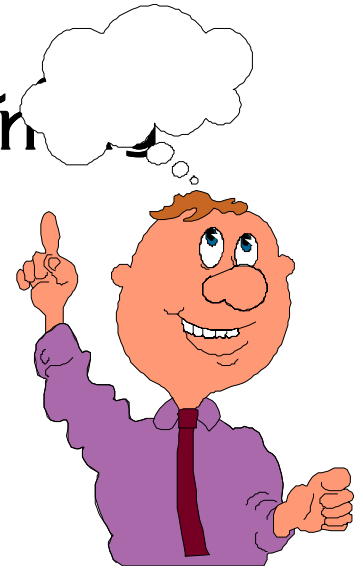


# บทที่ 9

## การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของบริษัท

### Changes in Ownership Interest



### การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง

การกำหนดกำไรสะสมของบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้นจะใช้วิธีแบบเป็นขั้น (Step-by-step basis) บริษัทที่ซื้อหุ้นต้องคำนวณราคาทุนของเงินลงทุนแต่ละครั้ง รวมทั้งมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อเพื่อคำนวณผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีสำหรับการซื้อหุ้นแต่ละครั้งที่เกิดขึ้น

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

วันเดือนปี	อัตราส่วน ได้เสียที่ ซื้อ	ต้นทุน ของเงิน ลงทุน	ส่วนของ ทุน 1 มกราคม	กำไรสุทธิ สำหรับปี	ส่วนของ ทุน ณ วัน ที่ซื้อ	ส่วนของ ทุน ณ 31 ธค.
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%	
ราคาทุน		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	<u>7,500</u>	<u>15,000</u>	<u>2,625</u>	<u>25,125</u>
		<u>49,750</u>	<u>100,250</u>	<u>83,625</u>	<u>233,625</u>

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	(220,000)	(110,000)	(3) 1,875			(331,875)
(รวมต้นทุนขาย)						
กำไรก่อนการซื้อหุ้น			(2) 9,000			(9,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้น						
ส่วนน้อย					4,000	(4,000)
(40,000×10%)						
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



	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 ของบริษัท ข และบันทึกรายได้ก่อนการซื้อหุ้น ค่าความ นิยมและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี		
(3) ค่าใช้จ่าย	1,875	
ค่าความนิยม		1,875
บันทึกการตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

### วิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่ 9.2 สมมติว่าบริษัท ข มีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว  
ระหว่างปี 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

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

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชี เนื่องจากที่ดินของบริษัท ข ที่ตีราคาต่ำไป
2. บริษัท ข ไม่มีการจ่ายเงินปันผลระหว่างปี

การคำนวณผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชี 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) $15\% \times 40,000$		(2) $75\% \times 120,000$	

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	120,000	
ที่ดิน	26,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		224,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1 มค.		22,000

การปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น จะคำนวณได้ดังนี้

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

บริษัทย่อยขายหุ้น 10%

ณ วันต้นปี

## บริษัท ก และบริษัทย่อย

กระดาศทำการสำหรับงบดุลรวม

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-ขาดงลท.	16,000					16,000
M.I.					14,400	(14,400)
(72,000×20%)					14,400	240,000
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
กลท.- 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
หนี้สินและส่วน ของผู้ถือหุ้น	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 และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนใน  
บริษัท 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 กับบัญชีส่วนลงทุน บันทึก ค่าความนิยมที่ยังไม่ตัดบัญชีและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 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 $72,000 \times 1/4$ ปี $\times .9$	16,200	
หัก: ค่าความนิยมตัดบัญชี $36,000 \div 2$ ปี $\times 1/4$	(4,500)	
	587,700	
ส่วนได้เสียที่ขาย	<u><math>\times 1/9</math></u>	<u>65,300</u>
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

บันทึกขายได้สำหรับสามไตรมาสที่เหลือของปี 25+7 ซึ่งคำนวณ  
ได้ดังนี้

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 แต่มีส่วน  
ประกอบที่แตกต่างกันดังนี้

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม	576,000 บ
หัก: ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย	<u>65,300</u>
	510,700
บวก: รายได้หลังหักเงินปันผล (42,900-32,000)	<u>10,900</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม	<u>521,600</u>

ผลกระทบต่อรายได้ภายใต้ข้อสมมติที่ต่างกัน มีดังนี้

	ขายหรือสมมติว่า ขาย ณ วันต้นปี	ขายในระหว่าง งวดบัญชี
กำไรจากการขายเงินลงทุน	16,000	14,700
รายได้จากบริษัท ข	<u>41,600</u>	<u>42,900</u>
รวมผลกระทบต่อรายได้	<u>57,600</u>	<u>57,600</u>

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย

บริษัทย่อย ขายหุ้น 10% กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

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(รวมต้น ทุนขาย)	(1,017,600)	(200,000)	(3)16,500			(1,234,100)
กำไร-ขายงลท.	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		
<b>งบกำไรสะสม</b>						
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
<b>งบดุล</b>						
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

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน

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

## การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย

ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอาจเปลี่ยนแปลงจาก

- บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม
- บริษัทย่อยซื้อหุ้นของตนที่ออกจำหน่ายไปแล้วกลับคืนมา

## บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม

เมื่อบริษัทย่อยออกหุ้นสามัญเพิ่มเติม หุ้นดังกล่าวอาจถูกซื้อโดย

1. บริษัทใหญ่ซื้อทั้งหมด
2. บริษัทใหญ่ซื้อบางส่วนและผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อบางส่วน
3. ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อทั้งหมด

## บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายใหม่ทั้งหมด

- เพอร์เซ็นต์ได้เสียในบริษัทย่อยจะเพิ่มขึ้นเท่ากับเพอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ลดลง
- การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย คำนวณได้จากการเปรียบเทียบส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยก่อนและหลังการซื้อหุ้นที่ออกใหม่

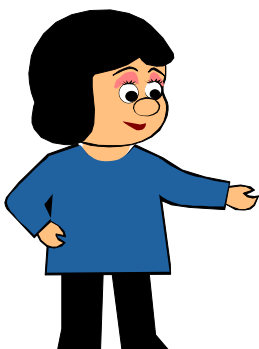
### ตัวอย่างที่ 9.4

- บริษัท ก ซื้อหุ้น 14,000 หุ้น (70%) ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+1 เป็นเงินสด 216,000 บาท ซึ่งได้รวมส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 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	หลังการออก
	หุ้นใหม่	หุ้นใหม่
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	200,000	240,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	30,000	78,000
กำไรสะสม	<u>120,000</u>	<u>120,000</u>
รวม	<u>350,000</u>	<u>438,000</u>

การคำนวณราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียสำหรับหุ้นใหม่ มีดังนี้



	ราคาตามบัญชีของ		ราคาตามบัญชี
	ก่อนการซื้อหุ้น	หลังการซื้อหุ้น	
	(70%)	(75%)	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	<u>245,000</u>	<u>328,500</u>	<u>83,500</u>

$$(1) .7 \times 200,000$$

$$(2) .7 \times 30,000$$

$$(3) .7 \times 120,000$$

$$(4) .75 \times 240,000$$

$$(5) .75 \times 78,000$$

$$(6) .75 \times 120,000$$

### ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

$$\text{ก่อนการออกหุ้นใหม่} \quad .30 \times 350,000 = 105,000$$

$$\text{หลังการออกหุ้นใหม่} \quad .25 \times 438,000 = \underline{109,500}$$

$$\text{ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่เพิ่มขึ้น} \quad \underline{4,500}$$

การปรับปรุงและการตัดบัญชีเงินลงทุน กรณีบริษัทใหญ่ใช้  
วิธีราคาทุนจะมีดังนี้

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

บริษัท ก จะต้องบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในบริษัท ข ในสมุดบัญชี ดังนี้

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

- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายออกไปเท่ากับราคาตามบัญชี ก็จะไม่มีความต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี
- ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยก็ จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง
- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายออกไปในราคาหุ้นละ 17.50 บาท การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชีมีดังนี้

ส่วนของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

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

*ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย*

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.30 \times 350,000$	=	105,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.25 \times (350,000$	=	<u>105,000</u>
	+ 70,000)		
การเปลี่ยนแปลงของส่วนได้เสีย			<u>-0-</u>

- ถ้าหุ้นที่ออกใหม่ถูกขายไปในราคาหุ้นละ 14 บาท ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน คำนวณได้ดังนี้

*ส่วนของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :*

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

*ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย*

ก่อนการออกหุ้นใหม่	$.30 \times 350,000$	=	105,000
หลังการออกหุ้นใหม่	$.25 [350,000 +$	=	<u>101,500</u>
	$(4,000 \times 14)]$		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยลดลง			<u>3,500</u>

กรณีบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุน  
ที่จะต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการจัดทำกระดาษทำการ ดังนี้

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

บริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อหุ้นที่บริษัทย่อยออก  
จำหน่ายใหม่

### 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	$.70 [350,000 +$	=	<u>306,600</u>
	$(4,000 \times 22)]$		

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ 61,600

การเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุน และราคาตามบัญชีของ  
ส่วนได้เสียที่ซื้อ มีดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุน

(2,800 หุ้น × 100 บาทต่อหุ้น) 280,000

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ :

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

ก่อนการซื้อหุ้นใหม่ .7 (350,000) 245,000

หลังการซื้อหุ้นใหม่

.7[350,000+(4,000×100)] 525,000

ส่วนได้เสียที่เพิ่มขึ้น 280,000

ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ -0-

**ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซื้อหุ้นที่ออกจำหน่ายใหม่ทั้งหมด**

- การออกจำหน่ายหุ้นใหม่ทั้งหมดให้กับผู้ถือหุ้นส่วนน้อย จะทำให้เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยลดลง
- แต่ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอาจ เพิ่มขึ้น ลดลงหรือไม่เปลี่ยนแปลงก็ได้ ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ของราคาหุ้นที่ออกใหม่กับราคาตามบัญชีต่อหุ้น

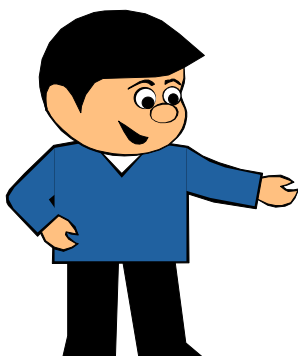
## ตัวอย่างที่ 9.6

- 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	$58.33\% \times [350,000$	=	<u>255,500</u>
	$+ (4,000 \times 22)]$		
ราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้น			<u>10,500</u>

การเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุน และราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ มีดังนี้



ราคาทุนของหุ้นออกใหม่ที่จำหน่ายให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (4,000 หุ้น × 22 บาทต่อหุ้น)		88,000
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ :		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิ		
ก่อนการซื้อหุ้น (30% × 350,000)	105,000	
หลังการซื้อหุ้น		
[41.67% × (350,000 + 88,000)]	<u>182,500</u>	<u>77,500</u>
ส่วนเกินของราคาทุนที่มากกว่าราคาตามบัญชีที่โอนให้กับ		
ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่		<u>10,500</u>

กรณีบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน รายการปรับปรุงและตัดบัญชี  
ในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,500	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ก		10,500

### บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา

- การซื้อหุ้นกลับคืนมาโดยบริษัทย่อยจะทำให้ส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อยลดลง
- บริษัทย่อยอาจซื้อหุ้นของตนบางส่วนกลับคืนมาจาก
  - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมด
  - บริษัทใหญ่ทั้งหมด
  - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและบริษัทใหญ่

## บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมาจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

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

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ  
สำหรับงบการเงินรวม 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 บัญชีเงินลงทุนจะต้องถูกปรับปรุงเพิ่ม  
ขึ้นในกระดาษทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+7 ด้วยกำไร  
สะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น

จากวันซื้อหุ้นจนถึงวันที่ 1 มค. 25+6

$[.75 \times (144,000 - 60,000)]$  63,000

จากวันที่ 1 มค. 25+6 จนถึงวันที่ 1 มค. 25+7

$(.8 \times 50,000)$  40,000

รวม 103,000

## กรณีที่ 2

- สมมติว่าหุ้น 1,500 หุ้น ถูกซื้อกลับคืนมาในราคาที่สูงกว่า  
ราคาตามบัญชี เช่น 25 บาทต่อหุ้น
- กรณีนี้จะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ลดลงมากกว่า  
เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัท ก ที่เพิ่มขึ้น
- ดังนั้นในกระดาษทำการจะต้องลดบัญชีเงินลงทุนด้วยจำนวนที่  
คำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข :

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

ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ลดลงเป็นผลเนื่องมาจากรายการซื้อหุ้นคืนของบริษัทย่อย รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนที่จะเกิดขึ้นทุกครั้งที่ในการจัดทำกระดาษทำการ จะมีดังนี้

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

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

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

รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ สำหรับ  
กรณีนี้จะเป็นดังนี้

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

### บริษัทย่อยจำหน่ายหุ้นซื้อคืน

- บริษัทย่อยอาจจำหน่ายหุ้นซื้อคืนบางส่วนหรือทั้งหมดให้กับ
  - บริษัทใหญ่
  - ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
  - บริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- การบัญชีของการจำหน่ายหุ้นซื้อคืนจะเหมือนกับการบัญชีของการออกจำหน่ายหุ้นใหม่ของบริษัทย่อย
- การเปรียบเทียบส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยก่อนและหลังการออกจำหน่ายหุ้นซื้อคืนจะต้องทำเพื่อคำนวณว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียเพิ่มขึ้นหรือลดลง
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน ผลต่างที่เกิดขึ้นจะนำไปปรับเพิ่มหรือลดบัญชีเงินลงทุน และบัญชีส่วนเกินทุนของบริษัทใหญ่ในกระดาษทำการทุกครั้ง
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่จะบันทึกรายการปรับปรุงในสมุดบัญชีครั้งเดียวและไม่ต้องปรับปรุงในกระดาษทำการ

**THE END**