

บทที่ 2

รูปแบบ วิวัฒนาการ และแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา ธุรกิจทั่วโลกได้มีการควบกิจการและซื้อกิจการ (Mergers and Acquisitions) เป็นจำนวนมาก และมีมูลค่าของการรวมธุรกิจสูงถึง 1 ล้านล้านเหรียญสหรัฐ¹ ซึ่งการรวมธุรกิจทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศเหล่านี้ โดยส่วนมากมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรลุการประหยัดจากขนาด (Economics of Scale) และปรับปรุงขนาดของกิจการ (Rightsizing or Downsizing) โดยการ (1) ลดสินทรัพย์ที่ใช้ร่วมกันได้ (2) ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรและสิ่งสนับสนุนการผลิตร่วมกัน (3) แบ่งปันต้นทุนการผลิต การตลาด และการบริหาร และ/หรือ (4) ใช้ประโยชน์ทางด้านภาษี

การร่วมมือกันทางเศรษฐกิจเหล่านี้สร้างโอกาสให้ธุรกิจสามารถขยายกิจการออกไปทั้งในแนวดิ่ง (Vertical Expansion) และแนวนอน (Horizontal Expansion) เนื่องจากผู้บริโภคมีกำลังซื้อมากขึ้นกว่าแต่ก่อน และเป็นมูลเหตุจูงใจให้กลุ่มธุรกิจต่างเห็นโอกาสในการสร้างกำไรจากการขยายกิจการ จึงอาจเข้ามาเพื่อแข่งขันแย่งชิงให้ได้ส่วนแบ่งตลาดที่กำลังขยายตัวดังกล่าว ส่งผลให้การแข่งขันเริ่มทวีความรุนแรงขึ้น บริษัทต่างๆ จึงจำเป็นต้องมีการปรับตัวด้วยกลยุทธ์ต่างๆ เพื่อความอยู่รอด บริษัทอาจเลือกที่จะขยายกิจการออกไปตามแนวดิ่ง โดยไปร่วมกับบริษัทอื่นที่อยู่ในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันแต่อยู่ในขั้นตอนที่แตกต่างกันซึ่งบริษัทอาจอยู่ในขั้นตอนใดก็ได้ของสายการผลิตนั้นๆ เช่น รวมกับธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาวัตถุดิบเรื่อยไปจนถึงขั้นตอนการผลิต ขั้นตอนการจัดจำหน่าย และไปจนถึงผู้บริโภคขั้นสุดท้าย หรือขยายกิจการออกไปตามแนวนอน โดยร่วมกับบริษัทที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันก่อนการรวมธุรกิจ ซึ่งจะช่วยลดต้นทุนและช่วยให้ธุรกิจเดิมที่ทำอยู่มีขนาดใหญ่ขึ้น นอกจากนี้บางบริษัทอาจขยายไปสู่ธุรกิจประเภทอื่นที่ตนไม่ได้ทำอยู่ในขณะนี้ (Conglomerate Expansion)

¹ Gene G. Marcial, "That Was Just the Warm-up", *Business Week*, (December 28, 1998), p.151.

รูปแบบการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจเป็นทางเลือกหนึ่งที่บริษัทใช้ในการขยายกิจการ ซึ่งรูปแบบในการรวมธุรกิจโดยทั่วไปในทางปฏิบัติ ที่นิยมกันมีอยู่ 3 รูปแบบ คือ การควบกิจการ (Merger) การซื้อกิจการ (Acquisition) และการรวมบริษัท (Consolidate) โดยแต่ละรูปแบบมีลักษณะที่แตกต่างกันดังต่อไปนี้

1. การควบกิจการ (Merger)

ในแต่ละประเทศจะมีความหมายที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับคำจำกัดความและกฎหมายของประเทศนั้นๆ อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปการควบกิจการ หมายถึง การที่กิจการแห่งหนึ่งซื้อหรือโอนกิจการอีกแห่งหนึ่งหรือหลายแห่งเข้ามารวมเป็นกิจการเดียวกัน ทำให้กิจการที่ถูกโอนมานั้นเลิกล้มไป กิจการผู้โอนจะกลายเป็นกิจการที่มีขนาดใหญ่ขึ้นกว่าเดิม² ในการยกตัวอย่างเปรียบเทียบเพื่อความเข้าใจ การควบกิจการอาจเริ่มต้นจากเดิมที่มีบริษัท 2 บริษัท คือ A และ B ซึ่งต่อมาได้รวมกิจการกัน (A+B) หลังจากรวมกันแล้วบริษัทหนึ่งก็จะยุบตัวลงเหลือเพียงบริษัทเดียวคือ A หรือ B การรวมธุรกิจในกรณีนี้มักจะต้องได้รับความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นทั้งทางด้านกิจการผู้โอนและผู้ถูกโอนเสียก่อน

สำหรับหลักการและเงื่อนไขในการโอน กิจการผู้รับโอนจะรับโอนสินทรัพย์ หนี้สินของกิจการผู้ถูกโอน และจะจ่ายชำระค่าโอนเป็นเงินสด หุ้นทุน หรือหุ้นกู้ในบริษัทผู้ถูกโอน ซึ่งจะนำไปแบ่งกันในระหว่างผู้ถือหุ้นของกิจการผู้ถูกโอน กิจการผู้ถูกโอนจะหยุดการดำเนินงานเป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมายและมีจะดำเนินงาน โดยถือเป็นหน่วยงานหนึ่งของกิจการผู้โอน

2. การซื้อกิจการ (Acquisition)

การซื้อกิจการคือ การเข้าซื้อหุ้นหรือทรัพย์สินของบริษัทเป้าหมายโดยการจ่ายผลตอบแทนเป็นเงินสด หุ้น หรือทรัพย์สินอื่นแล้วแต่จะตกลงกัน

โดยทั่วไปการซื้อกิจการมี 2 รูปแบบดังต่อไปนี้

2.1 การซื้อกิจการโดยการซื้อหุ้น (Acquisition of Stock)

เป็นการซื้อกิจการโดยเข้าซื้อใบหุ้นในบริษัทเป้าหมายโดยจ่ายชำระด้วยเงินสด ใบหุ้นทุน หรือใบหุ้นกู้ ซึ่งในกรณีที่ซื้อใบหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 จะทำให้บริษัทนั้นเป็นบริษัทย่อย (Subsidiary Company) และบริษัทผู้ซื้อจะมีสิทธิ์ขาดในการบริหารกิจการ สำหรับวิธีการซื้อหุ้นนี้สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทคือ

² พะยอม สิงห์แสนท์, *การบัญชีขั้นสูง* (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2542), หน้า 2-3.

2.1.1 การเสนอราคาซื้อหุ้น (Tender Offer) เป็นการที่บริษัทผู้ซื้อเสนอเงื่อนไขให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทเป้าหมายโดยเสนอราคาที่ต้องการจะซื้อ จำนวนหุ้นที่จะซื้อ ภายใต้กำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจทำได้โดยการส่งจดหมายไปยังผู้ถือหุ้นต่างๆ หรือประกาศทางหน้าหนังสือพิมพ์ก็ได้

2.1.2 การซื้อหุ้นในตลาดซื้อขายคล่อง (Open Market) เป็นการเข้าไปซื้อหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ด้วยการซื้อหุ้นให้ได้จำนวนมากพอที่จะเข้าไปบริหารกิจการ

2.1.3 การเจรจาต่อรองราคาซื้อหุ้น โดยตรง (Negotiated Board Lot) เป็นการเข้าไปติดต่อขอซื้อหุ้นโดยตรงกับผู้ถือหุ้นรายต่างๆ

2.2 การซื้อกิจการโดยการซื้อสินทรัพย์ (Acquisition of Assets)

เป็นการซื้อกิจการโดยการซื้อสินทรัพย์ส่วนใหญ่หรือทั้งหมดจากบริษัทเป้าหมาย โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด หุ้นทุน หรือหุ้นกู้ บริษัทผู้ขายสินทรัพย์อาจจะยังคงดำรงอยู่ต่อไปหรืออาจเลิกกิจการไปก็ได้ แต่ไม่ถือเป็นบริษัทในเครือเดียวกันกับบริษัทผู้ซื้อ ซึ่งต่างจากกรณีซื้อกิจการโดยการซื้อหุ้นที่อาจทำให้กลายเป็นบริษัทในเครือเดียวกันได้

การซื้อกิจการ โดยการซื้อสินทรัพย์นี้มีสิ่งที่น่าสนใจคือ บริษัทผู้ซื้อสามารถเลือกซื้อเฉพาะสินทรัพย์ที่ต้องการได้ บริษัทผู้ซื้อไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้สินต่างๆ ของบริษัทผู้ขาย และบริษัทผู้ซื้อสามารถเป็นเจ้าของหรือมีสิทธิขาดในสินทรัพย์นั้นได้ร้อยละ 100

3. การรวมบริษัท (Consolidate)

เป็นการรวมธุรกิจระหว่างสองกิจการขึ้นไป โดยที่หลังการรวมธุรกิจแล้วบริษัทเดิมทั้งหมดจะถูกยุบรวมเป็นบริษัทใหม่และออกหุ้นสามัญในนามของบริษัทใหม่ ผู้ถือหุ้นของบริษัทเดิมจะได้รับหุ้นสามัญของบริษัทใหม่แทนหุ้นสามัญของบริษัทเดิมก่อนการรวมธุรกิจ

วิวัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

ตารางที่ 1 วิวัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ³

วิวัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่อง การรวมธุรกิจ	
กันยายน ค.ศ.1981	นำเสนอโครงร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 22 เรื่อง การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ(Exposure Draft E22, Accounting for Business Combination)
พฤศจิกายน ค.ศ.1983	เริ่มจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 เรื่อง การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
1 มกราคม ค.ศ.1985	มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปี ค.ศ.1983) เริ่มมีผลบังคับใช้
มิถุนายน ค.ศ.1992	นำเสนอโครงร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 54 เรื่อง การรวมธุรกิจ (Exposure Draft E54, Business Combinations)
ธันวาคม ค.ศ.1993	เริ่มปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 ซึ่งได้ปรับปรุงแก้ไขในส่วนของความเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน (Comparability of Financial Statement) ซึ่งโครงการนี้เป็นผลมาจากการนำเสนอโครงร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (Exposure Draft E32)
1 มกราคม ค.ศ.1995	มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1993) เริ่มมีผลบังคับใช้
สิงหาคม ค.ศ.1997	นำเสนอโครงร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 61 เรื่อง การรวมธุรกิจ (Exposure Draft E61, Business Combinations)
กันยายน ค.ศ.1998	เริ่มปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 IAS 22 (1998), Business Combinations
1 กรกฎาคม ค.ศ.1999	มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) เริ่มมีผลบังคับใช้

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standard Committee : IASC) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระผู้มีหน้าที่หลักในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้เริ่มจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเรื่องการรวมธุรกิจเป็นครั้งแรกในปี ค.ศ.1981 ซึ่งเรียกว่า มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปี ค.ศ.1983) ต่อมาได้มี

³ IAS Plus International Accounting Standards IAS 22, Business Combinations

การปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานเพื่อให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น และได้สำเร็จเป็นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1993) ซึ่งเป็นการปรับปรุงแก้ไขมาจากมาตรฐานการบัญชีฉบับปี ค.ศ.1983 ในปัจจุบันนี้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 ได้รับการปรับปรุงแก้ไขมาจนเป็นฉบับปรับปรุงแก้ไขปี ค.ศ.1998 ซึ่งเป็นฉบับที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันนี้ และเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีความสมบูรณ์แบบและสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีของนานาประเทศในระดับโลก คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้มีการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 อีกครั้ง ซึ่งขณะนี้ยังอยู่ในระหว่างการดำเนินการ

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) เป็นการปรับปรุงแก้ไขมาจากฉบับปรับปรุงแก้ไขปี ค.ศ.1993 โดยมีวัตถุประสงค์หลักของการปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 มีความสอดคล้องกับกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ที่จะออกมาซึ่งได้แก่

- มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS 36, Impairment of Assets)
- มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
- มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (IAS 38, Intangible Assets)

การแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักๆ ได้แก่ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติกับการตัดบัญชีค่าความนิยม การรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างกิจการ ณ วันที่ซื้อ และการปฏิบัติกับค่าความนิยมติดลบ

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ถูกจัดทำขึ้นโดยเป็นไปตามโครงร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 61 เรื่อง การรวมธุรกิจ (Exposure Draft E61, Business Combinations) ซึ่งออกในเดือนสิงหาคม ปี ค.ศ.1997 โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มิถุนายน ค.ศ.1999 สำหรับงบการเงินที่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนหน้าสามารถนำมาตราฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงแก้ไขนี้ไปถือปฏิบัติได้

การเปลี่ยนแปลงหลักๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1993) ได้แก่เรื่องดังต่อไปนี้⁴

⁴ http://www.iasc.org.uk/frame/cen2_122.html

1. อายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยม

ระยะเวลาการตัดบัญชีค่าความนิยมสูงสุด 20 ปี ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดให้สันนิษฐานเบื้องต้นว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์ 5 ปี ซึ่งทำให้สมมติฐานแตกต่างไปจากเดิมเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดเกี่ยวกับการตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (IAS 38, Intangible Assets) แต่หากมีสถานการณ์ที่สามารถบ่งชี้ให้เห็นว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี กิจการจะต้องตัดบัญชีค่าความนิยมตามอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น และต้องปฏิบัติดังนี้

1.1 ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมอย่างน้อยทุกปีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS 36, Impairment of Assets) และ

1.2 เปิดเผยเหตุผลที่ว่าเหตุใดจึงสมมติฐานว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์เกินกว่า 20 ปี และเปิดเผยถึงองค์ประกอบที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ไม่อนุญาตให้กิจการสมมติฐานว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด

2. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากต้นทุนการปรับโครงสร้างธุรกิจ ณ วันที่ซื้อ ซึ่งการปรับโครงสร้างดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของแผนการซื้อธุรกิจ และได้มีการประกาศลักษณะสำคัญของแผนหลักของการปรับโครงสร้างดังกล่าว ณ วันที่ซื้อหรือก่อนวันที่ซื้อ เพื่อที่จะสามารถกำหนดให้ผู้ซื้อนำแผนหลักดังกล่าวมาปฏิบัติภายในระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งเกณฑ์ในการรับรู้หนี้สินดังกล่าวจะสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) ยกเว้นในเรื่องของระยะเวลาในการจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับแผนหลักอย่างเป็นทางการ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ระบุว่าต้องกระทำภายในระยะเวลาไม่เกิน 3 เดือนนับตั้งแต่วันที่ซื้อหรือวันที่งบการเงินประจำปีได้รับการอนุมัติแล้วแต่ว่าวันใดจะถึงก่อน ซึ่งต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น มีข้อกำหนดในเรื่องของระยะเวลาในการจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับแผนธุรกิจว่าจะต้องทำก่อนวันที่แสดงในงบดุล เนื่องจากมองว่า ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้ออาจไม่สามารถหาข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดของแผนได้อย่างเพียงพอ อย่างไรก็ตามข้อกำหนดในลักษณะนี้ไม่ได้ทำให้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับ

ปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ขัดแย้งกับหลักเกณฑ์ที่ว่ากิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างกิจการที่เป็นผลจากการซื้อหากกิจการไม่มีภาระหนี้สินผูกพันเกิดขึ้นทันที นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ยังได้กำหนดข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนที่จะถูกรวมเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจอีกด้วย ตัวอย่างเช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจจำกัดเฉพาะต้นทุนจากการปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่เกี่ยวกับการเลิกกิจการหรือลดกิจกรรมของกิจการผู้ถูกซื้อเท่านั้น ไม่ใช่ของกิจการผู้ซื้อ

3. ค่าความนิยมติดลบ

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ค่าความนิยมติดลบจะถูกวัดมูลค่าและรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยผลต่างของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อที่สูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจ ซึ่งเป็นแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1993) สำหรับแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1993) ซึ่งกำหนดให้ปันส่วนผลต่างดังกล่าวให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาจากการซื้อกิจการ มีผลถูกยกเลิกไป นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ยังได้กำหนดให้ค่าความนิยมถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ โดยแสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล และให้รับรู้ค่าความนิยมติดลบเป็นรายได้ดังนี้

3.1 ค่าความนิยมติดลบส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตซึ่งระบุอยู่ในแผนการซื้อของผู้ซื้อและสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ค่าความนิยมติดลบส่วนนี้จะถูกรับรู้เป็นรายได้เมื่อผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตดังกล่าวได้เกิดขึ้น และ

3.2 ค่าความนิยมติดลบส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคต ค่าความนิยมติดลบส่วนที่ไม่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นเงินสดที่ระบุได้ ให้รับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบ ตลอดอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ถ่วงเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนักของสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ระบุได้ สำหรับค่าความนิยมติดลบส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นเงินสดที่ระบุได้ ให้รับรู้เป็นรายได้ทันที

แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการบัญชีของอังกฤษ

ก่อนที่จะศึกษาเปรียบเทียบวิธีซื้อกิจการและวิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 22 (ฉบับปรับปรุงปี ค.ศ.1998) ควรที่จะศึกษาถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่รับรองทั่วไปที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานอื่นด้วย เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาต่อไป โดยจะทำการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard : IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (United State Generally Accepted Accounting Principles : US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles : UK GAAP) ดังต่อไปนี้

แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันมีอยู่ 2 วิธี คือ วิธีซื้อธุรกิจ (Purchase Method) และวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interests or Uniting of Interests Method) ซึ่งการที่ธุรกิจจะต้องใช้วิธีบัญชีใดเป็นแนวปฏิบัติขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในการรวมธุรกิจแต่ละครั้ง แต่ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายใต้วิธีซื้อกิจการหรือวิธีรวมส่วนได้เสีย ทั้งสองวิธีต่างถูกใช้เพื่อแสดงผลกระทบทางการเงินของการรวมธุรกิจ (Financial Effect) และกระแสเงินสดที่เป็นผลจากการปฏิบัติภายใต้ทั้งสองวิธีดังกล่าวนี้จะไม่มีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม การที่จะใช้วิธีรวมส่วนได้เสียภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของอังกฤษ (UK GAAP)ค่อนข้างมีข้อจำกัดมากกว่า และเป็นสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น แต่สำหรับมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) การใช้วิธีรวมส่วนได้เสียเป็นสถานการณ์การรวมธุรกิจที่สามารถเกิดขึ้นได้โดยทั่วไปหากเข้าเงื่อนไขทั้ง 12 ข้อที่กำหนดไว้ในมติของคณะกรรมการหลักการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาคณะที่ 16 (US Accounting Principles Board Opinion No. 16 : APB 16) ซึ่งปัจจุบันนี้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standard Board : FASB) ได้จัดทำโครงร่างมาตรฐานการบัญชีใหม่ โดยจะยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสียเพื่อให้มาตรฐานการบัญชีมีความสอดคล้องกัน (Harmonization) ในระดับโลก

การศึกษาแนวปฏิบัติทางบัญชีภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (UK GAAP) จะแบ่งเป็น 2 หัวข้อตามวิธีการบัญชีที่ใช้ดังนี้

1. วิธีซื้อธุรกิจ

แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับวิธีซื้อกิจการภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) นั้น ณ วันซื้อ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้สุทธิในกิจการที่ถูกซื้อเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม และกำหนดต้นทุนการซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนการซื้อ ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน ถึงแม้ว่าในรายละเอียดเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละประเภทภายใต้มาตรฐานการบัญชีทั้ง 3 จะยังคงมีความแตกต่างกัน

ทั้ง 3 มาตรฐานนั้น มีประเด็นที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

1. การกำหนดต้นทุนการซื้อ กรณีที่ผู้ซื้อออกหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดของผู้ซื้อเองเป็นสิ่งตอบแทนการซื้อ

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) กำหนดให้วัดมูลค่าด้วยราคาตลาดของหลักทรัพย์นั้นในช่วงเวลาที่เหมาะสม ซึ่งตามปกติจะอยู่ในช่วง 2-3 วัน ก่อนและหลังวันที่กิจการบรรลุข้อตกลงในการกำหนดราคาซื้อและประกาศเงื่อนไขการรวมธุรกิจ วันที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไม่ควรได้รับอิทธิพลจากความต้องการได้ส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการยินยอมให้ซื้อหุ้นตามข้อตกลงของหน่วยงานใด

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) กำหนดให้วัดมูลค่าด้วยราคาตลาดของหลักทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อซึ่งหมายถึงวันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน ในกรณียกเว้น หากราคาตลาด ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนไม่สามารถเป็นตัวชี้วัดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) จะกำหนดให้พิจารณาราคาตลาดในช่วงเวลาที่เหมาะสมก่อนวันที่ซื้อ ซึ่งตรงข้ามกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ที่กำหนดให้พิจารณาความเคลื่อนไหวของราคาตลาดในช่วงเวลาที่เหมาะสมก่อนและหลังการประกาศเงื่อนไขการซื้อธุรกิจ

2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) กิจการผู้ซื้อต้องบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์ที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ หากสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามและเข้าหลักเกณฑ์ในการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นเกณฑ์ในการรับรู้ สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ถูกรับรู้เป็นค่าความนิยมจะต้องถูกตัดบัญชีในเวลาต่อมาตามระยะเวลาที่คาดว่าจะให้ประโยชน์

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ให้บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้เกณฑ์ราคาประเมิน รวมถึงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ในระหว่างการวิจัยและพัฒนาที่ได้มาจากการซื้อกิจการด้วย สำหรับการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ในระหว่างการดำเนินการให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในทันทีหากพบว่าการวิจัยและพัฒนานั้น ไม่มีประโยชน์อีกต่อไปในอนาคต

3. หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ผู้ซื้อจะต้องรับรู้หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นแน่นอนในอนาคตจากการปรับโครงสร้างกิจการอันเป็นผลจากการรวมธุรกิจที่ทำให้ผู้ซื้อมีภาระผูกพันที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการซื้อกิจการ ตัวอย่างเช่น การจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนแก่ลูกจ้างจากแผนการเลิกจ้างอันเป็นผลจากการรวมธุรกิจ กิจการจะต้องมีแผนหลัก ณ วันที่ซื้อ หรือหลังจากวันที่ซื้อ และต้องเข้าใจเงื่อนไขภายใต้ข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ถ้าหากเข้าใจเงื่อนไขที่กำหนด (ซึ่งคล้ายกับข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ) เกี่ยวกับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการปิดโรงงาน การเลิกจ้างลูกจ้างส่วนเกิน และการปรับโครงสร้างกิจการ ให้รับรู้หนี้สินดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ให้รับรู้เฉพาะหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างโดยการคำนวณด้วยมูลค่ายุติธรรมที่คำนวณขึ้น หากกิจการที่ซื้อไม่มีข้อตกลงในการปรับโครงสร้างที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ และข้อตกลงดังกล่าวต้องไม่ใช่เงื่อนไขหลักในการบรรลุผลการซื้อธุรกิจ

4. การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมในภายหลัง

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ยินยอมให้ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมได้ หากเกิดเหตุการณ์ใดเพิ่มขึ้นต่อมาในภายหลังและทำให้สามารถประมาณมูลค่าได้นำเชื่อถือยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ยอมให้มีการเปลี่ยนแปลงได้ถ้าหากไม่สามารถบรรลุการทดสอบที่จำเป็นในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ภายในวันที่งบการเงินงวดแรกของการรวมธุรกิจได้รับการอนุมัติ และการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นผลจากการทดสอบหามูลค่ายุติธรรมในเวลาต่อมา มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) กล่าวถึงเฉพาะรายการปรับปรุงที่เกิดจากการประมาณหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นก่อนการซื้อกิจการ (Pre-acquisition Contingencies) แต่ข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ เป็นเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP)

การปรับปรุงจะถูกรับรู้เป็นการเปลี่ยนแปลงในค่าความนิยม ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ยอมให้กระทำได้ในกรณีที่การปรับปรุงดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนวันสิ้นงวดที่นำเสนองบการเงินงวดแรกของธุรกิจที่มา รวมกัน ซึ่งต่างจากมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ที่ยอมให้กระทำได้อย่างมากที่สุดภายใน 1 ปี หลังจากซื้อกิจการ รายการปรับปรุงที่เกิดขึ้นหลังจากนี้ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน แต่ยังมีข้อยกเว้นสำหรับรายการปรับปรุงภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) สำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่เกิดจากการซื้อธุรกิจ ซึ่งการปรับปรุงต้องนำไปปรับกับค่าความนิยม

5. สิ่งตอบแทนในการซื้อที่อาจจะเกิดขึ้น

ถ้าสิ่งตอบแทนในการซื้อขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ในอนาคต ตัวอย่างเช่น สิ่งตอบแทนการซื้อขึ้นอยู่กับระดับผลกำไรที่ธุรกิจจะทำได้หลังจากการรวมธุรกิจ ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) มูลค่าที่ประเมินขึ้นดังกล่าวจะถูกรวมเป็นต้นทุนของการซื้อ ณ วันที่มีการซื้อเกิดขึ้น แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ต้นทุนนี้จะไม่ถูกรับรู้จนกว่าเหตุการณ์ดังกล่าวนั้นได้เกิดขึ้นหรือสามารถระบุมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในทุกกรณี การปรับปรุงจะถูกนำไปปรับกับค่าความนิยม และนอกจากนี้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ยังมีวิธีปฏิบัติแตกต่างหากสำหรับสิ่งตอบแทนในการซื้อที่ขึ้นอยู่กับราคาตลาดของหลักทรัพย์ที่ออก สำหรับการซื้อกิจการ

6. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ถ้าเป็นการซื้อกิจการในสัดส่วนที่น้อยกว่าร้อยละ 100 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกแสดงด้วย (1) มูลค่าตามบัญชีก่อนการซื้อกิจการ หรือ (2) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ซึ่งไม่ว่าจะใช้วิธีการใดก็ตาม จะไม่มีค่าความนิยมเกิดขึ้นสำหรับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) โดยทั่วไปยอมให้ใช้วิธีที่ (1) ส่วนมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) จะใช้วิธีการใดก็ได้

7. การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจภายใต้วิธีซื้อกิจการจะมีลักษณะคล้ายกันทั้งแนวปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ

(UK GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ตัวอย่างเช่น กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

7.1 ชื่อและคำอธิบายของแต่ละกิจการที่มารวมกัน

7.2 วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้สำหรับการรวมธุรกิจ (วิธีซื้อกิจการ หรือวิธีรวมส่วนได้เสีย)

7.3 วันที่ซื้อ หรือวันที่รวมธุรกิจ มีผลให้ต้องรวมผลการดำเนินงานและรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการที่ซื้อมาไว้ในงบการเงินรวม

7.4 รายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนของการซื้อ และสิ่งตอบแทนการซื้อ รวมทั้งสิ่งตอบแทนการซื้อที่อาจเกิดขึ้น

7.5 รายละเอียดเกี่ยวกับการประเมินมูลค่ายุติธรรม และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมที่ประเมินขึ้น

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) กำหนดให้เปิดเผยผลจากการซื้อกิจการที่มีต่อฐานะการเงิน ณ วันที่ในงบกำไรขาดทุน แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) รายได้และรายการอื่นที่เป็นผลจากการซื้อกิจการจะถูกแสดงรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้หลักการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ยังกำหนดให้แสดงงบกำไรขาดทุนอย่างย่อของกิจการที่ถูกซื้อ ซึ่งแสดงถึงผลการดำเนินงานตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีล่าสุดจนถึงวันที่มีการซื้อเกิดขึ้น ส่วนภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกือบทั้งหมดที่เป็นผลกระทบจากการซื้อ เช่น ข้อมูลงบกำไรขาดทุนตามแบบ (Proforma Income Statement) ซึ่งจะแสดงข้อมูลเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่งวดแรกของงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) กำหนดให้เปิดเผยถึงกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อกิจการ รวมทั้งเปิดเผยมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มา แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) กำหนดให้ต้องเปิดเผยในรายละเอียดมากกว่า โดยกำหนดให้จัดทำเป็นตารางซึ่งแสดงมูลค่าตามบัญชี การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มา และต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างกิจการที่เป็นผลจากการซื้อกิจการ โดยให้แยกแสดงเป็นรายการต่างหากโดยรวมอยู่ในตารางดังกล่าว ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ภายใต้ มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผย

นอกจากนี้การรวมกิจการภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) จะต้องเปิดเผยถึงต้นทุนที่เกิดจากการรวมธุรกิจและการปรับโครงสร้างองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการซื้อกิจการทั้งในงวดบัญชีที่การซื้อเกิดขึ้นและในงวดบัญชีต่อมา โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก

8. ค่าความนิยม

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทหนึ่ง และถูกตัดบัญชีตามระยะเวลาที่คาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) จะมีความแตกต่างในเรื่องของการจำกัดอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยม (Goodwill)

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) มีข้อสมมติฐานอย่างสมเหตุสมผลว่าอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมไม่เกิน 20 ปี แต่อาจมีกรณีที่ค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์มากกว่า 20 ปีก็ได้ ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น หรือภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ค่าความนิยมอาจมีอายุการให้ประโยชน์ไม่แน่นอนได้ หากอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมเกินกว่า 20 ปี กิจการยังคงต้องตัดบัญชีตามอายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้นและต้องเปิดเผยถึงเหตุผล หรือข้อสมมติฐานที่ทำให้เชื่อว่าค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์เกินกว่า 20 ปี ซึ่งหากค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์ไม่แน่นอน กิจการไม่ต้องตัดบัญชีค่าความนิยมอย่างเป็นระบบ แต่จะประเมินเป็นการค่อยๆ และให้รับรู้การค่อยๆ เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการค่อยๆ เกิดขึ้น

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) อายุการให้ประโยชน์ของค่าความนิยมสูงสุดคือ 40 ปี และกำหนดให้ตัดบัญชีค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) กิจการต้องประเมินการค่อยๆ ของค่าความนิยมเมื่อมีเหตุการณ์ใดหรือสถานการณ์ใดได้เปลี่ยนแปลงไป และแสดงให้เห็นว่าค่าความนิยมไม่มีอายุการให้ประโยชน์ตามที่ได้ประมาณไว้แต่แรก โดยกำหนดให้กิจการต้องประเมินการค่อยๆ ของค่าความนิยมเป็นรายปีในกรณีที่ค่าความนิยมนั้นมีอายุการให้ประโยชน์เกินกว่า 20 ปี หรือภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) กิจการต้องประเมินการค่อยๆ ทุกปีสำหรับค่าความนิยมที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่แน่นอน แต่ในกรณีที่กิจการขายธุรกิจหรือกิจการที่ซื้อมาในภายหลัง ค่าความนิยมในส่วนที่ยังไม่ถูกตัดบัญชีจะต้องถูกปรับปรุงเป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงิน และถือเป็นส่วนหนึ่งของการขาดทุนจากการขายสินทรัพย์

สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) นั้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) ได้จัดทำโครงการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Exposure Draft : Business Combinations and Intangible Assets) ซึ่งโครงการดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นการเสนอแนวปฏิบัติเกี่ยว

กับการตัดบัญชีค่าความนิยมซึ่งจะทำให้มาตรฐานการบัญชีภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) มีความใกล้เคียงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) มากยิ่งขึ้น โครงร่างเสนอให้ค่าความนิยมมีอายุการให้ประโยชน์ไม่เกิน 20 ปี แต่ยังมีส่วนที่แนวปฏิบัติแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) คือ ได้เสนอให้แสดงค่าความนิยมตัดบัญชีและการด้อยค่าด้วยมูลค่าสุทธิจากภาษี โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในบรรทัดล่างของงบกำไรขาดทุน นอกจากนี้ โครงร่างยังเสนอแนวทางในการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมอีกด้วย

9. ค่าความนิยมติดลบ

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ค่าความนิยมติดลบที่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นซึ่งระบุอยู่ในแผนการซื้อธุรกิจของผู้ซื้อ จะต้องถูกรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อผลขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น สำหรับค่าความนิยมติดลบส่วนที่ไม่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้จะต้องถูกรับรู้เป็นรายได้ซึ่งเป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นๆ สำหรับส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้ให้รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันที

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ค่าความนิยมติดลบควรนำไปลดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่หมุนเวียนและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้มาจากการซื้อกิจการอย่างเป็นสัดส่วนยกเว้นเงินลงทุนระยะยาวของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด หากค่าความนิยมติดลบยังคงมีอยู่หลังจากที่ได้นำไปลดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินเรียบร้อยแล้ว ให้แสดงค่าความนิยมติดลบส่วนที่เหลือนี้เป็นรายได้ตั้งพัก (Deferred Income) และตัดบัญชีโดยใช้เกณฑ์การตัดบัญชีเดียวกันเช่นเดียวกับค่าความนิยม

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ค่าความนิยมติดลบควรนำไปลดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เพื่อที่จะรับรู้เป็นรายได้ในงบการเงิน โดยให้สอดคล้องกับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้น สำหรับส่วนที่เหลืออยู่ให้รับรู้เป็นรายได้ในงบการเงินตามระยะเวลาที่คาดว่าจะให้ประโยชน์

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ค่าความนิยมติดลบจะถูกแสดงเป็นสินทรัพย์ติดลบอยู่ในงบดุล

สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) นั้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) ได้จัด

ทำโครงการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Exposure Draft : Business Combinations and Intangible Assets) ซึ่ง โครงร่างดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นการเสนอแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมติดลบ ซึ่งได้เสนอว่าให้รับรู้ค่าความนิยมติดลบเมื่อเริ่มแรกโดยนำไปลดยอดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการซื้อธุรกิจ จากนั้นนำไปลดยอดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ สำหรับส่วนที่เหลืออยู่ภายหลังจากที่ได้นำไปลดยอดสินทรัพย์ที่ได้มาเหล่านั้นเรียบร้อยแล้ว ให้รับรู้เป็นรายได้ทันทีในงบกำไรขาดทุนและให้ถือเป็นกำไรรายการพิเศษ

2. วิธีรวมส่วนได้เสีย

การใช้วิธีรวมส่วนได้เสียเป็นแนวปฏิบัติทางบัญชีเพื่อแสดงถึงการรวมธุรกิจจะมีข้อจำกัดมากในทั้งภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ถึงแม้ว่าในรายละเอียดแล้วเงื่อนไขในการยินยอมให้ใช้วิธีรวมส่วนได้เสียจะแตกต่างกัน ผลจากการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ในช่วง ต้นปี ค.ศ.1990 ส่งผลให้การรวมธุรกิจภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) สามารถเกิดสถานการณ์ที่เข้าเงื่อนไขการใช้วิธีรวมส่วนได้เสียได้มากกว่ามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP)

เงื่อนไขในการนำแนวปฏิบัติทางบัญชีโดยวิธีรวมส่วนได้เสียมาใช้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) เน้นในเนื้อหาสาระของรายการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น โดยพิจารณาว่าสถานการณ์การรวมธุรกิจที่จะสามารถนำวิธีรวมส่วนได้เสียมาใช้ จะต้องเป็นการรวมธุรกิจในลักษณะที่มีความเท่าเทียมเสมอภาคกัน และไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้ การควบคุมจะต้องไม่ถูกโอนจากกิจการหนึ่งไปยังอีกกิจการหนึ่ง ผู้ถือหุ้นต้องร่วมกันในเนื้อหาสาระเพื่อสร้างผลการดำเนินงานและร่วมรับความเสี่ยงและผลประโยชน์ในกิจการที่มารวมกัน ซึ่งจะตรงข้ามกับเงื่อนไขภายใต้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ซึ่งเน้นในการระบุเงื่อนไขเป็นข้อๆ เพื่อให้กิจการบรรลุตามเงื่อนไขที่กำหนด

เงื่อนไขในการนำแนวปฏิบัติทางบัญชีโดยวิธีรวมส่วนได้เสียมาใช้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) มีลักษณะคล้ายๆ กัน และรวมถึงดังต่อไปนี้

1. ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันยังคงมีสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียในกิจการที่รวมแล้วตามสัดส่วนเดิมหรือใกล้เคียงกับสัดส่วนเดิมที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ

2. มูลค่ายุติธรรมของแต่ละกิจการไม่มีความแตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญและไม่มี การจ่ายส่วนเกินเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม ไม่ว่าจะจ่ายโดยกิจการใดก็ตาม
3. หุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่หรือทั้งหมดได้ถูกนำมาแลกเปลี่ยนระหว่างกัน หรือมารวมกัน
4. ไม่มีกิจการใดถูกระบุว่าเป็นผู้ซื้อหรือผู้ถูกซื้อ ไม่ว่าจะ เป็นคณะกรรมการหรือฝ่าย บริหารหรือหน่วยงานอื่น
5. สิ่งตอบแทนในแลกเปลี่ยนที่ไม่ใช่หุ้นหรือหุ้นซึ่งถูกรีดถอนสิทธิ มีสัดส่วนที่ไม่เป็น สาระสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของ สิ่งตอบแทนรวมทั้งแต่ละกิจการได้รับ และ
6. ไม่มีส่วนได้เสียที่มีสาระสำคัญถูกสงวนไว้เพื่อกิจการใดกิจการหนึ่ง โดยเฉพาะ โดย ขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการที่มารวมกัน

นอกจากนี้ ตามกฎหมายของมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสัดส่วนของหุ้นที่ใช้ในการแลกเปลี่ยน และมูลค่าของสิ่งตอบแทนในการแลกเปลี่ยนที่ไม่ใช่หุ้น คำอธิบายของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ออกในปี ค.ศ.1998 ได้อธิบายว่า การรวมธุรกิจไม่ควรใช้วิธีรวมส่วนได้เสียถ้าไม่สามารถบรรลุหลักเกณฑ์ 3 ข้อแรกข้างต้น และ ต้องไม่สามารถระบุผู้ซื้อได้

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (US GAAP) การจำแนกลักษณะของการรวมธุรกิจว่าเป็นการรวมส่วนได้เสียหรือไม่ มีหลักเกณฑ์ที่เน้นถึง 3 เรื่องหลักๆ ดังนี้

1. คุณลักษณะของกิจการที่มารวมกัน ตัวอย่างเช่น การควบคุมและความเป็นอิสระ
2. สถานการณ์ในการรวมธุรกิจ เช่น เกิดจากรายการแลกเปลี่ยนรายการเดียวคือการแลกเปลี่ยนหุ้น
3. ในการบรรลุการรวมธุรกิจต้องไม่มีรายการที่เป็นข้อห้ามตามที่ระบุไว้ในเงื่อนไขการใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย

แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับวิธีรวมส่วนได้เสียใช้หลักเกณฑ์เดียวกันทั้งภายใต้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) มาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษ (UK GAAP) และมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) คือ สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกันจะถูกบันทึกด้วยมูลค่าตามบัญชีที่มีอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหลังจากที่ได้มีการปรับปรุงรายการที่จำเป็นบางรายการเพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีเดียวกันแล้ว และแสดงรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ ไม่มีค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ ผลต่างที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนจะถูกนำไปปรับปรุงกับส่วนของ

ผู้ถือหุ้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (FASB) ได้จัดทำโครงการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Exposure Draft : Business Combinations and Intangible Assets) ซึ่งโครงการดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นการเสนอแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งได้เสนอว่า ควรใช้วิธีซื้อกิจการเพียงวิธีเดียวในการบันทึกบัญชี โดยจะยกเลิกการใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย นอกจากนี้โครงการยังได้มีการเสนอแนวทางในการระบุกิจการผู้ซื้ออีกด้วย

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Chiang Mai University