

บทที่ 7

กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้

DEBT

Intercompany Profit Transactions—Bonds

การซื้อที่เกิดขึ้นถือเป็นการไถ่ถอนหนี้สินเมื่อพิจารณาในแง่ของกิจการรวม ถึงแม้ว่าหนี้สินยังคงอยู่หากพิจารณาในแง่ที่บริษัทที่ซื้อเป็นหน่วยงานหนึ่งแยกตามกฎหมาย

รายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัท

บริษัทใหญ่ซึ่งทำหน้าที่ควบคุมดูแลหนี้สินของกลุ่มกิจการมีทางเลือกในการไถ่ถอนหุ้นกู้ได้ 4 วิธีคือ

1. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ใช้ทรัพย์สินที่มีอยู่ซื้อและไถ่ถอนหุ้นกู้ของตนเอง
2. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) กู้ยืมเงินจากหน่วยงานภายนอกด้วยอัตราดอกเบี้ยที่ตลาดและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน [ทางเลือกนี้เป็นการหาแหล่งเงินทุนใหม่ (Refunding)]
3. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ยืมเงินจากบริษัทในกลุ่มกิจการและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน

4. บริษัทในกลุ่มกิจการ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้ [กรณีนี้หุ้นกู้จะไถ่ถอนโดยถูกไถ่ถอน (Constructively retirement)]

กำไรหรือขาดทุนโดยอนุมานของหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกัน

- ผลขาดทุนจากการไถ่ถอนโดยอนุมานจะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการซื้อหุ้นกู้โดยจ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ (มูลค่าที่ตราไว้บวกส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้หรือหักส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้และต้นทุนในการออกจำหน่าย)
- ผลกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอนุมานจะเกิดขึ้น เมื่อราคาที่จ่ายซื้อต่ำกว่าราคาตามบัญชีของหุ้นกู้
- กำไรหรือขาดทุนโดยอนุมานของหุ้นกู้
 - (1) เป็นกำไรและขาดทุนที่รับรู้ในแง่ของงบการเงินรวม
 - (2) เกิดขึ้นเมื่อบริษัทหนึ่งซื้อหุ้นกู้ของอีกบริษัทหนึ่งในกลุ่มกิจการ
 - (3) เกิดขึ้นเมื่อจ่ายซื้อในราคาที่ต่างจากราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนจะไม่เกิดขึ้นถ้าจ่ายซื้อในราคาตามบัญชีหรือซื้อโดยตรงจากบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้

การจัดสรรกำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัท

มี 4 วิธีคือ

1. กำไรหรือขาดทุนจะจัดสรรระหว่างบริษัทที่ซื้อและบริษัทที่ออกหุ้นกู้
2. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจะจัดสรรให้กับบริษัทที่ออกหุ้นเท่านั้น
3. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่
4. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจัดสรรให้กับบริษัทที่ซื้อหุ้น

การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

ตัวอย่างที่ 7.1

- บริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 80%
- บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 2,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% ครบกำหนดไถ่ถอน 10 ปี ให้กับสาธารณชนด้วยราคามูลค่าเมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+6
- หนึ่งปีต่อมา ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+6 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า 200,000 บาท ในราคา 209,000 บาทจากตลาดหลักทรัพย์

การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยมีผลให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นโดยอนุมานมูลค่า 200,000 บาท และมีผลขาดทุนโดยอนุมาน 9,000 บาท (ราคาที่จ่ายซื้อ 209,000 บาท หักราคาตามบัญชี 200,000 บาท)

บริษัท ก จะปรับปรุงรายได้จากบริษัทย่อยและบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 ดังนี้

รายได้จากบริษัท ข	9,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000

ปรับปรุงรายได้จากบริษัทย่อยด้วยผลขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการมีดังนี้

ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	9,000
หุ้นกู้ 10%	200,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้	209,000

บันทึกขาดทุนและตัดจำหน่ายหุ้นกู้กับเงินลงทุนในหุ้นกู้



การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 7.2

- บริษัท ข ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 2,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 10 ปี ให้กับสาธารณชนเมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+6
- บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาทเป็นเงิน 209,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+6 จากตลาดหลักทรัพย์
- การซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก อนุมานว่าก่อให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาทและเกิดผลขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน 9,000 บาท
- กรณีนี้ขาดทุนจากการถือหุ้นกู้จะจัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ 80% ตามอัตราส่วนได้เสีย เนื่องจากการซื้อหุ้นกู้เปรียบเสมือนการขายแบบ Upstream

บริษัท ก จะปรับปรุงรายได้จากบริษัทย่อยและบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 ดังนี้

รายได้จากบริษัท ข	7,200
เงินลงทุนในบริษัท ข	7,200
ปรับปรุงรายได้จากบริษัทย่อยด้วยผลขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน	

บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

- บริษัทย่อยจะบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อในบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้
- กำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากการไถ่ถอนหุ้นโดยอนุมานจะไม่ปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของกลุ่มกิจการ แต่จะสะท้อนจากผลต่างระหว่างบัญชีหุ้นกู้และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 7.3

- บริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 70% บริษัท ก จ่ายซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในราคาตามบัญชีเป็นเงิน 112,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+2
- ในขณะนั้นบริษัท ข มีหุ้นสามัญ 100,000 บาทและกำไรสะสม 60,000 บาท
- บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% และมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ซึ่งยังไม่ตัดจำหน่าย 2,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+4
- ซึ่งเป็นเวลาเดียวกับที่บริษัท ข ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 20,000 บาทเป็นเงิน 19,000 บาท จากนายหน้าค้าหุ้น การซื้อดังกล่าวอนุมานว่าเกิดการไถ่ถอนหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 10% และมีกำไรโดยอนุมาน 1,200 บาท ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ซื้อ

[10%×(มูลค่า 200,000+ ส่วนเกิน 2,000)]	20,200 บาท
ราคาที่จ่ายซื้อ	19,000
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200

บริษัท ข จะบันทึกรายการซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก ในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,000
เงินสด	19,000

บันทึกการซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก ในราคา 190

วิธีส่วนได้เสีย

ถ้างบการเงินรวมถูกจัดทำทันทีหลังจากการไถ่ถอนหุ้น รายการตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้ในกระดาษทำการ จะมีดังนี้

1 มกราคม 25+4	
หุ้นกู้ 10%	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	200
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,000
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200

การตัดจำหน่ายส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ในสมุดบัญชีระหว่างปี 25+4 มีดังนี้

บริษัท ก (บริษัทที่ออกหุ้นกู้)	บริษัท ข (บริษัทที่ซื้อหุ้นกู้)
1 กรกฎาคม	1 กรกฎาคม
ดอกเบี้ยจ่าย 10,000	เงินสด 1,000
เงินสด 10,000	ดอกเบี้ยรับ 1,000
(200,000×10%× 1/2 ปี)	(20,000×10%× 1/2 ปี)
31 ธันวาคม	31 ธันวาคม
ดอกเบี้ยจ่าย 10,000	ดอกเบี้ยค้างรับ 1,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย 10,000	ดอกเบี้ยรับ 1,000
(200,000×10%× 1/2 ปี)	(20,000×10%× 1/2 ปี)
บริษัท ก (บริษัทที่ออกหุ้นกู้)	บริษัท ข (บริษัทที่ซื้อหุ้นกู้)
31 ธันวาคม	31 ธันวาคม
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 400	เงินลงทุนในหุ้นกู้ 200
ดอกเบี้ยจ่าย 400	ดอกเบี้ยรับ 200
(2,000÷5 ปี)	(ส่วนลด 1,000÷5 ปี)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4 สมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข จะแสดงยอดคงเหลือดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก

หุ้นกู้ 10%	200,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	1,600
ดอกเบี้ยจ่าย	19,600

สมุดบัญชีของบริษัท ข

เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,200	บาท
ดอกเบี้ยรับ	2,200	

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4 มีดังนี้

หุ้นกู้ 10%	20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	160	
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,200	
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	960	
ดอกเบี้ยรับ	2,200	
ดอกเบี้ยจ่าย	1,960	
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	240	
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	1,000	
ดอกเบี้ยค้างรับ	1,000	

บัญชีรายได้จากบริษัท ข คำนวณได้ดังนี้

70% ของกำไรสุทธิ 4,400 บาทของบริษัท ข	3,080	บาท
บวก: กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200	
	4,280	

หัก: รับรู้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน

(1,200 ÷ 5 ปี)	240	
รายได้จากบริษัท ข	4,040	

บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดรายวันเพื่อบันทึกรายได้จากบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	3,080	
รายได้จากบริษัท ข	3,080	

บันทึกรายได้จากบริษัท ข (4,400 × 70%)

เงินลงทุนในบริษัท ข	1,200	
รายได้จากบริษัท ข	1,200	

ปรับปรุงรายได้จากบริษัท ข สำหรับ 100% ของกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท

รายได้จากบริษัท ข 240

เงินลงทุนในบริษัท ข 240

ปรับปรุงรายได้จากบริษัท ข สำหรับการรับรู้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วนที่เกิดขึ้นระหว่างปี 25+4 (1,200 ÷ 5 ปี หรือ ดอกเบี้ยรับ 2,200 บาท หักดอกเบี้ยจ่าย 1,960 บาท)

บริษัท ก จึงต้องปรับปรุงรายได้จากบริษัท ข ย่อยในแต่ละปี ดังนี้

รายได้จากบริษัท ข 240

เงินลงทุนในบริษัท ข 240

วิธีส่วนได้เสีย บริษัท ก และบริษัท ข ย่อย ข
ส่วนได้เสีย 70% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
บริษัท ข ย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+4

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	80,000	40,000				120,000
รายได้จากบริษัท ข	4,040		(3)4,040			
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้				(1) 960		
ดอกเบี้ยรับ		2,200	(2)2,200	(2) 240		1,200
รวม	84,040	42,200				121,200
คชจ.รวมต้นทุนขาย	38,200	37,800				76,000
ดอกเบี้ยจ่าย	19,600			(2)1,960		17,640
รวม	57,800	37,800				93,640

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
กำไรสุทธิ	26,240	4,400				27,560
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (4,400 × 3)					1,320	(1,320)
กำไรสุทธิ	26,240	4,400	6,240	3,160	1,320	26,240
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มด.						
บริษัท ก	98,000					98,000
บริษัท ข		80,000	(4)56,000		24,000	
กำไรสุทธิยกมา	26,240	4,400	6,240	3,160	1,320	26,240
กำไรสะสม 31 ธค.	124,240	84,400	62,240	3,160	25,320	124,240
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	797,600	382,000				1,179,600
ดอกเบี้ยค้างรับ		1,000		(5)1,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	130,040			(3)4,040		
				(4) 126,000		
งลท.ในหุ้นกู้ 10%		19,200		(1) 19,200		
รวมสินทรัพย์	927,640	402,200				1,179,600
หนี้สินอื่น	191,800	217,800				409,600
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	10,000		(5) 1,000			9,000
หุ้นกู้ 10%	200,000		(1)20,000			180,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	1,600		(1) 160			1,440
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		100,000	(4)70,000		30,000	
กำไรสะสม	124,240	84,400	62,240	3,160	25,320	124,240
M.I.					55,320	55,320
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	927,640	402,200	153,400	153,400		1,179,600

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรอบของสมุดรายวัน มีดังนี้

(1) หุ้นกู้ 10%	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	160
กำไรจากการถ่ถอนหุ้นกู้	960
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,200
บันทึกกำไรและตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้	
(2) ดอกเบี้ยรับ	2,200
ดอกเบี้ยจ่าย	1,960
กำไรจากการถ่ถอนหุ้นกู้	240
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน	
(3) รายได้จากบริษัท ข	4,040
เงินลงทุนในบริษัท ข	4,040
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี	
(4) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	56,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	70,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	126,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ	

(5) ดอกเบี้ยค้างจ่าย	1,000
ดอกเบี้ยค้างรับ	1,000
ตัดดอกเบี้ยค้างจ่ายและดอกเบี้ยค้างรับระหว่างกัน	

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์และวิธีราคาทุน

งบการเงินของบริษัท ก จะแสดงยอดคงเหลือแตกต่างไปจากวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

	วิธีส่วนได้เสีย	วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์	วิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุน			
รายได้จากบริษัท ข	4,040	3,080	-
กำไรสุทธิของบริษัท ก	26,240	25,280	22,200
งบกำไรสะสม			
กำไรสะสมต้นงวด			
1 มค. 25+4	98,000	98,000	84,000
กำไรสุทธิ	26,240	25,280	22,200
กำไรสะสมปลายงวด			
31 ธค. 25+4	124,240	123,280	106,200
งบดุล			
เงินลงทุนในบริษัท ข	130,040	129,080	112,000
กำไรสะสมปลายงวด			
31 ธค. 25+4	124,240	123,280	106,200

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย ทำได้ดังนี้

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

เงินลงทุนในบริษัท ข	960
รายได้จากบริษัท ข	960

หากบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย โดย

วิธีราคาทุน

เงินลงทุนในบริษัท ข	18,040
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	14,000
รายได้จากบริษัท ข	4,040

หลังจากแปลงวิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์หรือวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียแล้ว รายการปรับปรุงและตัดบัญชีที่เหลือในกระดาษทำการจะเหมือนกับวิธีส่วนได้เสียทั้งหมด



ผลกระทบต่องบการเงินรวมในปีถัดมา

ตารางที่ 7.1 ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้

	31 ธันวาคม			
	25+5	25+6	25+7	25+8
สมุดบัญชีของบริษัท ก				
ดอกเบี้ยจ่าย	19,600	19,600	19,600	19,600
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	10,000	10,000	10,000	10,000
หุ้นกู้	200,000	200,000	200,000	200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	1,200	800	400	-
สมุดบัญชีของบริษัท ข				
ดอกเบี้ยรับ	2,200	2,200	2,200	2,200
ดอกเบี้ยค้างรับ	1,000	1,000	1,000	1,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,400	19,600	19,800	20,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25+5

ดอกเบี้ยรับ	2,200
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	1,000
หุ้นกู้	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	120
ดอกเบี้ยจ่าย	1,960
ดอกเบี้ยค้างรับ	1,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,400
เงินลงทุนในบริษัท ข	960

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 7.4

- บริษัท ก ซึ่งเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท ข 90% จ่ายซื้อหุ้นสามัญบริษัท ข ด้วยราคาตามบัญชีเป็นเงิน 184,500 บาท
- ในขณะนั้นบริษัท ข มีหุ้นสามัญ 200,000 บาทและกำไรสะสม 5,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3
- บริษัท ข มีหุ้นกู้ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า 200,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% และส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย 6,000 บาท บริษัท ข จะจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคมและ 1 กรกฎาคม หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอนในวันที่ 1 มกราคม 25+9
- ในวันที่ 2 มกราคม 25+4 บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้ว 50% ของบริษัท ข โดยจ่ายซื้อเป็นเงินสดในราคา 103,000 บาท
- การซื้อหุ้นกู้ก่อให้เกิดผลขาดทุน 6,000 บาท

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25+4 เท่ากับ 15,000 บาท บริษัท ก ดำเนินรายการได้จากบริษัท ข ดังนี้

90% ของกำไรสุทธิ 15,000	13,500
หัก: ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (6,000×90%)	(5,400)
บวก: รับรู้ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน (1,200×90%)	1,080
เงินลงทุนในบริษัท ข	<u>9,180</u>

บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

31 ธันวาคม 25+4

เงินลงทุนในบริษัท ข	13,500
รายได้จากบริษัท ข	13,500

บันทึก 90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25+4

31 ธันวาคม 25+4

รายได้จากบริษัท ข	5,400
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,400

ปรับปรุงรายได้จากบริษัท ข ด้วย 90% ของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

31 ธันวาคม 25+4

เงินลงทุนในบริษัท ข	1,080
รายได้จากบริษัท ข	1,080
ปรับปรุงรายได้จากบริษัท ข ด้วย 90% ของขาดทุน 1,200 บาท ที่รับรู้บางส่วน ในปี 25+4	

กำไรสุทธิรวม - ปี 25+4

ลดลงด้วย:	
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	6,000
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับ	<u>9,400</u>
รวมยอดที่ลดลง	<u>15,400</u>
เพิ่มขึ้นด้วย:	
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยจ่าย	10,600
ลดกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	<u>480</u>
รวมยอดที่เพิ่มขึ้น	<u>11,080</u>
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม ปี 25+4	<u>4,320</u>



วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+4

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	515,000	285,000				800,000
รายได้จากบริษัท ข	9,180		(3) 9,180			
ดอกเบี้ยรับ	9,400		(2) 9,400			
รวม	533,580	285,000				800,000
คช. รวมต้นทุนขาย	433,580	248,800				682,380
ดอกเบี้ยจ่าย		21,200		(2) 10,600		10,600
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้			(1) 4,800			
			(2) 1,200			6,000
รวม	433,580	270,000				698,980
กำไรสุทธิ	100,000	15,000				101,020
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					1,020	(1,020)
กำไรสุทธิ	100,000	15,000	24,580	10,600	1,020	100,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มด.						
บริษัท ก	260,000					260,000
บริษัท ข		25,000	(4) 22,500		2,500	
กำไรสุทธิยกมา	100,000	15,000	24,580	10,600	1,020	100,000
กำไรสะสม 31 ธค.	360,000	40,000	47,080	10,600	3,520	360,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	680,920	500,000				1,180,920
ดอกเบี้ยค้างรับ	5,000			(5) 5,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	211,680			(1) 9,180		
				(2) 202,500		
งลท.ในหุ้นกู้10%	102,400			(1) 102,400		
รวมสินทรัพย์	1,000,000	500,000				1,180,920
หนี้สินอื่น	240,000	54,800				294,800
ดอกเบี้ยค้างจ่าย		10,000	(5) 5,000			5,000
หุ้นกู้ 10%		200,000	(1) 100,000			100,000
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้		(4,800)		(1) 2,400		(2,400)
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(4) 180,000		20,000	
กำไรสะสม	360,000	40,000	47,080	10,600	3,520	360,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					23,520	23,520
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,000,000	500,000	332,080	332,080		1,180,920

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปแบบของสมุดรายวัน

(1) หุ้นกู้ 10%	100,000	
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	4,800	
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้		2,400
เงินลงทุนในหุ้นกู้		102,400
บันทึกขาดทุนและตัดจำหน่ายหุ้นกู้กับเงินลงทุนในหุ้นกู้		
(2) ดอกเบี้ยรับ	9,400	
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200	
ดอกเบี้ยจ่าย		10,600
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน		
(3) รายได้จากบริษัท ข	9,180	
เงินลงทุนในบริษัท ข		9,180
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี		
(4) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	22,500	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข		180,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		202,500
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ		

(5) ดอกเบี้ยค้างจ่าย	5,000	
ดอกเบี้ยค้างรับ		5,000
ตัดดอกเบี้ยค้างจ่ายและดอกเบี้ยค้างรับระหว่างกัน		

รายการที่ (1) และ (2) สามารถนำมารวมกันและบันทึกเป็นรายการเดียวได้ดังนี้

ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	6,000	
ดอกเบี้ยรับ	9,400	
หุ้นกู้ 10%	100,000	
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้		2,400
เงินลงทุนในหุ้นกู้		102,400
ดอกเบี้ยจ่าย		10,600

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์และวิธีราคาทุน

	วิธีส่วนได้เสีย	วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์	วิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุน			
รายได้จากบริษัท ข	9,180	13,500	-
กำไรสุทธิของบริษัท ก	100,000	104,320	90,820
งบกำไรสะสม			
กำไรสะสมต้นงวด			
1 มค. 25+4	260,000	260,000	242,000

กำไรสุทธิ	100,000	104,320	90,820
กำไรสะสมปลายงวด			
31 ธค. 25+4	360,000	364,320	332,820
งบดุล			
เงินลงทุนในบริษัท ข	211,680	216,000	184,500
กำไรสะสมปลายงวด			
31 ธค. 25+4	360,000	364,320	332,820

สมมติว่าบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสียสำหรับปี 25+4 มีดังนี้

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

รายได้จากบริษัท ข	4,320	
เงินลงทุนในบริษัท ข		4,320

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน การแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียสำหรับปี 25+4 ทำได้ดังนี้

วิธีราคาทุน

เงินลงทุนในบริษัท ข	27,180	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก		18,000
รายได้จากบริษัท ข		9,180

ผลกระทบต่องบการเงินรวมในปีถัดมา

- ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนรวมในปีที่หุ้นกู้อนุมานว่าถูกไถ่ถอนเท่านั้น
- ในปีต่อมา ส่วนของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ซึ่งยังไม่รับรู้ผ่านการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข จะถูกจัดสรรระหว่างบัญชีเงินลงทุน (ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่) และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25+5 ซึ่งแสดงเป็นรายการเดียว มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	4,320
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	480
หุ้นกู้ 10%	100,000
ดอกเบี้ยจ่าย	9,400
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	1,800
เงินลงทุนในหุ้นกู้	101,800
ดอกเบี้ยจ่าย	10,600

การคำนวณผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวมสำหรับปี 25+5 ถึงปี 25+8 มีดังนี้

กำไรสุทธิรวม - ปี 25+5 ถึงปี 25+8

เพิ่มขึ้นด้วย:

ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยจ่าย 10,600

ลดลงด้วย:

ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับ 9,400

การเพิ่มขึ้นของกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

(ขาดทุนที่รับรู้บางส่วน 1,200 × 10%) 120

รวมยอดที่ลดลง 9,520

ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม 1,080

ตารางที่ 7.2 ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้

สรุปยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	31 ธันวาคม			
	25+5	25+6	25+7	25+8
สมุดบัญชีของบริษัท ก				
งลท.ในบ. ข	101,800	101,200	100,600	100,000
ดอกเบี้ยรับ	9,400	9,400	9,400	9,400
ค.บ. ค้างรับ	5,000	5,000	5,000	5,000

	31 ธันวาคม			
	25+5	25+6	25+7	25+8
สมุดบัญชีของบริษัท ข				
หุ้นกู้ 10%	200,000	200,000	200,000	200,000
ส่วนลดมูลค่า-				
หุ้นกู้	3,600	2,400	1,200	-
ดอกเบี้ยจ่าย	21,200	21,200	21,200	21,200
ค.บ. ค้างจ่าย	10,000	10,000	10,000	10,000

สรุปรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ	31 ธันวาคม			
	25+5	25+6	25+7	25+8
เดบิต				
งลท.ในบริษัท ข (90%)	4,320	3,240	2,160	1,080
กำไรสะสมต้นปี -				
บริษัท ข (10%)	480	380	240	120
ดอกเบี้ยรับ	9,400	9,400	9,400	9,400
หุ้นกู้ 10%	100,000	100,000	100,000	100,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	5,000	5,000	5,000	5,000
เครดิต				
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	1,800	1,200	600	-
เงินลงทุนในหุ้นกู้	101,800	101,200	100,600	100,000
ดอกเบี้ยจ่าย	10,600	10,600	10,600	10,600
ดอกเบี้ยค้างรับ	5,000	5,000	5,000	5,000

งบการเงินรวมภายหลังการซื้อหุ้นระหว่างกัน

ตัวอย่างที่ 7.5

- บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+4 ในราคาตามบัญชี 240,000 บาท
- ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข ณ วันนั้น ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท
- รายการค้าระหว่างบริษัทเกิดขึ้นเพียงรายการเดียวคือวันที่ 31 ธันวาคม 25+4 เมื่อบริษัท ข ซื้อ 75% ของหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 10% ที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ก มูลค่า 20,000 บาท เป็นเงิน 14,000 บาท หุ้นกู้นี้ออกจำหน่ายในราคามูลค่า และจะครบกำหนดไถ่ถอนในอีก 5 ปีข้างหน้าคือวันที่ 31 ธันวาคม 25+9

วิธีส่วนได้ วิธีส่วนได้ วิธีราคาทุน
เสีย เสีย
ไม่สมบูรณ์

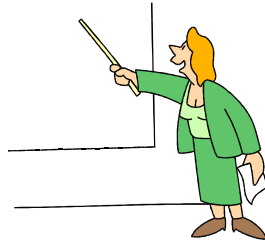
รายได้ (เงินปันผลรับ)

จากบริษัท ข 41,000 40,000 32,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 249,000 248,000 240,000

การเปลี่ยนแปลงของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จากวันซื้อหุ้นถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25+5 เปรียบเทียบกันทั้งสามวิธี (วิธีส่วนได้เสีย วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์และวิธีราคาทุน) มีดังนี้

	วิธีส่วนได้	วิธีส่วนได้	วิธีราคาทุน
	เสีย	เสีย	ไม่สมบูรณ์
งลท.ในบริษัท ข 1 มค. 25+4	240,000	240,000	240,000
รายได้จากบริษัท ข - 25+4	41,000	40,000	-
เงินปันผลรับ	(32,000)	(32,000)	-
งลท.ในบริษัทข 31 ธค. 25+4	249,000	248,000	240,000
รายได้จากบริษัท ข - 25+5:			
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของ	48,000	48,000	-
บริษัท ข			
กำไรจากการถัวถอนหุ้นที่รับรู้			
บางส่วน	(200)	-	-
เงินปันผลรับ	(32,000)	(32,000)	-
งลท.ในบริษัทข 31 ธค. 25+5	<u>264,800</u>	<u>264,000</u>	<u>240,000</u>



วิธีส่วนได้เสีย บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

(ถัดจากปีที่ขาย)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	400,000	198,300				598,300
รายได้จากบ. ข	47,800		(2) 47,800			
ดอกเบี้ยรับ		1,700	(1) 1,700			
รวม	447,800	200,000				598,300
คชจ.รวมต้นทุนขาย	285,800	140,000				425,800
ดอกเบี้ยจ่าย	2,000			(1) 1,500		500
ขาดทุนจากการถัว						
ถอนหุ้นกู้						
รวม	287,800	140,000				426,300
กำไรสุทธิ	160,000	60,000				172,000
M.I.					12,000*	(12,000)
กำไรสุทธิ	160,000	60,000	49,500	1,500	12,000	160,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	200,000					200,000
บริษัท ข		110,000	(3) 88,000		22,000	
กำไรสุทธิยกมา	160,000	60,000	49,500	1,500	12,000	160,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(120,000)					(120,000)
บริษัท ข		(40,000)		(2) 32,000	(8,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	240,000	130,000	137,500	33,500	26,000	240,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	735,200	345,800				1,081,000
งลท.ในบริษัท ข	264,800			(1) 1,000		
				(2) 15,800		
				(3) 248,000		
งลท.ในหุ้นกู้ 10%		14,200		(1) 14,200		
รวมสินทรัพย์	1,000,000	360,000				1,081,000
หนี้สินอื่น	340,000	30,000				370,000
หุ้นกู้ 10%	20,000		(1) 15,000			5,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(3) 160,000		40,000	
กำไรสะสม	240,000	130,000	137,500	33,500	26,000	240,000
M.I.					66,000	66,000
หนี้สินและส่วน						
ของผู้ถือหุ้น	1,000,000	360,000	312,500	312,500		1,081,000

* M.I. = 60,000 X .20

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรอบของสมุดรายวัน

(1) ดอกเบี้ยรับ	1,700
หุ้นกู้ 10%	15,000
ดอกเบี้ยจ่าย	1,500
เงินลงทุนในหุ้นกู้	14,200
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	1,000

ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน ตัดจำหน่ายเงินลงทุนในหุ้นกู้และหุ้นกู้ และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข 1,000 บาท สำหรับกำไรจากการถัวถอนหุ้นกู้ที่ยังไม่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัททั้งสอง ณ วันต้นปี

(2) รายได้จากบริษัท ข	47,800
เงินปันผล	32,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	15,800
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี	
(3) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	160,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	88,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	248,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ	

การแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

(1) รายได้จากบริษัท ข	200
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	800
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	1,000

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

(ถัดจากปีที่ขาย)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	400,000	198,300				598,300
รายได้จากบริษัท ข	48,000		(1) 200			
			(3) 47,800			
ดอกเบี้ยรับ		1,700	(2) 1,700			
รวม	448,000	200,000				598,300
ค่าใช้จ่ายรวม						
ต้นทุนสินค้าขาย	285,800	140,000				425,800
ดอกเบี้ยจ่าย	2,000			(2) 1,500		500
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
รวม	287,800	140,000				426,300
กำไรสุทธิ	160,200	60,000				172,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					12,000*	(12,000)
กำไรสุทธิ	160,200	60,000	49,700	1,500	12,000	160,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	199,000			(1) 1,000		200,000
บริษัท ข		110,000	(4) 88,000		22,000	
กำไรสุทธิยกมา	160,200	60,000	49,700	1,500	12,000	160,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(120,000)					(120,000)
บริษัท ข		(40,000)		(3) 32,000	(8,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	239,200	130,000	137,700	34,500	26,000	240,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	735,200	345,800				1,081,000
งลท.ในบริษัท ข	264,000		(1) 800	(2) 1,000		
				(3) 15,800		
				(4) 248,000		
งลท.ในหุ้นกู้ 10%		14,200		(2) 14,200		
รวมสินทรัพย์	999,200	360,000				1,081,000
หนี้สินอื่น	340,000	30,000				370,000
หุ้นกู้ 10%	20,000		(2) 15,000			5,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(4) 160,000		40,000	
กำไรสะสม	239,200	130,000	137,700	34,500	26,000	240,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					66,000	66,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	999,200	360,000	313,500	313,500		1,081,000

* M.I. = 60,000 × .20

การแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (กระดาษทำการ)

วิธีราคาทุน

(1) เงินปันผลรับ	32,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	24,800
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	9,000
รายได้จากบริษัท ข	47,800

ตารางแสดงการแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย มีดังนี้

	R/E	เงินลงทุน	รายได้จาก	เงินปันผล
	ต้นปีของ	ในบริษัท	บริษัท ข	รับ
	บริษัท ก	ข		
ผลกระทบของปีก่อน :				
80% ของกำไรบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น				
10,000 บาท ของปี 25+4	+8,000	+8,000		
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ปี 25+4	+1,000	+1,000		
ผลกระทบของปีปัจจุบัน :				
จัดประเภทเงินปันผลใหม่		-32,000		-32,000
รายได้จากบริษัท ข				
(กำไรสุทธิ 60,000×80%)	+48,000	+48,000		
รับกำไรบางส่วน (1,000÷5 ปี) หรือ				
ดอกเบี้ยรับ 1,700 บาทหักด้วยดอก				
เบี่ยจ่าย 1,500 บาท		-200	-200	
การปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อแปลง				
วิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย	+9,000	+24,800	+47,800	-32,000

วิธีราคาทุน บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

(ถัดจากปีที่ขาย)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	400,000	198,300				598,300
เงินปันผลรับ	32,000		(1) 32,000			
รายได้จากบริษัท ข			(3) 47,800	(1) 47,800		
ดอกเบี้ยรับ		1,700	(2) 1,700			
รวม	432,000	200,000				598,300
ค่าใช้จ่ายรวมต้นปี						
สินค้าขาย	285,800	140,000				425,800
ดอกเบี้ยจ่าย	2,000			(2) 1,500		500
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
รวม	287,800	140,000				426,300
กำไรสุทธิ	144,200	60,000				172,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย*					12,000	(12,000)
กำไรสุทธิ	144,200	60,000	81,500	49,300	12,000	160,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	191,000			(1) 9,000		200,000
บริษัท ข		110,000	(4) 88,000		22,000	
กำไรสุทธิยกมา	144,200	60,000	81,500	49,300	12,000	160,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินปันผลจ่าย บริษัท ก บริษัท ข	(120,000)	(40,000)		(3) 32,000	(8,000)	(120,000)
กำไรสะสม 31 ธค.	215,200	130,000	169,500	90,300	26,000	240,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	735,200	345,800				1,081,000
งลท.ในบริษัท ข	240,000		(1) 24,800	(1) 1,000	(2) 15,800	
				(4) 248,000	(2) 14,200	
งลท.ในหุ้นกู้ 10%		14,200				
รวมสินทรัพย์	975,200	360,000				1,081,000
หนี้สินอื่น	340,000	30,000				370,000
หุ้นกู้ 10%	20,000		(2) 15,000			5,000
หุ้นสามัญ บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(4) 160,000		40,000	
กำไรสะสม	215,200	130,000	169,500	90,300	26,000	240,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น						66,000
ส่วนน้อย					66,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	975,200	360,000	369,300	369,300		1,081,000

* M.I. = 60,000 X .20

Traditional Approach

- ทำงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข โดยไม่ต้องแปลงวิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์หรือวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย
 - ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีนี้ มีดังนี้
- (1) หุ้นกู้ 10% 15,000
- เงินลงทุนในหุ้นกู้ 14,200
- กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 800
- ตัดจำหน่ายเงินลงทุนในหุ้นกู้และหุ้นกู้ และปรับปรุงกำไรสะสมต้นปีของบริษัทใหญ่สำหรับกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
- (2) ดอกเบี้ยรับ 1,700
- ดอกเบี้ยจ่าย 1,500
- กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 200
- ตัดดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันและรับรู้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน
- (3) รายได้จากบริษัท ข 48,000
- เงินปันผลจ่าย 32,000
- เงินลงทุนในบริษัท ข 16,000
- ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับยอดบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันต้นปี

- (4) หุ้นสามัญ - บริษัท ข 160,000
- กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 88,000
- เงินลงทุนในบริษัท ข 80% 248,000
- ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

Traditional Approach

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ บริษัท ก และบริษัท ข ย่อย ข ส่วนได้เสีย 80% กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม บริษัท ย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5 (ถัดจากปีที่ขาย)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	400,000	198,300				598,300
รายได้จากบริษัท ข	48,000		(3) 48,000			
ดอกเบี้ยรับ		1,700	(2) 1,700			
รวม	448,000	200,000				598,300
ค่าใช้จ่ายรวมต้นทุน	285,800	140,000				425,800
สินค้าขาย						
ดอกเบี้ยจ่าย	2,000			(2) 1,500		500
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
รวม	287,800	140,000				426,300
กำไรสุทธิ	160,200	60,000				172,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น					12,000*	(12,000)
ส่วนน้อย						
กำไรสุทธิ	160,200	60,000	49,700	1,500	12,000	160,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	199,000			(1) 800		
				(2) 200		200,000
บริษัท ข		110,000	(4) 88,000		22,000	
กำไรสุทธิยกมา	160,200	60,000	49,700	1,500	12,000	160,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(120,000)					(120,000)
บริษัท ข		(40,000)		(3) 32,000	(8,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	239,200	130,000	137,700	34,500	26,000	240,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	735,200	345,800				1,081,000
งลท.ในบริษัท ข	264,000			(3) 16,000		
				(4) 248,000		
งลท.ในหุ้นกู้ 10%		14,200		(1) 14,200		
รวมสินทรัพย์	999,200	360,000				1,081,000
หนี้สินอื่น	340,000	30,000				370,000
หุ้นกู้ 10%	20,000		(1) 15,000			5,000
หุ้นสามัญ บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(4) 160,000		40,000	
กำไรสะสม	239,200	130,000	137,700	34,500	26,000	240,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น						66,000
ส่วนน้อย					66,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	999,200	360,000	312,700	312,700		1,081,000

* M.I. = 60,000 X .20

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ จะมีดังนี้

- (1) เงินลงทุนในบริษัท ข 8,000
 กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 8,000
 ปรับปรุงเงินลงทุนด้วยกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น
 จากวันซื้อหุ้นจนถึงต้นปีที่ทางบ
- (2) หุ้นกู้ 10% 15,000
 เงินลงทุนในหุ้นกู้ 14,200
 กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 800
 ตัดจำหน่ายเงินลงทุนในหุ้นกู้และหุ้นกู้ และปรับปรุงกำไร
 สะสมต้นปีของบริษัทใหญ่สำหรับกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
- (3) ดอกเบี้ยรับ 1,700
 ดอกเบี้ยจ่าย 1,500
 กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 200
 ตัดดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันและรับรู้กำไร
 จากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน
- (4) เงินปันผลรับ 32,000
 เงินปันผลจ่าย 32,000
 ตัดบัญชีเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่ายระหว่างกัน

- (5) หุ้นสามัญ - บริษัท ข 160,000
 กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 88,000
 เงินลงทุนในบริษัท ข 80% 248,000
 ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

Traditional Approach

วิธีราคาทุน บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
 ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5
 (ถัดจากปีที่ขาย)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	400,000	198,300				598,300
เงินปันผลรับ	32,000		(4) 32,000			
ดอกเบี้ยรับ		1,700	(3) 1,700			
รวม	432,000	200,000				598,300
ค่าใช้จ่ายรวมต้น	285,800	140,000				425,800
ทุนสินค้าขาย						
ดอกเบี้ยจ่าย	2,000			(3) 1,500		500
ขาดทุนจากการไถ่ ถอนหุ้นกู้						
รวม	287,800	140,000				426,300
กำไรสุทธิ	144,200	60,000				172,000
M.I. *					12,000	(12,000)
กำไรสุทธิ	144,200	60,000	33,700	1,500	12,000	160,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม ย/ม บริษัท ก	191,000			(1) 8,000 (2) 800 (3) 200		200,000
บริษัท ข		110,000	(5) 88,000		22,000	
กำไรสุทธิยกมา	144,200	60,000	33,700	1,500	12,000	160,000
เงินปันผลจ่าย	(120,000)					(120,000)
บริษัท ก		(40,000)		(4) 32,000	(8,000)	
บริษัท ข						
กำไรสะสม ย/ป	215,200	130,000	121,700	42,500	26,000	240,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	735,200	345,800				1,081,000
เงินลงทุนใน บริษัท ข	240,000		(1) 8,000	(5) 248,000		
งลทในหุ้นกู้ 10%		14,200		(2) 14,200		
รวมสินทรัพย์	975,200	360,000				1,081,000
หนี้สินอื่น	340,000	30,000				370,000
หุ้นกู้ 10%	20,000		(2) 15,000			5,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(5) 160,000		40,000	
กำไรสะสม	215,200	130,000	121,700	42,500	26,000	240,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น						
ส่วนน้อย					66,000	66,000
หนี้สินและส่วน ของผู้ถือหุ้น	975,200	360,000	304,700	304,700		1,081,000

* M.I. = 60,000 X .20

ตัวอย่างที่ 7.6

- กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ ไม่รวมรายได้จากบริษัทย่อย เท่ากับ 200,000 บาทในปี 25+6
- บริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสีย 90% รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25+6 100,000 บาท
- หุ้นกู้ 10% มูลค่า 200,000 บาทเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว และมีส่วนเกินที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย 12,000 บาท ในวันที่ 1 มกราคม 25+6
- หุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาทถูกซื้อในราคา 103,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+6
- หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอนในวันที่ 1 มกราคม 25+9

บริษัท ข ซื้อหุ้นกู้ บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้
 บริษัท ก บริษัท ข
 (Downstream) (Upstream)

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่

-วิธีส่วนได้เสีย

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่จากการดำเนิน

งานโดยอิสระ	200,000	200,000
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข	90,000	90,000
บวก: กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้		
(106,000-103,000) X 100%	3,000	
(106,000-103,000) X 90%		2,700

บริษัท ข	ซื้อหุ้นกู้	บริษัท ก	ซื้อหุ้นกู้
	บริษัท ก		บริษัท ข
	(Downstream)		(Upstream)

หัก:

กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่รับรู้อบางส่วน

(กำไร 3,000÷3 ปี)×100% (1,000)

(กำไร 3,000÷3 ปี)×90% (900)

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ 292,000 291,800

กำไรสุทธิรวม

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่บวกกำไรสุทธิ

ของบริษัทย่อย 300,000 300,000

บวก: กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 3,000 3,000

หัก: ดอกเบี้ยจ่าย (เพิ่มขึ้น) 8,000 8,000

ดอกเบี้ยรับ (ลดลง) (9,000) (9,000)

รวมกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว 302,000 302,000

หัก: ส่วนของ M.I. ในกำไรสุทธิ

(100,000×10%) (10,000)

(100,000+3,000-1,000)×10% (10,200)

กำไรสุทธิรวม 292,000 291,800**THE END**