

บทที่ 1

บทนำ

หลักการและเหตุผล

ในภาวะปัจจุบันเศรษฐกิจโลกกำลังมีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง ธุรกิจจำนวนมากได้หันมา สร้างพันธมิตรทางการค้าในรูปแบบต่างๆ การรวมธุรกิจเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่ผู้ประกอบการธุรกิจทั่วโลกหันมาให้ความสนใจเป็นอย่างมาก เพื่อเพิ่มศักยภาพทางการแข่งขันและปรับองค์กรให้รองรับกับระบบเศรษฐกิจแบบเสรีของนานาประเทศทั่วโลก อย่างไรก็ตาม การรวมธุรกิจมักจะประสบกับปัญหาในเรื่องมาตรฐานการบัญชีที่มีวิธีปฏิบัติทางบัญชี 2 วิธี ได้แก่ วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method) และวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method) แล้วแต่ลักษณะของการรวมธุรกิจจะเข้าเงื่อนไขใด ซึ่งการที่มาตรฐานการบัญชีมีวิธีปฏิบัติทางบัญชี 2 วิธีที่แตกต่างกันนี้ ก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ เช่น ความยากลำบากต่อนักลงทุนในการเปรียบเทียบงบการเงินของบริษัทที่ใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกัน ส่งผลกระทบต่อการแข่งขัน และนำไปสู่การตกแต่งงบการเงินในที่สุด

จากสถิติในช่วงครึ่งปีแรกของ ค.ศ. 1998 ได้มีการรวมธุรกิจของบริษัทขนาดใหญ่ของสหรัฐอเมริกาเป็นประวัติการณ์ ทั้งบริษัทในกลุ่มให้บริการทางการเงิน ธุรกิจยานยนต์ การสื่อสาร โทรคมนาคม ผลิตภัณฑ์เพื่อสุขภาพ ยา และกลุ่มธุรกิจสินค้าอุปโภคบริโภค ซึ่งเป็นที่น่าสนใจว่าบริษัทขนาดใหญ่ส่วนมากได้พยายามปรับลักษณะการรวมธุรกิจให้เข้าเงื่อนไขของวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)¹ ในขณะที่ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standard Board : FASB) ได้ประกาศว่าจะยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ โดยให้เหตุผลว่าวิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method) เป็นวิธีที่น่าจะเหมาะสมกว่า ซึ่งคาดว่าจะปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีในเรื่องการรวมธุรกิจนี้หลังปี ค.ศ. 2000² จะเห็นได้ว่าการเคลื่อนไหวในระดับสากลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวให้ความเหมาะสมยิ่งขึ้น ดังนั้นจะเห็นได้ว่าภายใต้มาตรฐานการบัญชีเดียวกันแต่กลับมีวิธีการที่แตกต่างกันถึง 2 วิธี ซึ่งทั้งสองวิธีดังกล่าวจะสะท้อนภาพของงบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจแตกต่างกัน และเป็นเรื่องยากแก่ผู้ใช้งบการเงินในการเปรียบเทียบระหว่างกิจการที่ใช้วิธีการทางบัญชีที่ไม่

¹ http://www.ohioscpa.com/member/source/fasb-gasb_page.html

² <http://www.luca.com/CPAJournal/1999/0199/Features/F220199.html>

เหมือนกัน จึงเป็นประเด็นที่น่านำมาศึกษาเปรียบเทียบทั้ง 2 วิธี ถึงข้อแตกต่างและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการใช้ ทั้งนี้จะทำการศึกษาเฉพาะมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ปรับปรุงปี ค.ศ.1998) หรือ IAS 22 (Revised 1998) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 43 เรื่องการรวมธุรกิจ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 ดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ปรับปรุงปี ค.ศ.1998) หรือ IAS 22 (Revised 1998)

2. เพื่อศึกษาถึงปัญหาจากการที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ปรับปรุงปี ค.ศ.1998) หรือ IAS 22 (Revised 1998) มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ 2 วิธี ที่แตกต่างกัน รวมถึงศึกษาเปรียบเทียบผลกระทบจากการใช้วิธีซื้อธุรกิจและวิธีรวมส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ที่มีต้องบการเงินภายหลังรวมธุรกิจ

ขอบเขตและวิธีการศึกษา

1. วิธีการศึกษา การเก็บข้อมูล
 - 1.1 ศึกษาจากรายงานทางการเงินของบริษัทต่างประเทศ และวิเคราะห์เปรียบเทียบงบการเงินดังกล่าว
 - 1.2 ศึกษาจากหนังสือ เอกสาร บทความ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์
2. แหล่งที่มาของข้อมูล

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

 - รายงานทางการเงินของบริษัทต่างประเทศ
 - หนังสือ เอกสาร บทความ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นิยามศัพท์

การรวมธุรกิจ (Business Combinations)³

หมายถึง การนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน เนื่องจากการที่กิจการหนึ่งรวมกับอีกกิจการหนึ่ง หรือการที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิ และการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง

การซื้อกิจการ (Purchase Method)⁴

หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกซื้อโดยการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้สิน หรือการออกหุ้นทุน เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน

การรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests Method)⁵

หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการที่มารวมกัน ได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการ เพื่อร่วมรับความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจการที่มารวมกันต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ

ค่าความนิยม (Goodwill)⁶

หมายถึง ต้นทุนการซื้อส่วนที่สูงกว่าส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิของกิจการที่ซื้อมา เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อ

ค่าความนิยมติดลบ (Negative Goodwill)⁷

หมายถึง ส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิของกิจการที่ซื้อมาเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อ ที่สูงกว่าต้นทุนการซื้อ

หุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว (Outstanding Share)⁸

หมายถึง หุ้นที่อยู่ในตลาดหรืออยู่ในมือของผู้ถือแล้ว

³ International Accounting Standard Committee, International Accounting Standard No. 22 ; Business Combinations (Revised 1998), p.10.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30.

⁸ ม.ร.ว.สฤษดิ์ คุณ กิตติยากร, ประมวลศัพท์ทางธุรกิจที่ใช้ทั่วไปในภาษาอังกฤษ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), หน้า

หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred stock)⁹

หมายถึง หุ้นซึ่งผู้ถือได้เงินปันผลตายตัวและในลำดับก่อนการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นสามัญ

สิทธิซื้อหุ้น (Stock Option)¹⁰

หมายถึง สิทธิในการซื้อหุ้นซึ่งบริษัทให้ผู้บริหารระดับสูงซื้อหุ้นจำนวนหนึ่งในราคาต่ำกว่าราคาตลาดภายในกำหนดเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นการให้รางวัลใจให้ผู้บริหารมีความภักดีกับบริษัท

ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

1. ผลจากการศึกษาทำให้ทราบถึงปัญหาจากการที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 22 (ปรับปรุงปี ค.ศ. 1998) หรือ IAS 22 (Revised 1998) มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ 2 วิธีที่แตกต่างกัน รวมถึงผลกระทบจากการใช้วิธีซื้อกิจการและวิธีรวมส่วนได้เสีย ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ที่มีต้องบการเงินภายหลังรวมธุรกิจ

2. ผลการศึกษากจะเป็นแรงกระตุ้นให้นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องร่วมกันผลักดันให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

⁹ ม.ร.ว.สฤษดิ์ฤกษ์ กิตติยากร, ประมวลศัพท์ทางธุรกิจที่ใช้ทั่วไปในภาษาอังกฤษ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), หน้า

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 415.