

บทที่ 9

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของบริษัท

Changes in Ownership Interest



การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง

การกำหนดกำไรสะสมของบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้นจะใช้วิธีแบบเป็นขั้น (Step-by-step basis) บริษัทที่ซื้อหุ้นต้องคำนวณราคาหุ้นของเงินลงทุนแต่ละครั้ง รวมทั้งมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อเพื่อคำนวณผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชีสำหรับการซื้อหุ้นแต่ละครั้งที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 9.1 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ด้วยการซื้อหุ้นหลายครั้งระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม 25+3 ถึงวันที่ 1 ตุลาคม 25+5 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการซื้อและส่วนได้เสียที่ซื้อมีดังนี้

วันเดือนปี	อัตราส่วน ได้เสียที่ ซื้อ	ต้นทุน ของเงิน ลงทุน	ส่วนของ ทุน มกราคม	กำไรสุทธิ สำหรับปี ที่ซื้อ	ส่วนของ ทุน ณ วัน ซื้อ	ส่วนของ ทุน
1 กค25+3	20%	30,000	100,000	50,000	125,000	150,000
1 เมย25+4	40%	74,000	150,000	40,000	160,000	190,000
1 ตค25+5	30%	81,000	190,000	40,000	220,000	230,000

การคำนวณค่าความนิยมจากการซื้อหุ้นทั้งสามครั้งมีดังนี้

ปี	ต้นทุนของ เงินลงทุน	ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ของส่วนได้เสียที่ซื้อ	ค่าความนิยม
25+3	30,000	$(125,000 \times 20\%) = 25,000$	5,000
25+4	74,000	$(160,000 \times 40\%) = 64,000$	10,000
25+5	81,000	$(220,000 \times 30\%) = 66,000$	15,000

บริษัท ก จะต้องจัดบันทึกการลงทุนในหุ้นแต่ละครั้ง ดังนี้

		ส่วนได้เสีย			รวม
		20%	40%	30%	
ราคาหุ้น		30,000	74,000	81,000	185,000
รายได้จาก					4,750
การลงทุน	25+3	4,750	-	-	
	25+4	7,500	11,250	-	18,750
	25+5	7,500	15,000	2,625	25,125
		<u>49,750</u>	<u>100,250</u>	<u>83,625</u>	<u>233,625</u>

9-3

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย

การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ส่วนได้เสีย 90% สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	274,875	150,000				424,875
รายได้จากบริษัท ข	25,125		(1)25,125			
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	(220,000)	(110,000)	(3) 1,875			(331,875)
กำไรก่อนการซื้อหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย			(2) 9,000			(9,000)
(40,000×10%)					4,000	(4,000)
กำไรสุทธิ	80,000	40,000	36,000	-0-	4,000	80,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	220,000					220,000
บริษัท ข		90,000	(2)90,000			
กำไรสุทธิยกมา	80,000	40,000	36,000	-0-	4,000	80,000
กำไรสะสม 31 ธค.	300,000	130,000	126,000	-0-	4,000	300,000

9-4

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	466,375	300,000				766,375
เงินลงทุนในบริษัท ข	233,625			(1)25,125		
				(2)208,500		
ค่าความนิยม			(2)28,500	(3) 1,875		26,625
รวมสินทรัพย์	700,000	300,000				793,000
หนี้สิน	100,000	70,000				170,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	300,000					300,000
บริษัท ข		100,000	(2)100,000			
กำไรสะสม	300,000	130,000	126,000	-0-	4,000	300,000
M.I. - 1 มค.				(2)19,000	19,000	
M.I. - 31 ธค.					23,000	23,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	700,000	300,000	254,500	254,500		793,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน

- (1) รายได้จากบริษัท ข 25,125
- เงินลงทุนในบริษัท ข 25,125
- ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี



(2) กำไรก่อนการซื้อหุ้น	9,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	90,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	100,000	
ค่าความนิยม	28,500	
เงินลงทุนในบริษัท ข	208,500	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1 มค.	19,000	
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้น ของ บริษัท ข และบันทึกรายได้ก่อนการซื้อหุ้น ค่าความ นิยมและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี		
(3) ค่าใช้จ่าย	1,875	
ค่าความนิยม	1,875	
บันทึกการตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

วิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่ 9.2 สมมติว่าบริษัท ข มีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วระหว่างปี 25+2 ถึง 25+4 10,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท กำไรสะสมของบริษัท ข มีดังนี้

	กำไรสะสมของบริษัท ข	
1 มกราคม 25+2	40,000	บาท
1 มกราคม 25+3	70,000	
1 มกราคม 25+4	120,000	
31 ธันวาคม 25+4	185,000	

บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข โดยจ่ายชำระเงินสด ดังนี้

	วันที่	จำนวนหุ้นที่ซื้อ	ราคาทุน	
1 มกราคม 25+2		1,500 (15%)	24,000	บาท
1 มกราคม 25+4		7,500 (75%)	188,000	
			<u>212,000</u>	

ข้อมูลเพิ่มเติม

- ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี เนื่องจากที่ดินของบริษัท ข ที่ตีราคาต่ำไป
- บริษัท ข ไม่มีการจ่ายเงินปันผลระหว่างปี

การคำนวณผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี มีดังนี้



	การซื้อ		
	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 2	รวม
ราคาทุน	24,000	188,000	212,000
ส่วนได้เสียที่ซื้อ :			
หุ้นสามัญ	15,000	75,000	90,000
กำไรสะสม	(1) 6,000	(2) 90,000	96,000
รวม	21,000	165,000	186,000
ผลต่างระหว่างราคาทุน และราคาตามบัญชี	3,000	23,000	26,000
	(1) 15% × 40,000	(2) 75% × 120,000	

รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี 25+4

เงินลงทุนในบริษัท ข	12,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข		12,000
[.15 × (120,000 - 40,000)]		

การตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มีดังนี้

หุ้นสามัญ-บริษัท ข (.90×100,000)	90,000
กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ข (.90×120,000)	108,000
ที่ดิน	26,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (212,000 + 12,000)	224,000

	หรือ	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	100,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข ที่ดิน	120,000	
	26,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	224,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1 มค.	22,000	

การปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจะคำนวณได้ดังนี้

กำไรสะสมที่เพิ่มขึ้นจาก 1 มค. 25+2 ถึง 1 มค. 25+4	12,000	บาท
บวก : [.90 × (185,000 - 120,000)]	58,500	
รวม	<u>70,500</u>	

การขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อย

ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลายครั้ง หุ้นที่ขายจึงต้องระบุว่าเป็นหุ้นที่ซื้อเมื่อใด บริษัทใหญ่อาจใช้วิธีเฉพาะเจาะจง (Specific of identification) หรือใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in, first out) ในการคำนวณราคาตามบัญชีของหุ้นที่ขาย

ตัวอย่างที่ 9.3

- บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้น 90% ในบริษัท ข
- บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25+7 มียอดคงเหลือ 576,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยส่วนของหุ้นในบริษัท ข และค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี 36,000 บาท อายุการตัดจำหน่ายเหลืออีก 2 ปี
- ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25+7 ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 400,000 บาทและกำไรสะสม 200,000 บาท
- ระหว่างปี 25+7 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 72,000 บาท ซึ่งได้รับเป็นสัดส่วนเดียวกันตลอดทั้งปี
- บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 40,000 บาท ในวันที่ 1 กรกฎาคม

การขายหุ้น ณ วันต้นงวด

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มค 25+7	576,000	บ
หัก: ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย	<u>64,000</u>	
	512,000	
บวก: รายได้หลังหักเงินปันผล (41,600-32,000)	<u>9,600</u>	
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธค 25+7	<u>521,600</u>	

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย

บริษัทย่อยขายหุ้น 10%
ณ วันต้นปีกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

ส่วนได้เสีย 80%	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	1,200,000	272,000				1,472,000
รายได้จากบริษัท ข	41,600		(1)41,600			
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	(1,017,600)	(200,000)	(3)16,000			(1,233,600)
กำไร-ขาดทุน	16,000					16,000
M.I.					14,400	(14,400)
(72,000×20%)					14,400	
กำไรสุทธิ	240,000	72,000	57,600	-0-	14,400	240,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	420,000					420,000
บริษัท ข		200,000	(2)200,000			
กำไรสุทธิยกมา	240,000	72,000	57,600	-0-	14,400	240,000
เงินปันผลจ่าย	(160,000)	(40,000)		(1)32,000	(8,000)	(160,000)
กำไรสะสม 31 ธค.	500,000	232,000	257,600	32,000	6,400	500,000



	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	1,278,400	700,000				1,978,400
งลท.- บ.ข	521,600			(1) 9,600		
				(2)512,000		
ค่าความนิยม			(2)32,000	(3) 16,000		16,000
รวมสินทรัพย์	1,800,000	700,000				1,994,400
หนี้สิน	300,000	68,000				368,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(2)400,000			
กำไรสะสม	500,000	232,000	257,600	32,000	6,400	500,000
M.I. - 1 มค.				(2) 120,000	120,000	
M.I. - 31 ธค.					126,400	126,400
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,800,000	700,000	689,600	689,600		1,994,400

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน

- | | |
|--|--------|
| (1) รายได้จากบริษัท ข | 41,600 |
| เงินปันผลจ่าย | 32,000 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข | 9,600 |
| ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปีหลังจากขายหุ้นออกไป 10% | |

- | | |
|--|---------|
| (2) หุ้นสามัญ - บริษัท ข | 400,000 |
| กำไรสะสม - บริษัท ข | 200,000 |
| ค่าความนิยม | 32,000 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข | 512,000 |
| ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย | 120,000 |
| ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของหุ้น บันทึกค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชีและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี | |
| (3) ค่าใช้จ่าย | 16,000 |
| ค่าความนิยม | 16,000 |
| ตัดจำหน่ายค่าความนิยม | |

การขายหุ้นระหว่างงวดบัญชี

- ถ้าบริษัท ก บันทึกรายการขายหุ้น ณ วันที่ 1 เมษายน 25+7 กำไรจากการขายเงินลงทุน 14,700 บาท ดังนี้
- | | |
|--|----------------|
| ราคาขาย 10% ของส่วนได้เสีย | 80,000 |
| หัก: ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย: | |
| เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม | 576,000 |
| บวก: ส่วนได้เสียในกำไร 72,000×1/4 ปี×9 | 16,200 |
| หัก: ค่าความนิยมตัดบัญชี 36,000÷2 ปี×1/4 | <u>(4,500)</u> |
| | 587,700 |
| ส่วนได้เสียที่ขาย | × 1/9 |
| กำไรจากการขายเงินลงทุน | <u>14,700</u> |

บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดบัญชีระหว่างปี 25+7 ดังนี้

1 เมษายน 25+7

เงินลงทุนในบริษัท ข	11,700
รายได้จากบริษัท ข	11,700

บันทึกกำไรสำหรับไตรมาสแรกของปี 25+7 (ส่วนได้เสียในกำไร 16,200 หักค่าความนิยมตัดบัญชี 4,500 บาท)

เงินสด	80,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	65,300
กำไรจากการขายเงินลงทุน	14,700

บันทึกการขายหุ้น 10% ของบริษัท ข

1 กรกฎาคม 25+7

เงินสด	32,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	32,000

บันทึกการรับเงินปันผล (40,000×80%)

31 ธันวาคม 25+7

เงินลงทุนในบริษัท ข	31,200
รายได้จากบริษัท ข	31,200

บันทึกรายได้สำหรับสามไตรมาสที่เหลือของปี 25+7 ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ $72,000 \times \frac{3}{4} \times 80\%$ 43,200

ตัดจำหน่ายค่าความนิยม:

ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี

1 มกราคม 36,000

ค่าความนิยมตัดบัญชีระหว่างวันที่

1 มกราคม - 1 เมษายน 4,500

ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี

1 เมษายน ก่อนการขายหุ้น 31,500

หัก: ค่าความนิยมของส่วนได้เสีย

ที่ขาย $(31,500 \div 9)$ 3,500

ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี

1 เมษายน หลังการขายหุ้น 28,000

ค่าความนิยมตัดบัญชี 1 เมษายน - 31 ธันวาคม

$(28,000 \div 21 \text{ เดือน}) \times 9 \text{ เดือน}$ 12,000

รายได้จากบริษัท ข 31,200

ณ วันสิ้นปีของบัญชีเงินลงทุนเมื่อขายหุ้น ณ วันต้นปี แต่มีส่วนประกอบที่แตกต่างกันดังนี้

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 576,000 บ

หัก: ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย 65,300

510,700

บวก: รายได้หลังหักเงินปันผล (42,900-32,000) 10,900

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 521,600

ผลกระทบต่อรายได้ภายใต้ข้อสมมติที่ต่างกัน มีดังนี้

	ขายหรือสมมติว่า	ขายในระหว่าง
	ขาย ณ วันต้นปี	งวดบัญชี

กำไรจากการขายเงินลงทุน	16,000	14,700
รายได้จากบริษัท ข	41,600	42,900
รวมผลกระทบต่อรายได้	57,600	57,600

วิธีส่วนได้เสีย บริษัท ก และบริษัทย่อย

บริษัทย่อย ขายหุ้น 10% กระจายทำการสำหรับงบดุลรวม

ในระหว่างงวดบัญชี สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

ส่วนได้เสีย 80%	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	1,200,000	272,000				1,472,000
รายได้จากบ. ข	42,900		(1)42,900			
ค่าใช้จ่าย(รวมต้นทุนขาย)	(1,017,600)	(200,000)	(3)16,500			(1,234,100)
กำไร-ขาดงลท.	14,700					14,700
M.I. *					12,600	(12,600)
กำไรสุทธิ	240,000	72,000	59,400	-0-	12,600	240,000

* $(72,000 \times 10\% \times 1 \text{ ปี}) + (72,000 \times 10\% \times \frac{3}{4} \text{ ปี})$

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	420,000					420,000
บริษัท ข		200,000	(2)200,000			
กำไรสุทธิยกมา	240,000	72,000	59,400	-0-	12,600	240,000
เงินปันผลจ่าย	(160,000)	(40,000)		(1)32,000	(8,000)	(160,000)
กำไรสะสม 31 ธค.	500,000	232,000	259,400	32,000	4,600	500,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	1,278,400	700,000				1,978,400
งลท.-บ.ข	521,600			(1)10,900		
				(2)510,700		
ค่าความนิยม			(2)32,500	(3)16,500		16,000
รวมสินทรัพย์	1,800,000	700,000				1,994,400
หนี้สิน	300,000	68,000				368,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(2)400,000			
กำไรสะสม	500,000	232,000	259,400	32,000	6,400	500,000
M.I. - 1 มค.				(2)60,000	120,000	
M.I. - 1 เมย.				(2)61,800	61,800	
M.I. - 31 ธค.					126,400	126,400
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,800,000	700,000	691,900	691,900		1,994,400

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรอบของสมุดรายวัน

(1) รายได้จากบริษัท ข	42,900	
เงินปันผลจ่าย		32,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		10,900
ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี		
(2) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	200,000	
ค่าความนิยม	32,500	
เงินลงทุนในบริษัท ข		510,700
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย-1 มค.		60,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย-1 เมย.		61,800
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของทุน บันทึกค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชีและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		
(3) ค่าใช้จ่าย	16,500	
ค่าความนิยม		16,500
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

การคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ปรากฏในรายการที่ (2) ในกระดาษทำการ ประกอบด้วย 2 ส่วนคือ

1. ส่วนได้เสีย 10% ณ วันต้นปี (ส่วนของทุนของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม $600,000 \times 10\%$)
2. ส่วนได้เสีย 10% ของราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากนับตั้งแต่วันที่ขายหุ้นออกไป 1 เมษายน (ส่วนของทุนของบริษัท ข ณ วันที่ 1 เมษายน $618,000 \times 10\%$)

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิสำหรับการขายหุ้นในระหว่างงวดบัญชีก็ประกอบด้วย 2 ส่วนคือ ($72,000 \times 10\% \times 1$ ปี) + ($72,000 \times 10\% \times \frac{3}{4}$ ปี)

การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย

ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอาจเปลี่ยนแปลงจาก

- บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม
- บริษัทย่อยซื้อหุ้นของตนเองที่ออกจำหน่ายไปแล้วกลับคืนมา

บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม

เมื่อบริษัทย่อยออกหุ้นสามัญเพิ่มเติม หุ้นดังกล่าวอาจถูกซื้อโดย

1. บริษัทใหญ่ซื้อทั้งหมด
2. บริษัทใหญ่ซื้อบางส่วนและผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อบางส่วน
3. ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อทั้งหมด

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายใหม่ทั้งหมด

- เปอร์เซนต์ได้เสียในบริษัทย่อยจะเพิ่มขึ้นเท่ากับเปอร์เซนต์ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ลดลง
- การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย คำนวณได้จากการเปรียบเทียบส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยก่อนและหลังการซื้อหุ้นที่ออกใหม่

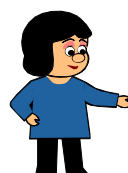
ตัวอย่างที่ 9.4

- บริษัท ก ซื้อหุ้น 14,000 หุ้น (70%) ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+1 เป็นเงินสด 216,000 บาท ซึ่งได้รวมส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 20,000 บาท ส่วนเกินจะกระจายให้กับที่ดิน

- บริษัท ข มีกำไรสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 25+1 เท่ากับ 50,000 บาท
- วันที่ 1 มกราคม 25+9 บริษัท ก ซื้อหุ้นของบริษัท ข ที่ออกมาใหม่เพิ่มเติมอีก 4,000 หุ้น โดยซื้อโดยตรงจากบริษัท ข ในราคาตลาดหุ้นละ 22 บาท
- ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยไม่ได้ใช้สิทธิในการซื้อหุ้นที่ออกใหม่
- ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25+9 มีดังนี้

	ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข	
	ก่อนการออก หุ้นใหม่	หลังการออก หุ้นใหม่
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	200,000	240,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	30,000	78,000
กำไรสะสม	120,000	120,000
รวม	350,000	438,000

การคำนวณราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียสำหรับหุ้นใหม่ มีดังนี้



ราคาตามบัญชีของ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข				
	ก่อนการซื้อหุ้น (70%)	หลังการซื้อหุ้น (75%)		ราคาตามบัญชี ของส่วนได้เสีย ที่ซื้อ
หุ้นสามัญ	(1) 140,000	(4) 180,000		40,000
ส่วนเกินมูลค่า				
หุ้นสามัญ	(2) 21,000	(5) 58,500		37,500
กำไรสะสม	(3) 84,000	(6) 90,000		6,000
รวม	245,000	328,500		83,500

- (1) $.7 \times 200,000$
 (2) $.7 \times 30,000$
 (3) $.7 \times 120,000$
 (4) $.75 \times 240,000$
 (5) $.75 \times 78,000$
 (6) $.75 \times 120,000$

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.30 \times 350,000 =$	105,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.25 \times 438,000 =$	109,500
ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่เพิ่มขึ้น		4,500

การปรับปรุงและการตัดบัญชีเงินลงทุน กรณีบริษัทใหญ่ใช้
วิธีราคาทุนจะมีดังนี้

(1) เงินลงทุนในบริษัท ข	49,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก		49,000
[$70\% \times (120,000 - 50,000)$]		
(2) ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก	4,500	
เงินลงทุนในบริษัท ข		4,500
(3) หุ้นสามัญ-บริษัท ข		
($.75 \times 240,000$)	180,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ-บริษัท ข		
($.75 \times 78,000$)	58,500	
กำไรสะสม-บริษัท ข		
($.75 \times 120,000$)	90,000	
ที่ดิน	20,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		348,500
($216,000 + 88,000 + 49,000 - 4,500$)		

บริษัท ก จะต้องบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนได้
เสียในบริษัท ข ในสมุดบัญชี ดังนี้

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก	4,500
เงินลงทุนในบริษัท ข	4,500

- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายออกไปเท่ากับราคาตามบัญชี ก็จะไม่มีความแตกต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี
- ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยก็ จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง
- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายออกไปในราคาหุ้นละ 17.50 บาท การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชีมีดังนี้

ส่วนของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.70 \times 350,000 =$	245,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.75 [350,000 +$	315,000
	$(4,000 \times 17.50)]$	
ส่วนได้เสียของบริษัท ก ที่เพิ่มขึ้น		70,000
ราคาทุนของเงินลงทุน ($4,000 \times 17.50$)		70,000
ผลต่าง		-0-

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.30 \times 350,000 =$	105,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.25 \times (350,000 +$	105,000
	$+ 70,000)$	

การเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสีย

-0-

- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายไปในราคาหุ้นละ 14 บาท ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน คำนวณได้ดังนี้

ส่วนของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.70 \times 350,000 =$	245,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.75 [350,000 +$	304,000
	$(4,000 \times 14)]$	
ส่วนได้เสียของบริษัท ก ที่เพิ่มขึ้น		59,500
ราคาทุนของเงินลงทุน ($4,000 \times 14$)		56,000
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน		3,500

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.30 \times 350,000 =$	105,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.25 [350,000 +$	101,500
	$(4,000 \times 14)]$	

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยลดลง

3,500

กรณีบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนที่จะต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการจัดทำกระดาษทำการ ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 3,500
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก 3,500

บริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อหุ้นที่บริษัทย่อยออกจำหน่ายใหม่

ตัวอย่างที่ 9.5

- ถ้าบริษัท ก สามารถซื้อหุ้นที่บริษัทย่อยออกใหม่ได้ตามอัตราส่วนได้เสียของตน หุ้นที่เหลือจะถูกซื้อโดยผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- ดังนั้น บริษัท ก จะซื้อหุ้นใหม่ได้ 2,800 หุ้น และยังคงรักษาเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสีย 70% ในบริษัทย่อย (16,800/24,000 หุ้น) ไว้ได้เท่าเดิม

- ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อคำนวณได้ดังนี้

ก่อนการออกหุ้นใหม่ $.70 \times 350,000 = 245,000$

หลังการออกหุ้นใหม่ $.70 [350,000 + (4,000 \times 22)] = 306,600$

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ **61,600**

การเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุน และราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ มีดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุน (2,800 หุ้น \times 100 บาทต่อหุ้น) 280,000

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ :

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการซื้อหุ้นใหม่ .7 (350,000) 245,000

หลังการซื้อหุ้นใหม่

$.7[350,000 + (4,000 \times 100)]$ 525,000

ส่วนได้เสียที่เพิ่มขึ้น 280,000

ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ **-0-**

ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายใหม่ทั้งหมด

- การออกจำหน่ายหุ้นใหม่ทั้งหมดให้กับผู้ถือหุ้นส่วนน้อย จะทำให้เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยลดลง
- แต่ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอาจ เพิ่มขึ้น ลดลงหรือไม่เปลี่ยนแปลงก็ได้ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของราคาหุ้นที่ออกใหม่กับราคาตามบัญชีต่อหุ้น

ตัวอย่างที่ 9.6

- ถ้าหุ้นที่บริษัท ข ออกใหม่ทั้งหมดจำนวน 4,000 หุ้น ได้จำหน่ายให้กับผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในราคาตลาด หุ้นละ 22 บาท
- หุ้นที่ออกใหม่ทำให้เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัท ก ลดลงจาก 70% เหลือเพียง 58.33% (14,000/24,000 หุ้น)
- การเปลี่ยนแปลงในราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข คำนวณได้ดังนี้

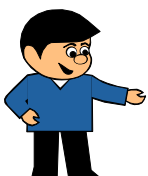
ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการออกหุ้นใหม่ $.70 \times 350,000 = 245,000$

หลังการออกหุ้นใหม่ $58.33\% \times [350,000 + (4,000 \times 22)] = 255,500$

ราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้น **10,500**

การเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุน และราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ มีดังนี้



ราคาทุนของหุ้นออกใหม่ที่จำหน่ายให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

(4,000 หุ้น \times 22 บาทต่อหุ้น) 88,000

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ :

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิ

ก่อนการซื้อหุ้น (30% \times 350,000) 105,000

หลังการซื้อหุ้น

$[41.67\% \times (350,000 + 88,000)]$ 182,500 77,500

ส่วนเกินของราคาทุนที่มากกว่าราคาตามบัญชีที่โอนให้กับ

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ **10,500**

กรณีบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวม มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 10,500

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก 10,500

บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา

- การซื้อหุ้นกลับคืนมาโดยบริษัทย่อยจะทำให้ส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยลดลง
- บริษัทย่อยอาจซื้อหุ้นของตนบางส่วนกลับคืนมาจาก
 - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมด
 - บริษัทใหญ่ทั้งหมด
 - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและบริษัทใหญ่

บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

- มีผลให้เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น
- ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยจะเพิ่มขึ้น ลดลงหรือคงเดิม ขึ้นอยู่กับราคาของหุ้นซื้อคืนว่าจะต่ำกว่า สูงกว่าหรือเท่ากับราคาตามบัญชี
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงผลต่างส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่เปลี่ยนแปลงก่อนและหลังบริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนในสมุดบัญชี โดยปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนเกินมูลค่าหุ้น

ตัวอย่างที่ 9.7 สมมติว่าบริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้นสามัญของบริษัท ข 18,000 หุ้น (75%) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25+6 มีดังนี้

หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	240,000 บาท
กำไรสะสม	<u>144,000</u>
รวม	<u>384,000</u>

กรณี 1 สมมติว่าหุ้น 1,500 หุ้น ถูกซื้อคืนกลับมาในราคาตามบัญชี หุ้นละ 16 บาท

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการซื้อหุ้นกลับคืนมา .75 (384,000)	=	288,000
หลังการซื้อหุ้นกลับคืนมา	=	<u>288,000</u>
.8 [384,000 - (1,500 × 16)]	=	<u>288,000</u>
การเพิ่มขึ้น (ลดลง) ของส่วนได้เสีย	=	<u>-0-</u>

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ สำหรับการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 กรณีบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	63,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	63,000
[.75 × (144,000 - 60,000)]	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข (.8 × 240,000)	192,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	
(.8 × 144,000)	115,200
ที่ดิน	30,000
หุ้นซื้อคืน (.8 × 24,000)	19,200
เงินลงทุนในบริษัท ข	
(255,000 + 63,000)	318,000

ถ้าบริษัท ข มีกำไรสุทธิ 50,000 บาท ระหว่างปี 25+6 และไม่มี การประกาศจ่ายเงินปันผล บัญชีเงินลงทุนจะต้องถูกปรับปรุงเพิ่มขึ้นในกระดาษทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+7 ด้วยกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น

จากวันซื้อหุ้นจนถึงวันที่ 1 มค. 25+6	
[.75 × (144,000 - 60,000)]	63,000
จากวันที่ 1 มค. 25+6 จนถึงวันที่ 1 มค. 25+7	
(.8 × 50,000)	<u>40,000</u>
รวม	<u>103,000</u>

กรณีที่ 2

- สมมติว่าหุ้น 1,500 หุ้น ถูกซื้อคืนกลับมาในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชี เช่น 25 บาทต่อหุ้น
- กรณีนี้จะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ลดลงมากกว่าเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัท ก ที่เพิ่มขึ้น
- ดังนั้นในกระดาษทำการจะต้องลดบัญชีเงินลงทุนด้วยจำนวนที่คำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการซื้อหุ้นกลับคืนมา .75 (384,000)	=	288,000
หลังการซื้อหุ้นกลับคืนมา	=	<u>277,200</u>
.8 [384,000 - (1,500 × 25)]	=	<u>277,200</u>
ส่วนได้เสียของบริษัท ก ที่ลดลง	=	<u>10,800</u>

ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ลดลงเป็นผลเนื่องมาจากรายการซื้อหุ้นคืนของบริษัทย่อย รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนที่จะเกิดขึ้นทุกครั้งที่ในการจัดทำกระดาษทำการ จะมีดังนี้

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก	10,800
เงินลงทุนในบริษัท ข	10,800

กรณีที่ 3 ถ้าหุ้นถูกซื้อคืนกลับมาในราคาที่ต่ำกว่าราคาตามบัญชี เช่น 10 บาทต่อหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข จะลดลงน้อยกว่าเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น บัญชีเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้น ดังนี้

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการซื้อหุ้นกลับคืนมา .75 (384,000)	=	288,000
หลังการซื้อหุ้นกลับคืนมา	=	<u>295,200</u>
.8 [384,000 - (1,500 × 10)]	=	<u>295,200</u>
การเพิ่มขึ้น (ลดลง) ของส่วนได้เสีย	=	<u>7,200</u>

รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ สำหรับ
กรณีนี้เป็นดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	7,200
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ – บริษัท ก	7,200

บริษัทย่อยจำหน่ายหุ้นซื้อคืน

- บริษัทย่อยอาจจำหน่ายหุ้นซื้อคืนบางส่วนหรือทั้งหมดให้กับ
 - บริษัทใหญ่
 - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
 - บริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- การบัญชีของการจำหน่ายหุ้นซื้อคืนจะเหมือนกับการบัญชีของ
การออกจำหน่ายหุ้นใหม่ของบริษัทย่อย
- การเปรียบเทียบส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย
ก่อนและหลังการออกจำหน่ายหุ้นซื้อคืนจะต้องทำเพื่อคำนวณ
ว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียเพิ่มขึ้นหรือลดลง
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำไปปรับเพิ่ม
หรือลดบัญชีเงินลงทุน และบัญชีส่วนเกินทุนของบริษัทใหญ่ใน
กระดาษทำการทุกครั้ง
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่จะบันทึกรายการ
ปรับปรุงในสมุดบัญชีครั้งเดียวและไม่ต้องปรับปรุงในกระดาษ
ทำการ

THE END