

บทที่ 4

บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

บทสรุป

จากการศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 22 ฉบับปรับปรุงแก้ไขปี ค.ศ.1998 (ซึ่งต่อไปนี้จะใช้คำว่า IAS 22 (Revised 1998) พบว่า

1. เนื้อหาของสถานการณ์การรวมธุรกิจแบบวิธีซื้อธุรกิจมีความแตกต่างกับวิธีรวมส่วนได้เสีย

การรวมธุรกิจที่ถือว่าเป็นการซื้อธุรกิจจะต้องเป็นการรวมธุรกิจที่สามารถระบุกิจการที่เป็นผู้ซื้อได้ โดยที่หลักเกณฑ์ในการระบุกิจการผู้ซื้อจะพิจารณาจากอำนาจในการควบคุมสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานของกิจการอื่นที่มารวมกัน ซึ่งการมีอำนาจในการควบคุมดังกล่าวอาจพิจารณาจากอำนาจในการออกเสียงที่เกินกว่ากึ่งหนึ่ง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงาน อำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ที่ทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัท อำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท เป็นต้น หรือในบางกรณีอาจพิจารณาระบุกิจการผู้ซื้อจากมูลค่ายุติธรรมของกิจการหนึ่งที่สูงกว่าอีกกิจการหนึ่งเป็นสาระสำคัญ หรือระบุกิจการผู้ซื้อจากกิจการที่ใช้เงินสดซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของอีกกิจการหนึ่ง หรือระบุกิจการผู้ซื้อจากกิจการที่สามารถเข้าครอบงำการเลือกคณะผู้บริหารของกิจการที่รวมแล้ว เป็นต้น ส่วนการรวมธุรกิจที่ถือว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียจะเป็นในลักษณะตรงกันข้ามกับวิธีซื้อธุรกิจกล่าวคือ เป็นการรวมธุรกิจที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ เนื่องจากไม่มีกิจการใดมีอำนาจควบคุมเหนืออีกกิจการหนึ่ง ซึ่งผลจากการรวมส่วนได้เสียจะมีลักษณะดังต่อไปนี้คือ ผู้ถือหุ้นของกิจการที่มารวมกันจะมีส่วนร่วมอย่างเท่าเทียมกันในการควบคุมสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานของกิจการที่รวมแล้ว และฝ่ายบริหารของกิจการที่มารวมกันจะยังคงมีส่วนร่วมต่อไปในการบริหารกิจการที่รวมแล้ว ซึ่งทำให้ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ในกิจการที่รวมแล้ว สำหรับการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจก่อให้เกิดการร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์จากกิจการที่รวมแล้วหรือไม่ นั้น จะพิจารณาจากการนำหุ้นสามัญที่มีสิทธิ

ออกเสียงส่วนใหญ่หรือทั้งหมดมาแลกเปลี่ยนกันหรือมารวมกัน และมูลค่ายุติธรรมของกิจการที่มารวมกันจะต้องไม่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ และผู้ถือหุ้นเดิมของแต่ละกิจการที่มารวมกันจะยังคงได้รับสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิมหรือใกล้เคียงกับสัดส่วนเดิมที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ ซึ่งกิจการจะต้องเข้าเงื่อนไขที่กล่าวมาข้างต้นทั้ง 3 ประการ จึงจะถือว่ามีกรร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์อย่างทัดเทียมกันและถือเป็นการรวมส่วนได้เสีย

และเนื่องจากเนื้อหาของสถานการณ์การรวมธุรกิจที่แตกต่างกันจึงส่งผลให้การปฏิบัติทางบัญชีของทั้งวิธีซื้อกิจการและวิธีรวมส่วนได้เสียมีความแตกต่างกัน โดยการซื้อธุรกิจปฏิบัติเสมือนเป็นการซื้อสินทรัพย์ทั่วไปซึ่งต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ซื้อมาด้วยราคาทุน ส่วนการรวมส่วนได้เสียจะปฏิบัติโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าทางบัญชีของกิจการ โดยถือว่าเป็นการรวมธุรกิจระหว่างกิจการที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจร่วมกันซึ่งไม่มีการเปลี่ยนแปลงในการบริหารงาน และไม่มีการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสีย จึงพยามใ้ห้งบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงน้อยที่สุด

2. วิธีปฏิบัติทางบัญชีภายใต้วิธีซื้อธุรกิจมีความแตกต่างกับวิธีรวมส่วนได้เสีย

วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้ ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมารวมทั้งค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบไว้ในงบดุล ซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่จะรับรู้ในงบดุลได้จะต้องเข้าเงื่อนไข และหลักเกณฑ์ในการรับรู้ตามที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดไว้ และกิจการจะรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง (การซื้ออาจเกิดจากรายการแลกเปลี่ยนหลายรายการและหลายครั้ง) ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียจะรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ และเนื่องจากวิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่กำหนด จึงส่งผลให้กิจการอาจรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินบางประเภทที่ไม่เคยถูกรับรู้มาก่อนในบัญชีของกิจการที่ถูกซื้อได้ ซึ่งต่างจากวิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งกิจการจะสามารถรับรู้ได้เฉพาะรายการที่เคยปรากฏอยู่ในบัญชีของอีกกิจการที่มารวมกันเท่านั้น และภายใต้วิธีซื้อธุรกิจอาจเป็นไปได้ว่า ณ วันที่ซื้อ กิจการไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจได้เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไข และหลักเกณฑ์ในการรับรู้ในขณะนั้น แต่ในเวลาต่อมาเกิดสถานการณ์ที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเข้าเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการรับรู้ได้ กิจการจะต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว ซึ่งแตกต่างจากวิธีรวมส่วนได้เสียที่จะไม่มีการประเมิน และรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินในภายหลัง และเนื่องจากวิธีซื้อกำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าในเวลาต่อมาจะมีหลักฐานเพิ่มเติมที่ทำให้กิจการสามารถประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินที่เคยรับรู้ได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น กิจการจะต้องปรับ-

ปรุณมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินดังกล่าวให้มีความถูกต้อง แต่จะจำกัดเฉพาะการปรับปรุงที่เกิดขึ้นภายในงวดปีบัญชีแรกหลังการซื้อธุรกิจเท่านั้น เนื่องจากป้องกันการประเมินมูลค่าอย่างไม่มีที่สิ้นสุด ซึ่งแตกต่างจากวิธีรวมส่วนได้เสียซึ่งจะไม่มีกรปรับปรุงมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายในภายหลัง

วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ ซึ่งค่าความนิยมจะกำหนดจากมูลค่าของต้นทุนการซื้อส่วนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมา ส่วนค่าความนิยมคิดลบกำหนดจากมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาที่สูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจ โดยที่ค่าความนิยมจะแสดงถึงมูลค่าที่กิจการยอมจ่ายออกไปก่อนเพื่อแลกกับชื่อเสียงของกิจการที่ซื้อมา หรือเพื่อแลกกับรายได้และผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เป็นผลจากการรวมธุรกิจ ส่วนค่าความนิยมคิดลบจะแสดงถึงมูลค่าของค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ผู้ซื้อจึงจ่ายต้นทุนการซื้อธุรกิจด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาเพื่อทดแทนกับค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตนั้น ซึ่งจะแตกต่างจากวิธีรวมส่วนได้เสียที่จะไม่รับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบ ซึ่งมูลค่าที่แตกต่างกันระหว่างจำนวนที่บันทึกของหุ้นทุนที่ออกบวกมูลค่าสิ่งตอบแทนอื่น และจำนวนที่บันทึกของหุ้นทุนที่ได้มา จะถูกนำไปปรับปรุงกับส่วนของผู้ถือหุ้น ดังนั้นงบการเงินภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่แสดงถึงมูลค่าส่วนที่กิจการยอมจ่ายเพื่อแลกกับผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หรือไม่ได้แสดงมูลค่าส่วนที่กิจการคาดว่าจะต้องเกิดค่าใช้จ่ายหรือผลขาดทุนในอนาคต

จากการที่วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาด้วยมูลค่ายุติธรรมพร้อมทั้งรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจทำให้งบการเงินของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะต้องได้รับผลจากการรับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหากสินทรัพย์นั้นมีมูลค่ายุติธรรมสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเดิม ซึ่งจะรับรู้ค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้นๆ และได้รับผลจากการตัดจำหน่ายค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบจากการซื้อธุรกิจ ซึ่งค่าความนิยมจะถูกตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบตามอายุการให้ประโยชน์โดยสมมติฐานเบื้องต้นว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี ในขณะที่งบการเงินภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าว ความแตกต่างนี้จะยังเห็นได้ชัดเจนในกรณีที่มีมูลค่ายุติธรรมของธุรกิจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมาก โดยเฉพาะการรวมธุรกิจในกลุ่มอินเทอร์เน็ต กลุ่มสื่อสาร โทรคมนาคม กลุ่มธุรกิจคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ซึ่งจะทำให้การแสดงผลกำไรของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจต่ำกว่ากิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย ส่วนกิจการที่รับรู้ค่าความนิยมคิดลบงบการเงินจะได้รับผลจากการรับรู้ค่าความนิยมคิดลบเป็นรายได้ โดยจะรับรู้ค่าความนิยมคิดลบส่วนที่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตเป็นรายได้ในงบกำไร

ขาดทุนเมื่อผู้ซื้อรับรู้ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายนั้น ส่วนค่าความนิยมคิดลบส่วนที่ไม่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในขนาดส่วนที่ไม่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้จะถูกรับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตามอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ระบุได้ ส่วนค่าความนิยมคิดลบส่วนที่เหลือซึ่งสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้จะรับรู้เป็นรายได้ทันที ซึ่งวิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่เกิดรายการบัญชีดังกล่าว ทำให้การแสดงผลกำไรของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจในปีที่มีการรับรู้ค่าความนิยมคิดลบเป็นรายได้สูงกว่ากิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย

วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้รวมเฉพาะรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อด้วย ซึ่งได้แก่ มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายในการซื้อธุรกิจ ค่าธรรมเนียมจดทะเบียน ค่าธรรมเนียมในการออกตราสารทุน ค่าที่ปรึกษาทางบัญชี ค่าสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ค่าประเมินราคา และค่าที่ปรึกษาต่างๆ เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อธุรกิจจะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น แต่วิธีรวมส่วนได้เสียจะกำหนดให้รับรู้ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงหรือทางอ้อม รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น แนวปฏิบัติที่แตกต่างกันนี้ทำให้งบการเงินของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในปีที่มีการรวมธุรกิจจะได้ผลจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทั้งจำนวนเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น ส่วนงบการเงินของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะไม่ได้รับผลกระทบจากค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจมากนัก เนื่องจากค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจจะถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อซึ่งจะถูกนำไปปันส่วนให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อ และทยอยรับรู้ค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นๆ

วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมานับตั้งแต่วันที่ซื้อเป็นต้นไป รวมอยู่ในงบการเงินของกิจการ และรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของธุรกิจที่ซื้อ รวมทั้งค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบที่เกิดจากการซื้อธุรกิจไว้ในงบดุลของกิจการ แต่วิธีรวมส่วนได้เสียจะแสดงรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนว่าได้มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ โดยจะไม่คำนึงว่าการรวมธุรกิจจะเกิดเมื่อใด ซึ่งจะทำให้การแสดงผลการดำเนินงานของงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น และงวดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบที่เป็นงวดบัญชีก่อนที่เกิดการรวมธุรกิจจะมีความแตกต่างกันระหว่างวิธีซื้อกิจการและวิธีรวมส่วนได้เสีย โดยวิธีซื้อกิจการจะแสดงผลการดำเนินงานที่มีมูลค่าต่ำกว่าเนื่องจากเป็นผลการดำเนินงานเฉพาะของกิจการเองและรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมานับตั้งแต่วันที่ซื้อเป็นต้นไปเท่านั้น แต่วิธีรวมส่วนได้เสียจะแสดงผลการดำเนินงานที่มีมูลค่าสูงกว่าเนื่องจากได้รวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันไว้ในงบการเงินมาตั้งแต่ต้นงวดของทุกๆ งวดบัญชีที่น่าเสนอ

การนำเสนอข้อมูลในงบดุลก็เช่นเดียวกัน งบดุลภายใต้วิธีซื้อธุรกิจสำหรับงวดบัญชีก่อนการรวมธุรกิจจะแสดงมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ต่ำกว่าวิธีรวมส่วนได้เสียเนื่องจากงบดุลภายใต้วิธีซื้อจะแสดงเฉพาะรายการของกิจการเองเท่านั้น การนำเสนอข้อมูลที่แตกต่างกันในลักษณะนี้อาจก่อให้เกิดความยากลำบากแก่นักลงทุนในการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการที่ใช้วิธีการบัญชีแตกต่างกัน และอาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนได้

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการรวมธุรกิจในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นจะเหมือนกันทั้งวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสีย กล่าวคือ กิจการจะเปิดเผยถึงชื่อ และคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้ วันที่การรวมธุรกิจมีผลต่อการปฏิบัติทางบัญชี และการดำเนินงานบางส่วนที่ตัดสินใจจะยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ สำหรับการรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับ สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนการซื้อธุรกิจ ข้อมูลเกี่ยวกับค่าความนิยมหรือค่าความนิยมคิดลบ ข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และเกณฑ์ในการประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในกรณีที่กิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ ณ สิ้นงวดบัญชี ข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจหลังวันที่ในงบดุล สำหรับการรวมส่วนได้เสียกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับ จำนวนหุ้นที่ออกและสัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงซึ่งมีการแลกเปลี่ยนระหว่างกันหรือมารวมกัน จำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของแต่ละกิจการที่มารวมกัน รายได้จากการขาย รายได้จากการดำเนินงานอื่น รายการพิเศษ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการที่มารวมกันก่อนวันรวมธุรกิจซึ่งรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่แสดงในงบการเงินของกิจการที่มารวมกัน

3. งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้วิธีซื้อธุรกิจมีความแตกต่างกับวิธีรวมส่วนได้เสีย

งบกำไรขาดทุนสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมานับตั้งแต่วันที่ซื้อเป็นต้นไป แต่วิธีรวมส่วนได้เสียจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันนับตั้งแต่วันต้นงวดไม่ว่าการรวมธุรกิจจะเกิดขึ้นช่วงใดของปีบัญชี งบกำไรขาดทุนของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะได้รับผลจากการรับรู้ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นหากมีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมูลค่าตามบัญชีเดิมก่อนการรวมธุรกิจ และหากการรวมธุรกิจภายใต้วิธีซื้อธุรกิจก่อให้เกิดค่าความนิยม งบการเงินจะได้รับผลกระทบจากค่าความนิยมตัดบัญชีอีกด้วย ซึ่งกำไรสุทธิของกิจการจะถูกลดลงด้วยค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย ในขณะที่งบกำไรขาดทุนภายใต้วิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบในลักษณะดังกล่าว และในปีที่มีการรวมธุรกิจงบการเงินของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียได้รับผลกระทบ

การการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวน ส่วนวิธีซื้อธุรกิจจะรับผลกระทบจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายทางตรงเท่านั้น ส่วนที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายทางตรงจะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งจะถูกทยอยรับผลกระทบในงบกำไรขาดทุนตามระยะเวลาการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้นๆ ความแตกต่างดังกล่าวจะส่งผลให้กำไรภายใต้วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียมีความแตกต่างกัน และส่งผลให้การแสดงกำไรต่อหุ้นมีความแตกต่างกันอีกด้วย

สำหรับงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดปีบัญชีหลังจากที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะยังคงได้รับผลกระทบจากค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นและค่าตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบใดๆ ภายหลังจากการรวมธุรกิจ ซึ่งจะส่งผลให้งบกำไรขาดทุนของวิธีซื้อธุรกิจแสดงผลการดำเนินงานที่ต่ำกว่าวิธีรวมส่วนได้เสีย

สำหรับงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดปีบัญชีก่อนการรวมธุรกิจที่นำมาแสดงเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียที่นำมาแสดงเปรียบเทียบจะรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่มารวมกันไว้ด้วย ซึ่งแตกต่างจากวิธีซื้อที่จะแสดงเฉพาะผลการดำเนินงานของกิจการเองเท่านั้น

งบดุลสำหรับงวดปีบัญชีที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและปีต่อไปหลังจากการรวมธุรกิจของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะแสดงสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิของกิจการที่ซื้อมาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างจากวิธีรวมส่วนได้เสียที่แสดงด้วยมูลค่าตามบัญชีที่เคยบันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ ส่งผลให้งบดุลภายใต้วิธีซื้อธุรกิจแสดงมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาด้วยมูลค่าใหม่ที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงมากกว่าและมีขนาดใหญ่กว่าวิธีรวมส่วนได้เสีย

สำหรับงบดุลสำหรับงวดปีบัญชีก่อนการรวมธุรกิจที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ งบดุลของกิจการที่ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียจะรวมสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกัน แต่วิธีซื้อธุรกิจจะแสดงเฉพาะสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการเองเท่านั้น

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อธุรกิจ และวิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 22 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ฉบับปรับปรุงแก้ไขปี ค.ศ.1998) (IAS 22 (Revised 1998)) พบว่ามีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ความแตกต่างระหว่างวิธีซื้อธุรกิจ และวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้ IAS 22 (Revised 1998) และความแตกต่างระหว่าง IAS 22 (Revised 1998) เปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีที่ออกและบังคับใช้โดยหน่วยงานอื่น

หน่วยงานผู้กำกับดูแล และหน่วยงานผู้ออกมาตรฐานการบัญชีควรดำเนินงานร่วมกันในการกำหนด และปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรวมธุรกิจ ให้มีความสอดคล้อง และเป็นไปในแนวทางเดียวกันเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการที่ใช้มาตรฐานการบัญชีแตกต่างกัน

ถึงแม้ว่า IAS 22 (Revised 1998) จะตั้งข้อจำกัดในการที่กิจการจะใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย ซึ่งทำให้การรวมส่วนได้เสียเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น แต่เมื่อพิจารณามาตรฐานการบัญชีเรื่องการรวมธุรกิจของหน่วยงานอื่นพบว่าได้มีการยกเลิกการใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย เช่น ในประเทศออสเตรเลีย แคนาดา และสหรัฐอเมริกา ประเทศเหล่านี้กำหนดให้มีเพียงวิธีบัญชีเดียวสำหรับการรวมธุรกิจ ซึ่งจะทำให้งบการเงินมีคุณสมบัติในเรื่องการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability of Financial Statements) ในขณะที่ IAS 22 (Revised 1998) ยังคงกำหนดวิธีบัญชี 2 วิธี ซึ่งทั้งสองวิธีส่งผลต่องบการเงินแตกต่างกัน ทำให้งบการเงินถูกลดคุณสมบัติในเรื่องการเปรียบเทียบกันได้ทั้งระหว่างกิจการที่ใช้มาตรฐานการบัญชีเดียวกัน และระหว่างกิจการที่ใช้มาตรฐานการบัญชีต่างกัน

2. การระบุกิจการผู้ซื้อสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้น

หลักการในการระบุกิจการผู้ซื้อที่ว่า สำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนหุ้น กิจการที่ผู้ถือหุ้นสามารถเข้าควบคุมกิจการที่รวมแล้วถือว่ากิจการนั้นมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการที่มารวมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของหน่วยงานนั้น ในข้อเท็จจริงแล้วกรณีนี้อาจไม่เกิดขึ้นเสมอไป

พิจารณาย่อหน้าที่ 12 ของ IAS 22 (Revised 1998) ซึ่งกล่าวว่า กิจการหนึ่งซื้อหุ้นของอีกกิจการหนึ่งโดยการออกหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการเองเป็นการตอบแทน ทำให้ผู้ถือหุ้นของกิจการที่ถูกซื้อสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้นได้ กรณีนี้ถือว่าการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition) กิจการผู้ถูกซื้อถือเป็นผู้ซื้อเนื่องจากสามารถควบคุมกิจการที่ไปซื้อหุ้น และสามารถใช้อำนาจออกเสียงหรืออำนาจอื่นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ของ IAS 22 (Revised 1998) ซึ่งในข้อเท็จจริงแล้วอาจมีสถานการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้นได้ จากการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับข้างต้น ผลจากการข้อตกลงในการรวมธุรกิจ คณะกรรมการบริษัทของกิจการที่ถูกซื้อต้องลาออก และคณะกรรมการของกิจการไปซื้อหุ้นจะปฏิบัติหน้าที่แทน เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการที่ถูกซื้อ ในกรณีนี้กิจการที่ถูกซื้อจะไม่ได้ใช้อำนาจควบคุมตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ดังนั้น

จึงเห็นได้ว่าตัวมาตรฐานมีความขัดแย้งกันเอง หน่วยงานที่จัดทำมาตรฐานควรพิจารณาปรับปรุงข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ดังกล่าว

3. ข้อกำหนดเรื่องประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างกิจการมีความขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนดหลักในการรับรู้ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจที่เป็นผลจากการรวมธุรกิจไว้ในย่อหน้าที่ 31 ว่า ผู้ซื้อจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการลดหรือเลิกกิจกรรมของกิจการที่ซื้อมาซึ่งไม่ใช่หนี้สินของกิจการที่ซื้อมา ณ วันที่ซื้อ หากผู้ซื้อได้ดำเนินการเข้าเงื่อนไขทุกข้อที่กำหนดไว้ ซึ่งหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้มีความแตกต่างกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (IAS 37, Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets) ตัวอย่างเช่น IAS 22 (Revised 1998) ระบุว่าผู้ซื้อจะต้องจัดทำรายละเอียดของแผนหลักอย่างเป็นทางการภายในเวลา 3 เดือนนับตั้งแต่วันที่ซื้อหรือวันที่งบการเงินประจำปีได้รับการอนุมัติแล้วแต่ว่าวันใดจะถึงก่อน ซึ่งต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ที่กำหนดว่ากิจการจะต้องทำรายละเอียดของแผนหลักก่อนวันที่แสดงในงบดุล ข้อกำหนดที่แตกต่างกันในเรื่องประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นทำให้ผลลัพธ์จากการวิเคราะห์ว่ากิจการจะต้องรับรู้รายการดังกล่าวหรือไม่นั้นมีความแตกต่างกัน ดังนั้นหน่วยงานผู้กำกับดูแลและหน่วยงานผู้ออกมาตรฐานควรพิจารณาความแตกต่างดังกล่าวว่าส่งผลให้มาตรฐานการบัญชีมีความขัดแย้งกันหรือไม่เพื่อที่จะได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขต่อไป อย่างไรก็ตามในการพิจารณาว่ากิจการควรรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับใด ควรจะคำนึงว่าต้องไม่ทำให้ความเปรียบเทียบกันได้และความเชื่อถือได้ของงบการเงินลดลง

4. การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติทำให้ความเปรียบเทียบกันได้ และความเชื่อถือได้ของงบการเงินลดลง

IAS 22 (Revised 1998) ได้กำหนด 2 แนวทางในการปันส่วนต้นทุนการซื้อธุรกิจ คือ แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ (Benchmark Treatment) และแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ (Alternative Treatment) ภายใต้ทางเลือกดังกล่าว หากกิจการซื้ออีกกิจการหนึ่งในสัดส่วนไม่ถึงร้อยละ 100 กิจการสามารถเลือกที่จะวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือด้วยมูลค่ายุติธรรมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อออกมูลค่าตามบัญชีเฉพาะส่วนที่เป็น

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยก็ได้ ซึ่งการที่มาตรฐานกำหนดทางเลือกที่แตกต่างกันสำหรับสถานการณ์เดียวกันนี้ทำให้การนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินลดลง เนื่องจากทั้งความเปรียบเทียบกันได้และความเชื่อถือได้ของงบการเงินลดลง ดังนั้นหน่วยงานผู้กำกับดูแล และหน่วยงานผู้ออกมาตรฐานควรพิจารณาถึงประเด็นดังกล่าว เนื่องจากเสนอทางเลือกปฏิบัติอาจส่งผลกระทบต่อการนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน

5. การตัดจำหน่ายค่าความนิยมที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจตามอายุการให้ประโยชน์มีความขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

IAS 22 (Revised 1998) กำหนดให้ค่าความนิยมที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจถูกตัดจำหน่ายจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกอย่างเป็นระบบตามอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณไว้โดยสมมติฐานเบื้องต้นว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมไม่เกิน 20 ปี นับจากวันที่รับรู้เริ่มแรก ถ้ามีการสันนิษฐานว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์เกินกว่า 20 ปี ค่าความนิยมจะต้องถูกประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS 36, Impairment of Assets) อย่างน้อยทุกๆ ปี เพื่อกำหนดรายการขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งในเนื้อหาแล้วค่าความนิยมถือเป็นสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าได้ยาก และมูลค่าค่าความนิยมของกิจการอาจมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะที่ไม่ได้ลดลงอย่างเป็นสัดส่วน ดังนั้นค่าความนิยมจึงควรจะถูกประเมินการด้อยค่าไม่ว่ากิจการจะประเมินอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปีหรือไม่ก็ตาม ดังนั้นหน่วยงานผู้กำกับดูแลและหน่วยงานผู้ออกมาตรฐานควรได้มีการพิจารณาในประเด็นดังกล่าว เพื่อผลักดันให้มีการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐาน

6. สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งสามารถแยกรับรู้ได้ในภายหลังหรือการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

IAS 22 (Revised 1998) กำหนดว่าสำหรับสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งผู้ซื้อซื้อเข้ามาแต่ไม่สามารถรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากเมื่อเริ่มแรก แต่สินทรัพย์ และหนี้สินดังกล่าวเข้าเงื่อนไขในการรับรู้ในภายหลัง ผู้ซื้อจะต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว และผู้ซื้อต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้ภายหลังที่ซื้อเข้ามา เมื่อมีหลักฐานเพิ่มเติมที่ทำให้ผู้ซื้อสามารถประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ และหนี้สินดังกล่าวได้ถูกต้องยิ่งขึ้น พร้อมทั้งปรับปรุงค่าความนิยมหรือค่าความนิยมที่เคบบันทึกไว้ โดยกิจการต้องดำเนินการปรับปรุงตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ โดยที่การปรับปรุงจะต้องกระทำขึ้นภายในงวดบัญชีแรกหลังการซื้อธุรกิจ มิฉะนั้นการปรับปรุงดังกล่าวจะต้องรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายระหว่างงวด จากข้อกำหนดข้างต้น กิจการควรจะต้องสำรองสำหรับรายการดังกล่าว ณ สิ้นงวดบัญชีที่มีการซื้อธุรกิจ เพื่อที่ผลกระทบ

ดังกล่าวจะได้เกิดขึ้นในงวดบัญชีที่มีการรวมธุรกิจ หรือหน่วยงานผู้กำกับดูแล และหน่วยงานผู้
ออกมาตรฐานควรกำหนดให้กิจการผู้ซื้อตั้งสำรองสำหรับรายการดังกล่าว

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

จากการศึกษาพบว่าประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมต่อไปคือ

1. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่อง การรวมธุรกิจ
คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard
Board) มีโครงการที่จะปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีในเรื่องการรวมธุรกิจ ซึ่งขณะนี้อยู่ในช่วง
การประชุมหารือ โครงการนี้แบ่งออกเป็น 2 ระยะ ดังนี้

โครงการระยะที่ 1 จะเป็นการพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้

- วิธีบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
- การรับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ที่ระบุได้และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่
ได้มาจากการซื้อธุรกิจ
- การรับรู้ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการลดหรือยกเลิกกิจกรรมของกิจการผู้
ซื้อ
- การปฏิบัติกับต้นทุนการซื้อส่วนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินที่
ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมา
- การบัญชีสำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ

โครงการระยะที่ 2 จะเป็นการพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้

- การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากการรวมกันระหว่างหน่วยงานที่แยกต่างหาก
จากกันเพื่อรวมกันเป็นกิจการร่วมค้า (Joint Venture) รวมทั้งการศึกษาความเป็นไปได้ที่จะใช้วิธี
การบัญชีที่กำหนดให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มาวมกันด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fresh-
Start Method) มาใช้
- การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดจากการรวมกันระหว่างหน่วยงานที่อยู่ภายใต้
การควบคุมเดียวกัน
- การใช้วิธีซื้อธุรกิจกับการรวมธุรกิจที่เกิดจากการรวมกันระหว่างหน่วยงานที่มาก
กว่าสองหน่วยงานขึ้นไป และการรวมธุรกิจที่เกิดจากสัญญากรรมการดำเนินงาน โดยที่ไม่มีการซื้อ
ส่วนได้เสียในกิจการเกิดขึ้น

- การนำวิธีซื้อธุรกิจไปใช้ในทางปฏิบัติ

ซึ่งหัวข้อที่ 1, 2 และ 4 จะเป็นการพิจารณาร่วมกันระหว่างคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการจัดทำมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standard Board : FASB)

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ดังนั้น การที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับดังกล่าวกำลังจะได้รับการปรับปรุงอีกครั้ง จึงเป็นเรื่องที่ควรติดตามศึกษาเพิ่มเติมเพื่อที่จะได้ส่งเสริมให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยต่อไป

2. การศึกษาเปรียบเทียบการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากว่าสหรัฐอเมริกาเป็นตลาดที่ใหญ่ที่สุดในขณะนี้ ดังนั้นการที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) จะมีความสอดคล้อง (Harmonization) กับมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) จึงเป็นประเด็นที่สำคัญ ขณะที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) กำลังอยู่ในระหว่างโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ คณะกรรมการจัดทำมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) ก็ได้มีโครงการปรับปรุงมาตรฐานดังกล่าวเช่นเดียวกัน โดยร่วมมือกับหน่วยงานกำกับดูแล และออกมาตรฐานการบัญชีจากหน่วยงานอื่น อาทิเช่น อังกฤษ แคนาดา และออสเตรเลีย(ร่วมกับนิวซีแลนด์) โดยมี IASC เป็นผู้เข้าสังเกตการณ์ซึ่งไม่มีสิทธิออกเสียง ซึ่งโครงการดังกล่าวจะยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสียสำหรับการรวมธุรกิจ¹ ปัจจุบันนี้โครงการทั้งสองยังอยู่ในระหว่างดำเนินการ จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจศึกษาเพิ่มเติมถึงความเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานที่จะเกิดขึ้น และเปรียบเทียบความสอดคล้อง และความแตกต่างระหว่างมาตรฐานของทั้งสองหน่วยงานดังกล่าว

¹ <http://www.financialexpress.com/fe/daily/19990121/02155565.htm>

² <http://www.fool.com/news/foth/2000/foth001214.htm>