

ชื่อเรื่องการค้นคว้าแบบอิสระ การศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียในการ
บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีระหว่าง
ประเทศ

ชื่อผู้เขียน นางสาวศรียกัญญา พลับจ้อย

บัญชีมหาบัณฑิต

คณะกรรมการสอบการค้นคว้าแบบอิสระ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์บุญเรือง เจริญศรี	ประธานกรรมการ
อาจารย์ธานี ศิริสกุล	กรรมการ
อาจารย์มาลีมาศ สิทธิสมบัติ	กรรมการ

บทคัดย่อ

การค้นคว้าแบบอิสระนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางบัญชีระหว่างวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่องการรวมธุรกิจ (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) โดยศึกษาจากงบการเงินของบริษัทที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ บทความ และสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว

จากการศึกษาพบว่า มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 จำแนกการรวมธุรกิจออกเป็น 2 ประเภท คือการซื้อธุรกิจและการรวมส่วนได้เสีย โดยที่การซื้อธุรกิจคือการรวมธุรกิจที่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้ ส่วนกรณีที่ไม่สามารถระบุกิจการผู้ซื้อได้จะถือว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น ซึ่งวิธีปฏิบัติทางบัญชีของทั้งสองวิธีดังกล่าวจะแตกต่างกัน โดยสามารถสรุปเป็นประเด็นที่สำคัญดังนี้ ประเด็นที่ 1 วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการผู้ซื้อรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ซื้อมาก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์และหนี้สินนั้นและสามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดหลักเกณฑ์เพียงแคให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันเท่านั้น ประเด็นที่ 2 วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจด้วยมูลค่ายุติธรรม และผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อธุรกิจและมูลค่ายุติธรรม

ของสินทรัพย์สุทธิที่ผู้ซื้อจะรับรู้จะถูกบันทึกเป็นค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ ซึ่งตรงข้ามกับวิธีรวมส่วนได้เสียที่กำหนดให้กิจการแสดงสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันด้วยมูลค่าตามบัญชีเดิมที่บันทึกไว้ก่อนการรวมธุรกิจ และไม่ต้องรับรู้ค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบ ประเด็นที่ 3 วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการซื้อส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายทางตรงจะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ในขณะที่วิธีรวมส่วนได้เสียกำหนดให้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงหรือทางอ้อมจะถูกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ประเด็นที่ 4 วิธีซื้อธุรกิจกำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาพร้อมทั้งค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบไว้ในงบดุล และรวมผลการดำเนินงานของกิจการที่ซื้อมาไว้ในงบกำไรขาดทุนนับตั้งแต่วันที่ซื้อเป็นต้นไป ซึ่งตรงข้ามกับวิธีรวมส่วนได้เสียที่กำหนดให้กิจการแสดงข้อมูลในงบการเงินเสมือนว่าได้มีการรวมธุรกิจกันมาตั้งแต่ต้น โดยกำหนดให้แสดงรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่ต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ

จากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันดังกล่าวแล้วนั้นส่งผลให้งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจสะท้อนภาพของงบการเงินที่แตกต่างกัน กล่าวคือ วิธีซื้อธุรกิจจะแสดงสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ซื้อมาในงบการเงินโดยสะท้อนถึงต้นทุนการซื้อที่เกิดขึ้นและแสดงมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่วิธีรวมส่วนได้เสียจะแสดงด้วยมูลค่าตามบัญชีโดยไม่สนใจถึงมูลค่าที่แท้จริงที่ได้จ่ายออกไป โดยทั่วไปแล้วในการรวมธุรกิจมูลค่าที่กิจการจ่ายไปเพื่อซื้อธุรกิจจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อมา ดังนั้นผลการดำเนินงานของกิจการที่ใช้วิธีซื้อธุรกิจจะถูกลดลงด้วยค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์และค่าตัดจำหน่ายที่เพิ่มขึ้น ซึ่งวิธีรวมส่วนได้เสียจะไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าว

จากการศึกษาเปรียบเทียบแสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่มีต่องบการเงินที่แตกต่างกันระหว่างทั้งสองวิธี ซึ่งสร้างความสับสนต่อผู้ใช้งบการเงิน และทำให้งบการเงินเปรียบเทียบกันได้ยากระหว่างธุรกิจที่ใช้วิธีบัญชีที่แตกต่างกัน ปัจจุบันนี้หลายประเทศได้กำหนดให้มีวิธีบัญชีเพียงวิธีเดียวสำหรับการรวมธุรกิจคือวิธีซื้อธุรกิจ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศยังคงกำหนดวิธีบัญชี 2 วิธีดังกล่าว ซึ่งขัดแย้งกับความร่วมมือกันในระดับสากลที่จะให้มาตรฐานการบัญชีทั่วโลกมีความสอดคล้องกัน ดังนั้นประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมคือ การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติระหว่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานอื่น เพื่อสนับสนุนให้มีการร่วมมือกันเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีมีความสอดคล้องกัน และติดตามศึกษาการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้นกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 ซึ่งปัจจุบันนี้คณะผู้จัดทำมาตรฐานได้มีโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว เพื่อศึกษาว่าข้อกำหนดที่

เปลี่ยนแปลงไปจะลดความขัดแย้งในเรื่องของความเปรียบเทียบกันได้ของบการเงิน และความ
สอดคล้องของมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ อย่างไร

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University

Independent Study Title	Comparative Study of Purchase Method and Pooling of Interests as a Method of Accounting for Business Combinations Under International Accounting Standard	
Author	Ms. Srigunn Plubjui	
Master of Accounting		
Examining Committee:	Assist.Prof. Boonruang Chareonsri	Chairman
	Lecturer Thanee Sirisakula	Member
	Lecturer Maleemas Sittisombut	Member

ABSTRACT

The objective of this independent study is to do the comparative study of the two different account method, purchase method and pooling of interests method, under International accounting standard No. 22, Business Combinations (revised 1998). The method used in this study is literacy review of financial statements are prepared in conformity with International Accounting Standard, articles and other relevant online publications.

From this study, it was found that International Accounting Standard No. 22 classify two type of business combinations, purchase method and pooling of interests method. Purchase method is business combination in which an acquirer can be identified. For an unusual business combination in which an acquirer can not be identified must be accounted for by the pooling of interests method. Accounting treatment of this two different accounting method is not the same. The main difference treatments are summarised as follow. The first, purchase method requires the acquirer to recognise assets acquired and liabilities assumed if it is probable that an economic benefit will flow and if there is a reliable measure of cost or fair value. In contrast, pooling of interests method requires the combined enterprises to include the financial statement items of the

combining enterprises in the financial statements of the combined enterprises, no more criteria required. The second, purchase method requires the acquirer to recognise assets acquired and liabilities assumed at fair value. The difference between cost of the purchase and the fair value of the net assets is recognised as goodwill or negative goodwill. In contrast with pooling of interests, carrying amount on the books of the combining companies are carried forward and no goodwill or negative goodwill is recognised. The third, under purchase method, any direct cost relating to the acquisition are included in the purchase consideration. Other costs which can not be directly attributed to the particular acquisition being accounted for, are not included in the cost of the acquisition but are recognised as an expense as incurred. In contrast, pooling of interest method require that all expenditures and expenses incurred in relation to the pooling of interests are recognised as expenses in the period in which they are incurred. The last, purchase method requires that as from the date of acquisition, an acquirer should recognise in the balance sheet the identifiable assets and liabilities of the acquiree and any goodwill or negative goodwill arising on the acquisition and corporate into the income statement the results of operations of the acquiree. In contrast to pooling of interests method require that, the financial statement items of the combining enterprises for the period in which the combination occurs and for any comparative periods disclosed should be included in the financial statements of the combined enterprises as if they had been combined from the beginning of the earliest period presented.

From the difference treatments as above, it reflect the difference financial statement after the combination. Purchase method requires an acquirer to restate the acquired company's net assets on its financial statement on reflect their cost of acquisition and recognised net assets acquired at fair value. Meanwhile pooling of interests method inherits the book value of the target company's assets, without regards to their fair value or the consideration paid. Generally the purchase's cost exceeds the fair value of the acquiree's identifiable assets, so the earnings of an acquirer be reduced by depreciation and amortization acquired from the combination but this is not the effect under pooling of interests method.

From the comparative study, two difference accounting method effect the difference financial statement after combination. It make confusion to the investors and make difficulty when compare financial statement between the company used difference accounting method. Currently many countries used single method, purchase method, for business combinations meanwhile International Accounting Standard allow two methods of accounting. This dilute

harmonization in accounting standard among the countries. Hence the further study is that to comparative study of accounting treatment between International Accounting Standard and accounting standard issued by other organizations in order to encourage cooperation in accounting standard harmonization. Another further study is that to study new International Accounting Standard No. 22 which is current project of International Accounting Standard Committee. The objective is to study whether the changes in accounting treatment will enhance comparability and harmonization of accounting standard or not, and how it is.

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University