนวทางดังกล่าวจะพิจารณาถึงเนื้อหาสาระของการรวมธุรกิจมากกว่ารูปแบบในทางกฎหมาย โดยจะพิจารณาถึงความสามารถในการครอบงำอีกกิจการหนึ่งที่ถูกซื้อได้ ดังนี้

1. กรณีที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งเกินกว่ากึ่งหนึ่งให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ซื้อมีอำนาจควบคุมกิจการที่ซื้อมา และถือว่ากิจการที่ซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงนั้นคือผู้ซื้อ ยกเว้นสำหรับกรณีที่ผู้ซื้อสามารถแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าสิทธิในการออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งนั้นไม่ทำให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ซื้อมาได้

2. กรณีที่กิจการหนึ่งซื้อสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งไม่ถึงกึ่งหนึ่ง กิจการที่เป็นผู้ซื้อสิทธิออกเสียงอาจเป็นผู้ซื้อได้หากการรวมธุรกิจทำให้กิจการนั้นมีอำนาจตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

2.1 อำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งตามข้อตกลงที่มีกับผู้ลงทุนอื่น

2.2 อำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง

2.3 อำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท

2.4 อำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท

3. กรณีที่การรวมธุรกิจมีลักษณะที่อาจจะที่จะระบุกิจการผู้ซื้อได้ IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวทางในการพิจารณาดังนี้

3.1 หากมูลค่ายุติธรรมของกิจการหนึ่งสูงกว่าของอีกกิจการหนึ่งอย่างเป็นสาระสำคัญให้ถือว่ากิจการที่มีมูลค่ายุติธรรมสูงกว่าเป็นผู้ซื้อ

3.2 หากการรวมธุรกิจเกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงกับเงินสดให้ถือว่ากิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดเป็นผู้ซื้อ

3.3 หากการรวมธุรกิจเป็นผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการหนึ่งสามารถเข้าครอบงำในการเลือกคณะผู้บริหารของกิจการที่รวมแล้ว ให้ถือว่ากิจการที่สามารถเข้าครอบงำเป็นผู้ซื้อ

ในบางครั้งการรวมธุรกิจเกิดจากการซื้อหุ้นของอีกกิจการหนึ่งโดยการแลกเปลี่ยนกับการออกหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการเองเป็นสิ่งตอบแทนการซื้อ กรณีนี้อาจทำให้ผู้ถือหุ้นของกิจการที่ถูกซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้นได้ และกิจการที่ถูกซื้อจะถือเป็นผู้ซื้อตาม IAS 22 (Revised 1998) ซึ่งเราเรียกกรณีนี้ว่าเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisitions)

สำหรับการรวมธุรกิจแบบรวมส่วนได้เสียจะมีลักษณะตรงกันข้ามกับแบบซื้อธุรกิจคือ เป็นการรวมธุรกิจที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. การรวมธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ (ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญของวิธีรวมส่วนได้เสีย) ต่อไปนี้

1.1 กิจการที่มารวมกันต้องนำหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่หรือทั้งหมดมา แลกเปลี่ยนระหว่างกันหรือมารวมกัน

1.2 มูลค่ายุติธรรมของกิจการที่มารวมกันต้องไม่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ

1.3 หลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องคงไว้ซึ่งสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิมหรือใกล้เคียงกับสัดส่วนเดิมที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ

2. ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต่างมีส่วนร่วมอย่างเท่าเทียมกันในการควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว

3. ฝ่ายบริหารของแต่ละกิจการที่มารวมกันยังคงมีส่วนร่วมต่อไปในการบริหารกิจการที่รวมแล้ว และทำให้ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ในกิจการที่รวมแล้วและได้รับความเสี่ยงและประโยชน์ตามสัดส่วนเดิม

คณะกรรมการตีความมาตรฐานการบัญชีของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Standard Interpretation Committee: SIC) ได้อธิบายถึงหลักเกณฑ์ในการจำแนกประเภทของการรวมธุรกิจว่าเป็นวิธีซื้อธุรกิจหรือวิธีรวมส่วนได้เสียไว้ใน SIC ฉบับที่ 9 (SIC-9) ซึ่งสรุปได้ว่า ให้พิจารณาว่าการรวมธุรกิจสามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้หรือไม่ ตัวอย่างเช่น พิจารณาว่าผู้ถือหุ้นของกิจการหนึ่งที่มาวมกันมีอำนาจควบคุมเหนืออีกกิจการหนึ่งหรือไม่ และในการพิจารณาว่าการควบคุมยังคงมีอยู่หรือไม่นั้น ให้ประเมินถึงเนื้อหาของสถานการณ์ในภาพรวมที่เป็นข้อเท็จจริงทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ⁴

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสถานการณ์การรวมธุรกิจของบริษัท เทลีส คอร์ปอเรชั่น ซึ่งได้ดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัทต่างๆ ในเงื่อนไขและสถานการณ์ที่ต่างกัน ซึ่งส่งผลให้การรวมธุรกิจถูกจำแนกเป็นวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียตามเนื้อหาของการรวมธุรกิจแต่ละครั้งดังนี้

⁴ <http://www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp>

ตัวอย่างที่ 1 จากงบการเงินรวมของบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 บริษัทได้รวมธุรกิจกับบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ ในปี ค.ศ.1999 โดยใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย และรวมธุรกิจกับบริษัทเคลียร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ในปี ค.ศ.2000โดยใช้วิธีซื้อธุรกิจ ดังนี้

การรวมธุรกิจ⁵

ในวันที่ 31 มกราคม ค.ศ.1999 บริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ และบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น ได้รวมกิจการกันเพื่อรวมเป็นกิจการใหม่ซึ่งใช้ชื่อว่า บีซีที.เทลัส คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ การรวมธุรกิจเป็นการรวมกันเพื่อทำให้การให้บริการด้านการสื่อสารและการบริการแก้ไขปัญหาแก่ผู้บริโภค และด้านอื่นๆ ในภาพรวมของธุรกิจดีขึ้น

ลักษณะของการรวมธุรกิจเป็นการรวมกิจการกันในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าบริษัทใดคือผู้ซื้อ ดังนั้น การรวมธุรกิจจึงใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีซึ่งงบการเงินรวมจะรวมมูลค่าตามบัญชี (Carrying Values) ของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการทั้งสอง และจะรวมผลการดำเนินงานของบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ และบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น สำหรับทุกงวดบัญชีที่นำเสนอ

ภายใต้เงื่อนไขของการรวมธุรกิจนั้น หุ้นของบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ จะถูกแลกเปลี่ยนในสัดส่วน 1 ต่อ 1 ในหุ้นของบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น และหุ้นของบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่นจะมีสัดส่วน 1 ต่อ 0.7773 ในหุ้นของบีซีที.เทลัส คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ผลจากสถานการณ์การรวมธุรกิจดังกล่าวทำให้ผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ ถือหุ้นร้อยละ 52.5 และผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น ถือหุ้นร้อยละ 47.5 ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมด 177,427,492 หุ้นของกิจการที่รวมกันแล้ว ราคาตลาดปิดของหุ้นสามัญของบีซีที.เทลัส คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ ค.ศ.1999 เป็น 42.5 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น

สรุปมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่เกิดการรวมธุรกิจเป็นดังนี้

⁵ http://about.telus.com/investors/annualreport2000/financials/notes_1.html

(หน่วย : ล้านบาทสหรัฐ)

	บีซี เทเลคอม	เทลัส
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน	\$476.3	\$497.5
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สุทธิ	3,156.9	2,713.8
สินทรัพย์อื่น	<u>388.4</u>	<u>604.5</u>
รวมสินทรัพย์	4,021.6	3,815.8
หัก		
หนี้สินหมุนเวียน	1,017.8	861.6
หนี้สินระยะยาว	883.7	558.5
หนี้สินอื่น	77.0	10.4
ส่วนได้เสียในกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>9.7</u>	<u>-</u>
รวมสินทรัพย์สุทธิ	<u>\$2,033.4</u>	<u>\$2,385.3</u>

จากตัวอย่างข้างต้นบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ รวมธุรกิจกับบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น เป็นหน่วยงานใหม่ชื่อบีซีที.เทลัส คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ การรวมธุรกิจเกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงระหว่างกัน และเป็นการรวมกันในลักษณะที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ผลจากการรวมธุรกิจทำให้ผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท บีซี เทเลคอม อินซ์ ถือหุ้นร้อยละ 52.5 และผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท เทลัส คอร์ปอเรชั่น ถือหุ้นร้อยละ 47.5 ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบีซีที.เทลัส คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ซึ่งเป็นการแลกเปลี่ยนหุ้นอย่างหักเทียมกัน ดังนั้นการรวมธุรกิจจึงถือว่าเป็นแบบวิธีรวมส่วนได้เสีย

การรวมธุรกิจ⁶

ในระหว่างปี บริษัทได้ดำเนินการซื้อธุรกิจดังต่อไปนี้

บริษัทได้ซื้อหุ้นทั้งหมดร้อยละ 100 ของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทเคลียร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ซึ่งเป็นบริษัทด้านการสื่อสาร โทรคมนาคมซึ่งให้บริการการสื่อสารแบบไร้สาย เป็นมูลค่า 4,133 ล้านบาทสหรัฐ ซึ่งรวมต้นทุนการซื้อแล้ว การซื้อธุรกิจมีผลตั้งแต่วันที่ 19 ตุลาคม ค.ศ.2000 สิ่งตอบแทนการซื้อที่บริษัทจ่ายประกอบด้วย เงินสดมูลค่า 2,179 ล้านบาทสหรัฐ และหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงมูลค่า 1,954 ล้านบาทสหรัฐ บริษัทใช้วิธีซื้อธุรกิจในการ

⁶ http://about.telus.com/investors/annualreport2000/financials/notes_4.html

บันทึกบัญชีและเกิดค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจมูลค่า 1,612 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในงบดุลรวมซึ่งจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี และนับตั้งแต่ 20 ตุลาคม ค.ศ.2000 เป็นต้นไป ผลการดำเนินงานของบริษัทเคลียร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ จะถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัทมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ซื้อมา ณ วันที่ซื้อ เป็นดังนี้

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

รวมสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	\$5,975.8
รวมหนี้สิน	3,454.8

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัท เคลียร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ โดยการจ่ายเงินสด 2,179 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และออกหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงมูลค่า 1,954 ล้านดอลลาร์สหรัฐเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์สุทธิมูลค่า 2,521 ล้านดอลลาร์สหรัฐของบริษัท เคลียร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น ดังนั้นการรวมธุรกิจจึงถือว่าการซื้อและผลจากการซื้อก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 1,612 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

ณ 17 สิงหาคม ค.ศ. 2000 บริษัทซื้อหุ้นที่คงเหลืออยู่ทั้งหมดร้อยละ 25 ของหุ้นที่ถือโดยบุคคลภายนอกของบริษัท ไอเอสเอ็ม อินฟอร์เมชัน ซิสเต็ม แมเนจเม้นท์ (บี.ซี.) คอร์ปอเรชั่น ซึ่งทำธุรกิจเกี่ยวกับเทคโนโลยีข้อมูลข่าวสาร โดยการจ่ายเงินสดเป็นมูลค่า 12.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งรวมต้นทุนการซื้อธุรกิจ บริษัทใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชีและผลจากการใช้วิธีซื้อธุรกิจก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 9.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในงบดุลรวมซึ่งจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี นับตั้งแต่ 17 สิงหาคม ค.ศ.2000 เป็นต้นไป ผลการดำเนินงานทั้งหมดร้อยละ 100 ของไอเอสเอ็ม (บี.ซี.) จะถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัท มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ณ วันที่ซื้อ เป็นดังนี้

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

รวมสินทรัพย์ที่ระบุได้	\$30.6
รวมหนี้สิน	27.4

จากตัวอย่างข้างต้นบริษัทซื้อหุ้นที่เหลืออยู่ทั้งหมดร้อยละ 25 ของหุ้นที่ถือโดยบุคคลภายนอกของบริษัท ไอเอสเอ็ม อินฟอร์เมชัน ซิสเต็ม แมเนจเม้นท์ (บี.ซี.) คอร์ปอเรชั่น ทำให้บริษัทมีอำนาจควบคุมในไอเอสเอ็ม (บี.ซี.) การรวมธุรกิจเป็นการจ่ายเงินสด 12.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิมูลค่า 3.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นการรวมธุรกิจจึงถือว่าการซื้อธุรกิจและก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 9.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

ณ วันที่ 1 มิถุนายน ค.ศ.2000 บริษัทซื้อหุ้นร้อยละ 70 ของหุ้นที่ออกจำหน่ายของ คิวเบค เทล กรุ๊ป ซึ่งเป็นบริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการสื่อสารโทรคมนาคม โดยการจ่ายเงินสดมูลค่า 584.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งเป็นมูลค่าที่รวมต้นทุนการซื้อแล้ว บริษัทใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี และเกิดค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจมูลค่า 173.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในงบดุลรวมของบริษัทซึ่งจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี นับตั้งแต่ 1 มิถุนายน ค.ศ.2000 เป็นต้นไป ผลการดำเนินงานของคิวเบค เทล กรุ๊ป จะถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัท มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ซื้อมา ณ วันที่ซื้อ เป็นดังนี้

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

รวมสินทรัพย์ที่ระบุได้	\$806.0
รวมหนี้สิน	327.9
รวมส่วนได้เสียในกิจการที่ไม่มีอำนาจควบคุม	67.1

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัทซื้อหุ้นร้อยละ 70 ของคิวเบค เทล กรุ๊ป โดยการจ่ายเงินสดมูลค่า 584.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิมูลค่า 411 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งการรวมธุรกิจด้วยการจ่ายเงินสดจึงถือว่าเป็นการซื้อธุรกิจ และก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 173.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

การรับรู้รายการในงบการเงิน

แนวปฏิบัติทางบัญชีภายใต้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ผู้ซื้อต้องรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมาไว้ในงบกำไรขาดทุนนับจากวันที่ซื้อซึ่งวันที่ซื้อคือวันที่ผู้ขายโอนการควบคุมในสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานไปให้ผู้ซื้ออย่างแท้จริง แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น และสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ ยกเว้นหากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ในงบการเงินล่าสุดที่น่าเสนอ กิจการไม่ต้องรวมรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงิน ส่งผลให้การแสดงผลการดำเนินงานภายใต้วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและเสร็จสิ้นลงในวันที่ 1 ธันวาคม ค.ศ.2002 ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียนั้น งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของกิจการที่รวมแล้วจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันตั้งแต่วันต้นงวดปีบัญชีคือ 1 มกราคม ค.ศ.2002 ในขณะที่หากการรวมธุรกิจภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ กิจการจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมานับตั้งแต่วันที่ซื้อซึ่งก็คือ

วันที่ 1 ธันวาคม ค.ศ.2002 จะเห็นได้ว่าการแสดงผลการดำเนินงานระหว่างวิธีทั้งสองมีความแตกต่างกัน และนอกจากนี้งบการเงินเปรียบเทียบของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจกับวิธีรวมส่วนได้เสียก็มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ หากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นในปีปัจจุบัน งบการเงินเปรียบเทียบของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันไว้ด้วย ในขณะที่งบการเงินเปรียบเทียบของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะไม่รวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมา

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสถานการณ์การรวมธุรกิจของบริษัท เทลแลบ อินซ์ ซึ่งได้ดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัทต่างๆ ซึ่งจะจำแนกได้เป็นทั้งวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย งบการเงินของบริษัท เทลแลบ อินซ์ จะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันต้นงวด แต่จะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมาภายใต้วิธีซื้อธุรกิจนับตั้งแต่วันที่ซื้อ

ตัวอย่างที่ 2 จากงบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 ของบริษัท เทลแลบ อินซ์ บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นซึ่งจะเป็นการรวมธุรกิจทั้งสองแบบคือ วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย โดยรวมกับบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ ในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ.2000 รวมกับบริษัท เน็ตคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ ในเดือนสิงหาคม ค.ศ.1999 และรวมกับบริษัท โคเฮเร้นท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น ในเดือนสิงหาคม ค.ศ.1998 โดยใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย และรวมกับอัลคาเทลส์ ดีเอสซี คอมมิวนิเคชั่น ในเดือนกรกฎาคม ค.ศ.1999 โดยใช้วิธีซื้อธุรกิจ ดังนี้

การรวมธุรกิจ⁷

ในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ.2000 บริษัทได้ดำเนินการซื้อบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ ซึ่งเป็นบริษัทผู้ผลิตและพัฒนาชิ้นส่วนอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ และพัฒนาเทคโนโลยีรุ่นใหม่ ตัวอย่างเช่น ชิ้นส่วนเครื่องเบิกเงินอัตโนมัติแบบใช้เสียง (Voice-over-ATM) เครื่องส่งข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตแบบใช้เสียง (Voice-over-IP) และให้บริการอินเทอร์เน็ตผ่านเครือข่ายความถี่ต่ำ บริษัทใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บริษัทแลกเปลี่ยนหุ้นประมาณ 3,784,000 หุ้นกับบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ และในช่วงไตรมาสแรกของปี ค.ศ.2000 บริษัทได้บันทึกค่าใช้จ่ายเป็นมูลค่าก่อนภาษี 5,760,000 เหรียญสหรัฐ เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจกับบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์

⁷ <http://www.tgellabs.com/investor/reports/00annual/financials4-4.htm>

ในเดือนสิงหาคม ค.ศ.1999 บริษัทซื้อบริษัท เน็ตคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ ซึ่งเป็นบริษัทผู้พัฒนาตัวนำตัวส่งผ่านข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต (Carrier-class IP) และอุปกรณ์สัญญาณเปิดปิดในเครื่องเบิกเงินอัตโนมัติ (ATM Switching Solutions) บริษัทใช้วิธีร่วมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บริษัทแลกเปลี่ยนหุ้นประมาณ 8,868,000 หุ้นกับ เน็ตคอร์ ซิสเต็ม เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดและหุ้นบุริมสิทธิของเน็ตคอร์ ซิสเต็ม ในปี ค.ศ.1999 บริษัทได้บันทึกค่าใช้จ่ายเป็นมูลค่าก่อนภาษี 1,929,000 เหรียญสหรัฐ เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจกับบริษัท เน็ตคอร์ ซิสเต็ม อินซ์

ในเดือนกรกฎาคม ค.ศ.1999 บริษัทได้ซื้อบริษัท อัลคาเทลส์ ดีเอสซี คอมมิวนิเคชั่น ซึ่งเป็นธุรกิจในทวีปยุโรป และตอนนี้เป็นที่รู้จักกันในชื่อว่า เทลแลป เดนมาร์ก การซื้อธุรกิจทำให้ได้ครอบครองดีเอสซี คอมมิวนิเคชั่น ซึ่งมีสำนักงานใหญ่ของส่วนทวีปยุโรปอยู่ที่เดนมาร์ก และรวมทั้งธุรกิจอื่นๆ ในครองเฮดา ไอร์แลนด์ ซึ่งเป็นสำนักงานขายและสำนักงานส่งเสริมการดำเนินงานในอังกฤษ อินเดีย และโปแลนด์ และรวมถึงส่วนได้เสียในบริษัท ฟิบคอม อินเดีย จำกัด ซึ่งเป็นกิจการร่วมค้ากับบริษัท อินเดีย เทเลโฟน อินดัสทรี จำกัด ในอินเดีย ผลจากการรวมธุรกิจทำให้เทลแลป เดนมาร์ก เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอุปกรณ์ส่งผ่านข้อมูลความเร็วสูง บริษัทใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี และผลการดำเนินงานของหน่วยงานธุรกิจต่างๆที่ได้มาจะถูกรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนรวมของเทลแลปนับจากวันที่ซื้อ การปันส่วนต้นทุนการซื้อธุรกิจเป็นดังต่อไปนี้

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการซื้อ	\$136,345
ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ	9,845
หนี้สินที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ	(39,799)
เงินสดที่จ่ายสำหรับการซื้อธุรกิจ	\$106,391

ต้นทุนการซื้อส่วนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ซื้อมาจะถูกตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี จากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจจะเป็นส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้มูลค่า 25,000,000 เหรียญสหรัฐ ซึ่งจะถูกลดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงเป็นระยะเวลา 7 ปี

ในเดือนสิงหาคม ค.ศ.1998 บริษัทซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท โคเฮเรนท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น ซึ่งเป็นบริษัทผู้พัฒนา ผลิต และจำหน่ายผลิตภัณฑ์ด้านการสื่อสารแบบไร้สาย (Wireless) ชิ้นส่วนอุปกรณ์ดาวเทียม การสื่อสารด้วยสายเคเบิล และระบบการสื่อสารแบบใช้สายทั่วโลก การรวมธุรกิจใช้วิธีร่วมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บริษัทได้ออกหุ้น 22,424,000 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นของโคเฮเรนท์ ซิสเต็ม ทั้งหมดที่ออกจำหน่ายในปี ค.ศ.1998

บริษัทบันทึกบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นมูลค่าก่อนภาษี 12,991,000 เหรียญสหรัฐ เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ

บริษัทได้แสดงผลการดำเนินงานในงบการเงินงวดก่อนๆ ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ เพื่อรวมผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน และกระแสเงินสดที่ผ่านมาของบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ บริษัท เน็คคอร์ด ซิสเต็มส์ อินซ์ และบริษัท โคเฮเร้นท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็มส์ คอร์ปอเรชั่น ราวกับว่าบริษัทเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของบริษัทมาตั้งแต่ต้น

ผลการดำเนินงานรวมของบริษัท เทลแลป อินซ์ ในปีปัจจุบันและปีที่ผ่านมาได้รวมผลการดำเนินงานของบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ บริษัท เน็คคอร์ด ซิสเต็มส์ อินซ์ และบริษัท โคเฮเร้นท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็มส์ คอร์ปอเรชั่น ไว้ในงบการเงินซึ่งและรายละเอียดของผลการดำเนินงานของแต่ละบริษัทเป็นดังนี้

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

	ค.ศ.2000	ค.ศ.1999	ค.ศ.1998
รายได้:			
เทลแลป	\$3,387,166	\$2,319,498	\$1,660,102
ซาลิกซ์	269*	2,872	1,867
โคเฮเร้นท์	-	-	44,108***
เน็คคอร์ด	-	-	-
รวมรายได้ตามงบการเงินรวม	\$3,387,435	\$2,322,370	\$1,706,077
กำไรสุทธิ (ขาดทุน):			
เทลแลป	\$732,467	568,212	398,328
ซาลิกซ์	(2,532)*	(14,125)	(7,118)
โคเฮเร้นท์	-	-	4,698 ***
เน็คคอร์ด	-	(12,022)**	(11,029)
กลับรายการภาษีเงินได้ตั้งพักของซาลิกซ์			
มูลค่าเงินลดหย่อนภาษี	861	4,668	2,458
กลับรายการภาษีเงินได้ตั้งพักของเน็คคอร์ด			
มูลค่าเงินลดหย่อนภาษี	-	2,930	4,123
รวมกำไรสุทธิตามงบการเงินรวม	\$730,796	\$549,663	\$391,460

* แสดงรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ ในปี ค.ศ.2000 ก่อนการรวมธุรกิจ สำหรับรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ หลังการรวมธุรกิจจะถูกรวมอยู่ในผลการดำเนินงานรวมของเทลแลป

** แสดงรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท เน็คคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ ในปี ค.ศ.1999 ก่อนการรวมธุรกิจ สำหรับรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท เน็คคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ หลังการรวมธุรกิจจะถูกรวมอยู่ในผลการดำเนินงานรวมของเทลแลป

*** แสดงรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท โคเฮเลนท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น ในปี ค.ศ.1998 ก่อนการรวมธุรกิจ สำหรับรายได้และกำไรสุทธิของบริษัท โคเฮเลนท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น หลังการรวมธุรกิจจะถูกรวมอยู่ในผลการดำเนินงานรวมของเทลแลป

จากตัวอย่างข้างต้น กำไรสุทธิ 730,700,000 เหรียญสหรัฐ ในงบการเงินรวมของบริษัทเทลแลป อินซ์ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 ได้รวมผลขาดทุนของบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ มูลค่า 2,500,000 เหรียญสหรัฐ และเงินลดหย่อนภาษี 800,000 ล้านเหรียญสหรัฐไว้ในงบการเงิน สำหรับผลการดำเนินงานของ บริษัท เน็คคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ บริษัท อัลคาเทลส์ ดีเอสซี คอมมิวนิเคชั่น และบริษัท โคเฮเลนท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น ได้ถูกแสดงรวมอยู่ในงบการเงินรวมเช่นเดียวกันแต่ได้รวมอยู่ในส่วนของผลการดำเนินงานรวมเทลแลป อินซ์ เนื่องจากการรวมธุรกิจกับบริษัทดังกล่าวเกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1999 และ ค.ศ. 1998 ตามลำดับ

สำหรับงบการเงินรวมของงวดบัญชีปี ค.ศ.1999 และ ค.ศ.1998 ที่แสดงเปรียบเทียบเทลแลป อินซ์ ได้รวมผลการดำเนินงานของทั้งสามบริษัทไว้ในงบการเงินรวมเช่นเดียวกัน โดยบริษัทจะแสดงข้อมูลผลการดำเนินงานของบริษัท เน็คคอร์ ซิสเต็ม อินซ์ และบริษัท โคเฮเลนท์ คอมมิวนิเคชั่น ซิสเต็ม คอร์ปอเรชั่น เสมือนว่าได้มีการรวมธุรกิจกับบริษัททั้งสามมาตั้งแต่ต้นงวดของงบการเงินที่ได้นำเสนอเนื่องจากการรวมธุรกิจเป็นแบบรวมส่วนได้เสีย แต่สำหรับผลการดำเนินงานของ Alcatel ที่เกิดจากการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจนั้น จะถูกรวมอยู่ในผลการดำเนินงานของเทลแลป อินซ์ นับจากวันที่ซื้อในปี ค.ศ.1999 เป็นต้นไป

ต่อไปนี้เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งของการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียของบริษัท เอดีซี เทเลคอมมิวนิเคชั่น อินซ์

ตัวอย่างที่ 3 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2001 ของบริษัท เอดีซี เทเลคอมมิวนิเคชั่น อินซ์ บริษัทได้ดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัท บอร์ดแบนด์ แอคเซส ซิสเต็ม อินซ์ (BAS) และบริษัท แพร์แกน เทคโนโลยี อินซ์ ในปี ค.ศ.2000 และรวมธุรกิจกับบริษัท ซาวิล-

เลย์ ซีสเต็ม จำกัด มหาชน ในปี ค.ศ.1999 โดยการรวมธุรกิจทั้งหมดเป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย บริษัท ได้รวมผลการดำเนินงานของบริษัททั้งสามไว้ในงบการเงินปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม ปี ค.ศ.2000 และ ค.ศ.1999 ที่แสดงเปรียบเทียบดังนี้

งบกำไรขาดทุนรวม⁸

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม

	ค.ศ.2001	ค.ศ.2000	ค.ศ.1999
รายได้สุทธิ	\$2,402.8	\$3,287.9	\$2,151.8
ต้นทุนสินค้าขาย	1,677.8	1,679.0	1,148.4
กำไรขั้นต้น	725.0	1,608.9	1,003.4
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	2,012.7	740.8	925.5
กำไร(ขาดทุน) สุทธิ	\$(1287.7)	\$868.1	\$77.9

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

หมายเหตุที่ 5: การรวมธุรกิจ

วิธีรวมส่วนได้เสีย:

ในปี ค.ศ.2000 บริษัทดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัท บอร์ดแบนด์ แอคเซส ซีสเต็ม อินซ์ หรือเรียกว่าบีเอเอส และบริษัท แพร์เกน เทคโนโลยี อินซ์ และในปี ค.ศ.1999 บริษัทได้รวมธุรกิจกับบริษัท ซาวิลเลย์ ซีสเต็ม จำกัด มหาชน ซึ่งการรวมธุรกิจทั้งหมดใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ข้อมูลทางการเงินในปีก่อนของบริษัททั้งสามจะถูกแสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนรวมของเอดีซี เทเลคอมมิวนิเคชั่น อินซ์ เพื่อแสดงผลจากการรวมธุรกิจดังกล่าว บีเอเอสเป็นบริษัทผู้จำหน่ายวัสดุ ชิ้นส่วนและอุปกรณ์ทางเทคโนโลยีสมัยใหม่ อุปกรณ์ในระบบอินเตอร์เน็ต บริษัท แพร์เกน เทคโนโลยี อินซ์ เป็นบริษัทผู้ออกแบบ ผลิต ดำเนินการทางการตลาดและจำหน่ายระบบเครือข่ายสัญญาณดิจิทัล บริษัท ซาวิลเลย์ ซีสเต็ม จำกัด มหาชน เป็นผู้พัฒนาระบบการสื่อสารและซอฟต์แวร์ตามคำสั่งงานของลูกค้า ก่อนการรวมธุรกิจบริษัทไม่ได้มีรายการทางธุรกิจระหว่างกันที่เป็นสาระสำคัญ และนโยบายทางบัญชีของบริษัททั้งสามไม่ได้มีความแตกต่างไปจากของเอดีซี เทเลคอมมิวนิเคชั่น อย่างมีสาระสำคัญเช่นกัน

⁸ www.stockprofiles.com/adc/09_08_05.htm

งบการเงินรวมของเอดีซี เทลคอมมิวนิเคชั่น สำหรับงวดปีบัญชีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบ ได้แสดงโดยรวมผลการดำเนินงานของบริษัท ซาวิลเลย์ ซิสเต็ม จำกัด มหาชน บริษัท แพร์เกน เทคโนโลยี อินซ์ และบีเอเอส ไว้ในงบการเงินรวม และแสดงแยกในงบการเงินแยกส่วนผลิตภัณฑ์ ยอดขายสุทธิและกำไร(ขาดทุน) สุทธิของบริษัททั้งสามสำหรับปี ค.ศ.2000 และ ค.ศ.1999 เป็นดังต่อไปนี้

	(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	
	31 ตุลาคม ค.ศ.2000	31 ตุลาคม ค.ศ.1999
ขายสุทธิ		
เอดีซี	\$3,142.0	\$1,786.4
ซาวิลเลย์	-	140.5
แพร์เกน	145.3	224.9
บีเอเอส	0.6	-
รวมขายสุทธิ	\$3,287.9	\$2,151.8
กำไร(ขาดทุน) สุทธิ		
เอดีซี	\$765.2	\$80.7
ซาวิลเลย์	-	7.0
แพร์เกน	178.4	2.4
บีเอเอส	(75.5)	(12.2)
รวมกำไร(ขาดทุน) สุทธิ	\$868.1	\$77.9

จากตัวอย่างข้างต้น งบการเงินรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2000 และ ค.ศ.1999 ซึ่งแสดงผลกำไรสุทธิรวมมูลค่า 868.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และ 77.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ตามลำดับ ได้รวมผลการดำเนินงานของบริษัท บีเอเอส บริษัท แพร์เกน เทคโนโลยี และบริษัท ซาวิลเลย์ ซิสเต็ม จำกัด มหาชน ไว้ในงบการเงินรวมของกิจการทั้งสำหรับปีปัจจุบันและปีที่ผ่านมา แสดงเปรียบเทียบ กล่าวคือ กำไรสุทธิ \$868.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในปี ค.ศ.2000 เป็นผลมาจากกำไรของเอดีซี 765.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ของแพร์เกน 178.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเป็นผลขาดทุนของ บีเอเอส 75.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ส่วนกำไรสุทธิ 77.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในปี ค.ศ.1999 เป็นผลมาจาก กำไรของเอดีซี 80.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นของซาวิลเลย์ 7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นของแพร์เกน 2.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเป็นผลขาดทุนของบีเอเอส 12.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

สำหรับการรับรู้รายการในงบดุล IAS 22 (Revised 1998) กำหนดให้กิจการผู้ซื้อภายใต้วิธีซื้อธุรกิจรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันด้วยมูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจโดยไม่คำนึงถึงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบซึ่งเกิดจากหุ้นทุนการซื้อที่เหลืออยู่ภายหลังจากที่ได้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เรียบร้อยแล้ว แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียกิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ แต่ให้นำไปปรับปรุงกับส่วนของเจ้าของในการบันทึกบัญชี

วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการผู้ซื้อสามารถรับรู้รายการที่ยังไม่เคยมีการรับรู้มาก่อนในงบการเงินของกิจการที่ถูกซื้อได้ ตัวอย่างเช่น การรับรู้ค่าความนิยมและค่าความนิยมติดลบ และการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นต้น ในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียกิจการจะสามารถรับรู้ได้เฉพาะรายการที่เคยบันทึกอยู่ในบัญชีก่อนการรวมธุรกิจ (Book Value) และรับรู้ด้วยมูลค่าเดิมที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจเท่านั้น มีข้อสังเกตว่า มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบดุลภายใต้วิธีซื้อธุรกิจจะแสดงด้วยมูลค่าที่ใกล้เคียงกับมูลค่าทางเศรษฐกิจที่แท้จริงมากกว่าวิธีรวมส่วนได้เสีย เนื่องจากวิธีซื้อธุรกิจรับรู้รายการใหม่ (Revalue) ด้วยมูลค่ายุติธรรม งบดุลภายใต้วิธีซื้อธุรกิจจะน่าเชื่อถือกว่าวิธีรวมส่วนได้เสียจากบันทึกสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่ในด้านของงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะแสดงผลการดำเนินงานที่ดูดีกว่าเนื่องจากงบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีซื้อธุรกิจจะต้องรับผลจากค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจากการรับรู้มูลค่าสินทรัพย์ที่สูงกว่าและรับรู้ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสถานการณ์การรวมธุรกิจภายใต้วิธีซื้อธุรกิจของบริษัท แมนดารีนิโอเรียนทอล อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ซึ่งบริษัทได้บันทึกสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ซื้อมาด้วยมูลค่ายุติธรรมนับตั้งแต่วันที่ซื้อตาม IAS 22 (Revised 1998) ดังนี้

ตัวอย่างที่ 4 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 ของบริษัท แมนดารีนิโอเรียนทอล อินเตอร์เนชันแนล จำกัด บริษัทได้ดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัท ราเฟียลกรุ๊ป จำกัด โดยใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี บริษัทได้รับรู้สินทรัพย์สุทธิของราเฟียลกรุ๊ปไว้ในงบดุลรวมของบริษัทด้วยมูลค่ายุติธรรม 121.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ สิ่งตอบแทนการซื้อรวมทั้งต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องการซื้อมูลค่า 146.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ได้ถูกจ่ายเป็นเงินสด และผลจากการซื้อธุรกิจก่อให้เกิดค่าความนิยม 25.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ดังต่อไปนี้

หมายเหตุประกอบงบกระแสเงินสดรวม⁹

22 ปี) การซื้อธุรกิจ

ณ 19 พฤษภาคม ค.ศ.2000 แมนดาริน โอเรียลทอล กรุ๊ป ได้ซื้อหุ้นทั้งหมดร้อยละ 100 ของบริษัท ราเฟียล กรุ๊ป จำกัด ซึ่งเป็นธุรกิจโรงแรมที่ดำเนินงานอยู่ที่อังกฤษ การรวมธุรกิจมีมูลค่า 146.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งได้รวมต้นทุนการซื้อเรียบร้อยแล้วและการซื้อธุรกิจดำเนินโดยการจ่ายเป็นเงินสด มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของกิจการที่ซื้อมา ณ วันที่ซื้อ มีมูลค่า 121.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ผลจากการซื้อธุรกิจก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 25.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และค่าความนิยมนี้จะถูกตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี รายได้จากกิจการที่ซื้อมามีมูลค่า 28.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และผลกำไรสุทธิ 5.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ได้ถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของแมนดาริน โอเรียลทอล กรุ๊ป นับตั้งแต่ 19 พฤษภาคม ค.ศ.2000 จนถึง 31 ธันวาคม ค.ศ.2000

สินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาจากการซื้อราเฟียล กรุ๊ป เป็นดังนี้

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

สินทรัพย์ที่มีตัวตน (ดูหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 9)	101.7
เงินลงทุนในกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	21.7
เงินลงทุนอื่น	20.8
เงินกู้ยืม – เงินกู้ธนาคาร	(26.6)
เงินกู้ยืม – สัญญาเช่าทางการเงิน	(7.5)
สินทรัพย์อื่น หักหนี้สิน	12.8
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	(1.2)
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	121.7
ค่าความนิยม (ดูหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 8)	25.2
มูลค่าสิ่งตอบแทนการซื้อรวม	146.9
เงินสดและสินทรัพย์เทียบเท่าเงินสดของบริษัทย่อยที่ซื้อมา	(12.3)
กระแสเงินสดไหลออกสุทธิจากการซื้อธุรกิจ	134.6

⁹ Mandarin Oriental International Limited, Mandarin Oriental Group Annual report 2000, p.61.

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

9) สินทรัพย์ที่ระบุได้¹⁰

	(หน่วย : ล้านบาทสหรัฐ)	
	ค.ศ.2000	ค.ศ.1999
มูลค่าตามบัญชี ณ 1 มกราคม	891.3	732.6
รายการปรับปรุงจากอัตราแลกเปลี่ยน	(32.6)	(3.9)
สินทรัพย์จากการซื้อบริษัทย่อย (ดูหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 22)	101.7	-
ซื้อเพิ่มระหว่างงวด	42.2	42.7
จำหน่ายระหว่างงวด	-	(0.5)
ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	(13.4)	14.6
มูลค่าจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่	82.9	135
มูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธันวาคม	1,072.1	891.3

จากตัวอย่างข้างต้น สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของราฟเฟียล จะถูกบันทึกอยู่ในงบดุลรวมของบริษัท แมนดาริน โอเรียลทอล อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรมรวม 121.7 ล้านบาทสหรัฐ และบันทึกค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ 25.2 ล้านบาทสหรัฐ และจากหมายเหตุประกอบงบการเงินเรื่องสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ระบุได้ข้างต้น สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจมูลค่า 101.7 ล้านบาทสหรัฐ จะถูกรวมอยู่ในงบดุลรวมของบริษัทนับจากวันที่มีการซื้อเกิดขึ้นเป็นต้นไป แต่จะไม่แสดงในงบการเงินเปรียบเทียบ

การบันทึกบัญชีของแมนดาริน โอเรียลทอล ณ วันที่ซื้อธุรกิจ 19 พฤษภาคม ค.ศ.2000 เป็นดังนี้ (หน่วย : ล้านบาทสหรัฐ)

เดบิต เงินลงทุนในบริษัทราฟเฟียล	\$121,700,000
ค่าความนิยม	25,200,000
เครดิต เงินสด	\$146,900,000

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสถานการณ์การรวมธุรกิจของเนสเล่ กรุ๊ป ซึ่งได้ปฏิบัติตาม IAS 22 (Revised 1998) เกี่ยวกับการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมาภายใต้วิธีซื้อธุรกิจดังนี้

¹⁰ Mandarin Oriental International Limited, Mandarin Oriental Group Annual report 2000, p.49.

ตัวอย่างที่ 5 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 1 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของบริษัท เนสเล่ กรุ๊ป บริษัทได้ถือปฏิบัติตาม IAS 22 (Revised 1998) เกี่ยวกับการแสดงรายการของกิจการที่ซื้อมา โดยบริษัทจะแสดงรายการของกิจการที่ซื้อมาไว้ในงบการเงินรวมของบริษัทนับจากวันที่ซื้อ และได้กำหนดอยู่ในนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวมดังนี้

นโยบายการบัญชี¹¹

บริษัทในกลุ่มกิจการ

... รายการของบริษัทที่ซื้อมาจะถูกรวมอยู่ในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่ซื้อ และใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี

ในบางครั้งการซื้อธุรกิจไม่ได้เป็นการซื้อหุ้นทั้งหมดของกิจการที่ซื้อมา (บริษัทย่อย) สำหรับกรณีดังกล่าวผู้ซื้อสามารถรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยนั้นได้ 2 แนวทาง ดังต่อไปนี้

1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ให้รับรู้ด้วยมูลค่าตามบัญชีที่บันทึกไว้ก่อนการซื้อธุรกิจ
2. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ให้รับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างที่ 6 จากงบการเงินรวมของบริษัท เอกซ์ทราต้า เอจี สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 บริษัทได้ดำเนินการซื้อหุ้นร้อยละ 98.3 ของบริษัท แอสทูเรียน่า ดี ซินส์ เอสเอ ซึ่งส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยร้อยละ 1.7 จากการซื้อแอสทูเรียน่า บริษัทได้แสดงอยู่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

¹¹ Nestle Group, Consolidated Account of Nestle Group 2002, p.11

งบดุลรวม¹²

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

ณ 31 ธันวาคม	Notes	ค.ศ.2001	ค.ศ.2000
...			
รวมสินทรัพย์		1,306,337	909,771
...			
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		578,756	152,698
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	8	1,994	41
...			
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		1,306,337	909,771

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

8. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

ณ วันที่ในงบดุล	31 ธันวาคม ค.ศ.2001	31 ธันวาคม ค.ศ.2000
เปอร์โต้ ปานีทาโอ จำกัด, อิตาลี	-	41
แอสทูเรียน่า ดี ซินค์ เอสเอ, สเปน	1,994	-
รวม	1,994	41

จากตัวอย่างข้างต้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในงบดุลของ เอกซ์ทราต้า เอจี เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจากการซื้อแอสทูเรียน่า ดี ซินค์ เอสเอ ซึ่งบริษัท รับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

การคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย เป็นดังนี้

¹² Xstrata PLC, Xstrata AG Annual Report 2001, p.14.

แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของแอสทูเรีน่า	117,294
ร้อยละ 98.3 ของมูลค่ายุติธรรมเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่	115,300
ร้อยละ 1.7 ของมูลค่ายุติธรรมเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	1,994
สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของแอสทูเรีน่า	117,294

ซึ่งหากบริษัทใช้แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ คือใช้มูลค่าตามบัญชีในการรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย การคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะเป็นดังนี้

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของแอสทูเรีน่า	105,000
ร้อยละ 1.7 ของมูลค่าตามบัญชีเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	1,785
ร้อยละ 98.3 ของมูลค่ายุติธรรมเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่	115,300
สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของแอสทูเรีน่า	117,085

จากตัวอย่างข้างต้น มูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิตั้งรวมของกิจการที่ซื้อจะมีมูลค่า 117.2 ล้านเหรียญสหรัฐหากกิจการใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ แต่จะมีมูลค่า 117.0 ล้านเหรียญสหรัฐหากกิจการใช้แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในการรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ

แนวปฏิบัติทางบัญชีภายใต้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ใช้ต้นทุนการซื้อเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี โดยผู้ซื้อจะรับรู้มูลค่ารวมทั้งสิ้นของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิพร้อมทั้งค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจด้วยต้นทุนการซื้อที่เกิดขึ้น ซึ่งต้นทุนการซื้อจะถูกบันทึกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนการซื้อซึ่งผู้ซื้อมอบให้ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน เพื่อแลกเปลี่ยนกับการควบคุมในสินทรัพย์สุทธิของผู้ขาย แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียนั้น ต้นทุนการซื้อจะไม่ถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี แต่กิจการจะรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันด้วยมูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ บันทึกผลต่างระหว่างต้นทุนในการแลกเปลี่ยน (จำนวนที่บันทึกของหุ้นที่ออกบวกกับสิ่งตอบแทนการซื้อในรูปเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น) และมูลค่าที่บันทึกของหุ้นทุนที่ได้มาโดยนำไปปรับปรุงกับส่วนของผู้ถือหุ้น

วิธีปฏิบัติที่แตกต่างกันนี้ทำให้งบการเงินภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียไม่สะท้อนถึงต้นทุนที่แท้จริงของการรวมธุรกิจ และจะไม่ปรากฏร่องรอยของการรวมธุรกิจในรายงานทางการเงินให้ผู้ใช้งบการเงินได้พบในงวดบัญชีต่อมาได้เนื่องจากกิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าเดิมและนำต้นทุนการซื้อที่เหลืออยู่ไปปรับปรุงกับส่วนของเจ้าของ ในขณะที่วิธีซื้อธุรกิจนั้นต้นทุนการซื้อจะถูกนำไปปรับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมด และจะยังคงแสดงให้เห็นถึงผลของการรวมธุรกิจในงบการเงินงวดบัญชีต่อๆ มาได้

สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น แนวปฏิบัติภายใต้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้รวมเฉพาะรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการซื้อเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อ ซึ่งรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อจะรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการซื้อธุรกิจ ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียน ค่าธรรมเนียมในการออกตราสารทุน ค่าที่ปรึกษาทางบัญชี ค่าสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ค่าประเมินราคา และค่าที่ปรึกษาต่างๆ สำหรับรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อธุรกิจจะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น เช่น รายจ่ายประจำของแผนกที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้นทั้งจำนวน โดยไม่คำนึงถึงว่ารายจ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจหรือไม่ก็ตาม มีข้อสังเกตว่างบการเงินของธุรกิจที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียจะต้องแบกรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจทั้งจำนวนในงวดบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นเพียงงวดบัญชีเดียว แต่จะไม่ได้รับผลกระทบจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวในงวดบัญชีต่อๆ มา ในขณะที่ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจนั้นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อธุรกิจจะถือว่าเป็นต้นทุนการซื้อและจะถูกนำไปปันส่วนให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ ซึ่งต้นทุนส่วนนี้จะถูกทยอยรับรู้ในรูปของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ หรืออาจถูกทยอยรับรู้ในรูปของค่าความนิยมตัดบัญชีตามอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น

จากแนวปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการซื้อ แสดงให้เห็นว่าวิธีซื้อธุรกิจมีแนวคิดว่าการซื้อธุรกิจมีลักษณะเช่นเดียวกับการซื้อสินทรัพย์โดยทั่วไป จึงใช้หลักเกณฑ์การบันทึกบัญชีในลักษณะเดียวกันกับการซื้อสินทรัพย์คือใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียมีแนวคิดว่าการกิจการที่มารวมกันยังคงแยกกันดำเนินงานอยู่เช่นเดิม แม้ว่ากิจการเหล่านี้จะมีเจ้าของและการบริหารงานร่วมกัน จึงพยายามทำให้งบการเงินของกิจการที่มารวมกันมีการเปลี่ยนแปลงน้อยที่สุดโดยการใช่มูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (Carrying Value) ในการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน โดยไม่คำนึงถึงมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนที่แท้จริงที่เกิดขึ้น

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการปันส่วนต้นทุนการซื้อธุรกิจของบริษัท เอดีซี เทเลคอมมิวนิเคชั่น อินซ์ ซึ่งได้ดำเนินการซื้อบริษัท เซนทิแกรม คอมมิวนิเคชั่น คอร์ปอเรชั่น โดยใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี บริษัทได้ปฏิบัติตาม IAS 22 (Revised 1998) ดังนี้

ตัวอย่างที่ 7 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2001 ของบริษัท เอดีซี คอมมิวนิเคชั่น อินซ์ บริษัทได้ดำเนินการรวมธุรกิจกับบริษัท เซนทิแกรม คอมมิวนิเคชั่น คอร์ปอเรชั่น ในปี ค.ศ.2000 โดยใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี ต้นทุนการซื้อทั้งหมดมูลค่า 221.0 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งได้รวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อธุรกิจ 4.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐไว้แล้ว จะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของเซนทิแกรม และส่วนที่เหลือรับรู้เป็นค่าความนิยมดังต่อไปนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 5: การรวมธุรกิจ¹³

วิธีซื้อธุรกิจ:

... ในเดือนกรกฎาคม ค.ศ.2000 บริษัทได้ซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดของบริษัท เซนทิแกรม คอมมิวนิเคชั่น คอร์ปอเรชั่น โดยการจ่ายเงินสดมูลค่า 173.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และออกสิทธิซื้อหุ้นมูลค่า 42.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นสิ่งตอบแทนการซื้อ บริษัทเซนทิแกรมเป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับเทคโนโลยีการสื่อสาร ผลการดำเนินงานรวมของเอซีดี ได้รวมผลการดำเนินงานของเซนทิแกรมนับจากวันที่ซื้อเป็นต้นไป ผลจากการซื้อธุรกิจ กิจการจะรับรู้งานวิจัยและพัฒนาที่อยู่ในระหว่างดำเนินงานที่ได้มาจากการซื้อมูลค่า 15.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นสินทรัพย์

การปันส่วนต้นทุนการซื้อเป็นดังนี้

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

เงินสด	\$173.6
สิทธิซื้อหุ้นสามัญ	42.9
รวมสิ่งตอบแทนการซื้อ	216.5
ต้นทุนและค่าใช้จ่ายทางตรงเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจ	4.5
รวมต้นทุนการซื้อทั้งสิ้น	\$221.0

การปันส่วนต้นทุนการซื้อให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิจากการซื้อธุรกิจ	\$43.5
ค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการซื้อธุรกิจ	149.6
เงินทดแทนตั้งพัก	12.1
งานวิจัยและพัฒนา	15.8
รวมต้นทุนการซื้อที่ปันส่วน	\$221.0

¹³ http://www.stockprofiles.com/adc/09_08.htm

จากตัวอย่างข้างต้น ต้นทุนการซื้อ 221 ล้านเหรียญสหรัฐ จะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่
ระบุได้สุทธิของเซนต์ปีแยร์ รวมมูลค่า 71.4 ล้านเหรียญสหรัฐ ส่วนที่เหลือ 146.6 ล้านเหรียญสหรัฐ
จะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ

การบันทึกบัญชีของเอซีดี ณ วันที่ซื้อธุรกิจ เป็นดังนี้ (หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต เงินลงทุนในบริษัทเซนต์ปีแยร์	\$216,500,000
เครดิต เงินสด	\$173,600,000
สิทธิซื้อหุ้นสามัญ	42,900,000

บันทึกรายการซื้อหุ้นสามัญในบริษัทเซนต์ปีแยร์ โดยการจ่ายเงินสดและออกสิทธิซื้อหุ้น
สามัญเป็นการแลกเปลี่ยน

เดบิต เงินลงทุนในบริษัทเซนต์ปีแยร์	\$4,500,000
เครดิต เงินสด	\$4,500,000

บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายทางตรงในการซื้อธุรกิจ

เดบิต สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	\$43,500,000
ค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	149,600,000
สินทรัพย์เงินทดแทนตั้งพัก	12,100,000
งานวิจัยและพัฒนา	15,800,000
เครดิต เงินลงทุนในบริษัทเซนต์ปีแยร์	\$221,000,000

บันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ

สำหรับแนวทางในการกำหนดต้นทุนการซื้อสำหรับการซื้อธุรกิจนั้น IAS 22 (Revised
1998) ได้กำหนดไว้เป็นดังนี้

1. การซื้อธุรกิจที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนหลายรายการ
ต้นทุนการซื้อจะหมายถึงต้นทุนรวมของรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการที่เกิดขึ้น และ
ใช้ราคาทุนและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการมาเป็นเกณฑ์ในการ
บันทึกบัญชี
2. การยึดระยะเวลาการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ

ผู้ซื้อจะต้องกำหนดต้นทุนการซื้อธุรกิจด้วยมูลค่าปัจจุบันของสิ่งตอบแทนการซื้อซึ่งรวม ส่วนเกินหรือส่วนลดที่เกิดขึ้น ไม่ใช่กำหนดต้นทุนการซื้อจากจำนวนที่ต้องจ่ายชำระตามที่ได้ระบุไว้

3. การออกหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดของผู้ซื้อเองเป็นสิ่งตอบแทนการซื้อ

กำหนดต้นทุนการซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์นั้น โดยใช้ราคาตลาด ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนขึ้น แต่มีข้อแม้ว่าความผันผวนหรือความเบาบางของตลาดจะต้องไม่ทำให้ราคาตลาด ณ วันดังกล่าวขาดความน่าเชื่อถือ สำหรับกรณีที่ราคาตลาด ณ วันนั้นขาดความน่าเชื่อถือ ให้พิจารณาความเคลื่อนไหวของราคาตลาด โดยใช้ช่วงเวลาอันเหมาะสมก่อนและหลังการประกาศเงื่อนไขของการซื้อธุรกิจ สำหรับในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายในตลาด ให้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์โดยอ้างอิงถึงสัดส่วนของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของกิจการผู้ซื้อเอง หรือโดยอ้างอิงถึงสัดส่วนของส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของผู้ขายแล้วแต่ว่ามูลค่ายุติธรรมใดจะมีหลักฐานสนับสนุนชัดเจนกว่า

หากมีกรณีที่ผู้ซื้อจ่ายเงินสดให้แก่ผู้ขายแทนการออกหลักทรัพย์เป็นบางส่วน ส่วนเงินสดที่จ่ายอาจถูกนำมาใช้เป็นหลักฐานในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ทั้งสิ้นได้ นอกจากนี้ผู้ซื้ออาจใช้ผู้ประเมินราคาอิสระช่วยในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์นั้นได้อีกด้วย

4. สิ่งตอบแทนการซื้อธุรกิจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต

ในการซื้อธุรกิจอาจเป็นไปได้ว่าข้อตกลงในการซื้อธุรกิจทำให้จำนวนสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการซื้อธุรกิจขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ณ วันที่ซื้อผู้ซื้อต้องนำจำนวนปรับปรุงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจมารวมเป็นต้นทุนการซื้อธุรกิจด้วย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การปรับปรุงนั้นจะเกิดขึ้นและผู้ซื้อสามารถวัดมูลค่าจำนวนที่ปรับปรุงได้อย่างน่าเชื่อถือ หากต่อมาในภายหลังเหตุการณ์ในอนาคตที่ประมาณไว้ไม่เกิดขึ้นหรือผู้ซื้อจำเป็นต้องทบทวนประมาณการที่ทำไว้ ผู้ซื้อจะต้องปรับปรุงต้นทุนการซื้อธุรกิจอีกครั้งหนึ่งซึ่งอาจส่งผลให้ต้องปรับปรุงค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบแล้วแต่กรณี ต่อมาเมื่อเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของสิ่งตอบแทนการซื้อธุรกิจได้สิ้นสุดลง ผู้ซื้อจะต้องทำการปรับปรุงต้นทุนการซื้อธุรกิจเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะได้รับหรือต้องจ่ายจำนวนที่เปลี่ยนแปลงไปของสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจและจำนวนที่จะได้รับหรือต้องจ่ายนั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งการปรับปรุงนี้จะส่งผลกระทบต่อค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบแล้วแต่กรณี

การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นเกี่ยวกับการรับรู้รายการในงบการเงิน วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของธุรกิจที่ซื้อ มา และรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการซื้อธุรกิจซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนด ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป เมื่อสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ โดยผู้ซื้อจะต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวแยกต่างหากจากกันในงบดุล

1. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแก่ที่ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแก่ที่ผู้ซื้อจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับหนี้สิน
2. ผู้ซื้อสามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจสามารถเข้าควบคุมและรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งไม่เคยรับรู้ในงบการเงินของกิจการที่ซื้อมาก่อนเนื่องจากสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของการรับรู้รายการก่อนการซื้อกิจการนั้น ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างกิจการ หรือผลประโยชน์ทางด้านภาษีที่เกิดจากผลขาดทุนของกิจการที่ซื้อมาเนื่องจากผู้ซื้อไม่คว่าไรทางภาษีพอที่จะได้รับผลประโยชน์ทางด้านภาษีนั้น เป็นต้น แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียไม่สามารถรับรู้รายการดังกล่าวได้

สำหรับการรับรู้หนี้สินภายใต้วิธีซื้อธุรกิจนั้น IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ผู้ซื้อจะต้องไม่รับรู้หนี้สินที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตหรือรายการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ ไม่ว่าจะผลขาดทุนหรือรายการนั้นจะเกี่ยวข้องกับผู้ซื้อหรือเกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ซื้อก็ตาม และต้องไม่รับรู้หนี้สินที่เกิดจากการกระทำของผู้ซื้อหรือหนี้สินที่ผู้ซื้อจงใจก่อให้เกิดขึ้น เนื่องจากถือว่าหนี้สินดังกล่าวไม่ได้เป็นหนี้สินของธุรกิจที่ซื้อมา ดังนั้นจึงต้องไม่นำหนี้สินดังกล่าวมาพิจารณาในการปันส่วนต้นทุนการซื้อ ยกเว้นเฉพาะกรณีที่เป็นหนี้สินหรือภาระผูกพันโดยตรงที่เกิดจากการซื้อธุรกิจซึ่งผู้ซื้อ ได้ทำแผนเพื่อใช้กับธุรกิจที่ซื้อมาโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของแผนการซื้อธุรกิจ และหนี้สินดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินที่ยังไม่ใช้หนี้สินของธุรกิจที่ซื้อมา ณ วันนั้น หากผู้ซื้อได้ดำเนินการตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ โดยรับรู้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดจากเรื่องทีระบุในข้อ 1.1 ถึง ข้อ 1.4 เท่านั้น

1. ณ วันที่ซื้อหรือก่อนวันที่ซื้อ ผู้ซื้อได้ทำแผนหลักเกี่ยวกับการเลิกกิจการหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อมาซึ่งเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่งต่อไปนี้

1.1 การจ่ายค่าตอบแทนพนักงานของธุรกิจที่ซื้อมาเนื่องจากการเลิกจ้าง
 1.2 การปิดโรงงานหรือสถานประกอบการของธุรกิจที่ซื้อมา
 1.3 การยกเลิกสายผลิตภัณฑ์ของธุรกิจที่ซื้อมา
 1.4 การยกเลิกสัญญาที่สร้างภาระแก่ธุรกิจที่ซื้อมา การยกเลิกสัญญาดังกล่าวต้องเกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งผู้ซื้อได้แจ้งให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งทราบ ณ วันที่ซื้อหรือก่อนวันที่ซื้อว่าสัญญาดังกล่าวจะถูกยกเลิก

2. ผู้ซื้อประกาศลักษณะสำคัญของแผนหลัก ณ วันที่ซื้อหรือก่อนวันที่ซื้อเป็นเหตุให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องคาดการณ์ได้สมเหตุผลยิ่งขึ้นว่าผู้ซื้อจะปฏิบัติตามแผนที่วางไว้

3. ผู้ซื้อจัดทำรายละเอียดของแผนหลักอย่างเป็นทางการภายในเวลา 3 เดือนนับตั้งแต่วันที่ซื้อหรือวันที่งบการเงินประจำปีได้รับการอนุมัติ แล้วแต่ว่าวันใดจะถึงก่อน รายละเอียดดังกล่าวต้องระบุถึงเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

3.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง

3.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ

3.3 สถานประกอบการ หน้าที่งาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง

3.4 รายจ่ายที่ผู้ซื้อจะรับผิดชอบ

3.5 กำหนดเวลาที่จะนำแผนหลักมาปฏิบัติ

หากผู้ซื้อได้รับรู้ประมาณการหนี้สินจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อมาดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้ซื้อจะต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินดังกล่าวโดยการปรับปรุงกับค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ (และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยตามความเหมาะสม) เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. ความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหมดไปหรือมีระดับต่ำกว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หรือ

2. ผู้ซื้อไม่ได้ปฏิบัติตามแผนโดยละเอียดที่วางไว้อย่างเป็นทางการหรือไม่ได้ปฏิบัติตามในระยะเวลาที่กำหนดไว้

ในการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ อาจเป็นไปได้ว่าเมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ เนื่องจากว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการรับรู้หรือผู้ซื้อไม่ทราบว่าสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวอยู่ในขณะนั้น และต่อมาในภายหลังสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวเข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการรับรู้ซึ่งได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ซื้อจะต้องรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินนั้น และในทำนองเดียวกัน อาจเป็นไปได้ว่าผู้ซื้อจะต้องปรับปรุงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้เคยบันทึกไว้ เนื่องจากว่า

เลขหมู่.....

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

ภายหลังมีหลักฐานเพิ่มเติมที่ช่วยให้ผู้ซื้อสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้ซื้อจะต้องปรับปรุงค่าความนิยมและค่าความนิยมคิดลบที่เคยบันทึกไว้อีกด้วย โดยมีเงื่อนไขในการปรับปรุงดังนี้

1. การปรับปรุงจะต้องไม่ทำให้ราคาตามบัญชีของค่าความนิยมสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS 36, Impairment of Assets)

2. การปรับปรุงดังกล่าวจะต้องทำขึ้นภายในงวดปีบัญชีแรกหลังการซื้อธุรกิจ (เว้นแต่จะเป็นหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งรับรู้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ข้างต้น และเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อ 3 ข้างต้น) มิฉะนั้นการปรับปรุงดังกล่าวจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด

สำหรับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในเวลาต่อมาการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 (Interpretation of Statement of Accounting Standard : INT13) ได้ยกตัวอย่างแนวปฏิบัติไว้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 8 กิจการหนึ่งได้ทำการซื้อธุรกิจ ณ 30 กันยายน ค.ศ.2001 และงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 นั้น กิจการได้รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจเป็นมูลค่า 100,000 เหรียญสหรัฐ และตัดจำหน่ายค่าความนิยมเป็นระยะเวลา 20 ปี มูลค่าค่าความนิยมยกไป ณ สิ้น 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 เป็น 98,750 เหรียญสหรัฐ (มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่าย 1,250 เหรียญสหรัฐ)

ในระหว่างปี ค.ศ.2002 กิจการได้รับข้อมูลจากการศึกษาเพิ่มเติมซึ่งทำให้สามารถประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น และได้ข้อสรุปว่า มูลค่า 20,000 เหรียญสหรัฐ ที่ได้รวมอยู่ในค่าความนิยม 100,000 เหรียญสหรัฐ ที่กิจการได้รับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรกนั้น ที่จริงแล้วควรจะถูกบันทึกบางส่วนให้กับอาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์เหลืออยู่ 5 ปี ณ วันที่ซื้อ ดังนั้นกิจการจึงต้องมีการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมดังนี้ ทำการปรับปรุงยอดยกไปของอาคารและอุปกรณ์ ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ต่ำไป 20,000 เหรียญสหรัฐ หักด้วยจำนวนเงินที่ควรรับรู้เป็นค่าเสื่อมราคาในส่วนของจำนวนที่ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม (ซึ่งค่าเสื่อมราคาดังกล่าวจะมีมูลค่าเป็น 1,000 เหรียญสหรัฐ ณ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001)

และเนื่องจากการปรับปรุงดังกล่าวได้ทำขึ้นภายในงวดปีบัญชีแรกหลังการซื้อธุรกิจ ดังนั้นมูลค่าค่าความนิยมยกไปจึงควรถูกปรับปรุงลดยอดด้วยมูลค่าที่ควรจะเป็น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

20,000 เหรียญสหรัฐ และต้องปรับปรุงลดยอดค่าตัดจำหน่ายด้วย (250 เหรียญสหรัฐ ณ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001)

ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่เพิ่มขึ้น 1,000 เหรียญสหรัฐ และค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่ลดลง 250 เหรียญสหรัฐ จะส่งผลกระทบต่องบการเงินโดยการไปลดยอดกำไรสุทธิสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ด้วยมูลค่า 750 เหรียญสหรัฐ สัมพันธ์กับงบการเงินเปรียบเทียบ ณ สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001

สำหรับงบการเงินประจำปีสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลว่าได้มีการปรับปรุงยอดยกมาของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ ในระหว่างปี ค.ศ.2002 เนื่องจากว่าได้มีการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น โดยเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อธุรกิจควรมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากเดิม 20,000 เหรียญสหรัฐ และส่งผลให้ลดมูลค่าค่าความนิยมที่ได้เคยแสดงไว้ กิจการจะต้องเปิดเผยด้วยว่าถ้าหากการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมได้ถูกทำขึ้น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ มูลค่ากำไรสุทธิสำหรับงบการเงินเปรียบเทียบปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 ควรจะถูกลดลงด้วยค่าเสื่อมราคา 1,000 เหรียญสหรัฐ และเพิ่มขึ้นด้วย ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่ลดลง 250 เหรียญสหรัฐ และผลกระทบดังกล่าวเหล่านี้ได้ถูกรวมอยู่ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 เรียบร้อยแล้ว¹⁴

สำหรับการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในเวลาต่อมานั้น การตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 (Interpretation of Statement of Accounting Standard : INT13) ได้ยกตัวอย่างแนวปฏิบัติไว้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 9 เช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 8 ข้างต้น แต่กรณีนี้จะเป็นการสมมติฐานว่ามีการปรับปรุงในทางตรงข้าม คือ เป็นการปรับปรุงลดยอดมูลค่ายุติธรรมของอาคารและอุปกรณ์ 20,000 เหรียญสหรัฐ ซึ่งที่อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์เหลืออยู่ 5 ปี ณ วันที่ 30 กันยายน ค.ศ.2001 ซึ่งก็คือวันที่ซื้อ และสมมติฐานว่า กิจการได้ระบุว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมส่วนที่เพิ่มเติมนี้มีมูลค่า 17,000 เหรียญสหรัฐ ณ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001

ยอดยกมาของอาคารและอุปกรณ์จะถูกลดลงด้วย 19,000 เหรียญสหรัฐ ซึ่งคำนวณจากมูลค่ายุติธรรมที่ลดลง 20,000 เหรียญสหรัฐ หักค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้สูงเกินไป 1,000 เหรียญสหรัฐ ณ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 กิจการได้พิจารณาว่าจำนวนปรับปรุงค่าความนิยมมาที่เพิ่มขึ้น 20,000

¹⁴ IASC, Interpretation of Statement of Accounting Standard INT13, Appendix 1, p.1.

เหรียญสหรัฐนี้ ควรจะเป็น 19,750 เหรียญสหรัฐ ซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม 250 เหรียญสหรัฐ ซึ่งคำนวณจากวันที่ซื้อจนถึง 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 ไว้แล้ว กิจการจะรับรู้เป็นค่าความนิยมเพียง 17,000 เหรียญสหรัฐ เท่านั้น ซึ่งเป็นจำนวนสูงสุดที่จะสามารถรับรู้ได้โดยไม่ให้สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ผลต่างมูลค่า 2,000 เหรียญสหรัฐ ระหว่างสินทรัพย์ถาวรที่ลดลง 19,000 เหรียญสหรัฐ และค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้น 17,000 เหรียญสหรัฐ จะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ลดลง 1,000 เหรียญสหรัฐ และค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่เพิ่มขึ้น 250 เหรียญสหรัฐ จะส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 เป็นมูลค่า 750 เหรียญสหรัฐ สัมพันธ์กับงบการเงินเปรียบเทียบ และกำไรสุทธิสำหรับปีดังกล่าวจะลดลงด้วยรายการขาดทุนจากการค้ายค่า 2,750 เหรียญสหรัฐ

ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลว่ารายการปรับปรุงยอดยกมาของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจได้ทำขึ้นในระหว่างปี ค.ศ.2002 เนื่องจากว่าได้มีการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น โดยเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อได้ถูกลดมูลค่าลงไป 20,000 เหรียญสหรัฐ และส่งผลให้เพิ่มมูลค่าของค่าความนิยมที่เคยแสดงไว้ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลด้วยว่าถ้าการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมได้ถูกทำขึ้น ณ วันที่ซื้อ กำไรสุทธิสำหรับงบการเงินเปรียบเทียบปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 ควรจะถูกลดลงด้วยรายการขาดทุนจากการค้ายค่าของสินทรัพย์ 2,750 เหรียญสหรัฐ และโดยการเพิ่มค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม 250 เหรียญสหรัฐ และกำไรสุทธิจะถูกเพิ่มขึ้นด้วยค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ลดลง 1,000 เหรียญสหรัฐ และผลกระทบดังกล่าวนี้ได้ถูกรวมอยู่ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 เรียบร้อยแล้ว¹⁵

สำหรับกรณีที่กิจการได้รับรู้ค่าความนิยมติดลบที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในเวลาต่อมาจะเป็นดังตัวอย่างนี้

ตัวอย่างที่ 10 เช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 9 ข้างต้น แต่กรณีนี้จะเป็นการสมมติฐานว่า ณ วันที่ซื้อธุรกิจ กิจการได้รับรู้ค่าความนิยมติดลบที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ 100,000 เหรียญสหรัฐ ค่าความนิยมติดลบนี้เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตซึ่งได้ระบุอยู่ในแผนการซื้อ

¹⁵ IASC, *Interpretation of Statement of Accounting Standard INT13*, Appendix 1, p.2.

ธุรกิจ และกิจการได้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้เมื่อเกิดผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายใน
อนาคต ณ 1 ธันวาคม ค.ศ. 2001 ทั้งจำนวน 100,000 เหรียญสหรัฐ

ยอดยกมาของอาคารและอุปกรณ์จะถูกลดลงด้วย 19,000 เหรียญสหรัฐ ซึ่งคำนวณจาก
มูลค่ายุติธรรมที่ลดลง 20,000 เหรียญสหรัฐ หักค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้สูงเกินไป 1,000 เหรียญสหรัฐ ณ
31 ธันวาคม ค.ศ.2001 นอกจากนี้กิจการจะต้องกลับรายการรายได้จากค่าความนิยมติดลบ
ตัดจำหน่ายที่รับรู้สูงไป 20,000 เหรียญสหรัฐ อีกด้วย

สำหรับงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล
ว่ารายการปรับปรุงยอดยกมาของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจได้ทำขึ้น
ในระหว่างปี ค.ศ.2002 เนื่องจากว่าได้มีการศึกษาเพิ่มเติมจนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอาคาร
และอุปกรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น และเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอาคารและ
อุปกรณ์ ณ วันที่ซื้อธุรกิจควรมีมูลค่าลดลงจากเดิม 20,000 เหรียญสหรัฐ และส่งผลให้ลดมูลค่า
ค่าความนิยมติดลบที่เคยแสดงไว้ กิจการต้องเปิดเผยด้วยว่าหากการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมได้ถูก
ทำขึ้น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ มูลค่ากำไรสุทธิสำหรับงบการเงินเปรียบเทียบปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม
ค.ศ.2001 ควรจะถูกเพิ่มขึ้นด้วยค่าเสื่อมราคาที่ได้รับรู้สูงเกินไป 1,000 เหรียญสหรัฐ และลดลงด้วยราย
ได้จากการตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบ 20,000 เหรียญสหรัฐ และผลกระทบดังกล่าวเหล่านี้ได้ถูก
รวมอยู่ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 เรียบร้อยแล้ว

ค่าความนิยมและค่าความนิยมติดลบที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ

แนวปฏิบัติทางบัญชีภายใต้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความ
นิยมติดลบซึ่งกำหนดขึ้นจากต้นทุนการซื้อที่เหลืออยู่ภายหลังจากที่ได้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่
ระบุได้เรียบร้อยแล้ว โดยรับรู้ค่าความนิยมด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้
เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งต่ำกว่าต้นทุนการซื้อเป็นสินทรัพย์ในงบดุล โดยแสดงด้วยราคาทุนหัก
ค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า และรับรู้ค่าความนิยมติดลบด้วยมูลค่ายุติธรรมของ
สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อเป็นสินทรัพย์
เช่นเดียวกับค่าความนิยมแต่แสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้
เสีย กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบไม่ว่ากรณีใดๆ ทั้งสิ้น

มีข้อสังเกตว่าประเด็นความแตกต่างในเรื่องของค่าความนิยมจะส่งผลให้งบการเงินภายใต้
วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียมีความแตกต่างกันอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ธุรกิจ
ที่ซื้อมามีมูลค่าที่แท้จริงสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีมากๆ เช่น การรวมธุรกิจในกลุ่มเทคโนโลยีและการ-
สื่อสาร ซึ่งการปฏิบัติภายใต้วิธีซื้อธุรกิจจะทำให้กิจการต้องรับรู้ค่าความนิยมจำนวนมากและส่งผล

ให้การรายงานผลกำไรต้องถูกลดลงด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยม ได้แก่ ค่าความนิยมตัดบัญชี และขาดทุนจากการค้อยค่า ในขณะที่การใช้วิธีรวมส่วนได้เสียกิจการจะไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าว งบการเงินภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจึงแสดงผลการดำเนินงานที่ดีกว่าวิธีซื้อกิจการและส่งผลให้สามารถแสดงอัตราส่วนทางการเงินที่ดีกว่าอีกด้วย อย่างไรก็ตาม งบการเงินภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้แสดงถึงมูลค่าที่กิจการยอมจ่ายออกไปเพื่อแลกกับชื่อเสียง ความชำนาญ เทคโนโลยี หรือผลประโยชน์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการรวมธุรกิจ ในขณะที่วิธีซื้อกิจการได้สะท้อนออกมาในรูปของค่าความนิยม

IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าความนิยมไว้ดังนี้

ค่าความนิยมกำหนดขึ้นจากต้นทุนการซื้อที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อ ซึ่งค่าความนิยมถือว่าเป็นสินทรัพย์ สำหรับแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าความนิยมสามารถจำแนกเป็นหัวข้อได้ดังนี้

1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องบันทึกค่าความนิยมที่เป็นผลจากการรวมธุรกิจไว้ในงบดุล โดยแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการค้อยค่า

2. ค่าตัดจำหน่าย

ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น โดยสันนิษฐานไว้ก่อนว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมจะไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น

2.1 ผู้ซื้อต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เว้นแต่จะมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่าการตัดจำหน่ายวิธีอื่นเหมาะสมกว่าภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ ในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีหลักฐานสนับสนุนการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีอื่น ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายที่เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะได้รับจากค่าความนิยมนั้น

2.2 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้น

2.3 ผู้ซื้อต้องทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมทุกวันสิ้นงวดบัญชีเป็นอย่างน้อย หากอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมที่ประมาณได้ในขณะนั้นแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ผู้ซื้อต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายค่าความนิยมตามที่ควรจะเป็น หากรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากค่าความนิยมเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญผู้ซื้อต้องเปลี่ยนวิธีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมให้สะท้อนถึงรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวต้องถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีซึ่งผู้ซื้อต้องปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายในงวดบัญชีปัจจุบันและอนาคตตาม

ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง กำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี (IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies).

3. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน-รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ผู้ซื้อต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS36, Impairment of Assets) ทุกสิ้นงวดบัญชีเป็นอย่างน้อย แม้ว่าจะไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าค่าความนิยมนั้นด้อยค่าหากค่าความนิยมนั้นประมาณว่าจะมีอายุการให้ประโยชน์นานกว่า 20 ปี นับจากวันที่เริ่มรับรู้ค่าความนิยมดังกล่าว

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างบริษัทที่มีนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยม ซึ่งได้ถือปฏิบัติตามที่ IAS 22 (Revised 1998) กำหนดไว้

ตัวอย่างที่ 11 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของบริษัทแมนดาริน โอเรียลทอล อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ผลการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ ณ วันที่ 19 กรกฎาคม ค.ศ.2000 ก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 25.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ บริษัทมีนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมดังนี้

นโยบายการบัญชี

ค่าความนิยม¹⁶

ค่าความนิยมแสดงถึงต้นทุนการซื้อส่วนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจหรือบริษัทในเครือ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจจะถูกรายงานอยู่ในงบดุลในส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและถูกตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณขึ้น

ค่าความนิยมที่ได้มาจากกลยุทธ์การซื้อธุรกิจส่วนมากของกลุ่มกิจการเพื่อที่จะขายการให้บริการและขยายพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ทางการตลาดจะถูกตัดจำหน่ายตามระยะเวลาสูงสุด 20 ปี ยอดยกมาของค่าความนิยมจะถูกประเมินมูลค่าทุกๆ ปี และตัดจำหน่ายค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์หากได้รับการพิจารณาว่าเป็นกรณีที่น่าเป็น

กำไรหรือขาดทุนจากการตัดจำหน่ายหน่วยงานทางธุรกิจจะพิจารณาถึงยอดคงเหลือของค่าความนิยมส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่ตัดจำหน่ายออกไป

¹⁶ Mandarin Oriental International Limited, Mandarin Oriental Group Annual Report 2000, p.40.

ตัวอย่างที่ 12 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของบริษัท เนสเล่ กรุ๊ป บริษัทมีนโยบายเกี่ยวกับค่าความนิยมและกำหนดเป็นนโยบายทางบัญชีดังนี้

นโยบายการบัญชี

ค่าความนิยม¹⁷

นับจากวันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1995 ต้นทุนการซื้อส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิจะถูกรับรู้ มูลค่ายุติธรรมนี้ได้วัดมูลค่าและตัดจำหน่าย มูลค่ายุติธรรมจะถูกรวมอยู่ในหมวดสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการซื้อซึ่งไม่สามารถระบุแยกต่างหากออกมาได้ ซึ่งได้แก่ เครื่องหมายการค้า และสิทธิบัตรด้านอุตสาหกรรม

ค่าความนิยมถูกตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ ค่าความนิยมส่วนใหญ่ถูกตัดจำหน่ายตามระยะเวลา 20 ปี ถ้าหากอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี กิจการจะเปิดเผยถึงองค์ประกอบ และหลักเกณฑ์ที่กำหนดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมดังกล่าว กิจการจะต้องทบทวนและประเมินมูลค่า ระยะเวลาการตัดจำหน่าย และวิธีการตัดจำหน่าย ค่าความนิยมทุกๆ ปี

ค่าความนิยมจะถูกบันทึกด้วยสกุลเงินของหน่วยงานที่ซื้อ

ตัวอย่างที่ 13 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของบริษัท วีเทค โฮลดิ้ง จำกัด บริษัทมีนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมดังนี้

นโยบายการบัญชี

ค่าความนิยม¹⁸

ความนิยมแสดงถึงส่วนเกินของต้นทุนการซื้อที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยที่หรือบริษัทในเครือที่ซื้อ ณ วันที่ซื้อ ค่าความนิยมที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจถูกแสดงอยู่ในงบดุลเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและถูกตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ที่คาดไว้ ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจที่เกิดขึ้นก่อน 1 เมษายน ค.ศ.1996 ได้ถูกกลับรายการและรับรู้เป็นรายได้ในปีที่มีการซื้อธุรกิจ

กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานทางธุรกิจของบริษัทย่อยถูกคำนวณโดยพิจารณาถึงมูลค่าสุทธิของค่าความนิยม ณ วันที่ตัดจำหน่าย รวมถึงมูลค่าความนิยมส่วนที่ยังคงเหลืออยู่ แต่ไม่พิจารณาค่าความนิยมส่วนที่ได้เคยตัดจำหน่ายไปแล้ว

¹⁷ Nestle Group, *Consolidated Accounting of Nestle Group 2002*, p.15.

¹⁸ Vtech Holding Limited, *Vtech Holding Annual Report 2002*, p.36.

มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมจะถูกประเมินการด้อยค่าทุกปีและตัดจำหน่ายหากเกิดกรณีที่น่าเป็น

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการแสดงค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจในงบดุลและแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมของบริษัท เอกซ์ตราต้า เอจี

ตัวอย่างที่ 14 จากงบการเงินรวมของบริษัท เอกซ์ตราต้า เอจี สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 บริษัทได้รวมธุรกิจกับบริษัท เอสทริเรียน่า ดี ซินค์ เอสเอ ดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

1. การเปลี่ยนแปลงในกลุ่มบริษัท¹⁹

มีผลตั้งแต่วันที่ 3 พฤษภาคม ค.ศ.2001 บริษัทได้ซื้อหุ้นร้อยละ 95.5 ของหุ้นทุนที่ออกจำหน่ายของบริษัท เอสทริเรียน่า ดี ซินค์ เอสเอ ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนในประเทศสเปน โดยบริษัทได้ดำเนินการซื้อผ่านทางเอกซ์ตราต้า สเปน เอสแอล ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของกิจการ บริษัทได้จ่ายสิ่งตอบแทนการซื้อมูลค่า 453.6 ล้านเหรียญสหรัฐ ซึ่งได้รวมต้นทุนการซื้อแล้ว ในเดือนธันวาคม ค.ศ.2001 บริษัทซื้อหุ้นเพิ่มเติมอีกร้อยละ 2.8 ซึ่งการรวมธุรกิจจะสำเร็จในกลางเดือนมีนาคม ค.ศ.2002 และผลจากการรวมธุรกิจ เอกซ์ตราต้า สเปน เอสแอล จะเปลี่ยนชื่อและสถานะเป็น เอสทริเรียน่า ดี ซินค์ เอสเอ ส่วนเกินของสิ่งตอบแทนการซื้อที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของกิจการที่ซื้อมามูลค่า 112.2 เหรียญสหรัฐ ถูกรับรู้เป็นค่าความนิยมและถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี

¹⁹ Xstrata PLC, Xstrata AG Annual Report 2001, p.17.

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

14. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน²⁰

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

	ค่าความนิยม	ต้นทุนกู้ยืม	อื่นๆ	รวม
มูลค่าตามบัญชีต้นงวด	(27)	1,744	3,648	5,365
เพิ่มขึ้นในระหว่างงวด	-	9,316	3,895	13,211
การเปลี่ยนแปลงในกลุ่มกิจการ	112,121	-	2058	114,179
จำแนกประเภทสินทรัพย์ใหม่	-	-	(232)	(232)
รายการปรับปรุง	(384)	-	(373)	(757)
ค่าตัดจำหน่าย	(3,995)	(1,797)	(814)	(6,606)
มูลค่าตามบัญชี ณ สิ้นปี ค.ศ.2001	107,715	9,263	8,182	125,160
ณ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001				
ต้นทุน	111,439	11,254	27,830	150,523
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(3,724)	(1,991)	(19,648)	(25,363)
มูลค่าตาม บัญชีสุทธิ	107,715	9,263	8,182	125,160

ค่าความนิยมถูกตัดจำหน่ายด้วยระยะ 20 ปี ขณะที่ต้นทุนการกู้ยืมถูกตัดจำหน่ายตามอายุของสถานะทางการเงิน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นๆ ที่ได้มาจากการซื้อและต้นทุนเกี่ยวกับการพัฒนาจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุของโครงการนั้นๆ

จากตัวอย่างข้างต้น ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ 112.1 ล้านเหรียญสหรัฐ จะแสดงอยู่ในงบดุลในหัวข้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี

สำหรับแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าความนิยมติดลบนั้น IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดไว้ดังนี้

ค่าความนิยมติดลบกำหนดขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อ ซึ่งค่าความนิยมติดลบถือเป็นสินทรัพย์เช่นเดียวกับค่าความนิยมแต่แสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล สำหรับแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับค่าความนิยมติดลบสามารถจำแนกเป็นหัวข้อได้ดังนี้

²⁰Xstrata PLC, Xstrata AG Annual Report 2001, p.23.

1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องบันทึกค่าความนิยมติดลบที่เป็นผลจากการรวมธุรกิจไว้ในงบดุล โดยแสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล

2. การตัดค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้

ผู้ซื้อจะต้องรับรู้ส่วนของค่าความนิยมติดลบที่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อผู้ซื้อรับรู้ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายนั้น ซึ่งผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตจะต้องเป็นรายการที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. เป็นผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต
2. ต้องระบุอยู่ในแผนการซื้อธุรกิจของผู้ซื้อ
3. สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. ไม่ถือเป็นหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

หากผู้ซื้อไม่ได้รับรู้ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตตามเวลาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ผู้ซื้อต้องปฏิบัติกับส่วนของค่าความนิยมติดลบที่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่ไม่ได้รับรู้ นั่นเช่นเดียวกันกับการรับรู้ส่วนของค่าความนิยมติดลบที่ไม่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคต ดังต่อไปนี้

1. รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่ไม่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนที่ระบุได้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ระบุได้ โดยใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ดังกล่าวในการคำนวณ
2. รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนที่ระบุได้เป็นรายได้ทันที

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบของบริษัทวีเทค โฮลดิ้ง จำกัด ซึ่งได้ปฏิบัติตาม IAS 22 (Revised 1998) ดังนี้

ตัวอย่างที่ 15 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของบริษัท วีเทค โฮลดิ้ง จำกัด บริษัทมีนโยบายเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบดังนี้

นโยบายการบัญชี

ค่าความนิยมติดลบ²¹

ค่าความนิยมติดลบแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิ ส่วนที่สูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ

ค่าความนิยมติดลบเกี่ยวข้องกับผลขาดทุนในอนาคต และค่าใช้จ่ายในอนาคตซึ่งได้ระบุไว้ในแผนการซื้อธุรกิจ และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ไม่สามารถแสดงเป็นหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ ค่าความนิยมส่วนนี้จะถูกรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อบริษัทได้รับรู้ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตดังกล่าว

สำหรับค่าความนิยมติดลบที่ไม่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนในอนาคตและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ ค่าความนิยมติดลบส่วนนี้จะถูกรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนอย่างเป็นระบบตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลืออยู่ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ระบุได้ ส่วนค่าความนิยมติดลบส่วนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนที่ระบุได้ จะถูกรับรู้เป็นรายได้ทันที และกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายบริษัทย่อย หรือบริษัทในเครือจะถูกคำนวณโดยพิจารณาถึงค่าความนิยมติดลบส่วนที่เหลืออยู่

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบของบริษัท คอมโพเนนทา คอร์ปอเรชั่น ซึ่งได้ถือปฏิบัติตาม IAS 22 (Revised 1998) ดังนี้

ตัวอย่างที่ 16 จากหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมของคอมโพเนนทา กรุ๊ป สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบดังนี้

²¹ Vtech Holding Limited, *Vtech Holding Annual Report 2002*, p.36.

16. ค่าความนิยมติดลบ²²

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

31 ธันวาคม ค.ศ.2002

ต้นทุนการซื้อหุ้นของคอมโพเนนทา ไฟแนนเชียล คอร์ปอเรชั่น	-
ส่วนทุนรวมของคอมโพเนนทา ไฟแนนเชียล กรุ๊ป ณ ต้นงวด หักเงินปันผล ที่จ่ายก่อนการซื้อธุรกิจ	-
ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ	-
ค่าความนิยมสุทธิในคอมโพเนนทา ไฟแนนเชียล กรุ๊ป ณ ต้นงวด	-
ค่าความนิยมติดลบ ณ ต้นงวด ก่อนหักค่าความนิยม	2,934
ค่าความนิยมติดลบลดลง	-7
รับรู้เป็นรายได้ตามแผนธุรกิจที่กำหนดไว้ในระหว่างงวด	-2,631
รับรู้เป็นรายได้ตามการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่หมุนเวียน	-296
รับรู้เป็นรายได้ตามการตัดจำหน่ายสินทรัพย์หมุนเวียน	-
รับรู้เป็นรายได้ตามค่าใช้จ่ายจากการยกเลิกการดำเนินงานบางส่วน	-
ค่าความนิยมสุทธิของกลุ่มธุรกิจที่คงเหลืออยู่	-
ค่าความนิยมติดลบ ณ สิ้นงวด	<u>0</u>

ภาษีเงินได้

ในแต่ละประเทศนั้นแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อาจมีความแตกต่างกันตามข้อกำหนดหรือกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวปฏิบัติไว้ ซึ่งจะเหมือนกันไม่ว่าจะเป็นวิธีซื้อธุรกิจหรือวิธีรวมส่วนได้เสีย กล่าวคือ ให้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (IAS 12, Income Taxes)

สำหรับการซื้อธุรกิจนั้น IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวปฏิบัติเพิ่มเติมไว้ว่า ในบางครั้งผู้ซื้ออาจไม่ได้รับรู้ประโยชน์ที่อาจได้รับจากผลขาดทุนทางภาษีเงินได้ยกไปในภายหน้าของกิจการที่ซื้อหรือภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ แต่ต่อมาผู้ซื้อกลับได้รับประโยชน์ทางภาษีในภายหลัง ให้ผู้ซื้อรับรู้ประโยชน์ดังกล่าวเป็นรายได้ตาม IAS 12, Income Taxes. และต้องปฏิบัติดังนี้

²² <http://www.componenta.com/2002/Liitetiedot/Lkel6.htm>

1. ปรับปรุงราคาตามบัญชีของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมที่เกี่ยวข้องให้เป็นจำนวนที่ควรบันทึกหากผู้ซื้อรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ ณ วันที่รวมธุรกิจ
2. รับรู้ราคาตามบัญชีสุทธิที่ลดลงของค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด
อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติดังกล่าวข้างต้นจะต้องไม่ทำให้เกิดค่าความนิยมติดลบหรือต้องไม่ทำให้ราคาตามบัญชีของค่าความนิยมติดลบเพิ่มสูงขึ้น

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลของการรวมธุรกิจทั้งแบบวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียจะเปิดเผยข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการรวมธุรกิจเหมือนกัน แต่จะแตกต่างกันในส่วนของคุณสมบัติเพิ่มเติมซึ่งขึ้นอยู่กับประเภทของการรวมธุรกิจ สำหรับข้อมูลทั่วไปที่กิจการจะต้องเปิดเผยในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นเป็นดังนี้

1. รายชื่อและคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน
2. วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
3. วันที่การรวมธุรกิจมีผลต่อการปฏิบัติทางบัญชี
4. การดำเนินงานบางส่วนที่ตัดสินใจจะยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรวมธุรกิจในงวดที่เกิดการรวมธุรกิจขึ้นจะมีข้อกำหนดที่แตกต่างกันระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย

การรวมธุรกิจที่เป็นการรวมส่วนได้เสียจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินสำหรับงวดที่มีการรวมส่วนได้เสียเกิดขึ้นดังนี้

1. คำอธิบายที่เกี่ยวกับการรวมส่วนได้เสีย จำนวนหุ้นทุนที่ออก และสัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งมีการแลกเปลี่ยนกันระหว่างกิจการที่มารวมกัน
2. จำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน
3. รายได้จากการขาย รายได้จากการดำเนินงานอื่น รายการพิเศษ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการที่มารวมกันก่อนวันรวมธุรกิจซึ่งรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่แสดงในงบการเงินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน

สำหรับการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงินงวดที่เกิดการซื้อธุรกิจขึ้นดังต่อไปนี้

1. สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา

2. ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจที่ได้จ่ายไป หรือที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลัง

3. ข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยม ดังนี้

3.1 ระยะเวลาที่ใช้ในการตัดจำหน่าย

3.2 เหตุผลที่ใช้ได้แย้งกับข้อสันนิษฐานว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยม จะไม่เกินกว่า 20 ปี นับจากวันที่เริ่มรับรู้ค่าความนิยมดังกล่าว หากผู้ซื้อประมาณอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี ผู้ซื้อต้องเปิดเผยและอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการ กำหนดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น

3.3 หากผู้ซื้อไม่ได้ตัดจำหน่ายค่าความนิยมโดยใช้วิธีเส้นตรง ผู้ซื้อต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้และเหตุผลสนับสนุนความเหมาะสมของวิธีที่ใช้

3.4 รายการแต่ละบรรทัดทุกรายการในงบกำไรขาดทุนที่รวมค่าตัดจำหน่ายของ ค่าความนิยม

3.5 รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างต้นงวดกับ ปลายงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

- จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (ซึ่งรวมถึงค่าเผื่อการด้อยค่า) ณ วันต้นงวด

- ค่าความนิยมที่รับรู้เพิ่มในระหว่างงวด

- การปรับปรุงซึ่งเกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งสามารถแยกรับรู้ได้ ในภายหลังหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

- ค่าความนิยมที่ตัดบัญชีในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากการยกเลิกธุรกิจทั้งหมดหรือ บางส่วน

- ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด

- รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในระหว่างงวดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน

IAS 36, Impairment of Assets

- รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีในระหว่างงวดตามข้อกำหนดที่ระบุ ไว้ใน IAS 36, Impairment of Assets

- การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

- จำนวนของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (ซึ่งรวมถึงค่าเผื่อการด้อยค่า) ณ วันสิ้นงวด

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจของบริษัท แมนดาริน โอเรียลทอล อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ดังนี้

ตัวอย่างที่ 17 จากงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 ของ บริษัท แมนดารินโอเรียลทอล อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ผลจากการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ ณ วันที่ 19 พฤษภาคม ค.ศ.2000 ก่อให้เกิดค่าความนิยมมูลค่า 25.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม

8. ค่าความนิยม²³

(หน่วย : ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

	ค.ศ.2000	ค.ศ.1999
มูลค่าตามบัญชีสุทธิต้นงวด	-	-
ซื้อบริษัทย่อย (ดูหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 22บี)	25.2	-
ค่าตัดจำหน่าย (ดูหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2)	(0.7)	-
มูลค่าตามบัญชีสุทธิปลายงวด	24.5	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม		
ต้นทุน	25.2	-
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(0.7)	-
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	24.5	-
ค่าความนิยมตัดบัญชีจะถูกรวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน		

4. ข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบ ดังนี้

4.1 คำอธิบายเกี่ยวกับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตรวมทั้งจำนวนและจังหวะเวลาของผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายดังกล่าวเฉพาะส่วนที่สัมพันธ์กับค่าความนิยมติดลบ

4.2 ระยะเวลาตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้

4.3 รายการแต่ละบรรทัดทุกรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งรวมรายได้ที่รับรู้จากการตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบ

²³ Mandarin Oriental International Limited, Mandarin Oriental Group Annual Report 2000, p.48.

4.4 รายการกระหนบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมคิดลบระหว่างต้นงวดกับปลายงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

- จำนวนของค่าความนิยมคิดลบก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันต้นงวด
- ค่าความนิยมคิดลบที่รับรู้เพิ่มในระหว่างงวด
- การปรับปรุงที่เกิดจากสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งสามารถแยกรับรู้ได้ในภายหลังหรือการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้
- ค่าความนิยมคิดลบที่ตัดบัญชีในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากการยกเลิกธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน
- ค่าความนิยมคิดลบที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด โดยต้องแยกแสดงส่วนของค่าความนิยมคิดลบที่รับรู้เป็นรายได้ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้
- การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด
- จำนวนของค่าความนิยมคิดลบก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าตัดจำหน่ายสะสม ณ วันสิ้นงวด

5. ข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อ มา โดยแสดงเปิดเผยประมาณการหนี้สินดังกล่าวแยกจากประมาณการหนี้สินอื่น และเปิดเผยราคาตามบัญชีรวมของประมาณการหนี้สินสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง

6. ในกรณีที่ผู้ซื้อยังไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจหรือของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ ทำให้ผู้ซื้อต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่มีการซื้อธุรกิจโดยการประมาณการ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและเหตุผลที่เกี่ยวข้อง และหากในเวลาต่อมาผู้ซื้อปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณไว้ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยและอธิบายถึงการปรับปรุงดังกล่าวในงบการเงินของงวดที่เกี่ยวข้อง

สำหรับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังวันที่ในงบดุลทั้งวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งหากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่มีผลหลังวันที่ในงบดุลของ
ดังนี้

ตัวอย่างที่ 18 งบการเงินรวมของ บริษัทบราวน์ แอนด์ บราวน์อินซ์ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังวันที่ในงบดุลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามที่ IAS 22 (Revised 1998) กำหนดไว้ ดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน²⁴

บริษัทได้ซื้อหน่วยงานของธุรกิจประกันภัย และสินทรัพย์ของบริษัท ริคแมน คอร์ปอเรชั่น ซึ่งมีสำนักงานมากกว่า 60 แห่ง ใน 13 รัฐ การซื้อนี้มีผลนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ.2001 มูลค่าที่ซื้อขึ้นอยู่กับรายได้ในปี ค.ศ.2000 ของบริษัท ริคแมน ซึ่งเพิ่มมากขึ้นเป็นทวีคูณ และคาดหมายว่าจะถึง 83 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และจะลงทุนด้วยเงินกู้อายุ 7 ปี ของสถาบันการเงินหนึ่ง บริษัทจะใช้วิธีซื้อธุรกิจสำหรับการบันทึกบัญชี และปันส่วนต้นทุนการซื้อ 4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ให้กับสินทรัพย์ถาวร และอีก 2.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ให้กับสัญญาข้อตกลงที่ยังไม่เสร็จสิ้น และส่วนที่เหลือจะถูกปันส่วนให้กับลูกค้าส่วนที่ได้จากการซื้อมา และค่าความนิยม

ณ 13 มกราคม ค.ศ.2001 บริษัทออกหุ้นสามัญ 327,379 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดของบริษัท ฮิวล์ ซึ่งมีสำนักงาน 7 แห่งในลุยเซียน่า นอกจากนี้ ณ 15 กุมภาพันธ์ ค.ศ.2001 บริษัทออกหุ้นสามัญ 95,588 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดของบริษัท สเปนเซอร์ และสมาคม จำกัด และบริษัท ฌันออฟฟิสท์เซ็นทรัล ฟอริต้า อินซ์ ซึ่งมีงานในเมลเบิร์น และทีทส์วิลล์เด่ ในฟอริต้า

การรวมธุรกิจเหล่านี้จะถูกใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี และบริษัทมีแผนที่จะดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นปี ผลการดำเนินงานของบริษัทที่มารวมกันจะถูกแสดงในทุกๆ งวดบัญชีก่อนการรวมธุรกิจครั้งนี้

ปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ ยกเว้นกำไรต่อหุ้น)

	ค.ศ.2000	ค.ศ.1999	ค.ศ.1998
รายได้	\$219,738	\$196,463	\$178,480
กำไรสุทธิ	\$33,303	\$27,246	\$24,015
กำไรสุทธิต่อหุ้น	\$1.14	\$0.94	\$0.83

²⁴ <http://www.poebrown.com/pages/annual2000/financials/note15.html>

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัท บราวน์ แอนด์ บราวน์ อินซ์ ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่จะเกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2000 โดยได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับชื่อและคำอธิบายของกิจการที่จะมารวมกัน วันที่จะเกิดการรวมธุรกิจ วิธีการบัญชีที่จะใช้สำหรับการรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนการซื้อหรือสิ่งที่ใช้ในการแลกเปลี่ยน และผลกระทบต่องบการเงินที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 19 งบการเงินรวมของบริษัท เทลแลบ อินซ์ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1999 ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังจากวันที่ในงบดุล ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามที่ IAS 22 (Revised 1998) กำหนดไว้ ดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงินรวม
เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน²⁵

ในเดือนธันวาคม ค.ศ.1999 บริษัทได้ประกาศว่าจะซื้อบริษัท ซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ ซึ่งเป็นบริษัทผู้ผลิตและพัฒนาชิ้นส่วนอุปกรณ์ด้วยเทคโนโลยีขั้นสูง ตัวอย่างเช่น อุปกรณ์สำหรับเครื่อง ATM แบบใช้เสียง และอุปกรณ์เกี่ยวกับอินเทอร์เน็ตแบบใช้เสียง และให้บริการเกี่ยวกับระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตความเร็วสูง บริษัทจะออกหุ้นสามัญ 4,700,000 หุ้น เพื่อซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัทซาลิกซ์ เทคโนโลยี อินซ์ การซื้อธุรกิจมีมูลค่า 3,000,000 เหรียญสหรัฐ บริษัทมีโครงการว่าจะดำเนินการให้เสร็จสิ้นในไตรมาสแรกของปี ค.ศ.2000 และคาดว่าจะใช้วิธีร่วมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

จากตัวอย่างข้างต้น บริษัท เทลแลบ อินซ์ ได้เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินถึงแผนการรวมธุรกิจที่จะเกิดขึ้นในไตรมาสแรกของปี ค.ศ.2000 โดยได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับชื่อและประเภทของกิจการที่จะรวมธุรกิจ สิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการแลกเปลี่ยน และวิธีการบัญชีที่คาดว่าจะใช้สำหรับการรวมธุรกิจ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 20 งบการเงินรวมของบริษัท เอกซ์ทราต้า อินซ์ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2001 ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังจากวันที่ในงบดุล ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามที่ IAS 22 (Revised 1998) กำหนดไว้ ดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน
เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน²⁶

²⁵ http://www.tellabs.com/investor/reports/99annual/fa_notes14.htm

ในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ.2002 บริษัทได้ทำข้อตกลงกับบริษัท เอกซ์ตราต้า พลับบลิก ซึ่งเป็นบริษัทมหาชนในอังกฤษและเวลส์ และมีข้อตกลงว่าก่อนที่การรวมธุรกิจจะเสร็จสิ้นลงบริษัทจะโอนสิทธิ์และหนี้สินส่วนใหญ่ให้กับบริษัทย่อย ตามมติที่ได้รับการอนุมัติจากผู้ถือหุ้นบริษัทในการประชุมสามัญที่จัดขึ้น เมื่อวันที่ 19 มีนาคม ค.ศ.2002 สิทธิ์และหนี้สินของบริษัทจะถูกโอนให้กับ เอกซ์ตราต้า พลับบลิก เป็นสิ่งตอบแทนการซื้อ เอกซ์ตราต้า พลับบลิก จะออกหุ้นให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทตามสัดส่วนที่ถือหุ้นอยู่

ในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ.2002 บริษัท เอกซ์ตราต้า พลับบลิก ได้ตกลงที่จะรวมธุรกิจกับบริษัท เกลนคอร์ด อินเตอร์เนชั่นแนล เอจี ตามข้อตกลงด้านเงินทุน บริษัท เอกซ์ตราต้า พลับบลิก ตกลงที่จะซื้อสิทธิ์ของ บริษัท เกลนคอร์ด อินเตอร์เนชั่นแนล เอจี ในออสเตรเลียและอัฟริกาได้มูลค่า 2,500 ล้านดอลลาร์สหรัฐ มูลค่าซื้อจะถูกจ่ายเป็นเงินสดส่วนหนึ่ง และจ่ายเป็นหุ้นส่วนหนึ่ง ส่วนที่ถูกจ่ายเป็นเงินสดจะออกในรูปของวงเงินสินเชื่อ 2,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งจะถูกนำไปใช้ในการปรับโครงสร้างหนี้ที่ยังคงค้างอยู่ ส่วนการออกหุ้นจะออกเป็นหุ้นสามัญใหม่ของบริษัท เอกซ์ตราต้า พลับบลิก และคาดว่าจะนำหุ้นเข้าตลาดหลักทรัพย์ของอังกฤษ

ต่อไปนี้เป็นกรณีตัวอย่างสมมติเพื่อแสดงการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกัน และผลจากการใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย ที่มีผลต่องบการเงินภายหลังรวมธุรกิจ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 21 บริษัท เอ ออกหุ้นมูลค่า 650 เหรียญสหรัฐ เป็นสิ่งตอบแทนการซื้อบริษัท บี ทั้งนี้มูลค่าสิทธิ์สุทธิของบริษัท บี คือ 50 เหรียญสหรัฐ ประกอบไปด้วยสิทธิ์มูลค่า 150 เหรียญสหรัฐ และหนี้สินมูลค่า 100 เหรียญสหรัฐ มูลค่าหุ้นส่วนที่สูงเกินกว่าสิทธิ์สุทธิ 600 เหรียญสหรัฐ จะถูกปันส่วนให้กับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชีต่ำไป 100 เหรียญสหรัฐ และ 500 เหรียญสหรัฐ ถือเป็นค่าความนิยมของบริษัท บี หากการรวมธุรกิจใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีซึ่งบุคคลและงบกำไรขาดทุนของกิจการที่รวมแล้วจะเป็นดังนี้²⁷

²⁶ Xstrata PLC, *Xstrata AG Annual Report 2001*, p.31.

²⁷ www.gbr.pepperdine.edu/003/pooling.html

งบดุล

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	บริษัท เอ	บริษัท บี	บริษัท เอและบี “วิธีรวมส่วนได้เสีย”
สินทรัพย์หมุนเวียน	\$200	\$100	\$300
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	500	50	550
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน			
รวม	\$700	\$150	\$850
หนี้สินหมุนเวียน	\$100	\$50	\$150
หนี้สินระยะยาว	200	50	250
ส่วนของผู้ถือหุ้น	400	50	450
รวม	\$700	\$150	\$850

งบกำไรขาดทุน

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	บริษัท เอ	บริษัท บี	บริษัท เอและบี “วิธีซื้อส่วนได้เสีย”
รายได้	\$1,000	\$600	\$1,600
ค่าใช้จ่าย	-400	-200	-600
กำไรสุทธิ	\$600	\$400	\$1,000

หากการรวมธุรกิจข้างต้นใช้วิธีซื้อธุรกิจในการบันทึกบัญชี งบการเงินของกิจการที่รวมแล้วจะเป็นดังนี้ (แสดงวิธีรวมส่วนได้เสียเพื่อเป็นการเปรียบเทียบ) :

งบดุล

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	บริษัท	บริษัท	บริษัท	ชื้อธุรกิจ (ปรับปรุง)	บริษัท
	เอ	บี	เอและบี รวมส่วนได้เสีย		เอและบี ชื้อธุรกิจ
สินทรัพย์หมุนเวียน	\$200	\$100	\$300		\$350
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	500	50	550	+100	650
ค่าความนิยม				+500	500
รวม	\$700	\$150	\$850		\$1,450
หนี้สินหมุนเวียน	100	50	150		150
หนี้สินระยะยาว	200	50	250		250
ส่วนของผู้ถือหุ้น	400	50	450	+600	1,050
รวม	\$700	\$150	\$850		\$1,450

งบกำไรขาดทุน

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	บริษัท	บริษัท	บริษัท	ชื้อธุรกิจ (ปรับปรุง)	บริษัท
	เอ	บี	เอและบี รวมส่วนได้เสีย		เอและบี ชื้อธุรกิจ
รายได้	\$1,000	\$600	\$1,600		\$1,600
ค่าใช้จ่าย	-400	-200	-600		-600
กำไรสุทธิ	\$600	\$400	\$1,000		1,000
ค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้น (อายุ 10 ปี)					-10
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม (อายุ 20 ปี)					-25
กำไรสุทธิหลังค่าเสื่อมราคาและการตัดจำหน่าย ส่วนที่เพิ่มขึ้น					\$965

จะเห็นได้ว่างบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีชื้อธุรกิจจะแสดงผลการดำเนินงานต่ำกว่าวิธีรวมส่วนได้เสียเนื่องจาก วิธีชื้อธุรกิจจะได้รับผลกระทบจากค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ และค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียกำไรสุทธิจะไม่ถูกลดลงด้วยรายการดังกล่าว

การบันทึกบัญชีของวิธีรวมส่วนได้เสียเป็นดังนี้ (หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต	สินทรัพย์หมุนเวียน	\$100
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	50
	ส่วนต่อมูลค่าหุ้น	600
	เครดิต	
	หนี้สินหมุนเวียน	\$50
	หนี้สินระยะยาว	50
	หุ้นทุน	650

บันทึกการรวมธุรกิจด้วยวิธีรวมส่วนได้เสีย

การบันทึกบัญชีของวิธีซื้อธุรกิจเป็นดังนี้

เดบิต	สินทรัพย์หมุนเวียน	\$100
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	150
	ค่าความนิยม	500
	เครดิต	
	หนี้สินหมุนเวียน	\$50
	หนี้สินระยะยาว	50
	หุ้นทุน	650

บันทึกการรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อธุรกิจ

ตัวอย่างที่ 22 ณ วันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2002 บริษัท แอร์เวฟ จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญ 18,000 หุ้น (ราคาที่ตราไว้ 1 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ราคาตลาด 10 บาทต่อหุ้น) เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและยังไม่เรียกชำระค่าหุ้นทั้งหมดของบริษัท วัดสัน จำกัดในการรวมธุรกิจ

ต้นทุนในการรวมธุรกิจที่แอร์เวฟ จ่ายไป ณ วันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2002 เป็นดังนี้

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

ต้นทุนทางตรงในการรวมธุรกิจ	\$22,000
ต้นทุนในการจดและออกหุ้นสามัญ	15,000
รวม	\$37,000

งบดุลของบริษัท วัดสัน จำกัด ณ วันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2002 เป็นดังนี้

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินทรัพย์		
สินค้างเหลือ	\$96,000	\$110,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	52,000	52,000
อาคารโรงงาน (สุทธิ)	172,000	195,000
รวม	\$320,000	\$357,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สิน	\$175,000	\$175,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าที่ตราไว้ 5 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น)	20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	50,000	
กำไรสะสม	75,000	
รวม	\$320,000	

สามารถเปรียบเทียบการบันทึกบัญชีของบริษัท แอร์เวฟ จำกัด ณ 31 ตุลาคม ค.ศ.2002 ระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย ได้ดังนี้

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบวิธีบันทึกบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียของบริษัท แอร์-เวฟ จำกัด

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

วิธีซื้อธุรกิจ	วิธีรวมส่วนได้เสีย
<p>เดบิต เงินลงทุนใน บ. วัดสัน 180,000</p> <p> เครดิต ทุนหุ้นสามัญ 18,000</p> <p> เครดิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 162,000</p> <p>บันทึกการออกหุ้นสามัญ 18,000 หุ้น ราคาที่ตราไว้ 1 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ราคาตลาด 10 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ในการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ</p>	<p>เดบิต เงินลงทุนใน บ. วัดสัน 145,000</p> <p> เครดิต ทุนหุ้นสามัญ 18,000</p> <p> เครดิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 52,000</p> <p> เครดิต กำไรสะสม 75,000</p> <p>บันทึกการออกหุ้นสามัญ 18,000 หุ้น ราคาที่ตราไว้ 1 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ในการรวมธุรกิจแบบวิธีรวมส่วนได้เสีย</p>
<p>เดบิต เงินลงทุนใน บ. วัดสัน 22,000</p> <p>เดบิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 15,000</p> <p> เครดิต เงินสด 7,000</p> <p>บันทึกต้นทุนในการรวมธุรกิจ 22,000 เหรียญสหรัฐ และค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกหุ้นสามัญ 15,000 เหรียญสหรัฐ</p>	<p>เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 37,000</p> <p> เครดิต เงินสด 37,000</p> <p>บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการแลกเปลี่ยนหุ้นในบริษัท วัดสัน</p>
<p>เดบิต สินค้าคงเหลือ 110,000</p> <p>เดบิต สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น 52,000</p> <p>เดบิต อาคารโรงงาน 195,000</p> <p>เดบิต ค่าความนิยม 20,000</p> <p> เครดิต หนี้สิน 175,000</p> <p> เครดิต เงินลงทุนใน บ. วัดสัน 202,000</p> <p>บันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับจากการรวมธุรกิจกับ บริษัท วัดสัน ด้วยวิธีซื้อธุรกิจ</p>	<p>เดบิต สินค้าคงเหลือ 96,000</p> <p>เดบิต สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น 52,000</p> <p>เดบิต อาคารโรงงาน 172,000</p> <p> เครดิต หนี้สิน 175,000</p> <p> เครดิต เงินลงทุนใน บ. วัดสัน 145,000</p> <p>บันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับจากการรวมธุรกิจกับ บริษัท วัดสัน ด้วยวิธีรวมส่วนได้เสีย</p>

ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ บริษัท แอร์เวฟ จำกัดจะบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิของ บริษัท วัดสัน จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิที่ได้มา 20,000 เหรียญสหรัฐ เป็นค่าความนิยม ในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียจะบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินของ บริษัท วัดสัน จำกัด ด้วยมูลค่าตามบัญชี และไม่มีการรับรู้ค่าความนิยมเกิดขึ้น สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น วิธีซื้อกิจการจะรวมเฉพาะ

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อธุรกิจ ในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นทั้งจำนวน

สินทรัพย์และหนี้สินของ บริษัท วัดสัน จำกัด ที่ถูกรวมอยู่ในงบการเงินของ บริษัท แอร์-เวฟ จำกัด จะถูกแสดงด้วยมูลค่าใหม่ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรมภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ และมูลค่าที่เพิ่มขึ้น 23,000 เหรียญสหรัฐของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะต้องถูกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้น ในขณะที่การรวมธุรกิจภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบจากการตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาดังกล่าว

งบดุลที่เป็นผลจากการใช้วิธีซื้อ ธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียสามารถแสดงได้ดังนี้

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบงบดุลก่อนและหลังการรวมธุรกิจระหว่างบริษัท แอร์เวฟ จำกัด และบริษัท วัดสัน จำกัด ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

งบดุล	ก่อนการรวมธุรกิจ		หลังการรวมธุรกิจ	
	บ.แอร์เวฟ	บ.วัดสัน	วิธีซื้อธุรกิจ	วิธีรวมส่วนได้เสีย
สินทรัพย์				
เงินสด	\$100,000		\$63,000	\$63,000
สินค้ำคงเหลือ	200,000	\$96,000	310,000	296,000
สินทรัพย์อื่น	156,000	52,000	208,000	208,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	260,000	172,000	455,000	432,000
ค่าความนิยม			20,000	0
รวม	\$716,000	\$320,000	\$1,056,000	\$999,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
หนี้สิน	\$266,000	\$175,000	\$441,000	\$441,000
หุ้นสามัญ	50,000	20,000	68,000	68,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	50,000	347,000	252,000
กำไรสะสม	200,000	75,000	200,000	238,000
รวม	\$716,000	\$320,000	\$1,056,000	\$999,000

งบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียจะเป็นดังนี้

งบกำไรขาดทุนรวม

บริษัท แอร์เวฟ จำกัด

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	วิธีซื้อธุรกิจ	วิธีรวมส่วน ได้เสีย
รายได้	\$1,678,000	\$1,678,000
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>892,000</u>	<u>892,000</u>
กำไรขั้นต้น	786,000	786,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	81,000	81,000
ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	<u>0</u>	<u>37,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>\$705,000</u>	<u>\$668,000</u>

งบกำไรขาดทุนรวมภายใต้วิธีซื้อธุรกิจจะไม่ได้รับผลกระทบจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ แต่ภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียนั้น กำไรสุทธิจะถูกลดลงด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการรวมธุรกิจในช่วงที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 23 บริษัท อัลฟา จำกัด รวมธุรกิจกับ บริษัท เบต้า จำกัด โดยการออกหุ้นสามัญของบริษัท 500 หุ้น (ราคาตลาด 7 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น หรือมูลค่ารวม 3,500 เหรียญสหรัฐ) เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญของบริษัท เบต้า จำกัด

บริษัท อัลฟา จำกัด จะรับรู้สินทรัพย์สุทธิของ บริษัท เบต้า จำกัด ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ แต่จะรับรู้ด้วยมูลค่าตามบัญชีหากใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย ผลจากการใช้มูลค่ายุติธรรมในการรับรู้ภายใต้วิธีการซื้อธุรกิจ ทำให้สินทรัพย์ที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากมูลค่าตามบัญชีเดิม 800 เหรียญสหรัฐ คือเครื่องจักร ซึ่งจะถูกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ 20 ปี (ตัดค่าเสื่อมราคาปีละ 40 เหรียญสหรัฐ) และจากการซื้อธุรกิจบริษัทจะรับรู้สิทธิบัตร 1,000 เหรียญสหรัฐ และตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 10 ปี (ตัดบัญชีปีละ 100 เหรียญสหรัฐ) สิ่งตอบแทนการซื้อส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ 600 เหรียญสหรัฐ จะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยม และจะถูกตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี (ตัดจำหน่ายปีละ 30 เหรียญสหรัฐ) ผลจากการรวมธุรกิจส่งผลให้สามารถประหยัดต้นทุนได้ 30 เหรียญสหรัฐต่อปี เนื่องจากสามารถช่วยลดต้นทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายโรงงานได้

งบดุลและงบกำไรขาดทุนของบริษัท อัลฟา จำกัด และบริษัท เบต้า จำกัด ก่อนการรวม-
ธุรกิจ และหลังการรวมธุรกิจ ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ เปรียบเทียบกับวิธีรวมส่วนได้เสีย เป็นดังนี้

ตารางที่ 4 เปรียบเทียบงบดุลและงบกำไรขาดทุนของบริษัท อัลฟา จำกัด และบริษัท เบต้า จำกัด
ก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ภายใต้วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

	ก่อนการรวมธุรกิจ		บ.เบต้า (มูลค่ายุติ ธรรม)	บริษัท อัลฟาและ บริษัท เบต้า หลังรวม ธุรกิจ	
	บ.อัลฟา	บ.เบต้า		วิธีซื้อธุรกิจ	วิธีรวม ส่วนได้เสีย
งบดุล ณ 1 มกราคม ค.ศ.2002					
สินทรัพย์	\$5,000	\$2,500	\$3,300	\$8,300	\$7,500
สิทธิบัตร			1,000	1,000	
ค่าความนิยม			600	600	
รวมสินทรัพย์	\$5,000	\$2,500	\$4,900	\$9,900	\$7,500
หนี้สิน	2,800	1,400	1,400	4,200	4,200
ส่วนของผู้ถือหุ้น	2,200	1,100	3,500	5,700	3,300
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	\$5,000	\$2,500	\$4,900	\$9,900	\$7,500
งบกำไรขาดทุน ปี ค.ศ.2002					
กำไรสุทธิ	\$2,400	\$1,200		\$3,600	\$3,600
หัก รายการปรับปรุง					
ค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้น				(40)	
ค่าตัดจำหน่ายสิทธิบัตร				(100)	
ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม				(30)	
บวก ต้นทุนที่ประหยัดได้จาก	2,400	1,200		300	300
การรวมธุรกิจ					
กำไรสุทธิ				3,730	3,900
จำนวนหุ้น	\$1,000	\$500		\$1,500	\$1,500
กำไรต่อหุ้น	\$2.40	\$2.40		\$2.49	\$2.60

จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าไรสุทธิภายใต้วิธีซื้อธุรกิจถูกลดลงด้วยค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม และค่าตัดจำหน่ายสิทธิบัตรที่เพิ่มขึ้น ในขณะที่วิธีรวมส่วนจะไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าว ส่งผลให้ถ้าไรสุทธิภายใต้วิธีซื้อธุรกิจ 3,900 เหรียญสหรัฐ สูงกว่าวิธีรวมส่วนได้เสีย 3,730 เหรียญสหรัฐ และกำไรต่อหุ้นภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสีย 2.60 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น สูงกว่าวิธีซื้อธุรกิจ 2.49 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น

ตัวอย่างที่ 24 เปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อกิจการและวิธีรวมส่วนได้เสีย ในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และเปรียบเทียบผลที่มีงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจที่แตกต่างกัน

บริษัท ริชแมน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ผลิต ออกแบบ และจำหน่ายเสื้อผ้าสำเร็จรูปสำหรับ สุภาพบุรุษ สุภาพสตรี และเด็ก ได้ทำการรวมกิจการกับบริษัท ซิลเดรน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ผลิต และจำหน่ายเสื้อผ้าสำหรับเด็ก การรวมธุรกิจได้เสร็จสิ้น ณ 30 กันยายน ค.ศ.2002 โดย บริษัท ริชแมน จำกัด ออกหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วแต่ยังไม่เรียกชำระค่าหุ้น 70,000 หุ้นของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ในอัตราส่วน 1 : 1 ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนหุ้น สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ซิลเดรน จำกัด มีมูลค่า 106,678,000 เหรียญสหรัฐ และราคาตลาดของหุ้นสามัญของบริษัท ริชแมน จำกัด มีมูลค่า 1.8 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น บริษัท ริชแมน จำกัด ได้จ่ายเงินสดเพื่อชำระค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจมูลค่า 500,000 เหรียญสหรัฐ ณ วันที่รวมธุรกิจ

หลังจากที่การรวมธุรกิจเสร็จสิ้นผู้บริหารของบริษัท ซิลเดรน จำกัด จะไม่มีส่วนสำคัญในการบริหารกิจการแต่จะเป็นเพียงผู้ถือหุ้นของบริษัทที่รวมแล้วเท่านั้น การรวมธุรกิจจึงถือว่าเป็นการซื้อธุรกิจ

งบดุลของบริษัท ริชแมน จำกัด และบริษัท ซิลเดรน จำกัด ก่อนการรวมธุรกิจเป็นดังนี้

งบดุล

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

บ. ริชแมน บ. ซิลเดรน

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$5,740	\$4,696
ลูกหนี้สุทธิ	200,487	107,722
สินค้างเหลือ	276,740	226,423

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	15,959	13,057
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	498,926	351,898
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	147,986	121,079
หัก ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสะสม	(85,012)	(69,555)
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	62,974	114,498
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิ	70,286	57,506
สินทรัพย์อื่น	63,961	2,332
รวมสินทรัพย์	\$696,147	\$463,260
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนดชำระ	\$7,596	\$6,215
ตัวเงินจ่าย	64,736	52,965
เจ้าหนี้	85,039	69,577
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	42,003	34,366
รวมหนี้สินหมุนเวียน	199,374	163,123
หนี้สินระยะยาว	147,208	185,098
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	33,438	27,358
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นสามัญ มูลค่าที่ตราไว้ 1 บาท ต่อหุ้น		
หุ้นที่จดทะเบียน 500,000,000 หุ้น และ 300,000,000 หุ้น		
จดทะเบียน 500,000,000 หุ้น ชำระค่าหุ้นแล้ว 60,000,000 หุ้น	92,494	
จดทะเบียน 300,000,000 หุ้น ชำระค่าหุ้นแล้ว 70,000,000 หุ้น		75,676
กำไรสะสม	223,633	12,005
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	316,127	87,681
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	\$696,147	\$463,260

ณ 30 กันยายน ค.ศ.2002 สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ซิลเดรน จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม 106,678,000 เหยียดสหรัฐ ซึ่งสินทรัพย์ที่มีมูลค่าตามบัญชีต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมเกิดจากสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ดังนั้นสามารถคำนวณหาค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจได้ดังนี้

(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

หุ้นสามัญที่ออก (70,000,000 หุ้น หุ้นละ 1.8 เหรียญสหรัฐ)	\$126,000,000
ต้นทุนทางตรงเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ	500,000
รวมต้นทุนการซื้อธุรกิจ	126,500,000
รวมสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ	<u>106,678,000</u>
ค่าความนิยม	<u>\$19,822,000</u>

บริษัท ริชแมน จำกัด จะบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 30 กันยายน ค.ศ.2002 ดังนี้
(หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$4,196,000
	ลูกหนี้สุทธิ	107,722,000
	สินค้าคงเหลือ	226,423,000
	ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	13,057,000
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	140,076,000
	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าความนิยม	77,328,000
	สินทรัพย์อื่น	\$2,332,000
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสะสม	\$69,555,000
	หนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนดชำระ	6,215,000
	ตัวเงินจ่าย	52,965,000
	เจ้าหนี้	69,577,000
	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	34,366,000
	หนี้สินระยะยาว	185,098,000
	ภาษีเงินได้ค้างพัก	27,358,000
	หุ้นสามัญ	70,000,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	\$56,000,000

บันทึกการรวมธุรกิจกับบริษัท ซิลเดรน จำกัด ด้วยวิธีซื้อธุรกิจ โดยการออกหุ้นสามัญของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ซิลเดรน จำกัด จำนวน 70,000,000 หุ้น ในสัดส่วน 1 : 1 ราคาตลาดของหุ้นสามัญที่ออก ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนเป็น 1.8 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น และบริษัทบันทึกสินทรัพย์ และหนี้สินของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรม พร้อมทั้งรับรู้ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ

บริษัท ริชแมน จำกัด จะรวมผลการดำเนินงานของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ไว้ในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่ซื้อ งบการเงินก่อนและหลังการรวมธุรกิจระหว่างบริษัท ริชแมน จำกัด และ บริษัท ซิลเดรน จำกัด เป็นดังนี้

	งบกำไรขาดทุน			
	(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)			
	ก่อนรวมผลการดำเนินงาน		งบการเงินรวม	
	บ.ริชแมน 31 ก.ย. 02	บ.ซิลเดรน 31 ก.ย. 02	บ.ซิลเดรน 3 เดือน และซิลเดรน	ริชแมน
ขายสุทธิ	\$1,299,195	\$843,650	\$210,913	\$1,510,108
ต้นทุนและค่าใช้จ่าย				
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,345	671,811	167,953	1,168,298
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	190,104	123,447	30,862	220,966
เงินปันณาจากการเลิกจ้าง (กำไร)	(3,245)	(2,107)	(527)	(3,772)
ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	4,553	2,957	739	5,292
ค่าเสื่อมราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการซื้อธุรกิจ				1,266
ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ				330
ดอกเบี้ยจ่าย	17,942	11,651	2,913	20,855
ดอกเบี้ยรับ และรายได้อื่น	843	547	137	980
กำไรก่อนภาษีเงินได้	88,653	35,345	8,836	95,893
ภาษีเงินได้	35,461	14,138	3,534	38,995
กำไรสุทธิ	\$53,192	\$21,207	\$5,302	\$56,898
กำไรต่อหุ้น	\$0.8865	\$0.3029		\$0.4377

จากกรณีตัวอย่างข้างต้น หากข้อตกลงในการรวมธุรกิจกำหนดให้ผู้บริหารเดิมของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ยังคงมีส่วนร่วมในการบริหารงานต่อไปเช่นเดิม และผู้ถือหุ้นของทั้งบริษัท ริชแมน จำกัด และบริษัท ซิลเดรน จำกัด ยังคงไว้ซึ่งส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิม และไม่สามารถที่จะระบุได้ว่าบริษัทใดคือกิจการผู้ซื้อ การรวมธุรกิจในครั้งนี้จะถือว่าการรวมส่วนได้เสีย ซึ่งกิจการจะต้องนำวิธีรวมส่วนได้เสียมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชี ดังนี้

บริษัท ริชแมน จำกัด จะบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ด้วยมูลค่าตามบัญชีและปรับผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกับหุ้นที่ได้มากับส่วนของเจ้าของ สำหรับการแสดงผลการดำเนินงานในงบการเงินรวม จะรวมผลการดำเนินงานนับตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ไว้ในงบการเงินรวม

บริษัท ริชแมน จำกัด จะบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ณ 30 กันยายน ค.ศ.2002 ดังนี้ (หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$4,696,000
ลูกหนี้สุทธิ	107,722,000
สินค้ำคงเหลือ	226,423,000
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	13,057,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	121,079,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	57,506,000
สินทรัพย์อื่น	\$2,332,000
เครดิต ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสะสม	\$69,555,000
หนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนดชำระ	6,215,000
ตัวเงินจ่าย	52,965,000
เจ้าหนี้	69,577,000
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	34,366,000
หนี้สินระยะยาว	185,098,000
ภาษีเงินได้ค้างพัก	27,358,000
หุ้นสามัญ	70,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	5,676,000
กำไรสะสม	\$12,005,000

บันทึกการรวมธุรกิจกับบริษัท ซิลเดรน จำกัด ด้วยวิธีรวมส่วนได้เสีย โดยการออกหุ้นสามัญของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ซิลเดรน จำกัด 70,000,000 หุ้น ในสัดส่วน 1 : 1 และบริษัทบันทึกสินทรัพย์ และหนี้สินของบริษัท ซิลเดรน จำกัด ในสมุดบัญชีของกิจการ

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	\$500,000
เครดิต เงินสด	\$500,000
บันทึกค่าใช้จ่ายจากการรวมธุรกิจกับบริษัท ซิลเดรน จำกัด	

งบการเงินก่อนและหลังการรวมธุรกิจระหว่างบริษัท ริชแมน จำกัด และ บริษัท ซิลเดรน จำกัด เป็นดังนี้

	งบกำไรขาดทุน		(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)	
	ก่อนรวมผลการดำเนินงาน			งบการเงินรวม
	บริษัทริชแมน 31 ก.ย.45	บริษัทซิลเดรน 31 ก.ย.45		บริษัทริชแมน และบริษัทซิลเดรน
ขายสุทธิ	\$1,299,195	\$843,650	\$2,142,845	
ต้นทุนและค่าใช้จ่าย				
ต้นทุนการขาย	1,000,345	671,811	1,672,156	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	190,104	123,447	313,55	
เงินปันผลจากการเลิกจ้าง (กำไร)	(3,245)	(2,107)	(5,352)	
ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	4,553	2,957	7,510	
ค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ			0	
ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ			0	
ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ			500	
ดอกเบี้ยจ่าย	17,942	11,651	29,593	
ดอกเบี้ยรับและรายได้อื่น	843	547	1,390	
กำไรก่อนภาษีเงินได้	88,653	35,345	123,498	
ภาษีเงินได้	35,461	14,138	49,599	
รายได้สุทธิ	\$53,192	\$21,207	\$73,899	
กำไรต่อหุ้น	\$0.8865	\$0.3029	\$0.5685	

เปรียบเทียบงบดุลภายหลังการรวมธุรกิจระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีร่วมส่วนได้เสียซึ่งจะแสดงรายการและมูลค่าแตกต่างกันดังนี้

งบดุลรวม

บริษัท ริชแมน จำกัด และ บริษัท ซิลเดรน จำกัด

ณ 31 กันยายน ค.ศ.2002

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

	วิธีซื้อธุรกิจ	วิธีรวมส่วนได้เสีย
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$9,936	\$9,936
ลูกหนี้สุทธิ	308,209	308,209
สินค้าคงเหลือ	503,163	503,163
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	29,016	29,016
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	850,324	850,324
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		
หัก ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสะสม	(154,567)	(154,567)
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ	133,495	114,498
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิ	147,614	127,792
สินทรัพย์อื่น	66,293	66,293
รวมสินทรัพย์	\$1,197,726	\$1,158,907
	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินระยะยาวที่ครบกำหนดชำระ	\$13,811	\$13,811
ตั๋วเงินจ่าย	117,701	117,701
เจ้าหนี้	154,616	154,616
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	76,369	76,369
รวมหนี้สินหมุนเวียน	362,497	362,497
หนี้สินระยะยาว	332,306	332,306
ภาษีเงินได้ค้างพัก	60,796	60,796

ส่วนของผู้ถือหุ้น

หุ้นสามัญ มูลค่าที่ตราไว้ 1 บาท ต่อหุ้น	218,494	168,170
กำไรสะสม	223,633	235,138
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	316,127	87,681
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	\$1,197,726	\$1,158,907

จากตัวอย่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่าในการรวมธุรกิจที่เกิดจากรายการแลกเปลี่ยนหรือรายการทางธุรกิจที่เหมือนกัน แต่หากใช้วิธีการบัญชีแตกต่างกันจะสะท้อนภาพของงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งความแตกต่างนี้อาจส่งผลกระทบต่อความคิดเห็นของผู้ใช้งบการเงิน หากความแตกต่างดังกล่าวมีมูลค่ามาก เมื่อพิจารณาจบดุล งบดุลภายหลังการรวมธุรกิจที่เกิดจากการใช้วิธีซื้อซึ่งแสดงมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิ 316.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ มีมูลค่าสูงกว่าวิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งมีมูลค่า 87.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากวิธีซื้อกำหนดให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ใหม่ที่ได้อัตรามูลค่ายุติธรรมในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียกิจการต้องบันทึกด้วยมูลค่าตามบัญชีเดิมที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ และวิธีซื้อยังกำหนดให้กิจการต้องรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกด้วย เมื่อพิจารณางบกำไรขาดทุนในปีที่เกิดการรวมธุรกิจ ผลการดำเนินงานของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งได้กำไรสุทธิ 73.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐ จะแสดงผลประกอบการที่ดีกว่าวิธีซื้อซึ่งได้กำไร 56.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากว่าวิธีรวมส่วนได้เสียจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันนับตั้งแต่วันต้นงวด คือ 1 มกราคม ค.ศ. 2002 แต่วิธีซื้อธุรกิจจะรวมผลการดำเนินงานนับตั้งแต่วันที่ซื้อ คือนับตั้งแต่วันที่ 30 สิงหาคม ค.ศ. 2002 เป็นต้นไป นอกจากนี้งบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบจากการตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์และการตัดบัญชีค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ ในขณะที่วิธีซื้อธุรกิจจะต้องได้รับผลกระทบดังกล่าว ผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันนี้ส่งผลให้การแสดงกำไรต่อหุ้นของวิธีรวมส่วนได้เสียคือ 0.5685 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ซึ่งสูงกว่าวิธีซื้อธุรกิจซึ่งแสดงกำไรต่อหุ้นเป็น 0.4377 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น

ตัวอย่างที่ 25 บริษัท แมททีเรียล จำกัด เป็นบริษัทผู้ผลิตและออกแบบวัสดุก่อสร้าง อุปกรณ์ตกแต่งบ้านและอาคาร ได้รวมธุรกิจกับบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ผลิตอุปกรณ์เพื่อการก่อสร้างบ้าน บริษัทได้ทำสัญญาเกี่ยวกับการรวมธุรกิจในวันที่ 16 มีนาคม ค.ศ. 2002 และการรวมธุรกิจได้เสร็จสิ้นลงเมื่อ 30 เมษายน ค.ศ. 2002 โดยการที่บริษัท แมททีเรียล จำกัด ออกหุ้นสามัญของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญ 1,200,000 หุ้นของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด โดยมีอัตราส่วนในการแลกเปลี่ยน หุ้นสามัญของแมททีเรียลต่อหุ้นสามัญของไช่ม่อนเป็น 2 : 1 ราคาตลาดของ

หุ้นสามัญของบริษัท แมททีเรียล จำกัด เป็น 60 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ณ 30 เมษายน ค.ศ.2002 และเกิดจ่ายค่าใช้จ่ายในการซื้อกิจการมูลค่า 250,000 เหรียญสหรัฐ

เนื่องจากบริษัท แมททีเรียล จำกัด มีข้อตกลงทางธุรกิจกับเจ้าหนี้และลูกค้ารายใหญ่ว่า ภายหลังจากการรวมธุรกิจแล้วผู้บริหารเดิมของบริษัท แมททีเรียล จำกัด จะมีอำนาจส่วนใหญ่ในการกำหนดแผนงานทางธุรกิจ กำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่รวมแล้ว และข้อตกลงนี้ได้ผ่านมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ถึงแม้ว่าการรวมธุรกิจจะเกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญอย่างทัดเทียมกัน แต่เห็นได้อย่างชัดเจนว่าบริษัท แมททีเรียล จำกัด มีอำนาจควบคุมเหนือบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ดังนั้นจึงถือว่าบริษัท แมททีเรียล จำกัด เป็นผู้ซื้อ

งบดุลของบริษัท แมททีเรียล จำกัด และบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ณ 29 เมษายน ค.ศ.2002 เป็นดังนี้

	งบดุล	
	(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)	
	บ.แมททีเรียล	บ.ไช่ม่อน
	29 เม.ย. ค.ศ.2002	29 เม.ย. ค.ศ.2002
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$13,022	\$10,284
ลูกหนี้	67,861	64,750
สินค้าคงเหลือ	60,369	48,650
ภาษีเงินได้ค้างรับ	4,675	2,805
สินทรัพย์ภาษีเงินได้ตั้งพัก	3,653	2,192
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,604	4,271
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	154,184	132,952
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	99,113	30,751
ค่าความนิยม		
เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้าสุทธิ	-	8,275
สิทธิบัตรสุทธิ	-	6,186
สินทรัพย์อื่น	11,089	7,244
รวมสินทรัพย์	\$264,386	\$185,408

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้	\$31,319	\$25,640
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	34,319	18,450
รวมหนี้สินหมุนเวียน	65,638	44,090
หนี้สินภาษีเงินได้ตั้งพัก	58,976	32,750
หนี้สินอื่น	20,746	18,460
หนี้สินระยะยาว	82,408	67,850
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นสามัญ (มูลค่าที่ตราไว้ 10 บาทต่อหุ้น)	12,500	12,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	11,934	1,796
กำไรสะสม	12,184	8,462
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	198,748	141,318
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	\$264,386	\$185,408

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ไช้มอน จำกัด ณ 29 เมษายน ค.ศ.2002 เป็นดังนี้

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$10,284
ลูกหนี้สุทธิ	64,750
สินค้าคงเหลือ	48,650
ภาษีเงินได้ค้างรับ	2,805
ภาษีเงินได้ตั้งพัก	2,192
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,271
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	44,540
เครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้าสุทธิ	25,275
สิทธิบัตรสุทธิ	6,186
สินทรัพย์อื่น	7,244
รวมสินทรัพย์	216,197
หัก เจ้าหนี้	25,640
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	18,450

ภาษีเงินได้ตั้งพัก	32,750
หนี้สินอื่น	18,460
หนี้สินระยะยาว	67,850
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ	<u>\$53,047</u>

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนเป็น 53,047,000 เหรียญสหรัฐ ดังนั้นสามารถคำนวณหาค่าความนิยม 91,203,000 เหรียญสหรัฐ ที่เกิดจากการรวมธุรกิจได้ ดังนี้

	(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)
หุ้นสามัญ (24,000,000 หุ้น หุ้นละ 6 เหรียญสหรัฐ)	\$144,000
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ	<u>250</u>
รวมต้นทุนการซื้อธุรกิจ	144,250
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	<u>53,047</u>
ค่าความนิยม	<u>\$91,203</u>

บริษัท แมททีเรียล จำกัด จะบันทึกการรวมธุรกิจ ณ 30 เมษายน ค.ศ.2002 ดังนี้ (หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$10,034,000
ลูกหนี้สุทธิ	64,750,000
สินค้าคงเหลือ	48,650,000
ภาษีเงินได้ค้างรับ	2,805,000
ภาษีเงินได้ตั้งพัก	2,192,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,271,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	44,540,000
ค่าความนิยม	91,203,000
เครื่องหมายการค้า และชื่อทางการค้าสุทธิ	25,275,000
สิทธิบัตรสุทธิ	6,186,000
สินทรัพย์อื่น	\$7,244,000
เครดิต เจ้าหนี้	\$25,640,000
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	18,450,000
ภาษีเงินได้ตั้งพัก	32,750,000

หนี้สินอื่น	18,460,000
หนี้สินระยะยาว	67,850,000
หุ้นสามัญ	24,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	\$120,000,000

บันทึกการรวมธุรกิจกับบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ด้วยวิธีซื้อธุรกิจ โดยการออกหุ้นสามัญ 2,400,000 หุ้น ของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ราคาตลาดของหุ้นสามัญ ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนเป็น 60 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น และรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ด้วยมูลค่ายุติธรรมพร้อมทั้งรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ

บริษัท แมททีเรียล จำกัด จะรวมผลการดำเนินงานของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ไว้ในงบการเงินรวมของกิจการนับตั้งแต่วันที่ซื้อ งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002 ของ บริษัท แมททีเรียล จำกัด และบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ก่อนและหลังการรวมผลการดำเนินงานเป็นดังนี้

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

	บ.แมททีเรียล	บ.ไช้่ม่อน	งบกำไรขาดทุน รวม
ขายสุทธิ	\$595,819	\$499,393	\$928,748
ต้นทุนขาย	425,366	353,994	661,362
กำไรขั้นต้น	170,453	145,399	267,386
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	119,945	107,255	191,448
กำไรจากการดำเนินงาน	50,508	38,144	75,937
ดอกเบี้ยจ่าย	6,795	6,045	10,826
กำไรขาดทุนก่อนภาษีเงินได้	43,713	32,098	65,112
ภาษีเงินได้	17,485	12,839	26,045
กำไรสุทธิ	\$26,228	\$19,259	39,067
หัก ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย (สุทธิจากภาษีเงินได้)			1,103
ค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยม (สุทธิจากภาษีเงินได้)			1,824
ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน			680

รายได้สุทธิหลังจากปรับปรุงค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายส่วนที่เพิ่มขึ้น	\$35,460
กำไรต่อหุ้น	\$9.7150

จากกรณีตัวอย่างข้างต้น หากผลของการรวมธุรกิจทำให้ไม่สามารถที่จะระบุผู้ซื้อได้ เนื่องจากข้อตกลงทางธุรกิจส่งผลให้ผู้บริหารเดิมของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ยังคงมีส่วนร่วมในการบริหารงานต่อไปเช่นเดิม และผู้ถือหุ้นของทั้ง บริษัท แมททีเรียล จำกัด และบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ยังคงไว้ซึ่งส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิม การรวมธุรกิจในครั้งนี้จะถือว่าเป็นการรวมส่วนได้เสีย ซึ่งกิจการจะต้องนำวิธีรวมส่วนได้เสียมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชี

การบันทึกรายการบัญชีจะแตกต่างจากกรณีเป็นการซื้อธุรกิจ กล่าวคือ บริษัท แมททีเรียล จำกัด จะบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ด้วยมูลค่าตามบัญชี และไม่มีการรับรู้ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ และรวมผลการดำเนินงานของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด นับตั้งแต่วันที่ต้นงวดบัญชีรวมไว้ในงบการเงินรวมของกิจการ

การบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัท แมททีเรียล จำกัด จะเป็นดังนี้ (หน่วย : เหรียญสหรัฐ)

เดบิต	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$10,284,000
	ลูกหนี้สุทธิ	64,750,000
	สินค้าคงเหลือ	48,650,000
	ภาษีเงินได้ค้างรับ	2,805,000
	ภาษีเงินได้ตั้งพัก	2,192,000
	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,271,000
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	30,751,000
	เครื่องหมายการค้า และชื่อทางการค้าสุทธิ	8,275,000
	สิทธิบัตรสุทธิ	6,186,000
	สินทรัพย์อื่น	7,244,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	\$10,204,000
เครดิต	เจ้าหนี้	\$25,640,000
	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	18,450,000
	ภาษีเงินได้ตั้งพัก	32,750,000
	หนี้สินอื่น	18,460,000
	หนี้สินระยะยาว	67,850,000
	หุ้นสามัญ	24,000,000
	กำไรสะสม	\$8,462,000

บันทึกการรวมธุรกิจกับบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ด้วยวิธีรวมส่วนได้เสีย โดยการออกหุ้น
สามัญ 2,400,000 หุ้น ของบริษัทเพื่อแลกเปลี่ยนกับการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ไช้่ม่อน และรับรู้
สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ด้วยมูลค่าตามบัญชี

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	\$250,000
เครดิต เงินสด	\$250,000

บันทึกค่าใช้จ่ายจากการรวมธุรกิจกับบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด

บริษัท แมททีเรียล จำกัด จะรวมผลการดำเนินงานของบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ไว้ใน
งบการเงินรวมของกิจการนับตั้งแต่วันต้นงวด งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม
ค.ศ.2003 ของ บริษัท แมททีเรียล จำกัด และบริษัท ไช้่ม่อน จำกัด ก่อนและหลังการรวมผลการ
ดำเนินงานเป็นดังนี้

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.2002

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

	บ.แมททีเรียล	บ.ไช้่ม่อน	งบกำไรขาดทุน รวม
ขายสุทธิ	\$595,819	\$499,393	\$1,095,212
ต้นทุนขาย	425,366	353,994	779,360
กำไรขั้นต้น	170,453	145,399	315,852
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	119,945	107,255	227,200
กำไรจากการดำเนินงาน	50,508	38,144	88,652
ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ			250
ดอกเบี้ยจ่าย	6,795	6,045	12,841
กำไรขาดทุนก่อนภาษีเงินได้	43,713	32,098	75,811
ภาษีเงินได้	17,485	12,839	30,324
กำไรสุทธิ	\$26,228	\$19,259	\$45,487
กำไรต่อหุ้น			\$12.3936

เปรียบเทียบงบดุลภายหลังการรวมธุรกิจระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งจะ
แสดงรายการและมูลค่าแตกต่างกันดังนี้

งบดุลรวม

บริษัท แมททีเรียล จำกัด และ บริษัท ไช้ม่อน จำกัด

ณ 30 เมษายน ค.ศ.2002

(หน่วย : พันเหรียญสหรัฐ)

วิธีซื้อธุรกิจ วิธีรวมส่วนได้เสีย

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	\$23,056	\$23,056
ลูกหนี้	132,611	132,611
สินค้าคงเหลือ	109,019	109,019
ภาษีเงินได้ค้างรับ	7,480	7,480
สินทรัพย์ภาษีเงินได้ตั้งพัก	5,845	5,845
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	8,875	8,875
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	286,886	286,886
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	143,653	129,864
ค่าความนิยม	91,203	0
เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้าสุทธิ	25,275	8,275
สิทธิบัตรสุทธิ	6,186	6,186
สินทรัพย์อื่น	18,333	18,333
รวมสินทรัพย์	\$571,536	\$449,544
	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้	\$56,959	\$56,959
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	52,769	52,769
รวมหนี้สินหมุนเวียน	109,728	109,728
หนี้สินภาษีเงินได้ตั้งพัก	91,726	91,726
หนี้สินอื่น	39,206	39,206
หนี้สินระยะยาว	150,258	150,258

ส่วนของผู้ถือหุ้น

หุ้นสามัญ (มูลค่าที่ตราไว้ 10 บาทต่อหุ้น)	36,500	36,500
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	131,934	1,730
กำไรสะสม	12,184	20,396
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	180,618	58,626
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	\$571,536	\$449,544

จากตัวอย่างข้างต้น งบดุลภายหลังการรวมธุรกิจที่เกิดจากการใช้วิธีซื้อธุรกิจจะแสดงสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิ 180.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งจะมีมูลค่าสูงกว่าวิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งแสดงสินทรัพย์และหนี้สินสุทธิ 58.6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งมีสาเหตุมาจากวิธีซื้อกำหนดให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ใหม่ที่ได้อมาด้วยมูลค่ายุติธรรมในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียกิจการต้องบันทึกด้วยมูลค่าตามบัญชีเดิมที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ ในกรณีนี้บริษัท แมททีเรียล จำกัด จะรับรู้มูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ที่ได้มา ด้วยมูลค่ายุติธรรม 44.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ภายใต้วิธีซื้อ แต่จะรับรู้เพียง 30.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐหากใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย และรับรู้มูลค่าเครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้าด้วยมูลค่ายุติธรรม 25.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ แต่จะรับรู้เพียงมูลค่าตามบัญชี 8.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หากกิจการใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย นอกจากนี้ งบดุลของบริษัท แมททีเรียล จำกัด ได้แสดงค่าความนิยม 91.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งแสดงถึงมูลค่าที่กิจการยอมจ่ายออกไปเพื่อแลกกับชื่อเสียงและผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากความนิยมของบริษัท ไช่ม่อน จำกัด ซึ่งในทางตรงข้ามวิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่มีกรรับรู้ถึงค่าความนิยมดังกล่าว

เมื่อพิจารณางบกำไรขาดทุนในปีที่เกิดการรวมธุรกิจ ผลการดำเนินงานภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะแสดงกำไร 45.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งจะสูงกว่าวิธีซื้อซึ่งจะแสดงผลกำไร 35.4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากว่าวิธีรวมส่วนได้เสียจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันนับตั้งแต่วันต้นงวด คือ ตั้งแต่ 1 มกราคม ค.ศ.2002 เป็นต้นไป ในขณะที่วิธีซื้อธุรกิจจะรวมผลการดำเนินงานนับตั้งแต่วันที่ซื้อ ซึ่งก็คือตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน ค.ศ.2002 เป็นต้นไป นอกจากนี้งบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบจากการตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น 1.7 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และการตัดบัญชีค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ 1.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในขณะที่วิธีซื้อธุรกิจจะต้องได้รับผลกระทบดังกล่าว ผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันนี้ส่งผลให้การแสดงกำไรต่อหุ้นของวิธีรวมส่วนได้เสียเป็น 12.3936 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น ซึ่งสูงกว่าวิธีซื้อธุรกิจซึ่งแสดงกำไรต่อหุ้นเป็น 9.7150 เหรียญสหรัฐต่อหุ้น จะเห็นได้ว่าการรวมธุรกิจที่เกิดจากรายการแลกเปลี่ยนเหมือนกัน แต่หากใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันก็จะส่งผลกระทบต่อการเงินภายหลังการรวมธุรกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งความแตกต่างนี้อาจส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้

ตารางที่ 5 แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>1. ขอบเขต</p> <p>คือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจทุกประเภทที่เป็นการนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกันที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ยกเว้นการรวมธุรกิจที่เป็นการควบหรือรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (เนื่องจากถือว่าเป็นการปรับโครงสร้างหรือปรับองค์ประกอบในกลุ่มกิจการ) และยกเว้นการปฏิบัติกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าและงบการเงินของกิจการร่วมค้า (เนื่องจากต้องถือปฏิบัติภายใต้ IAS 27, Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)</p>	<p>1. ขอบเขต</p> <p>คือปฏิบัติสำหรับกิจการรวมธุรกิจทุกประเภทที่เป็นการนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกันที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ และมีข้อเกี่ยวเนื่องกันกับวิธีซื้อธุรกิจ</p>
<p>2. คำนิยาม</p> <p>การซื้อธุรกิจ หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของผู้ขายโดยการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้สิน หรือการออกหุ้นทุนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน</p>	<p>2. คำนิยาม</p> <p>การรวมส่วนได้เสีย หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการแต่ละกิจการที่รวมกันได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว เพื่อร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้วต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ</p>
<p>3. ลักษณะของการรวมธุรกิจ</p> <p>เป็นการรวมธุรกิจที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ โดย IAS 22 (Revised 1998) ได้ให้แนวทางในการระบุกิจการผู้ซื้อไว้ซึ่งจะพิจารณาในเมื่อ</p>	<p>3. ลักษณะของการรวมธุรกิจ</p> <p>เป็นการรวมธุรกิจอย่างเสมอภาคที่เชื่อมโยงกันจนไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ โดย IAS 22 (Revised 1998) ได้ให้แนวทางในการระบุว่า</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>หาสาระของการรวมธุรกิจมากกว่ารูปแบบในทางกฎหมาย โดยจะพิจารณาถึงความสามารถในการครอบงำอีกกิจการหนึ่งที่ถูกซื้อได้ ดังนี้</p> <p>3.2 กรณีที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งเกินกว่าครึ่งให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ซื้อมีอำนาจควบคุมกิจการที่ซื้อมา และถือว่ากิจการที่ซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงนั้นคือผู้ซื้อ ยกเว้นสำหรับกรณีที่ผู้ซื้อสามารถแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าสิทธิในการออกเสียงที่เกินกว่าครึ่งนั้นไม่ทำให้ผู้ซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ซื้อมาได้</p> <p>3.3 กรณีที่กิจการหนึ่งซื้อสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งไม่ถึงครึ่ง กิจการที่เป็นผู้ซื้อสิทธิออกเสียงอาจเป็นผู้ซื้อได้หากการรวมธุรกิจทำให้กิจการนั้นมีอำนาจตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - อำนาจในการออกเสียงเกินกว่าครึ่งหนึ่งตามข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นอื่น - อำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง - อำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท - อำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการ 	<p>การรวมธุรกิจเป็นการรวมส่วนได้เสีย ดังนี้</p> <p>3.1 การรวมธุรกิจจะต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการที่มารวมกันต้องนำหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดมาแลกเปลี่ยนระหว่างกันหรือมารวมกันเป็นสาระสำคัญ - มูลค่าสิทธิธรรมของกิจการที่มารวมกันต้องไม่แตกต่างกันอย่าง - หลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของกิจการที่มารวมกันต้องคงไว้ซึ่งสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิม หรือใกล้เคียงกับสัดส่วนเดิมที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ 3.2 ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องมีส่วนร่วมอย่างเท่าเทียมกันในการควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว 3.3 ฝ่ายบริหารของแต่ละกิจการที่มารวมกันยังคงมีส่วนร่วมต่อไปในการบริหารกิจการที่รวมแล้ว และทำให้ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องรับความเสี่ยงและประโยชน์ในกิจการที่รวมแล้วและได้รับความเสี่ยงและประโยชน์ตามสัดส่วนเดิม

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>บริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท</p> <p>3.3 กรณีที่การรวมธุรกิจมีลักษณะที่แยกที่จะระบุกิจการผู้ซื้อได้ให้พิจารณา ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - หากมูลค่ายุติธรรมของกิจการหนึ่งสูงกว่าของอีกกิจการหนึ่งอย่างเป็นสาระสำคัญให้ถือว่ากิจการที่มีมูลค่ายุติธรรมสูงกว่าเป็นผู้ซื้อ - หากการรวมธุรกิจเกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงกับเงินสด ให้ถือว่ากิจการที่เป็นผู้จ่ายเงินสดเป็นผู้ซื้อ - หากการรวมธุรกิจเป็นผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการหนึ่งสามารถเข้าครอบงำในการเลือกคณะผู้บริหารของกิจการที่รวมแล้ว ให้ถือว่ากิจการที่สามารถเข้าครอบงำเป็นผู้ซื้อ <p>3.3 ในบางครั้งการรวมธุรกิจเกิดจากการซื้อหุ้นของอีกกิจการหนึ่ง โดยการแลกเปลี่ยนกับการออกหุ้นใหม่ที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการเองเป็นถึงตอบแทนการซื้อ กรณีนี้อาจทำให้ผู้ถือหุ้นของกิจการที่ถูกรับซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้นได้ และกิจการที่ถูกรับซื้อจะเป็นผู้ซื้อตาม IAS 22 (Revised 1998) ซึ่งเราเรียกกรณีนี้ว่าเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisitions)</p>	

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมธุรกิจและวิธีขายได้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>4. การรับรู้รายการในงบการเงิน</p> <p>ผู้ซื้อจะต้องรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมาไว้ในงบกำไรขาดทุนนับจากวันที่ซื้อ ซึ่งคือวันที่ผู้ขายได้โอนการควบคุมในสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานไปให้แก่ผู้ซื้ออย่างแท้จริง</p> <p>สำหรับการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อเข้ามาในงบดุล กิจการจะรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดการรายการแลกเปลี่ยน และกิจการต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบที่เกิดจากการซื้อธุรกิจอีกด้วย</p> <p>กิจการสามารถรับรู้รายการที่ไม่เคยมีการรับรู้มาก่อนในบัญชีของกิจการที่ถูกรับซื้อได้ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ หรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ระบุได้อื่นๆ</p>	<p>4. การรับรู้รายการในงบการเงิน</p> <p>กิจการจะต้องแสดงรายการของกิจการที่สามารถรวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นนับตั้งแต่ต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ ยกเว้นหากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินล่าสุดที่น่าเสนอ กิจการไม่ต้องการรวมรายการของกิจการที่สามารถรวมกันในการเงิน</p> <p>สำหรับการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่สามารถรวมกัน งบดุล กิจการจะรับรู้ด้วยมูลค่าเดิมที่เคยบันทึกอยู่ในบัญชีก่อนการรวมธุรกิจ</p> <p>กิจการไม่สามารถรับรู้รายการที่ไม่ได้มีการรับรู้มาก่อนในบัญชีของกิจการที่สามารถรวมกันเนื่องจากวิธีรวมส่วนได้เสียไม่ต้องการให้งบการเงินมีการเปลี่ยนแปลง</p>
<p>5. ต้นทุนการซื้อธุรกิจ</p> <p>ต้นทุนการซื้อเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี โดยผู้ซื้อจะเป็นส่วนต้นทุนการซื้อให้กับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิพร้อมทั้งค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบที่ได้มาจากกิจการซื้อธุรกิจ ซึ่งต้นทุนการซื้อ</p>	<p>5. ต้นทุนการซื้อธุรกิจ</p> <p>ต้นทุนการซื้อจะไม่ถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชี แต่กิจการจะรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินด้วยของกิจการที่สามารถรวมกันด้วยมูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ ซึ่งผลต่างระหว่างต้นทุนในการแลกเปลี่ยน</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>จะถูกบันทึกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือมูลค่าตุ้ตรกรรมของถึงตอบแทนการซื้อซึ่งผู้ซื้อมอบให้ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน เพื่อแลกเปลี่ยนกับการควบคุมในสินทรัพย์สุทธิของผู้ขาย</p> <p>ถ้าปรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น แนวปฏิบัติภายใต้วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้รวมเฉพาะรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการซื้อเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อ ซึ่งรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อจะรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จะต้องจ่ายในการซื้อธุรกิจ ค่าธรรมเนียมการตลาด ค่าธรรมเนียม ค่าธรรมเนียมในการออกตราสารทุน ค่าที่ปรึกษาทางบัญชี ค่าสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ค่าประเมินราคา และค่าที่ปรึกษาต่างๆ สำหรับรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการซื้อธุรกิจจะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น เช่น รายจ่ายประจำของแผนกที่ทำหน้าที่ซื้อธุรกิจ</p>	<p>วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)</p> <p>(จำนวนที่บันทึกของหุ้นที่ออกบวกกับสิ่งตอบแทนการซื้อในรูปแบบเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น) และมูลค่าที่บันทึกของหุ้นทุนที่ได้มาจะถูกนำไปปรับปรุ่งกับส่วนของผู้ขาย</p> <p>ถ้าปรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจนั้น วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้นทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงว่ารายจ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการรวมธุรกิจหรือไม่ก็ตาม</p>
<p>6. การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้</p> <p>ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อจะต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาที่เข้าเงื่อนไขและหลักการเกณฑ์ในการรับรู้โดยรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวแยกต่างหากจากกัน ในงบดุลเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เป็นดังนี้</p> <p>6.1 มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแก่ผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์เชิง</p>	<p>6. การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้</p> <p>สำหรับการรับรู้เฉพาะสินทรัพย์และหนี้สินที่เคยรับรู้อยู่ในบัญชีของกิจการที่รวมกันก่อนการรวมธุรกิจเท่านั้นและจะรับรู้ด้วยมูลค่าเดิมที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ (Book Value) และกิจการจะไม่รับรู้รายการที่ไม่เคยถูกรับรู้มาก่อนในงบดุลของกิจการที่รวมกัน</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)</p> <p>ในขนาดที่เกี่ยวกับสินทรัพย์หรือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ซื้อจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>6.2 ผู้ซื้อสามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่าธุรกรรมของสินทรัพย์และหนี้สินนั้นได้</p> <p>ในการรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจ อาจเป็นไปได้ว่าเมื่อเริ่มแรก ผู้ซื้อไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งผู้ซื้อซื้อมาเนื่องจากว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นยังไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการรับรู้หรือผู้ซื้อไม่ทราบว่าสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวอยู่ในขณะนั้น และต่อมาในภายหลังสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวเข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการรับรู้ซึ่งได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ซื้อจะต้องรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินนั้น</p> <p>และในทำนองเดียวกัน อาจเป็นไปได้ว่าผู้ซื้อจะต้องปรับปรุงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้เคยบันทึกไว้ เนื่องจากว่าภายหลังมีหลักฐานเพิ่มเติมที่ช่วยให้ผู้ซื้อสามารถประมาณมูลค่าธุรกรรมของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งผู้ซื้อจะต้องปรับปรุงค่าความนิยมและค่าความนิยมที่คิดบันทึกไว้อีกด้วย โดยมีเงื่อนไขในการปรับปรุงดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - การปรับปรุงจะต้องไม่ทำให้ราคาตามบัญชีของค่าความนิยมสูง 	<p>วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษารียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>กว่ามูลค่าที่ค่าตัวจะได้รับคืนตาม IAS 36, Impairment of Assets. การปรับปรุงดังกล่าวจะต้องทำขึ้นภายในงวดปีบัญชีแรกหลังการซื้อธุรกิจ (เว้นแต่จะเป็นหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งระบุตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 และเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31(ซี) ของ IAS 22 (Revised 1998) มิฉะนั้นการปรับปรุงดังกล่าวจะต้องระบุเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด</p>	
<p>7. ค่าความนิยมและค่าความนิยมที่ลดลงที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมที่ลดลงซึ่งกำหนดขึ้นจากต้นทุนการซื้อที่เหลืออยู่ภายหลังจากที่ได้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เรียบร้อยแล้ว โดยรับรู้ค่าความนิยมด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อเป็นสินทรัพย์ในงบดุล โดยแสดงด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า และรับรู้ค่าความนิยมที่ลดลงด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อเป็นสินทรัพย์เช่นเดียวกับค่าความนิยมแต่แสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล</p>	<p>7. ค่าความนิยมและค่าความนิยมที่ลดลงที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ กิจการจะไม่มีการรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมที่ลดลงซึ่งขึ้นจากการซื้อธุรกิจ</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษารายเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>8. ภาษีเงินได้</p> <p>ในแต่ละประเทศต้นแนวนโยบายบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อาจมีความแตกต่างกันข้อกำหนดหรือกฎหมายของแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวปฏิบัติไว้ กล่าวคือ ให้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (IAS 12, Income Taxes)</p> <p>IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดแนวปฏิบัติเพิ่มเติมไว้ว่า ในบางกรณีผู้ซื้ออาจไม่ได้รับรู้ประโยชน์ที่อาจได้รับจากผลขาดทุนทางภาษีเงินได้ยกไป ในภายหน้าของกิจการที่ซื้อมาหรือภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ แต่ต่อมาผู้ซื้อกลับได้รับประโยชน์ทางภาษีในภายหลัง ให้ผู้ซื้อรับรู้ประโยชน์ดังกล่าวเป็นรายได้ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (IAS 12, Income Taxes) และต้องปฏิบัติดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ปรับปรุงราคาตามบัญชีของค่าความนิยมก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและปรับปรุงค่าตัดจำหน่ายสะสมที่เกี่ยวข้องให้เป็นจำนวนที่ควรบันทึก หากผู้ซื้อได้รับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ที่ระบุได้ ณ วันที่รวมธุรกิจ 	<p>8. ภาษีเงินได้</p> <p>เหมือนกับวิธีซื้อธุรกิจคือ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (IAS 12, Income Taxes) ยกเว้นในเรื่องของแนวปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ที่สามารถรับรู้ได้ในภายหลัง</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษารียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>- รับรู้ราคาตามบัญชีสุทธิที่ลดลงของค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด</p> <p>อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติดังกล่าวข้างต้นจะต้องไม่ทำให้เกิดค่าความนิยมติดลบหรือต้องไม่ทำให้ราคาตามบัญชีของค่าความนิยมติดลบเพิ่มสูงขึ้น</p>	
<p>9. การเปิดเผยข้อมูล</p> <p>เปิดเผยข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการรวมธุรกิจดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - รายชื่อและคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน - วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ - วันที่การรวมธุรกิจมีผลต่อการปฏิบัติทางบัญชี - การดำเนินงานบางส่วนที่ตัดสินใจจะยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ <p>เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา - ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจที่จ่ายไปหรือที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลัง 	<p>9. การเปิดเผยข้อมูล</p> <p>เปิดเผยข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการรวมธุรกิจเช่นเดียวกับวิธีซื้อธุรกิจและเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจแบบรวมส่วนได้เสีย ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - คำอธิบายที่เกี่ยวข้องกับการรวมส่วนได้เสีย จำนวนหุ้นที่ออกและสัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งมีการแลกเปลี่ยนกันระหว่างกิจการที่มารวมกัน - จำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน - รายได้จากการขายรายได้จากการดำเนินงานอื่น รายการพิเศษ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการที่มารวมกันก่อนวันรวมธุรกิจซึ่งรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่แสดงในงบการเงินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าความนิยมดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ระยะเวลาที่ใช้ในการตั้งจำหน่าย - เหตุผลที่ใช้โต้แย้งกับข้อสันนิษฐานว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมจะไม่เกินกว่า 20 ปี นับจากวันที่เริ่มรับรู้ค่าความนิยมดังกล่าว หากผู้ซื้อประมาณอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี ผู้ซื้อต้องเปิดเผยและอธิบายถึงปัจจัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น - หากผู้ซื้อไม่ได้ตั้งจำหน่ายค่าความนิยมโดยใช้วิธีเส้นตรง ผู้ซื้อต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้และเหตุผลสนับสนุนความเหมาะสมของวิธีที่ใช้ - รายการแต่ละบรรทัดทุกรายการในงบกำไรขาดทุนที่รวมค่าตัดจำหน่ายของค่าความนิยม - รายการกระทบของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมระหว่างต้นงวดกับปลายงวด <p>เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบ ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - คำอธิบายเกี่ยวกับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตรวมทั้งจำนวนและจังหวะเวลาของผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายดังกล่าวเฉพาะส่วนที่สัมพันธ์กับค่าความนิยมติดลบ 	<p>วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)</p> <p>สำหรับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังวันที่ในงบดุล กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งหากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงที่แท้จริงที่กิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้</p>

ตารางที่ 5 (ต่อ) แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998)

วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method)	วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)
<p>- ระยะเวลาตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้</p> <p>- รายการแต่ละบรรทัดทุกรายการในงบกำไรขาดทุนซึ่งรวมรายได้ที่รับรู้จากการตัดจำหน่ายค่าความนิยมติดลบ</p> <p>- รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีของค่าความนิยมติดลบระหว่างต้นงวดกับปลายงวด</p> <p>ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการยกเลิกหรือลดกิจกรรมของธุรกิจที่ซื้อมา โดยเปิดเผยประมาณการหนี้สินดังกล่าวแยกจากประมาณการหนี้สินอื่น และเปิดเผยราคาคาตามบัญชีรวมของประมาณการหนี้สินสำหรับการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง และในกรณีของผู้ซื้อซึ่งไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจหรือของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ ทำให้ผู้ซื้อต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่มีการซื้อธุรกิจ โดยการประมาณการ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและเหตุผลที่เกี่ยวข้อง และหากในเวลาต่อมาผู้ซื้อปรับเปลี่ยนมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณไว้ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยและอธิบายถึงการปรับเปลี่ยนดังกล่าวในงบการเงินของงวดที่เกี่ยวข้อง สำหรับการรวมธุรกิจที่มีผลภายหลังวันที่ในงบดุล กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ซึ่งหากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้</p>	