

บทที่ 3

งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

CONSOLIDATE FINANCIAL STATEMENTS – DATE OF ACQUISITION

ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

- บริษัทที่เป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่นตั้งแต่ 50% ขึ้นไป จะมีความสามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินของกิจการนั้นโดยวิธีการเข้าไปซื้อหุ้น บริษัททั้งสองจะมีความสัมพันธ์กันในลักษณะของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- บริษัทที่ลงทุนจะเรียกว่าบริษัทใหญ่ (Parent company)
- บริษัทที่ขายหุ้นจะเรียกว่าบริษัทย่อย (Subsidiary company)
- บริษัททั้งสองถือว่าเป็นบริษัทในเครือ (Affiliated company)
- หุ้นส่วนใหญ่หรือทั้งหมดที่บริษัทใหญ่ถืออยู่นั้นเรียกว่า Majority interest หรือ Controlling interest
- หุ้นที่เหลืออยู่ในมือของผู้ถือหุ้นอื่นๆ เรียกว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest)

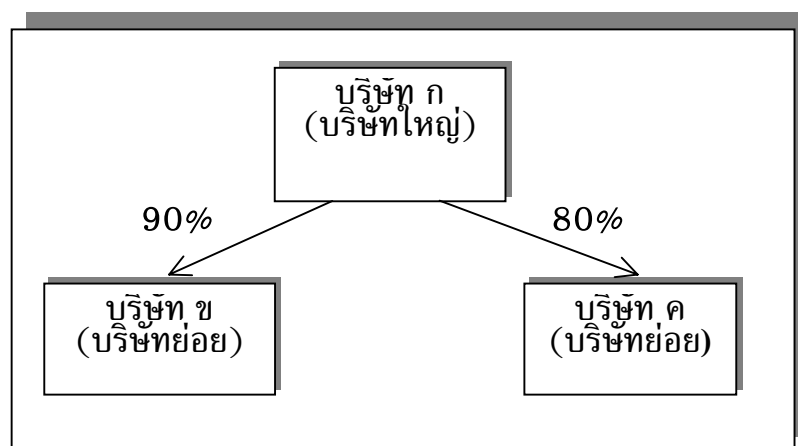
อำนาจในการควบคุมอาจเกิดขึ้นได้ทั้งที่เป็นเจ้าของหุ้นต่ำกว่า 50% ได้แก่

1. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงสูงกว่ากึ่งหนึ่งเนื่อง จากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
2. บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือข้อตกลงในการ กำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ อื่น
3. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคล ส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารอื่น ที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัท
4. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุม คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบ เท่าคณะกรรมการบริษัท
5. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยสูงกว่า กึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะไม่ได้ถือหุ้นหรือถือหุ้นเพียง บางส่วนในบริษัทย่อย
6. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยสูงกว่า กึ่งหนึ่งแม้ว่าบริษัทใหญ่จะถือหุ้นเพียงบางส่วนในบริษัทย่อย โดยมีการถือหุ้นไขว้กัน

7. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมกิจการเฉพาะกิจซึ่งบริษัทใหญ่จัดตั้งขึ้นเพื่อประโยชน์ของบริษัทใหญ่โดยกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายการดำเนินงานของกิจการนั้นไว้ล่วงหน้า

กลุ่มกิจการ

- โครงสร้างของกลุ่มกิจการ (Affiliation structure) ซึ่งหมายถึงบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทที่เป็นของบริษัทใหญ่
- ผู้ถือหุ้นภายนอกกลุ่มกิจการเรียกว่า “ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority stockholder)”
- สัดส่วนความเป็นเจ้าของของผู้ถือหุ้นภายนอก เรียกว่า “ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest)”

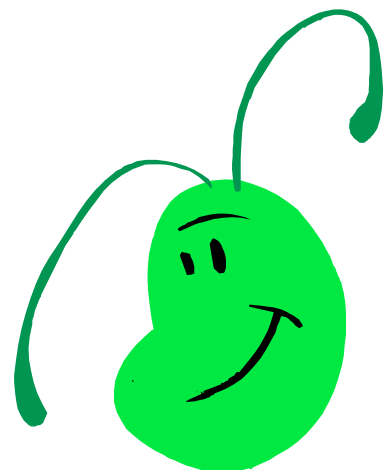


ภาพที่ 3.1 โครงสร้างของกลุ่มกิจการ

เหตุผลของการมีบริษัทย่อย

ข้อได้เปรียบของการลงทุนซื้อหุ้นส่วนใหญ่ (Majority) ที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่นแทนการลงทุนซื้อหุ้นหรือกิจการทั้งหมด คือ

1. การลงทุนซื้อหุ้นทำได้ง่าย หุ้นอาจซื้อได้จากตลาดหรือจากการเสนอเงินสดให้แก่ผู้ถือหุ้นรายย่อย ซึ่งการซื้อหุ้นโดยวิธีนี้จะเป็นการลดระยะเวลาและความยุ่งยากจากข้อตกลงของการแลกเปลี่ยนหุ้นในการรวมธุรกิจ
2. การเข้าควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย สามารถทำได้ด้วยการลงทุนที่ต่ำกว่า เนื่องจากต้องการเพียงการลงทุนในหุ้นส่วนใหญ่ (สูงกว่า 50 %) เท่านั้น
3. การเป็นหน่วยงานอิสระที่แยกออกจากกันตามกฎหมาย เป็นการป้องกันสินทรัพย์ของบริษัทใหญ่จากการทวงหนี้โดยเจ้าหนี้ของบริษัทย่อย



งบการเงินรวม

- งบที่จัดเตรียมขึ้นสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเรียกว่า “งบการเงินรวม” (Consolidated financial statement) ประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนรวม งบกำไรสะสม งบดุลรวม และงบกระแสเงินสดรวม
- งบการเงินรวมแสดงถึงผลรวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือเดียวกันภายหลังการตัดผลกระทบของรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทออกไปแล้ว
- วัตถุประสงค์ของงบการเงินรวมก็เพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะของบริษัทใหญ่และผู้สนใจอื่น ๆ ได้ทราบถึงผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินที่ชัดเจนของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ในฐานะที่เปรียบเสมือนว่าเป็นหน่วยงานเดียวกัน

ขอบเขตของการจัดทำงบการเงินรวม

การจัดทำงบการเงินรวมจะต้องอยู่ตามขอบเขตดังต่อไปนี้

1. บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งในและต่างประเทศทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม โดยไม่ต้องคำนึงว่าธุรกิจที่ทำจะแตกต่างกันหรือไม่

2. บริษัทหนึ่งจะต้องเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม ตั้งแต่ 50% ขึ้นไป
3. แม้บริษัทใหญ่ถือหุ้นต่ำกว่า 50% แต่ถ้ามีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ามีอำนาจในการควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย ก็ถือว่าต้องจัดทำงบการเงินรวม
4. บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยควรมีนโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับรายการค้าที่เหมือนกัน
5. บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยควรมีรอบระยะเวลาบัญชีตรงกัน (ไม่ควรแตกต่างกันเกิน 3 เดือน)

ข้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวม

1. บริษัทใหญ่ตั้งใจที่จะควบคุมบริษัทย่อยเป็นการชั่วคราวเนื่องจากบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นของบริษัทย่อยไว้เพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้
2. บริษัทย่อยดำเนินงานตามข้อจำกัดที่เข้มงวดจากภายนอก



ขั้นตอนของการจัดทำงานการเงินรวม

การจัดเตรียมงบการเงินรวมมีแนวคิดที่สำคัญ 3 ประการ คือ

1. บทบาทของกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

กระดาษทำการถือว่าเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการรวมตัวเลขในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเท่านั้น

2. การตัดรายการระหว่างกัน

กิจการต้องตัดบัญชีรายการระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่มให้หมดไป รายการเหล่านี้ได้แก่

ก. ยอดคงเหลือ รายการบัญชีและรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกิจการในกลุ่ม

ข. รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่มเว้นแต่กิจการจะไม่สามารถได้รับคืนต้นทุนที่เสียไป

กระบวนการจัดทำงานการเงินรวมเป็นการนำสินทรัพย์หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน หลังจากตัดรายการระหว่างบริษัทออกไปแล้ว

3. การคำนึงถึงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% ก็จะมีผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่มีสิทธิเรียกร้องในสินทรัพย์สุทธิในบริษัทย่อยนั้นด้วย

การแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

- แสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อกำไรสะสมตามส่วนของผู้ถือหุ้น
- กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนรวมเป็นรายการแยกต่างหากต่อกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานโดยแสดงสุทธิจากภาษีเงินได้

การคำนวณเกี่ยวกับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิและในกำไรสุทธิจะเพิ่มขึ้นเฉพาะในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวมเท่านั้น รายการเหล่านี้จะไม่มีการบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย

งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

- เป็นขั้นตอนในการรวมสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกัน

- ในขณะเดียวกันเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยก็จะถูกตัดพร้อมกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย
- งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น จะมีอยู่เพียงงบเดียวเท่านั้นคือ งบดุลรวม (*Consolidated balance sheet*)

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

1. เปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุนกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในส่วนที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อ
2. ตัดบัญชีเงินลงทุนและตัดบัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งคำนวณและแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ถ้ามี) ในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
3. รวบรวมรายการต่างๆ ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่เหลือในกระดาษทำการหลังการตัดรายการระหว่างกันออกไปแล้ว และนำตัวเลขที่แสดงในช่องงบรวมไปจัดทำงบการเงินรวมต่อไป

ตัวอย่างที่ 3.1 งบดุลของบริษัท ก และบริษัท ข ถูกนำไปแสดงไว้ในสองช่องแรกของกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 90% จากผู้ถือหุ้นของบริษัท ข โดยตรงในราคา 900,000 บาท โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี มีดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข	900,000
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในบริษัท ข	
หุ้นสามัญ	500,000
กำไรสะสม	<u>300,000</u>
รวม	800,000
บริษัท ก ซื้อหุ้น	90% <u>(720,000)</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	<u>180,000</u>

บริษัท ก เต็มใจที่จะจ่ายเงินซื้อหุ้นบริษัท ข สูงกว่าราคาตามบัญชีอาจเนื่องมาจากสาเหตุต่างๆ ต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ของบริษัท ข อาจถูกบันทึกในสมุดบัญชีในจำนวนที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
2. หนี้สินของบริษัท ข อาจถูกบันทึกในสมุดบัญชีในจำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม
3. มีสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการที่ยังไม่บันทึกบัญชี

สมมติว่า ณ วันที่บริษัท ก ซื้อหุ้น บริษัท ข เป็นเจ้าของที่ดินผืนหนึ่งซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมสูงกว่าราคาตามบัญชีอยู่ 200,000 บาท ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 180,000 บาท เท่ากับบริษัท ก ยอมจ่ายซื้อ สำหรับ 90% ของที่ดินที่มีราคาต่ำไป

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นมีดังนี้

วิธีซื้อ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
 ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
 ณ วันซื้อหุ้นในบริษัทย่อย

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต		
เดบิต						
สินทรัพย์หมุนเวียน	730,000	300,000				1,030,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	900,000			(1)180,000		(2)720,000
ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	2,500,000	600,000	(1)180,000			3,280,000
	4,130,000	900,000				4,310,000
เครดิต						
หนี้สิน	1,130,000	100,000				1,230,000
หุ้นสามัญ -บริษัท ก	2,000,000					2,000,000
-บริษัท ข		500,000	(2)450,000		50,000	
กำไรสะสม-บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
-บริษัท ข		300,000	(2)270,000		30,000	
ส่วนของผู้ถือ หุ้นส่วนน้อย					80,000	80,000
	4,130,000	900,000	900,000	900,000		4,310,000

- (1) กระจายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้กับที่
 ดิน อาคารและอุปกรณ์
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

A Quick Note 

การกระจายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี

(1) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	180,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		180,000

การตัดบัญชีเงินลงทุน

(2) หุ้นสามัญ - บริษัท ข		
(500,000 × .9)	450,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข		
(300,000 × .9)	270,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		720,000

ข้อสังเกตเกี่ยวกับตัวเลขในช่องงบรวม

1. บัญชีเงินลงทุนจะถูกตัดออกไปและถูกแทนที่ด้วยสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข
2. ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข จะถูกตัดไปพร้อมกับบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (720,000 บาท) และส่วนที่เหลือ (80,000 บาท) จะเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
3. หุ้นสามัญและกำไรสะสมที่ปรากฏในงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น คือหุ้นสามัญและกำไรสะสมที่เป็นของบริษัท ก เท่านั้น

4. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย จะคำนวณและแสดงใน
กระดาษทำการเท่านั้น และจะไม่มีผลกระทบต่อสมุด
บัญชีของบริษัททั้งสอง

การจัดทำงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
จะแบ่งออกเป็นกรณีต่าง ๆ ดังนี้

1. ราคาทุนของเงินลงทุนสูงกว่าราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติ
ธรรมของสินทรัพย์สุทธิ
2. ราคาทุนของเงินลงทุนสูงกว่าราคาตามบัญชีแต่ต่ำกว่ามูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ
3. ราคาทุนของเงินลงทุนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์
สุทธิ

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100%

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยในราคาที่สูงกว่าราคาตาม
บัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

ตัวอย่างที่ 3.2 สมมติว่าบริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นสามัญที่มี
สิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท ข ในราคา 1,050,000 บาท
เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+1 ในขณะที่บริษัท ก และบริษัท ข มีสิน
ทรัพย์และหนี้สินก่อนการซื้อหุ้นดังต่อไปนี้

	บริษัท ก		บริษัท ข	
	ราคาตามบัญชี	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	ผลต่าง
เดบิต				
เงินสด	1,170,000	360,000	360,000	-
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	300,000	120,000 Dr.
เงินลงทุน-				
ระยะยาว	240,000	120,000	210,000	90,000 Dr.
ที่ดิน	150,000	60,000	90,000	30,000 Dr.
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000	150,000	30,000 Dr.
อุปกรณ์-สุทธิ	<u>510,000</u>	<u>240,000</u>	<u>420,000</u>	180,000 Dr.
รวม	<u>2,490,000</u>	<u>1,080,000</u>	<u>1,530,000</u>	
เครดิต				
หนี้สินระยะยาว	390,000	180,000	180,000	-
หุ้นกู้	-	300,000	330,000	30,000 Cr.
หุ้นสามัญ	1,500,000	300,000	1,020,000	
กำไรสะสม	<u>600,000</u>	<u>300,000</u>		
รวม	<u>2,490,000</u>	<u>1,080,000</u>	<u>1,530,000</u>	<u>420,000</u> Dr.

ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญของบริษัทย่อย 100% และจ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะกระจายดังนี้

1. กระจายครั้งแรกไปยังสินทรัพย์หมุนเวียน หนี้สิน และเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดของบริษัทย่อย เพื่อให้รายการเหล่านี้แสดงค่าตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อหุ้น

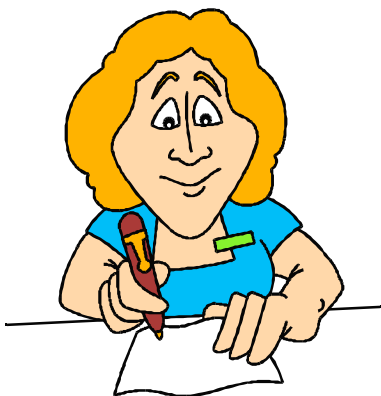
2. ส่วนเกินที่เหลือให้กระจายต่อไปยังสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
เพื่อให้สินทรัพย์เหล่านี้แสดงค่าตามมูลค่ายุติธรรม ณ วัน
ซื้อหุ้น

3. ส่วนเกินที่เหลืออยู่ถือเป็นค่าความนิยม

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		1,050,000	บาท
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ- ของบริษัท ข			
หุ้นสามัญ	300,000		
กำไรสะสม	<u>300,000</u>		
	600,000		
บริษัท ก ซื้อหุ้น	<u>100%</u>	<u>(600,000)</u>	
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี กระจายครั้งแรกให้กับ		450,000	
สินค้าคงเหลือ	120,000		
เงินลงทุนระยะยาว	<u>90,000</u>		
	210,000		
หัก หุ้นกู้	<u>(30,000)</u>	<u>(180,000)</u>	
ส่วนเกินคงเหลือ		270,000	
กระจายครั้งที่สองให้กับ			
ที่ดิน	30,000		
อาคาร	30,000		
อุปกรณ์	<u>180,000</u>	<u>(240,000)</u>	
ส่วนเกินที่เหลือถือเป็นค่าความนิยม		<u>30,000</u>	

การตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมหน้าถัดไป
แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) สินค้ำคงเหลือ	120,000	
เงินลงทุนระยะยาว	90,000	
ที่ดิน	30,000	
อาคาร-สุทธิ	30,000	
อุปกรณ์-สุทธิ	180,000	
ค่าความนิยม	30,000	
หุ้นกู้		30,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		450,000
 (2) หุ้นสามัญ-บริษัท ข	300,000	
กำไรสะสม-บริษัท ข	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		600,000



วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 100%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	120,000	360,000			480,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1) 120,000		540,000
เงินลงทุน - ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 90,000		450,000
เงินลงทุนใน บริษัท ข	1,050,000			(1) 450,000 (2) 600,000	
ที่ดิน	150,000	60,000	(1) 30,000		240,000
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000	(1) 30,000		330,000
อุปกรณ์-สุทธิ	510,000	240,000	(1) 180,000		930,000
ค่าความนิยม			(1) 30,000		30,000
รวม	2,490,000	1,080,000			3,000,000
เครดิต					
หนี้สิน - หมุนเวียน	390,000	180,000			570,000
หุ้นกู้		300,000		(1) 30,000	330,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ก	1,500,000				1,500,000
บริษัท ข		300,000	(2) 300,000		
กำไรสะสม - บริษัท ก	600,000				600,000
บริษัท ข		300,000	(2) 300,000		
รวม	2,490,000	1,080,000	1,080,000	1,080,000	3,000,000

ตัวอย่างที่ 3.2 จะไม่มีส่วนของผู้ถือหุ้นน้อยเนื่องจากบริษัทใหญ่
ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทย่อย

ข้อสังเกตจากกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมของบริษัท ก
และบริษัทย่อย ข

1. บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ถูกตัดออกไปและถูกแทนที่
ด้วยสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข
2. ส่วนเกินของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ก็ถูกตัดออกไปเช่นกัน
จึงทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ปรากฏในงบดุลรวมประกอบ
ด้วย หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ก เท่านั้น

**บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยที่มีการบันทึกบัญชีค่า
ความนิยม**

ในกรณีที่บริษัทใหญ่ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทย่อยที่มีบัญชีค่า
ความนิยมอยู่ด้วย ค่าความนิยมที่อยู่ในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย
จะถือว่าไม่มีค่า นอกจากบริษัทใหญ่จะจ่ายซื้อเงินลงทุนในราคาที่
สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิรวมของบริษัทย่อย จึงจะ
ตีราคาค่าความนิยมขึ้นมาใหม่ ดังนั้นจะต้องหักค่าความนิยมที่
บริษัทย่อยบันทึกออกจากกำไรสะสมของบริษัทย่อยเมื่อมีการ
เปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุนกับราคาตามบัญชี

ตัวอย่างที่ 3.3 ข้อมูลในตัวอย่างนี้ต่อเนื่องมาจากตัวอย่างที่ 3.2 ยกเว้นงบดุลของบริษัท ข จะเปลี่ยนแปลงใหม่ โดยสมมติให้บริษัท ข มีค่าความนิยมอยู่ในสมุดบัญชีด้วย

เดบิต	บริษัท ข	
	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	360,000	360,000
สินค้าคงเหลือ	180,000	300,000
เงินลงทุนระยะยาว	120,000	210,000
ที่ดิน	60,000	90,000
อาคาร	150,000	150,000
อุปกรณ์	270,000	420,000
ค่าความนิยม	120,000	=
รวม	<u>1,260,000</u>	<u>1,530,000</u>
เครดิต		
ค่าเสื่อมราคาสะสม	60,000	-
หนี้สินระยะสั้น	180,000	180,000
หุ้นกู้	300,000	330,000
หุ้นสามัญ	300,000	-
กำไรสะสม	<u>420,000</u>	=
รวม	<u>1,260,000</u>	<u>510,000</u>

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 100%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

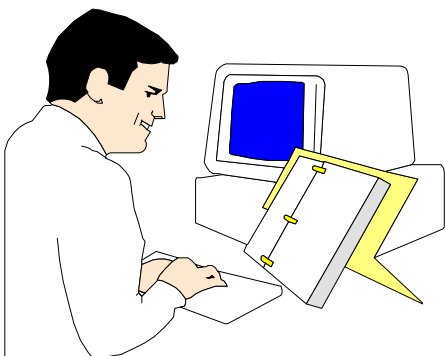
ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	120,000	360,000			480,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1)120,000		540,000
งลท.ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 90,000		450,000
งลท.ใน บ.ข	1,050,000			(1) 420,000 (3) 630,000	
ที่ดิน	150,000	60,000	(1) 30,000		240,000
อาคาร	180,000	150,000			330,000
อุปกรณ์	510,000	270,000	(1)150,000		930,000
ค่าความนิยม		120,000		(2) 90,000	30,000
รวม	2,490,000	1,260,000			3,000,000
เครดิต					
คสส.		60,000	(1) 60,000		
หนี้สิน- ระยะสั้น	390,000	180,000			570,000
หุ้นกู้		300,000		(1) 30,000	330,000
หุ้นสามัญ					
- บริษัท ก	1,500,000				1,500,000
- บริษัท ข		300,000	(3)300,000		
กำไรสะสม					
- บริษัท ก	600,000				600,000
- บริษัท ข		420,000	(2) 90,000 (3)330,000		
รวม	2,490,000	1,260,000	1,170,000	1,170,000	3,000,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบ
 ดุลรวม สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวัน
 ได้ ดังนี้

(1) สินค้ำคงเหลือ	120,000	
เงินลงทุนระยะยาว	90,000	
ที่ดิน	30,000	
อุปกรณ์	150,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	60,000	
หุ้นกู้		30,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		420,000
 (2) กำไรสะสม-บริษัท ข	90,000	
ค่าความนิยม		90,000
 (3) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	300,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	330,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		630,000



บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีแต่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

“ส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่าราคาทุนให้กระจายไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ยกเว้นเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรม (หรือตามสัดส่วนที่กำหนดให้)”

ตัวอย่างที่ 3.4 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 100% ในราคา 822,000 บาท ราคาตามบัญชี และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ณ วันซื้อหุ้นแสดงไว้ตามตัวอย่างที่ 3.2 การจัดทำงบดุลรวมมีดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		822,000
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		
หุ้นสามัญ	300,000	
กำไรสะสม	<u>300,000</u>	
รวม	600,000	
บริษัท ก ซื้อหุ้น	<u>100%</u>	<u>(600,000)</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี		222,000

กระจายครั้งแรกให้กับ

สินค้าคงเหลือ	120,000	
---------------	---------	--

เงินลงทุนระยะยาว	<u>90,000</u>	
------------------	---------------	--

	210,000	
--	---------	--

หัก หุ้นกู้	<u>(30,000)</u>	<u>(180,000)</u>
-------------	-----------------	------------------

ส่วนเกินที่เหลือ		42,000
------------------	--	--------

กระจายครั้งที่สองให้กับ

(1) ที่ดิน	30,000	
------------	--------	--

อาคาร	30,000	
-------	--------	--

อุปกรณ์	<u>180,000</u>	<u>(240,000)</u>
---------	----------------	------------------

Negative Differential หรือ Negative Goodwill		(198,000)
--	--	-----------

(2) ตัดจำหน่าย Negative Differential ที่กระจายให้

ที่ดิน $90/660 \times 198,000$	(27,000)	
--------------------------------	----------	--

อาคาร $150/660 \times 198,000$	(45,000)	
--------------------------------	----------	--

อุปกรณ์ $420/660 \times 198,000$	<u>(126,000)</u>	<u>198,000</u>
----------------------------------	------------------	----------------

ส่วนเกินที่เหลือ		<u>-0-</u>
------------------	--	------------

ที่ดิน	30,000	Dr.	-	27,000	Cr.	=	3,000	บาท	Dr.
--------	--------	-----	---	--------	-----	---	-------	-----	-----

อาคาร	30,000	Dr.	-	45,000	Cr.	=	15,000	บาท	Cr.
-------	--------	-----	---	--------	-----	---	--------	-----	-----

อุปกรณ์	180,000	Dr.	-	126,000	Cr.	=	54,000	บาท	Dr.
---------	---------	-----	---	---------	-----	---	--------	-----	-----

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 100%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	348,000	360,000			708,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1)120,000		540,000
งลท.ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 90,000		450,000
งลท.ในบริษัท ข	822,000			(1)222,000 (2)600,000	
ที่ดิน	150,000	60,000	(1) 3,000		213,000
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000		(1) 15,000	285,000
อุปกรณ์-สุทธิ	510,000	240,000	(1) 54,000		804,000
รวม	2,490,000	1,080,000			3,000,000
เครดิต					
หนี้สินระยะสั้น	390,000	180,000			570,000
หุ้นกู้		300,000		(1) 30,000	330,000
หุ้นสามัญ					1,500,000
- บริษัท ก	1,500,000				
- บริษัท ข		300,000	(2)300,000		
กำไรสะสม					600,000
- บริษัท ก	600,000				
- บริษัท ข		300,000	(2)300,000		
รวม	2,490,000	1,080,000	867,000	867,000	3,000,000

(1) กระจายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข

(2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

(1) สินค้ำคงเหลือ	120,000	
เงินลงทุนระยะยาว	90,000	
ที่ดิน	3,000	
อุปกรณ์ – สุทธิ	54,000	
อาคาร – สุทธิ		15,000
ห้่นกู้		30,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		222,000
(2) ห้่นสามัญ – บริษัท ข	300,000	
กำไรสะสม – บริษัท ข	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		600,000

บริษัทใหญ่ซื้อห้่นในบริษัทย่อยในราคาต่ำกว่ำราคาตามบัญชี

“เมื่อกระจายส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ำราคาทุนไปลดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจนมีค่าเป็นศูนย์แล้วยังมีส่วนเกินเหลืออยู่อีก ให้แสดงส่วนเกินนี้เป็นส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ำราคาทุน (Deferred credit) โดยให้แสดงไว้ในส่วนของผู้ถือห้่นในงบดุลและให้ตัดจำหน่ายเป็นรายได้ในงวดบัญชีภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่เกิน 40 ปี”

ตัวอย่างที่ 3.5 จากข้อมูลทางการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข ในตัวอย่างที่ 3.2 สมมติว่าบริษัท ก จ่ายซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข ในราคา 330,000 บาท

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี มีดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		330,000
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		
หุ้นสามัญ	300,000	
กำไรสะสม	<u>300,000</u>	
รวม	600,000	
บริษัท ก ซื้อหุ้น	100%	<u>(600,000)</u>
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน		(270,000)
กระจายครั้งแรกให้กับ		
สินค้ำคงเหลือ	120,000	
เงินลงทุนระยะยาว	90,000	
หุ้นกู้	<u>(30,000)</u>	<u>(180,000)</u>
Negative differential		(450,000)
หัก ราคาตามบัญชีของ		
ที่ดิน	60,000	
อาคาร	120,000	
อุปกรณ์	<u>240,000</u>	<u>(420,000)</u>
Negative differential ที่เหลือถือเป็น Deferred credit		<u>30,000</u>

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 100%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	840,000	360,000			1,200,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1)120,000		540,000
งลท.ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 90,000		450,000
งลท.ในบ. ข	330,000		(2)450,000	(1)180,000	
				(3)600,000	
ที่ดิน	150,000	60,000		(2) 60,000	150,000
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000		(2)120,000	180,000
อุปกรณ์-สุทธิ	510,000	240,000		(2)240,000	510,000
รวม	2,490,000	1,080,000			3,030,000
เครดิต					
หนี้สินระยะสั้น	390,000	180,000			570,000
หุ้นกู้		300,000		(1) 30,000	330,000
ส่วนเกินของ					
ราคาตามบัญชีที่					
สูงกว่าราคาทุน				(2) 30,000	30,000
หุ้นสามัญ					
- บริษัท ก	1,500,000				1,500,000
- บริษัท ข		300,000	(3)300,000		
กำไรสะสม					600,000
- บริษัท ก	600,000				
- บริษัท ข		300,000	(3)300,000		
รวม	2,490,000	1,080,000	660,000	660,000	3,030,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
แสดงในรูปของสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) สินค้าคงเหลือ	120,000	
เงินลงทุนระยะยาว	90,000	
หุ้นกู้		30,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		180,000
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	450,000	
ที่ดิน		60,000
อาคาร – สุทธิ		120,000
อุปกรณ์ – สุทธิ		240,000
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่ สูงกว่าราคาทุน (Deferred credit)		30,000
(3) หุ้นสามัญ – บริษัท ข	300,000	
กำไรสะสม – บริษัท ข	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		600,000



บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100%

- เมื่อบริษัทใหญ่ซื้อส่วนได้เสียในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% ส่วนที่เหลืออยู่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยจะตกเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority stockholders)
- ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะกระจายตามอัตราส่วนการลงทุนของบริษัทใหญ่คูณด้วยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินแต่ละรายการ

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อยในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

ตัวอย่างที่ 3.6 จากข้อมูลทางการเงินของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ในตัวอย่างที่ 3.2 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้น 90% ของบริษัท ข ในราคา 945,000 บาท

- บริษัท ก จ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิอยู่ 27,000 บาท $[945,000 - (.90 \times 1,020,000)]$

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		945,000
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		
หุ้นสามัญ	300,000	
กำไรสะสม	<u>300,000</u>	
รวม	600,000	
บริษัท ก ซื้อหุ้น	90%	<u>(540,000)</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี		405,000
กระจายครั้งแรกให้กับ		
สินค้าคงเหลือ (.90 × 120,000)	108,000	
เงินลงทุนระยะยาว (.90 × 90,000)	81,000	
หัก หุ้นกู้ (.90 × 30,000)	<u>(27,000)</u>	<u>(162,000)</u>
ส่วนเกินที่เหลือ		243,000
กระจายครั้งที่สองให้กับ		
ที่ดิน (.90 × 30,000)	27,000	
อาคาร (.90 × 30,000)	27,000	
อุปกรณ์ (.90 × 180,000)	<u>162,000</u>	<u>(216,000)</u>
ส่วนเกินที่เหลือถือเป็นค่าความนิยม		<u>27,000</u>

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 90%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		MI.	งบดุล
			เดบิต	เครดิต		
เดบิต						
เงินสด	117,000	360,000				477,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1)108,000			528,000
งลท.ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 81,000			441,000
งลท.ในบ.ข	945,000			(1)405,000 (2)540,000		
ที่ดิน	150,000	60,000	(1) 27,000			237,000
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000	(1) 27,000			327,000
อุปกรณ์-สุทธิ	510,000	240,000	(1)162,000			912,000
ค่าความนิยม			(1) 27,000			27,000
รวม	2,382,000	1,080,000				2,949,000
หนี้สินระยะสั้น	282,000	180,000				462,000
หุ้นกู้		300,000		(1) 27,000		327,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,500,000					1,500,000
บริษัท ข		300,000	(2) 270,000		30,000	
กำไรสะสม						
บริษัท ก	600,000					600,000
บริษัท ข		300,000	(2) 270,000		30,000	
M.I.					60,000	60,000
รวม	2,382,000	1,080,000	972,000	972,000		2,949,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
อาจแสดงในรูปของสมุทรวายวัน ได้ดังนี้

(1) สินค้ำคงเหลือ	108,000	
เงินลงทุนระยะยาว	81,000	
ที่ดิน	27,000	
อาคาร - สุทธิ	27,000	
อุปกรณ์ - สุทธิ	162,000	
ค่าความนิยม	27,000	
หุ้นกู้		27,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		405,000

(2) หุ้นสามัญ-บ ข (.90×300,000)	270,000	
กำไรสะสม-บ ข (.90× 300,000)	270,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000

การตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข อาจแสดงโดยการตัด
บัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นทั้ง 100% และแสดงส่วนของผู้ถือหุ้น
ส่วนน้อยในการตัดบัญชีด้วย ดังนี้

หุ้นสามัญ - บริษัท ข	300,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		60,000

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีแต่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

ตัวอย่างที่ 3.7 จากข้อมูลทางการเงินในตัวอย่างที่แล้ว แต่สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้น 90% ของบริษัท ข ในราคา 739,800 บาท

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		739,800
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		
หุ้นสามัญ	300,000	
กำไรสะสม	<u>300,000</u>	
รวม	600,000	
บริษัท ก ซื้อหุ้น	90%	<u>540,000</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี		199,800
กระจายครั้งแรกให้กับ		
สินค้ำคงเหลือ (.90 × 120,000)	108,000	
เงินลงทุนระยะยาว (.90 × 90,000)	81,000	
หัก หุ้นกู้ (.90 × 30,000)	<u>(27,000)</u>	<u>(162,000)</u>
ส่วนเกินที่เหลือ		37,800
กระจายครั้งที่สองให้กับ		
ที่ดิน (.90 × 30,000)	27,000	
อาคาร (.90 × 30,000)	27,000	
อุปกรณ์ (.90 × 180,000)	<u>162,000</u>	<u>(216,000)</u>

Negative differential (Negative goodwill) (178,200)

ตัดจำหน่าย Negative differential ที่กระจายให้กับ

ที่ดิน $90/660 \times 178,200$ (24,300)

อาคาร $150/660 \times 178,200$ (40,500)

อุปกรณ์ $420/660 \times 178,200$ (113,400) (178,200)

ส่วนเกินที่เหลือ

-0-

ที่ดิน 27,000 Dr. - 24,300 Cr. = 2,700 บาท Dr.

อาคาร 27,000 Dr. - 40,500 Cr. = 13,500 บาท Cr.

อุปกรณ์ 162,000 Dr. - 113,400 Cr. = 48,600 บาท Dr.

Just a quick note...



วิธีซื้อ

ส่วนได้เสีย 90%

ณ วันซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาศทำการสำหรับงบดุลรวม

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบดุล
			เดบิต	เครดิต		
เดบิต						
เงินสด	322,200	360,000				682,200
สินค้าคงเหลือ	240,000	180,000	(1)108,000			528,000
งลท.ระยะยาว	240,000	120,000	(1) 81,000			441,000
งลท.ใน บ.ข	739,800			(1)199,800 (2)540,000		
ที่ดิน	150,000	60,000	(1) 2,700			212,700
อาคาร-สุทธิ	180,000	120,000		(1) 13,500		286,500
อุปกรณ์-สุทธิ	510,000	240,000	(1) 48,600			798,600
รวม	2,382,000	1,080,000				2,949,000
เครดิต						
หนี้สิน-ระยะสั้น	282,000	180,000				462,000
หุ้นกู้		300,000		(1)27,000		327,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,500,000					1,500,000
บริษัท ข		300,000	(2)270,000		30,000	
กำไรสะสม						
บริษัท ก	600,000					600,000
บริษัท ข		300,000	(2)270,000		30,000	
M.I.					60,000	60,000
รวม	2,382,000	1,080,000	780,300	780,300		2,949,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) สิ้นค้าคงเหลือ	108,000	
เงินลงทุนระยะยาว	81,000	
ที่ดิน	2,700	
อุปกรณ์ – สุทธิ	48,600	
หุ้นกู้		27,000
อาคาร – สุทธิ		13,500
เงินลงทุนในบริษัท ข		199,800
(2) หุ้นสามัญ-บ. ข ($.90 \times 300,000$)	270,000	
กำไรสะสม-บ.ข ($.90 \times 300,000$)	270,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000

วิธีรวมส่วนได้เสีย-การบันทึกเงินลงทุนในราคาตามบัญชี

เงื่อนไข: บริษัทที่เป็นผู้ลงทุนจะต้องออกหุ้นสามัญเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด (หรือตั้งแต่ 90% ขึ้นไป) ของอีกบริษัทหนึ่ง

การบัญชีสำหรับบริษัทย่อยตามวิธีการรวมส่วนได้เสีย – ณ วันซื้อหุ้น

ตัวอย่างที่ 3.8 ต่อไปนี้เป็นงบดุลก่อนการลงทุนซื้อหุ้นของ
บริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8

	<u>บริษัท ก</u>	<u>บริษัท ข</u>
เงินสด	200,000	40,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	280,000	100,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000	80,000
ที่ดิน	<u>80,000</u>	<u>40,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>800,000</u>	<u>260,000</u>
หนี้สิน	120,000	100,000
หุ้นสามัญ มูลค่า @ 20 บาท	400,000	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	80,000	20,000
กำไรสะสม	<u>200,000</u>	<u>40,000</u>
รวมหนี้สินและทุน	<u>800,000</u>	<u>260,000</u>

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยทั้งหมด

กรณีที่ 1 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+9 บริษัท ก แลก
เปลี่ยนหุ้นสามัญ 6,000 หุ้น กับหุ้น สามัญทั้งหมดของบริษัท ข
(5,000 หุ้น) บริษัท ก จะบันทึกการแลกเปลี่ยนหุ้นในสมุดบัญชี
ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000
หุ้นสามัญ (6,000 × 20)	120,000
กำไรสะสม	40,000

วิธีรวมส่วนได้เสีย บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
ส่วนได้เสีย 100% กระจายทำการสำหรับงบดุลรวม
ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	200,000	400,000			240,000
สินทรัพย์หมุนเวียน อื่น	280,000	100,000			380,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000	80,000			320,000
ที่ดิน	80,000	40,000			120,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000			(1)160,000	
รวม	960,000	260,000			1,060,000
หนี้สิน	120,000	100,000			220,000
หุ้นสามัญ – บ. ก	520,000				520,000
– บ. ข		100,000	(1)100,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น สามัญ					
–บริษัท ก	80,000				80,000
–บริษัท ข		20,000	(1) 20,000		
กำไรสะสม–บริษัท ก	240,000				240,000
–บริษัท ข		40,000	(1) 40,000		
รวม	960,000	260,000	160,000	160,000	1,060,000

การตัดบัญชีเงินลงทุนแสดงในรูปของสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ข	20,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	40,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		160,000

กรณีที่ 2 ถ้าบริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 7,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	20,000	
หุ้นสามัญ (7,000 × 20)		140,000
กำไรสะสม		40,000

หลังจากตัดบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการแล้ว ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุลรวมมีดังนี้

หุ้นสามัญ @ 20 บาท (400,000 + 140,000)	540,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (80,000 - 20,000)	60,000
กำไรสะสม (200,000 + 40,000)	<u>240,000</u>
รวม	<u>840,000</u>

กรณีที่ 3 ถ้าบริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 11,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข การบันทึกบัญชีของบริษัท ก จะมีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	80,000	
หุ้นสามัญ (11,000 × 20)		220,000
กำไรสะสม		20,000

กรณีที่ 4 หากมูลค่าหุ้นสามัญที่บริษัท ก ออกให้ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นสามัญที่ได้จากบริษัท ข ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำไปเพิ่มส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

สมมติว่า ถ้าบริษัท ก ออกหุ้นสามัญเพียง 4,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข การบันทึกบัญชีจะมีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000	
หุ้นสามัญ (4,000 × 20)		80,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (20,000 + 20,000)		40,000
กำไรสะสม		40,000

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100%

ถ้าบริษัทใหญ่ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% บริษัทใหญ่จะเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยเท่ากับสินทรัพย์สุทธิส่วนที่ได้มาเท่านั้น ซึ่งจะต่ำกว่า 100% บัญชีหุ้นสามัญก็จะถูกเครดิตตามมูลค่าหุ้นที่ออกให้ ส่วนบัญชีที่แสดงส่วนของเจ้าของอื่น ๆ ก็จะถูกปรับปรุงเพื่อให้ยอดที่แสดงในงบรวมเป็นไปตามวิธีรวมส่วนได้เสีย

ตัวอย่างที่ 3.9 สมมติว่าใช้ข้อมูลเดิมจากตัวอย่างที่ 3.8 แต่บริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 5,000 หุ้นเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญ 95% (4,750 หุ้น) ของบริษัท ข บริษัท ก จะบันทึกการแลกเปลี่ยนหุ้นดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข ($160,000 \times 0.95$)	152,000	
หุ้นสามัญ ($5,000 \times 20$)		100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ [$0.95(20,000) - 5,000$]		14,000
กำไรสะสม ($40,000 \times 0.95$)		38,000

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 95%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25+1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบดุล
			เดบิต	เครดิต		
เดบิต						
เงินสด	200,000	40,000				240,000
สินทรัพย์ - หมุนเวียนอื่น	280,000	100,000				380,000
อาคารและ อุปกรณ์-สุทธิ ที่ดิน	240,000	80,000				320,000
80,000	40,000					120,000
งลท.ในบริษัท ข	152,000			(1)152,000		
รวม	952,000	260,000				1,060,000
เครดิต						
หนี้สิน	120,000	100,000				220,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	500,000					500,000
บริษัท ข		100,000	(1)95,000		5,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น						
บริษัท ก	94,000					94,000
บริษัท ข		20,000	(1)19,000		1,000	
กำไรสะสม						
บริษัท ก	238,000					238,000
บริษัท ข		400,000	(1)38,000		2,000	
M.I.					8,000	8,000
รวม	952,000	260,000	152,000	152,000		1,060,000

(1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	95,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ข	19,000
กำไรสะสม - บริษัท ข	38,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	152,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีอื่น ๆ

บริษัทย่อยมีซื้อหุ้นคืน

การมีหุ้นซื้อคืนนี้จะมีผลกระทบไปถึงการคำนวณอัตราส่วนได้เสีย เพราะโดยปกติแล้วการคำนวณเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ จะพิจารณาจากจำนวนหุ้นที่บริษัทย่อยออกจำหน่ายและอยู่ในมือของผู้ถือหุ้นเท่านั้น (ไม่นำหุ้นซื้อคืนมาคำนวณ)

ตัวอย่างที่ 3.10 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญ 18,000 หุ้น ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+3 โดยจ่ายซื้อในราคา 320,000 บาท บริษัท ข มีบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นดังนี้

หุ้นสามัญ	
(จดทะเบียน 25,000 หุ้น มูลค่า @ 10 บาท)	250,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000
กำไรสะสม	<u>125,000</u>
	425,000
หัก หุ้นซื้อคืน 1,000 หุ้น ในราคาทุน	<u>20,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>405,000</u>

การตัดบัญชีเงินลงทุนและบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท
ย่อยการตัดบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ ดังนี้

หุ้นสามัญ - บริษัท ข ($.75 \times 250,000$)	187,500
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ- บริษัท ข ($.75 \times 50,000$)	37,500
กำไรสะสม - บริษัท ข ($.75 \times 125,000$)	93,750
ที่ดิน	16,250
เงินลงทุนในบริษัท ข	320,000
หุ้นซื้อคืน - บริษัท ข ($.75 \times 20,000$)	15,000
หุ้นซื้อคืนที่เหลือ (5,000 บาท) จะนำไปแสดงหักจากส่วนของผู้ ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวม	

การตัดรายการระหว่างกันอื่น ๆ ในงบดุล

การตัดรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัท
ย่อย เช่น

- การตัดบัญชีลูกหนี้ ตัวเงินรับ และดอกเบี้ยค้างรับ กับบัญชีที่
ตรงกันข้ามกันคือ บัญชีเจ้าหนี้ ตัวเงินจ่าย และดอกเบี้ยค้าง
จ่าย
- การตัดบัญชีเงินสดรับล่วงหน้า กับเงินสดจ่ายล่วงหน้า
- การตัดรายการค้างจ่ายประเภทต่างๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัท
ใหญ่และบริษัทย่อย เช่น ค่าเช่า หรือค่าบริการต่าง ๆ

การปรับปรุงรายการในงบการเงิน

- ในวันสิ้นปีบริษัทใหญ่บันทึกการส่งเงินล่วงหน้าให้บริษัทย่อยแล้ว แต่บริษัทย่อยยังไม่ได้รับเงินจึงยังไม่มีการบันทึกบัญชี
- ผลที่ตามมาคือในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่จะมีบัญชีเงินล่วงหน้าให้บริษัทย่อย แต่ไม่มีบัญชีที่ตรงกันข้ามกันในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย
- ดังนั้นจะต้องมีการปรับปรุงในกระดาษทำการเสียก่อนโดยการเดบิตเงินสด และเครดิตเงินรับล่วงหน้าจากบริษัทใหญ่
- การปรับปรุงดังกล่าวจะส่งผลให้สินทรัพย์ (เงินสด) แสดงยอดที่ถูกต้องในงบดุลรวม และทำให้สามารถตัดรายการที่ตรงกันข้ามกันได้

บริษัทใหญ่มีบริษัทย่อยมากกว่าหนึ่งแห่ง

- เมื่อบริษัทใหญ่ลงทุนซื้อหุ้นโดยตรงในบริษัทย่อยสูงกว่าหนึ่งแห่ง
- กระดาษทำการจะต้องแสดงงบดุลของทุกบริษัทที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งแสดงการปรับปรุงรายการระหว่างกันเท่าที่จำเป็น
- หลังจากนั้นจึงตัดรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกัน ยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีจะถูกนำมารวมกันและแสดงในช่องงบรวม

ตัวอย่างที่ 3.11 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+6 บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข และบริษัท ค 90% และ 80% ตามลำดับ งบดุลของบริษัททั้งสามภายหลังจากการซื้อหุ้นมีดังนี้

	<u>1 มกราคม 25+6</u>		
	<u>บริษัท ก</u>	<u>บริษัท ข</u>	<u>บริษัท ค</u>
เงินสด	82,000	36,000	4,000
ลูกหนี้ (สุทธิ)	68,000	59,000	10,000
สินค้าคงเหลือ	76,000	64,000	15,000
เงินจ่ายล่วงหน้าให้บ. ค	20,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	250,000		
เงินลงทุนในบริษัท ค	115,000		
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	200,000	241,000	130,000
ที่ดิน	<u>24,000</u>	<u>10,000</u>	<u>6,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>835,000</u>	<u>410,000</u>	<u>165,000</u>
เจ้าหนี้	85,000	40,000	25,000
ตัวเงินจ่าย	-0-	100,000	-0-
หุ้นสามัญมูลค่า@ 10 บาท	500,000	200,000	100,000
กำไรสะสม	<u>250,000</u>	<u>70,000</u>	<u>40,000</u>
รวมหนี้สินและ			
ส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>835,000</u>	<u>410,000</u>	<u>165,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ณ วันซื้อหุ้น บริษัท ก ส่งเงินสดล่วงหน้า 20,000 บาท ไปให้บริษัท ค เพื่อปรับปรุงฐานะทุนดำเนินงานของบริษัท ค แต่เนื่องจากบริษัท ค ยังไม่ได้รับเงิน จึงไม่มีการบันทึกการรับเงินสดล่วงหน้า
2. ณ วันซื้อหุ้น บริษัท ก เป็นหนี้บริษัท ข 6,000 บาท และบริษัท ข ก็เป็นหนี้บริษัท ค 5,000 บาท หนี้ดังกล่าวเกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าก่อนวันซื้อหุ้น
3. ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี มีสาเหตุมาจากที่ดินของบริษัทย่อยมีราคาต่ำไป

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี ทำได้ดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข		250,000	บาท
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในบริษัท ข			
หุ้นสามัญ	200,000		
กำไรสะสม	<u>70,000</u>		
	270,000		
บริษัท ก ซื้อหุ้น	<u>90%</u>	<u>(243,000)</u>	
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี		7,000	
กระจายให้กับที่ดิน		<u>(7,000)</u>	
ส่วนเกินที่เหลือ		<u>-0-</u>	

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ค	115,000	บาท
ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในบริษัท ค		
หุ้นสามัญ	100,000	
กำไรสะสม	<u>40,000</u>	
	140,000	
บริษัท ก ซื้อหุ้น	80%	<u>(112,000)</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี		3,000
กระจายให้กับที่ดิน		<u>(3,000)</u>
ส่วนเกินที่เหลือ		<u>-0-</u>

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

1 มกราคม 25+6

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบดุล
				เดบิต	เครดิต		
เดบิต							
เงินสด	82,000	36,000	4,000	(ก) 20,000			142,000
ลูกหนี้-สุทธิ	68,000	59,000	10,000		(2) 11,000		126,000
สินค้าคงเหลือ	76,000	64,000	15,000				155,000
เงินล่วงหน้าให้ บ.ค	20,000				(1) 20,000		
งลท.ในบริษัท ข	250,000				(3) 250,000		
งลท.ในบริษัท ค	115,000				(4) 115,000		
อาคารและอุปกรณ์	200,000	241,000	130,000				571,000
ที่ดิน	24,000	10,000	6,000	(3)			50,000
				7,000			
				(4)			
				3,000			
รวม	835,000	410,000	165,000				1,044,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบดุล
				เดบิต	เครดิต		
เดบิต							
เจ้าหนี้	85,000	40,000	25,000	(2) 11,000			139,000
ตัวเงินจ่าย		100,000					100,000
หุ้นสามัญ							
- บริษัท ก	500,000						500,000
- บริษัท ข		200,000		(3) 180,000		20,000	
- บริษัท ค			100,000	(4) 80,000		20,000	
กำไรสะสม							
- บริษัท ก	250,000						250,000
- บริษัท ข		70,000		(3) 63,000		7,000	
- บริษัท ค			40,000	(4) 32,000		8,000	
M.I.						55,000	55,000
เงินล่องหน้าจาก บ. ก				(1) 20,000	(ก) 20,000		
รวม	835,000	410,000	165,000	416,000	416,000		1,044,000

- (ก) ปรับปรุงเงินสดระหว่างทางจากบริษัท ก ไปยังบริษัท ค
- (1) ตัดรายการรับและจ่ายเงินสดล่องหน้าระหว่างกัน
- (2) ตัดรายการลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกัน
- (3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค



บริษัท ก และบริษัทย่อย ข และ ค

งบดุลรวม

1 มกราคม 25+6

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	142,000	
ลูกหนี้ (สุทธิ)	126,000	
สินค้าคงเหลือ	<u>155,000</u>	423,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)		571,000
ที่ดิน		<u>50,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>1,044,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้	139,000	
ตั๋วเงินจ่าย	<u>100,000</u>	239,000

ส่วนของผู้ถือหุ้น

หุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท	500,000	
กำไรสะสม	250,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	<u>55,000</u>	<u>805,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>1,044,000</u>

THE END