

## บทที่ 8

### งบการเงินรวม-รายการเบ็ดเตล็ด

#### Consolidated Financial statements- Miscellaneous Topics



1. ตัวเงินรับขายลดระหว่างบริษัท  
(Intercompany note receivable discounted)
2. บริษัทย่อยออกหุ้นปันผล  
(Stock dividends issued by a subsidiary company)
3. เงินปันผลรับจากกำไรก่อนการลงทุนซื้อหุ้น  
(Cash Dividends from preacquisition earnings)
4. หุ้นบุริมสิทธิ์ของบริษัทย่อย  
(Perferred stock of a subsidiary)

#### ตัวเงินรับขายลดระหว่างบริษัท

ในแง่ของงบการเงินรวมตัวเงินรับที่ถือโดยบริษัทในกลุ่มกิจการจะนำมารายงานในงบดุลรวมก็ต่อเมื่อเป็นตัวที่ได้รับจากหน่วยงานภายนอกเท่านั้น

8-3

- ถ้าบริษัท ข ใช้วิธีที่ 1 การเครดิตตัวเงินรับก็จะหักกับยอดเดบิตตัวเงินรับที่เกิดขึ้นเมื่อบริษัท ข รับตัวจากบริษัท ก งบดุลรวมก็จะแสดงยอดที่ถูกต้องของตัวเงินรับที่ถือโดยธนาคาร ซึ่งถือว่าเป็นหนี้สินของบริษัท ก
- ถ้าบริษัท ข ใช้วิธีที่ 2 ในการบันทึกบัญชี บัญชีตัวเงินรับและบัญชีตัวเงินรับขายลดจะต้องถูกตัดออกไป

#### ตัวอย่างที่ 8.2

- สมมติว่าบริษัท ก นำตัวสัญญาใช้เงินที่ได้รับจากลูกค้าไปขายลดกับบริษัทย่อย ข
- ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีที่ 1 ก็ไม่จำเป็นต้องตัดบัญชีในกระดาษทำการ
- ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีที่ 2 ในกระดาษทำการตัวเงินรับฉบับหนึ่งจะต้องถูกตัดออกพร้อมกับบัญชีตัวเงินรับขายลด ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต ตัวเงินรับ	100,000	100,000		(1)100,000	100,000
เครดิต ตัวเงินรับขายลด			(1)100,000		-0-

#### ตัวอย่างที่ 8.1

- บริษัท ก ออกตัวสัญญาใช้เงินมูลค่า 100,000 บาท ให้กับบริษัทย่อย ข เนื่องจากต้องการเงินสดมาใช้ในการดำเนินงาน
- บริษัททั้งสองจะบันทึกรายการค่าที่เกิดขึ้นในสมุดบัญชีโดยบริษัท ก:

เดบิต	เงินสด	XX	
เครดิต	ตัวเงินจ่าย		XX

บริษัท ข:

เดบิต	ตัวเงินรับ	XX	
เครดิต	เงินสด		XX

- ต่อมาสมมติว่าบริษัท ข นำตัวเงินรับไปขายลดกับธนาคารก่อนที่จะครบกำหนด ถ้าไม่มีการค้ำประกันถึงดอกเบี้ย การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการขายลดตัวเงินรับจะมีอยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 :	เงินสด	100,000	
	ตัวเงินรับ		100,000
	หรือ		
วิธีที่ 2 :	เงินสด	100,000	
	ตัวเงินรับขายลด		100,000

8-4

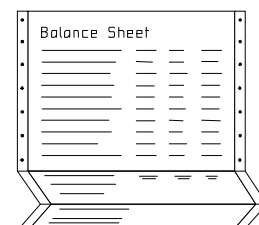
- ต่อมาบริษัท ข นำตัวเงินรับฉบับนี้ไปขายลดกับหน่วยงานภายนอก ถ้าใช้วิธีที่ 2 งบทดลองของบริษัททั้งสองก็จะมียอดคงเหลือของบัญชีต่อไปนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
เดบิต		
ตัวเงินรับ	100,000	100,000
เครดิต		
ตัวเงินรับขายลด	100,000	100,000

- ตัวเงินรับฉบับหนึ่งและตัวเงินรับขายลดฉบับหนึ่งจะต้องถูกตัดออก งบดุลรวมจะแสดงรายการที่เกี่ยวกับตัวเงินรับ ดังนี้

ตัวเงินรับ	100,000	
หัก : ตัวเงินรับขายลด	100,000	-0-

- หรืออาจเลือกตัดบัญชีตัวเงินรับทั้งสองและบัญชีตัวเงินรับขายลดทั้งสองก็ได้ และเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น



### บริษัทย่อยออกหุ้นปันผล

บริษัทใหญ่เพียงแต่บันทึกความจำสำหรับหุ้นที่ได้รับมาเท่านั้น เนื่องจากหุ้นปันผลที่ได้รับมาจะไม่ถือว่าเป็นรายได้ของบริษัทใหญ่ และก็ได้ทำให้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

#### ตัวอย่างที่ 8.3

- วันที่ 2 มกราคม 25+9 บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญ 4,000 หุ้น (80%) ของบริษัท ข ซึ่งมีราคามูลค่าหุ้นละ 10 บาท ในราคา 560,000 บาท
- ในวันที่ซื้อบริษัท ข มีหุ้นสามัญและกำไรสะสม 500,000 บาท และ 200,000 บาท
- ถ้างบการเงินรวมถูกจัดทำขึ้น ณ วันที่ 2 มกราคม 25+9 การตัดบัญชีเงินลงทุนจะมีดังนี้

หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	160,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		560,000

- สมมติว่าบริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 50,000 บาท และประกาศจ่ายหุ้นปันผล 30% (1,500 หุ้น) เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 บริษัท ข จะบันทึกการประกาศจ่ายหุ้นปันผลดังนี้ (สมมติว่าบริษัทออกหุ้นในราคาเท่ากับมูลค่า)

หุ้นปันผล	150,000
หุ้นสามัญ (1,500หุ้น×100 บาท)	150,000

- การบันทึกบัญชีข้างต้นจะไม่มีผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายในส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของเท่านั้น ซึ่งแสดงให้เห็นได้ดังนี้

บัญชี	ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข	
	ก่อนการออก	หลังการออกหุ้น
	หุ้นปันผล	ปันผล
หุ้นสามัญ	500,000	650,000
กำไรสะสมรวม	<u>250,000*</u>	<u>100,000</u>
รวม	<u>750,000</u>	<u>750,000</u>

\* กำไรสะสมต้นปี 200,000 + กำไรสุทธิ 50,000

- บริษัท ก: บันทึกความจำ - รับหุ้นสามัญ 1,200 หุ้น (1,500 × .80) ของบริษัท ข จากการประกาศจ่ายหุ้นปันผล 30%

วิธีราคาทุน บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม (อย่างย่อ)  
บริษัทย่อยออกหุ้นปันผล สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+9

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
กำไรสุทธิรวม	240,000	50,000				290,000
M.I.					10,000	(10,000)
(50,000×0.2)						
กำไรสุทธิ	240,000	50,000			10,000	280,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	460,000					460,000
บริษัท ข		200,000	(2)160,000		40,000	
กำไรสุทธิยกมา	240,000	50,000			10,000	280,000
หุ้นปันผล - บริษัท ข		(150,000)		(1)120,000	(30,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	700,000	100,000	160,000	120,000	20,000	740,000
งบดุล						
เงินลงทุนในบริษัท ข	560,000			(2)560,000		
สินทรัพย์อื่น	1,040,000	750,000				1,790,000
รวมสินทรัพย์	1,600,000	750,000				1,790,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	900,000					900,000
บริษัท ข		650,000	(1)120,000			
			(2)400,000		130,000	
กำไรสะสม	700,000	100,000	160,000	120,000	20,000	740,000
M.I.					150,000	150,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600,000	750,000	680,000	680,000		1,790,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน

- (1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข 120,000  
หุ้นปันผล - บริษัท ข 120,000  
กลับรายการหุ้นปันผล (150,000 × .80)

- (2) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 160,000  
หุ้นสามัญ - บริษัท ข 400,000  
เงินลงทุนในบริษัท ข 560,000  
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

- เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บัญชีหุ้นปันผลก็จะปิดเข้าบัญชีกำไรสะสม รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+10 จะมีดังนี้

- (1) เงินลงทุนในบริษัท ข 40,000  
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก 40,000  
ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี (50,000 × .80) เนื่องจากบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน

กำไรสะสมต้นปี 1 มค. 25+10	100,000
(200,000+50,000-150,000)	
กำไรสะสม ณ วันซื้อหุ้น	200,000
หัก หุ้นปันผล	150,000
กำไรสะสม ณ วันซื้อหุ้นที่ปรับปรุงแล้ว	50,000
กำไรสะสมที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้น	50,000

(2) กำไรสะสมต้นปี- บริษัท ข

(100,000 × .8)	80,000
หุ้นสามัญ-บริษัท ข	
(650,000 × .80)	520,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	
(560,000 + 40,000)	600,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข	

กระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+10 แสดงเฉพาะกำไรสะสม มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
กำไรสะสม 1 มค. บริษัท ก	700,000			(1)40,000		740,000
บริษัท ข		100,000	(2) 80,000		20,000	

- การออกหุ้นปันผลไม่ได้มีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสะสมรวมแต่อย่างใด ซึ่งสามารถพิสูจน์ได้ดังนี้
- |   |         |     |
|---|---------|-----|
| กำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธค.25+9 ของ บ. ก         | 700,000 | บาท |
| ส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น |         |     |
| นับจากวันซื้อหุ้น (50,000 × .8)               | 40,000  |     |
| กำไรสะสมรวม - 31 ธันวาคม 25+10                | 740,000 |     |

#### เงินปันผลรับจากกำไรก่อนการลงทุนซื้อหุ้น

หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาหุ้นในการบัญชี เงินปันผลที่ได้รับจากผลกำไรของบริษัทย่อยก่อนการลงทุนของบริษัทใหญ่ (Liquidating dividend) จะถือว่าเป็นผลตอบแทนบางส่วนที่ได้รับคืนจากเงินลงทุนในครั้งแรกมากกว่าจะถือว่าเป็นรายได้ของบริษัทใหญ่

#### ตัวอย่างที่ 8.4

- บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+9 เป็นเงิน 560,000 บาท
- ณ วันซื้อหุ้น บริษัท ข มีหุ้นสามัญและกำไรสะสม 500,000 บาท และ 200,000 บาท

- ระหว่างปีแรกของการลงทุน บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 200,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+9 บริษัทย่อยประกาศและจ่ายเงินปันผล 250,000 บาท
  - กรณีนี้เป็นเงินปันผล 50,000 บาท ถือว่าจ่ายจากผลกำไรสะสมก่อนที่บริษัทย่อยจะถูกควบคุมโดยบริษัทใหญ่
  - ตามวิธีราคาหุ้น บริษัท ก จะต้องบันทึกรายการเพื่อรับรู้เงินปันผล 200,000 บาท ที่ได้จากผลกำไรในปีปัจจุบัน ส่วนที่เหลืออีก 50,000 บาท ถือว่าเป็นส่วนที่ได้รับมาจากผลกำไรก่อนการลงทุนซื้อหุ้นจะนำไปลดบัญชีเงินลงทุน ดังนี้
- |                                    |         |
|------------------------------------|---------|
| เงินสด (250,000 × .80)             | 200,000 |
| เงินปันผลรับ (200,000 × .80)       | 160,000 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข (50,000 × .80) | 40,000  |
- บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข
- การบันทึกรายการข้างต้นจะทำให้บัญชีเงินลงทุนลดลงเหลือ 520,000 บาท ในปีที่มีการรับเงินปันผล รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการจะมีดังนี้

- |  |         |
|--|---------|
| (1) เงินปันผลรับ                                 | 160,000 |
| เงินปันผลจ่าย - บริษัท ข                         | 160,000 |
| ตัดบัญชีเงินปันผลระหว่างบริษัท                   |         |
| (2) เงินลงทุนในบริษัท ข                          | 40,000  |
| เงินปันผลจ่าย - บริษัท ข                         | 40,000  |
| กลับรายการเงินปันผลที่จ่ายจากกำไรก่อนการซื้อหุ้น |         |
| (3) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข                     |         |
| (200,000 × .80)                                  | 160,000 |
| หุ้นสามัญ - บริษัท ข                             |         |
| (500,000 × .80)                                  | 400,000 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข                              | 560,000 |
| ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข                      |         |
- กระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมในปีถัดมา
- |                              |         |
|------------------------------|---------|
| (1) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข |         |
| (150,000 × .80)              | 120,000 |
| หุ้นสามัญ - บริษัท ข         |         |
| (500,000 × .80)              | 400,000 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข          | 520,000 |

## บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ

บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องถือหุ้นบุริมสิทธิก็ได้ แต่ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย ในการจัดทางการเงินรวม ส่วนของหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่จะถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

### การพิจารณาส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นแต่ละชนิด

จัดสรรจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายโดยเฉพาะราคาไถ่คืน (Call price หรือ Redemption price) รวมทั้งเงื่อนไขการจ่ายเงินปันผล

### การจัดสรรกำไรสะสมต้นงวด และกำไรสุทธิ

ชนิดของหุ้นบุริมสิทธิ	กำไรสะสม		กำไรสุทธิ	
	หุ้นบุริมสิทธิ*	หุ้นสามัญ	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
ไม่สะสมและไม่ร่วมรับ	1 ศูนย์	2 กำไรสะสมทั้งหมด	1 เงินปันผลที่ประกาศจ่ายในงวด	2 กำไรสุทธิที่เหลือจากเงินปันผลให้หุ้นบุริมสิทธิแล้ว
สะสมแต่ไม่ร่วมรับ	1 เงินปันผลคงค้าง	2 กำไรสะสมที่เหลือ	1 เงินปันผลในงวดไม่ประกาศจ่ายหรือไม่ก็ตาม	2 กำไรสุทธิที่เหลือจากเงินปันผลให้หุ้นบุริมสิทธิแล้ว

ชนิดของหุ้นบุริมสิทธิ	กำไรสะสม		กำไรสุทธิ	
	หุ้นบุริมสิทธิ*	หุ้นสามัญ	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
ไม่สะสมแต่ร่วมรับเต็มที่	1 จัดสรรระหว่างหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ**		1 เงินปันผลที่ประกาศจ่ายในงวดเกินจำนวนที่จ่ายให้หุ้นบุริมสิทธิ	2 เงินปันผลหุ้นสามัญที่ประกาศจ่ายในงวดแต่ไม่
สะสมและร่วมรับเต็มที่	1 เงินปันผลคงค้าง 2 กำไรสะสมที่เหลือจะจัดสรรระหว่างหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ**		1 กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่างหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ**	2 เงินปันผลหุ้นสามัญที่ประกาศจ่ายในงวดแต่ไม่
			1 เงินปันผลในงวดไม่ประกาศจ่ายหรือไม่ก็ตาม	2 เงินปันผลหุ้นสามัญที่ประกาศจ่ายในงวดแต่ไม่
			3 กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่างหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ	

\* สมมติว่า Call Price เท่ากับ มูลค่าหุ้น ถ้า Call Price มากกว่ามูลค่าหุ้น กำไรสะสมที่เป็นของหุ้นบุริมสิทธิจะเพิ่มขึ้นด้วย Call premium

\*\* สมมติว่าแบ่งตามอัตราส่วนมูลค่าหุ้นแต่ละชนิด

## การกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ

- ผลต่างระหว่างราคาทุนของหุ้นบุริมสิทธิและราคาตามบัญชี จึงคล้ายกับส่วนต่ำหรือส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ แต่ต่างกันตรงที่หุ้นบุริมสิทธิจะไม่มีกำหนดระยะเวลาไถ่ถอน
- การลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิโดยบริษัทในกลุ่มกิจการจะเปรียบเสมือนเป็นการไถ่ถอนหุ้น (Constructive retirement)
- รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการจึงต้องตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิกับบัญชีส่วนของทุนที่เกี่ยวข้องกับหุ้นบุริมสิทธิ
- ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำไปปรับบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้น (Paid in capital)

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยที่ไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่

### ตัวอย่างที่ 8.5

- บริษัท ก ซื้อหุ้น 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของ บริษัท ข เป็นเงิน 791,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+2

- บริษัท ข มีส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 ประกอบด้วย
  - หุ้นบุริมสิทธิ 10% มูลค่าหุ้นละ 100 บาท
  - ชนิดสะสม ไม่ร่วมรับ
  - ราคาไถ่คืน 105 บาทต่อหุ้น 200,000 บาท
  - หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท 400,000
  - ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 80,000
  - กำไรสะสม 320,000
  - รวมส่วนของผู้ถือหุ้น 1,000,000
- ไม่มีเงินปันผลคงค้าง ณ วันที่ 1 มกราคม 25+2
- ระหว่างปี 25+2 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 100,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 60,000 บาท (ให้หุ้นสามัญ 40,000 บาท และให้หุ้นบุริมสิทธิ 20,000 บาท)
- สินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรมเมื่อ บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย
- ส่วนเกินระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีจึงถือเป็นค่าความนิยมและตัดจำหน่ายในเวลา 10 ปี
- การเปรียบเทียบราคาทุนที่จ่ายซื้อและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 ส่วนของทุนจะต้องแยกเป็นหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	1,000,000	บาท
หัก: ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ		
(2,000 หุ้น × 105 บาทต่อหุ้น)	<u>210,000</u>	
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>790,000</u>	

- ราคาที่จ่ายซื้อหุ้นสามัญ 90% เมื่อเปรียบเทียบกับราคาตามบัญชี (มูลค่ายุติธรรม) ทำได้ดังนี้

ราคาทุนสำหรับส่วนได้เสียที่ซื้อ	791,000	บาท
หัก: ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม		
(790,000×.9)	<u>711,000</u>	
ค่าความนิยม (ตัดจำหน่าย 10 ปี)	<u>80,000</u>	

การบันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท ก สำหรับการลงทุนในบริษัท ข ในปี 25+2 มีดังนี้

1 มกราคม 25+2

เงินลงทุนในบริษัท ข	791,000
เงินสด	791,000

บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัท ข

ระหว่างปี 25+2

เงินสด	36,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	36,000

รับเงินปันผลจากบริษัท ข (40,000×90%)

31 ธันวาคม 25+2

เงินลงทุนในบริษัท ข	64,000
รายได้จากบริษัท ข	64,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข [(100,000-20,000)×90%] - ค่าความนิยมตัดบัญชี (80,000÷10 ปี)	

- ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+2 จะแบ่งเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญและส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม	1,040,000	บาท
หัก: ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ		
(2,000 หุ้น×105 บาทต่อหุ้น)	<u>210,000</u>	
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>830,000</u>	



บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข และหุ้นสามัญ กระจายทำการสำหรับงบดุลรวม ส่วนได้เสีย 90% สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+2

บริษัทใหญ่ไม่ได้ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุนขาย	1,236,000	600,000				1,836,000
รายได้จากสามัญของบริษัทย่อย	64,000		(2)64,000			
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	(900,000)	(500,000)	(4) 8,000			(1,408,000)
M.I. - หุ้นสามัญ (80,000×10%)					8,000	(8,000)
-หุ้นบุริมสิทธิ (20,000×100%)					20,000	(20,000)
กำไรสุทธิ	400,000	100,000	72,000	-0-	28,000	400,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค. บริษัท ก	600,000					600,000
บริษัท ข		320,000	(1)10,000			
			(3)310,000			
กำไรสุทธิ	400,000	100,000	72,000	-0-	28,000	400,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(200,000)					(200,000)
บริษัท ข						

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
หุ้นสามัญ		(40,000)		(2) 36,000	(4,000)	
หุ้นบุริมสิทธิ		(20,000)			(20,000)	
กำไรสะสม/งบดุล	800,000	360,000	392,000	36,000	4,000	800,000
สินทรัพย์อื่น	2,581,000	1,200,000				3,781,000
งลท-หุ้นสามัญ	819,000			(2) 28,000	(3)791,000	
ค่าความนิยม			(3)80,000	(4) 8,000		72,000
	3,400,000	1,200,000				3,853,000
หนี้สินอื่น	400,000	160,000				560,000
หุ้นบุริมสิทธิ		200,000	(1)200,000			
หุ้นสามัญ	2,000,000	400,000	(3)400,000			2,000,000
ส่วนเกินทุน	200,000	80,000	(3) 80,000			200,000
กำไรสะสม	800,000	360,000	392,000	36,000	4,000	800,000
M.I. หุ้นสามัญ						
-1 มค.				(1)210,000	210,000	
หุ้นบุริมสิทธิ				(3) 79,000	79,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย						
31 ธค.					293,000	293,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,400,000	1,200,000	1,152,000	1,152,000		3,853,000

## รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรอบของสมุดรายวัน

(1) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	10,000	
หุ้นบุริมสิทธิ	200,000	
ส่วนของผู้อถือหุ้นส่วนน้อย- หุ้นบุริมสิทธิ		210,000
โอนหุ้นบุริมสิทธิไปให้ผู้อถือหุ้นส่วนน้อย		
(2) รายได้จากบริษัท ข	64,000	
เงินปันผล (หุ้นสามัญ)	36,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	28,000	
ปรับปรุงเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้มียอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน		
(3) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	310,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	80,000	
ค่าความนิยม	80,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	791,000	
ส่วนของผู้อถือหุ้นส่วนน้อย- หุ้นสามัญ		79,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ		
(4) ค่าใช้จ่าย	8,000	
ค่าความนิยม	8,000	
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

## บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

- การซื้อหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ก่อให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นโดยอนุমানเมื่อพิจารณาในแง่ของกิจการรวม
- หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บริษัทใหญ่จะต้องปรับบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิให้แสดงตามราคาตามบัญชี ณ วันที่ซื้อหุ้นและนำผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายซื้อและราคาตามบัญชีไปปรับปรุงบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้น
- การลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะใช้วิธีราคาตามบัญชี (Book value) ไม่ใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสีย

## หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยถูกอนุমানว่าไถ่ถอน

## ตัวอย่างที่ 8.6

- สมมติต่อมว่าบริษัท ข มีผลขาดทุนสุทธิ 80,000 บาทในปี 25+3 และไม่มีกำไรจ่ายปันผล
- ส่วนของผู้อถือหุ้นลดลงจาก 1,040,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+2 เหลือ 960,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3

- เงินลงทุน 90% ในบริษัท ข ณ วันสิ้นปี 25+2 ลดลงจาก 819,000 บาทเหลือ 721,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25+3
  - ยอดที่ลดลง 98,000 บาท คำนวณได้ดังนี้
- |   |               |
|---|---------------|
| ขาดทุนสุทธิ                                       | 80,000 บาท    |
| บวก: รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิ                      |               |
| (2,000 หุ้น×10)                                   | 20,000        |
| ขาดทุนที่เป็นของหุ้นสามัญ                         | 100,000       |
| ส่วนได้เสียของหุ้นสามัญ                           | <u>90%</u>    |
| ขาดทุนทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง                  | 90,000        |
| บวก: ค่าความนิยมตัดบัญชี                          | <u>8,000</u>  |
| ขาดทุนจากบริษัท ข ปี 25+3                         | <u>98,000</u> |
| บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3 |               |
| สามารถคำนวณได้ดังนี้                              |               |
| ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31          |               |
| ธันวาคม 25+3                                      | 960,000 บาท   |
| หัก: ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ                  |               |
| [2,000 หุ้น×(ราคาไถ่คืน 105 บาทต่อ                |               |
| หุ้น + เงินปันผลคงค้าง 10 บาทต่อหุ้น)]            | 230,000       |
| ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม             | 730,000       |
| 25+3  |               |
| ส่วนได้เสียของหุ้นสามัญ                           | <u>90%</u>    |

ส่วนได้เสียของบริษัท ก	657,000
บวก: ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย	<u>64,000</u>
(80,000-16,000)	
เงินลงทุนในบริษัท ข	<u>721,000</u>

บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิในบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	160,000	
เงินสด		160,000
บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิ		
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	24,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		24,000

ปรับปรุงบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นเพื่อให้บัญชีเงินลงทุนแสดงราคาตามบัญชี

บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนระหว่างปี 25+4 ดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	16,000	
รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข		16,000

บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิ

บันทึก 80% ของการเพิ่มขึ้นในเงินปันผลคงค้างของบริษัท ข 20,000 บาท

เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ข 10,000  
 รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข 10,000  
 บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของหุ้นสามัญหักด้วยค่าความนิยม  
 ตัดจำหน่าย [(กำไรสุทธิ 40,000 บาทหักด้วยเงินปันผลหุ้น  
 บริริมลิตธิ 20,000 บาท) × 90%] – ค่านิยมตัดบัญชี 8,000  
 บาท

**ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4**

**ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม**

(960,000 ณ วันที่ 1 มกราคม 25+4

บวก กำไรสุทธิของปี 25+4 40,000 บาท) 1,000,000 บ.

**หัก: ส่วนของผู้ถือหุ้นบริริมลิตธิ**

[2,000 หุ้น × (ราคาไถ่คืน 105 บาท

ต่อหุ้น + เงินปันผลคงค้าง 20 บาทต่อหุ้น) 250,000

ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ 750,000

**บัญชีเงินลงทุนของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4**

**เงินลงทุนในหุ้นบริริมลิตธิ**

(ส่วนของผู้ถือหุ้นบริริมลิตธิ 250,000 × 80%) 200,000 บ.

**เงินลงทุนในหุ้นสามัญ**

(ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ 750,000 × 90%

+ ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี 56,000 บาท) 731,000

บริริมลิตธิบริริมลิตธิ บริษัท ก และบริริมลิตธิบริริมลิตธิ  
 และหุ้นสามัญ กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม  
 ส่วนได้เสีย 90% สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+4

บริริมลิตธิบริริมลิตธิบริริมลิตธิบริริมลิตธิ	บริริมลิตธิ ก	บริริมลิตธิ ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	1,380,000	560,000				1,940,000
รายได้จากหุ้นสามัญ ของบริษัท ข	10,000		(3) 10,000			
รายได้จากหุ้นบริริมลิตธิ ของบริษัท ข	16,000		(1) 16,000			
ค่าใช้จ่าย(รวมตทข.)	(1,166,000)	(520,000)	(5) 8,000			(1,694,000)
M.I.						
- หุ้นสามัญ(20,000×10%)					2,000	(2,000)
- หุ้นบริริมลิตธิ(20,000×20%)					4,000	(4,000)
กำไรสุทธิ	240,000	40,000	34,000	-0-	6,000	240,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	900,000					900,000
บริษัท ข		280,000	(1) 30,000			
			(4) 250,000			
กำไรสุทธิ	240,000	40,000	34,000	-0-	6,000	240,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(140,000)					(140,000)
บริษัท ข						
หุ้นสามัญ						
หุ้นบริริมลิตธิ						
กำไรสะสม 31 ธค.	1,000,000	320,000	314,000	-0-	6,000	1,000,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	2,669,000	1,200,000				3,869,000
เงินลงทุนใน หุ้นบริริมลิตธิ	200,000			(1) 16,000		
เงินลงทุนใน หุ้นสามัญ	731,000			(2) 184,000		
ค่าความนิยม				(3) 10,000		
รวมสินทรัพย์	3,600,000	1,200,000		(4) 721,000		56,000
			(4) 64,000	(5) 8,000		
หนี้สินอื่น	376,000	200,000				576,000
หุ้นบริริมลิตธิ		200,000	(2) 200,000			
หุ้นสามัญ	2,000,000	400,000	(4) 400,000			2,000,000
ส่วนเกินมูลค่า หุ้น	224,000	80,000	(4) 80,000			224,000
กำไรสะสม	1,000,000	320,000	314,000	-0-	6,000	1,000,000
M.I.						
หุ้นสามัญ				(2) 46,000	46,000	
- 1 มค.						
หุ้นบริริมลิตธิ				(4) 73,000	73,000	
- 1 มค.						
ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย					125,000	125,000
หนี้สินและ ส่วนของผู้ ถือหุ้น	3,600,000	1,200,000	1,058,000	1,058,000		3,925,000

**รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในสมุดรายวัน**

- รายได้จากหุ้นบริริมลิตธิของบริษัท ข 16,000  
 เงินลงทุนในหุ้นบริริมลิตธิ 16,000  
 ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบริริมลิตธิให้มียอด ณ วันต้นปี
- กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข 30,000  
 หุ้นบริริมลิตธิ – บริษัท ข 200,000  
 เงินลงทุนในหุ้นบริริมลิตธิ บริษัท ข 184,000  
 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย – หุ้นบริริมลิตธิ 46,000  
 ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบริริมลิตธิกับส่วนของผู้ถือหุ้น  
 บริริมลิตธิ ณ วันต้นปี กำไรสะสมต้นปีของบริษัท ข ลดลงเท่า  
 กับ (ส่วนเกินของราคาไถ่คืน 5 บาทต่อหุ้น + เงินปันผลคง  
 ค้าง 10 บาทต่อหุ้น) × 2,000 หุ้น
- รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข 10,000  
 เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ข 10,000  
 ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้มียอด ณ วันต้นปี

(4) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	250,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	80,000
ค่าความนิยม	64,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ข	721,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นสามัญ	73,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ ของบริษัท ข	
(5) ค่าใช้จ่าย	8,000
ค่าความนิยม	8,000
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม	

#### การบันทึกเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิด้วยราคาทุน

- ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน บัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะมี ยอดคงเหลือ 160,000 บาทตามราคาทุน จนถึงปี 25+4 และ ไม่มีการรับรู้รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิ
- บริษัท ก ต้องบันทึกรายการตัดจำหน่ายบัญชีเงินลงทุนในหุ้น บุริมสิทธิและบัญชีทุน ในกระดาษทำการจะดังนี้

กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	30,000
หุ้นบุริมสิทธิ - บริษัท ข	200,000
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข	160,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยใน- หุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข	46,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัท ก	24,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นบุริมสิทธิ บันทึกส่วนของผู้ ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี (20%×ราคาตามบัญชีของหุ้น บุริมสิทธิ ณ วันต้นปี 230,000 บาท) และปรับปรุงส่วนเกินมูลค่า หุ้นของบริษัท ก สำหรับผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายซื้อและราคา ตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิ)	

**THE END**