

# 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

## ตัวอย่างที่ 8.1

- บริษัท ก ออกตั๋วสัญญาใช้เงินมูลค่า 100,000 บาท ให้กับบริษัทย่อย ข เนื่องจากต้องการเงินสดมาใช้ในการดำเนินงาน
- บริษัททั้งสองจะบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นในสมุดบัญชีโดย

บริษัท ก:

เดบิต	เงินสด	XX	
	เครดิต	ตั๋วเงินจ่าย	XX

บริษัท ข:

เดบิต	ตั๋วเงินรับ	XX	
	เครดิต	เงินสด	XX

- ต่อมาสมมติว่าบริษัท ข นำตั๋วเงินรับไปขายลดกับธนาคารก่อนที่ตั๋วจะครบกำหนด ถ้าไม่มีการค้ำประกันถึงดอกเบี้ย การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการขายลดตั๋วเงินรับจะมีอยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 :

เงินสด	100,000	
ตั๋วเงินรับ		100,000

หรือ

วิธีที่ 2 :

เงินสด	100,000	
ตั๋วเงินรับขายลด		100,000

- 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 ตัวเงินรับขายลด100,000			(1)100,000		-0-



## บริษัทย่อยออกหุ้นปันผล

บริษัทใหญ่เพียงแต่บันทึกความจำเป็นสำหรับหุ้นที่ได้รับมาเท่านั้น เนื่องจากหุ้นปันผลที่ได้รับมาจะไม่ถือว่าเป็นรายได้ของบริษัทใหญ่ และก็ไม่ได้ทำให้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

### 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 จะบันทึกการประกาศจ่ายหุ้นปันผล ดังนี้ (สมมติว่าบริษัทออกหุ้นในราคาเท่ากับมูลค่า)

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

- การบันทึกบัญชีข้างต้นจะไม่มีผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายในส่วนของผู้ถือหุ้นเท่านั้น ซึ่งแสดงให้เห็นได้ดังนี้

บัญชี	ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข	
	ก่อนการออก หุ้นปันผล	หลังการออกหุ้น 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)					10,000	280,000
กำไรสุทธิ	240,000	50,000				
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 ( $150,000 \times .80$ )		

(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 ( $50,000 \times .80$ ) เนื่องจากบริษัท ก ใช้วิธีราคา		
ทุน		

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

## (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	

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม (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 ( $50,000 \times .8$ )	<u>40,000</u>
กำไรสะสมรวม - 31 ธันวาคม 25+10	<u>740,000</u>

### เงินปันผลรับจากกำไรก่อนการลงทุนซื้อหุ้น

หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนในการบัญชี 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
- ตามวิธีราคาทุน บริษัท ก จะต้องบันทึกรายการเพื่อรับรู้เงินปันผล 200,000 บาท ที่ได้จากผลกำไรในปีปัจจุบัน ส่วนที่เหลืออีก 50,000 บาท ถือว่าเป็นส่วนที่ได้รับมาจากผลกำไรก่อนการลงทุนซื้อหุ้นจะนำไปลดบัญชีเงินลงทุน ดังนี้

เงินสด ( $250,000 \times .80$ )	200,000
เงินปันผลรับ ( $200,000 \times .80$ )	160,000
เงินลงทุนในบริษัท ข ( $50,000 \times .80$ )	40,000

บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข

- การบันทึกรายการข้างต้นจะทำให้บัญชีเงินลงทุนลดลงเหลือ 520,000 บาท ในปีที่มีการรับเงินปันผล รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการจะมีดังนี้

(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		

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในปีถัดมา

(1) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข		
(150,000 × .80)	120,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข		
(500,000 × .80)	400,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		520,000

## บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ

บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องถือหุ้นบุริมสิทธิก็ได้ แต่ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย ในการจัดทำงบการเงินรวม ส่วนของหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่จะถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

## การพิจารณาส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นแต่ละชนิด

จัดสรรจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายโดยเฉพาะราคาไถ่คืน (Call price หรือ Redemption price) รวมทั้งเงื่อนไขการจ่ายเงินปันผล

## การจัดสรรกำไรสะสมต้นงวด และกำไรสุทธิ

ชนิดของ หุ้น บุริมสิทธิ	กำไรสะสม		กำไรสุทธิ	
	หุ้น บุริมสิทธิ*	หุ้นสามัญ	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
ไม่สะสม และไม่ร่วม รับ	1 ศูนย์	2 กำไร สะสมทั้ง หมด	1 เงินปันผล ที่ประกาศ จ่ายในงวด	2 กำไรสุทธิที่เหลือ จากเงินปันผลให้ หุ้นบุริมสิทธิแล้ว
สะสม แต่ ไม่ร่วมรับ	1 เงินปัน ผลคง ค้าง	2 กำไร สะสมที่ เหลือ	1 เงินปันผล ในงวดไม่ ว่าจะ ประกาศ จ่ายหรือ ไม่ก็ตาม	2 กำไรสุทธิที่เหลือ จากเงินปันผลให้ หุ้นบุริมสิทธิแล้ว

ชนิดของ หุ้น บุริมสิทธิ	กำไรสะสม		กำไรสุทธิ	
	หุ้น บุริมสิทธิ*	หุ้นสามัญ	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
ไม่สะสมแต่ ร่วมรับเต็ม ที่	1 จัดสรร ระหว่าง หุ้น บุริมสิทธิ และหุ้น สามัญ**		1 เงินปันผล ที่ประกาศ จ่ายในงวด	2 เงินปันผลหุ้น สามัญที่ประกาศ จ่ายในงวดแต่ไม่ เกินจำนวนที่จ่าย ให้หุ้นบุริมสิทธิ
			3 กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่าง หุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ**	
สะสมและ ร่วมรับเต็ม ที่	1 เงินปันผลคงค้าง 2 กำไรสะสมที่เหลือจะจัด สรร ระหว่างหุ้นบุริมสิทธิและ หุ้น สามัญ**		1 เงินปันผล ในงวดไม่ ว่าจะ ประกาศ จ่ายหรือ ไม่ก็ตาม	2 เงินปันผลหุ้น สามัญที่ประกาศ จ่ายในงวดแต่ไม่ เกินจำนวนที่จ่าย ให้หุ้นบุริมสิทธิ
			3 กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่าง หุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ	

\* สมมติว่า Call Price เท่ากับ มูลค่าหุ้น ถ้า Call Price มากกว่ามูลค่า  
หุ้น กำไรสะสมที่เป็นของหุ้นบุริมสิทธิจะเพิ่มขึ้นด้วย Call premium

\*\* สมมติว่าแบ่งตามอัตราส่วนมูลค่าหุ้นแต่ละชนิด

## การกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนในหุ้น บุริมสิทธิและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ

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

## หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยที่ไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่

### ตัวอย่างที่ 8.5

- บริษัท ก ซื้อหุ้น 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท 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 ไม่รวมรับ		
ราคาไถ่คืน 105 บาทต่อหุ้น	200,000	บาท
- หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	400,000	
- ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	80,000	
- กำไรสะสม	<u>320,000</u>	
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,000,000</u>	
- 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)
- สิทธิทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรมเมื่อ 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 $[(100,000 - 20,000) \times 90\%]$ - ค่าความนิยมตัดบัญชี $(80,000 \div 10$ ปี)		

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

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



บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ  
และหุ้นสามัญ  
ส่วนได้เสีย 90%

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
กระดาศทำการสำหรับงบดุลรวม  
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+2

บริษัทใหญ่ไม่ได้ ซื้อหุ้นบุริมสิทธิ ของบริษัทย่อย	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	1,236,000	600,000				1,836,000
รายได้จากสามัญ ของบริษัท ข	64,000		(2)64,000			
ค่าใช้จ่าย (รวมต้น ทุนขาย)	(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/ป	800,000	360,000	392,000	36,000	4,000	800,000
<b>งบดุล</b>						
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
<b>M.I.</b>						
หุ้นสามัญ						
-1 มค.				(1) 210,000	210,000	
หุ้นบุริมสิทธิ						
- 1 มค.				(3) 79,000	79,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้น						
ส่วนน้อย						
31 ธค.					293,000	293,000
หนี้สินและส่วน	3,400,000	1,200,000	1,152,000	1,152,000		3,853,000
ของผู้ถือหุ้น						

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน

(1) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	10,000	
หุ้นบุริมสิทธิ	200,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย–		210,000
หุ้นบุริมสิทธิ		
โอนหุ้นบุริมสิทธิไปให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		
(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
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย–		79,000
หุ้นสามัญ		
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ		
(4) ค่าใช้จ่าย	8,000	
ค่าความนิยม		8,000
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

## บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

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

## หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยถูกอนุমানว่าไถ่ถอน

### ตัวอย่างที่ 8.6

- สมมติต่อมาว่าบริษัท ข มีผลขาดทุนสุทธิ 80,000 บาทในปี 25+3 และไม่มี การจ่ายเงินปันผล
- ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลงจาก 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)	<u>20,000</u>
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 บาทต่อหุ้น + เงินปันผลคงค้าง 10 บาทต่อหุ้น)]	<u>230,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3	730,000
ส่วนได้เสียของหุ้นสามัญ	<u>90%</u>

ส่วนได้เสียของบริษัท ก	657,000
บวก: ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย (80,000-16,000)	<u>64,000</u>
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	
บุริมสิทธิ 20,000 บาท) $\times 90\%$ ] – 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: ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ	
[2,000 หุ้น $\times$ (ราคาไถ่คืน 105 บาท	
ต่อหุ้น + เงินปันผลคงค้าง 20 บาทต่อหุ้น]	<u>250,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>750,000</u>

บัญชีเงินลงทุนของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ	
(ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 250,000 $\times 80\%$ )	200,000 บ.
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	
(ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ 750,000 $\times 90\%$	
+ ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี 56,000 บาท)	731,000

บริษัททยอยมีหุ้นบุริมสิทธิ บริษัท ก และบริษัททยอย ข  
และหุ้นสามัญ กระจายทำการสำหรับงบดุลรวม  
ส่วนได้เสีย 90% สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+4

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น บุริมสิทธิของบริษัททยอย	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
ขาย	1,380,000	560,000				1,940,000
รายได้จากหุ้นสามัญ ของบริษัท ข	10,000		(3)10,000			
รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิ 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)
- หุ้นบุริมสิทธิ(20,000×20%)					4,000	(4,000)
กำไรสุทธิ	240,000	40,000	34,000	-0-	6,000	240,000
<b>งบกำไรสะสม</b>						
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		-				
หุ้นบุริมสิทธิ		-				
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 หุ้นบุริมสิทธิ	200,000			(1) 16,000		
เงินลงทุนใน หุ้นสามัญ	731,000			(2) 184,000		
ค่าความนิยม			(4) 64,000	(3) 10,000		56,000
รวมสินทรัพย์	3,600,000	1,200,000		(4) 721,000		3,925,000
				(5) 8,000		

หนี้สินอื่น	376,000	200,000				576,000
หุ้นบุริมสิทธิ		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						
- 1 มค.				(2) 46,000	46,000	
หุ้นบุริมสิทธิ						
- 1 มค.				(4) 73,000	73,000	
ส่วนของผู้ถือ หุ้นส่วนน้อย						
31 ธค.					125,000	125,000
หนี้สินและ ส่วนของผู้ถือหุ้น	3,600,000	1,200,000	1,058,000	1,058,000		3,925,000



(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 ของ บริษัท 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 ต้องบันทึกรายการตัดจำหน่ายบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและบัญชีทุน ในกระดาษทำการจะดังนี้

กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	30,000
หุ้นบุริมสิทธิ – บริษัท ข	200,000
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข	160,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยใน-	46,000
หุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น – บริษัท ก	24,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นบุริมสิทธิ บันทึกส่วนของ  
ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี (20%×ราคาตามบัญชีของหุ้น  
บุริมสิทธิ ณ วันต้นปี 230,000 บาท) และปรับปรุงส่วนเกินมูลค่า  
หุ้นของบริษัท ก สำหรับผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายซื้อและราคา  
ตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิ)

**THE END**