

เอกสารประกอบการสอน
รายวิชา การบัญชีชั้นสูง 2

ยุทธนา พรรคอนันต์

คณะวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัย 2557 ราชภัฏรำไพพรรณี

รายวิชา การบัญชีชั้นสูง 2



ยุทธนา พรรคอนันต์
บธ.ม.(การบัญชี)

คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

2557

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

คำนำ

เอกสารประกอบการสอน รายวิชา การบัญชีชั้นสูง 2 รหัส 3033202 เล่มนี้
เขียนเพื่อ ใช้ประกอบการเรียนสำหรับนักศึกษาในระดับปริญญาตรีหลักสูตรบัญชีบัณฑิตในมหาวิทยาลัย
ทั่วประเทศ และเหมาะสำหรับผู้ที่สนใจศึกษาด้านการบัญชี

ขอบเขตของหนังสือเล่มนี้เรียบเรียงขึ้น ประกอบด้วยเนื้อหาเรื่อง การรวมธุรกิจ
การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย งบการเงินรวม เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับ
การจัดทำงบการเงินรวม กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ
กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนได้ส่วนเสียของบริษัทใหญ่ การลงทุนทางอ้อม
และการถือหุ้นระหว่างบริษัทใหญ่กลุ่มกิจการ งบการเงินรวม – รายการเบ็ดเตล็ด แนวคิดของ
เงินตราต่างประเทศและการแปลงค่างบการเงิน และการบัญชีสำหรับสาขาและจัดทำงบการเงิน
รวม โดยในตอนท้ายของแต่ละบทจะมีคำถามทบทวน สำหรับนักศึกษา หรือผู้ที่สนใจได้ตอบคำถาม
และ ฝึกทักษะในการจัดทำบัญชี เพื่อเป็นการทบทวนความรู้ความเข้าใจ

ผู้เรียบเรียงขอขอบพระคุณเจ้าของเอกสารตำราทุกท่าน ที่ได้ใช้ศึกษาค้นคว้าและ
อ้างอิงในการเขียน ซึ่งนับว่าเป็นประโยชน์อย่างยิ่งอันทำให้หนังสือเล่มนี้สำเร็จได้ และขอขอบคุณ
มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณีที่ให้ความอนุเคราะห์ สนับสนุนส่งเสริมให้จัดทำหนังสือเล่มนี้
จนสำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

ยุทธนา พรรคอนันต์
9 พฤษภาคม 2557

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

สารบัญ

	หน้า
คำนำ	(1)
สารบัญ	(2)
สารบัญภาพ	(8)
สารบัญตาราง	(9)
แผนบริหารการสอนประจำวิชา	(15)
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 1	1
บทที่ 1 การรวมธุรกิจ	3
1.1 ความหมายของการรวมธุรกิจ	3
1.2 เหตุผลและประโยชน์ของการรวมธุรกิจ	3
1.3 วิธีการรวมธุรกิจ	4
1.4 วิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ	5
1.5 ราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์	13
1.6 ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สูงกว่าราคาทุน	16
1.7 การเปิดเผยข้อมูล	21
1.8 สรุป	21
แบบฝึกหัดบทที่ 1	22
เอกสารอ้างอิง	26
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 2	27
บทที่ 2 การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย	29
2.1 การลงทุนซื้อหุ้น	29
2.2 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุน (Fair value / Cost)	32
2.3 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)	34
2.4 การบัญชี ณ วันที่ลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)	36
2.5 กรณีเกิดส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	37
2.6 การตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด	39
2.7 กรณีส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน	41
2.8 ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill)	44
2.9 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี	52
2.10 การซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้น	55
2.11 การลงทุนซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง	56
2.12 สรุป	59
แบบฝึกหัดบทที่ 2	60
เอกสารอ้างอิง	62

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
แผนบริหารการสอนบทที่ 3	63
บทที่ 3 งบการเงินรวม	65
3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย	65
3.2 งบการเงินรวม	67
3.3 ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวม	70
3.4 งบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น	72
3.5 งบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น	78
3.6 ผลกระทบของการกระจายต่องบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น	81
3.7 การกระจายส่วนเกินระหว่างทุนและราคาตามบัญชี	83
3.8 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนเกินฯ ในงบดุลรวม	84
3.9 ผลกระทบของการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่มีต่องบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น	87
3.10 งบกำไรขาดทุนรวม	92
3.11 การเปิดเผยข้อมูล	95
3.12 สรุป	96
แบบฝึกหัดบทที่ 3	106
เอกสารอ้างอิง	119
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 4	120
บทที่ 4 เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับทำงบการเงินรวม	122
4.1 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย	122
4.2 การตรวจสอบหาข้อผิดพลาด	131
4.3 การกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	132
4.4 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน	141
4.5 งบกระแสเงินสดรวม	153
4.6 สรุป	166
แบบฝึกหัดบทที่ 4	167
เอกสารอ้างอิง	183
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 5	184
บทที่ 5 กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ	186
5.1 รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท	186
5.2 การตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท	187
5.3 การขายสินค้าแบบดาวน์สตรีม (Downstream) และอัพสตรีม (Upstream)	193
5.4 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย	196
5.5 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่	201
5.6 สรุป	227

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
แบบฝึกหัดบทที่ 5	228
เอกสารอ้างอิง	236
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 6	237
บทที่ 6 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร	239
6.1 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา	239
6.2 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา	247
6.3 การขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม	258
6.4 สินค้าที่ซื้อเพื่อใช้เป็นสินทรัพย์ดำเนินงาน	271
6.5 สรุป	273
แบบฝึกหัดบทที่ 6	274
เอกสารอ้างอิง	285
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 7	286
บทที่ 7 กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้	288
7.1 รายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	288
7.2 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่	293
7.3 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย	303
7.4 งบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้นกู้ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน	313
7.5 สรุป	323
แบบฝึกหัดบทที่ 7	324
เอกสารอ้างอิง	332
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 8	333
บทที่ 8 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่	335
8.1 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี	335
8.2 การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง	342
8.3 การขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อย	345
8.4 การขายหุ้นของบริษัทย่อยทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุม	353
8.5 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย	354
8.6 บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม	355
8.7 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา	358

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
8.8 บริษัทย่อยออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้น	360
8.9 สรุป	362
แบบฝึกหัดบทที่ 8	364
เอกสารอ้างอิง	373
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 9	374
บทที่ 9 การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการ	376
9.1 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ	376
9.2 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทย่อยลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอื่น	378
9.3 การคำนวณกำไรสุทธิรวม	381
9.4 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอื่น	385
9.5 วิธีส่วนได้เสีย	387
9.6 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่	393
9.7 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีที่ซื้อหุ้น	394
9.8 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีถัดมา	396
9.9 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม-วิธีส่วนได้เสีย	402
9.10 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน	409
9.11 สรุป	417
แบบฝึกหัดบทที่ 9	418
เอกสารอ้างอิง	427
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 10	428
บทที่ 10 งบการเงินรวม – รายการเบ็ดเตล็ด	430
10.1 ตัวเงินรับขายลดระหว่างบริษัท	430
10.2 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ	432
10.3 บริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวม	446
10.4 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	448
10.5 สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย	450
10.6 สรุป	453

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
แบบฝึกหัดบทที่ 10	454
เอกสารอ้างอิง	461
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 11	462
บทที่ 11 แนวคิดของเงินตราต่างประเทศ และการแปลงค่าเงิน ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	464
11.1 คำจำกัดความและแนวคิดของการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	465
11.2 รายการเงินตราต่างประเทศ	468
11.3 การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	468
11.4 รายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ	472
11.5 การขายที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ	474
11.6 การแปลงค่าเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ	474
11.7 วัตถุประสงค์ของการแปลงค่าเงิน	475
11.8 แนวคิดเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	475
11.9 การกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	476
11.10 การแปลงค่าเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศ	479
11.11 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูง	481
11.12 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินฝืด	481
11.13 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่า	497
11.14 สรุป	498
แบบฝึกหัดบทที่ 11	499
เอกสารอ้างอิง	513
แผนบริหารการสอนประจำบทที่ 12	514
บทที่ 12 การบัญชีสำหรับสาขาและการจัดทำงบการเงินรวม	516
12.1 สาขาและแผนก	516
12.2 ระบบบัญชีสำหรับสาขา	517
12.3 บัญชีแยกประเภทระหว่างกัน	517
12.4 ค่าใช้จ่ายที่จ่ายแทนกัน	518
12.5 ทางเลือกในการส่งสินค้าให้กับสาขา	519
12.6 งบการเงินเฉพาะสำหรับสาขาและสำนักงานใหญ่	520
12.7 งบการเงินรวมสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขา	520
12.8 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม	523
12.9 ขั้นตอนในการจัดทำกระจายทำการ	523

สารบัญ (ต่อ)

12.10	รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา	527
12.11	การส่งสินค้าไปสาขาในราคาสูงกว่าทุน	528
12.12	กระดาษทำการเมื่อสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าในราคาที่สูงกว่าทุน	530
12.13	รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา	532
12.14	สินค้าคงเหลือต้นงวดที่มียอดคงเหลือสูงกว่าราคาทุน	534
12.15	การกระทบยอดบัญชีระหว่างกัน	540
12.16	รายการระหว่างสาขา	543
12.17	สรุป	545
	แบบฝึกหัดบทที่ 12	547
	เอกสารอ้างอิง	554
	บรรณานุกรม	555
	ภาคผนวก	558

สารบัญญภาพ

ภาพที่		หน้า
3.1	โครงสร้างของกลุ่มกิจการ	66
9.1	การลงทุนทางตรง	376
9.2	การลงทุนทางอ้อม	377
9.3	การถือหุ้นระหว่างกัน	378
9.4	ความสัมพันธ์ของบริษัท ก ข ค	379
9.5	การลงทุนทางอ้อม	385
9.6	โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ	409
11.1	ขั้นตอนการแปลงค่าและการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	480

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1-1	แสดงการคำนวณการตัดค่าความนิยมติดลบกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	17
3-1	แสดงงบดุลที่จัดทำขึ้นทันทีหลังจากการลงทุน	73
3-2	แสดงกระบวนการจัดทำงบดุลรวมของบริษัท ก	75
3-3	แสดงกระบวนการจัดทำงบดุลรวมสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย	77
3-4	แสดงกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม	79
3-5	ส่วนได้เสีย 90% งบรวม 1 ปี หลังวันซื้อหุ้น	80
3-6	งบดุลแสดงการเปรียบเทียบราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมก่อนการซื้อ	82
3-7	แสดงการกระจายผลต่างระหว่างราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อบริษัท ก และบริษัท ข 90%	83
3-8	แสดงการกระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้และค่าความนิยมส่วนได้เสีย 90%	85
3-9	กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมหลังวันที่ซื้อหุ้นและส่วนเกินฯ ยังไม่ตัดจำหน่ายส่วนได้เสีย 90% 1 ปีหลังวันที่ซื้อหุ้นและส่วนเกินฯ ยังไม่ตัดจำหน่าย	88
3-10	งบกำไรขาดทุนรวมและงบกำไรสะสมรวม	93
4-1	วิธีส่วนได้เสีย-ปีที่ซื้อหุ้น	125
4-2	วิธีส่วนได้เสีย-ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น	129
4-3	งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น	134
4-4	ส่วนได้เสีย 90% - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น	136
C4-1	วิธีราคาหุ้น-ปีที่ซื้อหุ้น (Conversion to equity method)	143
C4-2	วิธีราคาหุ้น-ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น (Conversion to equity method)	147
T4-1	วิธีราคาหุ้น-ปีที่ซื้อ (Traditional method)	149
T4-2	วิธีราคาหุ้น-ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น (Traditional method)	151
4-5	งบกระแสเงินสดรวม-วิธีทางอ้อม	157
4-6	กระดาษทำการสำหรับงบกระแสเงินสดรวม-วิธีทางอ้อม	158
4-7	งบกระแสเงินสดรวม-วิธีทางตรง	160
4-8	กระดาษทำการสำหรับเงินกระแสเงินสดรวม-วิธีทางตรง	162
5-1	แสดงกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ 31 ธ.ค.25X5 ของทั้งสองบริษัท	206
5-2	วิธีได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Downstream	207
C5-1	แสดงการเปลี่ยนวิธีราคาหุ้นเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข	210
T5-1	วิธีราคาหุ้น ส่วนได้เสีย 90% Downstream (Traditional method)	211
5-3	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% Upstream	216

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
C5-2	แสดงการแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข	221
T5-2	วิธีราคาทุนส่วนได้เสีย 80% Upstream (Traditional method)	223
6-1	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Downstream	241
6-2	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Upstream	244
6-3	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90%	261
C6-3	แสดงการแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity Method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข	265
T6-3	วิธีราคาทุนส่วนได้เสีย 90% (Traditional method)	267
7-1	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 70% บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่	297
7-2	ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้	301
7-3	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย	305
7-4	สรุปยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้ระหว่างกันที่ปรากฏในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข	311
7-5	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่	314
C7-5	แสดงการเปลี่ยนแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข	318
7-6	วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 80% (Conversion to equity method)	319
T7-6	วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 80% (Traditional method)	320
8-1	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% กำไรและเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น	339
8-2	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง	343
8-3	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% การขายหุ้น 10% ของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี	346
8-4	วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% การขายหุ้น 10% ของบริษัทย่อยในระหว่างงวดบัญชี	350
9-1	วิธีส่วนได้เสีย บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทอื่น	382
9-2	วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นในบริษัทอื่น	388
9-3	วิธีหุ้นซื้อคืน ปีที่ซื้อหุ้น	395
9-4	วิธีหุ้นซื้อคืน ปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้น	397
9-5	บริษัทย่อยซื้อหุ้นบริษัทใหญ่ วิธีประเพณีปฏิบัติที่ซื้อหุ้น	402
9-6	วิธีประเพณีปฏิบัติ ปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้น	405
9-7	วิธีส่วนได้เสีย บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน	413

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
10-1	บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ไม่ได้ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย	437
10-2	บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย	441
10-3	การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทใหญ่	446
10-4	การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อย	451
10-5	การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่-การปรับลดเกี่ยวข้องกับหุ้นของบริษัทย่อย	451
10-6	การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทใหญ่-การปรับลดเกี่ยวข้องกับหุ้นของบริษัทใหญ่	452
11-1	วิธีซื้อ ส่วนได้เสีย 80% Current rate ปีที่ซื้อหุ้น	491

แผนบริหารการสอนประจำวิชา

รหัสวิชา 3033302 3 (3-0-6)

รายวิชา การบัญชีขั้นสูง 2
Advanced Accounting

คำอธิบายรายวิชา

ศึกษาการบัญชีการรวมกิจการ การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย การทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย การถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือ การบัญชีสำหรับการค้าระหว่างประเทศการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ การเปิดสาขา การจัดทำงบการเงิน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด การแสดงรายการพิเศษในงบการเงิน

ความมุ่งหมายรายวิชา

1. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจเงื่อนไขที่กิจการหนึ่งมีอำนาจควบคุมอีกกิจการหนึ่ง
2. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับขั้นตอนการรวมธุรกิจ
3. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจแนวปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันรวมธุรกิจ
4. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจวิธีการบัญชีสำหรับรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีส่วนได้เสีย และวิธีราคาทุน
5. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจแนวปฏิบัติในการปรับปรุงรายการเพื่อจัดทำงบการเงินเมื่อบริษัทใหญ่มีรายการหุ้นกู้ระหว่างกัน
6. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายการค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
7. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจระบบบัญชีสำหรับสาขาและงบการเงินรวมสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขา
8. เพื่อให้นักศึกษาเข้าใจแนวปฏิบัติในการแก้ไขข้อผิดพลาดและรายการพิเศษในการจัดทำงบการเงินรวม

เนื้อหา

บทที่ 1 การรวมธุรกิจ

3 ชั่วโมง

- 1.1 ความหมายของการรวมธุรกิจ
- 1.2 เหตุผลและประโยชน์ของการรวมธุรกิจ
- 1.3 วิธีการรวมธุรกิจ
- 1.4 วิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ
- 1.5 ราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
- 1.6 ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สูงกว่าราคาทุน
- 1.7 การเปิดเผยข้อมูล
- 1.8 สรุป

บทที่ 2 การลงทุนซื้อหุ้น-การบัญชีและรายงานของผู้ลงทุน

6 ชั่วโมง

- 2.1 การลงทุนซื้อหุ้น
- 2.2 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุน (Fair value / Cost)
- 2.3 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
- 2.4 การบัญชี ณ วันที่ลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
- 2.5 กรณีเกิดส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี
- 2.6 การตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด
- 2.7 กรณีส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน
- 2.8 ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill)
- 2.9 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี
- 2.10 การซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้น
- 2.11 การลงทุนซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง
- 2.12 สรุป

บทที่ 3 งบการเงินรวม

6 ชั่วโมง

- 3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- 3.2 งบการเงินรวม
- 3.3 ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวม
- 3.4 งบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น
- 3.5 งบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.6 ผลกระทบของการกระจายต่องบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น
- 3.7 การกระจายส่วนเกินระหว่างทุนและราคาตามบัญชี

- 3.8 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนเกินฯ ในงบดุลรวม
- 3.9 ผลกระทบของการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่มีต่องบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.10 งบกำไรขาดทุนรวม
- 3.11 การเปิดเผยข้อมูล
- 3.12 สรุป

บทที่ 4 เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับทำงบการเงินรวม 3 ชั่วโมง

- 4.1 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย
- 4.2 การตรวจสอบหาข้อผิดพลาด
- 4.3 การกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้
- 4.4 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน
- 4.5 งบกระแสเงินสดรวม
- 4.6 สรุป

บทที่ 5 กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ 3 ชั่วโมง

- 5.1 รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท
- 5.2 การตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท
- 5.3 การขายสินค้าแบบดาวน์สตรีม (Downstream) และอัปสตรีม (Upstream)
- 5.4 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย
- 5.5 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่
- 5.6 สรุป

บทที่ 6 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร 3 ชั่วโมง

- 6.1 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา
- 6.2 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา
- 6.3 การขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม
- 6.4 สินค้าที่ซื้อเพื่อใช้เป็นสินทรัพย์ดำเนินงาน
- 6.5 สรุป

บทที่ 7 กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ 3 ชั่วโมง

- 7.1 รายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัท
- 7.2 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่
- 7.3 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย
- 7.4 งบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้นกู้ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน

7.5 สรุป

บทที่ 8 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ 3 ชั่วโมง

- 8.1 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี
- 8.2 การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง
- 8.3 การขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อย
- 8.4 การขายหุ้นของบริษัททำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 8.5 การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย
- 8.6 บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม
- 8.7 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา
- 8.8 บริษัทย่อยออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้น
- 8.9 สรุป

บทที่ 9 การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการ 3 ชั่วโมง

- 9.1 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ
- 9.2 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทย่อยลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอื่น
- 9.3 การคำนวณกำไรสุทธิรวม
- 9.4 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอื่น
- 9.5 วิธีส่วนได้เสีย
- 9.6 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่
- 9.7 กระดาษทำการสำหรับการเงินรวม-ปีที่ซื้อหุ้น
- 9.8 กระดาษทำการสำหรับการเงินรวม-ปีถัดมา
- 9.9 กระดาษทำการสำหรับการเงินรวม-วิธีส่วนได้เสีย
- 9.10 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน
- 9.11 สรุป

บทที่ 10 งบการเงินรวม-รายการเบ็ดเตล็ด 3 ชั่วโมง

- 10.1 ตัวเงินรับขายลดระหว่างบริษัท
- 10.2 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ
- 10.3 บริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวม
- 10.4 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ
- 10.5 สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย
- 10.6 สรุป

บทที่ 11 แนวคิดของเงินตราต่างประเทศ และการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตรา 6 ชั่วโมง

ต่างประเทศ

- 11.1 คำจำกัดความและแนวคิดของการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 11.2 รายการเงินตราต่างประเทศ
- 11.3 การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.4 รายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.5 การขายที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.6 การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
- 11.7 วัตถุประสงค์ของการแปลงค่าการเงิน
- 11.8 แนวคิดเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
- 11.9 การกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
- 11.10 การแปลงค่างบการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศ
- 11.11 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูง
- 11.12 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อปกติ
- 11.13 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่า
- 11.14 สรุป

บทที่ 12 การบัญชีสำหรับสาขาและการจัดทำงบการเงินรวม

3 ชั่วโมง

- 12.1 สาขาและแผนก
- 12.2 ระบบบัญชีสำหรับสาขา
- 12.3 บัญชีแยกประเภทระหว่างกัน
- 12.4 ค่าใช้จ่ายที่จ่ายแทนกัน
- 12.5 ทางเลือกในการส่งสินค้าให้กับสาขา
- 12.6 งบการเงินเฉพาะสำหรับสาขาและสำนักงานใหญ่
- 12.7 งบการเงินรวมสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขา
- 12.8 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
- 12.9 ขั้นตอนในการจัดทำกระดาษทำการ
- 12.10 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา
- 12.11 การส่งสินค้าไปสาขาในราคาสูงกว่าทุน
- 12.12 กระดาษทำการเมื่อสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าในราคาที่สูงกว่าทุน
- 12.13 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชี

ของสาขา

- 12.14 สินค้าคงเหลือต้นงวดที่มียอดคงเหลือสูงกว่าราคาทุน
- 12.15 การกระทบยอดบัญชีระหว่างกัน
- 12.16 รายการระหว่างสาขา
- 12.17 สรุป

กิจกรรมการเรียนการสอน

- 1. ศึกษาเอกสารประกอบการสอน
- 2. กิจกรรมการบรรยายเนื้อหาและซักถาม
- 3. กิจกรรมร่วมอภิปรายและสรุปเนื้อหา
- 4. กิจกรรมทำแบบฝึกหัดในชั้นเรียน

สื่อการเรียนการสอน

- 1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
- 2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) เนื้อหาการสอน

การวัดผลและประเมินผล

การวัดผล

- | | |
|--|----------|
| 1. คะแนนเก็บระหว่างภาคเรียน | |
| 1.1 เวลาเรียนและการมีส่วนร่วมในชั้นเรียน | 10 คะแนน |
| 1.2 การส่งงานที่ได้รับมอบหมาย | 10 คะแนน |
| 1.3 สอบเก็บคะแนนครั้งที่ 1 | 20 คะแนน |
| 1.4 สอบเก็บคะแนนครั้งที่ 2 | 20 คะแนน |
| 2. คะแนนสอบปลายภาค | 40 คะแนน |

เกณฑ์การประเมินผล

คะแนนระหว่าง 80 - 100	ได้ระดับ A
คะแนนระหว่าง 75 - 79	ได้ระดับ B+
คะแนนระหว่าง 70 - 74	ได้ระดับ B
คะแนนระหว่าง 65 - 69	ได้ระดับ C+
คะแนนระหว่าง 60 - 64	ได้ระดับ C
คะแนนระหว่าง 55 - 59	ได้ระดับ D+
คะแนนระหว่าง 50 - 54	ได้ระดับ D
คะแนนระหว่าง 0 - 49	ได้ระดับ F

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 1

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 1 การรวมธุรกิจ

- 1.1 ความหมายของการรวมธุรกิจ
- 1.2 เหตุผลและประโยชน์ของการรวมธุรกิจ
- 1.3 วิธีการรวมธุรกิจ
- 1.4 วิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ
- 1.5 ราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
- 1.6 ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สูงกว่าราคาทุน
- 1.7 การเปิดเผยข้อมูล
- 1.8 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 1 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. บอกความหมายของการรวมธุรกิจได้
2. อธิบายเหตุผลและประโยชน์ของการรวมธุรกิจได้
3. บอกถึงวิธีการรวมธุรกิจและวิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ
4. อธิบายการรวมธุรกิจเมื่อราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
5. อธิบายการรวมธุรกิจเมื่อราคายุติธรรมของสินทรัพย์สูงกว่าราคาทุน

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บทที่ 1

การรวมธุรกิจ

การรวมกิจการเป็นวิธีการขยายกิจการของธุรกิจอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นผลให้สามารถขยายการดำเนินงานเดิมที่มีอยู่แล้วให้มีขนาดใหญ่ขึ้น สามารถเพิ่มปริมาณผลผลิตได้มากขึ้น

1.1 ความหมายของการรวมธุรกิจ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 เรื่องการรวมธุรกิจให้ความหมายของการรวมธุรกิจไว้ว่าการรวมธุรกิจหมายถึง “การนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน โดยการที่กิจการหนึ่งรวมกันอีกกิจการหรือการที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุมสินทรัพย์และการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง” (สภาวิชาชีพ, 2552 : ออนไลน์)

1.2 เหตุผลและประโยชน์ของการรวมธุรกิจ

ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ต้องการรวมธุรกิจเข้าด้วยกัน เนื่องจากมีผลดีต่อการประกอบธุรกิจ (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 251) ดังนี้

1. ประหยัดต้นทุนในการขยายธุรกิจ ในการสร้างธุรกิจขึ้นใหม่ด้วยการลงทุนเป็นการขยายธุรกิจโดยใช้เงินทุนจำนวนมาก การรวมธุรกิจเป็นวิธีการขยายธุรกิจที่ประหยัดต้นทุน เช่น ต้นทุนเรื่องสถานที่ ต้นทุนอุปกรณ์ ลดต้นทุนการผลิต ทำให้สามารถขยายสายการผลิตได้มากขึ้นลดต้นทุนด้านการวิจัยและพัฒนา

2. ลดความเสี่ยงทางธุรกิจ การรวมธุรกิจมีความเสี่ยงน้อยกว่าการขยายธุรกิจโดยการสร้างธุรกิจใหม่ เนื่องจากมีโครงสร้างทางการเงินที่แข็งแกร่งขึ้น มีความสามารถในการระดมทุนและก่อหนี้สูงขึ้น เพื่อนำมาใช้ในการลงทุนที่เพิ่มขึ้น อีกทั้งผลิตภัณฑ์ที่มีตลาดรองรับที่แน่นอนไม่ต้องหาตลาดใหม่หรือทดลองสินค้า

3. ดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องไม่หยุดชะงัก การรวมธุรกิจทำให้กิจการด้านดำเนินงานได้ต่อเนื่องไม่ต้องรอการจัดหาทรัพยากรบุคคล เงินทุน อุปกรณ์และวัตถุดิบ สามารถสร้างโอกาสในการลงทุน เพิ่มอำนาจในการต่อรอง สร้างอัตราการเติบโตของรายได้

4. หลีกเลี่ยงการเข้าดำเนินงานโดยกิจการอื่น การรวมกันของกิจการที่มีขนาดใหญ่ใกล้เคียงกันหรือธุรกิจขนาดเล็กช่วยให้หลีกเสี่ยงการถูกธุรกิจหรือกิจการที่มีขนาดใหญ่เข้ามาควบกิจการ

5. ลดคู่แข่งชั้นการรวมธุรกิจของกิจการประเภทเดียวกันเป็นการลดคู่แข่งเนื่องจากเป็นสินค้าและบริการที่เป็นชนิดเดียวกัน ทำให้สามารถเพิ่มส่วนแบ่งทางการตลาดให้มากขึ้น เพิ่มอำนาจการต่อรองกับลูกค้า

6. ความต้องการในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การรวมธุรกิจนั้นกิจการจะได้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่กิจการอื่นถือครองอยู่โดยการลงทุนที่ต่ำ เช่น การได้มาซึ่งชื่อเสียง ค่าความนิยมทางธุรกิจ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร หรือสัมปทานของกิจการที่มารวมกัน

7. ประโยชน์ด้านภาษี

การแยกประเภทโครงสร้างการรวมธุรกิจ

การแยกประเภทโครงสร้างการรวมธุรกิจสามารถแบ่งแยกเป็น 3 ประเภท คือ

1. การรวมธุรกิจแบบแนวนอน (Horizontal integration) เป็นการรวมธุรกิจที่มีลักษณะเหมือนกันเข้าด้วยกัน คือ การรวมกันของธุรกิจที่มีการผลิตสินค้าหรือบริการที่เหมือนกันมาร่วมเข้าด้วยกัน ทำให้ขนาดของธุรกิจใหญ่ขึ้น อำนาจต่อรองมากขึ้น ส่วนแบ่งการตลาดเพิ่มขึ้น เช่น การรวมกัน ของธุรกิจสิ่งทอ การรวมกันของธุรกิจอาหารกระป๋อง เป็นต้น (ขวัญสกุล เติ่งอำนวนย, 2546 : 78)

2. การรวมธุรกิจแบบแนวตั้ง (Vertical integration) เป็นการรวมของกิจการที่มีสินค้าหรือบริการที่มีความเกี่ยวข้องกัน มีลักษณะพึ่งพากันหรือใช้ร่วมกัน แต่อยู่กับคนละระดับการผลิต เช่น การรวมกันของกิจการผลิตน้ำอัดลมกับกิจการผลิตขวดน้ำ หรือการรวมกันของธุรกิจสิ่งพิมพ์ กับธุรกิจผลิตกระดาษ (ดุซฎีกี สงวนชาติ และคนอื่น ๆ, 2550 : 92)

3. การรวมกันของธุรกิจแบบผสม (Conglomerate integration) เป็นการรวมกันของกิจการที่ผลิตสินค้าหรือบริการที่มีความแตกต่างกัน มีความเกี่ยวข้องทางการตลาดและส่วนแบ่งการตลาดน้อยมาก หรือไม่มีความเกี่ยวข้องกันเลย การรวมกันในลักษณะนี้ช่วยลดความเสี่ยงในการผันผวนของรายได้ เนื่องจากความต้องการของลูกค้าในสินค้าบางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลง เช่น การรวมธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้ากับธุรกิจภาพยนตร์ หรือการรวมธุรกิจอาหารกระป๋องกับธุรกิจโรงแรม (สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ, 2543 : 53)

1.3 วิธีกรรวมธุรกิจ

การแยกวิธีกรรวมธุรกิจ สามารถจำแนกโดยพิจารณาจากผลที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจได้ 4 ประเภท (สภาวิชาชีพ, 2552 : ออนไลน์) คือ

1. การควบกิจการ (Statutory merger) หมายถึง การรวมธุรกิจโดยกิจการหนึ่งซื้อหรือรับโอนสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของอีกกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการซึ่งอาจกระทำได้หลายวิธี เช่น

- โดยการแลกเปลี่ยนหุ้นทุน

- โดยการชำระเป็นเงินสด
- โดยการชำระเป็นหุ้นกู้
- โดยการชำระเป็นสินทรัพย์อื่น ๆ

หรือการรวมโดยหลายวิธีรวมกัน ซึ่งจะทำให้กิจการผู้ซื้อหรือผู้รับโอนเป็นกิจการที่ยังคงอยู่ กิจการผู้ขายหรือผู้โอนจะต้องล้มเลิกกิจการไปหรือกลายเป็นหน่วยงานย่อยของกิจการผู้ซื้อ

เช่น การรวมกันของบริษัท ก และบริษัท ข มารวมกันตามวิธีควบกิจการ (Statutory merger) เพื่อวัตถุประสงค์ให้กิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นมีส่วนแบ่งการตลาดเพิ่มขึ้น จึงทำให้บริษัทเหลือเพียงบริษัท ก หรือ บริษัท ข เพียงบริษัทเดียวอีกบริษัทได้เลิกกิจการไป

2. การรวมกิจการ (Statutory consolidation) เป็นการรวมธุรกิจโดยการจัดตั้งกิจการขึ้นมาใหม่เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของกิจการที่ดำเนินงานอยู่แล้วตั้งแต่ 2 กิจการขึ้นไป โดยการแลกเปลี่ยนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ตามวิธีนี้กิจการเดิมทั้งหมดต้องล้มเลิกกิจการไป และมีกิจการใหม่ดำเนินงานต่อไป เช่น การรวมกันของสองบริษัท คือ บริษัท ก และบริษัท ข เพื่อจัดตั้งเป็นบริษัทใหม่ คือ บริษัท ค โดยบริษัท ก และบริษัท ข เลิกกิจการไป

3. การซื้อหุ้น (Stock acquisition) การรวมธุรกิจโดยการที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกกิจการหนึ่งทั้งหมดหรือบางส่วน โดยการจ่ายชำระเป็นเงินสด หุ้นทุน หุ้นกู้ หรือสินทรัพย์อื่น ๆ การรวมกันตามวิธีนี้กิจการทั้งสองยังดำเนินงานอยู่ตามปกติเป็นอิสระแยกจากกัน ความสัมพันธ์ของทั้งสองกิจการจะเป็นไปในรูปของบริษัทในเครือหรือในรูปบริษัทหนึ่งเป็นบริษัทใหญ่ อีกบริษัทเป็นบริษัทย่อย

4. การซื้อสินทรัพย์สุทธิ (Acquisition of net assets) เป็นการรวมธุรกิจโดยกิจการหนึ่งซื้อสินทรัพย์สุทธิของอีกกิจการหนึ่ง โดยไม่มีการซื้อหุ้นทุนของกิจการนั้น แต่กิจการผู้ซื้ออาจออกตราสารหนี้ หุ้นทุน หรือสินทรัพย์ต่าง ๆ ให้กับกิจการผู้ขายส่วนกิจการผู้ขายยังดำเนินกิจการอยู่ต่อไปเป็นหน่วยงานอิสระ วิธีการนี้จะไม่ก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในลักษณะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย เช่น การรวมธุรกิจโดยบริษัท ก ต้องการขยายธุรกิจด้วยการซื้อสินทรัพย์ของบริษัท ข โดยการออกหุ้นกู้ให้บริษัท ข เท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

1.4 วิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจไว้ 2 วิธี (สภาวิชาชีพ, 2552 : ออนไลน์) คือ

1. วิธีการรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method)
2. วิธีซื้อ (Purchase method)

วิธีการบัญชีทั้งสองวิธีมิใช่ว่ากิจการที่รวมกันจะเลือกใช้วิธีใดก็ได้ เนื่องจากมีหลักเกณฑ์อยู่ว่าบริษัทจะใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีก็ต่อเมื่อการรวมธุรกิจเข้าเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ทุกประการ ถ้าหากการรวมธุรกิจไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งแล้ว กิจการก็ต้องใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชี

วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method)

การรวมส่วนได้เสีย หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการแต่ละกิจการที่มา รวมกันได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์และการดำเนินงานทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดของกิจการแล้ว เพื่อรองรับความเสี่ยงและประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้วต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ เนื่องจากไม่มีกิจการใดที่สามารถครอบงำกิจการอื่นได้

การรวมส่วนได้เสีย ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นระหว่างกลุ่มผู้ถือหุ้นของกิจการต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์มารวมกัน เพื่อต้องการเป็นกิจการเดียวกันและดำเนินงานต่อไปโดยไม่มี การเปลี่ยนแปลงมูลค่าทางบัญชี เนื่องจากไม่มีกิจการใดต้องการซึ่งส่วนได้เสียของกิจการหนึ่ง ดังนั้น จึงไม่มีการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างกันตามวิธีนี้ สินทรัพย์ หนี้สิน และกำไรสะสมของกิจการที่มา รวมกันจะโอนไปยังกิจการใหม่ในราคาตามบัญชี กำไรของกิจการใหม่จะรวมกำไรของกิจการเดิมที่มา รวมกันตั้งแต่ต้นปี โดยไม่คำนึงถึงวันที่นำกิจการมารวมกัน

หลักเกณฑ์ในการรวมธุรกิจตามวิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ย่อหน้า 15 กำหนดไว้ดังนี้

วิธีการรวมส่วนได้เสียจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

1. เมื่อกิจการที่มารวมกันแลกเปลี่ยนหน้าสามัญที่มีสิทธิออกเสียงอย่างเสมอภาคระหว่างกันโดยต้องนำหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่หรือทั้งหมดมาแลกเปลี่ยนระหว่างกันหรือมารวมกัน
2. มูลค่ายุติธรรมของกิจการที่มารวมกันต้องไม่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ
3. หลังจากการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการที่มารวมกันต้องคงไว้ซึ่งสิทธิออกเสียงและส่วนได้เสียในกิจการที่มารวมแล้วตามสัดส่วนเดิมหรือใกล้เคียงกัน สัดส่วนเดิมที่มีอยู่ระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ

การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Pooling of interest method)

การรวมธุรกิจภายใต้วิธีการรวมบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียโดยเป็นไปตามเงื่อนไขมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ได้กำหนดไว้ตามวิธีนี้ สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่มารวมกิจการกัน จะรวมอยู่เป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ยังคงอยู่ ส่วนกำไรสะสมและส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของกิจการที่มารวมกันจะบันทึกบัญชีในการรวมธุรกิจด้วยจำนวนเท่าใด ขึ้นอยู่กับมูลค่าของหุ้นสามัญ

ที่นำไปแลกกับกิจการที่มารวมกัน ดังนั้น จึงแบ่งการนำหุ้นสามัญไปแลกสินทรัพย์สุทธิของบริษัท
ที่มารวมกิจการเป็น 3 กรณี ดังนี้

1. นำหุ้นสามัญของบริษัทที่คงอยู่ไปแลกสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่นำมารวม กรณีมูลค่าหุ้น
น้อย

วิเคราะห์โดยนำหุ้นสามัญที่ออกให้ของบริษัทที่คงอยู่เปรียบเทียบกับหุ้นสามัญของ
บริษัทที่นำมารวมแล้วราคาตามบัญชีของหุ้นสามัญที่ออกให้น้อยกว่า ผลต่างถือเป็นส่วนเกิน นำไป
บันทึกบัญชีเครดิตส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

ตัวอย่าง 1-1 บริษัท ก ต้องการขยายธุรกิจจึงตัดสินใจรวมธุรกิจกับบริษัท ข โดยออกหุ้นจำนวน
18,000 หุ้น เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขส่วนได้เสียทุกประการ
งบดุลของทั้ง 2 บริษัท ก่อนรวมธุรกิจมีดังนี้ (รวมธุรกิจแบบควบกิจการ)

	บริษัท ก	บริษัท ข
สินทรัพย์รวม	480,000	380,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น :		
หนี้สินรวม	60,000	80,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท)	300,000	200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	30,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>	<u>70,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>480,000</u>	<u>380,000</u>

บริษัท ก เป็นบริษัทที่คงอยู่จะได้รับสินทรัพย์ หนี้สินของบริษัท ข รวมทั้งผลต่างจาก
การออกหุ้นเพื่อแลกกิจการ จำนวน 20,000 บาท บันทึกเป็นส่วนเกินมูลค่าหุ้น ดังนี้

Dr สินทรัพย์รวม	380,000	
Cr หนี้สินรวม		80,000
หุ้นสามัญ (18,000×10)		180,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (30,000+20,000)		50,000
กำไรสะสม		70,000

2. นำหุ้นสามัญของบริษัทที่คงอยู่ไปแลกสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่มารวมกัน กรณีมูลค่าหุ้นของบริษัททั้งสองเท่ากัน

วิเคราะห์โดย นำหุ้นสามัญที่ออกให้ของบริษัทที่คงอยู่เปรียบเทียบกับหุ้นสามัญของบริษัทที่นำมารวมแล้วราคาตามบัญชีของบริษัททั้งสองเท่ากัน

ตัวอย่างที่ 1-2 จากตัวอย่างที่ 1-1 สมมติว่าบริษัท ก ออกหุ้นจำนวน 20,000 หุ้น เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

กรณีนี้บริษัท ก เป็นบริษัทที่คงอยู่จะได้รับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนเกินมูลค่าหุ้นและกำไรสะสมของบริษัท ข โดยนำมาบันทึกบัญชีดังนี้

Dr สินทรัพย์รวม	380,000
Cr หนี้สินรวม	80,000
หุ้นสามัญ (20,000x10)	200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	30,000
กำไรสะสม	70,000

3. นำหุ้นสามัญของบริษัทที่คงอยู่ไปแลกสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่มารวมกัน กรณีเกิดส่วนต่ำ

วิเคราะห์โดยนำหุ้นสามัญที่ออกให้ของบริษัทที่คงอยู่เปรียบเทียบกับหุ้นสามัญของบริษัทที่นำมารวมกัน แล้วราคาตามบัญชีของหุ้นสามัญที่ออกให้มากกว่า ผลต่างถือเป็นส่วนต่ำกิจการต้องตัดส่วนต่ำดังกล่าวให้หมดไป โดยตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นของบริษัทที่ถูกรวมกิจการก่อนและถ้ายังไม่พอให้ตัดบัญชีส่วนเกินของบริษัทที่คงอยู่ กำไรสะสมของบริษัทที่ถูกรวมกิจการ และกำไรสะสมของกิจการที่คงอยู่ตามลำดับ ดังตัวอย่างที่ 1-3 และ 1-4

(กรณีกิจการที่คงอยู่ถูกตัดกำไรสะสมจากการรวมธุรกิจเกิดขึ้นได้ยาก เนื่องจากไม่มีเหตุผลที่จะรวมกิจการถ้าเกิดผลต่างหรือขาดทุนจากการรวมกิจการ)

ตัวอย่างที่ 1-3 สมมติว่า จากตัวอย่าง 1-1 บริษัท ก ออกหุ้นสามัญจำนวน 22,000 บาท เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข กรณีเปรียบเทียบมูลค่าหุ้นสามัญที่ออกให้กับหุ้นสามัญของบริษัท ข เกิดส่วนต่ำ จำนวน 20,000 บาท (220,000 – 200,000) กิจการต้องตัดส่วนต่ำให้หมด โดยตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ข และนำมาบันทึกบัญชีเพียงเครดิตบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญเพียง 10,000 (30,000 – 20,000) ดังนี้

Dr สิ้นทรัพย์รวม	380,000	
Cr หนี้สินรวม		80,000
หุ้นสามัญ (22,000x10)		220,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		10,000
กำไรสะสม		70,000

ตัวอย่างที่ 1-4 สมมติว่าจากตัวอย่างที่ 1-1 บริษัท ก ออกหุ้นสามัญจำนวน 28,000 หุ้น เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

กรณีนี้ เปรียบเทียบหุ้นสามัญที่ออกให้กับหุ้นสามัญของบริษัท ข จะมีส่วนต่อมูลค่าจำนวน 80,000 บาท (280,000 – 200,000) กิจการต้องตัดส่วนต่อให้หมด โดยตัดกับบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นของบริษัท ข จำนวน 30,000 บาท ด้วยการไม่นำมาบันทึกบัญชีส่วนต่อมูลค่าคงเหลือ 50,000 (80,000 – 30,000) ตัดกับส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญด้วยจำนวน 40,000 บาท โดยบันทึกบัญชีเดบิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ ส่วนต่อมูลค่าคงเหลือ 10,000 บาท (50,000 – 40,000) นำไปตัดกับบัญชีกำไรสะสมของบริษัท ข และนำกำไรสะสมส่วนที่เหลือ 60,000 บาท (70,000 – 10,000) บันทึกบัญชีเครดิต กำไรสะสม ดังนี้

Dr สิ้นทรัพย์รวม	380,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		40,000
Cr หนี้สินรวม		80,000
หุ้นสามัญ (28,000x10)		280,000
กำไรสะสม		60,000

การรวมธุรกิจจากตัวอย่างข้างต้นเป็นการรวมตามวิธีควบกิจการ (Statutory merger) ส่วนการรวมธุรกิจตามวิธีรวมกิจการ (Statutory consolidation) ซึ่งจะมีบริษัทใหม่เกิดขึ้นและดำเนินธุรกิจแทนการบันทึกบัญชีดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่าง 1-5 จากโจทย์ตัวอย่าง 1-1 สมมติว่าบริษัท ค ออกหุ้นสามัญจำนวน 51,000 หุ้น เพื่อแลกสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ก และ ข วิเคราะห์โดย หุ้นสามัญที่ออกให้ของบริษัท ค เปรียบเทียบกับมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ก และ ข จะเกิดส่วนต่อจำนวน 30,000 บาท

(40,000+30,000-10,000) ดังนั้นจึงนำไปตัดจากส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัททั้งสอง และสามารถนำมาบันทึกบัญชีได้เพียง 60,000 บาท บันทึกบัญชีดังนี้

Dr สินทรัพย์รวม (480,000 + 380,000)	860,000
Cr หนี้สินรวม (60,000 + 80,000)	140,000
หุ้นสามัญ (51,000x10)	510,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (40,000+30,000-10,000)	30,000
กำไรสะสม (80,000 + 70,000)	150,000

การถือหุ้นระหว่างกันก่อนการรวมธุรกิจ

กรณีที่บริษัทหนึ่งถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งไว้เพียงเล็กน้อยและบันทึกบัญชีใช้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้ำหลักทรัพย์เพื่อขาย

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 กิจการจะถือว่าหุ้นที่ซื้อนั้นเป็นเงินลงทุนซึ่งแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบดุล ต่อมาเมื่อมีการรวมธุรกิจของบริษัททั้งสอง จำนวนหุ้นที่ซื้อดังกล่าวต้องมีการไถ่ถอนคืน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544 : 257)

ตัวอย่าง 1-6 สมมติว่าบริษัท ก ได้ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข ไว้จำนวน 100 หุ้น ในราคาหุ้น 2,000 บาท ซึ่งบริษัท ก บันทึกไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้ำ งบดุลบางส่วนของบริษัท ก และบริษัท ข เป็นดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
หลักทรัพย์เพื่อค้ำ	2,000	-
สินทรัพย์อื่น ๆ	<u>398,000</u>	<u>350,000</u>
รวมสินทรัพย์ทั้งสิ้น	<u>400,000</u>	<u>350,000</u>
หนี้สินทั้งสิ้น	150,000	140,000
หุ้นสามัญ (10 บาท/หุ้น)	150,000	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	30,000
กำไรสะสม	<u>60,000</u>	<u>80,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	<u>400,000</u>	<u>350,000</u>

กรณีที่ 1 บริษัท ก ออกหุ้นสามัญจำนวน 11,000 หุ้น เพื่อแลกกับสินทรัพย์ของ บริษัท ข ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขการรวมธุรกิจตามวิธีร่วมส่วนได้ส่วนเสีย และวิธีการรวมธุรกิจแบบควบกิจการ (Statutory merger) ดังนี้

Dr สินทรัพย์ทั้งสิ้น	350,000	
Cr หนี้สินทั้งสิ้น		140,000
หุ้นสามัญ (11,000x10)		110,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (30,000 - 12,000)		18,000
กำไรสะสม		80,000
หลักทรัพย์เพื่อค่า		2,000

วิเคราะห์โดยก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท ก ได้ถือหุ้นของบริษัท ข ไว้จำนวน 100 หุ้น เมื่อรวมธุรกิจควรออกหุ้นให้เพียง 9,900 หุ้น จึงจะไม่เกินส่วนเกิน หรือส่วนต่ำจากการแลกเปลี่ยน กรณีนี้จึงเกิดส่วนต่ำจำนวน 11,000 บาท (110,000 - 99,000) และส่วนต่ำในการซื้อหุ้นจำนวน 100 หุ้น ในราคาที่สูงกว่ามูลค่า 1,000 บาท (ซื้อหุ้น 100 หุ้นในราคา 2,000 บาท มูลค่าหุ้นเท่ากับ 1,000 หุ้น) ดังนั้นจึงเกิดส่วนต่ำทั้งสิ้น 12,000 บาท นำไปตัดกับส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ข และยกเลิกหลักทรัพย์เพื่อค่าของกิจการจำนวน 2,000 บาท

กรณีที่ 2 บริษัท ข ออกหุ้นสามัญจำนวน 15,000 หุ้น เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ก ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขการรวมธุรกิจตามวิธีส่วนได้ส่วนเสียและวิธีการบัญชีการรวมธุรกิจแบบควบกิจการ (Statutory merger) ดังนี้

Dr สินทรัพย์ทั้งสิ้น	398,000	
หุ้นสามัญซื้อคืน	2,000	
Cr หนี้สินทั้งสิ้น		150,000
หุ้นสามัญ (15,000x10)		150,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		40,000
กำไรสะสม		60,000

วิเคราะห์โดยบริษัท ข เป็นบริษัทที่ดำเนินงานอยู่ ออกหุ้นเพื่อแลกกับสินทรัพย์จำนวน 15,000 หุ้น ซึ่งเท่ากับหุ้นสามัญของบริษัท ก จึงไม่เกิดส่วนเกินหรือส่วนต่ำ บริษัท ข จึงบันทึกการซื้อ

หุ้นคืนมาจำนวน 100 หุ้น ในราคา 2,000 บาท และสินทรัพย์ของบริษัท ก บันทึกในจำนวนที่หักหุ้นซื้อคืนแล้ว

ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ

1. ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรง (Direct acquisition cost) คือ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายสำหรับการรวม ธุรกิจและเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการรวมธุรกิจตามวิธีใดก็ตาม มักเป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับบุคคลที่สาม เช่น ค่าธรรมเนียมผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมที่ปรึกษากฎหมาย

2. ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางอ้อม (Indirect acquisition cost) คือค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้จ่ายสำหรับการรวมธุรกิจโดยตรงแต่เป็นการจัดสรรต้นทุนภายในองค์กรซึ่งอาจมีอยู่แม้ไม่ได้มีการรวมธุรกิจ ต้นทุนนี้สะท้อนให้เห็นเวลาที่ฝ่ายบริหารใช้ไปในกิจการการรวมธุรกิจ

3. ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น (Security issuance cost) คือค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้และหุ้นสามัญ ที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจโดยการชำระด้วยหลักทรัพย์แทนเงินสด เช่น ค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดหาข้อมูลให้ผู้ถือหุ้น เป็นต้น

วิธีรวมส่วนได้เสีย จะถือว่าค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการรวมธุรกิจทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ เกี่ยวกับการออกหุ้น เป็นค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจของบริษัทในงวดที่มีค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดขึ้น และนำไปบันทึกบัญชี เดบิตบัญชีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ ทั้งจำนวน

วิธีซื้อ (Purchase method)

การรวมธุรกิจที่ใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชีจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการหนึ่งเข้าควบคุมอีกกิจการหนึ่งทำให้สามารถระบุได้ว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 ย่อหน้า 10 ระบุว่าในกรณีที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในอีกกิจการหนึ่งเกินกว่ากึ่งหนึ่งให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ซื้อ มีอำนาจควบคุมกิจการที่ซื้อ มา เช่น กิจการหนึ่งซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการหนึ่งเกิน 50% หรือหากซื้อหุ้นทุนไม่ถึง 50% แต่มีอำนาจตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก็สามารถใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชีได้ เช่น

- มีอำนาจในการออกเสียงเกิน 50% เนื่องจากมีข้อตกลงกับผู้ลงทุนอื่น
- มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง
- มีอำนาจแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ซึ่งทำหน้าที่เป็นกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เทียบเท่ากรรมการบริษัท

- มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือ คณะผู้บริหารอื่นที่มีหน้าที่เท่าเทียมเท่าคณะกรรมการบริษัท

ดังนั้นการรวมธุรกิจอื่น ๆ ทั้งหมดที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของการรวมส่วนได้เสีย จะต้องบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อ ตามวิธีนี้ผู้ซื้อต้องบันทึกต้นทุนการซื้อธุรกิจด้วยราคาทุน ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนซึ่งผู้ซื้อมอบให้ ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยน นอกจากนี้ราคาในการซื้อธุรกิจยังรวมรายการจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการซื้อธุรกิจ เช่น ค่าธรรมเนียมนักบัญชี หนายความ วิศวกรหรือที่ปรึกษาต่าง ๆ แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการออกหุ้น เช่นค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้น เพราะค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะหักออกจากมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ที่ออกให้ซึ่งโดยปกติในการบันทึกบัญชีจะนำไปหักจากส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่ออกให้ (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 175)

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าเมื่อรวมธุรกิจต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดจะนำไปบันทึกเป็นสินทรัพย์ โดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทั้งหมดถ้าเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงให้นำไปบันทึกบัญชีเพิ่มเป็นต้นทุนของเงินลงทุน โดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมและค่าใช้จ่ายอื่นๆให้นำไปลดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญโดยเครดิตบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

การรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ สำหรับกรณีรวมโดยการซื้อสินทรัพย์สุทธิ การบันทึกบัญชีต้องคำนึงถึงราคาทุนของต้นทุนการซื้อธุรกิจกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อ สามารถแบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

1. ราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ
2. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อสูงกว่าราคาทุน

1.5 ราคาทุนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

เมื่อรวมธุรกิจแล้วสินทรัพย์ทั้งสิ้นและหนี้สินทั้งสิ้นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกโอนไปยังบัญชีของกิจการผู้ซื้อด้วยราคายุติธรรม ถ้ามีจำนวนที่สูงกว่าราคาทุนของต้นทุนที่จ่ายซื้อผลต่างดังกล่าวจะถือเป็นค่าความนิยมที่ต้องนำมาบันทึกบัญชีของกิจการผู้ซื้อด้วย สำหรับค่าความนิยมนี้ต้องตัดจำหน่ายให้หมดภายในระยะเวลาที่สินทรัพย์นั้นให้ประโยชน์ต้องไม่เกิน 20 ปี ยกเว้นมีข้อมูลหรือปัจจัยที่มีนัยสำคัญกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์มากกว่า 20 ปี (ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, 2552 : 272)

ตัวอย่าง 1-7 บริษัท ก รวมธุรกิจกับ บริษัท ข ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขวิธีซื้อ โดยบริษัท ก เป็นผู้ซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ณ วันที่ 29 ธันวาคม 25X1 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ณ ซื้อดังนี้

สินทรัพย์	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	80,000	80,000
ลูกหนี้	200,000	180,000
สินค้าคงเหลือ	180,000	220,000
ที่ดิน	100,000	180,000
อาคารสุทธิ	400,000	520,000
อุปกรณ์สุทธิ	240,000	260,000
สิทธิบัตร	-	40,000
รวมสินทรัพย์ทั้งสิ้น	1,200,000	1,480,000
หนี้สิน		
เจ้าหนี้	120,000	120,000
ตัวเงินจ่าย	80,000	100,000
หนี้สินอื่น ๆ	240,000	240,000
รวมหนี้สินทั้งสิ้น	<u>440,000</u>	<u>460,000</u>
สินทรัพย์สุทธิ	<u>760,000</u>	<u>1,020,000</u>

สมมติให้ บริษัท ก จ่ายเงินสด 500,000 บาท พร้อมทั้งออกหุ้นสามัญให้อีก 4,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท และมูลค่ายุติธรรมของหุ้นในขณะนั้น 150 บาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจ ดังนี้

ค่าธรรมเนียมตลาดหลักทรัพย์	10,000 บาท
ต้นทุนในการพิมพ์และออกหุ้น	20,000 บาท
ค่าธรรมเนียมและค่าดำเนินการในการรวมธุรกิจ	40,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทั้งหมดจำนวน 70,000 บาท แยกเป็นค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรง จำนวน 40,000 บาท คือค่าธรรมเนียมและค่าดำเนินการในการรวมธุรกิจ นำไปบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนลงทุน โดยบันทึกบัญชีเดบิต เงินลงทุนในบริษัท ข และค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางอ้อม จำนวน 30,000 บาท คือ ค่าธรรมเนียมตลาดหลักทรัพย์ 10,000 บาท และต้นทุนในการพิมพ์ และออกหุ้น 20,000 บาท นำไปหักจากบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ โดยบันทึกบัญชีเดบิตส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

การบันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท ก ดังนี้

Dr เงินลงทุนในบริษัท ข	1,100,000	
หุ้นสามัญซื้อคืน	2,000	
Cr เงินสด		500,000
หุ้นสามัญ		400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		200,000
บันทึกรายการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อโดยการจ่ายเงินสดและออกหุ้นสามัญ		

Dr เงินลงทุนในบริษัท ข	40,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	30,000	
Cr เงินสด		70,000
บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ		

จากการบันทึกบัญชี บริษัท ก มีราคาทุน (ต้นทุนที่เสียไปบวกค่าใช้จ่ายทางตรง) ทั้งสิ้นในการรวมธุรกิจ 1,140,000 บาท ซึ่งประกอบไปด้วย ต้นทุนในการรวมธุรกิจ 1,100,000 บาท และค่าใช้จ่ายทางตรง 40,000 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับราคายุติธรรมสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ซึ่งมีราคา 1,020,000 บาท ทำให้เกิดค่าความนิยม 120,000 บาท บริษัท ก จะบันทึกบัญชีกรณี บริษัท ข เลิกกิจการดังนี้

Dr เงินสด	80,000	
ลูกหนี้	180,000	
สินค้าคงเหลือ	220,000	
ที่ดิน	180,000	
อาคารสุทธิ	520,000	
สิทธิบัตร	40,000	
อุปกรณ์สุทธิ	260,000	
ค่าความนิยม	120,000	
Cr เจ้าหนี้		120,000
ตัวเงินจ่าย		100,000
หนี้สินอื่นๆ		240,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		1,140,000

บันทึกรายการสินทรัพย์สุทธิและยกเลิกบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

1.6 ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สูงกว่าราคาทุน

เมื่อรวมธุรกิจแล้วสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ขายจะนำมาเปรียบเทียบกับต้นทุนของเงินทุนที่ผู้ซื้อได้จ่ายไปทั้งสิ้นในการรวมธุรกิจ ถ้าสินทรัพย์สุทธิมีค่ามากกว่าราคาทุนผลต่างจะถือว่าเป็นค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 กำหนดให้ ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของค่าความนิยมติดลบที่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อผู้ซื้อรับรู้ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายนั้น ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตคือรายการที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ (ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, 2552 : 112)

1. เป็นผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต
2. ต้องระบุอยู่ในแผนการซื้อธุรกิจของผู้ซื้อ
3. สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. ไม่ถือเป็นหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อ

ผู้ซื้อต้องรับรู้ส่วนของค่าความนิยมติดลบที่ไม่สัมพันธ์กับผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนดังต่อไปนี้ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554 : 289)

1. รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่ไม่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ เสื่อมสภาพที่ระบุได้ โดยใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของอายุการใช้งานและอายุการให้ประโยชน์

2. รับรู้จำนวนค่าความนิยมติดลบที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ระบุได้เป็นรายได้ทันทีที่ผู้ซื้อต้องจัดประเภทค่าความนิยมติดลบเป็นสินทรัพย์เช่นเดียวกับการจัดประเภทค่าความนิยมแต่ต้องแสดงเป็นรายการหักจากสินทรัพย์ในงบดุล อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกากำหนดให้นำค่าความนิยมติดลบไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ยกเว้นเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรม ถ้าส่วนเกินนี้นำไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน จนมีค่าเป็นศูนย์แล้ว ยังมีบางส่วนเหลืออยู่อีก ส่วนที่เหลืออยู่นี้ให้แสดงไว้เป็น Deferred credit และตัดจำหน่ายเป็นรายได้ประจำงวดภายในระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์ โดยระยะเวลาตัดจำหน่ายที่กำหนดไว้ไม่เกิน 40 ปี

ตัวอย่าง 1-8 จากตัวอย่าง 1-7 สมมติให้บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด 400,000 บาท และออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 100 บาท จำนวน 4,000 หุ้น ราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ 120 บาท เสียค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรง 20,000 บาท และค่าใช้จ่ายการรวมธุรกิจทางอ้อม 30,000 บาท

การบันทึกบัญชี ณ วันรวมธุรกิจของ บริษัท ก ดังนี้

Dr เงินลงทุนในบริษัท ข	880,000	
Cr เงินสด		400,000
หุ้นสามัญ		400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		80,000
บันทึกรายการรวมธุรกิจโดยการจ่ายเงินสดและหุ้นสามัญ		
Dr เงินลงทุนในบริษัท ข	20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	30,000	
Cr เงินสด		400,000
บันทึกรายการจ่ายค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ		

กรณีนี้ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข มีค่าเท่ากับ 1,020,000 บาท และมีราคาต้นทุนของเงินลงทุน เท่ากับ 900,000 บาท (880,000 + 20,000) ซึ่งจะทำให้เกิดค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill) 120,000 บาท (1,020,000 – 900,000) เมื่อมีการบันทึกสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ในบัญชีของบริษัท ต้องตัดค่าความนิยมที่ติดลบให้หมดไป โดยกระจายปันส่วนให้กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามอัตราส่วนอย่างเหมาะสม ดังนี้

ตารางที่ 1-1 แสดงการคำนวณการตัดค่าความนิยมติดลบกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	ราคายุติธรรม	อัตราการปันส่วน	มูลค่าปันส่วน (120,000 × อัตราการปันส่วน)	มูลค่าคงเหลือหลังปันส่วน
ที่ดิน	180,000	180,000/1,000,000	21,600	158,400
อาคาร	520,000	520,000/1,000,000	62,400	457,600
อุปกรณ์	260,000	260,000/1,000,000	31,200	228,800
สิทธิบัตร	40,000	40,000/1,000,000	4,800	35,200
	1,000,000		120,000	880,000

เมื่อกิจการตัดค่าความนิยมที่ติดลบ ให้หมดไปโดยการกระจายให้กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนแล้วการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ในสมุดบัญชีของบริษัท ก ดังนี้

Dr เงินสด	80,000	
ลูกหนี้	180,000	
สินค้าคงเหลือ	220,000	
ที่ดิน	158,000	
อาคารสุทธิ	457,600	
อุปกรณ์สุทธิ	228,000	
สิทธิบัตร	35,200	
ค่าความนิยม	120,000	
Cr เจ้าหนี้		120,000
ตัวเงินจ่าย		100,000
หนี้สินอื่นๆ		240,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		900,000

บันทึกรายการสินทรัพย์สุทธิและยกเลิกบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นตามวิธีรวมส่วนได้เสีย สินทรัพย์และหนี้สินต่างๆ จะถูกบันทึกในราคาตามบัญชีและจะต้องรับโอนรายได้และค่าใช้จ่ายมาด้วยทั้งหมด โดยไม่ต้องคำนึงว่าการรวมธุรกิจเกิดขึ้นเมื่อใด แต่ตามวิธีซื้อสินทรัพย์และหนี้สินจะถูกบันทึกตามมูลค่ายุติธรรม ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม จะถูกบันทึกไว้ในบัญชีค่าความนิยมและจะถูกตัดจำหน่ายให้หมดไปภายในระยะเวลาที่ให้ประโยชน์แต่ไม่ควรเกิน 20 ปี ส่วนสินทรัพย์ที่สามารถกระจายได้จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดป็นส่วนตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น (พะยอม สิงห์เสนห์, 2548 : 246)

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการเปรียบเทียบการรวมธุรกิจโดยใช้วิธีการบัญชีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method) และวิธีซื้อ (Purchase method)

ตัวอย่างที่ 1-10 งบทดลองเปรียบเทียบของบริษัท ก และ บริษัท ข ณ วันที่ 30 ธันวาคม 25X1 ก่อนรวมธุรกิจดังนี้

	บริษัท ก		บริษัท ข
	ราคาตามบัญชี	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	475,000	125,000	125,000
ลูกหนี้สุทธิ	600,000	300,000	300,000
สินค้าคงเหลือ	800,000	200,000	250,000
โรงงานและอุปกรณ์	1,200,000	350,000	450,000

ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	325,000	
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	<u>325,000</u>	<u>100,000</u>	
รวมเดบิต	<u>4,400,000</u>	<u>1,400,000</u>	
เจ้าหนี้	300,000	180,000	180,000
หนี้สินอื่น ๆ	200,000	120,000	120,000
หุ้นสามัญ (หุ้นละ 10 บาท)	1,500,000	500,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	40,000	
กำไรสะสม	650,000	110,000	
ขาย	<u>1,550,000</u>	<u>450,000</u>	
รวมเครดิต	<u>4,400,000</u>	<u>1,400,000</u>	

บริษัท ก และบริษัท ข รวมธุรกิจกันโดยวิธี Merger เสร็จสิ้นลงเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทที่คงอยู่ ได้ออกหุ้นสามัญ 50,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ซึ่งมูลค่ายุติธรรมในขณะนั้นเท่ากับ 885,000 บาท เพื่อแลกกับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข นอกจากนี้บริษัท ก ยังได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้นสามัญ 20,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจอีก 40,000 บาท

จากโจทย์จะแบ่งการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจออกเป็น 3 ส่วน เพื่อความเข้าใจดังนี้

1. บันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ

	วิธีรวมส่วนได้เสีย	วิธีซื้อ
Dr เงินลงทุนในบริษัท ข	650,000	885,000
Cr หุ้นสามัญ	500,000	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	385,000
กำไรสะสม	110,000	-

2. บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ

	วิธีรวมส่วนได้เสีย	วิธีซื้อ
Dr ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	60,000	-
เงินลงทุนในบริษัท ข	-	40,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	-	20,000
Cr เงินสด	60,000	60,000

3. บันทึกการกระจายเงินลงทุน

	วิธีรวมส่วนได้เสีย	วิธีซื้อ
Dr เงินสด	125,000	125,000
ลูกหนี้-สุทธิ	300,000	300,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	250,000
โรงงานและอุปกรณ์-สุทธิ	350,000	450,000
ค่าความนิยม	-	100,000
ต้นทุนสินค้าขาย	325,000	-
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	100,000	-
Cr เจ้าหนี้	180,000	180,000
หนี้สินอื่น	120,000	120,000
ขาย	450,000	-
เงินลงทุนในบริษัท ข	650,000	925,000

การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ด้วยราคามูลค่าของหุ้นที่ออกให้และจะบันทึกส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ กำไรสะสมของบริษัท ข ด้วยราคาตามบัญชี (กรณีราคามูลค่าของหุ้นที่ออกให้เท่ากับราคามูลค่าของหุ้นบริษัท ข) ส่วนวิธีซื้อจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยราคายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้

ค่าใช้จ่ายตามวิธีส่วนได้เสียจะบันทึกด้วยยอดรวมทั้งหมดในบัญชีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ ส่วนวิธีซื้อจะแยกค่าใช้จ่ายทั้งหมดเป็น 2 ส่วน คือ

1. ค่าใช้จ่ายทางตรง นำไปบันทึกในบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
2. ค่าใช้จ่ายทางอ้อม นำไปบันทึกลดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

การกระจายเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจะบันทึกสินทรัพย์สุทธิด้วยราคาตามบัญชีและนำรายได้ ค่าใช้จ่ายของบริษัทที่ถูกซื้อมาบันทึกบัญชีด้วย ส่วนวิธีซื้อจะบันทึกสินทรัพย์สุทธิด้วยราคาตลาดและถ้าเกิดผลต่างจะบันทึกในบัญชีค่าความนิยม

1.7 การเปิดเผยข้อมูล

ในการรวมธุรกิจทุกประเภท กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้น (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 145)

1. รายชื่อและคำอธิบายของแต่ละธุรกิจที่มารวมกัน
2. วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ
3. วันที่การรวมธุรกิจมีผลต่อการปฏิบัติทางบัญชี
4. การดำเนินงานบางส่วนที่ตัดสินใจจะยกเลิกเนื่องจากการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจที่เป็นการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินงวดที่เกิดการซื้อธุรกิจขึ้นเพิ่มเติม คือ

1. สัดส่วนของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
2. ต้นทุนการซื้อธุรกิจและคำอธิบายเกี่ยวกับสิ่งตอบแทนในการซื้อธุรกิจที่ได้จ่ายไป

หรือที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง

1.8 สรุป

การรวมธุรกิจเกิดขึ้นเมื่อธุรกิจที่เป็นอิสระตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปเข้ามารวมเป็นหน่วยงานบัญชีเดียวกัน วิธีการบัญชีที่ใช้กันโดยทั่วไปสำหรับการรวมธุรกิจมีอยู่ 2 วิธีด้วยกัน คือวิธีซื้อ และวิธีรวมส่วนได้เสีย การซื้อธุรกิจจะเกิดขึ้นเมื่อสามารถระบุได้ว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ การรวมส่วนได้เสียจะนำมาใช้เมื่อไม่สามารถระบุได้ว่ากิจการใดเป็นผู้ซื้อ อย่างไรก็ตามไม่ว่าการรวมธุรกิจจะเลือกใช้วิธีการบัญชีใดก็ได้ การใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ลักษณะของการรวมธุรกิจจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้เท่านั้น มิฉะนั้นแล้วจะต้องใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชีแทน วิธีรวมส่วนได้เสียจะเกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง การรวมส่วนของผู้ถือหุ้น และการบันทึกสินทรัพย์สุทธิของกิจการ โดยไม่ต้องมีการประเมินค่าใหม่แต่การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกซื้อจะต้องถูกบันทึกตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่รวมธุรกิจ รายละเอียดที่กล่าวไว้ในบทนี้เป็นารรวมธุรกิจในลักษณะที่มีกิจการคงอยู่เพียงกิจการเดียว ในบทต่อไปจะกล่าวถึงการบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ซึ่งการรวมธุรกิจลักษณะนี้จะมีบริษัทมากกว่าหนึ่งแห่งดำเนินกิจการต่อไปโดยเป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมาย

แบบฝึกหัดบทที่ 1

1. จงอธิบายความหมายของการรวมธุรกิจ
2. จงบอกเหตุผลของการรวมธุรกิจ
3. วิธีการรวมธุรกิจมีกี่วิธีอะไรจงอธิบาย
4. จงอธิบายข้อแตกต่างกันของวิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจระหว่างวิธีการรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method) และวิธีซื้อ (Purchase method)
5. ต่อไปนี้เป็นข้อมูลการรวมธุรกิจของบริษัท อำพร จำกัด และบริษัท อีสรา จำกัด

งบดุลของบริษัท อีสรา จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 2549 สรุปดังนี้

สินทรัพย์หมุนเวียน	230,000	หนี้สิน	300,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	450,000	หุ้นสามัญ (หุ้นละ 10 บาท)	200,000
	กำไรสะสม	<u>180,000</u>
	<u>680,000</u>		<u>680,000</u>

สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทมีราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรมยกเว้นที่ดินอาคารและอุปกรณ์ที่มีมูลค่าต่ำไป 50,000 บาท ณ วันที่ 2 มกราคม 2549 บริษัท อำพร จำกัด ออกหุ้นสามัญ 20,000 หุ้นมูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท อีสรา จำกัด ในการรวมธุรกิจราคาตลาดสำหรับหุ้นของทั้งสองบริษัท ณ วันนี้มีดังนี้

หุ้นสามัญบริษัท อำพร จำกัด 28 บาท

หุ้นสามัญบริษัท อีสรา จำกัด 19.50 บาท

บริษัท อำพร จำกัด จ่ายค่าใช้จ่ายเหล่านี้ในการรวมธุรกิจ

ค่าธรรมเนียมตรวจสอบเอกสาร 10,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนและออกหุ้น 5,000 บาท

ค่าธรรมเนียมการบัญชีและกฎหมาย 6,000 บาท

ให้ทำ 1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป กรณีรวมธุรกิจตามวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method)

2. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป กรณีรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ (Purchase method)

6. บริษัท แววดา จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท มีสุข โดยออกหุ้นสามัญใหม่ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท มีสุข จำกัด ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท แววดา

จำกัด และบริษัทมีสุข จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 2549 ก่อนหน้าการรวม ส่วนได้เสีย ซึ่งมีผลให้บริษัท มีสุข จำกัด ล้มเลิกกิจการไปดังนี้

	บริษัท แวตตา จำกัด	บริษัท มีสุข จำกัด
หุ้นสามัญ (มูลค่า 10 บาท)	330,000	200,000
ส่วนเกินทุน	250,000	120,000
กำไรสะสม	<u>460,000</u>	<u>520,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,040,000</u>	<u>840,000</u>

กรณีที่ 1 บริษัท แวตตา จำกัด ออกหุ้นสามัญใหม่ 60,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท มีสุข จำกัด

กรณีที่ 2 บริษัท แวตตา จำกัด ออกหุ้นสามัญใหม่ 50,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท มีสุข จำกัด

กรณีที่ 3 บริษัท แวตตา จำกัด ออกหุ้นสามัญใหม่ 15,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท มีสุข จำกัด

ให้ทำ บันทึกรายการในสมุดรายวันในการรวมธุรกิจทั้ง 3 กรณี

7. บริษัท แสนดี จำกัด ออกหุ้นสามัญ 100,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท โดยปัจจุบันหุ้นมีราคาซื้อขายในท้องตลาด 2,450,000 บาท เพื่อแลกกับหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท นากา จำกัด ข้อมูลทางการเงินของบริษัท นากา จำกัด ก่อนการรวมกิจการ ซึ่งมีผลให้บริษัท นากา จำกัด ล้มเลิกกิจการไปในที่สุด มีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด
สินทรัพย์หมุนเวียน	1,000,000	1,100,000
อาคารโรงงาน	1,500,000	2,000,000
หนี้สิน	300,000	300,000
หุ้นสามัญ	2,000,000	2,800,000
กำไรสะสม	200,000	

ให้ทำ บันทึกรายการรวมธุรกิจวันทั่วไปของบริษัท แสนดี จำกัด โดยสมมุติว่าการรวม

ธุรกิจเป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้

1. วิธีการรวมส่วนได้เสีย(Pooling of interest method)
2. วิธีซื้อ (Purchase method)

8. ในวันที่ 30 ธันวาคม 25X1 บริษัท สมชาย จำกัด ออกหุ้นสามัญใหม่ 100 หุ้น เพื่อแลกกับหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท คุณหญิง จำกัด หุ้นที่ออกใหม่ของบริษัท สมชาย จำกัด มีราคาตลาดรวมทั้งสิ้น 40,000 บาท การรวมกิจการถูกบันทึกบัญชีตามวิธีรวมส่วนได้ ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ปรากฏในงบดุลของบริษัททั้งสองก่อนการรวมกิจการมีดังนี้

	บริษัท สมชาย จำกัด	บริษัท คุณหญิง จำกัด
หุ้นสามัญของบริษัท สมชาย จำกัด	200,000	
หุ้นสามัญของบริษัท คุณหญิง จำกัด		10,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	5,000	8,000
กำไรสะสม	35,000	6,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	60,000	24,000

ให้ทำ บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท สมชาย จำกัด ภายใต้ข้อสมมุติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญของบริษัททั้งสองดังต่อไปนี้

1. มูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท สมชาย จำกัด เท่ากับ 80 บาทต่อหุ้น
2. มูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท สมชาย จำกัด เท่ากับ 120 บาทต่อหุ้น
3. มูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท สมชาย จำกัด เท่ากับ 200 บาทต่อหุ้น

9. ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท ก เสนอซื้อสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท ข และบริษัท ค โดยแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญในอัตรา 1:1 หลังจากนั้นบริษัททั้งสองจะล้มเลิกกิจการไปในที่สุด บริษัท ก จะออกหุ้นสามัญของตนเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการซื้อกิจการ งบดุลของบริษัททั้งสามก่อนการรวมกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
สินทรัพย์หมุนเวียน	2,000,000	500,000	25,000
สินทรัพย์ถาวร (สุทธิ)	10,000,000	4,000,000	200,000
รวมสินทรัพย์	<u>12,000,000</u>	<u>4,500,000</u>	<u>225,000</u>

หนี้สินระยะสั้น	1,000,000	300,000	20,000
หนี้สินระยะยาว	3,000,000	1,000,000	105,000
หุ้นสามัญ (มูลค่า 10 บาท)	3,000,000	1,000,000	50,000
กำไรสะสม	5,000,000	2,200,000	50,000
รวมหนี้สินและทุน	<u>12,000,000</u>	<u>4,500,000</u>	<u>225,000</u>
ราคาตลาดต่อหุ้น (บาท)	40	40	30

ให้ทำ 1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก เกี่ยวกับการรับโอนกิจการตามวิธีการซื้อ (Purchase method)

2. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก เกี่ยวกับการรับโอนกิจการตามวิธีการรวมส่วนได้เสีย (Pooling of interest method)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ. (2546) การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด.
- ดุขฎี สงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- พะยอม สิงห์เสนห์. (2548). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพ. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 กุมภาพันธ์ 2557.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2544). “มาตรฐานการบัญชีของไทย”.
กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2554). “การจัดทำงบการเงินรวม”.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml.
20 ธันวาคม 2556.
- สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ. (2543). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด
(มหาชน).

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 2

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 2 การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

- 2.1 การลงทุนซื้อหุ้น
- 2.2 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุน (Fair value / Cost)
- 2.3 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
- 2.4 การบัญชี ณ วันที่ลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
- 2.5 กรณีเกิดส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี
- 2.6 การตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด
- 2.7 กรณีส่วนเกินของราคาตามบัญชีสูงกว่าราคาทุน
- 2.8 ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill)
- 2.9 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี
- 2.10 การซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้น
- 2.11 การลงทุนซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง
- 2.12 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 2 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายถึงการลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีส่วนได้เสีย
2. อธิบายถึงกรณีเกิดส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี
3. อธิบายการตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด
4. อธิบายส่วนเกินของราคาตามบัญชีสูงกว่าราคาทุน
5. อธิบายค่าความนิยมติดลบ
6. อธิบายการซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี
7. อธิบายการซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้นและการซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง

กิจกรรมการเรียนรู้การสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนรู้การสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พอยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 2

การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การขยายธุรกิจในปัจจุบันมีวิธีการหลายรูปแบบ การรวมธุรกิจ (Business combination) เป็นวิธีหนึ่งที่ทำให้ธุรกิจมีขนาดใหญ่ขึ้นซึ่งการรวมกิจการนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อธุรกิจตั้งแต่ 2 แห่งขึ้นไป ซึ่งเป็นอิสระต่อกันมารวมกัน จึงเป็นอีกวิธีหนึ่งที่นิยมกระทำกันในการรวมกิจการ (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 31)

การซื้อหุ้นเป็นการรวมกิจการโดยที่กิจการหนึ่งจะเข้าไปซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดหรือบางส่วนของอีกกิจการหนึ่ง และภายหลังการรวมกิจการแล้วทั้งกิจการที่ซื้อหุ้นและกิจการที่ถูกซื้อหุ้นต่างก็ยังคงดำเนินงานต่อไปคือเป็นคนละหน่วยงานตามกฎหมาย โดยการซื้อหุ้นนี้กิจการผู้ซื้อจ่ายชำระด้วยเงินสด สินทรัพย์ หนี้สิน หนี้กู้ยืมของตนก็ได้ การซื้อหุ้นดังกล่าวอาจซื้อโดยตรงจากกิจการในกรณีที่กิจการนั้นเริ่มจัดตั้งขึ้น หรืออาจซื้อจากตลาดหลักทรัพย์ หรือซื้อจากผู้ถือหุ้นเดิมโดยตรง กิจการที่ซื้อหุ้นจะต้องบันทึกบัญชีการซื้อหุ้นเป็นเงินลงทุน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์ในส่วนเงินลงทุนระยะยาว กรณีถ้าการซื้อหุ้นของกิจการเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง จึงจะถือว่ากิจการที่ซื้อหุ้นมีสิทธิเข้าควบคุมการบริหารงานของกิจการนั้น

ในบทนี้จะกล่าวถึงเฉพาะการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ (Purchase method) เนื่องจากปัจจุบัน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้ใช้วิธีซื้อสำหรับการรวมธุรกิจ และสอดคล้องกับหลักการของ IFRS NO .3 (Revised 2008) (International accounting standards board , 2011 : P 145)

2.1 การลงทุนซื้อหุ้น

ในการลงทุนซื้อหุ้นนั้น ปริมาณการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทอื่น จะเป็นสิ่งกำหนดวิธีการบัญชีที่นำมาใช้สำหรับการลงทุน การลงทุนซื้อหุ้นสามัญของบริษัทหนึ่งนั้นสามารถจำแนกตามสัดส่วนของสิทธิออกเสียง และวิธีการบัญชีที่ใช้ได้ 3 กรณี (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 29) ดังนี้

1. กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20% ถือว่าผู้ลงทุนไม่มีอำนาจกระทำการใด ๆ ให้ใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair value/cost) ในการบันทึกบัญชี
2. กรณีถือหุ้นระหว่าง 20% ถึง 50% ถือว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในการบันทึกบัญชี
3. กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50% ถือว่าผู้ลงทุนมีอำนาจในการควบคุม ให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) และต้องจัดทำงบการเงินรวมเมื่อวันสิ้นงวดบัญชี

กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20%

เมื่อผู้ลงทุนถือหุ้นน้อยกว่า 20% จะถือว่าผู้ซื้อไม่มีอิทธิพลต่อผู้ขายเพียงเล็กน้อย หรือไม่มีเลย ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน บริษัทผู้ซื้อจะต้องจัดประเภทการลงทุนตั้งแต่แรกว่าจะถือเป็นเงินลงทุนประเภทใด เพราะจะมีผลต่อการรายงานทางบัญชี เช่น ถ้าบริษัทผู้ซื้อ มีวัตถุประสงค์ที่จะถือหุ้นไว้ในช่วงเวลานั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงของราคา บริษัทผู้ซื้อ ก็จะต้องจัดประเภทเงินลงทุนเป็น “หลักทรัพย์เพื่อค้า” แต่ถ้าบริษัทผู้ซื้อไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะถือหุ้นอย่างแน่ชัด ไม่มีกำหนดเวลาที่จะถือหุ้นแน่นอน อาจถือไว้ชั่วคราวหรือระยะยาวก็ได้ หุ้นที่ซื้อ มาจะถูกจัดประเภทการลงทุนเป็น “หลักทรัพย์เพื่อขาย” ถ้าหุ้นที่ซื้อเป็นหุ้นที่ไม่ได้ซื้อขายในท้องตลาด ทำให้กิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขายได้ ก็จัดประเภทเป็น “เงินลงทุนทั่วไป” (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 31)

หากบริษัทผู้ซื้อจัดประเภทหลักทรัพย์เป็นเพื่อค้า (Trading securities) หรือหลักทรัพย์เพื่อขาย (Available for sales securities) เมื่อถึงสิ้นงวดบัญชี บริษัทผู้ซื้อจะต้องตีราคาใหม่โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด เพื่อสะท้อนให้เห็นมูลค่าที่แท้จริงของเงินลงทุนตามที่กำหนดไว้ในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2547) เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

กรณีถือหุ้นตั้งแต่ 20%ขึ้นไปแต่ไม่เกิน 50%

การถือหุ้นตั้งแต่ 20% จนถึง 50% จะทำให้ผู้ถือหุ้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (Significant influence) ต่อการดำเนินงานและการกำหนดนโยบายทางการเงินของกิจการที่ไปลงทุน การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญพิจารณาได้จากอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยตรงหรือทางอ้อมของผู้ลงทุนในกิจการอย่างน้อย 20% เรียกการลงทุนนี้ว่า “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง Investments in associates ฉบับปรับปรุงปี 2547 มีผลบังคับใช้กับงบการเงินปี 2548 ได้ให้นิยามคำศัพท์ต่าง ๆ ไว้ดังนี้

บริษัทร่วม หมายถึง กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือบริษัทย่อยและส่วนได้เสียในการร่วมค้า

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุนแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

การควบคุมร่วม หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

หลักฐานที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญได้แก่

1. มีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการของบริษัทของกิจการที่ไปลงทุน
2. มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น ๆ
3. มีรายการบัญชีระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ไปลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ
4. มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับบริหารหรือ มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน

การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญยังต้องพิจารณาถึง “สิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น” (Potential voting rights) ที่กิจการถืออยู่และผลกระทบจากการใช้สิทธิ หรือแปลงสภาพตราสาร รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เกิดขึ้นที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย เช่น กิจการอาจเป็นเจ้าของในใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (Share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (Share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (Debt equity instruments) ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันได้โดยเมื่อกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ไปลงทุนมากขึ้น

กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50%

หากบริษัทผู้ซื้อถือหุ้นของอีกบริษัทหนึ่งเกิน 50% ถือว่ากิจการที่ลงทุนมีอำนาจเข้าไปควบคุม (Control) อีกกิจการหนึ่ง บริษัทผู้ซื้อจะเรียกว่า “บริษัทใหญ่” ส่วนบริษัทผู้ขายจะเรียกว่า “บริษัทย่อย” เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทย่อยจะแสดงเป็นเงินลงทุนระยะยาวในงบดุลของบริษัทใหญ่ เมื่อสิ้นงวดบัญชีบริษัทใหญ่จะต้องจัดทำงบการเงินรวม เพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินเสมือนบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกันโดยไม่คำนึงถึงความเป็นหน่วยงานในแง่กฎหมาย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) (สภาวิชาชีพ, 2550 ข : ออนไลน์) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ให้นิยามคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องไว้ดังนี้

งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
กิจการ	หมายถึง	หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งการบันทึกเกิดบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่ขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) (สภาวิชาชีพ, 2550 ค : ออนไลน์) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม (หรือบริษัทย่อย) ด้วยวิธีส่วนได้เสียในทุกกรณี ยกเว้นเมื่อมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้น

1. ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมในบางส่วน โดยมีผู้ถือหุ้นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
2. ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายผ่านตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือการชื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในตลาดภูมิภาค)
3. หลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ
4. บริษัทใหญ่ในลำดับสูงหรือบริษัทในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

2.2 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุน (Fair value/cost)

กรณีที่เกิดการถือหุ้นน้อยกว่า 20% กิจการจะต้องบันทึกเงินลงทุนเป็นสินทรัพย์ในบัญชีหลักทรัพย์เพื่อค่าหรือหลักทรัพย์เพื่อขายแล้วแต่วัตถุประสงค์ที่จะถือครองสินทรัพย์ของกิจการด้วยราคาทุน เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลระหว่างปี กิจการจะบันทึกเงินปันผลรับเป็นรายได้ของกิจการ และเมื่อวันสิ้นงวดกิจการต้องทำการปรับปรุงราคาตามบัญชีของเงินลงทุนกับราคายุติธรรมของหลักทรัพย์นั้น

ถ้าการจ่ายเงินปันผลในระหว่างงวดที่กิจการได้รับมีมูลค่าสูงกว่าส่วนแบ่งกำไรขาดทุนที่ควรได้รับในการลงทุน (กำไรสุทธิประจำงวด \times อัตราเปอร์เซ็นต์การลงทุน) ส่วนเกินดังกล่าวให้ถือเป็นการจ่ายคืนทุนโดยนำไปปรับปรุงลดบัญชีเงินลงทุนในวันสิ้นงวดบัญชี (สภาวิชาชีพ, 2552 จ : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 2-1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญจากบริษัท ข 15% ซึ่งบริษัท ข มีหุ้นทั้งหมด 20,000 หุ้น โดยจ่ายซื้อเป็นเงินสดในราคาหุ้นละ 120 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ต่อมาในวันที่ 1 สิงหาคม บริษัท ข จ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นในอัตราหุ้นละ 5 บาท กำไรสุทธิประจำปีของบริษัท ข เท่ากับ 120,000 บาท

การบันทึกบัญชีดังนี้

25X1			
ม.ค. 1			
Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข		360,000	
Cr. เงินสด			360,000
บันทึกลงทุนซื้อหุ้น 15%			
ส.ค.1			
Dr. เงินสด		15,000	
Cr. เงินปันผลรับ			15,000
บันทึกรับเงินปันผลของบริษัท ข จำนวนหุ้นละ 5 บาท			

สำหรับในวันสิ้นงวด 31 ธันวาคม กิจการปรับปรุงเฉพาะราคายุติธรรมของหลักทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (สภาวิชาชีพ, 2557 : ออนไลน์)

ถ้าสมมติว่าบริษัท ข จ่ายเงินปันผลต่อหุ้นในจำนวนหุ้นละ 8 บาท บริษัทต้องปรับปรุงลดเงินลงทุนตามจำนวนส่วนเกินของเงินปันผลกับส่วนแบ่งกำไรขาดทุนที่ควรได้รับ 6,000 บาท (24,000-18,000) โดยการบันทึกบัญชีดังนี้

ส.ค.1			
Dr. เงินสด		24,000	
Cr. เงินปันผลรับ			24,000

บันทึกรับเงินปันผลของบริษัท ข จำนวนหุ้นละ 8 บาท

ธ.ค.31

Dr. เงินปันผลรับ	6,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัท ข		6,000
บันทึกรายการปรับปรุงลดเงินลงทุนจากการรับเงินปันผลสูงกว่าส่วนแบ่งกำไรขาดทุน		

หลังจากรายการปรับปรุง ณ 31 ธันวาคม กิจการจะรายงานบัญชีเงินปันผลรับในงบกำไรขาดทุนจำนวน 18,000 บาท ซึ่งไม่เกินส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามสิทธิที่ควรได้รับการลงทุน

2.3 การบันทึกบัญชีลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

กรณีที่เกิดการถือหุ้นมากกว่า 20% กิจการจะต้องบันทึกเงินลงทุนด้วยราคาทุน และบัญชีเงินลงทุนจะมีการเปลี่ยนแปลงเมื่อกิจการได้รับเงินปันผลและส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามสัดส่วนที่กิจการได้ถือหุ้นอยู่ (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

เมื่อได้รับเงินปันผลในระหว่างงวดกิจการจะไม่บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นรายได้แต่จะถือเป็นการได้รับคืนต้นทุนของเงินลงทุนและส่วนแบ่งกำไรขาดทุนในวันสิ้นงวดถ้าบริษัทที่กิจการไปลงทุนมีกำไรกิจการจะบันทึกเพิ่มมูลค่าของเงินลงทุน โดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ถ้าบริษัทที่กิจการไปลงทุนขาดทุนกิจการจะบันทึกลดมูลค่าของเงินลงทุน โดยเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย นอกจากนี้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเนื่องจากส่วนทุนของบริษัทที่ไปลงทุนเปลี่ยนแปลงไปตามจำนวนที่ไม่เคยรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนของบริษัทที่ไปลงทุนมาก่อน เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงิน

ตัวอย่างที่ 2-2 เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25X1 บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญจากบริษัท ข 30% ซึ่งบริษัท ข มีหุ้นทั้งหมด 20,000 หุ้น โดยจ่ายซื้อเป็นเงินสดในราคาหุ้นละ 120 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ต่อมาในวันที่ 1 สิงหาคม บริษัท ข จ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นในอัตราหุ้นละ 5 บาท กำไรสุทธิประจำปีของบริษัท ข เท่ากับ 120,000 บาท

การบันทึกบัญชีดังนี้

25X1			
มี.ค. 1			
Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข		720,000	
Cr. เงินสด			720,000
บันทึกลงทุนซื้อหุ้น 30%			
ส.ค.1			
Dr. เงินสด		30,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัท ข (6,000 × 5)			30,000
บันทึกรับเงินปันผลของบริษัท ข จำนวนหุ้นละ 5 บาท			
ธ.ค.31			
Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข		30,000	
Cr. รายได้จากบริษัท ข (120,000 × 10/12 × 30%)			30,000
บันทึกรายการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรสุทธิ			
<u>สมมติว่าบริษัท ข มีผลขาดทุนสุทธิในวันสิ้นงวด 60,000 บาท</u>			
ธ.ค.31			
Dr. รายได้จากบริษัท ข		15,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัท ข (60,000 × 10/12 × 30%)			15,000
บันทึกรายการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนสุทธิ			

วิธีการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน จะมีผลให้การเงินตามวิธีทั้งสองแสดงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนและแสดงกำไรที่แตกต่างกัน หากผู้ลงทุนสามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือควบคุมการดำเนินงานอีกบริษัทหนึ่งรวมถึงการกำหนดอัตราเงินปันผลที่จะประกาศจ่ายด้วยแล้ว วิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุนก็ไม่สามารถนำไปใช้ได้ เนื่องจากการเข้าไปมีอิทธิพลหรือควบคุมการตัดสินใจจ่ายเงินปันผลของบริษัทที่ถูกลงทุน จะทำให้บริษัทผู้ลงทุนสามารถปรับแต่งยอดรายได้จากการลงทุนของตนได้ ดังนั้นในกรณีนี้ผู้ลงทุนจะต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีแทน เพราะกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนของบริษัทที่ลงทุนจะเท่ากับกำไรสุทธิตามงบกำไรขาดทุนรวม

อย่างไรก็ตามการปรับปรุงแต่งงบกำไรขาดทุนจะไม่เกิดขึ้นเมื่อนางการเงินของบริษัทใหญ่หรือบริษัทที่ลงทุน และงบการเงินของบริษัทย่อยหรือบริษัทที่ถูกลงทุนมารวมกัน เพราะงบการเงินรวมจะเหมือนกันไม่ว่าจะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม/ราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

2.4 การบันทึกบัญชี ณ วันที่ลงทุนซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

ผู้ลงทุนถือหุ้นในบริษัทที่ไปลงทุนในอัตรามากกว่า 20% และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการบริหารงานและสิทธิออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม ผู้ลงทุนจะต้องใช้วิธีการบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยต้นทุนของเงินทุนที่จ่ายซื้อ (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 2-3 สมมุติว่าบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 30% ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข จากผู้ถือหุ้นเดิม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยจ่ายเงินสด 2,000,000 บาท และออกหุ้นสามัญของบริษัทให้อีก 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท โดยมีมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 15 บาท นอกจากนี้ยังจ่ายเงินสดเพิ่มเติมสำหรับค่าจะทะเบียนในการออกหุ้น เป็นเงิน 50,000 บาท และค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาอีก 100,000 บาท

การบันทึกบัญชีของบริษัท ก ดังนี้		
25X1		
ม.ค. 1		
Dr. เงินลงทุน ในบริษัท ข	5,000,000	
Cr. หุ้นสามัญ		2,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		1,000,000
เงินสด		2,000,000
บันทึกบัญชีการลงทุนซื้อหุ้น 30% จากบริษัท ข		
Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000	
Cr. เงินสด		150,000
บันทึกบัญชีการจ่ายเงินสำหรับค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรงและทางอ้อม		

การลงทุนซื้อหุ้นสำหรับผู้ลงทุนอาจเกิดผลต่างขึ้นได้ระหว่างราคาหุ้นที่จ่ายซื้อกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ และเมื่อเกิดผลต่างดังกล่าวขึ้นผู้ลงทุนต้องตัดจำหน่ายผลต่างดังกล่าวอย่างเหมาะสมในวันสิ้นงวดบัญชีกับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบัญชีรายได้จากการลงทุน

2.5 กรณีเกิดส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี

เมื่อผู้ลงทุนซื้อกิจการโดยมีต้นทุนของเงินลงทุนสูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ขายผู้ลงทุนต้องหาเหตุผลของการจ่ายซื้อที่สูงกว่า อาจเป็นเพราะการบันทึกบัญชีสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการของบริษัทผู้ขายมีราคาตามบัญชีที่ต่ำกว่าราคายุติธรรม หรืออาจเกิดเพราะค่าความนิยม (สภาวิชาชีพ, 2552 ง : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 2-4 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 40% ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข จากผู้ถือหุ้นเดิมเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยจ่ายเงินสด 5,500,000 บาท นอกจากนี้ยังจ่ายเงินสดเพิ่มเติมสำหรับค่าจดทะเบียนในการออกหุ้น เป็นเงิน 80,000 บาท และค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาอีก 100,000 บาท ซึ่งข้อมูลทางการเงินของบริษัท ข ในราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 ดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	1,500,000	1,500,000
ลูกหนี้-สุทธิ	2,200,000	2,200,000
สินค้าคงเหลือ	3,000,000	4,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	3,300,000	3,100,000
อุปกรณ์-สุทธิ	<u>5,000,000</u>	5,300,000
รวมสินทรัพย์	<u>15,000,000</u>	
เจ้าหนี้	1,000,000	1,000,000
ตัวเงินจ่าย	2,000,000	1,800,000
หุ้นสามัญ	10,000,000	
กำไรสะสม	<u>2,000,000</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>15,000,000</u>	

การบันทึกบัญชี ณ วันซื้อธุรกิจดังนี้

25X1

ม.ค. 1

Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข 5,500,000

Cr. เงินสด

5,500,000

บันทึกบัญชีการลงทุนซื้อหุ้น 40% จากบริษัท ข

Dr. เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	80,000	
Cr. เงินสด		180,000

บันทึกบัญชีการจ่ายเงินสำหรับค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจทางตรงและทางอ้อม

จากตัวอย่าง 2-4 จะเห็นได้ว่าบริษัท ก ได้จ่ายเงินเพื่อซื้อ 40% ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ด้วยต้นทุนทั้งสิ้น 5,600,000 บาท (5,500,000+100,000) และส่วนได้ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 4,800,000 บาท (12,000,000 × 40%) จึงทำให้เกิดราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี 800,000 บาท (5,600,000 – 4,800,000)

ดังนั้น บริษัท ก ต้องกระจายส่วนต่างหรือส่วนเกินดังกล่าวให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ราคาตามบัญชีกับราคายุติธรรมไม่เท่ากันตามอัตราส่วนหรือเปอร์เซ็นต์ในการซื้อกิจการผลต่างที่เหลือจากการกระจายให้ถือเป็นค่าความนิยม

รายการ	การกระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข			จำนวนที่กระจาย (ผลต่าง × 40%)
	มูลค่ายุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	
สินค้าคงเหลือ	4,000,000	3,000,000	1,000,000	400,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	3,100,000	3,300,000	(200,000)	(80,000)
อุปกรณ์สุทธิ	5,300,000	5,000,000	300,000	120,000
ตัวเงินจ่าย	1,800,000	2,000,000	200,000	<u>80,000</u>
รวมส่วนเกินที่กระจายได้ทั้งสิ้น				<u>520,000</u>

การคำนวณค่าความนิยม ดังนี้

ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	800,000
หัก ส่วนเกินที่สามารถกระจายให้สินทรัพย์และหนี้สิน	<u>520,000</u>
ค่าความนิยม	<u>280,000</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตามวิธีส่วนได้เสีย ณ วันสิ้นงวดผลต่างนี้จะต้องถูกตัดบัญชีโดยนำไปปรับปรุงบัญชีรายได้จากการลงทุนและบัญชีเงินลงทุน ซึ่งมีผลให้ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีมียอดลดลงไปเรื่อย ๆ ตลอดอายุที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์และหนี้สินหรือตลอดอายุของค่าความนิยมแต่ไม่ควรเกิน 20 ปี

ดังนั้น ส่วนเกินที่กระจายและเพิ่มค่าให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน (ราคายุติธรรมสูงกว่าราคาตลาด) ให้ปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด โดยเดบิต รายได้จากการลงทุน และเครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนเกินที่กระจายและลดค่าให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน (ราคาตามบัญชีสูงกว่าราคายุติธรรม) ให้ปรับปรุง ณ วันสิ้นงวดโดย เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย และเครดิต รายได้จากการลงทุน

2.6 การตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด

จากตัวอย่าง 2-4 บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 800,000 บาท เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 และรายงานผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ 3,000,000 บาท สำหรับปี 25X1 ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะต้องตัดจำหน่ายให้หมดตลอดอายุของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นตามสัดส่วนดังนี้

รายการที่กระจาย	อายุการใช้งานที่เหลืออยู่	อัตราการตัดจำหน่าย
สินค้างเหลือ	ขายหมดในปีปัจจุบัน	100%
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	ใช้หมดในปีปัจจุบัน	100%
อุปกรณ์	ตัดค่าเสื่อมราคา 20 ปี	5%
ตัวเงินจ่าย	ครบกำหนดชำระภายใน 5 ปี	20%
ค่าความนิยม	ตัดจำหน่ายภายใน 20 ปี	5%

รายการบันทึกบัญชีดังนี้

1 กรกฎาคม 25X1

Dr.เงินสด	320,000	
	Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข	320,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข (800,000 × 40%)		

31 ธันวาคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	1,200,000
------------------------	-----------

Cr.รายได้จากบริษัท ข 1,200,000

บันทึกการรับส่วนแบ่งกำไรสุทธิจากบริษัท ข (3,000,000 × 40%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข 400,000

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 400,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินค้าคงเหลือ (400,000 × 100%)

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข 80,000

Cr.รายได้จากบริษัท ข 80,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (80,000 × 100%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข 6,000

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 6,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอุปกรณ์สำนักงาน (120,000 × 5%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข 16,000

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 16,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้ตัวเงินจ่าย (80,000 × 20%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข 14,000

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 14,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับค่าความนิยม (280,000 × 5%)

บริษัท ก จะแสดงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในงบดุล จำนวน 6,124,000 บาท และจะแสดงบัญชีรายได้จากบริษัท ข ในงบกำไรขาดทุน จำนวน 844,000 บาท ซึ่งแสดงการคำนวณดังนี้

คำนวณ บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ณ วันซื้อกิจการ 40% 1 ม.ค.25X1 5,500,000

ค่าใช้จ่ายทางตรงในการซื้อธุรกิจ 100,000

รับเงินปันผล 1 ก.ค.25X1 (320,000)

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1 1,200,000

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน

สินค้าคงเหลือ (400,000)

ลิขสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาของมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	80,000	
อุปกรณ์สำนักงาน	(6,000)	
ตัวเงินจ่าย	(16,000)	
ค่าความนิยม	<u>(14,000)</u>	<u>(356,000)</u>
รวมเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>6,124,000</u>

คำนวณ บัญชีรายได้จากบริษัท ข

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1	1,200,000	
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน		
สินค้ำคงเหลือ	(400,000)	
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	80,000	
อุปกรณ์สำนักงาน	(6,000)	
ตัวเงินจ่าย	(16,000)	
ค่าความนิยม	<u>(14,000)</u>	<u>(356,000)</u>
รวมรายได้จากบริษัท ข ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>844,000</u>

2.7 กรณีเกิดส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน

เมื่อราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ขายหุ้นสูงกว่าราคาทุนของเงินลงทุน กรณีเช่นนี้แสดงว่าสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ขายหุ้นแสดงราคาสูงเกินไป หรืออาจเป็นเพราะมีการต่อรองราคากันในการซื้อขายหุ้น ถ้าหากส่วนเกินทั้งหมดเกิดขึ้นเนื่องมาจากสินทรัพย์ตีราคาสูงไป (ราคาทุนเท่ากับมูลค่ายุติธรรม) ส่วนเกินนี้จะกระจายไปลดมูลค่าสินทรัพย์ที่แสดงราคาไว้สูงไป แต่ถ้าสินทรัพย์สุทธิถูกบันทึกไว้ตามมูลค่ายุติธรรมแล้ว ส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรม (และราคาตามบัญชี) ที่สูงกว่าราคาทุนจะถือว่าเป็นค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill) (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

จำนวนที่นำไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกตัดจำหน่ายให้หมดภายในอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งจะมีผลกระทบต่อไปยังกำไรสุทธิในทิศทางตรงกันข้ามกับการตัดจำหน่ายค่าความนิยมซึ่งจำนวนค่าความนิยมที่ตัดจำหน่ายจะไปลดยอดรายได้จากการลงทุนและบัญชีเงินลงทุนเพราะฉะนั้นเมื่อมีการตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนทั้งบัญชีเงินลงทุนและบัญชีรายได้จากการลงทุนจะมียอดเพิ่มขึ้น

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนแต่ไม่เกิดค่าความนิยมติดลบ

บริษัทผู้ลงทุนซื้อกิจการอื่นแล้วเกิดส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่มีราคาสูงกว่าราคาทุนที่จ่ายซื้อ ส่วนต่างดังกล่าวกิจการต้องกระจายไปยังสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทที่ถูกซื้อที่มีราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมไม่เท่ากันตามอัตราส่วนในการซื้อกิจการ ถ้าผลต่างนั้นสามารถกระจายได้หมดอย่างสมเหตุผลก็ไม่ต้องเกิดค่าความนิยมติดลบ

ตัวอย่าง 2-5 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและมีสิทธิออกเสียง 50% ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคา 40,000 บาท โดยสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข เท่ากับ 100,000 บาท สินทรัพย์และหนี้สินทุกรายการมีราคาตามบัญชีเท่ากับราคายุติธรรม ยกเว้นสินค้าคงเหลือมีราคาตามบัญชี 8,000 บาทราคายุติธรรม 6,000 บาท ซึ่งแสดงราคาสูงไป 2,000 บาท สินค้าจำนวนนี้จะขายหมดในปีปัจจุบัน และอุปกรณ์ราคาตามบัญชี 88,000 บาท ราคายุติธรรม 70,000 บาท ซึ่งแสดงราคาสูงไป 18,000 บาท อุปกรณ์มีอายุการใช้งานคงเหลือ 10 ปี ระหว่างปีจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นทั้งสิ้น 5,000 บาท และในวันสิ้นงวดมีกำไรสุทธิ 20,000 บาท

จากโจทย์ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข เท่ากับ 50,000 บาท ($100,000 \times 50\%$) และราคาทุนในการซื้อธุรกิจเท่ากับ 40,000 บาท ดังนั้นจึงเกิดส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน จำนวน 10,000 บาท ($50,000 - 40,000$) คำนวณการกระจายส่วนเกินและค่าความนิยมดังนี้

การกระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ดังนี้

รายการ	มูลค่า ยุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	จำนวนที่กระจาย (ผลต่าง \times 50%)
สินค้าคงเหลือ	6,000	8,000	(2,000)	(1,000)
อุปกรณ์สุทธิ	70,000	88,000	(18,000)	(9,000)
รวมส่วนเกินที่กระจายได้ทั้งสิ้น				<u>(10,000)</u>

การคำนวณค่าความนิยม ดังนี้

ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	10,000
<u>หัก ส่วนเกินที่สามารถกระจายให้สินทรัพย์และหนี้สิน</u>	<u>10,000</u>
ค่าความนิยม	<u>0</u>

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก ในปี 25X1 ดังนี้
1 มกราคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข 40,000

	Cr.เงินสด	40,000
	บันทึกการขายซื้อสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 50%	
1 กรกฎาคม 25X1		
	Dr.เงินสด	2,500
	Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข	2,500
	บันทึกการขายรับเงินปันผล (5,000 × 50%)	
31 ธันวาคม 25X1		
	Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000
	Cr.รายได้จากบริษัท ข	10,000
	บันทึกการขายรับส่วนแบ่งกำไรสุทธิจากบริษัท ข (20,000 × 50%)	
	Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	1,000
	Cr.รายได้จากบริษัท ข	1,000
	บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินค้าคงเหลือขายหมดภายในปี (1,000 × 100%)	
	Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	900
	Cr.รายได้จากบริษัท ข	900
	บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอุปกรณ์อายุการใช้งาน 10 ปี (9,000 × 10%)	

ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัท ก จะแสดงรายการในงบการเงิน บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในงบดุล 49,400 บาท และบัญชีรายได้จากบริษัท ข ในงบกำไรขาดทุน 11,900 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ ดังนี้

คำนวณ บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ณ วันซื้อกิจการ 50% 1 ม.ค.25X1		40,000
รับเงินปันผล 1 ก.ค.25X1		(2,500)
รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1		10,000
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน		
สินค้าคงเหลือ	1,000	
อุปกรณ์สำนักงาน	900	<u>1,900</u>
รวมเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>49,400</u>

คำนวณ บัญชีรายได้จากบริษัท ข

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1		10,000
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน		
สินค้าคงเหลือ	1,000	
อุปกรณ์สำนักงาน	900	1,900
รวมรายได้จากบริษัท ข ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>11,900</u>

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนเกิดจากความนิยมติดลบ บริษัทผู้ลงทุนซื้อกิจการอื่นแล้วเกิดส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่มีราคาสูงกว่าราคาทุนที่จ่ายซื้อ ส่วนต่างดังกล่าวกิจการต้องกระจายไปยังสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทที่ถูกซื้อที่มีราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมไม่เท่ากันตามอัตราส่วนในการซื้อกิจการ ถ้าผลต่างนั้นกระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สินแล้วยังคงมีผลต่างเหลืออยู่อีก ส่วนต่างเหล่านี้ถือเป็นค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill) ผู้ซื้อต้องนำมาลดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามสัดส่วนอย่างเหมาะสม

2.8 ค่าความนิยมติดลบ (Negative goodwill)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 (สภาวิชาชีพ, 2550 ก : 132) ย่อหน้าที่ 59 ระบุว่า “ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อต้องบันทึกจำนวนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ซื้อซึ่งสูงกว่าต้นทุนการซื้อธุรกิจเป็นค่าความนิยมติดลบ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เป็นมูลค่าที่วัดได้ ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน”

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 43 กำหนดให้นำส่วนของค่าความนิยมติดลบที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่ระบุไว้ในแผนการซื้อกิจการของผู้ซื้อซึ่งสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ไม่ได้เป็นหนี้สินที่ระบุรายการได้ ณ วันซื้อกิจการ ควรรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการรับรู้ผลขาดทุนและต้นทุนในอนาคตนั้น ส่วนค่าความนิยมติดลบที่ไม่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่ระบุได้ ซึ่งสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ณ วันซื้อกิจการ ควรรับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

- จำนวนค่าความนิยมติดลบที่ไม่เกินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับ ซึ่งระบุรายการได้ ควรรับรู้เป็นรายได้ด้วยเกณฑ์ที่มีระบบตามจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของอายุการใช้งานที่เหลือของสินทรัพย์เสื่อมราคาและสินทรัพย์ที่มีการตัดบัญชี
- จำนวนค่าความนิยมติดลบที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับ ซึ่งระบุรายการได้ ควรรับรู้เป็นรายได้ทันที

ดังนั้นค่าความนิยมติดลบนี้จะนำไปลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ยกเว้นเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

ตัวอย่าง 2-6 บริษัท ก ลงทุนซื้อส่วนได้เสีย 40% ของบริษัท ข ในราคา 7,500,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในขณะที่บริษัท ข มีข้อมูลราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมดังต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	2,500,000	2,500,000
ลูกหนี้-สุทธิ	2,200,000	2,200,000
สินค้าคงเหลือ	3,000,000	4,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	3,300,000	3,100,000
อุปกรณ์-สุทธิ	6,200,000	7,000,000
อาคาร-สุทธิ	3,500,000	3,000,000
รวมสินทรัพย์	<u>20,700,000</u>	
เจ้าหนี้	1,000,000	1,000,000
ตัวเงินจ่าย	2,000,000	2,000,000
หุ้นสามัญ	15,000,000	
กำไรสะสม	<u>2,700,000</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>20,700,000</u>	

ระหว่างปีบริษัท ข จ่ายเงินปันผล 200,000 บาท สิ้นงวดบัญชีรายงานผลกำไรสุทธิ 1,500,000 บาท ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะต้องตัดจำหน่ายให้หมดตลอดอายุของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นตามสัดส่วน ดังนี้

รายการที่กระจาย	อายุการใช้งานที่เหลืออยู่	อัตราการตัดจำหน่าย
สินค้าคงเหลือ	ขายหมดในปีปัจจุบัน	100%
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	ใช้หมดใน 2 ปี	50%
อุปกรณ์	ตัดค่าเสื่อมราคา 10 ปี	10%
อาคาร	ตัดค่าเสื่อมราคา 20 ปี	5%

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

จากโจทยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข เท่ากับ 7,080,000 บาท (17,700,000 × 40%) และราคาทุนในการซื้อธุรกิจเท่ากับ 7,500,000 บาท ดังนั้นจึงเกิดส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจำนวน 420,000 บาท (7,500,000 – 7,080,000) คำนวณการกระจายส่วนเกินและค่าความนิยม ดังนี้

การกระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ดังนี้

รายการ	มูลค่า ยุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	จำนวนที่กระจาย (ผลต่าง × 40%)
สินค้ำคงเหลือ	4,000,000	3,000,000	1,000,000	400,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	3,100,000	3,300,000	(200,000)	(80,000)
อุปกรณ์	7,000,000	6,200,000	800,000	320,000
อาคาร	3,000,000	3,500,000	(500,000)	(200,000)
รวมส่วนเกินที่กระจายได้ทั้งสิ้น				<u>440,000</u>

การคำนวณค่าความนิยม ดังนี้

ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	420,000
<u>หัก ส่วนเกินที่สามารถกระจายให้สินทรัพย์และหนี้สิน</u>	<u>440,000</u>
ค่าความนิยม	<u>(20,000)</u>

จะเห็นได้ว่าส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจำนวน 420,000 บาท แล้วเมื่อเปรียบเทียบกับส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์มีค่าเท่ากับ 440,000 บาท ซึ่งมากกว่าราคาทุนจึงทำให้เกิดค่าความนิยมติดลบ จำนวน 20,000 บาท กิจการต้องทำการตัดค่าความนิยมติดลบให้หมดไปโดยกระจายตัดกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามสัดส่วนทุน (ราคายุติธรรม) ดังนี้

ค่าความนิยมติดลบจำนวน 20,000 บาท กระจายได้ดังนี้

อุปกรณ์-สุทธิ กระจายตัดค่าความนิยมติดลบ 14,000 บาท (20,000 × 7,000,000 / 10,000,000)
อาคาร-สุทธิ กระจายตัดค่าความนิยมติดลบ 6,000 บาท (20,000 × 3,000,000 / 10,000,000)

การกระจายส่วนเกินทุนทั้งสิ้น

สินทรัพย์และหนี้สิน ที่สามารถกระจายได้	สินทรัพย์ตามราคา ยุติธรรม	ตัดค่าความนิยม ติดลบ	จำนวนที่กระจายสุทธิ
สินค้ำคงเหลือ	400,000	-	400,000

สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	(80,000)	-	(80,000)
อุปกรณ์-สุทธิ	320,000	(14,000)	306,000
อาคาร-สุทธิ	(200,000)	(6,000)	(206,000)

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่าการรวมธุรกิจครั้งนี้กิจการสามารถกระจายราคาทุนไปยังสินทรัพย์ได้ทั้งสิ้นคือ สินค้าคงเหลือ จำนวน 400,000 บาท สินทรัพย์หมุนเวียนอื่นติดลบ 80,000 บาท อุปกรณ์-สุทธิ 306,000 บาท อาคาร-สุทธิติดลบ 206,000 บาท ซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าวต้องตัดส่วนที่กระจายให้หมดไปตลอดอายุการใช้งานในวันสิ้นงวดบัญชี

การบันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท ก มีดังนี้

1 มกราคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	7,500,000	
Cr.เงินสด		7,500,000

บันทึกรายการซื้อสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 40%

1 ม.ค.-31 ธ.ค. 25X1

Dr.เงินสด	80,000	
Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข		80,000

บันทึกรายการรับเงินปันผล (200,000 × 40%)

31 ธันวาคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	600,000	
Cr.รายได้จากบริษัท ข		600,000

บันทึกรายการรับส่วนแบ่งกำไรสุทธิจากบริษัท ข (1,500,000 × 40%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข	400,000	
Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข		400,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินค้าคงเหลือขายหมดภายในปี (400,000 × 100%)

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	40,000	
Cr.รายได้จากบริษัท ข		40,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์หมุนเวียนอายุการใช้งาน 2 ปี (80,000 × 50%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข	30,600	
----------------------	--------	--

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 30,600
 บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอุปกรณ์อายุการใช้งาน 10 ปี (306,000 × 10%)

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข 10,300
 Cr.รายได้จากบริษัท ข 10,300
 บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอาคารอายุการใช้งาน 20 ปี (206,000 × 5%)

ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัท ก จะแสดงรายการในงบการเงิน บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในงบดุล 7,639,700 บาท และบัญชีรายได้จากบริษัท ข ในงบกำไรขาดทุน 219,700 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ ดังนี้

คำนวณ บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ณ วันซื้อกิจการ 40% 1 ม.ค.25X1	7,500,000
รับเงินปันผล 1 ก.ค.25X1	(80,000)
รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1	600,000
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน	
สินค้างเหลือ	(400,000)
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	40,000
อุปกรณ์สำนักงาน	(30,600)
อาคาร	<u>10,300</u>
รวมเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชี	<u>7,639,700</u>

คำนวณ บัญชีรายได้จากบริษัท ข

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1	600,000
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน	

สินค้างเหลือ	(400,000)
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	40,000
อุปกรณ์สำนักงาน	(30,600)

อาคาร	10,300	(380,300)
รวมรายได้จากบริษัท ข ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>219,700</u>

ตัวอย่างที่ 2-7 บริษัท ก ลงทุนซื้อส่วนได้เสีย 25% ของบริษัท ข ในราคา 110,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในขณะที่บริษัท ข มีสินทรัพย์สุทธิดังต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	120,000	120,000
สินค้าคงเหลือ	240,000	260,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	100,000	100,000
อุปกรณ์-สุทธิ	50,000	50,000
อาคาร-สุทธิ	<u>140,000</u>	<u>200,000</u>
รวมสินทรัพย์ทั้งสิ้น	750,000	750,000
หนี้สินทั้งสิ้น	<u>250,000</u>	<u>250,000</u>
สินทรัพย์สุทธิ	<u>400,000</u>	<u>400,000</u>

ระหว่างปีบริษัท ข จ่ายเงินปันผล 40,000 บาท สิ้นงวดบัญชีรายงานผลกำไรสุทธิ 60,000 บาท โดยสินค้าคงเหลือขายหมดในปี 25X1 ส่วนอุปกรณ์และอาคารมีอายุการใช้งานคงเหลืออย่างละ 4 ปี นับจากวันที่บริษัท ก ซื้อหุ้น

จะเห็นได้ว่าบริษัท ก ได้จ่ายเงินเพื่อซื้อ 25% ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ด้วยต้นทุนทั้งสิ้น 110,000 บาท และส่วนได้เสียในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 100,000 บาท ($400,000 \times 25\%$) จึงทำให้เกิดส่วนเกินราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี 10,000 บาท

การกระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ดังนี้

รายการ	มูลค่า ยุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	จำนวนที่กระจาย (ผลต่าง \times 25%)
สินค้าคงเหลือ	260,000	240,000	20,000	5,000
อาคาร-สุทธิ	200,000	140,000	60,000	15,000
รวมส่วนเกินที่กระจายได้ทั้งสิ้น				<u>20,000</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

การคำนวณค่าความนิยม ดังนี้

ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 10,000

หัก ส่วนเงินที่สามารถกระจายให้สินทรัพย์และหนี้สิน	20,000
ค่าความนิยมติดลบ	(10,000)

จะเห็นได้ว่าเมื่อกระจายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้กับสินทรัพย์จำนวน 10,000 บาท แล้ว สินทรัพย์ที่กระจายมีค่าเท่ากับ 20,000 บาท ซึ่งมากกว่าราคาหุ้นจึงทำให้เกิดค่าความนิยมติดลบ จำนวน 10,000 บาท กิจการต้องทำการตัดค่าความนิยมติดลบให้หมดไป โดยกระจายตัดกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามสัดส่วนทุน (ราคายุติธรรม) ดังนี้

อุปกรณ์-สุทธิ กระจายตัดค่าความนิยมติดลบ 2,000 บาท	$(10,000 \times 50,000 / 250,000)$
อาคาร-สุทธิ กระจายตัดค่าความนิยมติดลบ 8,000 บาท	$(10,000 \times 200,000 / 250,000)$

สินทรัพย์และหนี้สินที่สามารถกระจายได้	การกระจายส่วนเกินหุ้นทั้งสิ้น		
	สินทรัพย์ตามราคายุติธรรม	ตัดค่าความนิยมติดลบ	จำนวนที่กระจายสุทธิ
สินค้างเหลือ	5,000		5,000
อุปกรณ์-สุทธิ	-	(2,000)	(2,000)
อาคาร-สุทธิ	15,000	(8,000)	7,000

จากตารางข้างต้นจะเห็นได้ว่าการรวมธุรกิจครั้งนี้กิจการสามารถกระจายราคาหุ้นไปยังสินทรัพย์ได้ทั้งสิ้นคือ สินค้างเหลือจำนวน 5,000 บาท อุปกรณ์-สุทธิติดลบ 2,000 บาท อาคารสุทธิ 7,000 บาท ซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าวต้องตัดส่วนที่กระจายให้หมดไปตลอดอายุการใช้งานในวันสิ้นงวดบัญชี

การบันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท ก มีดังนี้

1 มกราคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	110,000	
Cr.เงินสด		110,000

บันทึกการซื้อสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 25%

1 ม.ค.-31 ธ.ค. 25X1

Dr.เงินสด	10,000	
Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข		10,000

ลิขสิทธิ์ © มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บันทึกรายการรับเงินปันผล (40,000× 25%)

31 ธันวาคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	15,000	
Cr.รายได้จากบริษัท ข		15,000

บันทึกรายการรับส่วนแบ่งกำไรสุทธิจากบริษัท ข (60,000 × 25%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข	5,000	
Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข		5,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับสินค้าคงเหลือขายหมดภายในปี (5,000 × 100%)

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	500	
Cr.รายได้จากบริษัท ข		500

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอุปกรณ์อายุการใช้งาน 4 ปี (2,000 × 25%)

Dr.รายได้จากบริษัท ข	1,750	
Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข		1,750

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับอาคารอายุการใช้งาน 4 ปี (7,000 × 25%)

ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัท ก จะแสดงรายการในงบการเงิน บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในงบดุล 108,750 บาท และบัญชีรายได้จากบริษัท ข ในงบกำไรขาดทุน 8,750 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ ดังนี้

คำนวณ บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ณ วันซื้อกิจการ 25% 1 ม.ค.25X1	110,000
--------------------------------	---------

รับเงินปันผล 1 ก.ค..25X1	(10,000)
--------------------------	----------

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1	15,000
--	--------

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน

สินค้าคงเหลือ	(5,000)
---------------	---------

อุปกรณ์-สุทธิ	500	
อาคาร-สุทธิ	(1,750)	(6,250)
รวมเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>108,750</u>

คำนวณ บัญชีรายได้จากบริษัท ข

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1	15,000	
ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน		
สินค้าคงเหลือ	(5,000)	
อุปกรณ์-สุทธิ	500	
อาคาร-สุทธิ	(1,750)	(6,250)
รวมรายได้จากบริษัท ข ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>8,750</u>

2.9 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี

การบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นจะมีรายละเอียดเพิ่มมากขึ้นเมื่อการซื้อหุ้นเกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี กล่าวคือจะต้องมีการคำนวณเพิ่มเติมสำหรับส่วนได้เสีย ณ วันที่ซื้อหุ้นและจำนวนที่จะถือเป็นรายได้จากการลงทุนสำหรับปี ส่วนของเจ้าของในบริษัทที่ขายหุ้น (ณ วันซื้อหุ้น) คำนวณได้โดยการนำส่วนของเจ้าของ ณ วันต้นงวด บวกกำไรตั้งแต่ต้นงวดจนถึงวันที่ซื้อหุ้น หักด้วยเงินปันผลที่ประกาศจ่ายก่อนวันที่ซื้อหุ้น ข้อสมมุติเบื้องต้นที่นำมาใช้สำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในระหว่างงวดบัญชีก็คือ กำไรของบริษัทที่ขายหุ้นเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดทั้งปี (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 2-8 สมมุติว่าในวันที่ 1 ตุลาคม 25X1 บริษัท ก ซื้อ 40% ในหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข เป็นเงิน 800,000 บาท บริษัท ข มีสินทรัพย์สุทธิ (ส่วนของผู้ถือหุ้น) ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 เท่ากับ 1,500,000 บาท และบริษัท ข ได้รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25X1 เท่ากับ 250,000 บาท บริษัท ข ประกาศจ่ายเงินปันผลในวันที่ 1 กรกฎาคม เป็นเงิน 150,000 บาท ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 เท่ากับ มูลค่ายุติธรรมยกเว้นอาคารมูลค่า 600,000 บาทแต่บันทึกบัญชีเพียง 400,000 บาท เท่านั้น อาคารมีอายุการใช้งานคงเหลือ 20 ปี นับจากวันที่ 1 ตุลาคม ตัดบัญชีค่าความนิยมภายในเวลา 5 ปี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปกำหนดให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในการบันทึกบัญชี และให้กระจายส่วนต่างของราคาหุ้นและราคาตามบัญชีไปให้สินทรัพย์สุทธิก่อน ส่วนที่เหลือจึงจะถือเป็นค่าความนิยม ดังการคำนวณต่อไปนี้

คำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1	
สินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1	1,500,000
บวก กำไรสุทธิ 1 มกราคม – 1 ตุลาคม (250,000×9/12)	187,500
หัก เงินปันผล	(150,000)
รวม สินทรัพย์สุทธิ (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	<u>1,537,500</u>

ดังนั้นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข ในอัตรา 40% เท่ากับ 615,000 บาท (1,537,500 × 40%) และราคาหุ้นในการซื้อธุรกิจเท่ากับ 800,000 บาท ดังนั้นจึงเกิดส่วนเกินของราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชี จำนวน 185,000 บาท (800,000 – 615,000) การกระจายส่วนเกินและค่าความนิยมดังนี้

การกระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ดังนี้				
รายการ	มูลค่า ยุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	จำนวนที่กระจาย (ผลต่าง × 40%)
อาคาร	600,000	400,000	200,000	80,000
รวมส่วนเกินที่กระจายได้ทั้งสิ้น				<u>80,000</u>

การคำนวณค่าความนิยม ดังนี้	
ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	185,000
หัก ส่วนเกินที่สามารถกระจายให้สินทรัพย์และหนี้สิน	<u>80,000</u>
ค่าความนิยม	<u>105,000</u>

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก ในปี 25X1 ดังนี้

1 ตุลาคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข 800,000

Cr.เงินสด 800,000

บันทึกรายการซื้อสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข 40%

31 ธันวาคม 25X1

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข 25,000

Cr.รายได้จากบริษัท ข 25,000

บันทึกรายการรับส่วนแบ่งกำไรสุทธิจากบริษัท ข $(250,000 \times 3/12 \times 40\%)$

Dr.รายได้จากบริษัท ข 1,000

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 1,000

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้อาคารอายุการใช้งาน 20 ปี $(80,000 \times 3/12 \times 5\%)$

Dr.รายได้จากบริษัท ข 5,250

Cr.เงินลงทุนในบริษัท ข 5,250

บันทึกการตัดบัญชีส่วนเกินที่กระจายให้กับค่าความนิยมอายุ 5 ปี $(105,000 \times 3/12 \times 20\%)$

ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัท ก จะแสดงรายการในงบการเงิน บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในงบดุล 818,750 บาท และบัญชีรายได้จากบริษัท ข ในงบกำไรขาดทุน 18,750 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ ดังนี้

คำนวณ บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ณ วันซื้อกิจการ 40% 1 ต.ค. 25X1 800,000

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1 25,000

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน

อาคาร (1,000)

ค่าความนิยม (5,250) (6,250)

รวมเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชี 818,750

คำนวณ บัญชีรายได้จากบริษัท ข

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ณ 31 ธ.ค.25X1 25,000

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน

อาคาร	(1,000)	
ค่าความนิยม	(5,250)	<u>(6,250)</u>
รวมรายได้จากบริษัท ข ณ วันสิ้นงวดบัญชี		<u>18,750</u>

ณ วันสิ้นงวดบัญชี ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีในวันที่ซื้อจำนวน 185,000 บาท จะมียอดคงเหลือเพียง 178,750 บาท (185,000 – 6,250)

2.10 การซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขายหุ้น

ตัวอย่างที่ผ่านมา มีข้อสมมุติว่าบริษัทที่ลงทุนซื้อหุ้นโดยตรงจากผู้ถือหุ้น ในกรณีนี้อัตราส่วนได้เสีย ที่ซื้อจะเท่ากับจำนวนหุ้นที่ซื้อหารด้วยจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด แต่ถ้าเป็นกรณีของการซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้น อัตราส่วนได้เสียที่ซื้อจะคำนวณจากจำนวนหุ้นที่ซื้อหารด้วยจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด (รวมทั้งจำนวนหุ้นที่ออกใหม่ให้กับผู้ลงทุนด้วย)

ตัวอย่างที่ 2-9 สมมุติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญที่จดทะเบียนแล้วแต่ยังไม่ออกจำหน่ายจากบริษัท ข โดยตรง 20,000 หุ้น ในราคา 450,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ประกอบด้วยหุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท) 200,000 บาท และกำไรสะสม 150,000 บาท

อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข เท่ากับ 50% คำนวณได้ดังนี้	
หุ้นที่ซื้อโดยตรงจากบริษัท ข	20,000 หุ้น
หุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมดภายหลังการออกหุ้นใหม่	
หุ้นที่ออกจำหน่าย ณ 31 ธ.ค.25X1	20,000
หุ้นใหม่ที่ออกให้บริษัท ก	20,000
	40,000 หุ้น

อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข เท่ากับ 50% (20,000/40,000)

คำนวณ ราคาตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัท ข หลังจำหน่ายหุ้นใหม่

ส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนการจำหน่ายหุ้น (200,000 + 150,000)	350,000
บวก หุ้นที่ออกจำหน่ายจำนวน 20,000 หุ้น ให้บริษัท ก	<u>450,000</u>
ส่วนเจ้าของผู้ถือหุ้น บริษัท ข หลังการออกจำหน่ายหุ้น	<u>800,000</u>

ดังนั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ที่บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 50% ของบริษัท ข เท่ากับ 400,000 บาท (800,000×50%)

2.11 การลงทุนซื้อหุ้นหลาย ๆ ครั้ง

ผู้ลงทุนสามารถเข้าไปมีส่วนในการบริหารบริษัทที่ซื้อหุ้น โดยการซื้อหุ้นเพียงจำนวนเล็กน้อยแต่หลาย ๆ ครั้ง หรือ การซื้อจำนวนมากเพียงครั้งเดียวก็ได้ ในการซื้อหุ้นหลายครั้งในครั้งแรกที่ซื้ออาจซื้อหุ้นไม่ถึง 20% จึงทำให้การบันทึกบัญชีด้วยวิธีทุน (Fair value/cost) และเมื่อมีการซื้อหุ้นเพิ่มอาจทำให้หุ้นที่มีอยู่มีจำนวนรวมกันมากกว่า 20% กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการบัญชีมาใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ในการบันทึกบัญชี และจะเปลี่ยนมาใช้วิธีส่วนได้เสียเมื่อการลงทุนซื้อหุ้นตั้งแต่ 20% ขึ้นไป เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีส่วนได้เสีย บัญชีเงินลงทุนและบัญชีกำไรสะสมจะต้องมีการปรับปรุงด้วย

ตัวอย่างที่ 2-10 บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท ข 10% ในราคา 750,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 และซื้ออีก 10% ในราคา 850,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันซื้อหุ้นมีดังนี้

	1 มกราคม 25X1	1 มกราคม 25X2
หุ้นสามัญ	5,000,000	5,000,000
กำไรสะสม	2,000,000	2,500,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	7,000,000	7,500,000

บริษัท ก ไม่สามารถกระจายส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้กับสินทรัพย์สุทธิได้ ดังนั้นจึงถือให้ส่วนเกินทั้งหมดที่เกิดขึ้นเป็นค่าความนิยม และตัดบัญชีภายในเวลา 10 ปี

ณ วันที่ 2 มกราคม 25X2 เมื่อบริษัท ก ซื้อหุ้นครั้งที่สองจากบริษัท ข เพิ่มเดิมอีก 10% บริษัท ก จะนำวิธีส่วนได้เสียมาใช้ในการบันทึกบัญชีสำหรับหุ้นสามัญ 20% ที่ซื้อ บริษัท ก จะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุน 750,000 บาท ให้แสดงยอดคงเหลือที่ถูกต้องตามวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งรายการปรับปรุงมีดังนี้

2 มกราคม 25X2

Dr.เงินลงทุนในบริษัท ข	45,000
Cr.กำไรสะสม	45,000

รายการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

แสดงการคำนวณดังนี้

เงินลงทุนที่เพิ่มขึ้นจากการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น (500,000 × 10%)

	50,000
เงินลงทุนลดลงจากการตัดจำหน่ายค่าความนิยม (50,000/10)	<u>5,000</u>
ดังนั้น ปรับปรุงเงินลงทุนเพิ่มขึ้นปี 25X2	<u>45,000</u>

เมื่อกิจการซื้อหุ้นสามัญในปี 25X2 ในจำนวน 10% จะใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี จึงทำให้ ในวันสิ้นงวดบัญชี ยอดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข เท่ากับ 750,000 บาท แต่สมมุติว่าใช้วิธีซื้อจะเท่ากับ 795,000 บาท ดังนั้น จึงต้องทำการปรับปรุงยอดจำนวน 45,000 บาท เพื่อให้เป็นไปตามวิธีซื้อ

การจำหน่ายหุ้น

เมื่อผู้ลงทุนขายหุ้นที่ซื้อบางส่วนออกไปจนทำให้ส่วนได้เสียต่ำกว่า 20% หรือน้อยกว่าระดับที่ทำให้ผู้ลงทุนเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ บริษัทผู้ลงทุนจะไม่สามารถใช้วิธีส่วนได้เสียได้อีกต่อไป การลงทุนจะต้องเปลี่ยนมาใช้วิธีราคาทุนแทน ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนภายหลังการขายจะกลายเป็นราคาทุนใหม่ กำไรหรือขาดทุนจากการขายหุ้นคือผลต่างระหว่างราคาขายและราคาตามบัญชี

ตัวอย่างที่ 2-11 บริษัท ก ซื้อหุ้นบริษัท ข จำนวน 32,000 หุ้น โดยมีส่วนได้เสีย 40% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 เป็นเงิน 58,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข เท่ากับ 120,000 บาท ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับราคาขายสุทธิ ค่าความนิยม 10,000 บาทจะถูกตัดจำหน่ายในเวลา 10 ปี ในอัตรา 1,000 บาท ต่อปี บริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีตั้งแต่ปี 25X1 จนถึงปี 25X4 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 67,000 บาท ซึ่งเท่ากับ 40% ของส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข 150,000 บาท บวกค่าความนิยมที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 7,000 บาท

ในวันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัท ก ขาย 80% ของหุ้นบริษัท ข ที่ถืออยู่ (25,600 หุ้น) เป็นเงิน 60,000 บาท ทำให้ส่วนได้เสียในหุ้นสามัญบริษัท ข ลดลงเหลือ 8% ($40\% \times 20\%$) ราคาตามบัญชีของหุ้นที่ขายเท่ากับ 53,600 บาท หรือ 80% ของ 67,000 บาท บริษัท ก จะรับรู้กำไรจากการขายหุ้นเท่ากับ 6,400 บาท (ราคาขาย 60,000 บาท หัก ราคาตามบัญชี 53,600) ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ภายหลังการขายหุ้นเท่ากับ 13,400 บาท ($67,000 - 53,600$) บริษัท ก ไม่สามารถเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัท ข อีกต่อไป ดังนั้นบริษัท ก จึงเปลี่ยนมาใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีทุนซึ่งจะต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 มาใช้ ซึ่งราคาทุน 13,400 บาท จะกลายเป็นราคาทุนใหม่ของเงินลงทุน

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทที่ไปลงทุน

วิธีส่วนได้เสียสามารถนำไปใช้ได้กับการลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิเช่นเดียวกับการลงทุนในหุ้นสามัญแต่ต้องมีการปรับปรุงดังนี้

1. จัดสรรส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทที่ไปลงทุนไปยังหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญจนถึงวันที่ซื้อเพื่อคำนวณหาราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในหุ้นสามัญ
2. จัดสรรกำไรสุทธิของบริษัทที่ไปลงทุนไปยังหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญเพื่อคำนวณกำไรในหุ้นสามัญที่เป็นของผู้ลงทุน

ตัวอย่างที่ 2-12 สมมติว่าส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข เท่ากับ 3,000,000 บาท ณ ต้นปี 25X1 และ 3,250,000 บาท ณ สิ้นปี 25X1 กำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายสำหรับปี 25X1 เท่ากับ 350,000 บาท และ 200,000 บาท ตามลำดับ

	1 มกราคม 25X1	31 ธันวาคม 25X1
หุ้นบุริมสิทธิ 10% ชนิดสะสม (100)	500,000	500,000
หุ้นสามัญ (10)	1,500,000	1,500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000	250,000
กำไรสะสม	<u>750,000</u>	<u>1,000,000</u>
	<u>3,000,000</u>	<u>3,250,000</u>

ถ้าบริษัท ก จ่ายเงินสด 1,250,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X1 เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 40% ในหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข บัญชีเงินลงทุนสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

ราคาทุนของเงินลงทุน	1,250,000
หักราคาตามบัญชี (มูลค่ายุติธรรม) ที่ซื้อ	
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข	3,000,000
หักส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ	<u>500,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	2,500,000

บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย	40%	<u>1,000,000</u>
ค่าความนิยม		<u>250,000</u>

ดังนั้น กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการลงทุนในบริษัท ข สำหรับปี 25X3 คำนวณได้ดังนี้

กำไรสุทธิของบริษัท ข	350,000
หักกำไรสุทธิที่เป็นของหุ้นบุริมสิทธิ ($500,000 \times 10\%$)	<u>50,000</u>
กำไรสุทธิที่เหลือเป็นของหุ้นสามัญ	<u>300,000</u>
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข ($300,000 \times 40\%$)	120,000

กรณีที่หุ้นบุริมสิทธิเป็นหุ้นชนิดสะสม กำไรสุทธิที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญต้องนำเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิไปหักเสียก่อนไม่ว่าเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิจะประกาศจ่ายหรือไม่ก็ตาม

2.12 สรุป

ถ้าการลงทุนซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่นแล้วทำให้บริษัทที่ซื้อหุ้นสามัญเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการดำเนินงานในบริษัทที่ขายหุ้นได้แล้ว การลงทุนซื้อหุ้นก็จะใช้วิธีส่วนได้เสีย ในการบันทึกบัญชี มิฉะนั้นแล้วจะต้องใช้วิธีราคาทุน/วิธีมูลค่ายุติธรรมแทน ในกรณีที่ไม่มีหลักฐานการเข้าไปมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนที่ถือหุ้นตั้งแต่ 20% ขึ้นไป สามารถเข้าไปมีบทบาทสำคัญต่อการดำเนินงานของบริษัทที่ขายหุ้นได้

วิธีส่วนได้เสียอาจเรียกว่า One-line consolidation เพราะเป็นวิธีที่ทำให้กำไรสุทธิและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ลงทุนมียอดเท่ากับกำไรสุทธิและส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้จากการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทที่ลงทุนและบริษัทที่ขายหุ้น

แบบฝึกหัดบทที่ 2

1. บริษัท ปลายฟ้า จำกัด จ่ายเงินสด 200,000 บาทเพื่อซื้อส่วนได้เสีย 40% ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท อุดม จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของบริษัท อุดม จำกัด ณ วันที่แสดงยอดดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	60,000	60,000
ลูกหนี้	120,000	120,000
สินค้า	80,000	100,000
อุปกรณ์	<u>340,000</u>	<u>400,000</u>
	<u>600,000</u>	<u>680,000</u>
เจ้าหนี้	200,000	200,000
ตัวเงินจ่าย	120,000	100,000
หุ้นสามัญ	200,000	
กำไรสะสม	<u>80,000</u>	
	<u>600,000</u>	

ให้ทำ ตารางแสดงการกระจายบัญชีเงินลงทุนในบริษัท อุดม จำกัด

2. บริษัท นพพร จำกัด จ่ายเงินสด 270,000 บาท เพื่อซื้อ 30% ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท สาหัส จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในวันนี้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท สาโรจน์ จำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 400,000 บาทและกำไรสะสม 200,000 บาท ส่วนเกินของเงินลงทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 90,000 บาท เกิดขึ้นเนื่องจากสินค้าที่มีราคาต่ำไป 100,000 บาท สินค้านี้จะขายหมดในปี 25X3 ที่เหลือเป็นค่าความนิยม มีอายุประโยชน์ 10 ปี และรายงานกำไรสุทธิประจำปี 25X3 เท่ากับ 80,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 40,000 บาท

ให้ทำ 1. คำนวณยอดคงเหลือบัญชีรายได้จากบริษัท สาหัส จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

2. คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท สาหัส จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

3. บริษัท นำขบวน จำกัด จ่ายเงินสด 40,000 บาทเพื่อซื้อ 10% ของส่วนได้เสียในบริษัท แสงเทียน จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท แสงเทียน จำกัด ณ วันที่

ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 300,000 บาท มูลค่าหุ้นละ 10 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท สองปีต่อมา วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัท นำขบวน จำกัด จ่ายเงินสดอีก 84,000 บาท เพื่อซื้อ ส่วนได้เสียเพิ่มเติม 20% จากบริษัท แสงเทียน จำกัด ในการซื้อส่วนได้เสียบริษัท นำขบวน จำกัด ซื้อด้วยราคายุติธรรมซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัท แสงเทียน จำกัด มีดังนี้

	25X3	25X4
กำไรสุทธิ	20,000	70,000
เงินปันผล	30,000	40,000

ให้ทำ 1. บันทึกรายการในสมุดรายวันจากการลงทุนของบริษัท นำขบวน จำกัด ในปี 25X3 และ 25X4

2. บันทึกการปรับปรุงในสมุดรายวัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

3. คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท แสงเทียน จำกัด ณ วันที่ 3 ธันวาคม 25X4

4. บริษัท กระต่ายป่า จำกัด จ่ายเงินสด 200,000 บาท และ ออกหุ้นสามัญ 2,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ราคายุติธรรมขณะนั้น 125 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 25% ของบริษัท ช้างขาว จำกัด เมื่อ 1 เมษายน 25X1 ในขณะนั้นสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ช้างขาว จำกัด มีราคาตามบัญชีเท่ากับ ราคายุติธรรม ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ช้างขาว จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 ประกอบด้วย ส่วนของทุน 1,400,000 บาท และกำไรสุทธิ 200,000 บาท ระหว่างปีจ่ายเงินปันผล 2 ครั้ง ในวันที่ 30 มิถุนายน 45,000 บาท และ 31 ธันวาคม 45,000 บาท (ตัดจำหน่ายค่าความนิยมในระยะเวลา 20 ปี)

ให้ทำ 1. บันทึกการในสมุดรายวันทั่วไปใน ปี 25X1

2. แสดงการคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีรายได้จากการลงทุนในบริษัท ช้างขาว

3. แสดงการคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สภาวิชาชีพ. (2550 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/download/PDF_law/Tas_43_2550_.pdf. 12 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2550 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 5 มกราคม 2557.
- _____. (2550 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 5 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 กุมภาพันธ์ 2557
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “งบกระแสเงินสด”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552 ง). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- _____. (2552 จ). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 16 ตุลาคม 2556
- _____. (2557). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 2 พฤศจิกายน 2556.
- Jeter, D.C. and Chaney, P.K. (2011). *Advanced Accounting 4*. New Jersey : John, Wiley and Sons.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 3

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 3 งบการเงินรวม

- 3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- 3.2 งบการเงินรวม
- 3.3 ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวม
- 3.4 งบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น
- 3.5 งบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.6 ผลกระทบของการกระจายต้องงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น
- 3.7 การกระจายส่วนเกินระหว่างทุนและราคาตามบัญชี
- 3.8 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนเกินฯ ในงบดุลรวม
- 3.9 ผลกระทบของการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่มีต้องงบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.10 งบกำไรขาดทุนรวม
- 3.11 การเปิดเผยข้อมูล
- 3.12 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 3 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
2. อธิบายขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวม
3. อธิบายการจัดทำงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นและหลังวันซื้อหุ้นได้
4. อธิบายผลกระทบของการกระจายต้องงบดุลรวมได้
5. อธิบายการกระจายส่วนเกินระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีได้
6. อธิบายการจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนเกินในงบดุลรวมได้
7. อธิบายผลกระทบของการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่มีต้องงบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้นได้
8. สามารถจัดทำงบกำไรขาดทุนรวมได้

กิจกรรมการเรียนรู้การสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 3

งบการเงินรวม

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงความรู้เบื้องต้นสำหรับงบการเงินรวมและการจัดเตรียมข้อมูลที่สำคัญในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม การรวมธุรกิจด้วยวิธีซื้อ (Purchase method) จะถูกนำมาใช้อธิบายประกอบตัวอย่าง โดยสมมติว่าบริษัทใหญ่หรือบริษัทที่ลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity method) สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนวิธีรวมส่วนได้เสียจะอธิบายเพิ่มเติมในภาคผนวก งบการเงินรวมที่บริษัทใหญ่ต้องรายงานประกอบด้วย งบดุลรวม (Consolidated balance sheet) งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสมรวม (Consolidated income and retained earnings statements) และงบกระแสเงินสดรวม (Consolidated cash flow) โดยแบ่งงบการเงินรวมเป็น 2 ส่วน คืองบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นและงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

บริษัทที่เป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่นตั้งแต่ 50% ขึ้นไป จะมีความสามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินของกิจการนั้นโดยวิธีการเข้าไปซื้อหุ้น บริษัททั้งสองจะมีความสัมพันธ์กันในลักษณะของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย (Subsidiary company) เมื่อเกิดความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยขึ้น บริษัททั้งสองถือว่าเป็นบริษัทในเครือ (Affiliated company) หุ้นส่วนใหญ่หรือทั้งหมดที่บริษัทใหญ่ถืออยู่นั้นหรือว่า Majority interest หรือ Controlling interest ส่วนหุ้นที่เหลือ อยู่ในมือของผู้ถือหุ้นอื่น ๆ เรียกว่า ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest) (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 62)

ข้อสังเกต ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) เรื่อง งบการเงินรวมและการเงิน เฉพาะกิจ อธิบายความหมายของบริษัทย่อยไว้ว่า บริษัทย่อย คือ บริษัทที่ถูกควบคุมโดยบริษัทอื่นไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เงื่อนไขของการเข้าควบคุมโดยทั่วไปก็คือ การเป็นเจ้าของหุ้นส่วนใหญ่ (ตั้งแต่ 50% ขึ้นไป) ที่ออกจำหน่ายและมีสิทธิออกเสียง ยกเว้นกรณีต่อไปนี้ อาจถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่า 50%

1. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
2. บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น

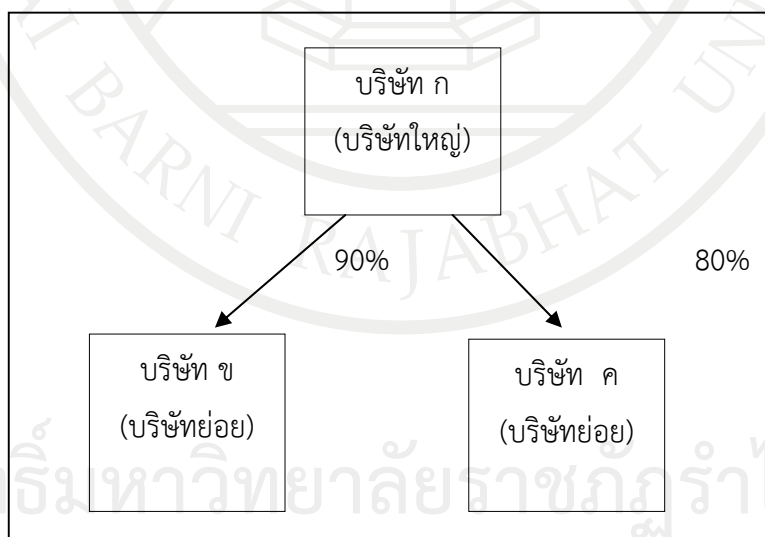
3. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ

4. บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ

อย่างไรก็ดีมาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่กำหนดให้รวม “กิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท” เช่น ห้างหุ้นส่วนหรือผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทย่อยด้วย ในกรณีดังกล่าวการจัดทำและนำเสนอการเงินรวมตามมาตรฐานฉบับนี้ จะต้องจัดทำให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2547) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2547) ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

กลุ่มกิจการ

ภาพต่อไปนี้แสดงโครงสร้างของกลุ่มกิจการ (Affiliation structure) ซึ่งหมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทที่เป็นของบริษัทใหญ่ ภาพนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัท ก ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยสองแห่ง คือบริษัท ข 90% และบริษัท ค 80% บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง 90% ของบริษัท ข และผู้ถือหุ้นภายนอกกลุ่มกิจการถืออีก 10% ผู้ถือหุ้นภายนอกนี้เรียกว่า “ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority stockholder)” สัดส่วนความเป็นเจ้าของของผู้ถือหุ้นภายนอกเรียกว่า “ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest)” ผู้ถือหุ้นภายนอกมีส่วนได้เสียในบริษัท ค 20%



ภาพที่ 3.1 โครงสร้างของกลุ่มกิจการ

เหตุผลของการมีบริษัทย่อย

ข้อได้เปรียบของการลงทุนซื้อหุ้นส่วนใหญ่ (Majority) ที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่น แทนการลงทุนซื้อหุ้นหรือกิจการทั้งหมด คือ

1. การลงทุนซื้อหุ้นทำได้ง่าย หุ้นอาจซื้อได้จากตลาดหรือจากการเสนอเงินสดให้แก่ผู้ถือหุ้นรายย่อย ซึ่งการซื้อหุ้นโดยวิธีนี้จะเป็นการลดระยะเวลาและความยุ่งยากจากข้อตกลงของการแลกเปลี่ยนหุ้นในการรวมธุรกิจ
2. การเข้าควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย สามารถทำได้ด้วยการลงทุนที่ต่ำกว่า เนื่องจากต้องการเพียงการลงทุนในหุ้นส่วนใหญ่ (สูงกว่า 50%) เท่านั้น
3. การเป็นหน่วยงานอิสระที่แยกออกจากกันตามกฎหมายเป็นการป้องกันสินทรัพย์ของบริษัทใหญ่จากการทวงหนี้โดยเจ้าหนี้ของบริษัทย่อย บางครั้งบริษัทใหญ่สร้างบริษัทย่อยของตนในรูปแบบของการจัดตั้งบริษัทใหม่ขึ้นมาแทนการเพิ่มหน่วยงานเข้าไปยังบริษัทที่ดำเนินกิจการอยู่แล้ว

3.2 งบการเงินรวม

งานที่จัดเตรียมขึ้นสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเรียกว่า “งบการเงินรวม” (Consolidated financial statements) ซึ่งประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนรวม งบกำไรสะสมรวม งบดุลรวม และงบกระแสเงินสดรวม งบการเงินรวมนี้นอกจากจะมีลักษณะเหมือนงบการเงินทั่วไปที่จัดทำขึ้นโดยหน่วยงานอิสระแล้ว ยังเป็นการแสดงถึงผลรวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทในเครือเดียวกันภายหลังการตัดผลกระทบของรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทออกไปแล้ว เหตุผลของการจัดทำงบการเงินรวมก็เพราะ นักบัญชีตระหนักอยู่เสมอว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นในลักษณะของหน่วยงานตามกฎหมายของบริษัทใหญ่นั้นยังไม่เพียงพอที่จะแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในลักษณะของหน่วยงานธุรกิจที่แท้จริง ซึ่งการดำเนินงานส่วนใหญ่ของบริษัทย่อยถูกควบคุมโดยบริษัทใหญ่

ตามปกติผู้ใช้งบการเงินของบริษัทใหญ่ต้องการทราบข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม งบการเงินรวมสามารถให้ข้อมูลเหล่านี้กับผู้ใช้งบการเงินได้เนื่องจากงบการเงินรวมแสดงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นกิจการเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงข้อกำหนดตามกฎหมายที่ระบุว่าการแต่ละแห่งมีสถานะทางกฎหมายที่แยกจากกัน วัตถุประสงค์ของงบการเงินรวมก็เพื่อแสดงให้ผู้ถือหุ้นเจ้าหนี้ของบริษัทใหญ่และผู้สนใจทั่วไปได้ทราบถึงผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินที่ชัดเจนของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ในฐานะที่เปรียบเสมือนว่าเป็นหน่วยงานเดียวที่ดำเนินงานโดยมีสาขาหรือหน่วยงานย่อย

อย่างไรก็ตาม งบการเงินรวมนี้ก็ยังไม่สามารถใช้แทนงบการเงินของบริษัทย่อยได้ เจ้าหนี้ของบริษัทย่อยยังคงต้องให้ความสำคัญต่อบการเงินของหน่วยงานตามกฎหมาย ทั้งนี้เพื่อจะได้ดูความสามารถในการชำระหนี้เช่นเดียวกับผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่จะดูงบการเงินของแต่ละบริษัท เพื่อวัดความเสี่ยงในการลงทุน หรือเพื่อกะประมาณเงินปันผล (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : 261)

ขอบเขตของการจัดทำงบการเงินรวม

การจัดทำงบการเงินรวมจะต้องอยู่ตามขอบเขตดังต่อไปนี้

1. บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งในและต่างประเทศทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม โดยไม่ต้องคำนึงว่าธุรกิจที่ทำจะแตกต่างกันหรือไม่ เช่น บริษัทใหญ่เป็นบริษัทพัฒนาสังหาริมทรัพย์ บริษัทย่อยเป็นบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ก็จำเป็นต้องทำงบการเงินรวม เพราะจะช่วยให้เห็นภาพของกลุ่มธุรกิจได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ดังนั้นการอ้างว่าไม่รวมงบการเงินของบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินรวม โดยมีเหตุผลเพียงแค่ว่ากิจการเป็นกิจการร่วมลงทุน (Venture capital organization) กองทุนรวม (Mutual fund) หรือหน่วยลงทุน (Unit trust) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน ก็ไม่ใช่ข้ออ้างอันสมควร [ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ย่อหน้า 19]

2. บริษัทหนึ่งจะต้องเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม ตั้งแต่ 50% ขึ้นไป เช่น บริษัท ก ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข 90% และในขณะเดียวกันบริษัท ข ก็ถือหุ้นสามัญของบริษัท ค 60% ดังนั้นบริษัท ก ก็จะเป็นเจ้าของหุ้นโดยตรงในบริษัท ข 90% และเป็นเจ้าของหุ้นโดยทางอ้อมในบริษัท ค เพียง 54% ($.90 \times .60$) เพราะฉะนั้นงบการเงินรวมของบริษัท ก ข และ ค จะต้องถูกจัดทำขึ้น และถึงแม้ว่าบริษัท ก จะถือหุ้นสามัญในบริษัท ข เพียง 80% (และเป็นเจ้าของหุ้นโดยทางอ้อมในบริษัท ค เพียง 48%) งบการเงินรวมของบริษัท ก ข และ ค ก็จะต้องถูกจัดทำขึ้นเช่นกัน เนื่องจากบริษัท ก มีสิทธิเข้าควบคุมการดำเนินงานของบริษัท ข และบริษัท ข ก็ยังมีสิทธิเข้าควบคุมการดำเนินงานของบริษัท ค เช่นเดิม

3. แม้บริษัทใหญ่ถือหุ้นต่ำกว่า 50% แต่ถ้ามีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่ามีอำนาจในการควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย ก็ถือว่าต้องจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากการทำงบการเงินจะพิจารณาจากสิทธิในการออกเสียง (การควบคุม) เป็นสำคัญ หากมีสิทธิในการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ก็ถือว่าบริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทย่อย นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น (Potential voting rights) เช่น กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (Share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (Share call options) ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ โดยเมื่อกิจการเลือกใช้สิทธิดังกล่าว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น

4. บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยควรมีนโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์ทางบัญชีอื่นที่คล้ายคลึงกัน เช่น การคิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย การใช้วิธี FIFO ในการตีราคาสินค้าคงเหลือเหมือนกัน เป็นต้น หากบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีนโยบายบัญชีที่แตกต่างกัน บริษัทย่อยที่อยู่ในกลุ่มต้องปรับปรุงการเงินของตน โดยใช้นโยบายบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่ก่อนจัดทำงบการเงินรวม

5. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่จะนำมาจัดงบการเงินรวมจะต้องมีวันที่ในงบการเงินเดียวกัน ในกรณีที่มีวันที่แตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมีวันที่เดียวกับงบการเงินของบริษัทใหญ่ หากไม่สามารถทำได้ กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ แต่ทั้งนี้วันที่ต้องต่างกันไม่เกินกว่า 3 เดือน และช่วงเวลาที่แตกต่างกันจะต้องเหมือนกันทุก ๆ งวดบัญชี

ข้อยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม

บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมด ยกเว้นหากบริษัทใหญ่มีลักษณะตามที่กำหนดทุกข้อดังนี้

1. บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมในบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่ไม่นำเสนองบการเงินรวม

2. ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค

3. บริษัทใหญ่ไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการนำเสนองบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ

4. บริษัทใหญ่ของบริษัทใหญ่นั้นได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว หากบริษัทใหญ่ที่มีลักษณะข้างต้นและเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่สามารถนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ

ข้อยกเว้นไม่รวมงบการเงินของบริษัทย่อย

โดยหลักการแล้ว หากบริษัทหนึ่งถือหุ้นในบริษัทย่อยเกิน 50% ก็จะต้องจัดทำงบการเงินรวมแต่มีข้อยกเว้นที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยในกรณีต่อไปนี้

1. บริษัทใหญ่ตั้งใจที่จะควบคุมบริษัทย่อยเป็นการชั่วคราวเนื่องจากบริษัทใหญ่ซื้อหรือถือหุ้นของบริษัทย่อยไว้เพื่อจำหน่ายภายในระยะเวลา 12 เดือนนับจากวันที่ได้มาซึ่งเงินทุนในบริษัทย่อย
2. ผู้บริหารของบริษัทใหญ่อยู่ในระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้อบริษัทย่อยนั้นอย่างจริงจัง ทั้งนี้ กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและบันทึกบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

3.3 ขั้นตอนของการจัดทำงานการเงินรวม

การจัดเตรียมงบการเงินรวมมีแนวคิดที่สำคัญ 3 ประการ (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : 264) คือ

บทบาทของกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

กฎหมายกำหนดให้บริษัทแต่ละแห่งที่อยู่ในเครือเดียวกันจัดทำสมุดบัญชีแยกออกจากกันเพื่อบันทึกเหตุการณ์ทางการค้าที่เกิดขึ้นของแต่ละบริษัท เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทต่าง ๆ ก็จะจัดทำงานการเงินและส่งต่อไปยังหน่วยงานราชการ ธนาคาร เจ้าหนี้และผู้เกี่ยวข้อง งบการเงินต่าง ๆ ของบริษัทย่อยก็จะถูกส่งตรงไปยังบริษัทใหญ่ ต่อจากนั้นบริษัทใหญ่ก็จะนำงบการเงินของตนมารวมกับงบการเงินของบริษัทย่อย งบการเงินรวมจะถูกจัดทำขึ้นบนกระดาษทำการที่มีหลายคอลัมน์ กระดาษทำการถือว่าเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการรวมตัวเลขในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเท่านั้น เพราะเมื่อกระบวนการจัดทำงานการเงินรวมเสร็จสมบูรณ์แล้ว กระดาษทำการก็จะถูกเก็บเข้าแฟ้มเพื่อการอ้างอิงในอนาคต ดังนั้นจึงไม่มีการใช้สมุดบัญชีสำหรับงบการเงินรวมเพื่อบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ใด ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการจัดทำงานการเงินรวมทั้งสิ้น

การตัดรายการระหว่างกัน

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ย่อหน้า 24 กำหนดให้กิจการต้องตัดบัญชีรายการระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่มให้หมดไป ได้แก่

- ตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชีและรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกิจการในกลุ่ม
- ตัดราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้น ๆ ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียง (Potential voting rights)

กระบวนการจัดทำงบการเงินรวมเป็นการนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน หลังจากตัดรายการระหว่างบริษัทออกไปแล้ว

การทำงานงบการเงินรวมมิใช่เป็นเพียงการนำรายการบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกันเท่านั้น เนื่องจากงบการเงินรวมเป็นงบที่แสดงผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงินและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของบริษัทในเครือกับหน่วยงานภายนอก ดังนั้นรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทจะไม่ถือว่าเป็นการซื้อและการขายที่แท้จริง แต่ถือเสมือนเป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าภายในบริษัทเดียวกันเท่านั้น นอกจากนี้รายการลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกัน กำไรในสินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร หุ้นสามัญหรือหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกัน ก็จะต้องตัดออกไปด้วย ซึ่งการตัดรายการเหล่านี้จะทำให้กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเท่านั้น ดังนั้นจึงไม่มีผลกระทบต่อรายการที่บันทึกไว้ในสมุดบัญชีของแต่ละบริษัทแต่อย่างใด

การคำนึงถึงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

บริษัทใหญ่อาจไม่จำเป็นต้องถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยถึง 100% ก็ได้ ด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น บริษัทใหญ่อาจเห็นว่าการถือหุ้นสามัญเพียง 60% หรือ 70% ในบริษัทย่อยก็มีสิทธิเข้าควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อยแล้ว และยังสามารถนำเงินทุนที่เหลือ (ถ้าไม่ซื้อหุ้น 100%) ไปใช้ตามวัตถุประสงค์อื่นได้อีก หรืออาจเป็นเพราะผู้ถือหุ้นบางส่วนของบริษัทย่อยไม่ต้องการขายหุ้นที่ถืออยู่ให้กับบริษัทใหญ่ ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% ก็จะมีผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่มีสิทธิเรียกร้องในสินทรัพย์สุทธิในบริษัทย่อยนั้นด้วย

การแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ย่อหน้า 33 กำหนดให้แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ (Parent shareholder's equity) ภายใต้ส่วนของเจ้าของ กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากเช่นเดียวกัน

การคำนวณเกี่ยวกับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิและในกำไรสุทธิจะเพิ่มขึ้นเฉพาะในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเท่านั้น รายการเหล่านี้จะไม่มีบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย

3.4 งบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น

การจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นนับว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญในการรวมสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกัน ในขณะที่เดียวกัน เงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยก็จะถูกตัดพร้อมกันกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย และส่วนของผู้ถือหุ้นน้อยในบริษัทย่อย (ถ้ามี) ก็จะถูกคำนวณขึ้น งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น จะมีอยู่เพียงงบเดียวเท่านั้น คือ งบดุลรวม (Consolidated balance sheet) (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

ขั้นตอนเบื้องต้นสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

1. เปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุนกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในส่วนที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อ ถ้ามีผลต่างเกิดขึ้น จะถือว่าผลต่างนี้เกิดขึ้นเนื่องจากสินทรัพย์หรือหนี้สินของบริษัทย่อยมีมูลค่าไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม หรือบริษัทย่อยมีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี เช่น ค่าความนิยม หรือสูตรการผลิต เป็นต้น ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้จะต้องกระจายไปยังบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

2. ตัดบัญชีเงินลงทุนและตัดบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งคำนวณและแสดงส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย (ถ้ามี) ในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

3. รวมรายการต่าง ๆ ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่เหลือในกระดาษทำการ หลังการตัดรายการระหว่างกันออกไปแล้ว และนำตัวเลขที่แสดงในช่องงบรวมไปจัดทำงบการเงินรวมต่อไป

ตัวอย่างกระบวนการจัดทำงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้จะเป็นการจัดทำงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย โดยจะแบ่งออกเป็น 3 กรณีคือ

1. บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อย 100% ด้วยราคาตามบัญชี
2. บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อย 100% โดยมีค่าความนิยม
3. บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% โดยมีค่าความนิยม

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100% ด้วยราคาตามบัญชี

ตัวอย่างที่ 3-1 สมมติว่าบริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของบริษัท ข ในราคา 4,000,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 3-1 แสดงงบดุลที่จัดทำขึ้นทันทีหลังจากการลงทุน

จะสังเกตได้ว่าบัญชี “เงินลงทุนในบริษัท ข” ปรากฏอยู่ในงบดุลของบริษัท ก แต่ไม่ปรากฏอยู่ในงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข			
ส่วนได้เสีย 100% ณ ราคาตามบัญชี (หน่วย : บาท)			
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3			
	งบดุลแยกโดยอิสระ		
	บริษัท ก	บริษัท ข	งบดุลรวม
สินทรัพย์			
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด	2,000,000	1,000,000	3,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,500,000	1,500,000	6,000,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	6,500,000	2,500,000	9,000,000
สินทรัพย์ถาวร	7,500,000	4,500,000	12,000,000
หัก: ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,500,000)	(500,000)	(2,000,000)
รวมสินทรัพย์ถาวร	6,000,000	4,000,000	10,000,000
เงินลงทุนในบริษัท ข - 100%	4,000,000	-	-
รวมสินทรัพย์	16,500,000	6,500,000	19,000,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
หนี้สินหมุนเวียน			
เจ้าหนี้	2,000,000	1,500,000	3,500,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	2,500,000	1,000,000	3,500,000
รวมหนี้สินหมุนเวียน	4,500,000	2,500,000	7,000,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
หุ้นสามัญ	10,000,000	3,000,000	10,000,000
กำไรสะสม	2,000,000	1,000,000	2,000,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	12,000,000	4,000,000	12,000,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	16,500,000	6,500,000	19,000,000

ในการจัดเตรียมงบดุลรวม บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (สมุดของบริษัท ก) จะตัดกับส่วนของผู้ถือหุ้น (สมุดของบริษัท ข) เนื่องจากเป็นรายการที่ตรงกัน (Reciprocal) ทั้งสองบัญชีแสดง “สินทรัพย์สุทธิ” ของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3 หลังจากนั้นบัญชีที่ไม่ตรงกัน (Nonreciprocal account) ของบริษัททั้งสองจะถูกนำมารวมกันในงบดุลรวมของบริษัท ก และ

บริษัทย่อย ข โปรตสังเกตว่างบดุลรวมมิใช่เป็นเพียงการรวมบัญชีคงเหลือของบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเท่านั้น กระบวนการจัดทำงบดุลรวมต้องตัดบัญชีที่ตรงกันและรวมเฉพาะบัญชีที่ไม่ตรงกัน หุ้นสามัญที่ปรากฏในงบดุลรวมคือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ และกำไรสะสมรวมก็คือกำไรสะสมของบริษัทใหญ่เช่นเดียวกัน

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100% และมีการบันทึกค่าความนิยม ตารางที่ 3-2 แสดงงบดุลรวมที่จัดทำขึ้นสำหรับบริษัท ก ที่ซื้อส่วนได้เสียทั้งหมดของบริษัท ข ด้วยราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชี

ตัวอย่างที่ 3-2 จากตัวอย่างก่อน สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญโดยจ่ายเงินสด 5,000,000 บาท ดังนั้นจะมีส่วนต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีส่วนที่ซื้อ 1,000,000 บาท (ราคาทุนของเงินลงทุน 5,000,000 บาท หัก ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข 4,000,000 บาท) ส่วนต่าง 1,000,000 บาทจะแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบดุลรวม ณ วันที่ซื้อ ในกรณีไม่มีหลักฐานชี้ชัดลงไปว่าสินทรัพย์ชนิดใดแสดงมูลค่าต่ำไป ผลต่างดังกล่าวจะถือเป็น “ค่าความนิยม” ตารางที่ 3-2 แสดงกระบวนการจัดทำงบดุลรวมของบริษัท ก

กระดาษทำการถูกนำมาใช้ในการจัดทำงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข ณ วันซื้อหุ้น สองช่องแรกในกระดาษทำการแสดงข้อมูลจากงบดุลของแต่ละบริษัท ช่องที่สามใช้แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชี ซึ่งจะแบ่งออกเป็นช่องเดบิตและเครดิต ส่วนช่องสุดท้ายยอดรวมซึ่งจะปรากฏอยู่ในงบดุลรวม การคำนวณยอดรวมในงบดุลรวมทำได้โดยนำตัวเลขในสองช่องแรกมาบวกกันและบวกหรือหักด้วยช่องรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

ตารางที่ 3-2 แสดงกระบวนการจัดหางบดุลรวมของบริษัท ก

ส่วนได้เสีย 100% ราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี 1,000,000 บาท

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3

	บริษัท ก	บริษัท ข 100%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	1,000,000	1,000,000			2,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,500,000	1,500,000			6,000,000
สินทรัพย์ถาวร	7,500,000	4,500,000			12,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,500,000)	(500,000)			(2,000,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000,000			(1) 5,000,000	
ค่าความนิยม			(1) 1,000,000		1,000,000
รวมสินทรัพย์	16,500,000	6,500,000			19,000,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้	2,000,000	1,500,000			3,500,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	2,500,000	1,000,000			3,500,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ก	10,000,000				10,000,000
กำไรสะสม - บริษัท ก	2,000,000				2,000,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข		3,000,000	(1) 3,000,000		
กำไรสะสม - บริษัท ข		1,000,000	(1) 1,000,000		
รวมหนี้สินและ ส่วนของผู้ถือหุ้น	16,500,000	6,500,000			19,000,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม สามารถแสดงในรูปแบบของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ ดังนี้

(1) หุ้นสามัญ	3,000,000
กำไรสะสม	1,000,000
ค่าความนิยม	1,000,000

เงินลงทุนในบริษัท ข

5,000,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีให้ค่าความนิยม

รายการที่แสดงข้างต้นนี้เป็นเพียงการแสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีใน
กระดาษทำการเท่านั้น ไม่ได้นำไปจดบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยแต่อย่างใด
รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการทำเพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวม
ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ณ วันใดวันหนึ่งหรือสำหรับงวดเวลาหนึ่งเท่านั้น

ในอนาคตผลต่างระหว่างบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะน้อยลง
เนื่องจากการตัดจำหน่ายค่าความนิยม

บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% และมีการบันทึกค่าความนิยม

เมื่อบริษัทใหญ่ซื้อส่วนได้เสียในบริษัทย่อยต่ำกว่า 100% ส่วนที่เหลืออยู่ในสินทรัพย์
สุทธิของบริษัทย่อยจะกลายเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority stockholders) ส่วนเกินของราคาทุน
ที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะกระจายตามอัตราส่วนการลงทุนของบริษัทใหญ่คูณด้วยผลต่างระหว่าง
มูลค่ายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการ ตัวอย่างต่อไปแสดง
การจัดทำงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นในกรณีที่มีผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest)

ตัวอย่างที่ 3-3 จากตัวอย่างก่อน สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 90% ในราคา
5,000,000 บาท ในกรณีนี้มีผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีเท่ากับ 1,400,000 บาท
เงินลงทุน 5,000,000 บาทหักราคาตามบัญชีตามส่วนได้เสียที่ซื้อ 3,600,000 บาท
(4,000,000×.9) และส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเท่ากับ 400,000 บาท (4,000,000×
ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 10%) ตารางที่ 3-3 แสดงกระบวนการจัดทำงบดุลรวมสำหรับ
บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยภายใต้ข้อสมมติว่าส่วนได้เสียที่ซื้อเท่ากับ 90%

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 3-3 แสดงกระบวนการจัดทำงบดุลรวมสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ส่วนได้เสีย 90% ราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี 1,400,000 บาท

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข 90%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	1,000,000	1,000,000			2,000,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,500,000	1,500,000			6,000,000
สินทรัพย์ถาวร	7,500,000	4,500,000			12,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,500,000)	(500,000)			(2,000,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000,000			(1)5,000,000	
ค่าความนิยม			(1)1,400,000		1,400,000
รวมสินทรัพย์	16,500,000	6,500,000			19,400,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้	2,000,000	1,500,000			3,500,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	2,500,000	1,000,000			3,500,000
หุ้นสามัญ – บริษัท ก	10,000,000				10,000,000
กำไรสะสม – บริษัท ก	2,000,000				2,000,000
หุ้นสามัญ – บริษัท ข		3,000,000	(1)3,000,000		
กำไรสะสม – บริษัท ข		1,000,000	(1)1,000,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(1) 400,000	400,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	16,500,000	6,500,000			19,400,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระตาศทำการสำหรับงบดุลรวม แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันซื้อหุ้น ดังนี้

(1) หุ้นสามัญ	3,000,000	
กำไรสะสม	1,000,000	
ค่าความนิยม	1,400,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		5,000,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		400,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีให้ค่าความนิยม รวมทั้งรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) กำหนดให้แสดง “ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย” ในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่

3.5 งบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น

ยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ในบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะเปลี่ยนแปลงไปซึ่งสะท้อนถึงการดำเนินงานที่แยกออกจากกันหลังจากความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเกิดขึ้น รายการปรับปรุงและตัดบัญชีจะเพิ่มขึ้นเพื่อตัดรายการที่ตรงกันอื่น ๆ หากงบดุลรวมถูกจัดทำขึ้นในช่วงเวลาที่บริษัทย่อยประกาศจ่ายเงินปันผล สมุดบัญชีของบริษัทใหญ่จะแสดง “บัญชีเงินปันผลค้างรับ” ซึ่งเป็นบัญชีที่ตรงกับ “บัญชีเงินปันผลค้างจ่าย” ในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย รายการดังกล่าวไม่ได้แสดงยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ภายนอกกลุ่มกิจการ ดังนั้นรายการเหล่านี้ต้องถูกตัดออกในการจัดทำงบการเงินรวม นอกจากนี้รายการลูกหนี้และเจ้าหนี้อื่นๆ ระหว่างบริษัทก็ต้องถูกตัดออกเช่นกัน (สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ, 2543 : 71)

ข้อมูลต่อไปนี้นำมาจากงบดุลของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ซึ่งเป็นปีแรกหลังการรวมธุรกิจ

ข้อสมมติ :

1. บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข เป็นเงิน 5,000,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในขณะที่ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข เท่ากับ 4,000,000 บาท (ดูตารางที่ 3-3)
2. เจ้าหนี้ของบริษัท ข รวมจำนวน 500,000 บาท ที่เป็นหนี้บริษัท ก
3. ไม่มีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม
4. ระหว่างปี 25X3 บริษัท ข มีกำไร 2,000,000 บาท และประกาศจ่ายเงินปันผล 1,000,000 บาท

ตารางที่ 3-4 แสดงกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

งบดุล		
ณ วันที่ 31 ธันวาคม	บริษัท ก	บริษัท ข
(หน่วย : บาท)		
เงินสด	2,240,000	1,500,000
เงินปันผลค้างรับ	900,000	-
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,100,000	2,800,000
สินทรัพย์ถาวร	7,500,000	4,500,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(2,000,000)	(800,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข 90%	<u>5,900.00</u>	-
รวมสินทรัพย์	<u>18,640,000</u>	<u>8,000,000</u>
เจ้าหนี้	3,000,000	1,500,000
เงินปันผลค้างจ่าย	-	1,000,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	2,000,000	500,000
หุ้นสามัญ	10,000,000	3,000,000
กำไรสะสม	<u>3,640,000</u>	<u>2,000,000</u>
รวมส่วนของทุน	<u>18,640,000</u>	<u>8,000,000</u>

จากตารางที่ 3-4 แสดงกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมซึ่งจัดทำจากข้อมูลข้างต้น การคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

บัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3	5,000,000
บวก : 90% ของกำไรสุทธิ 2,000,000 บาทของบริษัท ข สำหรับปี 25X3	1,800,000
หัก : 90% ของเงินปันผลจ่าย 1,000,000 บาทของบริษัท ข สำหรับปี 25X3	(900,000)
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3	<u>5,900,000</u>

แม้ว่าจำนวนเงินจะแตกต่างกัน แต่กระบวนการจัดทำงบดุลรวมหลังจากวันซื้อหุ้น จะเหมือนกับ ณ วันซื้อหุ้น ทุกกรณีบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะตัดกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ผลต่างของบัญชีเงินลงทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ จะนำไปบันทึกในบัญชีค่าความนิยม ซึ่งบัญชีนี้จะไม่ปรากฏในสมุดบัญชีของบริษัทใหม่ แต่จะปรากฏเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ในกระดาษทำการเท่านั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเท่ากับเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อยคูณด้วยส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ณ วันที่ในงบดุล กำไรสะสมรวมเท่ากับ กำไรสะสมของบริษัทใหญ่

ตารางที่ 3-5 ส่วนได้เสีย 90% งบรวม 1 ปีหลังวันซื้อหุ้น
บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

	บริษัท ก	บริษัท ข 90%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	2,240,000	1,500,000			3,740,000
เงินปันผลค้างรับ	900,000			(2) 900,000	
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	4,100,000	2,800,000		(3) 500,000	6,400,000
สินทรัพย์ถาวร	7,500,000	4,500,000			12,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(2,000,000)	(800,000)			(2,800,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,900,000			(1)5,900,000	
ค่าความนิยม		(1)1,400,000			1,400,000
รวมสินทรัพย์	18,640,000	8,000,000			20,740,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้	3,000,000	1,500,000	(3) 500,000		4,000,000
เงินปันผลค้างจ่าย		1,000,000	(2) 900,000		100,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	2,000,000	500,000			2,500,000
หุ้นสามัญ-บริษัท ก	10,000,000				10,000,000
กำไรสะสม-บริษัท ก	3,640,000				3,640,000
หุ้นสามัญ-บริษัท ข		3,000,000	(1)3,000,000		
กำไรสะสม-บริษัท ข		2,000,000	(1)2,000,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(1) 500,000	500,000
รวมหนี้สินและ ส่วนของผู้ถือหุ้น	18,640,000	8,000,000			20,740,000

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีให้ค่าความนิยม รวมทั้งรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิของ บริษัท ข

(2) ตัดรายการเงินปันผลจ่ายและเงินปันผลรับระหว่างกัน

(3) ตัดบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างบริษัท

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป มีดังนี้

(1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข 3,000,000

กำไรสะสม – บริษัท ข	2,000,000	
ค่าความนิยม	1,400,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		5,900,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		500,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุน และราคาตามบัญชีให้ค่าความนิยม รวมทั้งรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข		
(2) เงินปันผลค้างจ่าย	900,000	
เงินปันผลค้างรับ		900,000
ตัดรายการเงินปันผลจ่ายและเงินปันผลรับระหว่างกัน (90% ของเงินปันผลจ่าย 1,000,000 บาท ของบริษัท ข)		
(3) เจ้าหนี้	500,000	
ลูกหนี้		500,000
ตัดบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างบริษัท		

การกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้และค่าความนิยม

จากตัวอย่างข้างต้นส่วนเกินของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิส่วนที่ซื้อได้กระจายไปยังบัญชีค่าความนิยม เนื่องจากมีข้อสมมติว่าราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ (Identifiable assets and liabilities) เท่ากัน อย่างไรก็ตาม หากมีหลักฐานชี้ชัดว่าราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่ายุติธรรมสูงกว่าราคาตามบัญชี การกระจายส่วนเกินฯ ต้องกระทำอย่างถูกต้อง

3.6 ผลกระทบของการกระจายต้องบดลูรวม ณ วันซื้อหุ้น

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าสมุดบัญชีของบริษัทที่เกี่ยวข้องไม่ได้จดบันทึกผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีที่จ่ายซื้อจนก่อให้เกิดความสัมพันธ์ในฐานะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย การบันทึกผลต่างจะทำในกระดาษทำการเท่านั้น จำนวนที่ปรับปรุงจะปรากฏอยู่ในงบดุลรวม (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : 76)

ตัวอย่างที่ 3-4 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของหุ้นสามัญที่ออกเสียงและออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข โดยตรงจากผู้ถือหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จ่าย

ชำระด้วยเงินสด 5,000,000 บาท และออกหุ้นสามัญของบริษัท ก ให้อีก 100,000 หุ้น ราคา มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดมีมูลค่า 5,000,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจเกิดขึ้นทั้งหมด 300,000 บาท โดยค่าใช้จ่ายจำนวน 200,000 บาท จะนำไปบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีเงินลงทุน บริษัท ก จ่ายค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เหล่านี้ด้วยเงินสด ภายหลังการซื้อหุ้น บริษัท ก และบริษัท ข ยังต้อง ดำเนินธุรกิจต่อไปในฐานะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย เนื่องจาก 10% ของหุ้นสามัญบริษัท ข ยังคงออก จำหน่ายและอยู่ในมือของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ข้อมูลราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมสำหรับบริษัท ก และบริษัท ข ทันทีก่อนการรวม ธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 แสดงในตารางที่ 3 - 5

ตารางที่ 3-6 งบดุลแสดงการเปรียบเทียบราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมก่อนการซื้อ

	บริษัท ก		บริษัท ข	
	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินทรัพย์				
เงินสด	6,600,000	6,600,000	200,000	200,000
ลูกหนี้ – สุทธิ	700,000	700,000	300,000	300,000
สินค้างเหลือ	900,000	1,200,000	500,000	600,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	600,000	800,000	400,000	400,000
ที่ดิน	1,200,000	11,200,000	600,000	800,000
อาคาร – สุทธิ	8,000,000	15,000,000	4,000,000	5,000,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	<u>7,000,000</u>	<u>9,000,000</u>	<u>2,000,000</u>	<u>1,700,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>25,000,000</u>	<u>44,500,000</u>	<u>8,000,000</u>	<u>9,000,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
เจ้าหนี้	2,000,000	2,000,000	700,000	700,000
ตัวเงินจ่าย	3,700,000	3,500,000	1,400,000	1,300,000
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	10,000,000		4,000,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	5,000,000		1,000,000	
กำไรสะสม	<u>4,300,000</u>		<u>900,000</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>25,000,000</u>		<u>8,000,000</u>	

บริษัท ก จะบันทึกการรวมธุรกิจในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000,000	
หุ้นสามัญ		1,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		4,000,000
เงินสด		5,000,000

บันทึกการซื้อ 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เป็นเงิน 5,000,000 บาท พร้อมกับออกหุ้นของบริษัท ก ให้อีก 100,000 หุ้น ราคาตลาด 5,000,000 บาท

เงินลงทุนในบริษัท ข	200,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	100,000	
เงินสด		300,000

บันทึกค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจกับบริษัท ข

ในขณะที่บริษัท ก บันทึกรายการธุรกิจรวมในสมุดบัญชีตามรายการข้างต้น บริษัท ข ไม่จำเป็น ต้องบันทึกรายการใด ๆ เนื่องจากบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% โดยตรงจากผู้ถือหุ้นของบริษัท ข

3.7 การกระจายส่วนเกินระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี

การจัดทำงบดุลรวมระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจำเป็นต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีส่วนที่ซื้อกระจายไปยังสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ และกระจายส่วนที่เหลือไปยังค่าความนิยม (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์) ตารางที่ 3-6 แสดงการกระจายส่วนเกินฯ ไปยังงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

ตารางที่ 3-7 แสดงการกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อบริษัท ก และบริษัท ข 90%

เงินลงทุนในบริษัท ข – ราคาทุน	10,200,000	บาท
ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ 90% × 5,900,000	<u>5,310,000</u>	
รวมส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี	<u>4,890,000</u>	

การกระจายผลต่างให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้

	มูลค่ายุติธรรม -	ราคาตามบัญชี ×	ส่วนที่ได้เสียที่ซื้อ	= ส่วนเกิน ที่กระจาย
สินค้าคงเหลือ	600,000	500,000	90%	90,000
ที่ดิน	800,000	600,000	90%	180,000
อาคาร	5,000,000	4,000,000	90%	900,000
อุปกรณ์	1,700,000	2,000,000	90%	(270,000)
ตัวเงินจ่าย	1,300,000	1,400,000	90%	90,000
รวมส่วนเกินที่กระจายให้สินทรัพย์สุทธิ				990,000
ส่วนเกินที่เหลือกระจายให้ค่าความนิยม				<u>3,900,000</u>
รวมส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี				<u>4,890,000</u>

ราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ 90% ในบริษัท ข เท่ากับ 5,310,000 บาท (ดังที่แสดงในตาราง 3-6) ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเท่ากับ 4,890,000 บาท ส่วนเกินนี้ จะกระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ก่อน ที่เหลือจึงจะกระจายให้กับค่าความนิยม จำนวนที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สินเท่ากับ 90% ของผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาตามบัญชี เนื่องจากบริษัท ก จ่ายซื้อเพียง 90% ของสินทรัพย์สุทธิบริษัท ข อีก 10% ที่เหลือในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซึ่งไม่ต้องปรับปรุงให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นอัตราส่วนได้เสียที่ซื้อโดยบริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุนเท่านั้นที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี

3.8 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนเกินฯ ในงบดุลรวม

การกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อที่แสดงในตารางที่ 3-6 จะถูกนำมาใช้ในการจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่บริษัททั้งสองเกี่ยวข้องกัน ตามที่แสดงในตารางที่ 3-7

ตารางที่ 3-8 แสดงการกระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้และค่าความนิยม
ส่วนได้เสีย 90%

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
หลังจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข 90%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	1,300,000	200,000			1,500,000
ลูกหนี้-สุทธิ	700,000	300,000			1,000,000
สินค้าคงเหลือ	900,000	500,000	(2) 90,000		1,490,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	600,000	400,000			1,000,000
ที่ดิน	1,200,000	600,000	(2) 180,000		1,980,000
อาคาร-สุทธิ	8,000,000	4,000,000	(2) 900,000		12,900,000
อุปกรณ์-สุทธิ	7,000,000	2,000,000		(2) 270,000	8,730,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	10,200,000			(1)10,200,000	
ค่าความนิยม			(2)3,900,000		3,900,000
ส่วนเกินที่ยังไม่ตัดจำหน่าย			(1)4,890,000	(2) 4,890,000	
รวมสินทรัพย์	29,900,000	8,000,000			32,500,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

	บริษัท ก	บริษัท ข 90%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
หุ้น					
เจ้าหนี้	2,000,000	700,000			2,700,000
ตัวเงินจ่าย	3,700,000	1,400,000			5,010,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ก	11,000,000				11,000,000
ส่วนเกินทุน - บริษัท ก	8,900,000				8,900,000
กำไรสะสม - บริษัท ก	4,300,000				4,300,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข		4,000,000	(1)4,000,000		
ส่วนเกินทุน - บริษัท ข		1,000,000	(1)1,000,000		
กำไรสะสม - บริษัท ข		900,000	(1) 900,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(1) 590,000	590,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	22,900,000	8,000,000			32,500,000

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีให้กับส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย (Unamortized excess) รวมทั้งรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

(2) กระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์ หนี้สินที่ระบุได้ และค่าความนิยม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย	4,890,000
หุ้นสามัญ-บริษัท ข	4,000,000
ส่วนเกินทุน-บริษัท ข	-1,000,000
กำไรสะสม-บริษัท ข	900,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 10,200,000

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 590,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น รับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์

(2) สินค้าคงเหลือ	90,000
ที่ดิน	180,000

อาคาร-สุทธิ	900,000
ค่าความนิยม	3,900,000
ตัวเงินจ่าย	90,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	270,000
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย	4,890,000

กระจายส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่ายไปยังบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อปรับราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

เมื่อนำรายการในช่องเดบิตและเครดิตของแต่ละบรรทัดในงบดุลของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกระดาษทำการมารวมกัน ผลลัพธ์จะแสดงอยู่ในช่องงบดุลรวม เนื่องจากบริษัท ข เป็นบริษัทย่อยบางส่วน ดังนั้นรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลรวมจะไม่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือราคาตามบัญชี ทั้งนี้สินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลรวมได้รวมสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทใหญ่ในราคาตามบัญชี บวกสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ในราคาตามบัญชี บวกหรือหัก ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีที่ยังไม่ตัดจำหน่ายจากการลงทุนของบริษัท ก ในบริษัท ข

3.9 ผลกระทบของการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่มีต่องบดุลรวมหลังวันซื้อหุ้น

ผลกระทบของส่วนเกินฯ จำนวน 4,890,000 บาทที่จะตัดจำหน่ายในงบดุลรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ขึ้นอยู่กับข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัท ก และบริษัท ข ระหว่างปี 25X4 ระยะเวลาการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์และหนี้สินแสดงอยู่ในตารางที่ 3-8 ข้อสมมติต่าง ๆ มีดังนี้

กำไรสุทธิปี 25X4

กำไรสุทธิของบริษัท ข	800,000	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ	2,523,500	

เงินปันผลจ่ายปี 25X4

บริษัท ข	300,000	บาท
บริษัท ก	1,500,000	

การตัดจำหน่ายส่วนเกิน

สินค้าคงเหลือมีราคาต่ำไป – ขายในปี 25X4

ที่ดินมีราคาต่ำไป – บริษัท ข ยังถือครองอยู่ ไม่มีการตัดจำหน่าย

อาคารมีราคาต่ำไป – อายุการใช้งาน 45 ปี นับจากวันที่ 1 มกราคม 25X4

อุปกรณ์มีราคาสูงไป – อายุการใช้งาน 5 ปี นับจากวันที่ 1 มกราคม 25X4

ตัวเงินจ่ายมีมูลค่าสูงไป – ครอบคลุมชำระในปี 25X4

ค่าความนิยม – ไม่มีการตัดจำหน่าย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 เงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 10,504,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยราคาหุ้นเริ่มแรก 10,100,000 บาท บวกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข 574,000 บาท และลดลงด้วยเงินปันผลรับจากบริษัท ข 270,000 บาท รายได้จากบริษัท ข สำหรับปี 25X4 คำนวณได้ ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข ($800,000 \times 90\%$)	720,000 บาท	
บวก : ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่กระจายให้อุปกรณ์ ($270,000 \div 5$ ปี)	54,000 บาท	
หัก : ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่กระจายให้ :		
สินค้าคงเหลือ (ขายหมดในปี 35+4)	90,000	
ที่ดิน	-	
อาคาร ($900,000 \div 45$ ปี)	20,000	
ตัวเงินจ่าย (ครอบคลุมชำระปี 25X4)	<u>90,000</u>	<u>(200,000)</u>
รายได้จากบริษัท ข		<u>574,000</u>

กำไรสุทธิของบริษัท ก สำหรับปี 25X4 เท่ากับ 3,097,500 บาท ซึ่งประกอบด้วยกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก 2,523,500 บาท บวกกับรายได้จากบริษัท ข 574,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข เพิ่มขึ้นระหว่างปี 25X4 เป็นเงิน 500,000 บาท จากเดิม 5,900,000 บาท เป็น 6,400,000 บาท กำไรสะสมของบริษัท ก เพิ่มขึ้น 1,597,500 บาท จากเดิม 4,300,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 เป็น 5,897,500 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 รายการดังกล่าวแสดงอยู่ในกระดาษทำการในตารางที่ 3-8

ตารางที่ 3-9 กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมหลังวันที่ซื้อหุ้นและส่วนเกินฯ ยังไม่ตัดจำหน่าย

ส่วนได้เสีย 90% 1 ปีหลังวันที่ซื้อหุ้นและส่วนเกินฯ ยังไม่ตัดจำหน่าย

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีให้กับส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย (Unamortized excess) รวมทั้งรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข

(2) กระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์ หนี้สินที่ระบุได้ และค่าความนิยม รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	4,000,000	
ส่วนเกินทุน - บริษัท ข	1,000,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข	1,400,000	
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย	4,744,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		10,504,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		640,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น รับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข และบันทึกส่วนเกินฯ รวมไว้ในบัญชีส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย

(2) ที่ดิน	180,000	
อาคาร - สุทธิ	880,000	
ค่าความนิยม	3,900,000	
อุปกรณ์ - สุทธิ		216,000
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย		4,744,000

กระจายส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่ายไปยังสินทรัพย์ที่ระบุได้และค่าความนิยม ผลต่างในรายการปรับปรุงและตัดบัญชีที่แสดงในตารางที่ 3-7 และตารางที่ 3-8 เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 เมื่อซื้อเงินลงทุน และวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 หลังจากการลงทุนเกิดขึ้นแล้วเป็นเวลาหนึ่งปี ตารางต่อไปนี้จัดทำขึ้นเพื่อประกอบการจัดทำกระดาษทำการในตารางที่ 3-8

	ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย	การตัดจำหน่ายปี 25X4	ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย
	31 ธันวาคม 25X3		31 ธันวาคม 25X4
สินค้ำคงเหลือ	90,000	90,000	-
ที่ดิน	180,000	-	180,000

อาคาร – สุทธิ	900,000	20,000	880,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	(270,000)*	(54,000)*	(216,000)*
ตัวเงินจ่าย	90,000	90,000	-
ค่าความนิยม	<u>3,900,000</u>	=	<u>3,900,000</u>
	<u>4,890,000</u>	<u>146,000</u>	<u>4,744,444</u>

* ส่วนเกินระหว่างราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ก บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนเริ่มแรก – 31 ธันวาคม 25X3	10,200,000 บาท
90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข	720,000
90% ของเงินปันผลของบริษัท ข	(270,000)
ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ของราคาทุนและราคาตามบัญชี	<u>(146,000)</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4	<u>10,504,000</u>

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมในตารางที่ 3-8 แสดงการตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นและเงินลงทุนในบริษัท ข การตัดจำหน่ายทำได้โดยเดบิต บัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข 6,400,000 บาท เครดิต ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัท ข 640,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข 10,504,000 บาท ผลต่างระหว่างรายการเดบิตและเครดิตจำนวน 4,744,000 บาท แสดงถึงส่วนเกินระหว่างราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย ซึ่งจะแสดงเป็นรายการ “ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย” ในกระดาษทำการ

รายการสินค้าที่มีมูลค่าต่ำไปและตัวเงินจ่ายที่มีมูลค่าสูงไป ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ถูกตัดจำหน่ายให้หมดทั้งจำนวนในปี 25X4 (สินค้าถูกขายหมดไปและตัวเงินจ่ายครบกำหนดชำระ) ทั้งสองรายการจึงไม่ได้นำไปปรับปรุงในกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 รายการที่เหลือจึงกระจายให้ ที่ดิน 180,000 บาท อาคาร 880,000 บาท อุปกรณ์ 216,000 บาท (ลดมูลค่าลง) และค่าความนิยม 3,900,000 บาท (รวมส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 4,744,000 บาท) ซึ่งแสดงเป็นรายการตัดบัญชีรายการที่ (2) กระดาษทำการที่แสดงในตารางที่ 3-8 จึงมีส่วนผสมระหว่างรายการตัดบัญชี (เงินลงทุน) และรายการปรับปรุง (บัญชีสินทรัพย์)

3.10 งบกำไรขาดทุนรวม

ตารางที่ 3-9 แสดงการเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนและงบกำไรสะสมจากการดำเนินงาน โดยอิสระของแต่ละบริษัทและงบรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข งบการเงินเหล่านี้สะท้อนถึงข้อสมมติก่อนหน้านี้และจำนวนเงินที่ใช้ในการจัดกระดาษทำการสำหรับงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข รายละเอียดของรายได้และค่าใช้จ่ายถูกนำมารวมกันเพื่อแสดงงบกำไรขาดทุนรวม ผลต่างระหว่างงบกำไรขาดทุนรวมและงบกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่อยู่ที่รายละเอียดที่น่าเสนอ ไม่ได้อยู่ที่จำนวนกำไรสุทธิ ดังที่แสดงอยู่ในตารางที่ 3 – 9 เปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนแยกโดยอิสระของบริษัท ก กับงบกำไรขาดทุนรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย)

งบกำไรขาดทุนแยกโดยอิสระของบริษัท ก แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน โดยอิสระของบริษัท ก บวกกับ รายได้จากการลงทุนในบริษัท ข ในขณะที่งบกำไรขาดทุนรวมแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัท ก และบริษัท ข แต่ไม่รวมรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข รายได้จากการลงทุน 574,000 บาท ไม่นำมาแสดงเนื่องจากในงบกำไรขาดทุนรวมจะนำมาเฉพาะรายได้ (2,200,000 บาท) ค่าใช้จ่าย (1,400,000 บาท) ยอดตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ สุทธิ (243,500 บาท) และกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (80,000 บาท) มาคำนวณเท่านั้น

ส่วนเกินฯ ตัดจำหน่ายสุทธิจะมีผลต่องบกำไรขาดทุนรวม ดังนี้

- เพิ่มต้นทุนสินค้าขาย 90,000 บาท จากส่วนเกินฯ ที่กระจายให้สินค้าคงเหลือที่มีราคาต่ำไปและสินค้านี้ขายหมดไปในปี 25X4
 - เพิ่มค่าเสื่อมราคาอาคาร 20,000 บาท จากส่วนเกินฯ ที่กระจายให้อาคารที่มีราคาต่ำไป
 - ลดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ลง 54,000 บาท จากส่วนเกินฯ ที่กระจายให้อุปกรณ์ที่มีราคาสูงไป
 - เพิ่มดอกเบี้ยจ่าย 90,000 บาท จากส่วนเกินฯ ที่กระจายให้ตัวเงินจ่ายที่มีมูลค่าสูงไป
- และครบกำหนดชำระปี 25X4

ตารางที่ 3-10 งบกำไรขาดทุนรวมและงบกำไรสะสมรวม

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาดษทำการสำหรับงบกำไรขาดทุนรวมและงบกำไรสะสมรวม

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4

(หน่วย : บาท)

	งบแยกโดยอิสระ		งบรวม
	บริษัท ก	บริษัท ข	
ขาย	9,523,500	2,200,000	11,723,500
รายได้จากการลงทุนในบริษัท ข	574,000		
รวมรายได้	10,097,500	2,200,000	11,723,500
หัก : ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน			
ต้นทุนสินค้าขาย	4,000,000	700,000	4,790,000
ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	200,000	80,000	300,000
ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	700,000	360,000	1,006,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	1,800,000	120,000	1,920,000
รวมค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	6,700,000	1,260,000	8,016,000
กำไรจากการดำเนินงาน	3,397,500	940,000	3,707,500
ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน			
ดอกเบี้ยจ่าย	300,000	140,000	530,000
กำไรสุทธิ	3,097,500	800,000	3,177,500
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ (800,000×10%)			80,000
กำไรสุทธิรวม			3,097,500
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X3	<u>4,300,000</u>	<u>900,000</u>	<u>4,300,000</u>
	7,397,500	1,700,000	7,397,500
หัก : เงินปันผล	<u>1,500,000</u>	<u>300,000</u>	<u>1,500,000</u>
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X4	<u>5,897,500</u>	<u>1,400,000</u>	<u>5,897,500</u>

งบกำไรขาดทุนรวมมิใช่เป็นเพียงการรวมผลกำไรของบริษัทในเครือเข้าด้วยกันเท่านั้น หากพิจารณา จากยอดรวมผลกำไรของบริษัท ก และบริษัท ข จะเท่ากับ 3,897,500 บาท แต่ งบกำไรขาดทุนรวมแสดงยอดผลกำไรเพียง 3,097,500 บาท ผลต่าง 800,000 บาท เกิดจากรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข 574,000 บาท รายการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ สุทธิ 146,000 บาท และกำไรที่จัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย 80,000 บาท

โปรดสังเกตว่ากำไรขาดทุนรวมแสดงผลกำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยได้นำไปหักออกจากการคำนวณกำไรสุทธิรวมแล้ว

นอกจากนี้ ถ้าบริษัท ก ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อย หรือในทางตรงกันข้ามจะก่อให้เกิดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัทในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย รายการซื้อและรายการขายระหว่างบริษัทถือว่าเป็นรายการที่ตรงกันซึ่งจะต้องถูกหักออกในการจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม เนื่องจากรายการเหล่านี้ไม่ได้แสดงการซื้อและขายที่มีต่อบุคคลภายนอกกิจการ รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัทจะอธิบายรายละเอียดในบทที่ 5 การปรับปรุงรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท จะนำไปลดรายได้ (ขาย) และค่าใช้จ่าย (ต้นทุนสินค้าขาย) ในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้นจึงไม่มีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนรวม ค่าเช่ารับและค่าเช่าจ่ายระหว่างบริษัทก็เป็นอีกหนึ่งตัวอย่างที่ต้องตัดออกโดยไม่มี ผลกระทบกำไรขาดทุนรวม

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งคือ กำไรสะสมจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก จะเท่ากับกำไรสะสมรวม และเป็นไปตามความคาดหมาย กำไรสะสมรวมปลายงวด 5,897,500 บาท ที่แสดงอยู่ในตารางที่ 3-9 มีจำนวนเท่ากับกำไรสะสมรวมที่ปรากฏในงบดุลรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

หากบริษัทใหญ่มีลักษณะที่กำหนดไว้ตามหน้า 3-5 ทุกข้อและเลือกที่จะไม่นำเสนอ งบการเงินรวม บริษัทใหญ่สามารถนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) กำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

1. ราคาทุน หรือ
2. วิธีการบัญชีตามที่กำหนดในร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2547)

เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ทั้งนี้ กิจการต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนประเภทเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงิน เฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม

3.11 การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ในงบการเงินรวม (สภาวิชาชีพ, 2547 : ออนไลน์)

1. ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่ ไม่นำบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวม
2. ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ไม่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรขาดทุน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะนำเสนอเป็นรายบริษัทย่อยหรือนำเสนอในภาพรวม
3. ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น
4. เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น (Potential voting power) ในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง
5. วันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
6. ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีสาระสำคัญ เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายคืนเงินกู้ยืมหรือเงินตรรองจ่ายล่วงหน้า

หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

1. ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียน จัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน รวมทั้งที่อยู่ทีบุคคลภายนอกสามารถติดต่อของงบการเงินรวม ดังกล่าวได้
2. รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ไปลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียน

จัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และ

3. คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน

หากบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้าที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วมได้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม งบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

1. ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดทางกฎหมายให้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ

2. รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุน ในบริษัทร่วมที่สำคัญรวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ไปลงทุนและประเทศที่จะทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการนั้น ๆ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียง ในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และ

3. คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน

3.12 สรุป

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กำหนดให้จัดทำงบการเงินรวมเพื่อให้แสดงถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย งบการเงินรวมมิใช่เป็นแค่เพียงการนำตัวเลขในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน งบการเงินรวมจะต้องนำรายการที่ตรงกันมาหักออกจากกันและรวมเฉพาะรายการที่ไม่ตรงกัน (Nonreciprocal amounts) เท่านั้น ในการจัดทำงบการเงินรวม บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะถูกตัดออกพร้อมกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย เนื่องจากทั้งสองบัญชีเป็นตัวแทนของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย รายการขาย รายการให้ยืมหรือรายการเช่าระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือว่าเป็นรายการตรงกันซึ่งจะต้องถูกตัดออกในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ปรากฏในงบดุลรวมคือส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ ยกเว้นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ซึ่งให้แสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่กำไรขาดทุนรวมคือกำไรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกนำไปหักออกจากการคำนวณกำไรสุทธิรวม กำไรสุทธิและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่จะเท่ากับกำไรสุทธิรวมและกำไรสะสมรวม

ภาคผนวก – วิธีรวมส่วนได้เสีย

การบันทึกเงินลงทุนในราคาตามบัญชี

วิธีร่วมส่วนได้เสียที่ใช้ในการรวมธุรกิจและเงื่อนไขของการใช้วิธีนี้ได้อธิบายรายละเอียดไว้แล้วในบทที่ 1 แต่กล่าวไว้เฉพาะการรวมธุรกิจตามวิธีควบกิจการ (Merger) และวิธีรวมกิจการ (Consolidation) เท่านั้น สำหรับการรวมธุรกิจด้วยการลงทุนซื้อหุ้น (Stock acquisition) ก็สามารถใช้วิธีร่วมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีได้ถ้าการลงทุนซื้อหุ้นเป็นไปตามเงื่อนไขของวิธีร่วมส่วนได้เสีย ซึ่งเกณฑ์ขั้นต้นประการหนึ่งของวิธีนี้ก็คือบริษัทที่เป็นผู้ลงทุนจะต้องออกหุ้นสามัญเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด (หรือตั้งแต่ 90% ขึ้นไป) ของอีกบริษัทหนึ่ง ดังนั้นการลงทุนซื้อหุ้นโดยการแลกเปลี่ยนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ 90% ขึ้นไปของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกบริษัทหนึ่งก็สามารถใช้วิธีร่วมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีได้ หากการลงทุนซื้อหุ้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่น ๆ ของวิธีร่วมส่วนได้เสียด้วย

การบัญชีสำหรับบริษัทย่อยตามวิธีการร่วมส่วนได้เสีย - ณ วันซื้อหุ้น
ตัวอย่างภาคผนวกที่ 3-1 ต่อไปนี้เป็นงบดุลก่อนการลงทุนซื้อหุ้นของบริษัท ก และ
บริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

	บริษัท ก	บริษัท ข
เงินสด	200,000	40,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	280,000	100,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000	80,000
ที่ดิน	<u>80,000</u>	<u>40,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>800,000</u>	<u>260,000</u>
หนี้สิน	120,000	100,000
หุ้นสามัญ มูลค่า @ 20 บาท	400,000	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	80,000	20,000
กำไรสะสม	<u>200,000</u>	<u>40,000</u>
รวมหนี้สินและทุน	<u>800,000</u>	<u>260,000</u>

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยทั้งหมด

กรณีที่ 1 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X9 บริษัท ก แลกเปลี่ยนหุ้นสามัญ 6,000 หุ้นกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข (5,000 หุ้น) บริษัท ก จะบันทึกการแลกเปลี่ยนหุ้นในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000	
หุ้นสามัญ (6,000×20)		120,000
กำไรสะสม		40,000

บริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นของบริษัท ข โดยใช้วิธีรวมส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ดังนั้นบริษัท ก จะบันทึกหุ้นที่ได้มาโดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยเท่ากับราคาตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น(สินทรัพย์สุทธิ) ของบริษัทย่อยทั้งหมดและเครดิตบัญชีหุ้นสามัญเท่ากับมูลค่าหุ้นที่บริษัท ก ออกให้ในกรณีนี้มูลค่าหุ้นสามัญที่บริษัทใหญ่ออกให้ (120,000 บาท) สูงกว่ามูลค่าหุ้นสามัญที่บริษัทใหญ่ได้มา (100,000 บาท) อยู่ 20,000 บาท ผลต่างนี้จะนำไปหักส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัทย่อยและของบริษัที่ใหญ่ตามลำดับ และหากยังมีผลต่างเหลืออยู่อีกก็จะนำผลต่างที่เหลือนี้ไปหักกำไรสะสมของบริษัทย่อยและของบริษัที่ใหญ่เป็นลำดับต่อไป ดังนั้นผลต่างจำนวน 20,000 บาท นี้จะนำไปลดส่วนเกิน มูลค่าหุ้นสามัญของบริษัทย่อยจนมีค่าเป็นศูนย์ ดังนั้นบริษัทใหญ่จึงไม่ต้องบันทึกการรับโอนส่วนเกินมูลค่า หุ้นสามัญของบริษัทย่อย ต่อจากนั้นบริษัทใหญ่จึงบันทึกการรับโอนกำไรสะสมของบริษัทย่อย ทั้งจำนวน (40,000 บาท)

กระดาษทำการสำหรับบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น ตามวิธีรวมส่วนได้เสีย จะไม่มีรายการกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี เนื่องจากบริษัทใหญ่บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยในราคาตามบัญชีกระดาษทำการสำหรับบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้นของบริษัท ก และบริษัท ข มีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

วิธีรวมส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 100%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25X1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	200,000	40,000			240,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	280,000	100,000			380,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000	80,000			320,000
ที่ดิน	80,000	40,000			120,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000			(1) 160,000	
รวม	960,000	260,000			1,060,000
เครดิต					
หนี้สิน	120,000	100,000			220,000
หุ้นสามัญ – บริษัท ก	520,000				520,000
– บริษัท ข		100,000	(1) 100,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ					
– บริษัท ก	80,000				80,000
– บริษัท ข		20,000	(2) 20,000		
กำไรสะสม – บริษัท ก	240,000				240,000
– บริษัท ข		40,000	(3) 40,000		
รวม	960,000	260,000	160,000	160,000	1,060,000

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

การตัดบัญชีเงินลงทุนแสดงในรูปของสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) หุ้นสามัญ – บริษัท ข	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ – บริษัท ข	20,000
กำไรสะสม – บริษัท ข	40,000

เงินลงทุนในบริษัท ข

160,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

กรณีที่ 2 ถ้าบริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 7,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข

การบันทึกบัญชีของบริษัท ก จะมีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	160,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	20,000	
หุ้นสามัญ (7,000×20)		140,000
กำไรสะสม		40,000

หลังจากตัดบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการแล้ว ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุลรวมมีดังนี้

หุ้นสามัญ @ 20 บาท (400,000 + 140,000)	540,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (80,000 – 20,000)	60,000
กำไรสะสม (200,000 + 40,000)	<u>240,000</u>
รวม	<u>840,000</u>

ตัวอย่างภาคผนวกที่ 3-2 สมมติว่าใช้ข้อมูลเดิมจากตัวอย่างก่อน แต่บริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 5,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นสามัญ 95% (4,750 หุ้น) ของบริษัท ข บริษัท ก จะบันทึกการแลกเปลี่ยนหุ้นดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข (160,000×.95)	152,000	
หุ้นสามัญ (5,000×20)		100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ [.95(20,000) – 5,000]		14,000
กำไรสะสม (40,000×.95)		38,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ข ที่เป็นส่วนของบริษัท ก คือ 19,000 บาท เท่านั้น (.95×20,000 บาท) ที่เหลือ 1,000 บาท จะเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ในกรณีนี้มูลค่าหุ้นสามัญที่บริษัท ก ออกให้ (100,000 บาท) สูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ได้มา (95,000 บาท) ดังนั้นจะนำผลต่าง 5,000 บาท ไปลดส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ข บริษัท ก จึงเครดิตส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญเพียง 14,000 บาท เท่านั้น ส่วนกำไรสะสมของบริษัท ข ก็จะได้รับโอนมาเท่ากับส่วนได้เสีย กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

วิธีซื้อ

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 95%

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

ณ วันซื้อหุ้น

1 มกราคม 25X1

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เดบิต					
เงินสด	200,000	40,000			240,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	280,000	100,000			380,000
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000	80,000			320,000
ที่ดิน	80,000	40,000			120,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	152,000			(1) 152,000	
รวม	952,000	260,000			1,060,000
เครดิต					
หนี้สิน	120,000	100,000			220,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ก	500,000				500,000
- บริษัท ข		100,000	(1) 100,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ					
- บริษัท ก	94,000				94,000
- บริษัท ข		20,000	(1) 20,000		
กำไรสะสม - บริษัท ก	238,000				238,000
- บริษัท ข		400,000	(1) 40,000		
M.I.				(1) 8,000	8,000
รวม	960,000	260,000	160,000	160,000	1,060,000

(1) หุ้นสามัญ - บริษัท ข

100,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ข

20,000

กำไรสะสม - บริษัท ข

40,000

เงินลงทุนในบริษัท ข

152,000

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

8,000

กระดาษทำการสำหรับการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นเมื่อใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย

วิธีราคาตามบัญชี (Book value method) วิธีราคาตามบัญชีจะนำมาใช้ในกรณี
ที่บริษัทใหญ่บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทย่อยโดยวิธีรวมส่วนได้เสีย วิธีนี้จะเหมือนกับวิธีราคาทุน
ตามวิธีซื้อยกเว้นเงินลงทุนจะถูกบันทึกในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในส่วนที่ซื้อ
บริษัทใหญ่จะไม่มีงบบันทึกกำไรของบริษัทย่อย แต่จะบันทึกเงินปันผลรับเมื่อบริษัทย่อยประกาศ
จ่ายเงินปันผล ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนจะแสดงยอดเท่ากับราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ
ของบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้นตลอดไป ถ้าบริษัทใหญ่ไม่รับเงินปันผลมาสูงกว่าส่วนแบ่งกำไรที่ควรได้รับ
หรือถ้าบริษัทใหญ่ไม่จำหน่ายเงินลงทุนบางส่วนออกไปเสียก่อน

ตัวอย่างภาคผนวกที่ 3 – 3 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 บริษัท ก ออกหุ้นสามัญ 8,100 หุ้น
มูลค่าหุ้นละ 10 บาท เพื่อแลกกับ 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข (9,000 หุ้น)
ในขณะนั้นส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	100,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000 บาท
กำไรสะสม	40,000 บาท
รวม	<u>190,000 บาท</u>

บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนในบริษัท ข ในสมุดบัญชีดังนี้

1 มค. 25X3

เงินลงทุนในบริษัท ข $(190,000 \times .9)$	171,000	
หุ้นสามัญ $(8,100 \times 10)$		81,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ $[(50,000 \times .9) + 9,000]$		54,000
กำไรสะสม $(40,000 \times .9)$		36,000

เนื่องจากมูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ข ที่ได้มา (90,000 บาท) สูงกว่ามูลค่าหุ้นสามัญ
ที่บริษัท ก ออกให้ (81,000 บาท) อยู่ 9,000 บาท ดังนั้นส่วนเกิน 9,000 บาท นี้จะนำไปเพิ่ม
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นของบริษัท ข

สมมติว่าระหว่างปี 25X3 บริษัท ข รายการกำไรสุทธิ 30,000 บาท และประกาศ
จ่ายเงินปันผล 15,000 บาท งบทดลองของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 มี
ดังนี้

งบทดลอง
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

	บริษัท ก		บริษัท ข	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	261,500		36,000	
ลูกหนี้ (สุทธิ)	68,000		32,000	
สินค้าคงเหลือปลายงวด	82,000		39,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	171,000			
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	220,000		185,000	
สินทรัพย์อื่น	38,000		18,000	
เจ้าหนี้		52,000		30,000
หนี้สินอื่น		70,000		45,000
หุ้นสามัญ หุ้นละ 10 บาท		281,000		100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		94,000		50,000
กำไรสะสมต้นงวด		294,500		55,000
เงินปันผลจ่าย	30,000		10,000	
ขาย		350,000		190,000
เงินปันผลรับ		9,000		
ต้นทุนสินค้าขาย	200,000		94,000	
ค่าใช้จ่ายอื่น	80,000		56,000	
	<u>1,150,000</u>	<u>1,150,000</u>	<u>470,000</u>	<u>470,000</u>

ข้อสังเกต

- กำไรสะสม 1 มกราคม 25X4 ของบริษัท ข เพิ่มขึ้นจาก 40,000 บาท เป็น 55,000 บาท เนื่องจากส่วนเกินของกำไรสุทธิหลังหักเงินปันผลในปี 25X3 จำนวน 15,000 บาท
- บริษัท ก บันทึกเงินปันผลรับของปี 25X4 เท่ากับ 9,000 บาท

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ซึ่งเป็นปีที่ 2

หลังวันซื้อหุ้น ตามวิธีรวมส่วนได้เสีย มีดังนี้

วิธีรวมส่วนได้เสีย
ส่วนได้เสีย 90%
ปีที่ 2 หลังวันซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษ์ทำการสำหรับงบดุลรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	350,000	190,000			540,000
เงินปันผล	9,000		(4)	9,000	
รวม	359,000	190,000			540,000
ต้นทุนสินค้าขาย	200,000	94,000			294,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	80,000	56,000			136,000
รวม	280,000	150,000			430,000
กำไรสุทธิ	79,000	40,000			110,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย			(3)	4,000	(4,000)*
กำไรสุทธิ	79,000	40,000			106,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X4					
บริษัท ก	294,500			(1) 13,500	308,000
บริษัท ข		55,000	(2)	55,000	
กำไรสุทธิยกมา	79,000	40,000			106,000
เงินปันผลจ่าย	(30,000)	(10,000)		(3) 1,000	(30,000)
				(4) 9,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	343,500	85,000			384,000
งบดุล					
เงินสด	261,500	36,000			297,500
ลูกหนี้ (สุทธิ)	68,000	32,000			100,000
สินค้าคงเหลือ	82,000	39,000			121,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	171,000		(1) 13,500	(2) 184,500	
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	220,000	185,000			405,000
สินทรัพย์อื่น	38,000	18,000			56,000
รวมสินทรัพย์	840,500	310,000			979,500

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบดุลรวม
			เดบิต	เครดิต	
เจ้าหนี้	52,000	30,000			82,000
หนี้สินอื่น	70,000	45,000			115,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	281,000				281,000
บริษัท ข		100,000	(2) 100,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ					
บริษัท ก	94,000				94,000
บริษัท ข		50,000	(2) 50,000		
กำไรสะสมยกมา	343,500	85,000			384,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(2) 20,500	
				(3) 3,000	23,500
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น*40,000×0.1	840,500	310,000			979,500

(1) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้นตั้งแต่วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค. 25X3) จนถึงวันต้นปีที่ทำงาน (1 ม.ค. 25X4) $(55,000 - 40,000) \times 0.9$

(2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

(3) บันทึกส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ

(4) ตัดบัญชีเงินปันผลระหว่างกัน

การจัดทำกระดาษทำการสำหรับการเงินรวม สำหรับปีถัดจากปีซื้อหุ้นตามวิธีราคาตามบัญชี จะเหมือนกับบัญชีราคาทุน ซึ่งรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวม ปี 25X4 สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) เงินลงทุนในบริษัท ข	13,500	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก		13,500
(2) หุ้นสามัญ - บริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ข	50,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	55,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		184,500
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		20,500

(3) ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย – กำไรสุทธิ	4,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		3,000
เงินปันผล		1,000
(4) เงินปันผลรับ	9,000	
เงินปันผลจ่าย		9,000

แบบฝึกหัดบทที่ 3

1. ให้เลือกคำตอบข้อใดข้อหนึ่งที่ถูกต้องที่สุด

1) ข้อใดต่อไปนี้อาจได้ถูกต้องที่สุดเกี่ยวกับทฤษฎีการจัดทางการเงินรวม

- ก. รูปแบบของบริษัทที่มารวมกันเป็นหน่วยงานเดียวกัน แต่เนื้อหาสาระเป็นอิสระจากกัน
- ข. รูปแบบของบริษัทที่มารวมกันเป็นอิสระจากกัน แต่เนื้อหาสาระเป็นหน่วยงานเดียวกัน
- ค. รูปแบบและเนื้อหาสาระของบริษัทที่มารวมกันเป็นหน่วยงานเดียวกัน
- ง. รูปแบบและเนื้อหาสาระของบริษัทที่มารวมกันเป็นอิสระจากกัน

2) ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทน้อยกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้น บริษัทใหญ่ยอมจ่ายลงทุนเนื่องจากบริษัทย่อยเป็นเจ้าของสิทธิบัตรซึ่งมีราคาตามบัญชีสุทธิ 100,000 บาท ในงบการเงินรวม ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีนี้จะแสดงอย่างไร

- ก. เพิ่มบัญชีสิทธิบัตร
- ข. ค่านิยม
- ค. ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนที่จ่ายซื้อ
- ง. ลดบัญชีสิทธิบัตร

3) ราคาทุนของเงินลงทุนของบริษัท ก ในบริษัท ข สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ณ วันซื้อหุ้น ส่วนเกินดังกล่าวไม่ได้กระจายให้กับสินทรัพย์รายการใดในงบการเงินรวม ส่วนเกินเหล่านี้ควรจะ

- ก. ตัดจำหน่ายให้หมดไป
- ข. กระจายอย่างเป็นสัดส่วนให้กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนของบริษัทย่อย
- ค. แสดงเป็นหนี้สินจากการรวมกิจการในงบดุล

ง. แสดงเป็นส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (ค่านิยม) ในงบดุล

4) ราคาทุนของเงินลงทุนของบริษัท ก ในบริษัท ค น้อยกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ค ณ วันซื้อหุ้น ผลต่างเกิดขึ้นเนื่องจากเครื่องจักรของบริษัท ค มีมูลค่าลดลงในงบการเงินรวมผลต่างนี้ควรแสดงในงบดุลอย่างไร

- ก. ลดบัญชีเครื่องจักร
- ข. ค่านิยม
- ค. เพิ่มบัญชีเครื่องจักร
- ง. ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุนที่จ่ายซื้อ

5) บริษัท มาลา จำกัด และบริษัท เรือนทอง จำกัด รวมกิจการตามวิธีการซื้อบริษัท มาลา จำกัด ซื้อบริษัท เรือนทอง จำกัด ในราคาที่สามารถต่อรองกันได้ จึงทำให้ผลรวมของราคาตลาดของสินทรัพย์ที่ได้มาหักด้วยราคาตลาดของหนี้สินสูงกว่าราคาทุนของเงินลงทุน ภายหลังจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถูกตีค่าใหม่จนเป็นศูนย์แล้ว ยังคงมี “Negative goodwill” เหลืออยู่อีกบริษัท มาลา จำกัด จะต้องรายงานทางการบัญชีที่ถูกต้องเกี่ยวกับยอดดังกล่าวว่าเป็น

- ก. รายการพิเศษ (Extraordinary item)
- ข. ส่วนหนึ่งของรายได้ในปีที่รวมกิจการ
- ค. ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน (Deferred credit)
- ง. ส่วนเกินทุน

6) บริษัท เข้มแดงจ่ายเงินสด 50,000 บาท เพื่อซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ไทรงามซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด
สินทรัพย์หมุนเวียน	10,000	14,000
โรงงานและเครื่องจักร	40,000	55,000
หนี้สิน	(10,000)	(9,000)
	40,000	60,000

โรงงานและเครื่องจักรที่ได้มาจากการรวมกิจการควรจะรายงานเท่ากับ

- ก. 55,000 บาท

ข. 50,000 บาท

ค. 45,833 บาท

ง. 45,000 บาท

7) งบการเงินรวมเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับบริษัท ก บริษัท ข และบริษัท ค ถ้า

ก. บริษัท ก เป็นเจ้าของ 80% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข และ 40% ของบริษัท ค ในขณะที่เดียวกันบริษัท ข ก็เป็นเจ้าของหุ้น 30% ของบริษัท ค

ข. บริษัท ก เป็นเจ้าของ 100% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข และ 90% ของบริษัท ค บริษัท ก ซื้อหุ้นบริษัท ค 1 เดือนก่อนวันที่จัดทำงบดุลและขายหุ้นในอีก 7 อาทิตย์ถัดไป

ค. บริษัท ก เป็นเจ้าของ 100% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข และบริษัท ค บริษัท ค ถูกจัดรูปบริษัทใหม่ตามกฎหมาย

ง. บริษัท ก เป็นเจ้าของ 80% ของหุ้นสามัญของบริษัท ข และ 40% ของบริษัท ค ในขณะที่เดียวกัน บริษัท ง ก็จะเป็นเจ้าของ 55% ของหุ้นบริษัท ค

2. บริษัท ก ซื้อ 90% ในหุ้นสามัญของบริษัท ข ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข เท่ากับราคาตลาด งบดุลของบริษัททั้งสองที่จัดทำขึ้นในทันทีภายหลังการซื้อหุ้นมีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
สินทรัพย์		
เงินสด	25,000	20,000
ลูกหนี้	45,000	15,000
สินค้าคงเหลือ	30,000	25,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	<u>57,000</u>	
รวมสินทรัพย์	<u>157,000</u>	<u>60,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

เจ้าหนี้	40,000	10,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 30 บาท)	60,000	30,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	20,000	10,000
กำไรสะสม	<u>37,000</u>	<u>10,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>157,00</u>	<u>60,000</u>

ให้ทำ ตอบคำถามต่อไปนี้บนพื้นฐานของงบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น

1. คำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority interest)
2. สมมติว่าเจ้าหนี้จำนวน 5,000 บาท ของบริษัท ก เป็นยอดที่บริษัท ก ค้างชำระบริษัท ข

รายการปรับปรุงในงบการเงินรวมจะเป็นอย่างไร

3. บันทึกรายการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ในรูปของสมุดรายวันทั่วไป
4. คำนวณสินทรัพย์รวม

3. ให้เลือกคำตอบข้อใดข้อหนึ่งที่ถูกต้องที่สุด

1) ในการรวมกิจการ วิธีการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับส่วนเกินของราคาตลาดของสินทรัพย์สุทธิที่สูงกว่าราคาทุนที่จ่ายซื้อ คือ

- ก. บันทึกเป็น Negative goodwill
- ข. บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมกิจการในสมุดบัญชีของบริษัทที่มารวมกัน
- ค. ลดมูลค่าสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนตามสัดส่วนของราคาตลาดและบันทึกส่วนเกินที่เหลือเป็น Deferred credit
- ง. ลดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามสัดส่วนของราคาตลาดและบันทึกส่วนเกินที่เหลือเป็น Deferred credit

2) ในวันที่ 30 มิถุนายน 25X9 บริษัท เข้ม จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมด 100,000 หุ้นของบริษัท ด้าย จำกัด เป็นเงินสด ในราคาหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดของสินทรัพย์หักด้วยหนี้สินของบริษัท ด้าย จำกัด ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X9 เท่ากับ 1,400,000 บาท ซึ่งรวมราคาตลาดของโรงงานและเครื่องจักร (สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน) จำนวน 250,000 บาทอยู่ด้วย งบดุลรวมของบริษัท เข้ม จำกัด และบริษัทย่อย (ถือหุ้น 100%) ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X9 จะปรากฏ

- ก. Deferred credit (Negative goodwill) 150,000 บาท
- ข. ค่านิยม 150,000 บาท
- ค. Deferred credit (Negative goodwill) 400,000 บาท
- ง. ค่านิยม 400,000 บาท

3) ระหว่างปี 25X8 บริษัท ลายทอง จำกัด ซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท สวัสดิ์ จำกัด เป็นเงิน 800,000 บาท ในวันซื้อหุ้น บริษัท สวัสดิ์ จำกัด ไม่มีเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการ

ของตลาดและมีหนี้สินอยู่ 100,000 บาท ราคาตลาดของสินทรัพย์ของบริษัท สวัสดิ์ จำกัด เมื่อถูกซื้อหุ้น มีดังนี้

สินทรัพย์หมุนเวียน	400,000 บาท
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	<u>600,000</u> บาท
	<u>1,000,000</u> บาท

บริษัท ลายทอง จำกัด จะบันทึกผลต่าง 100,000 บาท ระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์สุทธิ ที่ซื้อ (900,000 บาท) และราคาทุน (800,000 บาท) ในสมุดบัญชีอย่างไร

- ผลต่าง 100,000 บาท จะเครดิตไปยังบัญชีกำไรสะสม
- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกบันทึกบัญชี 500,000 บาท
- สินทรัพย์หมุนเวียนจะถูกบันทึกบัญชี 360,000 บาท และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกบันทึกบัญชี 540,000 บาท
- ตั้งบัญชี Deferred credit 100,000 บาท

4) ในวันที่ 1 เมษายน 25X3 บริษัท สหพันธ์ จำกัด จ่ายเงิน 1,600,000 บาท สำหรับหุ้นสามัญที่จดทะเบียนและออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท อนันต์ จำกัด การลงทุนบันทึกบัญชีตามวิธีการซื้อ สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท อนันต์ จำกัด ที่บันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 เมษายน 25X3 มีดังนี้

เงินสด	160,000 บาท
สินค้าคงเหลือ	480,000 บาท
อาคาร โรงงานและเครื่องจักร (สุทธิ)	960,000 บาท
หนี้สิน	(360,000)

ในวันที่ 1 เมษายน 25X3 สินค้าคงเหลือของบริษัท อนันต์ จำกัด มีราคาตลาด 460,000 บาท ส่วนอาคาร โรงงานและเครื่องจักร (สุทธิ) มีราคาตลาด 1,040,000 บาท จำนวนค่านิยมที่เป็นผลมาจากการรวมกิจการจะเท่ากับเท่าไร

- 0-
- 20,000 บาท
- 300,000 บาท
- 360,000 บาท

5. ในวันที่ 31 กรกฎาคม 25X9 บริษัท แสงสว่าง จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท อินทรา จำกัด เป็นเงินสด 8,000,000 บาท งบดุลของบริษัท อินทรา จำกัด แสดงยอดสินทรัพย์สุทธิ 6,400,000 บาท สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท อินทรา จำกัด ที่ราคาตลาดแตกต่างจากราคาตามบัญชีมีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด
อาคาร โรงงานและเครื่องจักร (สุทธิ)	10,000,000	11,500,000
สินทรัพย์อื่น	1,000,000	700,000
หนี้สินระยะยาว	6,000,000	560,000

จากข้อมูลข้างต้น ค่านิยมจะปรากฏในงบดุลรวมของบริษัท แสงสว่าง จำกัด และบริษัทย่อยในวันที่ 31 กรกฎาคม 25X9 เท่ากับเท่าไร

- ก. - 0 -
 ข. 100,000 บาท
 ค. 1,200,000 บาท
 ง. 1,600,000 บาท

4. จากข้อมูลข้างล่างที่ให้มา จงบันทึกรายการตัดบัญชีเงินลงทุนในแต่ละกรณีในรูปแบบสมุดรายวันภายใต้วิธีการซื้อโดยสมมติว่าผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี เนื่องมาจากการตีราคาที่ดินของบริษัทย่อย

	งบดุล 1 มกราคม 25X1		(บาท)		เงินปันผลจ่าย ปี 25X1
	หุ้นสามัญ (มูลค่า@100บาท)	กำไร(ขาดทุน) สะสม	ส่วนเกิน มูลค่าหุ้น	กำไร(ขาดทุน) สุทธิปี 25X1	
บริษัท ข	50,000	10,000	6,000	20,000	8,000
บริษัท ค	40,000	(5,000)		15,000	5,000
บริษัท ง	30,000	12,000	2,000	(5,000)	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี
 สำหรับงบดุลรวม
 1 มกราคม 25X1

บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1

- กรณีที่ 1 : หุ้นสามัญ บริษัท ข 400 หุ้น ในราคาตามบัญชี
 กรณีที่ 2 : หุ้นสามัญ บริษัท ค 300 หุ้น ในราคาหุ้นละ 90 บาท
 กรณีที่ 3 : หุ้นสามัญ บริษัท ข 300 หุ้น ในราคาหุ้นละ 125 บาท
 กรณีที่ 4 : หุ้นสามัญ บริษัท ข 200 หุ้น ในราคาหุ้นละ 130 บาท

สำหรับงบดุลรวม

1 มกราคม 25X2

- บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2
 กรณีที่ 5 : หุ้นสามัญ บริษัท ข 400 หุ้น ในราคาตามบัญชี
 กรณีที่ 6 : หุ้นสามัญ บริษัท ข 300 หุ้น ในราคาหุ้นละ 157 บาท
 กรณีที่ 7 : หุ้นสามัญ บริษัท ง 200 หุ้น ในราคาหุ้นละ 150 บาท
 กรณีที่ 8 : หุ้นสามัญ บริษัท ค 300 หุ้น ในราคาหุ้นละ 125 บาท

5. ให้เลือกคำตอบข้อใดข้อหนึ่งที่ถูกต้องที่สุด

1) บริษัท A ซื้อสินทรัพย์ของบริษัท B เป็นเงิน 110,000 บาท ในวันที่บริษัท A ซื้อหุ้นบริษัท B ไม่มีเงินลงทุนระยะยาวในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและมีหนี้สิน 15,000 บาท ซึ่งมีราคาตามบัญชีเท่ากับราคาตลาด ราคาตลาดของสินทรัพย์ของบริษัท B ณ วันที่บริษัท A ซื้อหุ้น มีดังนี้

สินทรัพย์หมุนเวียน	55,000 บาท
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	<u>75,000</u> บาท
รวม	<u>130,000</u> บาท

ผลต่างจำนวน 5,000 บาท ระหว่างราคาตลาดของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อ (115,000 บาท) และราคาทุน (110,000 บาท) จะบันทึกบัญชีโดยบริษัท A อย่างไร

- ก. เครดิตบัญชีกำไรสะสม 5,000 บาท
 ข. บันทึกบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียน 50,000 บาท
 ค. บันทึกบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียน 52,885 บาท และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน 72,115 บาท
 ง. บันทึกบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน 70,000 บาท

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

2) ในวันที่ 1 เมษายน 25X6 บริษัท K จ่ายเงินสด 400,000 บาท เพื่อซื้อหุ้นสามัญที่จดทะเบียนและออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท S บริษัท K ใช้วิธีการซื้อในการบันทึกบัญชีสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท S ในวันที่ 1 เมษายน 25X6 มีดังนี้

เงินสด	40,000 บาท
สินค้าคงเหลือ	120,000 บาท
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	240,000 บาท
หนี้สิน	(90,000)

ในวันที่ 1 เมษายน 25X6 สินค้าคงเหลือและโรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ) ของบริษัท S มีราคาตลาดเท่ากับ 95,000 บาท และ 280,000 บาท ตามลำดับ บริษัท K จะบันทึกค่านิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมกิจการเท่ากับเท่าไร

- ก. - 0 -
- ข. 25,000 บาท
- ค. 75,000 บาท
- ง. 90,000 บาท

ข้อมูลต่อไปนี้ตอบคำถามในข้อ 3) และ 4) : บริษัท ก ซื้อ 70% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข งบดุลของบริษัท ก ที่จัดทำขึ้นในทันทีหลังการซื้อหุ้นและงบดุลรวมมีดังนี้

	บริษัท ก	งบดุลรวม
สินทรัพย์หมุนเวียน	106,000	146,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	100,000	
ค่านิยม		
สินทรัพย์ถาวร (สุทธิ)	270,000	370,000
	<u>476,000</u>	<u>524,100</u>
หนี้สินระยะสั้น	15,000	28,000
หุ้นสามัญ	350,000	350,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		35,100
กำไรสะสม	111,000	111,000
	<u>476,000</u>	<u>524,100</u>

ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 10,000 บาท เกิดขึ้นเนื่องมาจากสินค้าถาวร ตีราคาต่ำไป ส่วนเกินที่เหลือถือเป็นค่านิยม สินทรัพย์หมุนเวียนของบริษัท ข รวมลูกหนี้ - บริษัท ก 2,000 บาท ซึ่งเกิดจากการให้กู้ยืมเงินในวันซื้อหนี้

3) บริษัท ข จะแสดงรวมของสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ณ วันที่บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 70% เท่ากับเท่าไร

- ก. 38,000 บาท
- ข. 40,000 บาท
- ค. 42,000 บาท
- ง. 104,000 บาท

4) บริษัท ข จะแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมในงบดุล ณ วันที่บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 70% เท่ากับเท่าไร

- ก. 64,900 บาท
- ข. 70,000 บาท
- ค. 100,000 บาท
- ง. 117,000 บาท

ข้อมูลต่อไปนี้ใช้ตอบคำถามในข้อ 5) และ 6) งบดุลของบริษัทไพลิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 มีดังนี้

สินทรัพย์

เงินสด	100,000	บาท
ลูกหนี้	200,000	
สินค้าคงเหลือ	500,000	
อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	900,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,700,000</u>	
หนี้สินระยะสั้น	300,000	
หนี้สินระยะยาว	500,000	
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท)	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	
กำไรสะสม	<u>600,000</u>	
	<u>1,700,000</u>	

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 บริษัท มรกต จำกัด จ่ายซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท ไฟลีน จำกัด เป็นเงินสด 1,500,000 บาท ณ วันนั้นราคาตลาดของสินค้าคงเหลือของบริษัท ไฟลีน จำกัด เท่ากับ 450,000 บาท และราคาตลาดของอาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ) เท่ากับ 1,000,000 บาทสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ๆ มีราคาตลาดเท่ากับราคาตามบัญชี

5) ผลจากการลงทุนซื้อหุ้น งบดุลรวมของบริษัท มรกต จำกัด และบริษัทย่อยไฟลีนจะแสดงค่านิยมในจำนวนเท่าไร

- ก. 500,000 บาท
- ข. 550,000 บาท
- ค. 600,000 บาท
- ง. 650,000 บาท

6) สมมติว่างบดุลของบริษัท มรกต จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 แสดงกำไรสะสม 2,000,000 บาท กำไรสะสมจะปรากฏในงบดุลรวมของบริษัทมรกตและบริษัท ไฟลีน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เท่ากับเท่าไร

- ก. 2,000,000 บาท
- ข. 2,600,000 บาท
- ค. 2,800,000 บาท
- ง. 3,150,000 บาท

6. บริษัท มนตรี จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 810 หุ้น ของบริษัท ปริมวรา จำกัด ในราคาหุ้นละ 100 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 งบดุลของบริษัททั้งสองที่จัดทำขึ้นในทันทีหลังวันซื้อหุ้น มีดังนี้

	<u>บริษัท มนตรี จำกัด</u>	<u>บริษัท ปริมวรา จำกัด</u>
สินทรัพย์		
เงินสด	27,000	10,100
เงินลงทุนชั่วคราว	15,000	5,000
ลูกหนี้	12,000	8,000
เงินปันผลค้างรับ	1,215	
สินค้าคงเหลือ	25,000	15,000
เงินลงทุนในบริษัท ปริมวรา จำกัด	79,785	

เครื่องจักรและอุปกรณ์ (สุทธิ)	25,000	10,000
อาคาร (สุทธิ)	38,200	25,250
ที่ดิน	<u>16,000</u>	<u>18,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>239,200</u>	<u>91,350</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	35,200	10,000
เงินปันผลค้างจ่าย	4,000	1,350
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 50 บาท)	100,000	50,000
หุ้นซื้อคืน (ในราคามูลค่า)	(10,000)	(5,000)
กำไรสะสม	<u>110,000</u>	<u>35,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>239,200</u>	<u>91,350</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ 1 พฤศจิกายน 25X4 บริษัท ปริมวรา จำกัด ซื้อหุ้นของตนเองกลับคืนมา ในราคาตลาด หุ้นละ 60 บาท หุ้นซื้อคืนถูกบันทึกบัญชีตามวิธี Par - Value
2. บริษัท ปริมวรา จำกัด ประกาศจ่ายเงินปันผลในวันที่ 20 ธันวาคม 25X4 และจ่ายเงินสดปันผลสำหรับหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วในราคาหุ้นละ 1.50 บาท เมื่อวันที่ 20 มกราคม 25X5
3. ลูกหนี้ของบริษัท ปริมวรา จำกัด ได้รวมเงินที่บริษัท ปริมวรา จำกัด ให้บริษัท มนตรี จำกัด กู้ยืม ณ วันซื้อหุ้นจำนวน 2,000 บาท ด้วย
4. สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ปริมวรา จำกัด มีราคาตามบัญชีเท่ากับราคาตลาด ยกเว้นรายการต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด
เงินลงทุนชั่วคราว	5,000	4,000
เครื่องจักรและอุปกรณ์ (สุทธิ)	10,000	15,000
เจ้าหนี้	5,700	5,000

ให้ทำ จัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัท มนตรี จำกัด และบริษัท ปริมวรา จำกัด

7. ในวันที่ 31 มกราคม 25X0 บริษัท ก จ่ายเงินสด 50,000 บาท พร้อมทั้งออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 5 บาท จำนวน 2,400 หุ้น (ราคาตลาดหุ้นละ 37.50 บาท) และหุ้นกู้ 14% มูลค่า 50,000 บาท

กำหนดชำระ 31 มกราคม 25X5 ในการจ่ายซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ข 10,000 หุ้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการรวมกิจการมีเพียง 10,000 บาท เท่านั้น และอัตราดอกเบี้ยต้องตลาดขณะที่มีการรวมกิจการเท่ากับ 14% งบดุล ณ 31 มกราคม 25X0 ของบริษัท ก และบริษัท ข ก่อนการรวมกิจการมีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
สินค้ำคงเหลือ	380,000	60,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ๆ	640,000	130,000
อาคาร (สุทธิ)	1,520,000	470,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (สุทธิ)	160,000	40,000
รวม	<u>2,700,000</u>	<u>700,000</u>
หนี้สินระยะสั้น	420,000	200,000
หนี้สินระยะยาว	650,000	300,000
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 5 บาท	800,000	
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 15 บาท		150,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	220,000	160,000
กำไรสะสม (ขาดทุนสะสม)	610,000	(110,000)
รวม	<u>2,700,000</u>	<u>700,000</u>

สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ข ณ วันที่ 31 มกราคม 25X0 ที่มีราคาตลาดต่างจากราคาตามบัญชี ดังต่อไปนี้

	ราคาตลาด
สินค้ำคงเหลือ	70,000
อาคาร (สุทธิ)	540,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (สุทธิ)	60,000
หนี้สินระยะยาว	350,000

- ให้ทำ ก. บันทึกการรวมกิจการ ณ วันที่ 31 มกราคม 25X0 ในสมุดรายวันของบริษัท ก
ข. กระจายทำการสำหรับงบดุลรวม ณ 31 มกราคม 25X0
ค. แสดงรายการตัดบัญชีในกระจายทำการ ในแบบของสมุดรายวัน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- สภาวิชาชีพ. (2547). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.jap.tbs.tu.ac.th/. 5 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) “การนำเสนองบการเงิน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 12 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) “ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ. (2543). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน).

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 4

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 4 เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับทำงานการเงินรวม

- 4.1 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย
- 4.2 การตรวจสอบหาข้อผิดพลาด
- 4.3 การกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้
- 4.4 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน
- 4.5 งบกระแสเงินสดรวม
- 4.6 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 4 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. สามารถจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย
2. อธิบายการตรวจสอบหาข้อผิดพลาดได้
3. อธิบายการกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้
4. สามารถจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน
5. สามารถจัดทำงบกระแสเงินสดรวม

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พอยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 4

เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับการจัดทำงานการเงินรวม

ในบทนี้จะอธิบายถึงกระบวนการจัดทำงานการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ข้อแตกต่างบางประการในการจัดทำงานการเงินรวมเป็นผลมาจากวิธีการบันทึกบัญชีที่บริษัทเลือกใช้สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย (วิธีส่วนได้เสียหรือวิธีราคาทุน) อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์) กำหนดให้บริษัทใหญ่แสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการด้วยวิธีราคาทุน ดังนั้น กระบวนการจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมที่จะอธิบายในบทนี้จะแยกออกเป็นสองกรณีคือ กรณีแรก บริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะปรากฏอยู่ในงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย และกรณีที่สอง บริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะปรากฏอยู่ในงบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธีราคาทุน แม้ว่ากระบวนการจัดทำงานการเงินรวมจะแตกต่างกันตามวิธีการบัญชีที่บริษัทใหญ่เลือกใช้ แต่ท้ายที่สุดแล้ว ยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ในงบการเงินรวมจะเท่ากัน

นอกจากนี้ยังมีประเด็นที่จะอธิบายเพิ่มเติม ได้แก่ ข้อผิดพลาดหรือการละเลยไม่จดบันทึกรายการในสมุดบัญชีของแต่ละบริษัท รายละเอียดเกี่ยวกับการกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี รวมถึงการจัดทำงานกระแสเงินสดรวม

4.1 การจัดทำงานการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย

ตามวิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่จะบันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยโดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเครดิตบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย เมื่อบริษัทย่อยประกาศและจ่ายเงินปันผล บริษัทใหญ่จะเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย การตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี จะทำโดยเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเครดิตบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยหรือตรงกันข้ามทั้งนี้แล้วแต่กรณี (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 96)

ขั้นตอนในการทำงานการเงินรวม เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกเงินลงทุนสรุปได้ดังนี้

1. ปรับปรุงข้อผิดพลาดและรายการที่ไม่ได้บันทึกบัญชีในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
2. ปรับปรุงเพื่อตัดรายการกำไรและขาดทุนระหว่างบริษัท

3. ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยให้แสดงยอด ณ วันต้นปีที่ทำการเงินรวม โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย (ตามเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียที่ซื้อ)

4. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อยและรับรู้ส่วนได้เสีย ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ถ้ามี)

5. กระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีให้กับสินทรัพย์และหนี้สินต่าง ๆ ของบริษัทย่อยที่มีมูลค่าตามบัญชีไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม

6. ตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สิน ตามข้อ 5.

7. ตัดรายการอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัท (ลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกัน รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกัน)

วิธีส่วนได้เสีย - ปีที่ซื้อหุ้น

ตัวอย่างที่ 4-1 บริษัท ก จ่ายเงินสด 176,000 บาท เพื่อซื้อ 80% ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในขณะนั้นส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 120,000 บาท และกำไรสะสม 60,000 บาท ซึ่งแสดงเป็นนัยว่ามูลค่ายุติธรรมรวมของบริษัท ข เท่ากับ 220,000 บาท (176,000/80%) ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและมูลค่าตามบัญชี 40,000 บาท (220,000 บาท - 180,000 บาท) จะจัดสรรให้กับสิทธิบัตรซึ่งไม่เคยมีการจดบันทึกมาก่อน และจะตัดจำหน่ายภายในเวลา 10 ปี กำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข มีดังนี้

	25X3	25X4
กำไรสุทธิ	50,000 บาท	60,000 บาท
เงินปันผล	30,000 บาท	30,000 บาท

บัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

25X3			25X3		
1 ม.ค.	สิทธิบัตรตัดจำหน่าย	3,200	31 ธ.ค.	กำไรจากบริษัท ข	40,000
	กำไรขาดทุน	36,800			
		40,000			40,000
25X4			25X4		
31 ธ.ค.	สิทธิบัตรตัดจำหน่าย	3,200	31 ธ.ค.	กำไรจากบริษัท ข	48,000
	กำไรขาดทุน	44,800			
		48,000			48,000

งบการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปี 25X3 แสดงอยู่ในสองช่องแรกของกระดาษทำการในตารางที่ 4-1 ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X3 ประกอบด้วย 80% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 50,000 บาท หักด้วยสิทธิบัตรตัดจำหน่าย 3,000 บาท $[(940,000 / 10 \text{ ปี}) \times 80\%]$ เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 188,800 บาท ประกอบด้วยเงินลงทุนเริ่มแรก 176,000 บาท บวกด้วยส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 36,800 บาท หักด้วยเงินปันผลรับจากบริษัท ข ระหว่างปี 25X3 จำนวน 24,000 บาท

เงินลงทุนในบริษัท ข

25X3			25X3		
1 ม.ค.	ราคาทุนเดิม	176,000	31 ธ.ค.	เงินปันผลรับ	24,000
31 ธ.ค.	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	36,800			
25X4			25X4		
1 ม.ค.	ยอดยกมา	188,800	31 ธ.ค.	เงินปันผลรับ	24,000
31 ธ.ค.	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	44,800			
25X5					
1 ม.ค.	ยอดยกมา	209,600			

ข้อสังเกตจากตารางที่ 4-1 กำไรสุทธิและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสียที่สมบูรณ์ (Complete equity method) จะเท่ากับกำไรสุทธิรวมและกำไรสะสมรวมตามลำดับ เนื่องจากบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสีย กำไรสุทธิ 136,800 บาท จึงเท่ากับกำไรสุทธิรวม กำไรสะสมต้นงวดและปลายงวดเท่ากับ 10,000 บาทและ 86,800 บาท ซึ่งเท่ากับกำไรสะสมรวม กระดาษ

ทำการสำหรับงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3 และ 31 ธันวาคม 25X4 มีดังนี้

ตารางที่ 4-1 วิธีส่วนได้เสีย - ปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	500,000	130,000			630,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	36,800		(1) 36,800		
ค่าใช้จ่าย	(400,000)	(80,000)	(4) 4,000		(484,000)
ส่วนได้เสียไม่มีอำนาจ			(2) 9,200		(9,200)
ควบคุม (46,000*x 20%)					
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	136,800	50,000			136,800

(ต่อ)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม					
บริษัท ก	10,000				10,000
บริษัท ข		60,000	(3) 60,000		
บวก : ส่วนที่เป็นของ	136,800	50,000			136,800
บริษัทใหญ่					
หัก : เงินปันผลจ่าย	(60,000)	(30,000)		(1) 24,000 (2) 6,000	(60,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	86,800	80,000			86,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	78,000	20,000			98,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	180,000	100,000			280,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	188,800			(1) 44,000 (3) 176,000	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(60,000)			(160,000)
สิทธิบัตร			(3) 40,000	(4) 4,000	36,000
รวมสินทรัพย์	946,800	260,000			1,054,000
หนี้สิน	160,000	60,000			220,000
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(3) 120,000		700,000
กำไรสะสม	86,800	80,000			86,800
	946,800	260,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.				(3) 44,000	
(FV.220,000 x 20%)					
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.				(2) 3,200	47,200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					1,054,000

* กำไรสุทธิของบริษัท ข 50,000 บาท – สิทธิบัตรตัดจำหน่าย 4,000 บาท

(1) ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน (1 ม.ค. 25X3) โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและเงินปันผลจ่าย

(2) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย

(3) ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นกับบัญชีเงินลงทุน พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี และบันทึกสิทธิบัตรที่ยังไม่ตัดจำหน่าย

(4) บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงิน ปีที่ 1 หลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสียแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	36,800	
เงินปันผล		24,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		12,800

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและเงินปันผลจ่าย

(2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ	9,200	
เงินปันผล-บริษัท ข		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		3,200

บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ $[(500,000 - 4,000) \times 20\%]$ และเงินปันผลของบริษัทย่อย

(3) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	60,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	120,000	
สิทธิบัตร	40,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		176,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		44,000

ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นกับบัญชีเงินลงทุน พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี และบันทึกสิทธิบัตรยังไม่ตัดจำหน่าย

(4) ค่าใช้จ่าย	4,000	
----------------	-------	--

สิทธิบัตร

4,000

บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร

ขั้นตอนของรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวมตามที่แสดงในตารางที่

4-1 อาจสรุปเป็นขั้น ๆ ได้ดังนี้

1. ปรับปรุงข้อผิดพลาดและบันทึกรายการบัญชีที่มีได้บันทึกในงบเฉพาะของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
2. ตัดรายการกำไรและขาดทุนระหว่างบริษัท (Intercompany profit and losses)
3. ตัดรายได้และเงินปันผลจากบริษัทย่อยและปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัทย่อยให้มียอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน
4. บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย
5. ตัดรายการระหว่างกันของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย
6. จัดสรรและตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและมูลค่าตามบัญชี
7. ตัดยอดคงเหลือระหว่างกัน เช่น ลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างบริษัท รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างบริษัท เป็นต้น

วิธีส่วนได้เสีย – ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก ยังคงส่วนได้เสีย 80% ในส่วนของเจ้าของของบริษัท ข ตลอดปี 25X4 บริษัท ก บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 44,800 บาท (80% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 60,000 บาท หักด้วยสิทธิบัตรตัดจำหน่าย 4,000 บาท) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 209,600 บาท ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

เงินลงทุนเริ่มแรก 1 มกราคม 25X3	176,000 บาท
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ปี 25X3	36,800
เงินปันผลจากบริษัท ข ปี 25X3	(24,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข 31 ธันวาคม 25X3	188,800
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ปี 25X4	44,800
เงินปันผลจากบริษัท ข ปี 25X4	(24,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข 31 ธันวาคม 25X4	<u>209,600</u>

รายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัท ก และบริษัท ข ระหว่างปี 25X4 มีเพียงรายการเดียว คือเงินให้กู้ยืมแก่บริษัท ข ระหว่างไตรมาสที่สามของปี กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม สำหรับปีที่ 2 หลังวันซื้อหุ้น (25X4) เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย แสดงอยู่ในตารางที่ 4-2

ตารางที่ 4-2 วิธีส่วนได้เสีย - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	150,000			750,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	44,800		(1) 44,800		10,000
ค่าใช้จ่าย	(488,000)	(90,000)	(4) 4,000		(582,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (56,000 × 20%)	136,800	50,000	(2) 11,200		(11,200)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	156,800	60,000			156,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม	86,800	80,000	(3) 80,000		86,800
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	156,800	60,000			156,800
หัก : เงินปันผลจ่าย	(90,000)	(30,000)		(1) 24,000 (3) 6,000	(90,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.25X4	153,600	110,000			153,600
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	90,000	40,000			130,000
ตัวเงินรับ-บริษัท ข	20,000			(5) 20,000	
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	194,000	140,000			334,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	209,600			(1) 20,800 (3) 188,800	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(120,000)	(80,000)			(200,000)

สิทธิบัตร			(3) 36,000	(4) 4,000	32,000
รวมสินทรัพย์	993,600	300,000			1,096,000
ตัวเงินจ่าย-บริษัท ก		20,000	(5) 20,000		
หนี้สิน	140,000	50,000			190,000
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(3) 120,000		700,000
กำไรสะสม	153,600	110,000			153,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	993,600	300,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X4 (FV.236,000 x 20%)				(3) 47,200	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.25X4				(2) 5,200	52,400
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					1,096,000

- (1) ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน (1 ม.ค. 25X4) โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและเงินปันผลจ่าย
- (2) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย
- (3) ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นกับบัญชีเงินลงทุน พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี และบันทึกสิทธิบัตรที่ยังไม่ตัดจำหน่าย
- (4) บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร
- (5) ตัดจำหน่ายลูกหนี้ เจ้าหนี้ระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงิน ปีที่ 2 หลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสียแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	44,800	
เงินปันผล		24,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		20,800

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและเงินปันผลจ่าย

(2) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ	11,200	
เงินปันผล-บริษัท ข		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		5,200

บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ $[(60,000 - 4,000) \times 20\%]$ และเงินปันผลของบริษัทย่อย

(3) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	80,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	120,000	
สิทธิบัตร	36,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		188,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		47,200
ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นกับบัญชีเงินลงทุน พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี และบันทึกสิทธิบัตรยังไม่ตัดจำหน่าย		
(4) ค่าใช้จ่าย	4,000	
สิทธิบัตร		4,000
บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร		
(5) ตัวเงินจ่าย – บริษัท ก	20,000	
ตัวเงินรับ – บริษัท ข		20,000
ตัดจำหน่ายลูกหนี้ เจ้าหนี้ระหว่างกัน		

เมื่อเปรียบเทียบกระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมในตารางที่ 4-2 กับตารางที่ 4-1 พบว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 จากตารางที่ 4-1 เท่ากับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี 25X4 จากตารางที่ 4-2 เช่นเดียวกัน สิทธิบัตรที่ยังไม่ตัดจำหน่ายในงบแสดงฐานะการเงินรวมในตารางที่ 4-1 เท่ากับสิทธิบัตรที่ยังไม่ตัดจำหน่ายต้นงวดในตารางที่ 4-2

4.2 การตรวจสอบหาข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดโดยส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นจากการทำงบการเงินรวมคือ ยอดรวมไม่สมดุล ดังนั้นหากมีเหตุการณ์เช่นนี้เกิดขึ้นหลังจากคำนวณยอดรวม ให้ตรวจสอบแต่ละรายการเพื่อให้แน่ใจว่าทุกรายการได้นำไปคำนวณรวมแล้วรายการที่มักจะถูกละเลยไม่นำมาแสดงในงบการเงินรวม คือ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ ทั้งในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและในงบแสดงฐานะการเงินรวม เนื่องจากทั้งสองรายการไม่ปรากฏในงบการเงินของแต่ละบริษัท นอกจากนี้การรวมยอดในช่อง เดบิตและเครดิตของรายการปรับปรุงและตัดบัญชีก็เป็นการตรวจสอบความถูกต้องได้ การใส่ตัวเลขหรือตัดอักษรกำกับรายการปรับปรุงและตัดบัญชีสามารถช่วยลดความผิดพลาดของรายการปรับปรุงได้ อย่างไรก็ตาม นักบัญชีบางคนนิยมรวมยอดช่องเดบิตและช่องเครดิตของกระดาดำทำการ เพื่อให้การจัดทำกระดาดำทำการถูกต้องตามขั้นตอนการจัดทำกระดาดำทำการโดยทั่วไป (ดูฎีกาสงวนชาติ และคนอื่น ๆ, 2550 : หน้า 112)

4.3 การกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสิทธิทรัพย์สินที่ระบุได้

กิจการจะกระจายส่วนเกินของเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีไปยังบัญชีสิทธิบัตรที่ไม่เคยรับรู้และบันทึกมาก่อนหรือกระจายไปยังค่าความนิยม กระบวนการจัดทำกระดาษทำการ สำหรับงบการเงินรวมเพื่อกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสิทธิทรัพย์สินและหนี้สินที่ระบุได้จะเหมือนกับการกระจายส่วนเกินฯ ไปยังสิทธิบัตรตามตัวอย่างที่ได้อธิบายไปแล้วข้างต้น แต่การจัดทำกระดาษทำการจะซับซ้อนมากขึ้น (ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ, 2546 : 119)

ตัวอย่างที่ 4-2 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 เป็นเงินสด 720,000 บาท ในขณะนั้นส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม 100,000 บาท ราคาที่จะซื้อแสดงเป็นนัยว่ามูลค่ายุติธรรมรวมของบริษัท ข เท่ากับ 800,000 บาท (720,000/90%) ณ วันที่ซื้อ ซึ่งบริษัท ข กลายเป็นบริษัทย่อยของบริษัท ก สิทธิทรัพย์สินของบริษัท ข มีมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมแตกต่างกันดังนี้

(บาท)	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าต่ำไป (มูลค่าสูงไป)
สินค้าคงเหลือ	120,000	100,000	20,000
ที่ดิน	120,000	60,000	60,000
อาคาร	360,000	200,000	160,000
อุปกรณ์	<u>140,000</u>	<u>180,000</u>	<u>(40,000)</u>
	<u>740,000</u>	<u>540,000</u>	<u>200,000</u>

การจัดสรรส่วนเกินระหว่างมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 300,000 บาท (มูลค่ายุติธรรม 800,000 บาท – มูลค่าตามบัญชี 500,000 บาท) ไปยังสินทรัพย์ที่ระบุได้และค่าความนิยมแสดงอยู่ในตารางต่อไปนี้

	มูลค่าต่ำไป (มูลค่าสูงไป)	ส่วนเกินฯ ที่จัดสรร	ระยะเวลาที่ ตัดจำหน่าย
สินค้าคงเหลือ	20,000	20,000	ขายปี 25X4
ที่ดิน	60,000	60,000	ไม่มี
อาคาร – สุทธิ	160,000	160,000	20 ปี
อุปกรณ์ – สุทธิ	(40,000)	(40,000)	10 ปี
ค่าความนิยม		<u>100,000</u>	<u>ไม่มี</u>
		<u>300,000</u>	

งบการเงินรวม – ณ วันที่ซื้อหุ้น

ตารางที่ 4-3 แสดงกระดาษทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข ทันทีหลังจากการรวมธุรกิจเสร็จสิ้นลงเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 4-3 งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	50,000	10,000			60,000
ลูกหนี้	180,000	50,000			230,000
สินค้าคงเหลือ	160,000	100,000	(2) 20,000		280,000
ที่ดิน	120,000	60,000	(2) 60,000		240,000
อาคาร - สุทธิ	400,000	200,000	(2) 160,000		760,000
อุปกรณ์ - สุทธิ	270,000	180,000		(2) 40,000	410,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	720,000	80,000		(1) 720,000	
ค่าความนิยม			(2) 100,000		100,000
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย			(1) 300,000	(2) 300,000	
รวมสินทรัพย์	1,900,000	600,000			2,080,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้	260,000	100,000			360,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ก	1,400,000				1,400,000
กำไรสะสม - บริษัท ก	240,000				240,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข		400,000	(1) 400,000		
กำไรสะสม - บริษัท ข		100,000	(1) 100,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(1) 80,000	80,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,900,000	600,000			2,080,000

- (1) ตัดบัญชีเงินลงทุน กับส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข พร้อมกับบันทึกส่วนเกินฯ และ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- (2) กระจายส่วนเกินฯ ให้กับบัญชีที่เกี่ยวข้อง

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีรายการแรกเป็นการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในบริษัท ข 10% (ตามมูลค่ายุติธรรม) และเดบิตบัญชีส่วนเกินฯ ของมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่ามูลค่า ตามบัญชีที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 300,000 บาท ส่วนรายการที่สองคือการกระจายส่วนเกินฯ ไปยัง สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้และค่าความนิยม จำนวนที่จัดสรรเป็นยอดเริ่มแรก (Original) เนื่องจาก เป็นงบแสดงฐานะการเงินรวมที่จัดทำขึ้นทันทีหลังการรวมธุรกิจ

งบการเงินรวม - หลังวันซื้อหุ้น

จากตัวอย่างก่อน สมมติต่อมาว่า บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 120,000 บาท สำหรับปี 25X4 และประกาศจ่ายเงินปันผล 20,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน และ 1 ธันวาคม (รวม 40,000 บาท สำหรับปี 25X4) บริษัท ข จ่ายเงินปันผลของวันที่ 1 มิถุนายน ในวันที่ 1 กรกฎาคม แต่เงินปันผล ของวันที่ 1 ธันวาคม ยังคงค้างจ่าย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ระหว่างปี 25X4 บริษัท ข ขายสินค้า ที่ต่ำกว่ามูลค่า แต่ที่ดินและอาคารที่มีมูลค่าต่ำไปและอุปกรณ์ที่มีมูลค่าสูงไป บริษัท ข ยังคงใช้งานอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 เมื่อวันที่รวมธุรกิจอาคารมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 20 ปี และอุปกรณ์ มีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 10 ปี

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ข กู้ยืมเงินจากบริษัท ก 40,000 บาท โดยออกเป็นตั๋วเงินจ่าย ไม่มีดอกเบี้ย บริษัท ข จ่ายชำระตั๋วสัญญาใช้เงินในวันที่ 30 ธันวาคม แต่เช็คที่จ่ายอยู่ระหว่างทาง จึงไม่ปรากฏยอดในงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัท ก บันทึกรายการที่เกี่ยวกับการลงทุนในบริษัท ข ระหว่างปี 25X4 ดังนี้

1 ก.ค. 25X4	เงินสด	18,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข		18,000
	บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข (200,000 บาท x 90%)		
31 ธ.ค. 25X4	เงินลงทุนในบริษัท ข	86,400	
	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		86,400
	บันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข (96,000 บาท x 90%)		

การคำนวณรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข :

กำไรสำหรับปีของบริษัท ข	120,000 บาท
การตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่กระจายให้ :	
สินค้าคงเหลือ (รับรู้ 100%)	(20,000)
อาคาร (160,000/20 ปี)	(8,000)
อุปกรณ์ (40,000/10 ปี)	<u>4,000</u>
กำไรของบริษัท ข สำหรับปี 25X4 ที่ปรับปรุงแล้ว	<u>96,000</u>

จากรายการข้างต้นจะเห็นว่าบริษัทใหญ่บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 25X4 เป็นเงิน 90,000 บาท แต่ไม่ได้รับรู้การประกาศจ่ายเงินปันผลของบริษัทย่อย เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 จะมียอดสูงไป 18,000 บาท (90% ของเงินปันผล 20,000 บาท ที่บริษัท ข ประกาศจ่าย) กระทบต่อการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปี 25X4 แสดงอยู่ในตารางที่ 4-4 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย จะมียอดคงเหลือ 788,400 บาท (ราคาทุน 720,000 บวก รายได้ฯ 86,400 บาท หัก เงินปันผลรับ 18,000 บาท) ในขณะที่ยอดคงเหลือที่ถูกต้องคือ 770,400 บาท รายการปรับปรุงในกระดาดำการมีดังนี้

(1) เงินปันผลค้างรับ	18,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		18,000

ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในมียอดที่ถูกต้องเนื่องจากไม่ได้บันทึกเงินปันผลค้างรับ

รายการนี้จะแตกต่างกับรายการปรับปรุงในตัวอย่างก่อน เนื่องจากเป็นการปรับปรุงที่เกิดขึ้นจริงในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่

(2) เงินสด	40,000	
ตัวเงินรับ - บริษัท ข		40,000

บันทึกการรับชำระเงินจากบริษัท ข สำหรับตัวเงินที่บริษัท ก ให้กู้

รายการปรับปรุงที่ (2) ในกระดาดำการจะเป็นรายการปรับปรุงที่เกิดขึ้นจริงในสมุดของบริษัทใหญ่ เช่นเดียวกับรายการที่ (1) นอกเหนือจากการปรับปรุงในกระดาดำการแล้ว บริษัท ก จะต้องจดบันทึกรายการดังกล่าวในสมุดบัญชีของตนด้วย

ตารางที่ 4-4 ส่วนได้เสีย 90% - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	1,800,000	600,000			2,400,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	86,400		(3)	86,400	
ต้นทุนสินค้าขาย	(1,200,000)	(300,000)	(6)	20,000	(1,520,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(380,000)	(180,000)	(7)	8,000	(564,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (96,000 × 10%)			(4)	9,600	(9,600)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	306,400	120,000			306,400
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม					
บริษัท ก	240,000				240,000
บริษัท ข		100,000	(5)	100,000	
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	306,400	120,000			306,400
หัก : เงินปันผลจ่าย	(200,000)	(40,000)		(3) 36,000 (4) 4,000	(200,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	346,400	180,000			346,400
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	26,000	30,000	(2)	40,000	96,000
ลูกหนี้ - สุทธิ	152,000	50,000			202,000
ตัวเงินรับ - บริษัท ข	40,000			(2) 40,000	
สินค้าคงเหลือ	180,000	120,000			300,000
ที่ดิน	120,000	60,000	(6)	60,000	240,000
อาคาร - สุทธิ	380,000	220,000	(6)	160,000	752,000
อุปกรณ์ - สุทธิ	300,000	240,000	(8)	4,000	504,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	788,400			(1) 18,000 (3) 50,400 (5) 720,000	
เงินปันผลค้างรับ			(1)	18,000	(18,000)

ค่าความนิยม			(6) 100,000		100,000
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย			(5) 300,000	(6) 300,000	
รวมสินทรัพย์	1,986,400	720,000			2,194,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
เจ้าหนี้	240,000	120,000			360,000
เงินปันผลค้างจ่าย		20,000	(9) 18,000		2,000
หุ้นสามัญ	1,400,000	400,000	(5) 400,000		1,400,000
กำไรสะสม	346,400	180,000			346,400
	1,986,400	720,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X4				(5) 80,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X4				(4) 5,600	85,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					2,194,000

- (1) แก้ไขเงินลงทุนในบริษัท ข สำหรับเงินปันผลค้างรับที่ไม่ได้จดบันทึก
- (2) บันทึกการรับตัวเงินรับระหว่างบริษัท
- (3) ตัดจำหน่ายรายได้และเงินปันผลของบริษัท ข พร้อมกับปรับปรุงบัญชีเงินลงทุน

ให้มียอดต้นงวด

- (4) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย
- (5) ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มี

อำนาจควบคุมต้นงวด และส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย

- (6) กระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้และค่าความนิยม
- (7) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นผลมาจากการกระจายส่วนเกินฯ ไปเพิ่มราคาอาคาร
- (8) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นผลมาจากการกระจายส่วนเกินฯ ไปลดราคาอุปกรณ์
- (9) ตัดบัญชีเงินปันผลค้างรับและเงินปันผลค้างจ่ายระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการรายการอื่น ๆ สำหรับงบการเงิน ปีที่ 2
หลังวันซื้อหุ้น แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

สิทธิพิมพ์ซ้ำโดย สโมสรวิทยุสื่อสาร วิทยุสมัครเล่นแห่งประเทศไทย

(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	86,400	
เงินปันผล		36,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		50,400

ตัดจำหน่ายรายได้และเงินปันผลของบริษัท ข พร้อมกับปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอดต้นงวด

(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	9,600	
เงินปันผล – บริษัท ข		4,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		5,600

บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย

(5) กำไรสะสม – บริษัท ข	100,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000	
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย	300,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		720,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม-1		80,000

ม.ค. 25X4

ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด และส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย

ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่ายจะถูกกระจายไปยังบัญชีสินทรัพย์ที่ระบุได้และค่าความนิยมดังแสดงในกระดาษทำการรายการที่ (6)

(6) ต้นทุนสินค้าขาย	20,000	
ที่ดิน	60,000	
อาคาร – สุทธิ	160,000	
ค่าความนิยม	100,000	
อุปกรณ์ – สุทธิ		40,000
ส่วนเกินฯ ที่ยังไม่ตัดจำหน่าย		300,000

กระจายส่วนเกินฯ ให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้และค่าความนิยม

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(7) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	8,000	
อาคาร – สุทธิ		8,000
ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นผลมาจากการกระจายส่วนเกินฯ ไปเพิ่มราคาอาคาร		
(8) อุปกรณ์ – สุทธิ	4,000	
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		4,000
ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นผลมาจากการกระจายส่วนเกินฯ ไปลดราคาอุปกรณ์		

การตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ สำหรับกระดาษทำการในปีที่ 2 จะเหมือนกับปีที่ 1 ยกเว้นรายการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่กระจายให้สินค้าคงเหลือในกระดาษทำการปีที่ 2 จะนำไปเพิ่มต้นทุนสินค้าขายแทนการเพิ่มบัญชีสินค้าคงเหลือ เนื่องจากสินค้าที่มีมูลค่าต่ำไป ณ วันสิ้นปี 25X3 ได้ถูกขายออกหมดในปี 25X4 ดังนั้นจึงต้องนำเพิ่มต้นทุนสินค้าขาย ส่วนรายการปรับปรุงที่ (7) และ (8) เป็นการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ที่กระจายให้อาคารซึ่งมีราคาต่ำไปและอุปกรณ์ที่มีราคาสูงไป โดยการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ จะมีผลต่อค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรทั้งสอง

หลังจากการตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ ในปี 25X4 แล้ว ส่วนเกินฯ ที่กระจายให้บัญชีสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ จะมียอดคงเหลือ ดังนี้

(หน่วย : บาท)	ส่วนเกินฯ ที่ยัง	ตัดจำหน่าย	ส่วนเกินฯ ที่ยัง
	ไม่ตัดจำหน่าย	ปี 25X4	ไม่ตัดจำหน่าย
	31 ธ.ค. 25X3		31 ธ.ค. 25X4
สินค้าคงเหลือ	20,000	20,000	-
ที่ดิน	60,000	-	60,000
อาคาร – สุทธิ	160,000	8,000	152,000
อุปกรณ์ – สุทธิ	(40,000)	(4,000)	(36,000)
ค่าความนิยม	<u>100,000</u>	<u>-</u>	<u>100,000</u>
	<u>300,000</u>	<u>24,000</u>	<u>276,000</u>

(9) เงินปันผลค้างจ่าย	18,000	
เงินปันผลค้างรับ		18,000
ตัดบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกัน		
รายการปรับปรุงและตัดจำหน่ายรายการสุดท้ายเป็นการตัดจำหน่ายเงินปันผลค้างรับและเงินปันผลค้างจ่ายที่บริษัท ข ประกาศจ่ายแต่ยังไม่ได้จ่ายเงินสด		

4.4 การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน

บริษัทใหญ่ต้องใช้วิธีราคาทุน (Cost method) ในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยเมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) การใช้วิธีราคาทุน หมายถึงการเน้นหลักความเป็นหน่วยงานทางกฎหมาย (Legal entity) ซึ่งตรงข้ามกับวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งเน้นหลักความเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจ (Business entity) ซึ่งถูกมองว่าควบคุมโดยทีมงานผู้บริหารชุดเดียวกัน จะมียอดคงเหลือเท่ากับราคาทุน บริษัทใหญ่จะรับรู้รายได้จากการประกาศจ่ายเงินปันผลของบริษัทย่อยเท่านั้น บัญชีเงินลงทุนจะมียอดคงเหลือเท่ากับราคาทุนเริ่มแรกยกเว้นเมื่อกำไรสะสมของบริษัทย่อยลดลงจะมียอดต่ำกว่ากำไรสะสม ณ วันที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น หรือเมื่อบริษัทย่อยขาดทุนอย่างมากจนเป็นเหตุให้ต้องลดทุนของบริษัทย่อยลง เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน บัญชีเงินปันผลรับจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554 : ออนไลน์)

ข้อแตกต่างระหว่างวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียจะปรากฏอยู่ที่ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย (สินทรัพย์) และบัญชีกำไรสะสม (ส่วนของทุน) ของบริษัทใหญ่ ส่วนยอดคงเหลือของบัญชีอื่น ๆ ในงบแสดงฐานะการเงินจะไม่ถูกระทบ

การจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีราคาทุน สามารถทำได้ 2 วิธี คือ

1. แปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) รายการแรกในกระดาดำทำการจะแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย รายการหลังจากนี้จะเหมือนกับรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการตามวิธีส่วนได้เสีย

2. วิธีธรรมเนียมปฏิบัติ (Traditional method) รายการแรกในกระดาดำทำการจะปรับเพิ่มบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรสะสมของบริษัทย่อยที่เพิ่มขึ้นหลังจากวันซื้อหุ้น และเครดิตกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ด้วยยอดที่เท่ากันเพื่อปรับปรุงยอดคงเหลือของกำไรสะสมต้นงวดของบริษัทใหญ่ให้เท่ากับกำไรสะสมรวมต้นงวด กิจการไม่ต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวในการจัดทำงบการเงินรวมในปีที่ซื้อหุ้น เนื่องจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ วันต้นงวดและกำไรสะสมไม่ถูกระทบ รายการต่อมาจะตัดบัญชีเงินปันผลรับกับบัญชีเงินปันผลจ่าย รายการที่สาม

จะตัดบัญชีเงินลงทุนกับยอดคงเหลือของบัญชีที่แสดงส่วนของทุนพร้อมทั้งบันทึกสิทธิบัตรและ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Patents and noncontrolling interest)

วิธีราคาทุน – Conversion to equity method – ปีที่ซื้อหุ้น

รายการแรกในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม คือ การแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย รายการที่เหลือจะเหมือนกับวิธีส่วนได้เสีย (ดูตารางที่ 4-1) การแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย ในปีแรกที่ซื้อหุ้นจะไม่ยุ่งยากเนื่องจากบริษัท ก บันทึกเงินลงทุนด้วยราคาทุนเดิมและบันทึกเงินปันผลรับ 24,000 บาท ในงบการเงินเฉพาะกิจการของปี 25X3 โดยไม่รับรู้เงินลงทุนในบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นด้วย ส่วนได้เสียในกำไรหักเงินปันผลของบริษัท ข $[80\% \times (\text{กำไร } 50,000 \text{ บาท} - \text{เงินปันผล } 30,000 \text{ บาท})]$ และไม่ตัดจำหน่ายสิทธิบัตร 3,000 บาท ดังนั้นตามวิธีราคาทุน กำไรสุทธิ 124,000 บาท ของบริษัท ก จะมียอดต่ำไปเท่ากับส่วนได้เสียในกำไรของบริษัท ข ที่ไม่ได้จัดสรร 16,000 บาท หักด้วย สิทธิบัตรตัดจำหน่าย 3,000 บาท สำหรับปี 25X3 ตารางที่ C4-1 แสดงการแปลงเป็นวิธี ส่วนได้เสียในปีแรกที่ซื้อหุ้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ C4-1 วิธีราคาทุน - ปีที่ซื้อหุ้น (Conversion to equity method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาศทำกาารสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	500,000	130,000			630,000
เงินปันผลรับ	24,000		(1) 24,000		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข			(2) 36,800	(1) 36,800	
ค่าใช้จ่าย	(400,000)	(80,000)	(5) 4,000	(8) 4,000	(484,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (46,000 × 20%)			(3) 9,200		(9,200)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	124,000	50,000			136,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม					
บริษัท ก	10,000				10,000
บริษัท ข		60,000	(4) 60,000		
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	124,000	50,000			136,800
หัก : เงินปันผลจ่าย	(60,000)	(30,000)		(2) 24,000 (3) 6,000	(60,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	74,000	80,000			86,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	78,000	20,000			98,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	180,000	100,000			280,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	176,000		(1) 28,000	(2) 12,800 (4) 174,000	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(60,000)			(160,000)
สิทธิบัตร			(4) 40,000	(5) 4,000	36,000

รวมสินทรัพย์	934,000	260,000		1,054,000
หนี้สิน	160,000	60,000		220,000
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(4) 120,000	700,000
กำไรสะสม	74,000	80,000		86,800
	934,000	260,000		

(ต่อ)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. (220,000 x 20%)				(4) 44,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.				(3) 3,200	47,200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					1,054,000

- (1) ปรับปรุงบัญชีรายได้และเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย
- (2) ตัดบัญชีเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข และปรับบัญชีเงินลงทุนให้มียอดคงเหลือ ณ วันต้นปี
- (3) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผล
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้น พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปีและบัญชีสิทธิบัตร
- (5) บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวม ปีที่ 1 หลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุน แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	24,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	12,800	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		36,800

ปรับปรุงบัญชีรายได้และเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย

(2) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	36,800	
เงินปันผลจ่าย		24,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		12,800

ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข และปรับบัญชี

เงินลงทุนให้มียอดคงเหลือ ณ วันต้นปี

(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	9,200	
เงินปันผลจ่าย		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		3,200
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผล		
(4) กำไรสะสม – บริษัท ข	60,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	120,000	
สิทธิบัตร	40,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		176,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		44,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้น พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปีและบัญชีสิทธิบัตร		
(5) ค่าใช้จ่าย	4,000	
สิทธิบัตร		4,000
บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร		
วิธีราคาทุน – Conversion to equity method – ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น		
การแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียในปีหลังจากซื้อหุ้น กิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของปีก่อนไปยังบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและกำไรสะสมต้นปีของบริษัทใหญ่ รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สำหรับงบการเงินรวมในปี 25X4 เพื่อปรับปรุงรายได้และเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้		
(1) เงินปันผลรับ	24,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	33,600	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		44,800
กำไรสะสม – บริษัท ก		12,800
ปรับปรุงบัญชีรายได้และเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

การคำนวณรายการที่ต้องปรับปรุงแสดงอยู่ในตารางต่อไปนี้

	กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X3	เงินลงทุนใน บริษัท ข	ส่วนแบ่งกำไร จากบริษัท ข	เงินปันผลรับ
ผลกระทบปีก่อน				
80% ของกำไรที่ยังไม่จัดสรร* ของบริษัท ข ในปี 25X3	16,000	16,000		
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย (80%) ในปี 25X3	(3,200)	(3,200)		
ผลกระทบปีนี้				
จัดประเภทเงินปันผลรับใหม่ โดยนำไปลดเงินลงทุน (30,000 × 80%)		(24,000)		(24,000)
ส่วนได้เสียในกำไรของบริษัท ข ในปี 25X4 (60,000 × 80%)		48,000	48,000	
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย ในปี 25X4		(3,200)	(3,200)	
รายการปรับปรุงของปี 25X4 ในกระดาษทำการเพื่อแปลงวิธี ราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย	<u>12,800</u>	<u>33,600</u>	<u>44,800</u>	<u>(24,000)</u>

* กำไรสะสม ณ 31 ธ.ค. 25X3 80,000 บาท - กำไรสะสม ณ 1 ม.ค. 25X3 60,000 บาท) × 80%
รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X4
ที่เหลือจะเหมือนกับวิธีส่วนได้เสีย (ดูตารางที่ 4-2) ตารางที่ C4-2 แสดงกระดาษทำการสำหรับ
งบการเงินรวมของปีที่สองถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

ตารางที่ C4-2 วิธีราคาทุน - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น (Conversion to equity method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาศทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	150,000			750,000
เงินปันผลรับ	24,000		(1) 24,000		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข			(2) 44,800	(1) 44,800	
ค่าใช้จ่าย	(400,000)	(80,000)	(5) 4,000		(582,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (56,000 × 20%)			(3) 11,200		(11,200)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	136,000	60,000			156,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม - บริษัท ก	74,000			(1) 12,800	86,800
กำไรสะสม - บริษัท ข		80,000	(4) 80,000		
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	136,000	60,000			156,800
หัก : เงินปันผลจ่าย	(90,000)	(30,000)		(2) 24,000 (3) 6,000	(90,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	120,000	110,000			153,600
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	90,000	40,000			130,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	194,000	140,000			334,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	176,000		(1) 33,600	(2) 20,800 (4) 188,800	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(120,000)	(80,000)			(200,000)
สิทธิบัตร			(4) 36,000	(5) 4,000	32,000
รวมสินทรัพย์	960,000	300,000			1,096,000
ตัวเงินจ่าย - บริษัท ก		20,000	(6) 20,000		
หนี้สิน	140,000	50,000			190,000

(ต่อ)

	บริษัท	บริษัท	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(4) 120,000		700,000
กำไรสะสม	120,000	110,000			153,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	960,000	300,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X4 (236,000 x 20%)				(4) 47,200	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X4				(3) 5,200	52,400
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					1,096,000

- (1) ปรับปรุงบัญชีรายได้และเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย
- (2) ตัดบัญชีเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข เงินปันผลจ่ายและปรับบัญชีเงินลงทุนให้มียอดคงเหลือ ณ วันต้นปี
- (3) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผล
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้น พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และสิทธิบัตร
- (5) บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร
- (6) ตัดจำหน่ายตัวเงินรับและตัวเงินจ่ายระหว่างกัน

วิธีราคาทุน – Traditional method – ปีที่ซื้อหุ้น

ตาราง T4-1 แสดงขั้นตอนการจัดทำกระดาษทำการสำหรับการรับงบการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนโดยใช้วิธีธรรมเนียนปฏิบัติ ตามวิธีราคาทุน เงินลงทุนในบริษัทย่อยมียอดเท่ากับ 174,000 บาท ตลอดปี 25X3 และปี 25X4 บริษัทใหญ่จะบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อยเพียงรายการเดียวคือการรับ 80% ของเงินปันผลจากบริษัทย่อย การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปในปี 25X3 และปี 25X4 มีดังนี้

เงินสด	24,000	
เงินปันผลรับ		24,000

บันทึกการรับ 80% ของเงินปันผลจ่าย 30,000 บาท จากบริษัท ข

งบการเงินรวมที่ปรากฏในตารางที่ T4-1 จะเหมือนกับตารางที่ 4-1 และตารางที่ C4-1 แต่รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการจะแตกต่างกัน

ตารางที่ T4-1 วิธีราคาทุน - ปีที่ซื้อ (Traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3

(หน่วย : บาท)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	500,000	130,000			630,000
เงินปันผลรับ	24,000		(1) 24,000		
ค่าใช้จ่าย	(400,000)	(80,000)	(4) 4,000		(484,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (46,000 × 20%)			(3) 9,200		(9,200)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	124,000	50,000			136,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม					
บริษัท ก	10,000				10,000
บริษัท ข		60,000	(2) 60,000		
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	124,000	50,000			136,800
หัก : เงินปันผลจ่าย	(60,000)	(30,000)		(1) 24,000 (3) 6,000	(60,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X3	74,000	80,000			86,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	78,000	20,000			98,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	180,000	100,000			280,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	176,000			(2) 176,000	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(60,000)			(160,000)
สิทธิบัตร			(2) 40,000	(4) 4,000	36,000
รวมสินทรัพย์	934,000	260,000			1,054,000
หนี้สิน	160,000	60,000			220,000
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(2) 120,000		700,000
กำไรสะสม	74,000	80,000			86,800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	934,000	260,000			1,054,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X3 (220,000 x 20%)				(2) 44,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X3				(3) 3,200	47,200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					1,054,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมปีแรกที่ซื้อหุ้น แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	24,000	
เงินปันผลจ่าย		24,000
ตัดรายการเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่าย		
(2) กำไรสะสม - บริษัท ข	60,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	120,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		176,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 1 ม.ค. 25X3		44,000
ตัดบัญชีที่ตรงกันระหว่างเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวดและสิทธิบัตรที่ยังไม่ตัดจำหน่าย		
(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ	9,200	
เงินปันผลจ่าย		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 31 ธ.ค. 25X3		3,200
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและตัดเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(4) ค่าใช้จ่าย	4,000	
สิทธิบัตร		4,000
บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร		

วิธีราคาทุน - Traditional method - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

ตารางที่ T4-2 แสดงขั้นตอนจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในปีที่สอง ถัดจากปีที่ซื้อหุ้นเมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีการลงทุนโดยใช้แนวทางธรรมเนียมปฏิบัติ งบการเงินรวมที่ปรากฏในตารางที่ T4-2 จะเหมือนกับตารางที่ 4-2 และตารางที่ C4-2 แต่รายการปรับปรุงและตัดบัญชีจะแตกต่างกัน

ตารางที่ T4-2 วิธีการลงทุน - ถัดจากปีที่ซื้อหุ้น (Traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	150,000			750,000
เงินปันผลรับ	24,000		(1) 24,000		
ค่าใช้จ่าย	(488,000)	(90,000)	(5) 4,000		(582,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (56,000 × 20%)			(3) 11,200		(11,200)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	136,000	60,000			156,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม - บริษัท ก	74,000			(1) 12,800	86,800
กำไรสะสม - บริษัท ข		80,000	(4) 80,000		
บวก : ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	136,000	60,000			156,800
หัก : เงินปันผลจ่าย	(90,000)	(30,000)		(2) 24,000 (3) 6,000	(90,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	120,000	110,000			153,600
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	90,000	40,000			130,000
ตัวเงินรับ - บริษัท ข	20,000			(6) 20,000	334,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	194,000	140,000			334,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	176,000		(1) 16,000	(4) 190,000	
อาคารและอุปกรณ์	600,000	200,000			800,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม	(120,000)	(80,000)			(200,000)	
สิทธิบัตร			(4)	36,000	(5) 4,000	32,000
รวมสินทรัพย์	960,000	300,000				1,096,000
ตัวเงินจ่าย - บริษัท ก		20,000	(6)	20,000		
หนี้สิน	140,000	50,000				190,000
หุ้นสามัญ	700,000	120,000	(4)	120,000		700,000
กำไรสะสม	120,000	110,000				153,600
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	960,000	300,000				
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X4 (236,000 x 20%)					(4)	47,200
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X4					(3)	5,200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						1,096,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในปีที่สองถัดจากปีที่ซื้อหุ้น แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

- (1) เงินลงทุนในบริษัท ข 12,800
 กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ก 12,800
 ปรับปรุงเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้น (1 ม.ค. 25X3) จนถึงต้นปีที่ทำงบ (1 ม.ค. 25X4) [80%(กำไรสำหรับปี 25X3 ของบริษัท ข 46,000 บาท - เงินปันผลปี 25X3 30,000 บาท)]
- (2) เงินปันผล 24,000
 เงินปันผลจ่าย 24,000
 ตัดรายการเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่าย
- (3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ 11,200
 เงินปันผลจ่าย 6,000
 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 31 ธ.ค. 25X4 5,200
 บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและตัดเงินปันผลของบริษัทย่อย
- (4) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 80,000
 หุ้นสามัญ - บริษัท ข 120,000
 สิทธิบัตร 36,000

เงินลงทุนในบริษัท ข		188,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – 1 ม.ค. 25X4		47,200
ตัดบัญชีเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้น พร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด และบันทึกบัญชีสิทธิบัตรด้วยราคาทุนเริ่มแรก		
(5) ค่าใช้จ่าย	4,000	
สิทธิบัตร		4,000
ตัดจำหน่ายสิทธิบัตร		
(6) ตัวเงินจ่าย – บริษัท ก	20,000	
ตัวเงินรับ – บริษัท ข		20,000
ตัดจำหน่ายตัวเงินจ่ายและตัวเงินรับระหว่างกัน		

4.5 งบกระแสเงินสดรวม

การจัดทำงบกระแสเงินสดรวม (Consolidated statements of cash flows) จะนำข้อมูลส่วนใหญ่จะมาจากงบแสดงฐานะการเงินรวมและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ขั้นตอนและการวิเคราะห์จะเหมือนกับการจัดทำงบกระแสเงินสดเฉพาะของบริษัทโดยทั่วไป ยกเว้นมีข้อสังเกตบางประการ (สภาวิชาชีพ, 2555 : ออนไลน์) ดังนี้

1. งบกระแสเงินสดกำหนดให้มีกิจการต้องแสดงกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Operating activities) ในแต่ละงวดบัญชีด้วยวิธีทางตรง (Direct method) หรือทางอ้อม (Indirect activities) วิธีทางตรง จะแสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะของรายการหลักที่สำคัญ วิธีทางอ้อม การคำนวณจะเริ่มจากกำไรสุทธิในงวดบัญชีบวกกลับ (หัก) ด้วยรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ไม่ได้จ่าย (รับ) เป็นเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา และรายการตัดบัญชีต่าง ๆ สำหรับงบกระแสเงินสดรวมจะมีรายการบวกกลับเพิ่มเติม คือ กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เนื่องจากไม่เกี่ยวข้องกับการจ่าย (หรือรับ) เงินสด
2. เนื่องจากกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม จะนำไปบวกกับ (หักจาก) กำไรสุทธิรวมในการคำนวณกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ดังนั้น เงินปันผลที่บริษัทย่อยจ่ายให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ก็จะไปรวมกับเงินปันผลที่บริษัทย่อยจ่ายให้กับบริษัทใหญ่ ในการคำนวณกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน (Financing activities)

3. เมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นเพิ่มเติมจากบริษัทย่อย อาจไม่ถือเป็นเงินสดจ่ายในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน (Investing activities) เช่น ในกรณีที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทย่อย การลงทุนจะถือเป็นเพียงการโอนเงินสดระหว่างบริษัท ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อยอดเงินสดคงเหลือของกิจการรวมแต่อย่างใด แต่ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นจากตลาดหลักทรัพย์ การลงทุนจะถือเป็นเงินสดจ่ายในกิจกรรมลงทุน

4. เมื่อมีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อยโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือวิธีราคาทุน ผู้ลงทุนจะจำกัดการแสดงรายการในงบกระแสเงินสด โดยแสดงกระแสเงินสดระหว่างกิจการกับกิจการผู้ถูกลงทุนเท่านั้น เช่น รายการเงินปันผลและเงินล่วงหน้า

ตัวอย่างที่ 4-3 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลในการจัดทำงบกระแสเงินสดของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข ซึ่งบริษัท ก ก็มีมีส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข งบการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบกระแสเงินสดรวมประกอบด้วยงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี และข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและกำไรสะสมรวม		
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4		
		(บาท)
ขาย		750,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย		<u>15,000</u>
รวมรายได้		<u>765,000</u>
หัก : ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนสินค้าขาย	300,000	
ค่าเสื่อมราคา	120,000	
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย	10,000	
เงินเดือนและค่าจ้าง	54,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น ๆ	47,000	
ดอกเบี้ยจ่าย	24,000	
ขาดทุนจากการขายที่ดิน	<u>10,000</u>	(565,000)
กำไรสำหรับปี		200,000

หัก : ส่วนที่เป็นของได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	(50,000)
กำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	150,000
กำไรสะสมรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4	600,000
หัก : เงินปันผลจ่าย	(80,000)
กำไรสะสมรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4	<u>670,000</u>

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
งบแสดงฐานะการเงินรวมเปรียบเทียบ
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(บาท)

	25X4	25X3	การเปลี่ยนแปลง เพิ่มขึ้น (ลดลง)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	255,000	180,000	75,000
ลูกหนี้ - สุทธิ	375,000	270,000	105,000
สินค้าคงเหลือ	250,000	205,000	45,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	100,000	95,000	5,000
ที่ดิน	80,000	100,000	(20,000)
อาคาร - สุทธิ	200,000	220,000	(20,000)
อุปกรณ์ - สุทธิ	800,000	600,000	200,000
สิทธิบัตร	90,000	100,000	(10,000)
	<u>2,150,000</u>	<u>1,770,000</u>	<u>380,000</u>
เจ้าหนี้	250,000	270,000	(20,000)
เงินปันผลค้างจ่าย	20,000	20,000	-
ตั๋วเงินจ่าย ครบกำหนด 25X6	300,000	-	300,000
หุ้นสามัญ	500,000	500,000	-
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	300,000	300,000	-
กำไรสะสม	670,000	600,000	70,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 20%	110,000	80,000	30,000
	<u>2,150,000</u>	<u>1,770,000</u>	<u>380,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ระหว่างปี 25X4 บริษัท ข ขายที่ดินราคาทุน 20,000 บาท ให้กับบุคคลภายนอก เป็นเงินสด 10,000 บาท
2. บริษัทออกตั๋วเงินจ่ายมูลค่า 300,000 บาท อายุ 2 ปี เมื่อวันที่ 8 มกราคม 25X4 เพื่อซื้ออุปกรณ์ชิ้นใหม่
3. บริษัท ก ตัดจำหน่ายสิทธิบัตรที่เกิดจากการรวมธุรกิจ 10,000 บาทต่อปี
4. บริษัท ก ได้รับเงินปันผล 10,000 บาท จากการลงทุนในหุ้นได้เสียของบริษัทอื่น
5. การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ได้อธิบายข้างต้นถือว่าเป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคา

งบกระแสเงินสดรวม – วิธีทางอ้อม

ตารางที่ 4-5 แสดงงบกระแสเงินสดรวมของบริษัท ก และบริษัท ข ตามวิธีทางอ้อม งบกระแสเงินสดนี้จัดทำขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของงบแสดงฐานะการเงินรวมของงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี 25X4 ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข งบกระแสเงินสดรวมจะแบ่งออกเป็น 3 กิจกรรม คือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและ กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

กำไรที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะนำไปเพิ่มกระแสเงินสดจากการดำเนินงานเนื่องจากกำไรที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมทำให้สินทรัพย์รวมและหนี้สินรวมเพิ่มขึ้น ในจำนวนที่เท่ากับกำไรขาดทุนรวม เช่นเดียวกับเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่นำไปหักออกจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน งบกระแสเงินสดรวมถ้าใช้วิธีทางอ้อม แสดงอยู่ในกระดาษทำการตามตารางที่ 4-6

ตารางที่ 4-5 งบกระแสเงินสดรวม – วิธีทางอ้อม

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

งบแสดงฐานะการเงินรวมเปรียบเทียบ

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(บาท)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน :		
กำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่		150,000
ปรับปรุงรายการเพื่อกระทบยอดกำไรให้เป็นเงินสด		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	50,000	
กำไรที่ไม่ได้จัดสรร – ส่วนของ Equity investee	(5,000)	
ขาดทุนจากการขายที่ดิน	10,000	
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	100,000	
ค่าเสื่อมราคาอาคาร	20,000	
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย	10,000	
ลูกหนี้เพิ่มขึ้น	(105,000)	
สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	(45,000)	
เจ้าหนี้ลดลง	(20,000)	15,000
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		165,000
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน :		
เงินสดที่ได้จากการขายที่ดิน	10,000	
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		10,000
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน :		
จ่ายเงินสดปันผล – ส่วนได้เสียที่ควบคุมได้	(80,000)	
จ่ายเงินสดปันผล – ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	(20,000)	
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน		(100,000)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในปี 25X4 เพิ่มขึ้น		75,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4		180,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4		255,000
รายการกิจกรรมการลงทุนและกิจการจัดหาเงินที่ไม่เกี่ยวกับเงินสด : ซื้ออุปกรณ์เป็นเงิน 300,000 บาท โดยการออกตั๋วเงินจ่ายอายุ 2 ปี		

ตารางที่ 4-6 กระดาษทำการสำหรับงบกระแสเงินสดรวม – วิธีทางอ้อม

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบกระแสเงินสดรวม

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

หน่วย : บาท

	การเปลี่ยนแปลงระหว่างปี	รายการกระทบยอด		กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน	กระแสเงินสดจากลงทุน	กระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน
		เดบิต	เครดิต			
<u>การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์</u>						
เงินสด	75,000					
ลูกหนี้ – สุทธิ	105,000		(11) 105,000			
สินค้านำมาขาย	45,000		(12) 45,000			
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	5,000		(6) 5,000			
ที่ดิน	(20,000)	(6) 20,000				
อาคาร – สุทธิ	(20,000)	(9) 20,000				
อุปกรณ์ – สุทธิ*	200,000	(8) 100,000	(7) 300,000			
สิทธิบัตร	<u>(10,000)</u>	(10) 10,000				
รวม	<u>380,000</u>					
<u>การเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น</u>						
เจ้าหนี้	(20,000)		(13) 20,000			
เงินปันผลค้างจ่าย	-					
ตัวเงินจ่าย ครอบคลุม 25X6*	300,000	(7) 300,000				
หุ้นสามัญ	-					
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	-					

	การเปลี่ยนแปลงระหว่างปี	รายการกระทบยอด		กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน	กระแสเงินสดจากการลงทุน	กระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน
		เดบิต	เครดิต			
กำไรสะสม	70,000	(1) 150,000	(2) 80,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 20%	<u>30,000</u>	(3) 50,000	(4) 20,000			
รวม	<u>380,000</u>					
ส่วนได้เสียที่ควบคุมได้ในกำไรสุทธิรวม			(1) 150,000	150,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(3) 50,000	50,000		
กำไรของ Equity investees		(5) 5,000		(5,000)		
ขาดทุนจากการขายที่ดิน			(6) 10,000	10,000		
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์			(8) 100,000	100,000		
ค่าเสื่อมราคาอาคาร			(9) 20,000	20,000		
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย			(10) 10,000	10,000		
ลูกหนี้เพิ่มขึ้น		(11) 105,000		(105,000)		
สินค้าเพิ่มขึ้น		(12) 45,000		(45,000)		
เจ้าหนี้ลดลง		(13) 20,000		(20,000)		
เงินสดที่ได้จากการขายที่ดิน			(6) 10,000		10,000	
จ่ายเงินปันผล-ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม		(2) 80,000				(80,000)
จ่ายเงินปันผล-ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		(4) <u>20,000</u>				<u>(20,000)</u>
กระแสเงินสดจากกิจกรรม		<u>925,000</u>	<u>925,000</u>	<u>165,000</u>	<u>10,000</u>	<u>100,000</u>

การดำเนินงาน			165,000	
ลงทุน			10,000	
จัดหาเงิน			(100,000)	
เงินสดเพิ่มขึ้นในปี 25X4			<u>75,000</u>	

* รายการลงทุนและจัดหาเงินที่ไม่เป็นเงินสด : ซื้ออุปกรณ์ 300,000 บาท โดยออกตั๋วเงินจ่ายอายุ 2 ปี

รายได้และเงินปันผลจากการลงทุนตามวิธีทางอ้อมและวิธีทางตรง

รายได้จากการลงทุนในบริษัทย่อยเป็นรายการที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในการจัดทำงบกระแสเงินสดรวมเมื่อใช้วิธีทางอ้อม รายได้จากการลงทุนในบริษัทย่อยทำให้กำไรเพิ่มขึ้น โดยไม่ได้ทำให้เงินสดของกิจการเพิ่มขึ้นแต่อย่างใดเนื่องจากบัญชีเงินลงทุนเพิ่มขึ้นพร้อมกันในทางตรงข้าม เงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนในบริษัทย่อยทำให้กระแสเงินสดเพิ่มขึ้นแต่ไม่มีผลกระทบต่อกำไรแต่อย่างใด (พะยอม สิงห์เสนห์, 2548 : 140)

ดังนั้นจำนวนสุทธิของรายการเหล่านี้จะนำไปลด (หรือเพิ่ม) กำไรสุทธิในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในงบกระแสเงินสดรวม ส่วนเกินของเงินปันผลที่ได้รับสูงกว่าส่วนได้เสียในกำไรสุทธิจะนำไปบวก สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนในบริษัทย่อยนั้นจะนำไปแสดงในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเมื่อใช้วิธีทางตรงในการจัดทำงบกระแสเงินสดรวม

งบกระแสเงินสดรวม - วิธีทางตรง

ถ้าใช้วิธีทางตรงในการคำนวณกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน งบกระแสเงินสดรวมในส่วนของกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน จะแสดงอยู่ในตารางที่ 4-7 งบกระแสเงินสดตามวิธีทางตรงจะเหมือนกับงบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม ยกเว้นในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน หากใช้วิธีทางอ้อม กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจะคำนวณโดยการแปลงกำไรสุทธิรวมตามเกณฑ์เงินค้างให้เป็นเกณฑ์เงินสด ที่มาของรายการแสดงอยู่ในกระดาษทำการตามตารางที่ 4-8

ตารางที่ 4-7 งบกระแสเงินสดรวม - วิธีทางตรง

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

งบกระแสเงินสดรวม
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

(บาท)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน :		
เงินสดรับจากลูกค้า		645,000
เงินปันผลรับจากการลงทุนในบริษัทย่อย		10,000
หัก : เงินสดจ่ายให้ผู้ขาย	365,000	
เงินสดจ่ายให้ลูกจ้าง	54,000	
จ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น ๆ	47,000	
เงินสดจ่ายสำหรับดอกเบี้ย	<u>24,000</u>	<u>(490,000)</u>
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		165,000
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน :		
เงินสดที่ได้จากการขายที่ดิน	<u>10,000</u>	
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		10,000
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน :		

(ต่อ)

จ่ายเงินสดปันผล - ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>(20,000)</u>	
จ่ายเงินสดปันผล - บริษัทใหญ่ (ส่วนได้เสียที่ควบคุมได้)	(80,000)	
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน		<u>(100,000)</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในปี 25X4 เพิ่มขึ้น		75,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4		<u>180,000</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4		<u>255,000</u>

รายการกิจกรรมการลงทุนและกิจการจัดหาเงินที่ไม่เกี่ยวกับเงินสด: ซื้ออุปกรณ์เป็นเงิน 300,000 บาท โดยการออกตั๋วเงินจ่ายอายุ 2 ปี

กระทบบยอดกำไรรวมกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

กำไรสุทธิ

150,000

ปรับปรุงเพื่อกระทบบยอดกำไรสุทธิให้เป็นเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

50,000

 กำไรที่ไม่ได้จัดสรร - ส่วนของ Equity investee

(5,000)

 ขาดทุนจากการขายที่ดิน

10,000

 ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์

100,000

 ค่าเสื่อมราคาอาคาร

20,000

สิทธิบัตรจดทะเบียน	10,000	
ลูกหนี้เพิ่มขึ้น	(105,000)	
สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	(45,000)	
เจ้าหนี้ลดลง	(20,000)	15,000
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		<u>165,000</u>

ตารางที่ 4-8 กระดาษทำการสำหรับเงินกระแสเงินสดรวม - วิธีทางตรง
บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบกระแสเงินสดรวม
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

หน่วย : บาท

	การเปลี่ยนแปลงระหว่างปี	รายการกระทบยอด		กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน	กระแสเงินสดจากการลงทุน	กระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน
		เดบิต	เครดิต			
<u>การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์</u>						
เงินสด	75,000					
ลูกหนี้ - สุทธิ	105,000		(1) 105,000			
สินค้าคงเหลือ	45,000		(3) 45,000			
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	5,000		(2) 5,000			
ที่ดิน	(20,000)	(8) 20,000				
อาคาร - สุทธิ	(20,000)	(6) 20,000				
อุปกรณ์ - สุทธิ*	200,000	(5) 100,000	(4) 300,000			
สิทธิบัตร	<u>(10,000)</u>	(7) 10,000				
รวม	<u>380,000</u>					
<u>การเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น</u>						
เจ้าหนี้	(20,000)		(3) 20,000			
เงินปันผลค้างจ่าย	-					
ตัวเงินจ่าย ครบ25X6*	300,000	(4) 300,000				

หุ้นสามัญ	-			
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	-			
กำไรสะสม	70,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 20%	<u>30,000</u>	(9) 50,000	(10) 20,000	
รวม	<u>380,000</u>			
การเปลี่ยนแปลงของกำไรสะสม**				
ขาย	750,000	(1) 105,000		645,000
กำไรของ Equity investees	15,000	(2) 5,000		10,000
ต้นทุนสินค้าขาย	(300,000)	(3) 65,000		(365,000)
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	(100,000)		(5) 100,000	
ค่าเสื่อมราคาอาคาร	(20,000)		(6) 20,000	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(ต่อ)

	การเปลี่ยนแปลงระหว่างปี	รายการกระทบยอด		กระแสเงินสด	กระแสเงินสด	กระแสเงินสด
		เดบิต	เครดิต	จากการดำเนินงาน	จากการลงทุน	จากการจัดหาเงิน
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย	(10,000)		(7) 10,000			
เงินเดือนและค่าจ้าง	(54,000)			(54,000)		
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น	(47,000)			(47,000)		
ดอกเบี้ยจ่าย	(24,000)			(24,000)		
ขาดทุนจากการขายที่ดิน	(10,000)		(8) 10,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	(50,000)		(9) 50,000			
บริษัท ก จ่ายเงินปันผล	(80,000)		(11) 80,000			
การเปลี่ยนแปลงของกำไรสะสม	<u>70,000</u>					
จ่ายเงินปันผล-ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม		(11) 80,000				(80,000)
จ่ายเงินปันผล-ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		(10) 20,000				(20,000)
เงินสดจากการขายที่ดิน			(8) 10,000		10,000	
		<u>775,000</u>	<u>775,000</u>	<u>165,000</u>	<u>10,000</u>	<u>100,000</u>

* รายการลงทุนและจัดหาเงินที่ไม่เป็นเงินสด : ซื้ออุปกรณ์ 300,000 บาท โดยออกตั๋วเงินจ่ายอายุ 2 ปี

** การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมใช้แทนบัญชีกำไรสะสมเพื่อกระทบยอด

เมื่อเปรียบเทียบงบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อมและวิธีทางตรงแล้ว จะพบว่ากระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงินจะเหมือนกัน ส่วนที่แตกต่างคือ การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานแม้ว่ากิจการส่วนใหญ่นิยมจัดทำงบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม แต่งบกระแสเงินสดรวม ตามวิธีทางตรงก็เป็นวิธีที่ผู้ใช้งบเข้าใจและแปลความหมายได้ดีกว่า

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย และธุรกิจอื่น

บริษัทใหญ่ต้องแสดงยอดรวมของกระแสเงินสดที่เกิดจากการได้มาซึ่งหรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่น เป็นรายการแยกต่างหากและจัดเป็นกิจกรรมลงทุน

บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งและการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย หรือธุรกิจอื่นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดด้วยจำนวนรวม (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์) ดังนี้

1. ยอดรวมของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายหรือรับ
2. สัดส่วนของสิ่งตอบแทนซึ่งประกอบด้วยเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
3. จำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือที่สูญเสียการควบคุมไป และ
4. จำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินนอกเหนือจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือสูญเสียการควบคุมไป โดยสรุปแยกตามประเภทหลัก

ตัวอย่างที่ 4-4 หมายเหตุประกอบงบกระแสเงินสด (ทั้งวิธีทางตรงและทางอ้อม)

ก การได้มาซึ่งการควบคุมในบริษัทย่อย

ในระหว่างงวด กลุ่มของบริษัทได้เข้าควบคุมบริษัทย่อย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อและหนี้สินที่รับภาระมาปรากฏ ดังนี้

	หน่วย : พันบาท
เงินสด	40
สินค้ำคงเหลือ	100
ลูกหนี้	100
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	650
เจ้าหนี้การค้า	(100)
หนี้สินระยะยาว	(200)
รวมราคาซื้อที่จ่ายเป็นเงินสด	590
หัก เงินสดของบริษัทย่อยที่ซื้อมา	(40)
เงินสดจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม – สุทธิจากเงินสดที่ได้มา	<u>550</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

4.6 สรุป

กระดาษทำการถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับการรวมธุรกิจ เนื้อหาในบทนี้ได้สมมติว่าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียการจัดทำงบการเงินรวมจะใช้งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (ของบริษัทใหญ่) กับงบการเงินของบริษัทย่อย แต่ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน การจัดทำงบการเงินรวม จะใช้งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่กับงบการเงินของบริษัทย่อย ขั้นตอนของการจัดทำกระดาษทำการสำหรับทำงบการเงินรวมจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับวิธีบัญชีที่บริษัทใหญ่ใช้ หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน การจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมสามารถเลือกทำได้สองวิธีคือ Conversion to equity approach และ Traditional approach อย่างไรก็ตาม แม้ว่าบริษัทใหญ่จะใช้วิธีใดในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย ผลลัพธ์ที่ได้ไม่ว่าจะเป็นงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบกำไรสะสมรวม งบแสดงฐานะการเงินรวมหรืองบกระแสเงินสดรวม ตัวเลขที่ได้จะไม่แตกต่างกัน

แบบฝึกหัดบทที่ 4

1. เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

ข้อมูลต่อไปนี้ใช้ตอบคำถามข้อ 1) และ 2)

ในวันที่ 1 มกราคม 25X6 บริษัท ทิม จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท แทน จำกัด 25% ในราคาเงินสด 115,000 บาท การลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ในวันนั้น สินทรัพย์สุทธิ (มูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม) ของบริษัท แทน จำกัด เท่ากับ 300,000 บาท บริษัท ทิม จำกัด ตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีภายในระยะเวลา 40 ปี กำไรสุทธิของบริษัทแทน สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6 เท่ากับ 50,000 บาท ระหว่างปี 25X6 บริษัท ทิม จำกัด รับเงินสดปันผลจากบริษัท แทน จำกัด 5,000 บาท ไม่มีรายการค้าอื่นระหว่างทั้งสองบริษัท

1) ในวันที่ 1 มกราคม 25X6 เงินลงทุนในบริษัท แทน จำกัด จะถูกบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัท ทิม จำกัด เท่ากับ

ก. 75,000 บาท

ข. 85,000 บาท

ค. 115,000 บาท

ง. 155,000 บาท

2) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท ทิม จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6 จะรวม “ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท แทน จำกัด” ในจำนวน

ก. 7,500 บาท

ข. 11,500 บาท

ค. 12,500 บาท

ง. 13,500 บาท

3) บริษัทใหญ่ที่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกการลงทุน 40% ในบริษัทย่อย ซึ่งมีกำไรสุทธิ 20,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 5,000 บาท บริษัทใหญ่ได้บันทึกบัญชีสำหรับการลงทุน ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัทย่อย

8,000

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย

8,000

เงินสด

2,000

เงินปันผลรับ

2,000

อะไรคือผลกระทบของการบันทึกบัญชีข้างต้นที่จะมีต่องบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่

ก. ฐานะการเงินบันทึกถูกต้องแล้ว

ข. เงินลงทุนในบริษัทย่อยจะสูงไป กำไรสะสมจะต่ำไป

ค. เงินลงทุนในบริษัทย่อยจะต่ำไป กำไรสะสมจะต่ำไป

ง. เงินลงทุนในบริษัทย่อยจะสูงไป กำไรสะสมจะสูงไป

4) ในวันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัท ประภา จำกัด จ่ายเงินสด 400,000 บาท สำหรับหุ้นสามัญ 10,000 หุ้น (10%) ของบริษัท ศรีทอง จำกัด บริษัท ประภา จำกัด ได้รับเงินปันผล 1 บาทต่อหุ้นจากบริษัท ศรีทอง จำกัด ในปี 25X7 บริษัท ศรีทอง จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 150,000 บาท สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7 มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญของบริษัท ศรีทอง จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 เท่ากับ 42 บาทต่อหุ้น บริษัท ประภา จำกัด จะรายงานผลจากการลงทุนในบริษัท ศรีทอง จำกัด ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของปี 25X7 เท่ากับ

ก. 10,000 บาท

ข. 15,000 บาท

ค. 30,000 บาท

ง. 35,000 บาท

5) ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ บัญชีอะไรนอกเหนือจากเงินสดที่ถูกกระทบจากผลกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย

ก. เงินปันผลรับ ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย และกำไรสะสม

ข. เงินปันผล และกำไรสะสม

ค. เงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย เงินปันผลและกำไรสะสม

ง. เงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย และกำไรสะสม

6) ในวันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัท ก ซื้อ 40% ของหุ้นสามัญ 300,000 หุ้น ของบริษัท ข เป็นเงินสด 1,800,000 บาท ในขณะที่ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข เท่ากับ 1,400,000 บาท บริษัท ก ตัดจำหน่ายผลต่างในระยะเวลา 40 ปี กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7 เท่ากับ 600,000 บาท ระหว่างปี 25X7 บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 325,000 บาท ให้กับผู้ถือหุ้น บริษัท ก จะรายงานส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข เท่ากับเท่าไร

ก. 120,000 บาท

ข. 130,000 บาท

ค. 230,000 บาท

ง. 240,000 บาท

7) กำไรสุทธิรวมจะถูกแบ่งให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวมอย่างไร

ก. กำไรสุทธิของบริษัทย่อยหักด้วยกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่

ข. กำไรสุทธิของบริษัทย่อยถือเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ค. กำไรสุทธิของบริษัทย่อยที่รับรู้ตามวัตถุประสงค์ของงบการเงินรวมคูณด้วยเปอร์เซ็นต์

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ข. คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแต่ละแห่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

ค. บริษัท ก และบริษัทย่อยจะรายงานกำไรสะสมรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เท่ากับเท่าไร

3. ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ทานตะวัน จำกัด ซื้อ 80% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ฟ้าสีคราม จำกัด เป็นเงินสด 119,000 บาท งบทดลองของบริษัททั้งสองสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ทานตะวัน จำกัด	บริษัท ฟ้าสีคราม จำกัด
เดบิต		
เงินสด	28,000	20,000
ลูกหนี้	20,000	46,000
สินค้าคงเหลือ	70,000	30,000
เงินลงทุนในบริษัท ฟ้าสีคราม	132,800	
อาคาร (สุทธิ)	25,000	20,000
อุปกรณ์ (สุทธิ)	75,000	60,000
เงินปันผล	30,600	20,000
ต้นทุนสินค้าขาย	125,000	105,000
	บริษัท ทานตะวัน จำกัด	บริษัท ฟ้าสีคราม จำกัด
ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายตัดบัญชี	20,000	15,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>57,000</u>	<u>58,000</u>
	<u>583,400</u>	<u>374,000</u>
เครดิต		
เจ้าหนี้	40,000	24,000
หุ้นสามัญ	212,600	115,000
กำไรสะสม	15,000	35,000
ขาย	300,000	200,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	<u>15,800</u>	<u> </u>
	<u>583,400</u>	<u>374,000</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ฟ้าสีคราม จำกัด ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25X1 เท่ากับ 115,000 บาท และ 15,000 บาท ตามลำดับ

2. ณ วันที่ซื้อหุ้น บริษัท ทานตะวัน จำกัด จ่าย 15,000 บาท เกินจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ส่วนเกินดังกล่าวกระจายให้กับอาคาร 6,000 บาท (อายุการใช้งานคงเหลือ 6 ปี) และกระจายให้กับอุปกรณ์ 4,000 บาท (อายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี) ส่วนเกินที่เหลือกระจายให้กับค่าความนิยม

3. ระหว่างปีการเงินสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท ฟ้าสีคราม จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 30,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 10,000 บาท

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 สำหรับบริษัท ทานตะวัน และบริษัทย่อย

4. ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท X ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท Y และ 90% ในบริษัท Z บริษัท X จ่ายเงินสด 10,000 บาท มากกว่ามูลค่าตามบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท Y มูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท Y มีค่าเท่ากัน บริษัท X จ่ายเงินสด 8,000 บาท ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท Z ผลต่างของราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีจะแบ่งให้กับที่ดินและอาคารของบริษัทย่อยในจำนวนที่เท่ากัน บริษัทย่อยทั้งสองแห่งประมาณอายุการใช้งานคงเหลือของสินทรัพย์ระยะยาวที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนทั้งหมด 20 ปี งบทดลองสำหรับบริษัททั้งสาม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท X	บริษัท Y	บริษัท Z
เดบิต			
เงินสด	59,500	25,000	25,000
ลูกหนี้	20,000	18,000	23,000
สินค้านคงเหลือ	50,000	35,000	30,000
เงินลงทุนในบริษัท Y	98,600		
เงินลงทุนในบริษัท X	120,400		

ที่ดิน	26,000	10,000	20,000
อาคาร (สุทธิ)	40,000	25,000	35,000
สินทรัพย์อื่น	22,000	14,000	19,000
ต้นทุนสินค้าขาย	60,000	40,000	42,000
ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายอื่น	21,000	20,000	18,000
เงินปันผล	<u>25,000</u>	<u>10,000</u>	<u>8,000</u>
	<u>542,500</u>	<u>197,000</u>	<u>220,000</u>
เครดิต			
เจ้าหนี้	25,300	15,000	10,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 25 บาท)	200,000	60,000	80,000
ส่วนเกินทุน	75,000	12,000	20,000
กำไรสะสม	80,000	20,000	30,000
ขาย	120,000	90,000	80,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท Y	24,000		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท Z	<u>18,200</u>		
	<u>542,500</u>	<u>197,000</u>	<u>220,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท X และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

5. บริษัท วินัส จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท พลูโต จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 เป็นเงิน 125,000 บาท ในวันนั้นหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท พลูโต จำกัด มียอดรวม 75,000 บาท และ 25,000 บาท ตามลำดับ ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี 35,000 บาท จะกระจายให้อุปกรณ์ อาคารและที่ดินบัญชีละ 9,000 บาท ส่วนเกิน 8,000 บาท ที่เหลือกระจายให้ค่าความนิยม งบการเงินของบริษัท วินัส จำกัด และบริษัท พลูโต จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5 มีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี (หน่วย : บาท)

บริษัท วินัส จำกัด

บริษัท พลูโต จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	75,000	50,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	11,500	
ต้นทุนสินค้าขาย	(30,000)	(25,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>(15,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>41,500</u>	<u>15,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X5	71,000	50,000
กำไรสุทธิ	41,500	15,000
เงินปันผล	<u>(10,000)</u>	<u>(5,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X5	<u>102,500</u>	<u>60,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	25,500	15,000
ลูกหนี้	25,000	20,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	35,000
เงินลงทุนในบริษัท พลูโต	145,700	
อุปกรณ์ (สุทธิ)	45,000	35,000
อาคาร (สุทธิ)	30,000	20,000
ที่ดิน	<u>30,000</u>	<u>30,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>341,200</u>	<u>155,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	38,700	20,000
หุ้นสามัญ	200,000	75,000
กำไรสะสม	<u>102,500</u>	<u>60,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>341,200</u>	<u>155,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ซื้อหุ้น อุปกรณ์และอาคารของบริษัท พลูโต จำกัด มีอายุการใช้งานคงเหลือ 9 ปี
2. บริษัททดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี

ให้ทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท วีนิส จำกัด และบริษัทย่อย พลูโต จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

6. ในวันที่ 1 พฤษภาคม 25X2 บริษัท P ซื้อส่วนได้เสีย 75% ในบริษัท S เป็นเงิน 35,250 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีส่วนได้เสียที่ซื้อถือว่าเป็นค่าความนิยม งบการเงินของบริษัททั้งสองสำหรับงวด 12 เดือน สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 มีดังนี้

	บริษัท P	บริษัท S
(หน่วย : บาท)		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	88,000	44,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	6,000	
ต้นทุนสินค้าขาย	(30,000)	(22,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(20,000)	(10,000)
กำไรสุทธิ	<u>44,000</u>	<u>12,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X2	32,000	16,000
กำไรสุทธิ	44,000	12,000
เงินปันผล	(8,000)	(4,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X2	<u>68,000</u>	<u>24,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	19,000	7,000
ลูกหนี้	12,000	4,000
สินค้าคงเหลือ	24,000	4,000
เงินลงทุนในบริษัท S	39,000	
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>84,000</u>	<u>34,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>178,000</u>	<u>49,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	11,000	5,000
หุ้นสามัญ	99,000	20,000
กำไรสะสม	<u>68,000</u>	<u>24,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>178,000</u>	<u>49,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. บริษัททั้งสองแห่งจ่ายเงินปันผลในจำนวนที่เท่ากันในแต่ละไตรมาส
2. บริษัทย่อยทำกำไรได้ในอัตราคงที่ตลอดทั้งปี

ให้ทำ ก. กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ของบริษัท P และบริษัทย่อย S (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จให้รวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยตลอดทั้งปี)

ข. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับบริษัท P และบริษัทย่อยสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

7. บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข ทั้งหมด ในราคา 121,400 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในวันนั้นบริษัท ข มีส่วนของผู้ถือหุ้น ประกอบไปด้วยหุ้นสามัญ 80,000 บาท และกำไรสะสม 32,400 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี เนื่องมาจากการตีราคาอุปกรณ์ของบริษัทย่อย อุปกรณ์นี้มีอายุการใช้งานเหลืออยู่อีก 6 ปี นับจากวันที่ 1 มกราคม 25X3 ข้อมูลทางการเงินสำหรับปี 25X6 ของบริษัททั้งสองมีดังนี้

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธ.ค. 25X6

	(หน่วย : บาท)	
	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	350,000	232,000
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>222,300</u>	<u>137,900</u>
กำไรขั้นต้น	127,700	94,100
ค่าเสื่อมราคา	15,360	9,600
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	<u>90,000</u>	<u>80,000</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	22,340	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	<u>4,500</u>	<u> </u>
กำไรสุทธิ	<u>26,840</u>	<u>4,500</u>

งบกำไรสะสม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี (หน่วย : บาท)

บริษัท ก

บริษัท ข

กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X5	64,375	14,450
กำไรสุทธิ	<u>26,840</u>	<u>4,500</u>
รวม	91,215	18,950
เงินปันผลจ่าย	<u>10,000</u>	<u>4,000</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X6	<u>81,215</u>	<u>14,950</u>

งบแสดงฐานะการเงิน
ณ 31 ธันวาคม 25X6

(หน่วย : บาท)

สินทรัพย์	บริษัท ก	บริษัท ข
เงินสด	56,465	18,700
ลูกหนี้	24,000	42,400
สินค้าคงเหลือ	37,300	35,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	103,950	
อุปกรณ์	64,000	40,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(24,300)</u>	<u>(18,900)</u>
	<u>264,415</u>	<u>117,200</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	<u>33,200</u>	<u>22,250</u>
หุ้นสามัญ	<u>150,000</u>	<u>80,000</u>
กำไรสะสม	<u>81,215</u>	<u>14,950</u>
	<u>264,415</u>	<u>117,200</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงิน สำหรับปี 25X6

8. ต่อไปนี้เป็นงบการเงินรวมเปรียบเทียบสำหรับบริษัท พันธะ จำกัด และบริษัท ลลิล จำกัด ซึ่งบริษัทย่อยที่บริษัท พันธะ จำกัด ถือหุ้นอยู่ 90% ณ งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 และ 25X7 มีดังนี้

	25X8	25X7	25X8-25X7
			(หน่วย : พันบาท)
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสม			การเปลี่ยนแปลง
ขาย	675	600	75
ต้นทุนสินค้าขาย	(350)	(324.5)	(25.5)
ค่าเสื่อมราคา	(51)	(51)	0
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น	(139)	120.5)	(18.5)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	(5)	(4)	(1)
กำไรสุทธิรวม	130	100	30
บวก : กำไรสะสมต้นปี	190	130	60
หัก : เงินปันผล	(40)	(40)	0
กำไรสะสมปลายงวด	<u>280</u>	<u>190</u>	<u>90</u>

(ต่อ)

	25X8	25X7	25X8-25X7
			(หน่วย : พันบาท)
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม			
สินทรัพย์			
เงินสด	55.5	65	(9.5)
ลูกหนี้ - สุทธิ	85	80	5
สินค้าคงเหลือ	140	120	20
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	100	81	19
อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	674	600	74
สิทธิบัตร	<u>19</u>	<u>19.5</u>	<u>(0.5)</u>
รวมสินทรัพย์	<u>1,073.5</u>	<u>965.5</u>	<u>108</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			

ลิขสิทธิ์ของวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เจ้าหนี้	85	63	22
เงินปันผลค้างจ่าย	21	17	4
หนี้สินไม่หมุนเวียน	35	46	(11)
หุ้นทุน	500	500	0
ส่วนเกินทุน	120	120	0
กำไรสะสม	280	190	90
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 10%	<u>32.5</u>	<u>29.5</u>	<u>3</u>
รวมส่วนของทุน	<u>1,073.5</u>	<u>965.5</u>	<u>108</u>

ให้ทำ จัดทำงบกระแสเงินสดสำหรับบริษัท พันธะ จำกัด และบริษัทย่อยสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8 โดยให้เลือกใช้วิธีทางตรงหรือวิธีทางอ้อม การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นกับบัญชีอาคารและอุปกรณ์เกิดขึ้น เนื่องจากการซื้อสินทรัพย์และการคิดค่าเสื่อมราคา กำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัท ลลิต จำกัด สำหรับปี 25X8 เท่ากับ 50,000 บาท และ 20,000 บาท ตามลำดับ

9. บริษัท มั่งคั่ง จำกัด จ่ายเงินสด 88,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ยงยุทธ จำกัด เมื่อวันที่ 5 มกราคม 25X6 ในขณะที่หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ยงยุทธ จำกัด มียอดคงเหลือเท่ากับ 60,000 บาท และ 40,000 บาท ตามลำดับ งบทดลองสำหรับบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 มีดังนี้

	(หน่วย : พันบาท)	
	บริษัท มั่งคั่ง จำกัด	บริษัท ยงยุทธ จำกัด
เงินสด	2.5	15
ลูกหนี้	15	25
สินทรัพย์อื่น	120	100
เงินลงทุนในบริษัท ยงยุทธ	88	-
ต้นทุนสินค้าขาย	50	30

ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	25	40
เงินปันผล	<u>20</u>	<u>10</u>
	<u>320.5</u>	<u>220</u>
หนี้สิน	80	30
หุ้นสามัญ	100	60
ส่วนเกินทุน	10	-
กำไรสะสม	22.5	40
ขาย	100	90
เงินปันผล	<u>8</u>	<u>=</u>
	<u>320.5</u>	<u>220</u>

การบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย ในสมุดบัญชีของบริษัท มั่งคั่ง จำกัด มีดังนี้
5 มกราคม 25X6

เงินลงทุนในบริษัท ยงยุทธ จำกัด	88,000	
เงินสด		88,000

15 พฤศจิกายน 25X6

เงินสด	8,000	
เงินปันผลรับ		8,000

ไม่ต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยม สิทธิทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ยงยุทธ จำกัด มีราคาเท่ากับมูลค่า
ยุติธรรม

ให้ทำ 1. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท มั่งคั่ง จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

2. จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัท มั่งคั่ง จำกัด และบริษัท ยงยุทธ จำกัด
สำหรับปี 25X6

3. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท มั่งคั่ง จำกัด และบริษัท ยงยุทธ จำกัด ณ วันที่
31 ธันวาคม 25X6

10. บริษัท มานะกิจ จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 60% ในบริษัท ปิยะ จำกัด เป็นเงิน 200,000 บาท
เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 ในขณะที่ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ปิยะ จำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ

200,000 บาท และกำไรสะสม 25,000 บาท ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของ ส่วนได้เสียที่ซื้อจัดสรรให้แก่เครื่องจักรที่มีมูลค่าต่ำไป 50,000 บาท และที่เหลือให้แก่สิทธิบัตร บริษัท คิดค่าเสื่อมราคามูลค่าเครื่องจักรที่ต่ำไป 4 ปี และตัดจำหน่ายสิทธิบัตร 10 ปี งบการเงินสำหรับ บริษัท มานะกิจ จำกัด และบริษัท ปิยะ จำกัด สำหรับปี 25X6 มีดังนี้ (หน่วย : พันบาท)

	บริษัท มานะกิจ จำกัด	บริษัท ปิยะ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม		
ขายสุทธิ	900	300
เงินปันผลจากบริษัท ปิยะ	6	-
ต้นทุนสินค้าขาย	(600)	(150)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(190)	(90)
กำไรสุทธิ	116	60
บวก : กำไรสะสม 1 มกราคม	112	50
หัก : เงินปันผล	(100)	(20)
กำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม	<u>128</u>	<u>90</u>
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม		
เงินสด	26	15
ลูกหนี้ – สุทธิ	26	20
สินค้า	82	60
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	80	5
ที่ดิน	160	30
อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ	340	230
เงินลงทุนในบริษัท ปิยะ จำกัด	200	=
รวมสินทรัพย์	<u>914</u>	<u>360</u>
เจ้าหนี้	24	15
เงินปันผลค้างจ่าย	-	10
หนี้สินอื่น	62	45
หุ้นสามัญ	700	200
กำไรสะสม	<u>128</u>	<u>90</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>914</u>	<u>360</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. บริษัท ปิยะ จำกัด ประกาศจ่ายเงินปันผล 100,000 บาท เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 25X6 แต่บริษัท มานะกิจ จำกัด ยังไม่ได้บันทึก

2. ลูกหนี้ของบริษัท มานะกิจ จำกัด รวมลูกหนี้บริษัท ปิยะ จำกัด 5,000 บาท

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท มานะกิจ จำกัด และบริษัท ปิยะ จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6

11. บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ซื้อส่วนได้เสียในบริษัท กรรมการ จำกัด เป็นเงินสด เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X6 ในขณะที่บริษัท กรรมการ จำกัด มีหุ้นสามัญ 50,000 บาท และกำไรสะสม 21,000 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี 15,000 บาท จัดสรรให้แก่อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีอายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี ที่เหลือจัดสรรให้แก่สิทธิบัตรซึ่งมีอายุ 10 ปี นับจากวันที่ซื้อหุ้นสามัญของบริษัททั้งสองไม่มีการเปลี่ยนแปลงนับตั้งแต่ 1 กรกฎาคม 25X6 บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ให้บริษัท กรรมการ จำกัด กุ้ยืมเงิน 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 8% เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 25X9 โดยจ่ายดอกเบี้ยทุกครึ่งปี ดอกเบี้ยจ่ายทั้งหมดในงบการเงินเกี่ยวข้องกับเงินกู้ดังกล่าว

งบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับบริษัท มิ่งขวัญ จำกัด และบริษัท กรรมการ จำกัด ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X10 สรุปได้ดังนี้ (หน่วย : พันบาท)

	บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด	บริษัท กรรมการ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุด 31 มิถุนายน		
ขาย	500	250
เงินปันผล	57	-
ดอกเบี้ยรับ	8	-
ต้นทุนสินค้าขาย	(300)	(120)
ดอกเบี้ยจ่าย	-	(8)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(150)	(60)
กำไรสุทธิ	116	60
บวก : กำไรสะสมต้นงวด	148	81
หัก : เงินปันผล	(50)	(60)
กำไรสะสม ณ วันที่ 30 มิถุนายน	<u>213</u>	<u>83</u>
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 30 มิถุนายน		
เงินสด	69.3	22
ลูกหนี้ - สุทธิ	60	30
ดอกเบี้ยค้างรับ	4	-

เงินปันผลค้างรับ	14.25	-
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	100	75
อาคารและอุปกรณ์	300	200
หัก : ค่าเสื่อมราคาสะสม	(72)	(50)
เงินลงทุนในบริษัท กรณีการ จำกัด	102.45	-
ตัวเงินรับ - 8%	<u>100</u>	-
รวมสินทรัพย์	<u>678</u>	<u>277</u>
เจ้าหนี้	40	25
เงินปันผลค้างจ่าย	25	15
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	-	4
ตัวเงินจ่าย 80%	-	100
หุ้นสามัญ	400	50
กำไรสะสม	<u>213</u>	<u>83</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>678</u>	<u>277</u>
ให้ทำ		
1. ตารางแสดงการแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสียสำหรับเงินลงทุนในบริษัท กรณีการ จำกัด		
2. กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมสำหรับปี สิ้นสุด 30 มิถุนายน 25X10		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ. (2546). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด.
- ดุษฐ์ สวงชาติ และคณะ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พะยอม สิงห์เสนห์. (2548). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพ. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์).
แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์).
แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2555). มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2555) “งบกระแสเงินสด”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 พฤศจิกายน 2556
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2554) “การจัดทำงบการเงินรวม”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml. 20 ธันวาคม 2556.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 5

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 5 กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ

- 5.1 รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท
- 5.2 การตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท
- 5.3 การขายสินค้าแบบดาวน์สตรีม (Downstream) และอัพสตรีม (Upstream)
- 5.4 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย
- 5.5 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่
- 5.6 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 5 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายรายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัทได้
2. อธิบายการตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัทได้
3. อธิบายการขายสินค้าแบบดาวน์สตรีม (Downstream) และอัพสตรีม (Upstream)
4. อธิบายกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อยได้
5. อธิบายกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พอยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บทที่ 5

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ

งบการเงินรวมถูกจัดทำขึ้นก็เพื่อแสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทในเครือตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปเสมือนหนึ่งว่าเป็นธุรกิจเดียวกัน เพื่อให้บรรลุลักษณะดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตัดรายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทออกจากงบการเงินรวม รายการค้าระหว่างกันจะก่อให้เกิดบัญชีที่ตรงกันข้ามในสมุดบัญชีของแต่ละกิจการ เช่น การขายสินค้าเป็นเงินเชื่อระหว่างบริษัทก่อให้เกิดยอดขายและซื้อ (หรือต้นทุนสินค้าขาย) พร้อมกับยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่ตรงกันข้ามกัน การกู้ยืมระหว่างบริษัทโดยออกเป็นตั๋วสัญญาใช้เงินจะทำให้เกิดตัวเงินรับและตัวเงินจ่าย พร้อมกับยอดดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายที่ตรงกัน เนื่องจากรายการค้าระหว่างบริษัทเหล่านี้ถูกพิจารณาว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นภายในบริษัทหากพิจารณาในแง่ของหน่วยงานรวม ดังนั้นจึงต้องตัดรายการค้าระหว่างกันออกไปในการจัดทำงบการเงินรวม (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 166)

นอกจากการตัดบัญชีที่มียอดตรงกัน กำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นจากรายการค้าระหว่างกัน ก็จำเป็นต้องตัดออกไปด้วยถ้าทรัพย์สินนั้นยังไม่ได้นำมาใช้งาน หรือยังไม่ได้ขายให้บุคคลภายนอก งบการเงินรวมจะต้องไม่รวมกำไรหรือขาดทุนจากรายการค้าระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกัน กำไรหรือขาดทุน (ขั้นต้น) ระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ของกิจการรวมจะต้องถูกตัดออกไป กำไรระหว่างบริษัทที่จะตัดบัญชีนั้นสามารถตัดออกไปได้ทั้งหมดโดยไม่ต้องคำนึงถึงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เพราะบริษัทใหญ่มีอำนาจในการเข้าจัดการและควบคุมรายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ

รายการค้าระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกับกำไรและขาดทุนส่วนใหญ่จะแบ่งออกเป็นกำไรในสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ถาวรและหุ้นกู้ การจัดทำงบการเงินในบทนี้จะเกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือเท่านั้น

5.1 รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท

การขายสินค้าระหว่างบริษัทในเครือ จะทำให้เกิดรายการขายและซื้อระหว่างกัน เมื่อบริษัทที่ซื้อใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic inventory system) แต่จะก่อให้เกิดบัญชีขายและต้นทุนขาย หากบริษัทที่ซื้อใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory system) บัญชีที่ตรงกันข้ามเหล่านี้จะต้องถูกตัดออกไปในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมเพื่อที่จะรายงานยอดขายและต้นทุนสินค้าขายสำหรับกิจการรวมการตัดรายการขายและต้นทุนสินค้าขายที่เท่ากันออกจากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมนี้เป็นสิ่งสำคัญในแง่ที่จะสะท้อนให้เห็น

ถึงสินค้าคงเหลือของกิจการรวมที่ถูกต้อง อย่างไรก็ตามการตัดรายการขายและต้นทุนขายที่เท่ากันออกไปไม่ได้ส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวมแต่อย่างใด (เป็ดิพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, 2552 : 167)

5.2 การตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท

รายการขายและซื้อที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือจะต้องถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวม เพื่อรายงานยอดขายและซื้อ (หรือต้นทุนสินค้าขาย) สำหรับยอดที่ซื้อมาและขายให้กับบุคคลภายนอกเท่านั้น เมื่อใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการซื้อขายระหว่างกันจะเดบิตบัญชีขายและเครดิตบัญชีซื้อ แต่ถ้าใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการ จะเดบิตบัญชีขายและเครดิตบัญชีต้นทุนสินค้าขาย

ตัวอย่างที่ 5-1 บริษัท ก บริษัท ข มีความสัมพันธ์กันในฐานะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ในปี 25X1 บริษัท ข ซื้อสินค้าทั้งหมดจากบริษัท ก ในราคาที่สูงกว่าทุน 20% ระหว่างปี 25X1 บริษัท ก ขายสินค้าราคาทุน 20,000 บาท ให้แก่บริษัท ข ในราคา 24,000 บาท และบริษัท ข ก็ได้ขายสินค้าทั้งหมดให้แก่ลูกค้าเป็นเงิน 30,000 บาท

การบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าในสมุดรายวันของบริษัท ก		บริษัท ข		มีดังนี้
สินค้าคงเหลือ	20,000	สินค้าคงเหลือ		24,000
เจ้าหนี้	20,000	เจ้าหนี้-บริษัท ก		24,000
บันทึกการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก		บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัท ก		
ลูกหนี้-บริษัท ข	24,000	ลูกหนี้		30,000
ขาย	24,000	ขาย		30,000
บันทึกการขายสินค้าให้กับบริษัท ข		บันทึกการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก		
ต้นทุนสินค้าขาย	20,000	ต้นทุนสินค้าขาย		24,000
สินค้าคงเหลือ	20,000	สินค้าคงเหลือ		24,000
บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บริษัท ข		บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้ลูกค้า		

สิ้นปี 25X1 ยอดขายของบริษัท ก ก็ได้รวมสินค้าที่ขายให้กับบริษัท ข ในราคา 24,000 บาท ไว้ด้วยและบัญชีต้นทุนสินค้าขายก็ได้รวมสินค้าที่ขายให้กับบริษัท ข ในราคาทุน 20,000 บาท ไว้ด้วยเช่นกัน ยอดขายของบริษัท ข ประกอบด้วยสินค้าที่ขายให้กับบุคคลภายนอก

30,000 บาท และต้นทุนสินค้าขาย 24,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่โอนมาจากบริษัท ก เนื่องจากบริษัท ก และบริษัท ข เปรียบเสมือนเป็นหน่วยงานเดียวกันตามวัตถุประสงค์ของการจัดทางการเงินรวม ดังนั้นยอดขายรวมและต้นทุนสินค้าขายรวมของทั้งสองบริษัทจะสูงไป 24,000 บาท ยอดที่สูงไปนี้จะต้องตัดออกจากกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข 100 %	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
ขาย	24,000	30,000	(1) 24,000		30,000
ต้นทุนสินค้าขาย	20,000	24,000		(1) 24,000	20,000
กำไรขั้นต้น	<u>4,000</u>	<u>6,000</u>			<u>10,000</u>

รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการข้างต้นจะไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม แต่เป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องทำเนื่องจากจะแสดงให้เห็นถึงยอดสินค้าคงเหลือที่ถูกต้องของกิจการรวมคือ สินค้าซื้อเข้ามาในราคา 20,000 บาท และขายไปในราคา 30,000 บาท

การตัดกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือปลายงวด

กำไรจากการขายระหว่างบริษัทในเครือทั้งหมด ถือเป็นกำไรของกิจการรวมในงวดที่ขายสินค้าให้กับหน่วยงานภายนอก แต่ถ้าสินค้ายังไม่ได้ขายออกไป กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายระหว่างบริษัทจะยังไม่มีกำไรรับรู้ และจะต้องตัดผลกำไรหรือขาดทุนนี้ออกไปในการจัดทางการเงินรวม กำไรหรือขาดทุนจากการขายระหว่างบริษัทจะปรากฏอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดของบริษัทที่ซื้อ สินค้าดังกล่าวจะสะท้อนถึงราคาโอนระหว่างบริษัทมากกว่าต้นทุนของกิจกรรมรวมการตัดกำไรภายใต้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง จะเดบิตต้นทุนสินค้าขายและเครดิตสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับกำไรหรือขาดทุนในสินค้าคงเหลือ รายการเครดิตจะไปลดสินค้าคงเหลือให้แสดงในงบแสดงฐานะการเงินรวมตามราคาทุน รายการเดบิตเมื่อพิจารณาเกี่ยวกับการตัดรายการซื้อระหว่างบริษัทจะนำไปลดต้นทุนสินค้าขายให้แสดงตามราคาทุนเช่นกัน ความสัมพันธ์ดังกล่าวสามารถแสดงได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 5-2 ระหว่างปี 25X2 บริษัท ก ขายสินค้าที่มีราคาทุน 30,000 บาท ให้กับบริษัท ข ในราคา 36,000 บาท และบริษัท ข ขายสินค้าราคาทุน 30,000 บาท ให้กับลูกค้าในราคา 37,500 บาท การบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ระหว่างปี 25X2 ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข มีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

สมุดบัญชีของบริษัท ก		สมุดบัญชีของบริษัท ข	
สินค้าคงเหลือ	30,000	สินค้าคงเหลือ	36,000
เจ้าหนี้	30,000	เจ้าหนี้-บริษัท ก	36,000
บันทึกการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ		บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัท ก	
ลูกหนี้-บริษัท ข	36,000	ลูกหนี้	37,500
ขาย	36,000	ขาย	37,500
บันทึกการขายสินค้าให้กับบริษัท ข		บันทึกการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก	
ต้นทุนสินค้าขาย	30,000	ต้นทุนสินค้าขาย	30,000
สินค้าคงเหลือ	30,000	สินค้าคงเหลือ	30,000
บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บริษัท ข		บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้ลูกค้า	

ยอดขายสินค้าของบริษัท ก ได้รวมสินค้าที่ขายให้บริษัท ข จำนวน 36,000 บาท ส่วนต้นทุนสินค้าขายก็ได้รวมต้นทุนสินค้าที่โอนให้บริษัท ข จำนวน 30,000 บาท ไปด้วยยอดขายสินค้าในปี 25X2 ของบริษัท ข 37,500 บาท ประกอบด้วยสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ก ซึ่งมีต้นทุน 30,000 บาท (5/6 ของสินค้า 36,000 บาท ที่ซื้อมาจากบริษัท ก) สินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท ก ในปี 25X2 จะเหลืออยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ด้วยราคาโอน 6,000 บาท ซึ่งได้รวมกำไร 1,000 บาท ไปด้วย สินค้าคงเหลือระหว่างบริษัททั้งสองสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม				
	รายการระหว่างบริษัท				
	ต้นทุนสินค้าขาย ของบริษัท ก	กำไรขั้นต้น ของบริษัท ก	ราคาโอน	กำไรขั้นต้น ของบริษัท ข	ราคาขาย ของบริษัท ข
สินค้าที่โอนมาและขาย ในปี 25X2	25,000	5,000	30,000	7,500	37,500
สินค้าคงเหลือปี 25X2	5,000	1,000	6,000	-	-
รวม	30,000	6,000	36,000	7,500	37,500

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการปรับปรุงในกระดาศทำการ

ในแง่กิจการรวมรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทสำหรับสินค้าราคาทุน 30,000 บาท ถูกพิจารณาดังนี้

- ถือว่าถูกโอนระหว่างบริษัทซึ่งสินค้า 25,000 บาท (5/6) ถูกขายให้กับหน่วยงานภายในไปราคา 37,500 บาท
- สินค้าอีก 5,000 บาท (1/6) เหลืออยู่เป็นสินค้าคงเหลือปลายปี
- กิจการรวมจะรับรู้กำไรขั้นต้น 12,500 บาท

รายการตัดบัญชีในกระดาศทำการจะมีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	36,000	37,500	(1) 36,000		37,500
ต้นทุนสินค้าขาย	30,000	30,000	(2) 1,000	(1) 36,000	25,000
กำไรขั้นต้น	6,000	7,500			12,500
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ		6,000		(2) 1,000	5,000

รายการแรกในช่องปรับปรุงและตัดบัญชี เป็นการตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท ซึ่งแสดงในรูปของสมุดรายวันดังนี้

(1) ขาย 36,000
 ต้นทุนสินค้าขาย 36,000

ส่วนรายการที่สองเป็นการตัดกำไรระหว่างบริษัท 1,000 บาท ซึ่งยังไม่มีกรรับรู้ (กำไรขั้นต้นของสองบริษัทรวมกัน 13,500 บาท – กำไรขั้นต้นในงบรวม 12,500 บาท) และเป็นการลดสินค้าคงเหลือปลายปีจาก 6,000 บาท ให้แสดงตามราคาทุนหน่วยงานรวมคือ 5,000 บาท

(2) ต้นทุนสินค้าขาย 1,000
 สินค้าคงเหลือ 1,000

วิธีส่วนได้เสีย ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัท ก จำนวนส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ตามปกติ ยกเว้น บริษัท ก เลื่อนการรับรู้กำไรระหว่างบริษัท 1,000 บาทออกไปก่อน ดังนั้นบริษัท ก

จึงลดส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ลงด้วยกำไรที่ยังไม่รับรู้ในสินค้าคงเหลือปลายงวด 1,000 บาท และลดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ลง 1,000 บาทเช่นกัน

การรับรู้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือต้นงวด

กำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดจะถือว่าเป็นกำไรของกิจการรวมก็ต่อเมื่อสินค้าได้ขายให้กับหน่วยงานภายนอก ซึ่งตามปกติแล้วการรับรู้กำไรจะเกิดขึ้นทันทีในปีต่อมา การปรับปรุงในกระดาษทำการจะเครดิตต้นทุนสินค้าขายถ้าใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องหรือเครดิตสินค้าคงเหลือปลายงวดถ้าใช้ระบบสินค้าคงเหลือสิ้นงวด เนื่องจากสินค้าคงเหลือต้นงวดที่สูงไปจะทำให้ต้นทุนสินค้าขายสูงไป ส่วนรายการที่จะเดบิตนั้นขึ้นอยู่กับลักษณะการขายสินค้า บางครั้งอาจต้องคำนึงถึงเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและวิธีการบัญชีที่บริษัทใหญ่เลือกใช้สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย ตัวอย่างต่อไปนี้จะต่อเนื่องมาจากตัวอย่างที่แล้วโดยสมมติว่าเป็นการดำเนินงานของบริษัท ก และบริษัท ข ในปี 25X3

ตัวอย่างที่ 5-3 สมมติเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X5 บริษัท ก ซื้อกิจการบริษัท ข โดยการออกหุ้นสามัญ 100,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท สำหรับสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญของบริษัท ก ในวันนั้นเท่ากับ 16 บาทต่อหุ้น

บริษัท ก		บริษัท ข	
สินค้าคงเหลือ	40,000	สินค้าคงเหลือ	48,000
เจ้าหนี้	40,000	เจ้าหนี้-บริษัท ก	48,000
บันทึกการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ		บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัท ก	
ลูกหนี้-บริษัท ข	48,000	ลูกหนี้	52,500
ขาย	48,000	ขาย	52,500
บันทึกการขายสินค้าให้กับบริษัท ข		บันทึกการขายสินค้า 45,000 บาท	
		และ 7,500 บาท ให้กับลูกค้า	
ต้นทุนสินค้าขาย	40,000	ต้นทุนสินค้าขาย	42,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	สินค้าคงเหลือ	42,000
บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บริษัท ข		บันทึกต้นทุนสินค้าขาย (48,000 บาท	
		×75%) และ 6,000 บาท จากสินค้า	
		คงเหลือต้นงวด	

เนื่องจากบริษัท ข ขาย 75% ของสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก ในปี 25X3 สินค้าคงเหลือปลายปี 25X3 จึงเหลืออยู่ 12,000 บาท ($48,000 \times 25\%$) ซึ่งได้รวมกำไรเอาไว้ด้วย 2,000 บาท

[12,000 - (12,000/ราคาโอน 1.2)] รายละเอียดของสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัททั้งสองสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม				
	ต้นทุนสินค้าขาย ของบริษัท ก	รายการระหว่างบริษัท			ราคาขาย ของบริษัท ข
		กำไรขั้นต้น ของบริษัท ก	ราคาโอน	กำไรขั้นต้น ของบริษัท ข	
สินค้าที่โอนมาในปี 25X2 และขายในปี 25X3	5,000	1,000	6,000	1,500	7,500
สินค้าที่โอนมาและขาย 25X3	30,000	6,000	36,000	9,000	45,000
สินค้าคงเหลือปี 25X3	10,000	2,000	12,000	-	-
รวม	45,000	9,000	54,000	10,500	52,500

ในแง่ของกิจการรวมสินค้าที่มีราคาทุน 40,000 บาท ถือว่าถูกโอนระหว่างบริษัทสินค้าจำนวน 30,000 บาทและสินค้าต้นปี 5,000 บาท นำออกขายให้กับหน่วยงานภายนอกในราคา 52,500 บาท ส่วนที่เหลืออยู่อีก 10,000 บาท เป็นสินค้าคงเหลือปลายปี 25X3 และกิจการรวมจะรับรู้กำไรขั้นต้น 17,500 บาท รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการ ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขาย	48,000	52,500	(1) 48,000		52,500
ต้นทุนสินค้าขาย	40,000	42,000	(3) 2,000	(1) 48,000 (2) 1,000	35,000
กำไรขั้นต้น	8,000	10,500			12,500
งบแสดงฐานะการเงิน สินค้าคงเหลือ		12,000		(3) 2,000	10,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx		(2) 1,000		

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ขาย	48,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		48,000
ตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท		
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	1,000	
ต้นทุนสินค้าที่ขาย		1,000
รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด		
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	2,000	
สินค้าคงเหลือ		2,000
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด		

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีที่ (1) และ (3) จะเหมือนกับรายการตัดบัญชีของปี 25X2 ส่วนรายการที่ (2) จะเป็นการรับรู้กำไรของสินค้าในปี 25X2 โดยการลดต้นทุนสินค้าขาย ซึ่งเป็นการเพิ่มกำไรขั้นต้นของกิจการรวมส่วนรายการเดบิตเงินลงทุนในบริษัท ข ก็เพื่อปรับปรุงให้เงินลงทุนในบริษัท ข แสดงยอดที่ถูกต้องตามวิธีส่วนได้เสียหลังจากได้รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดแล้ว

5.3 การขายสินค้าแบบดาวน์สตรีม (Downstream) และอัปสตรีม (Upstream)

การขายสินค้านี้ระหว่างบริษัทในเครือในลักษณะที่บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อย จะเรียกว่า ดาวน์สตรีม เซล (Downstream sale) ส่วนการขายสินค้าในลักษณะที่บริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่ จะเรียกว่า อัปสตรีม เซล (Upstream sale) และถ้าหากบริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทย่อยด้วยกันเอง จะเรียกการขายลักษณะนี้ว่า ฮอริซอนแทล เซล (Horizontal sale)

การตัดรายการขายกับต้นทุนสินค้าที่ขาย (หรือซื้อ) ระหว่างกันในงบการเงินรวม เป็นสิ่งที่จะต้องทำโดยไม่คำนึงว่าการขายจะเป็นแบบดาวน์สตรีม หรืออัปสตรีม ลักษณะเดียวกับกำไรในสินค้าคงเหลือที่ต้องมีการตัดบัญชีเช่นเดียวกัน แต่ผลกำไรที่มีต่องบการเงินของบริษัทใหญ่ (ในฐานะผู้ลงทุน) และต่องบการเงินรวม (ซึ่งแสดงกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่) ขึ้นอยู่กับทิศทางการขายสินค้าและอัตราส่วนได้เสียในบริษัทย่อย (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

ในกรณีที่บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อย กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ได้รวมกำไรในสินค้าคงเหลือไว้ทั้งจำนวน (รวมอยู่ในบัญชีขายและต้นทุนสินค้าขาย) ซึ่งจะไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อย แต่ถ้าเป็นกรณีที่บริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่ กำไรสุทธิของบริษัทย่อย

จะรวมกำไรในสินค้าคงเหลือไว้ทั้งจำนวน (รวมอยู่ในบัญชีขายและต้นทุนสินค้าขาย) ยอดขายและต้นทุนสินค้าขายที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทจะถูกตัดออกจากบัญชีทั้งหมด โดยไม่คำนึงว่าการขายเป็นแบบ ดาวน์สตรีม หรืออัปสตรีม แต่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิถูกกระทบถ้ากำไรสุทธิของบริษัทย่อยรวมกำไรในสินค้าคงเหลือได้ด้วย (Upstream) ในขณะที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในกำไรสุทธิจะไม่ถูกกระทบถ้ากำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ได้รวมกำไรในสินค้าคงเหลือไว้ด้วย (Downstream) ทั้งนี้เนื่องจากผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะมีส่วนได้เสียเฉพาะในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยเท่านั้น เมื่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อยแสดงค่าสูงเกินไป (มองในแง่ของกิจการรวม) เพราะได้รวมกำไรในสินค้าคงเหลือไว้ด้วยกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ควรแบ่งสรรให้เฉพาะกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในส่วนที่รับรู้แล้วเท่านั้น (Realized income of the subsidiary) กำไรสุทธิของบริษัทย่อยที่รับรู้แล้วหาได้จาก กำไรสุทธิของบริษัทย่อยปรับปรุงด้วยกำไรระหว่างบริษัทจากการขายแบบอัปสตรีม

การตัดกำไรหรือขาดทุนระหว่างบริษัท จะต้องจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่ และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมอย่างได้สัดส่วน แต่ในทางปฏิบัติการแบ่งกำไรหรือขาดทุนในสินค้าคงเหลือให้กับบริษัทใหญ่ และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมมักจะใช้กับการขายแบบอัปสตรีมเท่านั้น

ผลกระทบของการขายสินค้าแบบทิศทางเดียวกัน (Downstream) และการขายสินค้าแบบตรงข้ามกัน (Upstream) ที่มีต่อการคำนวณกำไรสุทธิ

ตัวอย่างที่ 5-4 สมมติว่าบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข กำไรสุทธิของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับ ปี 25X5 มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	600,000	300,000
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>300,000</u>	<u>180,000</u>
กำไรขั้นต้น	300,000	120,000
ค่าใช้จ่าย	<u>100,000</u>	<u>70,000</u>
กำไรสุทธิของบริษัท ก	<u>200,000</u>	
กำไรสุทธิของบริษัท ข		<u>50,000</u> บาท

ยอดขายสินค้าระหว่างบริษัท ในปี 25X5 เท่ากับ 100,000 บาท และสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25X5 ได้รวมกำไรไว้ด้วย 20,000 บาท

* การคำนวณกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ถ้าบริษัท ก เป็นผู้ขายสินค้าในบริษัท ข (Downstream) กำไรในสินค้าคงเหลือ 20,000 บาท นี้จะปรากฏอยู่ในบัญชีขายและต้นทุนสินค้าขายของบริษัท ก ส่วนกำไรสุทธิของบริษัท ข 50,000 บาท จะถือว่าเป็นกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว ในกรณีนี้การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non controlling interest หรือ NCI) ในกำไรสุทธิจะไม่ถูกรบกวนจากรายการค้ำระหว่างบริษัทและคำนวณได้ดังนี้

* Noncontrolling interest share computation

$$\text{NCI ในกำไรสุทธิ} = \text{กำไรสุทธิของบริษัท ข } 50,000 \times 20\% = 10,000 \text{ บาท}$$

ถ้าบริษัท ข เป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัท ก (Upstream) กำไรในสินค้าคงเหลือ 20,000 บาท จะปรากฏอยู่ในบัญชีขายและต้นทุนสินค้าขายของบริษัท ข และกำไรสุทธิของบริษัท ข ที่ถือว่าเกิดขึ้นแล้วจะเท่ากับ 30,000 บาท ในกรณีนี้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{NCI ในกำไรสุทธิ} &= (\text{กำไรสุทธิของบริษัท ข } 50,000 \text{ บาท} - \text{กำไรในสินค้าคงเหลือ} \\ &\quad \text{20,000 บาท}) \times 20\% \\ &= 6,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

หากการขายสินค้าเป็นแบบ Upstream และบริษัทใหญ่มีสินค้าที่ซื้อจากบริษัทย่อยคงเหลืออยู่ทั้งต้นงวดและปลายงวด การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ จะเป็นดังนี้

$$\begin{aligned} \text{NCI ในกำไรสุทธิ} &= (\text{กำไรสุทธิของบริษัทย่อย} - \text{กำไรในสินค้าปลายงวด} + \text{กำไรในสินค้าต้นงวด}) \\ &\quad \times \text{อัตราส่วนได้เสียของ NCI} \end{aligned}$$

การคำนวณกำไรสุทธิรวม การเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับบริษัท ก และส่วนได้เสีย 80% ในบริษัทย่อย ข ตามวิธีทั้งสอง มีดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

	Downstream	Upstream
ขาย (900,000 - 100,000)	800,000 บาท	800,000 บาท
ต้นทุนขาย (480,000 + 20,000 - 100,000)	400,000	400,000

กำไรขั้นต้น	400,000	400,000
ค่าใช้จ่าย (100,000 + 70,000)	170,000	170,000
กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นแล้ว	230,000	230,000
หัก : ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	10,000	6,000
กำไรสุทธิรวม	220,000	224,000

ข้อสังเกต ข้อแตกต่างในการคำนวณกำไรสุทธิรวมทั้งสองวิธีอยู่ในส่วนของการคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ เพราะว่าขายการตัดบัญชีซื้อขายระหว่างบริษัท และการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือจะเหมือนกันไม่ว่าการขายจะเป็นแบบ Downstream หรือ Upstream เนื่องจากกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสียจะเท่ากับกำไรสุทธิรวม การคำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยสำหรับการขายแบบ Downstream จะนำกำไรในสินค้าคงเหลือทั้งหมดหักออกจากส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย แต่ถ้าเป็นการขายแบบ Upstream จะนำเฉพาะส่วนของบริษัทใหญ่เท่านั้นไปหักออกจากรายได้จากการลงทุนในบริษัทย่อย ซึ่งแสดงการคำนวณได้ดังนี้

	Downstream	Upstream
กำไรสุทธิของบริษัท ก	200,000 บาท	200,000 บาท
บวก : ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		
Downstream		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข หักด้วย		
กำไรในสินค้า (50,000 × 80%) - 20,000	20,000	
Upstream		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข		
(50,000 - 20,000) × 80 %		24,000
กำไรสุทธิของบริษัท ก (กำไรสุทธิรวม)	220,000	224,000

5.4 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย

เมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย จะทำให้ยอดขาย ต้นทุนสินค้าขายและกำไรขั้นต้นเพิ่มขึ้น แต่จะไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อยจนกว่าสินค้าเหล่านั้นจะถูกขายต่อให้กับบุคคลภายนอก เนื่องจากกำไรขั้นต้นทั้งหมดในสินค้าที่บริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย และเหลืออยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดของบริษัทย่อย ทำให้กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่เพิ่มขึ้น กำไรขั้นต้นในสินค้าคงเหลือปลายงวดนี้จะต้องถูกตัดออกจากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทใหญ่ ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีโดยการเดบิตบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย และเครดิต

บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนในงบการเงินรวมกำไรขั้นต้นในสินค้าคงเหลือปลายงวดจะถูกตัดบัญชีโดยการเดบิตต้นทุนสินค้าขาย และเครดิตสินค้าคงเหลือเพื่อให้สินค้าแสดงตามราคาทุน (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : ออนไลน์)

การเลื่อนการรับรู้กำไรระหว่างบริษัทในงวดที่มีการขายระหว่างกัน

ตัวอย่างที่ 5-5 สมมติว่าบริษัท ก เป็นเจ้าของ 90% ในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัททั้งสอง สำหรับปี 25X7 ก่อนการพิจารณากำไรในสินค้าคงเหลือ มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	100,000 บาท	50,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	60,000	35,000
กำไรขั้นต้น	40,000	15,000
ค่าใช้จ่าย	15,000	5,000
กำไรจากการดำเนินงาน	25,000	10,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,000	-
กำไรสุทธิ	34,000	10,000

บริษัท ก ขายสินค้าให้บริษัท ข ในราคา 15,000 บาท โดยรวมกำไรไว้ 6,250 บาท และสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25X7 ของบริษัท ข มี 40% ของสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก รวมไว้ด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือของ บริษัท ข 2,500 บาท (ราคาโอน 6,000 บาท - ราคาทุน 3,500 บาท) จะปรากฏอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานของบริษัท ก

บริษัท ก จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและเลื่อนการรับรู้กำไรที่อยู่ในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		9,000
บันทึกผลกำไรจากบริษัทย่อย		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	2,500	
เงินลงทุนในบริษัท ข		2,500
บันทึกการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือที่ขายให้บริษัท ข		

การบันทึกการข้งต้นในสมุดบัญชีของบริษัท ก ทำให้รายได้จากการลงทุนในบริษัท ข ลดลงจาก 9,000 บาท เหลือ 6,500 บาท ในงบการเงินรวมจะต้องตัดบัญชีขายและต้นทุนสินค้าขาย

เช่นเดียวกับการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือ รายการปรับปรุงและตัดบัญชี จะแสดงในกระดาษทำการ (บางส่วน) ดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการ (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข (90%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	100,000	50,000	(1) 5,000		135,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	6,500		(3) 6,500		
รวม	106,500	50,000			135,000
ต้นทุนสินค้าขาย	60,000	35,000	(2) 2,500	(1) 15,000	82,500
ค่าใช้จ่ายอื่น	15,000	5,000			20,000
รวม	75,000	40,000			102,500
กำไรสุทธิ	31,500	10,000			32,500
*NCI (10,000 x 10%)					- 1,000
**ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	31,500	10,000			31,500
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ	7,500			(2) 2,500	5,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx			(3) 6,500	

(1) ตัดบัญชีซื้อขายระหว่างบริษัท

(2) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด

(3) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

ให้แสดงยอด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7

โปรดสังเกตว่ากำไรสุทธิของบริษัท ก ตามส่วนได้เสียจะเท่ากับกำไรสุทธิรวม ซึ่งความเท่ากันนี้จะไม่เกิดขึ้นหากไม่มีรายการปรับปรุงในสมุดบัญชีของบริษัท ก ที่ลดส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จาก 9,000 บาท ให้เหลือ 6,500 บาท ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ 1,000 บาท จะไม่ถูกกระทบจากกำไรในสินค้าคงเหลือที่บริษัท ก ขายให้บริษัท ข เนื่องจากผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะมีส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยเท่านั้นและกำไรสุทธิที่บริษัท ข รายงานในปี 25X7 (เท่ากับกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว) ก็จะไม่เปลี่ยนแปลงจากกำไรในสินค้าคงเหลือที่ยังไม่เกิดขึ้นเช่นกัน (สินค้า

คงเหลือปลายงวดของบริษัท ข แสดงมูลค่ามากเกินไปด้วยจำนวนกำไรในสินค้าคงเหลือแต่ต้นทุนสินค้าขายจะไม่ถูกกระทบจากกำไรในสินค้าคงเหลือ)

การรับรู้กำไรระหว่างบริษัทจากการขายสินค้าให้ภายนอก

สมมติต่อไปว่าบริษัท ข ได้ขายสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก ในระหว่างปี 25X7 ออกไปทั้งหมดในปี 25X8 และไม่มีรายการค้าระหว่างบริษัท ก และบริษัท ข เกิดขึ้นในปี 25X8 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัททั้งสองสำหรับปี 25X8 ก่อนการพิจารณากำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดของบริษัท ข จำนวน 2,500 บาท มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	120,000 บาท	60,000 บาท
ต้นทุนสินค้าขาย	80,000	40,000
กำไรขั้นต้น	40,000	20,000
ค่าใช้จ่าย	20,000	5,000
กำไรจากการดำเนินงาน	20,000	15,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,500	-
กำไรสุทธิ	33,500	15,000

กำไรจากการดำเนินงานของบริษัท ก สำหรับปี 25X8 จะไม่เปลี่ยนแปลงจากกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด 31 ธันวาคม 25X7 ของบริษัท ข แต่กำไรสุทธิของบริษัท ข จะถูกกระทบเนื่องจากสินค้าคงเหลือต้นงวดของบริษัท ข ที่มีมูลค่าสูงไป 2,500 บาท จะทำให้ต้นทุนสินค้าขายมีค่าสูงไปด้วยหากพิจารณาในลักษณะของงบการเงินรวมส่วนในแง่ของบริษัท ก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในปี 25X7 ถือว่าเกิดขึ้นในปี 25X8 และบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จะต้องมีการปรับปรุงดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	13,500
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,500
บันทึกผลกำไรจากบริษัทย่อย	

เงินลงทุนในบริษัท ข	2,500
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	2,500

บันทึกกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจากการขายในบริษัท ข ในปี 25X7

ผลของการบันทึกรายการนี้จะทำให้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข เพิ่มขึ้นจาก 13,500 บาท เป็น 16,000 บาท และกำไรสุทธิของบริษัท ก จะเพิ่มขึ้นจาก 33,500 บาท เป็น 36,000 บาท รายการปรับปรุงนี้จะมีผลต่อการตัดบัญชีในกระดาษทำการ งบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปี 25X8 แสดงเฉพาะบางส่วน ได้ดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการ (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข (90%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขาย	120,000	60,000			180,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	16,000		(2) 16,000		
รวม	136,000	60,000			180,000
ต้นทุนสินค้าขาย	80,000	40,000		(1) 2,500	117,500
ค่าใช้จ่ายอื่น	20,000	5,000			25,000
รวม	100,000	45,000			142,500
กำไรสุทธิ	36,000	15,000			32,500
NCI (15,000 x 10%)					(1,000)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ แสดงฐานะการเงิน	36,000	15,000			36,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx		(1) 2,500	(2) 16,000	

(1) บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยการลดต้นทุนสินค้าขายให้แสดงตามราคาทุนและปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดตรงกับส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 พร้อมทั้งลดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(2) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8

การปรับปรุงรายการที่ (1) ในกระดาษทำการโดยการเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และเครดิตบัญชีต้นทุนสินค้าขาย จำนวน 2,500 บาท ก็เนื่องจากสินค้าคงเหลือต้นงวดของบริษัท ข ได้ปิดเข้าบัญชีต้นทุนสินค้าขายแล้วตามวิธีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง ดังนั้นจึงไม่สามารถปรับปรุงกับ

บัญชีสินค้าคงเหลือโดยตรงได้ ส่วนการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนก็เพื่อให้บัญชีเงินลงทุน ณ วันต้นงวดมียอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการรับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี 25X7 ที่ยังไม่เกิดขึ้นการปรับปรุงรายการนี้เพื่อให้บัญชีเงินลงทุนกลับไปแสดงยอด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 เพื่อให้มียอดตรงกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นงวดเช่นเดียวกันการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนนี้เป็นสิ่งสำคัญที่ต้องทำก่อนการตัดบัญชีเงินลงทุนกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยสำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิจะไม่ถูกกระทบ เนื่องจากการขายแบบ Downstream

5.5 กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่

เมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่จะทำให้ยอดขาย ต้นทุนสินค้าขาย และกำไรขั้นต้นของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น แต่จะไม่มีผลกระทบต่อกำไรจากการดำเนินงานของบริษัทใหญ่จนกว่าสินค้าจะนำออกขายให้กับหน่วยงานภายนอก อย่างไรก็ตามการขายสินค้าของบริษัทย่อยให้กับบริษัทใหญ่จะมีผลต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่เนื่องจากบริษัทใหญ่จะบันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยเต็ม 100% บริษัทใหญ่จะตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดทั้ง 100% แต่ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยไม่ถึง 100% บริษัทใหญ่จะตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดตามอัตราส่วนได้เสียของตนเท่านั้น (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

การเลื่อนการรับรู้กำไรระหว่างบริษัทในงวดที่มีการขายระหว่างกัน

ตัวอย่างที่ 5-6 สมมติว่าในระหว่างปี 25X7 บริษัทย่อย ข ขายสินค้าที่มีราคาทุน 7,500 บาท ให้กับบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ในราคา 20,000 บาท และบริษัท ก ก็ได้ขาย 60% ของสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข ให้กับหน่วยงานภายนอกไปในราคา 15,000 บาท ณ วันสิ้นปี สินค้าคงเหลือปลายปีจะมีกำไรรวมอยู่ด้วยเท่ากับ 5,000 บาท $[(20,000 - 7,500) \times 0.4]$ ถ้าบริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 50,000 บาท สำหรับปี 25X7 บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดรายวัน ดังนี้

กรณีที่ 1		กรณีที่ 2	
ถ้าบริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 100%		ถ้าบริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 75%	
เงินลงทุนในบริษัท ข	50,000	เงินลงทุนในบริษัท ข	37,500
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	50,000	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	37,500
บันทึกส่วนได้เสีย 100% ในกำไรสุทธิ 50,000 บาท ของบริษัท ข		บันทึกส่วนได้เสีย 75% ในกำไรสุทธิ 50,000 บาท ของบริษัท ข	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	5,000	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	3,750

เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000	เงินลงทุนในบริษัท	ข	3,750
ตัด 100% ของกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้น หรืออาจเลือกบันทึกรวมเป็นรายการเดียว โดยเดบิตเงินลงทุนในบริษัท ข และเครดิตส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข เท่ากับ 45,000 บาท ก็ได้		ตัด 75% ของกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้น หรืออาจเลือกบันทึกรวมเป็นรายการเดียว โดยเดบิตเงินลงทุนในบริษัท ข และเครดิตส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข เท่ากับ 33,750 บาท ก็ได้		
				[(50,000 - 5,000) x 75%]

การขายแบบ Upstream กำไรสุทธิได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะลดลงเนื่องจากต้องหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดออกจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรที่บริษัทย่อยรายงาน

กระดาศทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน) ของบริษัท ก และในบริษัทย่อย ข มีดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาศทำการ (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข 75%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	250,000	150,000	(1) 20,000		380,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	33,750		(3) 33,750		
รวม	283,750	150,000			380,000
ต้นทุนสินค้าขาย	100,000	80,000	(2) 5,000	(1) 20,000	165,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	50,000	20,000			70,000
รวม	150,000	100,000			235,000
กำไรสุทธิ	133,750	50,000			145,000
NCI (50,000 - 5,000) x 25%					(11,250)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	133,750	50,000			133,750
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ	10,000			(2) 5,000	5,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx			(3) 33,750	

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างบริษัท
- (2) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด โดยการปรับปรุงต้นทุนสินค้าขายและสินค้าคงเหลือให้แสดงตามราคาทุน
- (3) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นงวด

การรับรู้กำไรระหว่างบริษัทจากการขายสินค้าให้ภายนอก

ผลของกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดที่มีต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ และกำไรสุทธิรวมจะตรงกันข้ามกับผลของกำไรในสินค้าปลายงวด นั่นคือความสัมพันธ์ระหว่างกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (ปีที่มีการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน) และกำไรสุทธิรวมจะเป็นไปในทางเดียวกันในขณะที่ความสัมพันธ์ระหว่างกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด (ปีที่ขายสินค้าให้กับหน่วยงานภายนอก) และกำไรสุทธิรวมจะเป็นไปในทางตรงกันข้าม

สมมติว่าในปีต่อมา ปี 25X8 ไม่มีรายการค้าเกิดขึ้นระหว่างบริษัททั้งสอง บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิในปี 25X8 60,000 บาท บริษัท ก จะบันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	45,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		45,000
บันทึกส่วนได้เสีย 75% ในกำไรสุทธิของบริษัท ข 60,000 บาท		
เงินลงทุนในบริษัท ข	3,750	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		3,750
บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด 75% ของ 5,000 บาท		

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน) ของบริษัท ก และส่วนได้เสีย 75% ในบริษัทย่อย ข แสดงได้ดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X8

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข 75%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	275,000	160,000			435,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	48,750		(2) 8,750		
รวม	323,750	60,000			435,000
ต้นทุนสินค้าขาย	120,000	85,000		(1) 5,000	200,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	60,000	15,000			75,000
รวม	180,000	100,000			275,000
กำไรสุทธิ	143,750	60,000			160,000
NCI(50,000 - 5,000) x 25%					(16,250)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	143,750	60,000			143,750
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx		(1) 3,750	(2) 48,750	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
1 มกราคม 25X8		xxx	(1) 1,250		

(1) บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยการลดต้นทุนสินค้าขายให้แสดงตามราคาทุนและปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงโดยตรงกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 พร้อมทั้งลดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(2) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8

เมื่อการขายสินค้าเป็นแบบ Upstream กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดจะต้องจัดสรรให้กับบัญชีเงินลงทุน (75%) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (25%) ทั้งนี้เพื่อเป็นการปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในปีก่อนให้แสดงยอดที่ถูกต้อง ตัวอย่าง กระดาษ ทำการ- กำไรระหว่างบริษัทเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream sales)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตัวอย่างที่ 5 – 7 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด 945,000 บาท เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 ณ วันนีสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 1,000,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ข เท่ากับมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ซื้อ (1,050,000 บาท \times 90%) ดังนั้น จึงไม่มีการกระจายผลต่างไปยังสินทรัพย์หรือหนี้สิน

บริษัท ก ขายสินค้าให้กับบริษัท ข เช่นเดียวกันกับการขายตามปกติ ข้อมูลทางการค้าของบริษัททั้งสองสำหรับปี 25X1 มีดังนี้

ขายสินค้าให้กับบริษัท ข ในปี 25X5 (ราคาทุน 150,000 บาท)	200,000 บาท
กำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4	20,000 บาท
กำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5	25,000 บาท
บัญชีเจ้าหนี้ – บริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5	100,000 บาท

วิธีส่วนได้เสีย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 1,285,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสีย 90% ของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัท ข 1,450,000 บาท หักด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 20,000 บาท ในระหว่างปี 25X5 บริษัท ก บันทึกรายการในสมุดรายวันสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินสด	90,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		90,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข (100,000 \times 90%)		
เงินลงทุนในบริษัท ข	265,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		265,000

บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (300,000 \times 90%)	270,000 บาท
บวก กำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี (31 ธันวาคม 25X4)	20,000
หัก กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี (31 ธันวาคม 25X5)	(25,000)
	265,000

เนื่องจากการขายสินค้าระหว่างบริษัท ก และบริษัท ข เป็น Downstream sale คือ บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย ดังนั้นกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีทั้งจำนวน จะนำมารับรู้ในปี 25X5 ส่วนกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีทั้งหมด จะนำไปรับรู้ในปีต่อไปเมื่อขายสินค้าให้กับบุคคลภายนอก บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นจาก 1,285,000 บาท ณ วันต้นปีเป็น 1,460,000 บาท ณ วันปลายปี ยอดที่เพิ่มขึ้นจาก รายได้ 265,000 บาท หักด้วยเงินปันผล 90,000 บาท

ตารางที่ 5 - 1 แสดงกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ 31 ธันวาคม 25X5 ของทั้งสองบริษัท
บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	10,000,000	3,000,000	(1) 200,000		12,800,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	265,000		(4) 265,000		
รวม	10,265,000	3,000,000			12,800,000
ต้นทุนขายสินค้า	5,500,000	2,000,000	(3) 25,000	(1) 200,000	7,305,000
				(2) 20,000	
ค่าใช้จ่ายอื่น	3,500,000	00,000			4,200,000
รวม	9,000,000	2,700,000			11,505,000
กำไรสุทธิ	1,265,000	300,000			1,295,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*			(5) 30,000		(30,000)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	1,265,000	300,000			1,265,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	(500,000)				(500,000)
บริษัท ข	(100,000)			(4) 90,000	
				(5) 10,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	2,705,000	650,000			2,705,000
งบแสดงฐานะการเงิน					

เงินสด	300,000	50,000			
ลูกหนี้	700,000	200,000			
สินค้าคงเหลือ	900,000	450,000			
สินค้าหมุนเวียนอื่น	640,000	100,000			

ตารางที่ 5-2 วิธีได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Downstream
บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
โรงงานและอุปกรณ์	8,000,000				
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,460,000	1,200,000	(2) 20,000	(4) 175,000	
				(6) 1,305,000	
รวมสินทรัพย์	12,000,000	2,000,000			12,415,000
เจ้าหนี้	800,000	150,000	(7) 100,000		850,000
หนี้สินอื่น	495,000	200,000			695,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	8,000,000				8,000,000
บริษัท ข		1,000,000	(6) 1,000,000		
กำไรสะสมยกมา	2,705,000	650,000			2,705,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
1 ม.ค.				(6) 145,000	
31 ธ.ค.				(5) 20,000	165,000
รวมหนี้สินและส่วน ของเจ้าของผู้ถือหุ้น	12,000,000	2,000,000			12,415,000

(1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน

(2) ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวด

(3) ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด

(4) ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยการตัดบัญชี ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และเงินปันผลจ่าย

(5) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล

(6) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ของบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด

(7) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการแสดงในรูปแบบของการบันทึกรายการ ในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) ขาย	200,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		200,000
ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน		
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	20,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		20,000
ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวด		
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	25,000	
สินค้าคงเหลือ		25,000
ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด		
(4) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	265,000	
เงินปันผลจ่าย		90,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		175,000

ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และเงินปันผลจ่าย

(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ	30,000	
เงินปันผล - บริษัท ข		10,000

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 20,000
 บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล

(6) หุ้นสามัญ – บริษัท ข	1,000,000	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	450,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		1,305,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		145,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย และบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด		
(7) เจ้าหนี้	100,000	
ลูกหนี้		100,000
ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน		

จากตาราง 5 – 1 จะสังเกตได้ว่ากำไรสุทธิของบริษัท ก (1,265,000 บาท) เท่ากับกำไรสุทธิรวม และกำไรสะสมของบริษัท ก (2,705,000) เท่ากับกำไรสะสมรวมเช่นกัน ทั้งนี้เนื่องจากการใช้วิธีส่วนได้เสียที่สมบูรณ์ในการบันทึกบัญชี เนื่องจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทเป็นแบบ Downstream ดังนั้นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ณ วันต้นงวด (145,000) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ (30,000) จึงไม่ถูกกระทบจากรายการค้าระหว่างบริษัทที่เกิดขึ้น

วิธีราคาทุน

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัท ข บัญชีเงินลงทุนและบัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 จะมียอดคงเหลือในงบการเงินเฉพาะกิจการต่ำไปในจำนวนที่เท่ากัน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จปี 25X5 แสดงบัญชีเงินปันผลรับ 90,000 บาท แทนแสดงบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข หากใช้วิธีส่วนได้เสียบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข คงเหลือ 945,000 บาท เท่ากับจำนวนเงินที่บริษัท ก จ่ายลงทุนซื้อหุ้น

การแปลงเป็นวิธี Equity (Conversion to equity method)

ตารางที่ C5 – 1 แสดงการคำนวณเพื่อแปลงจากวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ตัวเลขที่ได้จะนำไปใช้ปรับปรุงในกระดาษทำการ ซึ่งแสดงในรูปของสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	90,000
------------------	--------

เงินลงทุนในบริษัท ข	515,000
กำไรสะสม - บริษัท ก	340,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	265,000

ตัดบัญชีเงินปันผลรับ บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ปรับปรุงเงินลงทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสียและแปลงกำไรสะสมของบริษัท ก ให้เท่ากับกำไรสะสมรวมต้นปี

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการในตารางที่ 5 - 1 ตามวิธีส่วนได้เสีย

ตารางที่ C5 - 1 แสดงการเปลี่ยนวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

	กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	เงินลงทุนใน บริษัท ข	รายได้จาก บริษัท ข	เงินปันผล รับ
ผลกระทบปีก่อน90% ของกำไรที่ยังจัดสรรของ บริษัท ข จากวันที่ 1 ก.ค. 25X1ถึงวันที่ 31 ธ.ค. 25X4 (450,000 - 50,000) X90%	360,000	360,000		
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นใน สินค้า 31 ธ.ค. 25X4	(20,000)	(20,000)		
ผลกระทบปีนี้จัดประเภท เงินปันผล ใหม่โดย นำไปลดเงินลงทุน		(90,000)		(90,000)

(100,000×90%)				
ส่วนได้เสียในกำไรของปี 25X5(300,000×90%)		270,000	270,000	
กำไรในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X4 ของบริษัท ข		20,000	20,000	
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นใน สินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X5 ของ บริษัท ข		(25,000)	(25,000)	
รายการปรับปรุงใน กระดาษทำการเพื่อแปลง วิธีราคาทุน เป็นวิธีส่วนได้เสีย	340,000	515,000	265,000	(90,000)

วิธีธรรมเนียมปฏิบัติ (Traditional method)

เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย การปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมโดยวิธีธรรมเนียมปฏิบัติไม่จำเป็นต้องแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย รายการปรับปรุงและตัดบัญชีแสดงอยู่ในกระดาษทำการตามตารางที่ T5 – 1

ตารางที่ T5 – 1 วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 90% Downstream (Traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	10,000,000	3,000,000	(1) 200,000		12,800,000
เงินปันผลรับ			(4) 90,000		
	90,000				
ต้นทุนสินค้าขาย	(5,500,000)	(2,000,000)	(3) 25,000	(1) 200,000	7,305,000
				(2) 20,000	
ค่าใช้จ่ายอื่น	(3,500,000)	(700,000)			4,200,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม(300,000 x 10%)			(5) 30,000		(30,000)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	1,090,000	300,000			1,265,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	1,600,000		(2) 20,000	(6) 360,000	1,940,000
บริษัท ข		450,000	(7) 450,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	1,090,000	300,000			1,265,000
ยกมา					
เงินปันผลจ่าย					
บริษัท ก	(500,000)				(500,000)
บริษัท ข		(100,000)		(4) 90,000	
				(5) 10,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	2,190,000	650,000			2,705,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	300,000	50,000			350,000
ลูกหนี้	700,000	200,000		(8) 100,000	800,000
สินค้าคงเหลือ	900,000	450,000		(3) 25,000	1,325,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	640,000	100,000			740,000
โรงงานและอุปกรณ์	8,000,000	1,200,000			9,200,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	945,000		(6) 360,000	(7) 1,305,000	
รวมสินทรัพย์	11,485,000	2,000,000			12,415,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
เจ้าหนี้	800,000	150,000	(8) 100,000		850,000
หนี้สินอื่น	495,000	200,000			695,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	8,000,000				8,000,000
บริษัท ข		1,000,000	(7) 1,000,000		
กำไรสะสมยกมา	2,190,000	650,000			2,705,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
1 ม.ค.				(7) 145,000	
31 ธ.ค.				(5) 20,000	165,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	11,485,000	2,000,000			12,415,000

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน
- (2) ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวดและกำไรสะสมต้นงวดของบริษัท ก สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าต้นงวด
- (3) ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด
- (4) ตัดเงินปันผลรับกับ 90% ของเงินปันผลจ่ายบริษัท ข
- (5) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล
- (6) ปรับเพิ่มกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ก ด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้นถึงต้นปีที่ทำงาน
- (7) ตัดบัญชีเงินลงทุนและยอดคงเหลือของบัญชีทุน
- (8) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และลูกหนี้ระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

- | | |
|---------|---------|
| (1) ขาย | 200,000 |
|---------|---------|

ต้นทุนสินค้าขาย	200,000	
ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน		
(2) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก	20,000	
ต้นทุนสินค้าขาย	20,000	
ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวดและกำไรสะสมต้นงวดของบริษัท ก สำหรับกำไรที่ยัง ไม่เกิดขึ้นในสินค้าต้นงวด		
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	25,000	
สินค้าคงเหลือ	25,000	
ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด		
(4) เงินปันผลรับ	90,000	
เงินปันผลจ่าย	90,000	
ตัดเงินปันผลรับกับ 90% ของเงินปันผลจ่ายบริษัท ข		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	30,000	
เงินปันผลจ่าย	10,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.	20,000	
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล		
(6) เงินลงทุนในบริษัท ข	360,000	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก	360,000	
ปรับเพิ่มกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ก ด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้นถึงต้นปีที่ทำงาน		
(7) หุ้นสามัญ – บริษัท ข	1,000,000	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	450,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,305,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	145,000	
ตัดบัญชีเงินลงทุนกับยอดคงเหลือของบัญชีทุน		

(8) เจ้าหนี้	100,000	
ลูกหนี้		100,000
ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน		

ตัวอย่างกระดาษทำการ – กำไรระหว่างบริษัท
เมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream sales)

ตัวอย่างที่ 5-8 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เป็นเงิน 480,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X6 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 500,000 บาทและกำไรสะสม 100,000 บาท เนื่องจากราคาทุนของเงินลงทุนเท่ากับมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ดังนั้น จึงไม่มีผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีจากการร่วมธุรกิจ บริษัท ข ขายสินค้าให้กับบริษัท ก เช่นเดียวกับการขายปกติ ข้อมูลทางการค้าระหว่างบริษัททั้งสองสำหรับปี 25X7 มีดังนี้

ขายสินค้าให้กับบริษัท ก -25X7	300,000 บาท
กำไรในสินค้าคงเหลือในบริษัท ก ณ 31 ธันวาคม 25X6	40,000
กำไรในสินค้าคงเหลือในบริษัท ก ณ 31 ธันวาคม 25X7	30,000
บัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างบริษัท ณ 31 ธันวาคม 25X7	50,000

วิธีส่วนได้เสีย

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 568,000 บาท ซึ่งเท่ากับส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข 600,000 บาท ($750,000 \times 80\%$) หักด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 (80% ของ 40,000 บาท) สำหรับสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข ระหว่างปี 25X7 บริษัท ก ได้บันทึกรายการในสมุดรายวันสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสียดังนี้

เงินสด	40,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		40,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข ($50,000 \times 80\%$)		
ลงทุนในบริษัท ข	88,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		88,000

บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (100,000 × 80%)	80,000 บาท
บวก : 80% ของกำไรในสินค้าต้นปี 25X6 40,000 บาท	32,000
บวก : 80% ของกำไรในสินค้าปลายปี 25X7 30,000 บาท	(24,000)
	<u>88,000</u>

การขายสินค้าระหว่างบริษัทในตัวอย่างนี้เป็นแบบ Upstream sales คือบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ ดังนั้นกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี 25X6 จะนำมาปรับรูปในปี 25X7 เพียง 80% ของ 40,000 บาท เท่านั้น เช่นเดียวกับกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี 25X7 ซึ่งจะรับรู้เป็นกำไรของปีถัดไปเพียง 80% ของ 30,000 บาท สำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ระหว่างปี 25X7 88,000 บาท และลดลงด้วยเงินปันผลที่รับจากบริษัท ข 40,000 บาท ดังนั้นเงินลงทุนในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นจาก 568,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เป็น 616,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ของทั้งสองบริษัท แสดงอยู่ในตารางที่ 5-2

ตารางที่ 5-3 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% Upstream

บริษัท ก ละบริษัทย่อย ข

กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย: บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	3,000,000	1,500,000	(1)300,000		4,200,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข			(4) 88,000		
รวม	88,000				
ต้นทุนสินค้าขาย	3,088,000	1,500,000	(3) 30,000	(1)300,000	4,200,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	2,000,000	1,000,000		(2) 40,000	2,690,000
รวม	588,000	400,000			988,000

กำไรสุทธิ	2,588,000	1,400,000			3,678,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*	500,000	100,000	(5)	22,000	522,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	500,000	100,000			(20,000)
งบกำไรสะสม			(6)	250,000	500,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X7	1,000,000	250,000			1,000,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	500,000	100,000	(4)	40,000	500,000
เงินปันผลจ่าย	(400,000)	(50,000)	(5)	10,000	(400,000)
	1,100,000	300,000			1,100,000
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X7					

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	200,000	50,000			250,000
ลูกหนี้	700,000	100,000		(7) 50,000	750,000
สินค้าคงเหลือ	1,100,000	200,000		(3) 30,000	1,270,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	384,000	150,000			534,000
โรงงานและอุปกรณ์	2,000,000	500,000			2,500,000

* NCI = (100,000 + 40,000 - 30,000) × 0.2 = 22,000 บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
เงินลงทุนในบริษัท ข	616,000		(2) 32,000	(4) 48,000 (6) 600,000	
รวมสินทรัพย์	5,000,000	1,000,000			5,304,000
เจ้าหนี้	500,000	150,000	(7) 50,000		600,000
หนี้สินอื่น	400,000	50,000			450,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	3,000,000				3,000,000
บริษัท ข		500,000	(6) 500,000		
กำไรสะสมยกมา	1,100,000	300,000			1,100,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ					
ควบคุม			(2) 8,000	(6) 150,000	
1 ม.ค. 25X7				(5) 12,000	154,000
31 ธ.ค. 25X7					
รวมหนี้สินและส่วน	5,000,000	1,000,000			5,304,000
ของผู้ถือหุ้น					

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน
 - (2) บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยปรับปรุงต้นทุนสินค้าขาย และกระจายกำไร 80% ให้กับบริษัทใหญ่และ 20% ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม
 - (3) ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด
 - (4) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข
 - (5) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล
 - (6) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด
 - (7) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน
- รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในตารางที่ 5-2 สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ขาย	300,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		300,000
ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน		
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	32,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25X7	8,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		40,000
บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยปรับปรุงต้นทุนสินค้าขาย		
และกระจายกำไร 80% ให้กับบริษัทใหญ่และ 20% ให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	30,000	
สินค้าคงเหลือ		30,000
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด		
(4) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	88,000	
เงินปันผลจ่าย		40,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		48,000
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	22,000	
เงินปันผลจ่าย		10,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X7		12,000
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล		
(6) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	250,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข		500,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		600,000

ลิขสิทธิ์ของภาควิชาการบัญชีมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 มค. 150,000
 ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและ
 บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด

(7) เจ้าหนี้ 50,000
 ลูกหนี้ 50,000
 ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมตามตัวอย่างที่ 5 - 8 (Upstream sales) จะคล้ายกับกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมตามตัวอย่างที่ 5 - 7 (Downstream Sales) แต่ต่างกันตรงที่รายการปรับปรุงรายการที่ (2) ซึ่งได้จัดสรรกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือต้นงวดไปยังบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย (80%) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%) การจัดสรรเป็นสิ่งจำเป็นเนื่องจากกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสินค้าที่บริษัทย่อยขายให้บริษัทใหญ่ได้รวมเป็นส่วนหนึ่งของกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในปี 25X6 ส่วนของบริษัทใหญ่ในกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นมีเพียง (80%) หรือ 40,000 บาท อีก 20% เป็นผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนั้น จึงจำเป็นต้องลดส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวดลง 8,000 บาท จาก 150,000 บาท (20%ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย 750,000 บาท) เหลือ 142,000 บาท [20%ของส่วนของผู้ถือหุ้นที่รับรู้แล้ว 710,000 บาท (750,000 - 40,000)] ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม การคำนวณกำไรสุทธิที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในของปี 25X7 บริษัท ก จะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นก่อนคุณด้วยเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนี้

กำไรสุทธิของบริษัท ข	100,000	บาท
บวก:กำไรของสินค้าปี 25X6 ที่รับรู้ในปี 25X7	40,000	
หัก:กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X7	<u>(30,000)</u>	
กำไรสุทธิของบริษัท ข ที่เกิดขึ้นแล้ว	110,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>20%</u>	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	<u>22,000</u>	

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 154,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ที่แสดงในกระดาษทำการได้มาจากกำไรสุทธิในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 22,000 บวกด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด 142,000 บาทและหักด้วยเงินปันผลของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 10,000 บาท หรืออาจเลือกคำนวณจากการนำกำไรในสินค้าที่ยังไม่เกิดขึ้นในวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ไปหักออกจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 และคูณส่วนของหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกิดขึ้นแล้วด้วยส่วนของหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม $20\%[(800,000 - 30,000) \times 20\% = 154,000 \text{ บาท}]$

วิธีราคาทุน

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ข สำหรับปี 25X6 และ 25X7 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะมียอดคงเหลือ 480,000 บาท ซึ่งเท่ากับต้นทุนเงินลงทุน ณ วันซื้อหุ้น

การแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method)

ตารางที่ C5 - 2 แสดงการคำนวณเพื่อแปลงจากวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ตัวเลขที่คำนวณได้จะนำไปใช้ในกระดาษทำการ ซึ่งแสดงในรูปของสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	40,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	136,000	
กำไรสะสม - บริษัท ก		88,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		88,000

ตัดบัญชีเงินปันผลรับ บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ปรับปรุงเงินลงทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสียและแปลงกำไรสะสมของบริษัท ก ให้เท่ากับกำไรสะสมรวมต้นปีรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการในตารางที่ 5 - 2 ตามวิธีส่วนได้เสีย

ตารางที่ C5 - 2 แสดงการแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

(หน่วย: บาท)

	กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X6	เงินลงทุนใน บริษัท ข	รายได้จาก บริษัท ข	เงินปันผลรับ
ผลกระทบปีก่อน				
80% ของกำไรที่ยังไม่จัดสรรของบริษัท ข จากวันที่ 2 ม.ค. 25X6 ถึงวันที่ 31 ธ.ค. 25X6 (250,000 - 100,000)× 80%				
80% ของกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X6 ของบริษัท ก (40,000 ×80%)	120,000	120,000		
ผลกระทบปีนี้				
จัดประเภทเงินปันผล รับใหม่โดยนำไปลดเงินลงทุน (50,000×80%)	(32,000)	(32,000)		
ส่วนได้เสียในกำไรของบริษัท ข ในปี 25X7 (100,000 ×80%)				(40,000)
80% ของกำไรในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X6 ของ บริษัท ก (40,000×80%)		(40,000) 80,000	80,000 32,000	
80% ของกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X7 ของบริษัท ก 30,000×80%)				
รายการปรับปรุงของ ปี 25X7 ใน กระดาษทำการเพื่อแปลงวิธีราคาทุนเป็น วิธีส่วนได้เสีย		32,000 (24,000)	(24,000)	
	<u>88,000</u>	<u>136,000</u>	<u>88,000</u>	<u>(40,000)</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

วิธีธรรมนิยมปฏิบัติ (Traditional method)

เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับการเงินรวมโดยใช้วิธีธรรมนิยมปฏิบัติไม่จำเป็นต้องแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสียรายละเอียดของการจัดทำงบการเงินรวมแสดงอยู่ในกระดาษทำการตามตารางที่ T5-2

ตารางที่ T5-2 วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 80% Upstream (traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย:บาท)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	3,000,000	1,500,000			
เงินปันผลรับ	40,000				
ต้นทุนสินค้าขาย	(2,000,000)	(1,000,000)			
ค่าใช้จ่ายอื่น	(588,000)	(400,000)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	452,000	100,000			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	912,000		(2) 32,000	(6)120,000	1,000,000
บริษัท ข		250,000	(7)250,000		500,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่		100,000			
ยกมา	452,000				(400,000)
เงินปันผลจ่าย	(400,000)	(50,000)		(4) 40,000	
				(5) 10,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	964,000	300,000			1,100,000

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	200,000	50,000			250,000
ลูกหนี้	700,000	100,000			750,000
สินค้าคงเหลือ	1,100,000	200,000			1,270,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	384,000	150,000		(8) 50,000	534,000
โรงงานและอุปกรณ์	2,000,000	500,000		(3) 30,000	2,500,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	480,000		(6) 120,000	(7) 600,000	
รวมสินทรัพย์	<u>4,854,000</u>	<u>1,000,000</u>			<u>5,304,000</u>
เจ้าหนี้	500,000	150,000	(8) 50,000		600,000
หนี้สินอื่น	400,000	50,000			450,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	3,000,000				3,000,000
บริษัท ข		500,000			
กำไรสะสมยกมา	964,000	300,000	(7) 500,000		1,100,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
1 ม.ค. 25X7			(2) 8,000	(7) 150,000	
31 ธ.ค. 25X7				(5) 12,000	154,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>4,864,000</u>	<u>1,000,000</u>			<u>5,304,000</u>

*Noncontrolling interest share = $(100,000 + 40,000 - 30,000) \times 0.2 = 22,000$ บาท

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน
- (2) บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยปรับปรุงต้นทุนสินค้าขาย และกระจายกำไร 80% ให้กับบริษัทใหญ่ 20% ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- (3) ตัดกำไรในสินค้าปลายงวด
- (4) ตัดบัญชีเงินปันผลรับกับเงินปันผลจ่าย
- (5) บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล

(6) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้นจนถึงต้นปีที่จัดทำงบ

(7) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด

(8) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในตารางที่ T5 - 2 สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ขยาย	300,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		300,000
ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน		
(2) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	32,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.25X7		8,000
ต้นทุนสินค้าขาย		40,000
บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยปรับปรุงต้นทุนสินค้าขาย และกระจายกำไร 80% ให้กับบริษัทใหญ่และ 20% ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ		
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	30,000	
สินค้าคงเหลือ		30,000
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด		
(4) เงินปันผล	40,000	
เงินปันผลจ่าย		40,000
ตัดบัญชีเงินปันผลรับกับเงินปันผลจ่าย		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม-กำไรสุทธิ	22,000	
เงินปันผลจ่าย		10,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 25X7		12,000
บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล		
(6) เงินลงทุนในบริษัท ข		120,000

กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ก	120,000
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อจนถึงวันที่จัดทำงบ 80% (250,000-100,000)	
(7) กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ข	250,000
หุ้นสามัญ-บริษัท ข	500,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	600,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	100,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด	
(8) เจ้าหนี้	50,000
ลูกหนี้	50,000
ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน	

5.6 สรุป

การซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทจะก่อให้เกิดยอดขาย และต้นทุนสินค้าขาย (หรือซื้อ) ที่ตรงกันข้ามกัน ซึ่งบัญชีดังกล่าวจะต้องถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวม รายการซื้อขายระหว่างบริษัทอาจทำให้ต้องตัดกำไรในสินค้าคงเหลือถ้าสินค้าที่เคลื่อนย้ายระหว่างบริษัทในเครือ ยังไม่ได้ขายให้กับหน่วยงานภายนอก การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือเพื่อจัดทำงบการเงินรวมนี้ ทิศทางการขายสินค้าระหว่างบริษัท (Downstream หรือ Upstream) เป็นสิ่งสำคัญที่ต้องนำมาพิจารณาในการคำนวณกำไรสุทธิรวมและกำไรสุทธิที่เป็นได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ถ้าเป็นการขายแบบ Upstream NCI ในกำไรสุทธิ = (กำไรสุทธิของบริษัทย่อย + กำไรสินค้าต้นงวด - กำไรในสินค้าปลายงวด) \times อัตราส่วนได้เสียของ NCI แต่ถ้าเป็นการขายแบบ Downstream กำไรสุทธิที่บริษัทย่อยรายงานถือว่าเป็นกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว จึงไม่ต้องนำกำไรในสินค้าคงเหลือมาปรับปรุงอีก

แบบฝึกหัดบทที่ 5

เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

1. บริษัท คิม จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของหุ้น 90% ในบริษัท นัตดา จำกัด ได้ขายสินค้าให้กับ บริษัท นัตดา จำกัด 50,000 บาท ในระหว่างปี 25X6 บริษัท คิม จำกัด บวกกำไรไว้ 10% ของราคาขายสินค้าคงเหลือปลายปีของบริษัท นัตดา จำกัด 35% เป็นสินค้าที่ซื้อระหว่างบริษัท คิม จำกัด ระหว่างการจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมปี 25X6 นักบัญชีปรับปรุงรายการกำไรระหว่างสินค้าคงเหลือปลายปี ผลกระทบที่มีต่องบการเงินรวมคือ

- ก. กำไรสุทธิสูงไป สินค้าคงเหลือปลายปีต่ำไป
- ข. กำไรสุทธิต่ำไป กำไรสะสมสูงไป
- ค. กำไรสุทธิสูงไป สินค้าคงเหลือปลายปีสูงไป
- ง. กำไรสุทธิต่ำไป สินค้าคงเหลือปลายปีสูงไป

2. บริษัท มั่นคง จำกัด เป็นบริษัทย่อยที่ถูกซื้อหุ้นทั้งหมดโดยบริษัทใหญ่ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัท มั่นคง จำกัด ซื้อสินค้าทั้งหมดจากบริษัทใหญ่ ณ วันที่ซื้อหุ้น บริษัท มั่นคง จำกัด มีสินค้าคงเหลืออยู่ 30,000 บาท ระหว่างปีบริษัทใหญ่ขายสินค้า 42,000 บาท ให้กับบริษัท มั่นคง จำกัด โดยได้ตั้งราคาขายไว้สูงกว่าราคาทุน 40% ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 สินค้าคงเหลือของบริษัทใหญ่เท่ากับ 40,000 บาท และสินค้าคงเหลือในงบการเงินรวมเท่ากับ 60,000 บาท รายการตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือที่ปรากฏในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมจะเป็นแบบใด

ก	ต้นทุนสินค้าขาย	8,000	
	สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X7		8,000
ข	สินค้าคงเหลือ 1 ม.ค. 25X7	8,000	
	ต้นทุนสินค้าขาย		8,000
ค.	ต้นทุนสินค้าขาย	5,715	
	สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X7		5,715
ง.	สินค้าคงเหลือ 1 ม.ค. 25X7	5,715	
	ต้นทุนสินค้าขาย		5,715

3. บริษัท ประรณนา จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 70% บริษัท คมสัน จำกัด ในปี 25X2 บริษัท คมสัน จำกัด รายงานกำไรสุทธิสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3 และ 25X4 เท่ากับ 80,000 บาท และ 90,000 บาท ตามลำดับระหว่างปี 25X3 บริษัท คมสัน จำกัด ขายสินค้าให้กับบริษัทประรณนาในราคา 10,000

- ให้ทำ**
1. บันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ที่เกี่ยวกับส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย
 2. บันทึกรายการปรับปรุงที่เกิดขึ้นในกระดาษทำการ สำหรับปี 25X9 อันเกี่ยวกับการโอนสินค้าระหว่างบริษัทในรูปของสมุดรายวัน
 3. คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย

7. บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัททั้งสองขายสินค้าให้แก่กัน โดยบวกกำไรตามปกติ ต่อไปนี้เป็นยอดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวดสำหรับงวด 3 ปี

	กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวด (บาท)		
	25X1	25X2	25X3
บริษัท ก	1,000	3,000	2,000
บริษัท ข	5,000	4,000	6,000

ให้ทำ สมมติว่าบริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 20,000 บาท ในแต่ละปี (25X1, 25X2, 25X3) จงคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย

8. ระหว่างปี 25X6 บริษัท กันยา จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 85% ของบริษัท สิงหา จำกัด ได้ขายสินค้าราคาทุน 40,000 บาท ให้กับบริษัท สิงหา จำกัด ในราคา 70,000 บาท ซึ่งให้บริษัท กันยา จำกัด มีกำไร 30,000 บาท บริษัท กันยา จำกัด ได้ซื้อสินค้าจากบริษัท สิงหา จำกัด ในระหว่างปีเดียวกันด้วยเป็นเงิน 50,000 บาท ซึ่งบริษัท สิงหา จำกัด ได้รวมกำไรไว้ 10,000 บาท สินค้าคงเหลือปลายปี 25X6 ของบริษัท กันยา จำกัด และบริษัท สิงหา จำกัด ประกอบด้วย สินค้าที่ซื้อขายระหว่างกัน 30% และ 40% ตามลำดับ สินค้าคงเหลือต้นปี 25X6 ของบริษัท กันยา จำกัด และบริษัท สิงหา จำกัด ประกอบด้วยกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือที่ขายให้แก่กัน 6,000 บาท และ 8,000 บาท ตามลำดับ บริษัท กันยา จำกัด รายงานขาดทุนสุทธิสำหรับปี 25X6 4,000 บาท

- ให้ทำ**
1. บันทึกรายการกำไร (ขาดทุน) จากบริษัท กันยา จำกัด ในสมุดบัญชีของบริษัท สิงหา จำกัด
 2. บันทึกรายการปรับปรุงที่เกิดขึ้นในกระดาษทำการ สำหรับปี 25X6 อันเกี่ยวกับการโอนสินค้าระหว่างบริษัทในรูปของสมุดรายวัน
 3. คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร (ขาดทุน) สุทธิของบริษัทย่อย

9. ในวันที่ 1 มกราคม 25X3 บริษัท จอมทอง จำกัด จ่ายเงินสด 12,000 บาท เพื่อซื้อ 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท บุญเลิศ จำกัด ในวันซื้อหุ้น หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท บุญเลิศ จำกัด มียอดคงเหลือ 6,000 บาท และ 4,000 บาท ตามลำดับ ณ วันซื้อหุ้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท บุญเลิศ จำกัด มีมูลค่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินของบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 มีดังนี้

(หน่วย : บาท)

	บริษัท จอมทอง จำกัด	บริษัท บุญเลิศ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	30,000	20,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	2,390	(15,000)
ต้นทุนสินค้าขาย	(20,000)	(2,000)
ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายตัดบัญชี	(3,000)	(1,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(2,000)	
กำไรสุทธิ	<u>7,390</u>	<u>2,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค.25X4	15,000	7,000
กำไรสุทธิ	7,390	2,000
เงินปันผลจ่าย	(5,000)	(1,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.25X4	<u>17,390</u>	<u>8,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	4,220	5,000
สินค้าคงเหลือ	10,000	5,000
เงินลงทุนในบริษัท บุญเลิศ จำกัด	15,170	
อุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>18,000</u>	<u>9,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>47,390</u>	<u>19,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	10,000	5,000
หุ้นสามัญ	20,000	6,000

กำไรสะสม	<u>17,390</u>	<u>8,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>47,390</u>	<u>19,000</u>

ระหว่างปี 25X4 บริษัท จอมทอง จำกัด ขายสินค้าราคาทุน 2,000 บาท ให้กับบริษัท บุญเลิศ จำกัด ในราคา 3,000 บาท บริษัทจอมทองก็ซื้อสินค้าจากบริษัทบุญเลิศระหว่างปีเช่นเดียวกัน เป็นเงิน 4,000 บาท ซึ่งได้รวมกำไรขั้นต้นไว้แล้ว 2,000 บาท สินค้าคงเหลือปลายปี 25X4 ของบริษัท จอมทอง จำกัด และบริษัท บุญเลิศ จำกัด ได้รวม 10% ของกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าที่โอนให้กัน สินค้าคงเหลือต้นปี 25X4 ของบริษัท จอมทอง จำกัด และบริษัท บุญเลิศ จำกัด ประกอบด้วยกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือที่ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น 300 บาทและ 600 บาท ตามลำดับ บริษัท บุญเลิศ จำกัด รายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25X8 จำนวน 4,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 1,000 บาท

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัท จอมทอง จำกัด และบริษัทย่อย

10. บริษัท จริงแท้ จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 75% ในบริษัท สีสรร จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X7 ในมูลค่าตามบัญชี 75,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท สีสรร จำกัด ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 75,000 บาท และกำไรสะสม 25,000 บาท บริษัททั้งสองขายสินค้าให้แก่กันในราคาสูงกว่าทุน 20% ระหว่างปี 25X7 บริษัท สีสรร จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 20,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 6,000 บาท ต่อไปนี้เป็นข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ของบริษัททั้งสอง

	(หน่วย : บาท)	
	บริษัท จริงแท้ จำกัด	บริษัท สีสรร จำกัด
เงินสด	79,300	50,000
ลูกหนี้	100,000	61,000
เงินลงทุนในบริษัท สีสรร จำกัด	94,550	
สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค.25X8	80,000	40,000
เจ้าหนี้	40,000	20,000
หุ้นสามัญ	150,000	75,000
กำไรสะสม 1 ม.ค.25X8	70,000	39,000
เงินปันผลจ่าย	25,000	8,000
ขาย	300,000	200,000

ต้นทุนสินค้าขาย	95,000	90,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	105,000	85,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย		18,850

ระหว่างปีการเงินปัจจุบัน 25X8 บริษัท จริงแท้ จำกัด ขายสินค้า 20,000 บาท ให้กับ บริษัท สีสรร จำกัด และซื้อสินค้าจากบริษัท สีสรร จำกัด 35,000 บาท มูลค่าสินค้าที่โอนระหว่างกันและรวมอยู่ในสินค้าต้นปีและปลายปี 25X8 ของแต่ละบริษัทมีดังนี้

	สินค้าคงเหลือต้นปี	สินค้าคงเหลือปลายปี
บริษัท จริงแท้ จำกัด	14,400 บาท	16,800 บาท
บริษัท สีสรร จำกัด	12,000 บาท	9,600 บาท

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท จริงแท้ จำกัด และบริษัท สีสรร จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

11. บริษัท โป้ทอง จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท โป้เงิน จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 เป็นเงินสด 275,000 บาท ในขณะที่บริษัท โป้เงิน จำกัด มีหุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท โป้เงิน จำกัด มีราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่บริษัท โป้ทอง จำกัด เข้าซื้อส่วนได้เสียผลต่างระหว่างราคาทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี คือ ค่าความนิยม และจะไม่มีการตัดจำหน่าย ความสัมพันธ์ทางการค้าระหว่างบริษัททั้งสองอยู่ในลักษณะของแนวตั้ง บริษัท โป้เงิน จำกัด ขายสินค้าทั้งหมดให้กับบริษัท โป้ทอง จำกัด ในราคา 140% ของราคาทุน บริษัท โป้ทอง จำกัด ขายสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท โป้เงิน จำกัด ในราคา 150% ของราคาซื้อจากบริษัท โป้เงิน จำกัด สินค้าคงเหลือของบริษัท โป้ทอง จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 และ 31 ธันวาคม 25X7 เท่ากับ 28,000 บาท และ 42,000 บาท ตามลำดับ เป็นสินค้าที่ซื้อจากบริษัท โป้เงิน จำกัด สินค้าคงเหลือของบริษัท โป้เงิน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 และ 31 ธันวาคม 25X7 เท่ากับ 80,000 บาท

เจ้าหนี้ของบริษัท โป้เงิน จำกัด ณ 31 ธันวาคม 25X7 รวมเจ้าหนี้ 10,000 บาท ที่เป็นหนี้กับบริษัท โป้เงิน จำกัด จากการซื้อสินค้าในปี 25X7

งบการเงินเปรียบเทียบสำหรับบริษัท โป้ทอง จำกัด และบริษัท โป้เงิน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 และสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7 มีดังนี้

(หน่วย : พันบาท)

	บริษัท โปธิทอง จำกัด	บริษัท โปธิเงิน จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสม		
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7		
ขาย	819	560
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท โปธิเงิน จำกัด	86.4	-
ต้นทุนสินค้าขาย	(546)	(400)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(154.4)	(60)
กำไรสุทธิ	205	100
บวก : กำไรสะสมต้นงวด	130	70
หัก เงินปันผล	(100)	(50)
กำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7	235	120
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7		
เงินสด	75.8	50
สินค้าคงเหลือ	42	80
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	60	20
สินทรัพย์ถาวร – สุทธิ		
บริษัท โปธิทอง จำกัดบริษัท โปธิเงิน จำกัด		
เงินลงทุนในบริษัทโปธิเงิน	<u>327.2</u>	-
รวมสินทรัพย์	<u>805</u>	<u>450</u>
หนี้สินหมุนเวียน	170	130
ทุนเรือนหุ้น	400	200
กำไรสะสม	<u>235</u>	<u>120</u>
รวมส่วนของทุน	<u>805</u>	<u>450</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินสำหรับบริษัท โปธิทอง จำกัด และบริษัท โปธิเงิน จำกัด
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

12. บริษัท พิมทอง จำกัด จ่ายเงิน 2,900,000 บาท เพื่อซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดของ บริษัท ยุรพร จำกัด เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X1 เมื่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ยุรพร จำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 1,500,000 บาท และกำไรสะสม 1,000,000 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีจัดสรรให้กับสิทธิบัตรที่ยังไม่จดบันทึก อายุการตัดจำหน่าย 10 ปี ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกำไร เงินปันผลและกำไรสะสมของบริษัท ยุรพร จำกัด สำหรับปี 25X7 และปี 25X8 มีดังนี้

	25X7	25X8
กำไรสุทธิที่รายงาน	400,000 บาท	700,000 บาท
เงินปันผล	200,000 บาท	300,000 บาท
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
กำไรสะสม 31 ธค.	1,500,000 บาท	1,900,000 บาท

ระหว่างปี 25X8 บริษัท พิมทอง จำกัด ขายสินค้าให้กับบริษัท ยุรพร จำกัด เป็นเงิน 120,000 บาท กำไรจากการขายสินค้านี้ระหว่างบริษัทที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม เท่ากับ 20,000 บาท สินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ของบริษัท ยุรพร จำกัด รวมกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสินค้าที่ซื้อจากบริษัท พิมทอง จำกัด

บริษัท พิมทอง จำกัด ใช้วิธีราคาหุ้นในการบันทึกการลงทุนในบริษัทย่อย ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ยุรพร จำกัด จึงมียอดคงเหลือเท่ากับราคาหุ้นเดิม 2,900,000 บาท นับแต่วันซื้อหุ้น ยอดคงเหลือของกำไรสะสมของบริษัท พิมทอง จำกัด ณ สิ้นปี 25X7 และปี 25X8 เท่ากับ 4,700,000 บาท และ 5,300,000 บาท ตามลำดับ

- ให้ทำ**
1. คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ยุรพร จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ตามวิธีส่วนได้เสีย
 2. คำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ยุรพร จำกัด ตามวิธีส่วนได้เสีย สำหรับปี 25X8
 3. ตารางแสดงการแปลงจากวิธีราคาหุ้นเป็นวิธีส่วนได้เสีย สำหรับปี 25X8
 4. กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ปี 25X8 โดยใช้วิธี Conversion to equity

เอกสารอ้างอิง

- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- สภาวิชาชีพ. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) “การนำเสนองบการเงิน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 12 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 มกราคม 2557.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 6

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 6 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร

- 6.1 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา
- 6.2 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา
- 6.3 การขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม
- 6.4 สินค้าที่ซื้อเพื่อใช้เป็นสินทรัพย์ดำเนินงาน
- 6.5 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 6 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคาได้
2. อธิบายกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคาได้
3. อธิบายการขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมได้
4. อธิบายสินค้านำเข้าเพื่อใช้เป็นสินทรัพย์ดำเนินงานได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย

3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บทที่ 6

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร

รายการซื้อขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างกลุ่มกิจการจะก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น หากพิจารณาในแง่ของกิจกรรม กำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์จะถูกตัดออกไปเมื่อมีการรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจกรรม ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี รายการปรับปรุงและตัดผลกระทบของกำไรในสินทรัพย์ถาวรจะมีลักษณะคล้ายกับการตัดผลกำไรในสินค้ำคงเหลือ เว้นแต่กำไรในสินค้ำคงเหลือจะชดเชยกันเองตั้งแต่สองรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นไป แต่กำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวรจะมีผลกระทบต่องบการเงินตลอดไป จนกว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะถูกขายให้กับหน่วยงานภายนอก หรือจนกว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะหมดสภาพไปด้วยการใช้งานของบริษัทที่ซื้อสินทรัพย์นั้นมา

6.1 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา

การโอนย้ายสินทรัพย์ที่ไม่มีค่าเสื่อมราคาระหว่างกลุ่มกิจการ ในราคาที่แตกต่างกันไปจากมูลค่าตามบัญชี จะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวร กำไรหรือขาดทุนระหว่างบริษัทจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทที่ขายสินทรัพย์ในปีที่มีการขายแต่กำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น และจะต้องนำผลกำไรนี้ไปตัดออกจากบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี และผลกำไรดังกล่าวก็ต้องถูกหักออกในการจัดทำงบการเงินรวมเช่นกัน

ทิศทางการขายสินทรัพย์ถาวรนั้นว่ามีความสำคัญต่อผลกระทบของกำไรที่จะมีต่องบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และงบการเงินรวม กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream) จะรวมอยู่ในกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และต้องตัดออกทั้งจำนวน โดยไม่ต้องคำนึงถึงเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในทางตรงกันข้าม ถ้ากำไรหรือขาดทุนเกิดจากบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจะรวมอยู่ในบัญชีของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จะรับรู้กำไรสุทธิของบริษัทย่อยตามส่วนได้เสียของตน ดังนั้นกำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวรก็จะถูกตัดออกตามส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ (ดุขฎิสงวนชาติ และคนอื่น ๆ, 2550 : 210)

บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย (Downstream)

ตัวอย่างที่ 6-1 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ในราคา 270,000 บาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ซื้อ กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับ ปี 25X5 เท่ากับ 70,000 บาท และกำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ (ไม่รวมส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข) เท่ากับ 90,000 บาท กำไรสุทธิของบริษัท ก ได้รวมกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท ซึ่งที่ดิน มีราคาทุน 40,000 บาท และได้ขายให้กับบริษัท ข ไปในราคา 50,000 บาท บริษัท ก จะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการลงทุนในบริษัท ข ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	63,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		63,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (70,000 x 90%)		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		10,000
ตัดกำไรในที่ดินซึ่งขายให้บริษัท ข		
งบการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 มีดังนี้		
		(หน่วย : บาท)
	บริษัท ก	บริษัท ข
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	380,000	220,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	53,000	-
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000	-
ค่าใช้จ่าย(รวมต้นทุนสินค้าขาย)	<u>(300,000)</u>	<u>(150,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X5	207,000	100,000
กำไรสุทธิ	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X5	<u>350,000</u>	<u>170,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		

สินทรัพย์อื่น	477,000	350,000
ที่ดิน	-	50,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	<u>323,000</u>	<u>-</u>
รวมสินทรัพย์	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>
หนี้สิน	50,000	30,000
ทุนเรือนหุ้น	400,000	200,000
กำไรสะสม	<u>350,000</u>	<u>170,000</u>
รวมหนี้สินและทุน	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>

ตารางที่ 6-1 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Downstream

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดากทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	380,000	220,000			600,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	53,000		(2) 53,000		
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000		(1) 10,000		
รวม	<u>443,000</u>	<u>220,000</u>			<u>600,000</u>
ค่าใช้จ่าย					
(รวมต้นทุนสินค้าขาย)	300,000	150,000			450,000
กำไรสุทธิ	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
(70,000 บาท x 10%)			(3) 7,000		(7,000)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>			<u>143,000</u>
งบกำไรสะสม					

กำไรสะสม 1 ม.ค.	207,000	100,000	(4)100,000		207,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	143,000	70,000			143,000
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	<u>350,000</u>	<u>170,000</u>			<u>350,000</u>
งบแสดงฐานะทางการเงิน					
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น					
ที่ดิน	477,000	350,000		(1) 10,000	827,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		50,000		(2) 53,000	40,000
	<u>323,000</u>			(4)270,000	<u>867,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>			<u>80,000</u>
หนี้สิน	50,000	30,000	(4)200,000		400,000
หุ้นสามัญ	400,000	200,000		(3) 7,000	350,000
กำไรสะสมยกมา	350,000	170,000		(4) 30,000	37,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					<u>867,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>			

(1) ตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน

(2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี (1 ม.ค. 25X5)

(3) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิสำหรับงวด

(4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีที่แสดงส่วนของเจ้าของ พร้อมกับบันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด

รายการที่ (1) ในช่องปรับปรุงและตัดบัญชีของตารางที่ 6-1 เป็นการตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุนในงบการเงินรวม 40,000 บาท

(1) กำไรจากการขายที่ดิน 10,000

ที่ดิน

10,000

ที่ดินที่แสดงมูลค่าสูงไปนี้จะปรากฏอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ข ในปีต่อไป แต่กำไรจากการขายที่ดินจะไม่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท ก ในปีถัดไป ดังนั้นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีข้างต้นจะใช้สำหรับปีที่มีการขายระหว่างบริษัทเท่านั้น

ปีถัดจากปีที่ขายที่ดินระหว่างกัน

รายการปรับปรุงในกระดาษทำการปีถัดไปเป็นการลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน
สำหรับการขายแบบ Downstream มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
ที่ดิน		10,000
ลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด		ณ
วันต้นปีที่ทำงาน		

การขายสินทรัพย์ในปีถัดไปให้กับภายนอก
สมมติว่าบริษัท ข ใช้ประโยชน์จากที่ดินที่ซื้อมาจากบริษัท ก เป็นเวลา 3 ปี และได้
ขายไปในปี 25X9 ราคา 60,000 บาท ในปีที่มีการขาย บริษัท ข จะรายงานกำไรจากการขายที่ดิน
10,000 บาท (60,000 - 50,000) แต่กำไรในแง่ของกิจการรวมเท่ากับ 20,000 บาท (60,000 -
40,000) รายการปรับปรุงในกระดาษทำการจะเป็นดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		10,000
รายการปรับปรุงในกระดาษทำการปี 25X9 จะเหมือนกับปี 25X6, 25X7 และ 25X8		
ตรงที่ตัดกำไรออกจากบัญชีที่ดินออก ยกเว้นจะเครดิตบัญชีกำไรจากการขายที่ดินแทนบัญชีที่ดิน		
เพราะที่ดินจะไม่ปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของทั้งสองบริษัทอีกต่อไปแล้ว		
นอกจากนี้ บริษัท ก ยังต้องบันทึกกำไรจากการขายที่ดินในปี 25X9 ในสมุดบัญชีดังนี้		
เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		10,000

บริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ (Upstream)

ตัวอย่างที่ 6-2 จากข้อมูลตัวอย่างที่ 6-1 แต่สมมติว่าบริษัท ก ซื้อที่ดินจากบริษัทย่อย ข กำไรสุทธิของ
บริษัท ข สำหรับปี 25X5 เท่ากับ 70,000 บาท และกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก
เท่ากับ 90,000 บาท ในกรณีนี้กำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท จะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน
เบ็ดเสร็จของบริษัท ข ซึ่งเป็นผู้ขาย บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนในบริษัท ข ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X5
ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	63,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		63,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข		

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 9,000
 เงินลงทุนในบริษัท ข 9,000
 ตัด 90% ของกำไรในที่ดิน 10,000 บาท ที่ซื้อจากบริษัท ข

บริษัท ก จะแสดงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 54,000 บาท (63,000 – 9,000) ซึ่งประกอบด้วย 90% ของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัท ข สำหรับปี 25X5 60,000 บาท (กำไรสุทธิที่รายงาน 70,000 บาท หักด้วยกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท) กำไรสุทธิของบริษัท ก สำหรับปี 25X5 เท่ากับ 144,000 บาท (กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระ 90,000 บาท บวกด้วยส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 54,000 บาท) ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกำไรของบริษัท ก 143,000 บาท จากการขายแบบ Downstream แล้ว จะเห็นว่ากำไรแตกต่างกันอยู่ 1,000 บาท เนื่องจากการแบ่งกำไรให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วย กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข แสดงอยู่ในตารางที่ 6-2

ตารางที่ 6-2 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% Upstream

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม
 สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	390,000	210,000			
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	54,000		(2) 54,000		
กำไรจากการขายที่ดิน		10,000	(1) 10,000		
รวมค่าใช้จ่าย	444,000	220,000			
(รวมต้นทุนสินค้าขาย)					
กำไรสุทธิ	300,000	150,000			

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	144,000	70,000			
$(70,000 - 10,000) \times 0.1$			(2) 54,000		600,000

ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	144,000	70,000	(1) 10,000	
งบกำไรสะสม				
กำไรสะสม 1 ม.ค.				600,000
บริษัท ก	207,000			450,000
บริษัท ข		100,000	(3) 6,000	150,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	144,000	70,000		(6,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	351,000	170,000		144,000
งบแสดงฐานะทางการเงิน				
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น				
ที่ดิน	427,000	400,000	(4) 100,000	207,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	50,000			
	324,000			144,000
รวมสินทรัพย์	801,000	400,000		351,000
หนี้สิน	50,000	30,000		
หุ้นสามัญ				
บริษัท ก	400,000		(1) 10,000	827,000
บริษัท ข	200,000		(2) 54,000	40,000
	351,000	170,000	(4) 270,000	
กำไรสะสมยกมา	801,000	400,000		867,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(4) 200,000	(3) 6,000
				(4) 30,000
				400,000
				351,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				36,000
ผู้ถือหุ้น				867,000

(1) ตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน

(2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี (1 ม.ค. 25X5)

(3) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิสำหรับงวด

(4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีที่แสดงส่วนของเจ้าของ พร้อมกับบันทึก

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในตัวอย่างที่ 6-2 จะเหมือนกับตัวอย่างที่ 6-1 ยกเว้นจำนวนเงินลงทุน จะเปลี่ยนเป็น 54,000 บาทแทน รายการปรับปรุงและตัดบัญชีรายการที่ (1) จะตัดกำไรจากการขายที่ดินเต็มจำนวนและลดที่ดินให้เท่ากับราคาทุนเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ไม่ว่าจะขายระหว่างบริษัทจะเป็น Upstream หรือ Downstream

กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ส่วนที่แตกต่างอีกประการหนึ่งคือ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ 6,000 บาท ซึ่งคำนวณได้จาก 10% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข ที่เกิดขึ้นแล้ว จำนวน 60,000 บาท

การขายสินทรัพย์ในปีถัดไปให้ภายนอก

สมมติว่าบริษัท ก ใช้ประโยชน์จากที่ดินเป็นเวลา 3 ปี และได้ขายไปในราคา 60,000 บาท ในปี 25X9 ในปีที่ขาย บริษัท ก จะรายงานกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท (60,000 – 50,000) แต่กำไรในแง่ของกิจการรวมจะเท่ากับ 20,000 บาท ซึ่งเป็นของบริษัทใหญ่ (กำไรสุทธิรวม) 19,000 บาท และของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1,000 บาท การปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท ให้แสดงว่า 20,000 บาท ในงบการเงินรวมจะต้องปรับปรุงในกระดาษทำการ ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	1,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		10,000

ลดที่ดินให้แสดงราคาทุนและปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนพร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด

รายการปรับปรุงในกระดาษทำการในปีที่ขายที่ดิน (25X9) จะเหมือนกับปี 25X6 25X7 และ 25X8 ตรงที่มีการตัดกำไรออกจากบัญชีที่ดิน ยกเว้นจะเครดิตบัญชีกำไรจากการขายที่ดินซึ่งจะไม่ปรากฏในสมุดบัญชีของทั้งสองบริษัทอีกต่อไปแล้ว

นอกจากนี้บริษัท ก ยังต้องบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท		9,000

บันทึกรายได้ที่เกิดจากการขายที่ดิน

6.2 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา

การซื้อขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา มูลค่าสูญสิ้นหรือค่าตัดจำหน่ายระหว่างกลุ่มกิจการ จะมีผลต่อบัญชีกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งจะปรากฏอยู่ในบัญชีของบริษัทผู้ขายกำไรหรือขาดทุนเหล่านี้จะถูกตัดออกจากรายการการเงินของบริษัทใหญ่ และงบการเงินรวมทุกปี จนกว่าจะขายสินทรัพย์ให้กับหน่วยงานอื่น หรือใช้ประโยชน์สินทรัพย์นั้น การปรับปรุงเพื่อตัดผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาในงบการเงินของบริษัทใหญ่ และงบการเงินรวมจะยุ่งยากกว่ากรณีของสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา ตรงที่ค่าเสื่อมราคา ค่าสูญสิ้น หรือค่าตัดจำหน่าย จะมีผลต่อกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวมในแต่ละปีที่สินทรัพย์ถาวรดังกล่าว ถือไว้ในกลุ่มกิจการ (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 218)

บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาให้กับบริษัทย่อย (Downstream)

ผลของกำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากการขายแบบ Downstream จะเหมือนกับผลของกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา กำไรหรือขาดทุนจะปรากฏในบัญชีของบริษัทใหญ่ในปีที่มีการขาย บริษัทใหญ่จะต้องตัดกำไรหรือขาดทุนนี้ออกจากบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ส่วนในกระดาษทำการกำไรหรือขาดทุน จะต้องถูกตัดออก พร้อมกับการลดบัญชีสินทรัพย์ถาวรให้แสดงตามราคาทุน

การขายแบบ Downstream ณ วันสิ้นปี

ตัวอย่างที่ 6 -3 สมมติว่าบริษัท ก ขายเครื่องจักร ให้กับบริษัทย่อย ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ในราคา 80,000 บาท เครื่องจักรมีมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ขาย 50,000 บาท (ราคาทุน 90,000 บาท หักค่าเสื่อมราคาสะสม 40,000 บาท) การบันทึกรายการซื้อขายเครื่องจักรในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข มีดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก

เงินสด	80,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	40,000	
เครื่องจักร		90,000
กำไรจากการขายเครื่องจักร		30,000

สมุดบัญชีของบริษัท ข

เครื่องจักร	80,000
-------------	--------

เงินสด

80,000

ในแง่ของงบการเงินรวมกำไรจากการขายเครื่องจักรที่มีอยู่ในสมุดบัญชีของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ถือว่ายังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากยังไม่มีการใช้งานเครื่องจักร ดังนั้นบริษัท ก จะต้องปรับปรุงบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X2 ตามวิธีส่วนได้เสีย ด้วยกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดในสมุดบัญชีดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	30,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		30,000
กำไรจากการขายเครื่องจักรจะไม่ปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม สำหรับปี 25X2 และเครื่องจักรจะแสดงในงบแสดงฐานะการเงินรวม 50,000 บาท ดังนั้นจึงต้องปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ ดังนี้		
กำไรจากการขายเครื่องจักร	30,000	
เครื่องจักร		30,000
หรือ		
กำไรจากการขายเครื่องจักร	30,000	
เครื่องจักร	10,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		40,000

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัท ข จะไม่มีการปรับปรุงด้วยกำไรจากการขายเครื่องจักร เนื่องจากกำไรสุทธิของบริษัท ข จะไม่ถูกระทบเนื่องจากการขายแบบ Downstream

การขายแบบ Downstream ณ วันต้นปี

ตัวอย่างที่ 6 - 4 จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 6 - 3 แต่สมมติว่าการขายระหว่างบริษัทเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 เครื่องจักรมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ไม่มีมูลค่าซาก บริษัท ข คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง การบันทึกการขายการซื้อและขายจะเหมือนกับตัวอย่างที่แล้ว เว้นแต่บริษัท ข จะต้องบันทึกค่าเสื่อมราคา 16,000 บาท (80,000/5ปี) สำหรับ 25X2 ด้วย ค่าเสื่อมราคา 16,000 บาทได้รวมกำไรของเครื่องจักรที่ยังไม่เกิดขึ้น 6,000 บาท (30,000/5ปี) เอาไว้ด้วย ซึ่งเป็นการรับรู้หนึ่งในห้าส่วนของกำไรจากการขายเครื่องจักรที่ยังไม่เกิดขึ้น จำนวน 30,000 บาท

บริษัท ก จะบันทึกการขายสำหรับปี 25X2 ในสมุดบัญชี เพื่อตัดผลกระทบจากการขายเครื่องจักรระหว่างบริษัท ดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	30,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		30,000

เงินลงทุนในบริษัท ข

6,000

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

6,000

การตัดผลของการขายเครื่องจักรระหว่างบริษัทจะลดรายได้ของบริษัท ก ใน ปี 25X2 ลง 24,000 บาท (กำไรจากการขายเครื่องจักร 30,000 บาท หักด้วย การรับรู้กำไรจากคิดค่าเสื่อมราคา 6,000 บาท) แม้ว่ากำไรสุทธิของบริษัท ข ในปี 25X2 จะลดลง 6,000 บาท เนื่องจากค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้น แต่เงินจำนวน 6,000 บาท นี้ถือว่าเป็นการรับรู้กำไรจากการใช้งานเครื่องจักร

ผลกระทบของการขายแบบ Downstream ต่อกระดาษทำการ การขายเครื่องจักรระหว่างบริษัทที่มีต้องบการเงินรวมแสดงในกระดาษทำการ (บางส่วน) ของปี 25X2 ได้ดังนี้

(หน่วย :บาท)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
กำไรจากการขายเครื่องจักร	30,000		(1) 30,000		
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เครื่องจักร		80,000			50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(16,000)	(2) 6,000	(1) 30,000	(10,000)

(1) ตัดกำไรจากการขายเครื่องจักรและลดมูลค่าเครื่องจักรให้แสดงตามราคาทุน

(2) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคา

การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิจะไม่ถูกกระทบจากรายการปรับปรุงในกระดาษทำการ เนื่องจากการขายเป็นแบบ Downstream

ตั้งแต่ปี 25X3 จนถึงปี 25X6 บริษัท ก จะปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข เพื่อรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักร โดยการบันทึกบัญชีในแต่ละปีดังนี้

25X3, 25X4, 25X5 และ 25X6

เงินลงทุนในบริษัท ข

6,000

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

6,000

ดังนั้นในวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ซึ่งเป็นวันที่เครื่องจักรหมดอายุการใช้งาน บริษัท ก จะรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักรทั้งหมด 30,000 บาท ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนจะสะท้อนให้เห็นถึงการตัดและการรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักร ดังนี้

(หน่วย : บาท)

ปี	การตัดกำไร จากการขาย เครื่องจักร	การรับรู้กำไร จากการคิด ค่าเสื่อมราคา	ผลต่อยอดคงเหลือ ของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม
25X2	-30,000	+6,000	-24,000
25X3		+6,000	-18,000
25X4		+6,000	-12,000
25X5		+6,000	-6,000
25X6		+6,000	-0-

การปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการจำเป็นต้องทำก่อนการตัดบัญชีเงินลงทุนกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย เพื่อให้บัญชีเงินลงทุนมียอดตรงกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ดังนั้นกำไรจากการขายเครื่องจักรจะถูกตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25X3 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	24,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	6,000
เครื่องจักร	30,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีตั้งแต่ปี 25X3 จนถึงปี 25X6 สามารถแสดงในกระดาษทำการ (บางส่วน) ได้ดังนี้

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

Downstream

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน)

ปีต่อจากปีที่ขาย

สำหรับปี 25X3, 25X4, 25X5, 25X6

(หน่วย : บาท)

	บริษัท	บริษัท	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	

ปี 25X3					
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ -					
25X3					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	
งบแสดงฐานะการเงิน-31 ธ.ค.					10,000
เครื่องจักร	80,000			(1) 30,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(320,000)	(1) 6,000			
		(2) 6,000			50,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX	(1) 24,000			
ปี 25X4					
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ-25X4					(20,000)
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	
งบแสดงฐานะการเงิน-31 ธ.ค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(320,000)	(1) 12,000		
			(2) 6,000		10,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 18,000		
ปี 25X5					
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ -25X5					50,000
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	
งบแสดงฐานะการเงิน-31 ธ.ค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	(30,000)
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(64,000)	(1) 18,000		
			(2) 6,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 12,000		
ปี 25X6					
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ-25X6					10,000
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	
งบแสดงฐานะการเงิน-31 ธ.ค.				(1) 30,000	50,000
เครื่องจักร		80,000			
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(80,000)	(1) 24,000		(40,000)
			(2) 6,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 6,000		10,000
					50,000
					(50,000)

บริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาให้กับบริษัทใหญ่ (Upstream)

เมื่อบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาให้กับบริษัทใหญ่ จะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นในสมุดบัญชีของบริษัทย่อยในปีที่ขาย (ถ้าบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่าตามบัญชีการคำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยในปีที่มีการขาย บริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงส่วนได้เสียในกำไรสุทธิที่บริษัทย่อยรายงานด้วย (1) ส่วนได้เสียในกำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร (2) ส่วนได้เสียในกำไรจากการขายสินทรัพย์ที่มีการรับรู้บางส่วนจากการคิดค่าเสื่อมราคา (มติพัฒนา นวัตกรรมพัฒนา, 2552 : 220)

ผลกระทบของการขายแบบ Upstream ที่มีต่องบการเงินของแต่ละบริษัท ตัวอย่างที่ 6 – 5 สมมติว่าบริษัท ข ซื้อรถบรรทุกจากบริษัท ก มีส่วนได้เสียอยู่ 80% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X4 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ มีดังนี้

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิของปี 25X4	50,000 บาท
อายุการใช้งานคงเหลือของรถบรรทุก ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4	3 ปี
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา	เส้นตรง
มูลค่าซาก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6	3,000 บาท
ราคาทุนของรถบรรทุก	14,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3	5,000 บาท

บริษัท ข ขายรถบรรทุกให้กับบริษัท ก ในราคาเงินสด 12,000 บาท บริษัท ข และบริษัท ก จะบันทึกรายการต่อไปนี้ในสมุดบัญชี สำหรับปี 25X4

สมุดบัญชีของบริษัท ข

1 มกราคม 25X4 (วันที่ซื้อรถบรรทุก)

เงินสด	12,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	5,000	
รถบรรทุก		14,000
กำไรจากการขายรถบรรทุก		3,000

สมุดบัญชีของบริษัท ก

1 มกราคม 25X4 (วันที่ซื้อรถบรรทุก)

รถบรรทุก	12,000	
เงินสด		12,000

31 ธันวาคม 25X4

ค่าเสื่อมราคา	3,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		3,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี[(ราคาทุน 12,000 – มูลค่าซาก 3,000)/3ปี]		
เงินลงทุนในบริษัท ข	38,400	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		38,400

บันทึกรายได้จากการลงทุน สำหรับปี 25X4 สำหรับปี 25X4 ดังต่อไปนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (50,000×80%)	40,000 บาท
หัก : กำไรจากการขายรถบรรทุก(3,000×80%)	(2,400)
บวก : รับรู้กำไร (3,000/3ปี) × 80%	<u>800</u>
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X4	<u>38,400</u>

กำไรจากการขายรถบรรทุกจะทำให้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X4 ลดลง 1,600 บาท (จาก 40,000 บาท เป็น 38,400 บาท) ซึ่งเท่ากับ 80% ของกำไรจากการขายรถบรรทุก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ที่ยังไม่เกิดขึ้น (กำไรจากการขายรถบรรทุก 3,000 บาท – กำไรที่รับรู้จากการคิดค่าเสื่อมราคา 1,000 บาท) × 80% บริษัท ก จะรับรู้กำไร 1,600 บาท ที่เหลือในปี 25X5 และ 25X6 ในอัตรา 800 บาทต่อปี

ผลกระทบของการขายแบบ Upstream ที่มีผลต่อกระดาษทำการ ต่อจากตัวอย่างที่ 6-5 ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น ที่จะใช้ประกอบการอธิบายกระดาษทำการ สำหรับบริษัท ก และบริษัทย่อย ข (หน่วย : บาท)

	เงินลงทุนใน บริษัท ข	80% ของ ส่วนของผู้ถือหุ้น ในบริษัท ข	100% ของ ส่วนของผู้ถือหุ้น ในบริษัท ข
31 ธันวาคม 25X3	400,000	400,000	500,000
รายได้ - 25X4	<u>+38,400</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธันวาคม 25X4	438,400	440,000	550,000
รายได้ - 25X5	<u>+40,800</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธันวาคม 25X5	479,200	480,000	600,000
รายได้ - 25X6	<u>+40,800</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธันวาคม 25X6	<u>520,000</u>	<u>520,000</u>	<u>520,000</u>

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 จะน้อยกว่าส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ 1,600 บาท (440,000 – 438,400) บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 จะน้อยกว่า ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ 800 บาท จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข จะมียอดเท่ากัน เนื่องจากบริษัท ก รับรู้กำไรจากการขายรถบรรทุก 2,400 บาท ($3,000 \times 0.8$) จากการใช้ประโยชน์ครบทั้งจำนวน บริษัท ก จะรับรู้กำไรตั้งแต่ปี 25X4 ถึงปี 25X6 ในอัตรา 800 บาทต่อปี

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน) สำหรับปี 25X4 ซึ่งเป็นปีที่ขายรถบรรทุก มีดังนี้
ปี 25X4 : ปีที่ขาย

Upstream

	บริษัท ก	บริษัท ข(80%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	38,400		(3) 38,400		
กำไรจากการขายรถบรรทุก		3,000	(2) 3,000		
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1) 1,000	2,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ($50,000 - 3,000 + 1,000$) \times .20			(4) 9,600		9,600
งบแสดงฐานะการเงิน					
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000	9,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(3,000)		(1) 1,000		(2,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	438,400			(3) 38,400 (5) 400,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้น – บริษัท ข					
1 ม.ค.		500,000	(5) 500,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(4) 9,600 (5) 100,000	109,600

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
ค่าเสื่อมราคา		1,000
กลับรายการค่าเสื่อมราคาที่ยังบันทึกไว้สูงไป		
(2) กำไรจากการขายรถบรรทุก	3,000	
รถบรรทุก		3,000
ตัดกำไรจากการขายรถบรรทุกและลดมูลค่ารถบรรทุกให้แสดงตามราคาทุน		
(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	38,400	
เงินลงทุนในบริษัท ข		38,400
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	9,600	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		9,600
บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(5) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข - 1 ม.ค.	500,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		400,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		100,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและบันทึก		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		

ปี 25X5 : ปีแรกถัดจากปีที่ขาย

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข(80%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	40,800		(3) 40,800		
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1) 1,000	2,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (50,000+1,000) x .20			(4) 10,200		
งบแสดงฐานะการเงิน					10,200
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000	

ค่าเสื่อมราคาสะสม	(6,000)		(1) 1,000		9,000
			(2) 1,000		
เงินลงทุนในบริษัท ข	479,200		(2) 1,600	(3) 40,800	(4,000)
				(5) 440,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้น - บริษัท ข 1 ม.ค.		550,000	(5) 550,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(2) 400	(4) 10,200	
				(5) 110,000	
					119,800

Upstream

(1) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
ค่าเสื่อมราคา		1,000
กลับรายการค่าเสื่อมราคาที่บันทึกไว้สูงไปในแง่ของกิจการรวม		
(2) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,600	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	400	
รถบรรทุก		3,000
ลดค่าเสื่อมราคาสะสมที่บันทึกไว้สูงไป (ปี 25X4) และปรับปรุงกำไรจากการขายรถบรรทุกที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น ณ วันต้นปี 2,000 บาท เข้าบัญชีเงินลงทุน (80%) และบัญชีของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%) พร้อมทั้งลดมูลค่ารถบรรทุกให้แสดงตามราคาทุน		
(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	40,800	
เงินลงทุนในบริษัท ข		40,800
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - กำไรสุทธิ	10,200	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		10,200
บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(5) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข - 1 ม.ค.	550,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		440,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		110,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับส่วนของผู้ถือหุ้นและบันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		

ปี 25X5 ซึ่งเป็นปีแรกหลังจากปีที่มีการขายรถบรรทุกระหว่างบริษัท กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจะมีผลกระทบต่อบัญชีเงินลงทุนและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี รายการที่ (2) ในกระดาษทำการคือการจัดสรรกำไรที่ยังไม่รับรู้ 2,000 บาทไปยังบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย 80% อีก 20% แบ่งให้ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี การเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข 1,600 บาท คือผลต่างระหว่างบัญชีเงินลงทุนและ 80% ของส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 การเดบิต 400 บาทไปยังส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็เพื่อปรับปรุงให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นปี 25X4

ปี 25X6 : ปีที่สองถัดจากปีที่ขาย
Upstream

	บริษัท ก	บริษัท ข(80%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	40,800		(3) 40,800		
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1) 1,000	2,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (50,000+1,000) x .20			(4) 10,200		10,200
งบแสดงฐานะการเงิน					
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000	9,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	9,000		(1) 1,000		
			(2) 2,000		6,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	520,000		(2) 800	(3) 40,800 (5)480,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้น - บริษัท ข					
1 ม.ค. 25X6		600,000	(5)600,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(2) 200	(4) 10,200 (5)120,000	130,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ ดังนี้

(1) ค่าเสื่อมราคาสะสม 1,000

ค่าเสื่อมราคา 1,000

ลิขสิทธิ์รั่มงอวณด้วยระบบคอมพิวเตอร์ไฟฟฟรณ

(2) ค่าเสื่อมราคาสะสม 2,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 800

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	200	
รถบรรทุก		3,000
ลดค่าเสื่อมราคาสะสมที่บันทึกไว้สูงไป (ปี 25X4 และปี 25X5) และปรับปรุงกำไรจากการขายรถบรรทุกที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น ณ วันต้นปี 1,000 บาท เข้าบัญชีเงินลงทุน (80%) และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%) พร้อมทั้งลดมูลค่ารถบรรทุกให้แสดงตามราคาทุน		
(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	40,800	
เงินลงทุนในบริษัท ข		40,800
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	10,200	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		10,200
บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(5) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข – 1 ม.ค.	600,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		480,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		120,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับส่วนของผู้ถือหุ้นและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
กระดาษทำการ (บางส่วน) ของปี 25X6 ซึ่งเป็นปีที่สองถัดจากปีที่ขายแบบ Upstream จำนวนเงิน ที่จัดสรรคือ 800 บาทไปยังบัญชีเงินลงทุนและ 200 บาทไปยังส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เนื่องจาก กำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น 1,000 บาท จากจำนวนเงินเริ่มแรก 3,000 บาท เป็นจำนวนที่ยังไม่รับรู้ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6 ในปี 25X7 รายการปรับปรุงไม่ต้องทำเนื่องจากกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดได้รับรู้ผ่านการคิดค่าเสื่อมราคาแล้ว โปรดสังเกตว่าบัญชีรถบรรทุกหักค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 มีค่าเท่ากับมูลค่าซากของรถบรรทุก 3,000 บาท ณ วันนั้น (รถบรรทุก 9,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาสะสม 6,000 บาท)		

6.3 การขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม

การขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัทและมีผลขาดทุนเกิดขึ้นต้องตรวจสอบให้แน่ชัดว่าผลขาดทุนที่เกิดขึ้นไม่ใช่สิ่งที่บริษัทผู้ขายสินทรัพย์จะต้องบันทึกในสมุดบัญชีของตนก่อนหน้าการขายระหว่างกันจะเกิดขึ้น (หรือหมดไปหลังจากการขายระหว่างกัน) (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์) เช่น บริษัทใหญ่ขายอุปกรณ์ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 60,000 บาท ให้กับบริษัทย่อยซึ่งส่วนได้เสีย 90% ในราคา 40,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X6 สมมติมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ขายเท่ากับ 40,000

บาท บริษัทใหญ่ต้องลดมูลค่าอุปกรณ์เป็น 40,000 บาทก่อนการขายและรับรู้ขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วใน สมุดบัญชีของคุณ ถ้ามูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 60,000 บาท พฤติกรรมการขายอุปกรณ์ของบริษัทใหญ่ เช่นนี้จะถูกตั้งข้อสงสัยเนื่องจากบริษัทใหญ่ขาดทุนแต่ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้กำไรจากการ แลกเปลี่ยน ผู้บริหารของบริษัทใหญ่อาจถูกตรวจสอบสำหรับการกระทำที่เกิดขึ้น

ข้อสงสัยจะเกิดขึ้นเช่นเดียวกันถ้าบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ให้แก่บริษัทใหญ่ในราคา ที่น้อยกว่ามูลค่ายุติธรรมเนื่องจากรายการขายที่เกิดขึ้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหาร บริษัทใหญ่ ซึ่งทำหน้าที่กำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทย่อยเช่นกัน (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร

ขั้นตอนของการรับรู้ผลขาดทุนระหว่างบริษัทในงบการเงินรวม จะตรงกันข้ามกับการ ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 6 – 6 สมมติว่าบริษัท ก ขายเครื่องจักรซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 30,000 บาท ให้กับบริษัท ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 90% ในราคา 20,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X4 เครื่องจักรนี้มีอายุ การใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี นับจากวันที่ขาย บริษัท ก จะมีผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักร 10,000 บาท ซึ่งจะรับรู้ผลขาดทุนเฉลี่ยในระยะเวลา 5 ปี ถ้ากำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25X4 เท่ากับ 200,000 บาท และไม่มีรายการค้าอื่นๆ ระหว่างบริษัทที่เกิดขึ้น บริษัท ก จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจาก บริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	188,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		188,000
บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X4 ซึ่งคำนวณได้ดังนี้		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (200,000 x 90%)		180,000 บาท
บวก : ขาดทุนจากการขายเครื่องจักร	10,000	
หัก : รับรู้ขาดทุน (10,000 บาท/5ปี)	(2,000)	
	<u>188,000</u>	

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการเกี่ยวกับผลขาดทุนระหว่างบริษัทในปี 25X4 มีดังนี้

เครื่องจักร	10,000	
ขาดทุนจากการขายเครื่องจักร		10,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตัดผลขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายแบบ Downstream

ค่าเสื่อมราคา	2,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		2,000
ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่บันทึกไว้ต่ำไป		

เมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จะลดลงปีละ 2,000 บาท ตั้งแต่ปี 25X5 ถึงปี 25X8 ส่วนกำไรสุทธิรวมก็จะลดลงปีละ 2,000 บาท จากการตัดผลขาดทุนนี้ผ่านทางบัญชีค่าเสื่อมราคา รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สำหรับปี 25X5 จะเป็นดังนี้

เครื่องจักร	10,000	
ค่าเสื่อมราคา	2,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		4,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		8,000

ตัดผลกระทบจากการขายระหว่างบริษัทที่มีผลขาดทุน

หากการขายสินทรัพย์เป็นแบบ Upstream ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก็จะบันทึกเช่นเดียวกัน เว้นแต่ผลขาดทุนที่รับรู้ในแต่ละปี จะต้องจัดสรรตามอัตราส่วนได้เสียระหว่างบริษัทใหญ่ และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่างงบการเงินรวม – การขายสินทรัพย์ถาวรแบบ Upstream และ Downstream

ตัวอย่างที่ 6 – 7 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ในมูลค่าตามบัญชี 450,000 บาท เมื่อวันที่ 3 มกราคม 25X5 งบการเงินเปรียบเทียบของทั้งสองบริษัท สำหรับปี 25X7 แสดงอยู่ในกระดาษทำการ

บริษัททั้งสองมีรายการค้าเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรเกิดขึ้นระหว่างกัน ดังต่อไปนี้

1. เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X5 บริษัท ก ขายที่ดินให้กับบริษัท ข โดยมีกำไร 5,000 บาทและบริษัท ข ขายที่ดินผืนนี้ให้กับหน่วยงานภายนอก ในปี 25X7 โดยมีผลขาดทุน 1,000 บาท
2. เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X6 บริษัท ข ขายอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ให้กับบริษัท ก ในราคาที่มีกำไร 20,000 บาท อุปกรณ์นี้บริษัท ก ยังคงใช้งานอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

3. เมื่อวันที่ 5 มกราคม 25X7 บริษัท ก ขายอาคารให้กับบริษัท ข โดยมีกำไร 32,000 บาท อาคารมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 8 ปี บริษัท ข ก็ยังเป็นเจ้าของอาคารหลังนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7

วิธีส่วนได้เสีย

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 และ 31 ธันวาคม 25X7 มีดังนี้	
ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6	(600,000 × 90%)
540,000 บาท	
หัก : กำไรจากการขายที่ดิน (5,000)	
หัก : 90% ของกำไรจากการขายอุปกรณ์ (20,000 – 4,000) × 90%	<u>(14,400)</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6	520,600
บวก : ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข - ปี 25X7 [(90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 80,000 บาท) + กำไรจากการขายที่ดิน 5,000 บาท + กำไรจากการขายอุปกรณ์ 3,600 บาท (20,000/5 (.9) – กำไรจากการขายอาคาร 28,000 บาท (32,000 – 4,000)]	52,600
หัก : เงินปันผลรับ ปี 25X7	<u>(27,000)</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7	<u>546,200</u>

บริษัท ก ขายที่ดินให้กับบริษัท ข ในปี 25X5 โดยมีกำไร 5,000 บาท กำไรจำนวนนี้จะมารับรู้ในปี 25X7 เมื่อบริษัท ข ขายที่ดินให้กับหน่วยงานภายนอก แต่ บริษัท ข ขายที่ดินโดยมีผลขาดทุน 1,000 บาท ซึ่งคำนวณจากราคาที่โอนมา (Transfer price) ดังนั้นกำไรสุทธิที่เป็นของกิจการรวมสำหรับปี 25X7 จึงเท่ากับ 4,000 บาท

กระดาษทำการสำหรับงบการเงิน รวม สำหรับปี 25X7 ของทั้งสองบริษัท มีดังนี้

ตารางที่ 6 – 3 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90%

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(หน่วย : บาท)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	2,000,000	700,000			
กำไรจากการขายอาคาร	32,000		(3)32,000		
กำไร(ขาดทุน)จากการขายที่ดิน		(1,000)			
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	52,600		(4)52,600	(1) 5,000	
รวม	2,084,600	699,000			
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	320,000			
ค่าเสื่อมราคา	108,000	50,000			

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
ค่าใช้จ่ายอื่น	676,000	249,000			150,000
รวม	1,784,600	619,000			925,600
กำไรสุทธิ	300,000	80,000			2,395,600
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*					308,400
					(8,400)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	300,000	80,000			300,000
งบกำไรสะสม				(2) 4,000	
กำไรสะสม 1 ม.ค.				(3) 4,000	

บริษัท ก	400,000	200,000	(5) 8,400		400,000
บริษัท ข					
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	300,000	80,000			300,000
เงินปันผลจ่าย			(6)200,000		(200,000)
บริษัท ก	(200,000)				
บริษัท ข		(30,000)			
	<u>500,000</u>	<u>250,000</u>			<u>500,000</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค.					
งบแสดงฐานะทางการเงิน					
เงินสด	131,800	32,000			163,800
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	200,000	150,000			350,000
ที่ดิน	160,000	40,000	(3) 27,000		200,000
อาคาร	500,000	232,000	(4) 3,000		700,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	(200,000)	(54,000)	(3) 4,000	(3) 32,000	(250,000)
อุปกรณ์	620,000	400,000	(2) 8,000	(2)20,000	1,000,000
ค่าเสื่อมราคา -อุปกรณ์	(258,000)	(100,000)	(1) 5,000	(4)25,600	350,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	546,200		(2) 14,400		
	<u>1,700,000</u>	<u>700,000</u>		(6)540,000	<u>1,813,800</u>
รวมสินทรัพย์	200,000	50,000	(6)400,000		250,000
หนี้สินหมุนเวียน			(2) 1,600	(5) 5,400	
หุ้นสามัญ	1,000,000			(3) 60,000	1,000,000
บริษัท ก		400,000			
บริษัท ข					
กำไรสะสมยกมา	500,000	250,000			500,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					63,800
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,700,000</u>	<u>700,000</u>			<u>1,813,800</u>

(1) รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน

(2) ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์ (Upstream)

(3) ตัดกำไรจากการขายอาคาร (Downstream)

(4) ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี

(5) บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย

(6) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของการบันทึกรายการ
ในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		

รายการที่ (2) จะปรับปรุงกับกำไรจากการขายอุปกรณ์ที่บริษัท ข ขายให้กับ บริษัท ก
เมื่อต้นปี 25X6

(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	14,400	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	1,600	
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อุปกรณ์	8,000	
ค่าเสื่อมราคา		4,000
อุปกรณ์		20,000
ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์สำหรับการขายแบบ Upstream		

ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากกำไรจากการขายอุปกรณ์เท่า 4,000 บาทต่อปี
(20,000/5ปี) และส่วนของกำไรจากการขายอุปกรณ์ที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ ต้นปี 25X7 เท่ากับ 16,000
บาท (กำไรจากการขายอุปกรณ์ทั้งหมด 20,000 บาท – กำไรที่รับรู้จากการคิดค่าเสื่อมราคาปี 25X6
4,000 บาท) เนื่องจากการขายเป็นแบบ Upstream กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น 16,000 บาท จะต้องจัดสรร
90% และ 10 % ให้กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปีของ
บริษัท ข ตามลำดับ รายการเดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข 14,400 บาท ก็เนื่องมาจากบริษัท ก ใช้วิธี
ส่วนได้เสีย (ที่สมบูรณ์) ในการบันทึกบัญชี

รายการที่ (3) เป็นการตัดกำไรจากการขายอาคารที่บริษัท ก ขายให้กับบริษัท ข เมื่อ
ต้นปี 25X7 โดยมีกำไร 32,000 บาท และรับรู้กำไรจากการใช้งานผ่านบัญชีค่าเสื่อมราคา

(3) กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร	4,000	
อาคาร		32,000
ค่าเสื่อมราคา		4,000

ตัดกำไรจากการขายอาคารสำหรับการขายแบบ Downstream		
(4) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	52,600	
เงินปันผลจ่าย		27,000

เงินลงทุนในบริษัท ข		25,600
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	8,400	
เงินปันผล		3,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		5,400
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(6) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	200,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		60,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้น		

วิธีราคาทุน

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ข บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะมียอดคงเหลือ 450,000 บาท ซึ่งเท่ากับต้นทุนเดิมของเงินลงทุน กำไรสุทธิและกำไรสะสมของบริษัท ก จะมียอดต่ำไปเท่ากับส่วนได้เสียของบริษัท ก ในกำไรสุทธิของบริษัท ข บวกหรือหักกำไรระหว่างบริษัทที่ยังไม่เกิดขึ้น

การแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method)

ตารางที่ C6-3 แสดงการคำนวณเพื่อแปลงจากวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ตัวเลขที่คำนวณได้จะนำไปปรับปรุงในกระดาษทำการ ซึ่งแสดงในรูปของสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	27,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	96,200	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก		70,600
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		52,600

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย

ตารางที่ C6 - 3 แสดงการแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) ของบริษัท ก และ บริษัทย่อย ข

(หน่วย : บาท)

	กำไรสะสม 31 ธ.ค.25X4	เงินลงทุนใน บริษัท ข	รายได้จาก บริษัท ข	เงินปันผล รับ
ผลกระทบปีก่อน				
90% ของกำไรที่ยังไม่จัดสรร ของบริษัท ข จาก วันที่ 31 ธ.ค. 25X7	90,000	90,000		
(600,000 – 500,000)× 90%				
กำไรจากการขายที่ดิน ให้กับบริษัท ข	(5,000)	(5,000)		
กำไรจากการซื้อ อุปกรณ์จากบริษัท ข	(18,000)	(18,000)		
รับรู้กำไรบางส่วนจากอุปกรณ์ ที่คิดค่าเสื่อมราคา (4,000×90%)	3,600	3,600		
ผลกระทบปีนี้				
จัดประเภทเงินปันผลรับใหม่ โดยนำไปลดเงินลงทุน		(27,000)		(27,000)
ส่วนได้เสียในกำไรของ บริษัท ข (80,000×90%)		72,000	72,000	
บริษัท ข ขายที่ดินให้ หน่วยงานภายนอก		5,000	5,000	
กำไรจากการขาย อาคารให้บริษัท ข		(32,000)	(32,000)	
รับรู้กำไรบางส่วนจาก อุปกรณ์ที่คิดค่าเสื่อมราคา (4,000×90%)		3,600	3,600	
รับรู้กำไรบางส่วนจาก การขายอาคารในปี				
รับรู้กำไรบางส่วนจาก 25X7 (32,000(8 ปี)		<u>4,000</u>	<u>4,000</u>	
รายการปรับปรุงของปี ในกระดาษทำการเพื่อแปลงวิธี				
ราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย	<u>70,600</u>	<u>96,200</u>	<u>52,600</u>	<u>27,000</u>

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการใน
ตารางที่ 6 – 3 ตามวิธีส่วนได้เสีย

วิธีธรรมนิยมปฏิบัติ (Traditional method)

ตารางที่ T6 – 3 แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับ
งบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข เมื่อบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน

ตารางที่ T6 – 3 วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 90% (Traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข(90%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	2,000,000	700,000			2,700,000
กำไรจากการขายอาคาร	32,000		(3)	32,000	
กำไร(ขาดทุน)จากการ ขายที่ดิน		(1,000)		(1) 5,000	4,000
เงินปันผลรับ	27,000		(4)	27,000	
ต้นทุนสินค้าขาย	(1,000,000)	(320,000)			(1,320,000)
ค่าเสื่อมราคา	(108,000)	(50,000)		(2) 4,000	
				(3) 4,000	(150,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(676,600)	(249,000)			(925,600)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*			(5)	8,400	(8,400)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	274,400	80,000			300,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	329,400		(1) 5,000		
			(2) 14,400	(6) 90,000	400,000
บริษัท ข		200,000	(7) 200,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา					

เงินปันผลจ่าย	274,400	80,000			300,000
บริษัท ก					
บริษัท ข	(200,000)			(4) 27,000	(200,000)
		(30,000)		(5) 3,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	<u>403,800</u>	<u>250,000</u>			<u>500,000</u>

	บริษัท ก	บริษัท ข(90%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะทางการเงิน	131,800	32,000			163,800
เงินสด	200,000	150,000			350,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	160,000	40,000			200,000
	500,000	232,000		(3) 32,000	700,000
ที่ดิน	(200,000)	(54,000)	(3) 4,000		(250,000)
อาคาร	620,000	400,000		(2) 20,000	1,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	(258,000)	(100,000)	(2) 8,000		(350,000)
อุปกรณ์	450,000		(6) 90,000	(7) 540,000	
ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	<u>1,603,800</u>	<u>700,000</u>			<u>1,813,800</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข	200,000	50,000			250,000
รวมสินทรัพย์					
หนี้สินหมุนเวียน	1,000,000				1,000,000
หุ้นสามัญ		400,000	(7) 400,000		
บริษัท ก	403,800	250,000			500,000
บริษัท ข			(2) 1,600	(5) 5,400	
กำไรสะสมยกมา				(7) 60,000	63,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,603,800</u>	<u>700,000</u>			<u>1,813,800</u>
หุ้น					

(1) รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน

(2) ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์ (Upstream)

- (3) ตัดกำไรจากการขายอาคาร (Downstream)
- (4) ตัดบัญชีเงินปันผลรับกับเงินปันผลจ่าย
- (5) บันทึกรายส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล
- (6) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้นจนถึงต้นปีที่จะจัดทำงบ
- (7) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในตารางที่ T6 - 3 สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	5,000	
	กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
	รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		
(2)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	14,400	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	8,000	
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.	1,600	
	ค่าเสื่อมราคา		4,000
	อุปกรณ์		20,000
	ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์สำหรับการขายแบบ Upstream		
(3)	กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	4,000	
	อาคาร		32,000
	ค่าเสื่อมราคา		4,000
	ตัดกำไรจากการขายอาคารแบบ Downstream		
(4)	เงินปันผล	27,000	
	เงินปันผลจ่าย		27,000
	ตัดบัญชีเงินปันผลรับกับเงินปันผลจ่าย		

(1)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	8,400	
	เงินปันผลจ่าย		3,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.		5,400
	บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและตัดบัญชีเงินปันผลของบริษัท ข		
(6)	เงินลงทุนในบริษัท ข	90,000	
	กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก		90,000
	ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากวันซื้อหุ้นจนถึงต้นปีที่จัดทำงบ 90 % (200,000 – 100,000)		
(7)	กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	200,000	
	หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค.		60,000
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นงวด		

เปรียบเทียบผลต่างระหว่างวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน

ไม่ว่าบริษัทใหญ่จะใช้ส่วนได้เสียหรือวิธีราคาทุนสำหรับการลงทุนบริษัทย่อย งบการเงินรวมจะไม่แตกต่างกัน ต่อไปนี้เป็นสรุปผลต่างในงบการเงินของบริษัท ก ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะตามวิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	52,600 บาท	- บาท
เงินปันผลรับจากบริษัท ข	-	27,000
กำไรสุทธิ	300,000	274,400
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นงวด 1 ม.ค. 25X7	400,000	329,400
กำไรสุทธิ	300,000	274,400
เงินปันผล (ไม่แตกต่าง)	200,000	(200,000)
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X7	500,000	403,800

งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินลงทุนในบริษัท ข	546,200	450,000
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X7	500,000	403,800

6.4 สินค้าที่ซื้อเพื่อใช้เป็นสินทรัพย์ดำเนินงาน

รายการสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทไม่จำเป็นต้องอยู่ในหมวดของสินค้าหรือสินทรัพย์ถาวรเสมอไปตัวอย่าง (สภาวิชาชีพ, 2552 : ออนไลน์) เช่น สินค้าอาจถูกขายเพื่อนำไปใช้ในการดำเนินงานของบริษัทในเครือ (Affiliated company) ในกรณีนี้ กำไรขั้นต้นจากการขายจะถือว่ารับรู้ในงบการเงินรวมได้ในขณะที่บริษัทที่ซื้อจะคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้น

ตัวอย่างที่ 6 – 8 บริษัท ก ขายคอมพิวเตอร์เครื่องหนึ่งที่บริษัทผลิตด้วยราคาทุน 75,000 บาท ให้แก่บริษัท ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 100% ในราคา 100,000 บาท แต่ต้นทุนขายสินค้าของบริษัท ข มีได้รวมการซื้อระหว่างบริษัท เนื่องจากราคาซื้อแสดงอยู่ในสินทรัพย์ถาวร ส่วนกำไรขั้นต้น 25,000 บาท รวมอยู่ในบัญชีอุปกรณ์กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข ในปีที่ขายจึงแสดงรายการตัดบัญชี ดังนี้

ขาย	100,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		75,000
อุปกรณ์		25,000
ตัดราคาการขายระหว่างบริษัทและลดต้นทุนสินค้าขายและมูลค่าอุปกรณ์ด้วยต้นทุนสินค้าและกำไรขั้นต้นตามลำดับ		
ค่าเสื่อมราคาสะสม	5,000	
ค่าเสื่อมราคา		5,000
ลดราคาเสื่อมราคาด้วยกำไรขั้นต้นจากการขาย (25,000 บาท/ 5 ปี)		

การรับรู้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized profit) ที่เหลือ 20,000 บาท จะเกิดขึ้นเมื่อบริษัท ข คิดค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์ตลอดอายุการใช้งานที่เหลือ 4 ปี สมมติว่าบริษัท ก ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข สำหรับกำไรที่ยังไม่รับรู้จากการขายตามวิธีส่วนได้เสีย กระดาษทำการสำหรับปีที่สองจะมีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัทในบริษัท ข	20,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อุปกรณ์	10,000

อุปกรณ์	25,000
ค่าเสื่อมราคา	5,000

ลดอุปกรณ์ให้เป็นราคาทุน ตัดผลกระทบจากการขายระหว่างบริษัทจากค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาสะสม และปรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

กระดาษทำการสำหรับ 3 ปีที่เหลือตลอดอายุการใช้งานของคอมพิวเตอร์จะแสดงรายการเดบิต และเครดิตเหมือนเดิม แต่รายการเดบิตค่าเสื่อมราคาสะสมจะเพิ่มขึ้นปีละ 5,000 บาท ในปีต่อ ๆ มา จนมียอดสูงสุด 25,000 บาท ส่วนรายการเดบิตบัญชีลงทุนในบริษัท ข จะลดลงปีละ 5,000 บาท ในปีต่อ ๆ มา

ตัวอย่างสรุปการเปรียบเทียบการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัทที่มีต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวม

ตัวอย่างที่ 6 – 9 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

1. กำไรสุทธิของบริษัท ก (ไม่รวมส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย) 100,000 บาท
2. บริษัท ข (ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 90%) ได้รายงานกำไรสุทธิ 50,000 บาท
3. การขายที่ดินระหว่างบริษัทก่อให้เกิดกำไร 5,000 บาท
4. ที่ดินยังถือไว้โดยกิจการรวม

(หน่วย : บาท)

	Downstream บริษัท ก ขายให้ บริษัท ข	Upstream บริษัท ข ขายให้ บริษัท ก
กำไรสุทธิของบริษัท ก – วิธีส่วนได้เสีย		
กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ	100,000	100,000
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (50,000×90%)	45,000	45,000
หัก : กำไรจากการขายที่ดิน (5,000 บาท × 100%)	(5,000)	
(5,000 บาท × 90%)		(4,500)
กำไรสุทธิของบริษัท ก	<u>140,000</u>	<u>140,500</u>
	Downstream บริษัท ก ขายให้ บริษัท ข	Upstream บริษัท ข ขายให้ บริษัท ก

กำไรสุทธิรวม

กำไรสุทธิของบริษัท ก บวก กำไรสุทธิของบริษัท ข	150,000	150,000
หัก : กำไรจากการขายที่ดิน	(5,000)	(5,000)
กำไรที่เกิดขึ้นแล้ว	145,000	145,000
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ (50,000 × 10%)	(5,000)	
(50,000 – 5,000) × 10%		(4,500)
กำไรสุทธิรวม	<u>140,000</u>	<u>140,000</u>

6.5 สรุป

กำไรหรือขาดทุนระหว่างกลุ่มกิจการที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ถาวร จะต้องถูกตัดออกจากงบการเงินรวม การรับรู้กำไรดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อมีการใช้ประโยชน์หรือขายสินทรัพย์ถาวรออกไป การรับรู้กำไรหรือขาดทุนจะปรับปรุงในกระดาษทำการผ่านบัญชีค่าเสื่อมราคา ที่บันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทผู้ซื้อ กำไรจากการขายสินทรัพย์ที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดจะถูกตัดออกจากงบการเงินรวม กำไรสุทธิรวมจะปรับด้วยกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดในกรณีของการขายแบบ Downstream แต่ถ้าเป็นการขายแบบ Upstream กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดจะต้องแบ่งกันระหว่างบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

แบบฝึกหัดบทที่ 6

1. บริษัท อานนท์ จำกัด ซื้ออุปกรณ์จากบริษัทย่อย พรรัตน์ จำกัด (มีส่วนได้เสีย 85%) เป็นเงิน 15,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคาสะสมคงเหลืออยู่ในสมุดบัญชีของบริษัท พรรัตน์ จำกัด 20,000 บาท และ 10,000 บาท ตามลำดับ อุปกรณ์มีอายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี ไม่มีมูลค่าซาก บริษัท พรรัตน์ จำกัด รายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25X2 15,000 บาท

1) บริษัท พรรัตน์ จำกัด จะรายงานกำไรจากการขายอุปกรณ์ในงบการเงินของตนเท่ากับเท่าไร

- | | |
|---------------|---------------|
| ก. 10,000 บาท | ข. 5,000 บาท |
| ค. 15,000 บาท | ง. 20,000 บาท |

2) บริษัทใหญ่จะรายงาน “ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย” ในปี 25X2 เท่ากับเท่าไร

- | | |
|---------------|---------------|
| ก. 12,750 บาท | ข. 8,500 บาท |
| ค. 9,350 บาท | ง. 13,600 บาท |

3) ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย สำหรับปี 25X2 เท่ากับเท่าไร

- | | |
|--------------|--------------|
| ก. 2,250 บาท | ข. 1,500 บาท |
| ค. 2,400 บาท | ง. 1,650 บาท |

4) งบแสดงฐานะการเงินรวม ในปี 25X2 ราคาทุนของอุปกรณ์และค่าเสื่อมราคาสะสม จะแสดงยอดตามลำดับเท่ากับเท่าไร

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| ก. 20,000 บาท และ 12,000 บาท | ข. 15,000 บาท และ 3,000 บาท |
| ค. 20,000 บาท และ 13,000 บาท | ง. 15,000 บาท และ 2,000 บาท |

5) ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ชิ้นนี้จะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของปี 25X2 เท่ากับเท่าไร

- | | |
|--------------|--------------|
| ก. 2,000 บาท | ข. 3,000 บาท |
| ค. 4,000 บาท | ง. 1,000 บาท |

2. บริษัท จินตนา จำกัด ขายเครื่องจักรให้กับบริษัท ย่อยมาลี จำกัด ที่ตนมีส่วนได้เสียอยู่ 90% ในราคา 25,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 (หลังจากปรับปรุงบัญชีค่าเสื่อมราคาสำหรับปีแล้ว) ในวันโอนย้ายเครื่องจักรและค่าเสื่อมราคาสะสมมียอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัท จินตนา จำกัด เท่ากับ 45,000 บาท และ 30,000 บาท ตามลำดับ เครื่องจักรไม่มีมูลค่าซาก อายุการใช้งาน 10 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง บริษัท มาลี จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 28,000 บาท สำหรับปี 25X1 และ 22,000 บาท สำหรับปี 25X2

- 1) บริษัท จินตนา จำกัด จะรายงานกำไรจากการขายเครื่องจักรสำหรับปี 25X1 ในงบการเงิน
เท่ากับเท่าไร
- | | |
|---------------|---------------|
| ก. 25,000 บาท | ข. 15,000 บาท |
| ค. 10,000 บาท | ง. 5,000 บาท |
- 2) บริษัทใหญ่จะรายงาน “ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย” ในปี 25X1 เท่ากับเท่าไร
- | | |
|---------------|---------------|
| ก. 25,200 บาท | ข. 16,200 บาท |
| ค. 28,000 บาท | ง. 15,200 บาท |
- 3) ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะมีส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยสำหรับปี 25X1 เท่ากับ
เท่าไร
- | | |
|--------------|--------------|
| ก. 2,800 บาท | ข. 1,800 บาท |
| ค. 1,900 บาท | ง. 1,520 บาท |
- 4) งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ราคาทุนของเครื่องจักรและค่าเสื่อม
ราคาสะสมจะแสดงยอดเท่ากับเท่าไร
- | | |
|------------------------------|----------|
| ก. 45,000 บาท และ 32,500 บาท | ตามลำดับ |
| ข. 25,000 บาท และ 2,500 บาท | ตามลำดับ |
| ค. 45,000 บาท และ 30,000 บาท | ตามลำดับ |
| ง. 25,000 บาท และ 1,000 บาท | ตามลำดับ |
- 5) ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรชิ้นนี้จะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี
25X1 เท่ากับ
- | | |
|--------------|--------------|
| ก. 2,500 บาท | ข. 1,500 บาท |
| ค. 1,000 บาท | ง. 4,500 บาท |
- 6) รายการปรับปรุงในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1
ที่เกี่ยวกับการขายเครื่องจักรระหว่างบริษัท จะเป็นไปตามข้อใด
- | | | |
|-----------------------------|--------|--------|
| ก. กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X1 | 10,000 | |
| เครื่องจักร | 20,000 | |
| ค่าเสื่อมราคาสะสม | | 30,000 |
| ข. กำไรจากการขายเครื่องจักร | 10,000 | |
| เครื่องจักร | 20,000 | |
| ค่าเสื่อมราคาสะสม | | 30,000 |

ค. กำไรจากการขายเครื่องจักร	10,000	
เครื่องจักร	25,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		35,000
ง. กำไรจากการขายเครื่องจักร	10,000	
เครื่องจักร	6,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		16,000
7) บริษัทใหญ่จะรายงาน “ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย” ในปี 25X2 เท่ากับเท่าไร		
ก. 2,800 บาท		ข. 11,800 บาท
ค. 10,800 บาท		ง. 20,800 บาท
8) ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะมีส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยสำหรับปี 25X2 เท่ากับเท่าไร		
ก. 2,300 บาท		ข. 1,880 บาท
ค. 1,300 บาท		ง. 2,200 บาท
9) งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ราคาทุนของเครื่องจักรและค่าเสื่อมราคาสะสม จะแสดงยอดเท่ากับเท่าไร		
ก. 45,000 บาท และ 32,000 บาท ตามลำดับ		
ข. 25,000 บาท และ 2,000 บาท ตามลำดับ		
ค. 25,000 บาท และ 5,000 บาท ตามลำดับ		
ง. 45,000 บาท และ 31,500 บาท ตามลำดับ		
10) ค่าเสื่อมราคาของจักรชั้นนี้จะปรากฏเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี 25X2 เท่ากับ		
ก. 2,500 บาท		ข. 1,500 บาท
ค. 1,000 บาท		ง. 4,500 บาท

3. ในวันที่ 1 มกราคม 25X6 บริษัท สอง จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 90% ของบริษัท สาม จำกัด ได้ขายที่ดินราคาทุน 200,000 บาท ให้กับบริษัท สาม จำกัด เป็นเงิน 300,000 บาท สิ้นปี 25X6 บริษัท สอง จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 250,000 บาท บริษัท สาม จำกัด ขายที่ดินให้กับบุคคลภายนอกไปเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X8 ในราคา 350,000 บาท ระหว่างปีเดียวกันบริษัท สอง จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 200,000 บาท

- ให้ทำ** ก) บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท สาม จำกัด ที่เกี่ยวกับส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 25X6
- ข) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X7 เกี่ยวกับการโอนที่ดินระหว่างบริษัทในรูปของสมุดรายวัน
- ค) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X7 เกี่ยวกับการโอนที่ดินระหว่างบริษัทในรูปของสมุดรายวัน
- ง) บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท สาม จำกัด ที่เกี่ยวกับส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 25X8
- จ) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X8 ที่เกี่ยวกับการขายที่ดินในรูปของสมุดรายวัน

4. ในวันที่ 1 มกราคม 25X0 บริษัทย่อยซึ่งบริษัทใหญ่มีส่วนได้เสียอยู่ 80% ได้โอนอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งาน 10 ปี (อายุการใช้งานเหลืออีก 6 ปี) ไม่มีมูลค่าซาก ไปให้กับบริษัทใหญ่เป็นการแลกเปลี่ยนกับเงินสด 42,000 บาท ในวันโอน บริษัทย่อยบันทึกอุปกรณ์ในราคาทุน 60,000 บาท หักค่าเสื่อมราคาสะสม 24,000 บาท การโอนอุปกรณ์ดังกล่าวทำให้บริษัทย่อยมีกำไร 6,000 บาท บริษัทย่อยรายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25X0 และ 25X1 14,000 บาท และ 16,000 บาท ตามลำดับ

- ให้ทำ** ก) คำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยสำหรับปี 25X0 และ 25X1
- ข) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมที่เกี่ยวกับการโอนย้ายทรัพย์สินระหว่างบริษัทในรูปของสมุดรายวัน
- ค) สมมติให้ข้อมูลทั้งหมดเหมือนเดิมยกเว้นบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายอุปกรณ์ให้บริษัทย่อยในวันที่ 1 มกราคม 25X0 (ไม่ใช่บริษัทย่อยขายให้บริษัทใหญ่) ให้คำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยสำหรับปี 25X0 และ 25X1

5. ณ วันต้นปีการเงิน 1 มกราคม 25X6 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในหุ้นสามัญของบริษัท ข จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 750,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อเท่ากับ 712,500 บาท เนื่องจากไม่สามารถกระจายส่วนเกินให้กับทรัพย์สินรายการใดได้ ส่วนเกิน 37,500 บาท ถือเป็นค่าความนิยม

ในวันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัท ก ซื้ออุปกรณ์ใหม่จากบริษัท ข เป็นเงิน 14,500 บาท อุปกรณ์นี้ บริษัท ข ซื้อมาในราคา 9,000 บาท และมีอายุการใช้งานคงเหลือ 10 ปี นับจากวันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัท ก และบริษัท ข ใช้วิธีผลรวมจำนวนปีที่ใช้งาน (Sum of the years digits) ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา

ระหว่างปี 25X8 บริษัท ก ขายสินค้าให้บริษัท ข ในราคา 100,000 บาท สินค้าถูกขายในราคา 25% สูงกว่าราคาทุน บริษัท ข ยังเป็นหนี้ค่าสินค้า 17,500 บาท และ 20% ของสินค้าจำนวนนี้ ยังคงรวมเป็นสินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X8 ของบริษัท ข

ให้ทำ แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชี (ในรูปของสมุดรายวัน) ที่จะต้องทำในกระดาษทำการ สำหรับงบการเงินรวม ณ ธันวาคม 25X8 ของแต่ละรายการดังนี้

1. ค่าความนิยม
2. อุปกรณ์
3. สินค้าระหว่างบริษัท

6. บริษัท พิศ จำกัด จ่ายซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ไพศาล จำกัด เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ในมูลค่าตามบัญชีต่อหุ้น ในวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท พิศ จำกัด ขายเครื่องจักรให้กับบริษัท ไพศาล จำกัด ในราคาที่มีกำไร 3,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานของเครื่องจักรคงเหลือ 3 ปี บริษัทบันทึกเครื่องจักรในราคาทุน 7,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสม 5,000 บาท ในปีเดียวกัน บริษัทไพศาล จำกัด ก็ได้ขายสินค้าให้กับบริษัทพิศโดยบวกกำไร 5% สูงกว่าทุน 25% ของสินค้าคงเหลือปลายปี 25X2 ของบริษัท พิศ จำกัด เป็นสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ไพศาล จำกัด ซึ่งเท่ากับครึ่งหนึ่งของสินค้าที่ซื้อจากบริษัทไพศาลระหว่างปีในปี 25X2 บริษัท ไพศาล จำกัด ได้ขายที่ดินให้บริษัท พิศ จำกัดในราคาที่มีกำไร 2,000 บาท งบการเงินของบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 มีดังนี้

	บริษัท พิศ จำกัด	บริษัท ไพศาล จำกัด
		(หน่วย : บาท)
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	75,000	25,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	3,500	
กำไรจากการขายที่ดิน		2,000
กำไรจากการขายเครื่องจักร	3,000	
ต้นทุนสินค้าขาย	(35,000)	(12,000)

ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	(5,000)	(2,000)
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	(15,000)	(5,000)
กำไรสุทธิ	<u>26,500</u>	<u>8,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X2	60,000	20,000
กำไรสุทธิ	<u>26,500</u>	<u>8,000</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X2	<u>86,500</u>	<u>28,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	22,500	15,000
ลูกหนี้	31,000	10,000
สินค้าคงเหลือ	42,000	25,000
เงินลงทุนในบริษัท ไพศาล จำกัด	68,500	
เครื่องจักร	55,000	40,000
ค่าเสื่อมราคาสสม	(15,000)	(7,000)
ที่ดิน	<u>8,000</u>	<u>5,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>212,000</u>	<u>88,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	35,500	15,000
หุ้นสามัญ	90,000	45,000
กำไรสะสม	<u>86,500</u>	<u>28,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>212,000</u>	<u>88,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท พิศ จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2
7. ต่อไปนี้เป็นงบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ของบริษัท จันทรา จำกัด และบริษัทย่อย อัมพร จำกัด
ซึ่งมีส่วนเสียอยู่ 85%

(หน่วย : บาท)

บริษัท จันทรา จำกัด

บริษัท อัมพร จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ขาย	100,000	80,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	11,130	
กำไรจากการขายอุปกรณ์		8,000
กำไรจากการขายที่ดิน	2,000	

ต้นทุนสินค้าขาย	(70,000)	(60,000)
ค่าเสื่อมราคา	(7,000)	(5,000)
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	<u>(3,000)</u>	<u>(8,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>33,130</u>	<u>15,000</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X6	90,000	30,000
กำไรสุทธิ	33,130	15,000
เงินปันผล	<u>(30,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X6	<u>93,130</u>	<u>35,000</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	28,750	10,000
ลูกหนี้	25,000	15,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	25,000
เงินลงทุนในบริษัท อัมพร จำกัด	69,380	
อุปกรณ์	100,000	35,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(25,000)	(10,000)
ที่ดิน	<u>15,000</u>	<u>20,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>263,130</u>	<u>95,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	25,000	10,000
หุ้นสามัญ	145,000	50,000
กำไรสะสม	<u>93,130</u>	<u>35,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>263,130</u>	<u>95,000</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. บริษัท จันทรา จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 85% ในบริษัท อัมพร จำกัด เป็นเงิน 64,500 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 ทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัทอัมพร มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 25X5 ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีถือเป็นค่าความนิยม ณ วันซื้อหุ้นหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทอัมพร มียอดคงเหลือ 50,000 และ 20,000 ตามลำดับ

2. ในปี 25X5 บริษัทย่อยขายที่ดินราคาทุน 10,000 บาท ให้กับบริษัทใหญ่ในราคา 15,000 บาท ในปี 25X6 บริษัทใหญ่ได้ขายที่ดินเป็นเงิน 17,000 บาท ให้กับหน่วยงานภายนอก

3. อุปกรณ์ของบริษัทย่อยซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 10,000 บาท (ราคาทุน 15,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 5,000 บาท) ถูกขายให้กับบริษัทใหญ่เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X6 ในราคา 18,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานคงเหลือ 10 ปี

4. ระหว่างปี 25X5 บริษัท จันทรา จำกัด ขายสินค้าซึ่งมีราคาทุน 20,000 บาท ให้กับบริษัท อัมพร จำกัด ในราคา 25,000 บาท 30% ของสินค้าได้รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายปี 25X5 ของบริษัท อัมพร จำกัด บริษัท อัมพร จำกัด สืบทราบมาว่าสามารถซื้อสินค้าได้ในราคาที่ต่ำกว่าจากหน่วยงานภายนอก ดังนั้นจึงซื้อสินค้าจาก บริษัท จันทรา จำกัด ในปี 25X6 เพียง 6,250 บาท เท่านั้น ซึ่งได้รวมกำไรตามปกติไว้ 25% สูงกว่าทุน สินค้าที่ซื้อระหว่างบริษัทในปี 25X6 ยังคงรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายปี 25X6 ของบริษัทอัมพร

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับการเงินรวมของบริษัท จันทรา จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

8. บริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 90% เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 25X7 ในราคา 426,000 บาท ในวันที่บริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้น บริษัท ข มีกำไรสะสม 60,000 บาท และสินทรัพย์สุทธิมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับมูลค่าตามบัญชี ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ถือเป็นค่าของสูตรในการผลิตสินค้าของบริษัท ข ซึ่งบริษัท ข ไม่ได้บันทึกไว้ในบัญชี และมีอายุเหลืออยู่อีก 5 ปี นับจากวันที่ 30 มิถุนายน 25X7

งบทดลองของบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X9 มีดังนี้

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข
เดบิต		
เงินสด	119,500	132,500
ลูกหนี้	342,000	125,000

สินค้าคงเหลือ	362,000	201,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	40,500	13,000
ที่ดิน	150,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	524,250	
อาคารและอุปกรณ์	825,000	241,000
ต้นทุนสินค้าขาย	1,730,000	690,500
ค่าใช้จ่าย	654,500	251,000
เงินปันผลจ่าย	<u>100,000</u>	<u>60,000</u>
รวม	<u>4,847,750</u>	<u>1,714,000</u>
เครดิต		
ค่าเสื่อมราคาสะสม	207,000	53,500
เจ้าหนี้	295,000	32,000
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	4,300	19,000
หุ้นสามัญ	1,000,000	300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		50,000
กำไรสะสม	591,200	139,500
ขาย	2,555,500	1,120,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย	<u>156,050</u>	
รวม	<u>4,847,750</u>	<u>1,714,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัท ก ขายอุปกรณ์ให้บริษัท ข บริษัท ก ได้กำไรจากการขาย 47,500 บาท บริษัท ข คิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์นี้ในอัตรา 20% ของราคาที่ย้ายซื้อ ระหว่างปี 25X8 บริษัท ข ขายที่ดินให้ บริษัท ก ในราคาที่ยรวมกำไร 15,000 บาท
2. สินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25X8 ของบริษัท ก มีสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข รวมอยู่ด้วย บริษัท ข มีกำไรจากการขายสินค้าจำนวนนี้ 7,500 บาท
3. ระหว่างปี 25X9 บริษัท ข ขายสินค้าให้บริษัท ก ในราคา 375,000 บาท บริษัท ก ยังค้างชำระค่าสินค้านี้ 60,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 25X9
4. สินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25X9 ของบริษัท ก มีสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข อยู่ด้วย ในราคาที่ยรวมกำไรไว้ 10,500 บาท

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X9

9. บริษัท ไพรัช จำกัด เป็นเจ้าของ 80% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงออกจำหน่ายและอยู่ในมือของผู้ถือหุ้นของบริษัท ยั่งยืน จำกัด บริษัท ไพรัช จำกัด จ่ายซื้อส่วนได้เสียในมูลค่าตามบัญชี เมื่อบริษัท ยั่งยืน จำกัด ก่อตั้งกิจการในวันที่ 2 มกราคม 25X6

ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้

1. บริษัท ไพรัช จำกัด ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ยั่งยืน จำกัด
2. กำไรจากการขายเครื่องจักรให้กับบริษัท ยั่งยืน จำกัด 10,000 บาท เกิดขึ้นเมื่อต้นปี 25X6 บริษัท ยั่งยืน จำกัด ยังคงถือเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 และคิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 20% ต่อปี กำไร 5,000 บาท เกิดจากการขายที่ดินให้แก่บริษัท ไพรัช จำกัด ณ วันต้นปี 25X7
3. ข้อมูลเกี่ยวกับการขายสินค้าระหว่างบริษัทสำหรับ 25X6 และปี 25X7 มีดังนี้

	(หน่วย : บาท)			
	25X6	25X7		
บริษัท ยั่งยืน จำกัด ขายสินค้าให้แก่บริษัท ไพรัช จำกัด	40,000	-		
บริษัท ยั่งยืน ขายสินค้าให้แก่บริษัท ไพรัช	-	50,000		
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. ของบริษัท ยั่งยืน จำกัด	80,000-			
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้า ณ วันที่ 31 ธ.ค. ของบริษัท ไพรัช จำกัด	-	10,000		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบกับบริษัท ไพรัช จำกัด และบริษัท ยั่งยืน จำกัด มีดังนี้				
	(หน่วย : พันบาท)			
	2556	2557		
	บริษัท ไพรัช จำกัด	บริษัท ยั่งยืน จำกัด	บริษัท ไพรัช จำกัด	บริษัท ยั่งยืน จำกัด
ขาย	500	200	600	250
กำไรจากการขาย	10	-	-	-
เครื่องจักร				
เงินปันผล	<u>40</u>	-	<u>40</u>	-
รวมรายได้	<u>550</u>	<u>200</u>	<u>640</u>	<u>255</u>
สินค้า 1 ม.ค.	80	40	70	50

ซื้อ	<u>300</u>	<u>100</u>	<u>400</u>	<u>120</u>
สินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	380	140	470	170
สินค้า 31 ธ.ค.	<u>70</u>	<u>50</u>	<u>90</u>	<u>60</u>
ต้นทุนขาย	<u>310</u>	<u>90</u>	<u>380</u>	<u>110</u>
กำไรขั้นต้น	240	110	260	145
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>80</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>80</u>
กำไรสุทธิ	<u>160</u>	<u>50</u>	<u>160</u>	<u>65</u>

ให้ทำ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมเปรียบเทียบปี 25X6 และ ปี 25X7 สำหรับบริษัทไพรัชและบริษัทย่อย

10. บริษัท เทพสุดา จำกัดซื้อ 70% ของหุ้นส่วนสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท อนันตรา จำกัด ในปี 25X1 ในวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท อนันตรา จำกัด ซื้อเครื่องจักรเป็นเงินสด 120,000 บาท ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 10 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง บริษัท อนันตรา จำกัด ใช้งานเครื่องจักรถึงสิ้นปี 25X7 วันที่ 2 มกราคม 25X8 บริษัท อนันตรา จำกัด ขายเครื่องจักรให้กับบริษัท เทพสุดา จำกัด โดยจะใช้งานต่อจนถึงอายุประโยชน์สิ้นสุด และใช้วิธีเส้นตรงในการคิดค่าเสื่อมราคาเช่นกัน

งบการเงินรวมดังนี้

เครื่องจักร	22,000	
กำไรจากการขายเครื่องจักร	14,000	
ค่าเสื่อมราคา		2,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		34,000

ให้ทำ จงตอบคำถามที่เกี่ยวข้องกับบริษัททั้งสอง ดังต่อไปนี้

1. บริษัท เทพสุดา จำกัด บันทึกค่าเสื่อมราคาในปี 25X8 เท่ากับเท่าไร
2. บริษัท เทพสุดา จำกัด รายงานยอดคงเหลือของเครื่องจักรและค่าเสื่อมราคาสะสม

ในงบแสดงฐานะทางการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 เท่ากับเท่าไร

3. ถ้าบริษัท อนันตรา จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 60, 000 สำหรับปี 25X8 จงคำนวณหายอดคงเหลือของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

เอกสารอ้างอิง

- ดุขฎฐิ สงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- สภาวิชาชีพ. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) “การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) “การด้อยค่าของสินทรัพย์”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 7

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 7 กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้

- 7.1 รายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัท
- 7.2 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่
- 7.3 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย
- 7.4 งบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้นกู้ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน
- 7.5 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 7 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายรายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัทได้
2. อธิบายเมื่อบริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่ได้
3. อธิบายบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยได้
4. สามารถจัดทำงบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้นกู้ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธี

ราคาทุน

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บทที่ 7

กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้

บริษัทหลายแห่งมักจะถือเครื่องมือทางการเงินในรูปหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการ เนื่องจากกิจกรรมกู้ยืมเงินระหว่างกลุ่มกิจการเป็นสิ่งที่ง่าย มีประสิทธิภาพและยืดหยุ่นมากกว่า แม้ว่าแต่ละกิจการจะเป็นหน่วยงานตามกฎหมายที่แยกจากกัน แต่ผู้บริหารของบริษัทใหญ่จะมีฐานะเป็นผู้เจรจาต่อรองสำหรับการกู้ยืมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในกลุ่มกิจการ การกู้ยืมโดยตรงในกลุ่มกิจการก่อให้เกิดบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่ตรงกันข้ามทั้งเงินต้นและดอกเบี้ย ทำนองเดียวกันกับบัญชีดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย รายการที่ตรงข้ามกันเหล่านั้นต้องตัดออกเมื่อจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากเป็นบัญชีที่ไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการโดยภาพรวม (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 252)

ปัญหาของการบัญชีสำหรับหุ้นกู้ระหว่างบริษัท จะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทหนึ่งซื้อเครื่องมือทางการเงิน ในรูปหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการจากภายนอก การซื้อที่เกิดขึ้นถือเป็นการไถ่ถอนหนี้สิน เมื่อพิจารณาในแง่ของกิจการรวมถึงแม้ว่าหนี้สินยังคงอยู่ หากพิจารณาในแง่ของบริษัทที่ซื้อเป็นหน่วยงานหนึ่งแยกตามกฎหมาย ดังนั้นบริษัทที่ออกจำหน่าย (บริษัทลูกหนี้) จึงถือว่าหนี้สินดังกล่าวเป็นภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระเช่นเดียวกับหนี้สินที่มีต่อกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และบริษัทที่ซื้อ (บริษัทเจ้าหนี้) ก็ถือว่าเงินลงทุนในหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการเป็นเงินลงทุนในกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน อย่างไรก็ตาม งบการเงินรวมจะถูกจัดทำขึ้นเพื่อแสดงฐานะทางการเงินและผลประกอบการ ที่เป็นผลมาจากบริษัทที่ออกจำหน่ายซื้อและไถ่ถอนหนี้สินของตนเอง (ปิติพัฒน์ ฉัตรอัศวพัฒน์, 2554 : 248)

7.1 รายการหุ้นกู้ระหว่างบริษัท

เวลาที่บริษัทออกจำหน่ายหุ้นกู้ หุ้นกู้จะสะท้อนอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดในขณะนั้น การเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดในเวลาต่อมาจะก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ถ้าอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดสูงขึ้น มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้จะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้ จะมีกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว (Realized gain) แต่หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปยังไม่ให้รับรู้กำไรในสมุดบัญชีของบริษัทผู้จำหน่าย ในทำนองเดียวกัน ถ้าอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดลดลงจะทำให้เกิดขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว (Realized loss) แต่ยังไม่มีการรับรู้ทางบัญชี แต่ให้นำไปเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (ดุขฎิ สงวนชาติ และคณะ, 2550 : 251)

กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่รับรู้ในสมุดบัญชีสำหรับหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้ว บริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้สามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนนี้ได้โดยการไถ่ถอนหุ้นกู้ บริษัทใหญ่ซึ่งทำหน้าที่ควบคุมดูแลหนี้สินของกลุ่มกิจการมีทางเลือกในการไถ่ถอนหุ้นกู้ได้ 4 วิธีคือ

1. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ซื้อและไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน
2. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) กู้ยืมเงินจากหน่วยงานภายนอกด้วยอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน [ทางเลือกนี้เป็นการหาแหล่งเงินทุนใหม่ (Refunding)]
3. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ยืมเงินจากบริษัทในกลุ่มกิจการและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน
4. บริษัทในกลุ่มกิจการ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้ [กรณีนี้หุ้นกู้อนุมานว่าถูกไถ่ถอน (Constructively retirement)]

สามทางเลือกแรกก่อให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นกู้จริง (Actual retirement) กำไรหรือขาดทุนที่ก่อนหน้านี้ยังไม่รับรู้จะถูกรับรู้โดยบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นและสามารถนำไปรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ทางเลือกที่สี่มีผลให้เกิดการไถ่ถอนโดยอนุมาน (Constructively retirement) หมายความว่า หุ้นกู้ถูกไถ่ถอนสำหรับวัตถุประสงค์ในการจัดทางการเงินรวม เนื่องจากบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้และบัญชีหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นบัญชีตรงข้ามกันซึ่งจะต้องถูกตัดออกในการจัดทางการเงินรวม ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้และราคาที่จ่ายซื้อหุ้นกู้คือกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินรวม และเป็นกำไรหรือขาดทุนของบริษัทใหญ่ กรณีที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย (One-line consolidation) กำไรหรือขาดทุนนี้จะไม่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัทที่ออกจำหน่ายซึ่งหุ้นกู้ถือถือเป็นเงินลงทุนโดยกลุ่มกิจการ (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 253)

ผลของการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอนุมานในงบการเงินรวมจะเหมือนกับการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่เกิดขึ้นจริงกำไรหรือขาดทุนหมายถึงกำไรหรือขาดทุนของบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้ซึ่งรับรู้เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดหลังจากหุ้นกู้ออกจำหน่ายแล้ว และจะรับรู้ในงบการเงินรวมเมื่อหุ้นกู้ถูกซื้อหรือถูกถือโดยบริษัทในกลุ่มกิจการ

กำไรหรือขาดทุนโดยอนุมานของหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกัน

ผลขาดทุนจากการไถ่ถอนโดยอนุมานจะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการซื้อหุ้นกู้โดยจ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ (มูลค่าที่ตราไว้บวกส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้หรือหักส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้และต้นทุนในการออกจำหน่าย) ในทางตรงกันข้าม ผลกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอนุมาน

จะเกิดขึ้นเมื่อราคาที่ย่ำซื้อต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนถือว่าอนุমানขึ้นนี้ เนื่องจากกำไรหรือขาดทุนจะรับรู้และบันทึกในแง่ของกิจการรวม แต่จะไม่จดบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทในกลุ่มกิจการเมื่อมีการซื้อเกิดขึ้น

กำไรหรือขาดทุนโดยอนุমানของหุ้นกู้ (1) เป็นกำไรและขาดทุนที่รับรู้ในแง่ของงบการเงินรวม (2) เกิดขึ้นเมื่อบริษัทหนึ่งซื้อหุ้นกู้ของอีกบริษัทหนึ่งในกลุ่มกิจการ (3) เกิดขึ้นเมื่อจ่ายซื้อในราคาที่แตกต่างกัน มูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนจะไม่เกิดขึ้นถ้าจ่ายซื้อในมูลค่าตามบัญชีหรือซื้อโดยตรงจากบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้

การจัดสรรกำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัท

การจัดสรรกำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัทใหญ่ละบริษัทย่อยมีด้วยกัน

4 วิธี คือ

1. กำไรหรือขาดทุนจะจัดสรรระหว่างบริษัทที่ซื้อและบริษัทที่ออกหุ้นกู้ เช่น ถ้าบริษัทใหญ่จ่ายซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทย่อยมูลค่า 200,000 บาท เป็นเงิน 198,000 บาท หุ้นกู้ดังกล่าว มีส่วนเกิน (Premium) 4,000 บาท กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (กำไรโดยอนุमान) เท่ากัน 6,000 บาท (204,000 – 198,000) จะจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่ 2,000 บาท และให้บริษัทย่อย 4,000 บาท เรียกวิธีนี้ว่า Par value theory

2. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจะจัดสรรให้กับบริษัทที่ออกหุ้นเท่านั้น เนื่องจากเหตุผลที่ว่าบริษัทที่ซื้อมีฐานะเป็นบริษัทในกลุ่มกิจการ ซึ่งดำเนินงานภายใต้การควบคุมของกลุ่มผู้บริหารชุดเดียวกัน ดังนั้น บริษัทที่ซื้อหุ้นจึงทำหน้าที่เสมือนเป็นตัวแทนของบริษัทที่ออกหุ้นภายใต้คำสั่งของบริษัทใหญ่ เรียกวิธีนี้ว่า Agency theory ตามวิธีนี้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 6,000 บาท จะจัดสรรให้กับบริษัทย่อย (บริษัทที่ถือหุ้นกู้) เท่านั้น

3. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่ เนื่องจากบริษัทใหญ่มีบทบาทสำคัญในการบริหารและควบคุมการตัดสินใจทางการเงินของกลุ่มกิจการ เช่น บริษัทใหญ่สามารถสั่งการและอนุมัติให้มีการซื้อขายหุ้นกู้ระหว่างกัน เพราะฉะนั้นกำไรหรือขาดทุนทั้งหมดก็ควรเป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น

4. กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจัดสรรให้กับบริษัทที่ซื้อหุ้น เนื่องจากถือว่าบริษัทที่ซื้อหุ้นก่อให้เกิดรายการซื้อขายหุ้นกู้ขึ้น ดังนั้นจึงควรเป็นผู้รับผิดชอบกำไรหรือขาดทุนทั้งจำนวน

การเปลี่ยนแปลงของอัตราดอกเบี้ยต้องตลาดทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนสำหรับบริษัทที่ออกหุ้นกู้ ดังนั้นวิธีจัดสรรกำไรหรือขาดทุนให้กับบริษัทที่ออกหุ้นกู้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงรูปแบบของรายการ (บริษัทที่ออกหุ้นไถ่ถอนโดยตรงหรือบริษัทในกลุ่มกิจการเข้าซื้อ) การที่บริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้ไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกันเต็มจำนวน แสดงว่าบริษัทให้ความสำคัญ

กับรูปแบบมากกว่าเนื้อหาสาระ (Form over substance) ซึ่งตามหลักการแล้วควรให้ความสำคัญต่อเนื้อหาสาระมากกว่ารูปแบบ (Substance over form) ด้วยเหตุนี้ Agency theory จึงเป็นแนวคิดที่ดีที่สุด ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกันจะจัดสรรให้กับบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้เท่านั้น

หนี้สินระยะยาวของบริษัทส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของหุ้นกู้ ดังนั้น ตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไปนี้จะใช้หุ้นกู้เป็นหลัก ซึ่งสามารถนำไปใช้กับเครื่องมือทางการเงินในรูปของหนี้สินอื่น ๆ ได้อีก ส่วนวิธีตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดจะใช้วิธีเส้นตรง (Straight line) แทนวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest) ซึ่งตามหลักการแล้วเป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง การซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทนี้สามารถนำไปใช้ได้สำหรับบริษัทที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ 20 %ขึ้นไป และใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

ตัวอย่างแรกที่จะอธิบายต่อไป สมมติว่า บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่ (บริษัทใหญ่เป็นบริษัทที่ออกหุ้นกู้) และกำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัทจะจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่ ส่วนตัวอย่างถัดไปจะเป็นกรณีที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยและกำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัทจะจัดสรรให้กับบริษัทย่อย

การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

ตัวอย่างที่ 7-1 สมมติว่า บริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 80% บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 2,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10 % ครบกำหนดไถ่ถอน 10 ปี ด้วยราคามูลค่า เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X6 หนึ่งปีต่อมา ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า 200,000 บาท ในราคา 209,000 บาท จากตลาดหลักทรัพย์

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

บริษัท ก จะปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เพื่อบันทึกขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกันตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		9,000

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยด้วยผลขาดทุนจากการซื้อหุ้นระหว่างกัน

ถ้าบริษัท ก ไม่บันทึกการขาดทุนข้างต้นในสมุดบัญชีจะทำให้กำไรสุทธิของบริษัท ก ไม่เท่ากับกำไรสุทธิรวม

ขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน 9,000 บาทจะจัดสรรให้กับบริษัท ก เนื่องจากบริษัท ก เป็นผู้ถือหุ้นกู้ภายใต้ Agency theory กำไรหรือขาดทุนโดยอนุมานโดยอนุมานทั้งหมดจะจัดสรรให้กับบริษัทที่ถือหุ้น บริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ ดังนั้นการวิเคราะห์จึงเหมือนกับการขายแบบ Downstream กำไรหรือขาดทุนทั้งหมดจะจัดสรรให้กับบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวม

ขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน 9,000 บาท จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัท ก และ บริษัท ข สำหรับปี 25X6 ส่วนหุ้นกู้ 10 % จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 1,800,000 บาท รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการมีดังนี้

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

ตัวอย่างที่ 7-2 สมมติว่าบริษัท ข ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 2,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 10 ปี ให้กับสาธารณชน เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X6 บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท เป็นเงิน 209,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 จากตลาดหลักทรัพย์ การซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก อนุมานว่าก่อให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท และเกิดผลขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน 9,000 บาท กรณีนี้ขาดทุนจากการถือหุ้นกู้จะจัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ 80 % ตามอัตราส่วนได้เสีย เนื่องจากการซื้อหุ้นกู้เปรียบเสมือนการขายแบบ Upstream

บริษัท ก จะปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยและบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เพื่อบันทึก 80 % ของผลขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	7,200	
เงินลงทุนในบริษัท ข		7,200

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยด้วยผลขาดทุนจากการถือหุ้นระหว่างกัน
รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการในปีที่มีการซื้อขายหุ้นกู้ระหว่างกัน จะเหมือนกับการซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่ กำไรสุทธิรวมที่ลดลง 7,200 บาท ประกอบด้วยขาดทุนจาก

การถือหุ้นกู้ระหว่างกัน 9,000 บาท หักด้วยขาดทุนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1,800 บาท (9,000x20%)

สรุปแล้ว เมื่อบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกันไม่ต้องจัดสรร แต่ถ้าบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนจากการถือหุ้นกู้ระหว่างกันต้องจัดสรรระหว่างบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

7.2 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

การไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอนุমানของบริษัทใหญ่จะเกิดขึ้นเมื่อ บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อยจะบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อในบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ กำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากการไถ่ถอนหุ้นโดยอนุमानจะไม่ปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของกลุ่มกิจการ แต่จะสะท้อนจากผลต่างระหว่างบัญชีหุ้นกู้และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย (ขวัญสกุล เต็งอำนาจ, 2546)

ตัวอย่างที่ 7-3 สมมติว่า บริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 70 % บริษัท ก จ่ายซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในมูลค่าตามบัญชี เป็นเงิน 112,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ในขณะนั้น บริษัท ข มีหุ้นสามัญ 100,000 บาท และ กำไรสะสม 60,000 บาท บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10 % และมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ซึ่งยังไม่ตัดจำหน่าย 2,000 บาท เมื่อ วันที่ 1 มกราคม 25X4 ซึ่งเป็นเวลาเดียวกันกับที่บริษัท ข ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 20,000 บาท เป็นเงิน 19,000 บาท จากนายหน้าค้าหุ้น การซื้อดังกล่าวอนุमानว่าเกิดการไถ่ถอนหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 10 % และมีกำไรโดยอนุमान 1,200 บาท ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ที่ซื้อ	[10% x (มูลค่า 200,000 + ส่วนเกิน 2,000)]	20,200 บาท
ราคาที่จ่ายซื้อ		<u>19,000</u> บาท
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้		<u>1,200</u> บาท
บริษัท ข จะบันทึกรายการซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก ในสมุดบัญชี		ดังนี้
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,000	
เงินสด		19,000

บันทึกการซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก ในราคา 190

วิธีส่วนได้เสีย

ถ้างบการเงินรวมถูกจัดทำทันทีหลังจากการไถ่ถอนหุ้น รายการตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้ในกระดาษทำการ จะมีดังนี้

1 มกราคม 25X4

หุ้นกู้ 10%	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	200
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,000
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200

ผลของการตัดจำหน่ายในกระดาษทำการข้างต้นทำให้งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแสดงผลกำไร เงินลงทุนในหุ้นกู้ถูกตัดจำหน่ายออกไป งบแสดงฐานะการเงินรวมจะแสดงหุ้นกู้ที่ถือโดยบุคคลภายนอกเป็นเงิน 181,800 บาท (มูลค่า 180,000 บวกส่วนเกินที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 1,800 บาท)

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ก จะตัดจำหน่ายส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ในสมุดบัญชีและบริษัท ข จะตัดจำหน่ายส่วนลดของเงินลงทุนในหุ้นกู้ สมมติว่าดอกเบี้ยยจ่ายทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม ของทุกปี หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอนในวันที่ 1 มกราคม 25X9 การตัดจำหน่ายใช้วิธีเส้นตรง บริษัท ก จะตัดจำหน่าย 20 % ของส่วนเกินและบริษัท ข จะตัดจำหน่าย 20 % ของส่วนลด ดังนี้

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

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 หลังจากผ่านรายการไปยังสมุดแยกประเภทแล้ว สมุดบัญชี
ของบริษัท ก และบริษัท ข จะแสดงยอดคงเหลือ ดังนี้
สมุดบัญชีของบริษัท ก

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

สมุดบัญชีของบริษัท ข

เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,200 บาท
ดอกเบี้ยรับ	2,200

ผลต่างระหว่างเงินลงทุนในหุ้นกู้ (19,200 บาท) และหุ้นกู้ 10% ของบริษัท ก 20,160 บาท $[(200,000+1,600)\times.1]$ เท่ากับ 960 บาท ไม่ใช่ 1,200 บาท เนื่องจากมีการรับรู้กำไรบางส่วนในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข โดยบริษัท ก รับรู้กำไรระหว่างปี 25X4 จากการตัดจำหน่ายส่วนเกิน 40 บาท (10% ของ 400) และบริษัท ข รับรู้กำไรส่วนจากการตัดจำหน่ายส่วนลด 200 บาท ซึ่งเปรียบเสมือนการไถ่ถอนในวันที่ 1 มกราคม 25X4 ผลต่างนี้สะท้อนอยู่ในบัญชีดอกเบี้ยจ่าย และดอกเบี้ยรับที่สัมพันธ์กับหุ้นกู้ที่ไถ่ถอน ดอกเบี้ยรับ 2,200 บาท หักดอกเบี้ยจ่าย 1,960 บาท (10% ของ 19,600 บาท) เท่ากับ 240 บาท หรือ 20% ของกำไรโดยอนุมาน (หรือ $1,200/5$ ปี)

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 เพื่อตัดบัญชีหุ้นกู้ระหว่างกันจึงมีดังนี้

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

เนื่องจากปี 25X4 เป็นปีที่ไถ่ถอนหุ้นกู้ กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จึงแสดงยอด 1,200 บาท ซึ่งเป็นกำไรเริ่มแรก เมื่อจัดทำงบการเงินรวม กำไรจะแสดงด้วยยอดรวม โปรดสังเกตว่าการรับรู้กำไรหรือขาดทุนบางส่วนเท่ากับผลต่างระหว่างดอกเบี๋ยรับและดอกเบี๋ยจ่ายที่ตัดจำหน่าย

การดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข แสดงอยู่ในหน้าถัดไป บัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ค่าความได้ดังนี้

70% ของกำไรสุทธิ 4,400 บาทของบริษัท ข 3,080 บาท

บวก: กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200

4,280

หัก: รับรู้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน (1,200/5 ปี) 240

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 4,040

บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดรายวันเพื่อบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ตามวิธี ส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 3,080

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 3,080

บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข (4,400×70%)

เงินลงทุนในบริษัท ข 1,200

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 1,200

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับ 100% ของกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 240

เงินลงทุนในบริษัท ข 240

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับการรับรู้กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วนที่เกิดขึ้นระหว่างปี 25X4 (1,200/5 ปี หรือ ดอกเบี๋ยรับ 2,200 บาท หักดอกเบี๋ยจ่าย 1,960 บาท) กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท จะนำไปรวมเป็นรายได้ในงบการเงินรวม บัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X4 จึงเพิ่มขึ้น 960 บาทด้วยกำไรจากการไถ่ถอนหุ้น (กำไรจากการไถ่ถอนรวม 1,200 บาท หักด้วยกำไรที่รับรู้บางส่วน 240 บาท) ในปี 25X5, 25X6, 25X7 และ 25X8 ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จะลดลงปีละ 240 บาท เนื่องจากกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่รับรู้ในสมุดบัญชีของแต่ละบริษัท (ผ่านการตัดจำหน่ายส่วนเกินและส่วนลด) ดังนั้นบริษัท ก จึงต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ในแต่ละปี ดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

240

เงินลงทุนในบริษัท ข

240

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X9 ซึ่งเป็นวันที่หุ้นกู้ครบกำหนด กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จะรับรู้เต็มจำนวนและบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะเท่ากับ 70% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข

ตารางที่ 7-1 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 70% บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	80,000	40,000			120,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	4,040		(3) 4,040		
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้				(1) 960	
				(2) 240	1,200
ดอกเบี้ยรับ		2,200	(2) 2,200		
รวม	84,040	42,200			121,200
ค่าใช้จ่ายรวมต้นทุนขาย	38,200	37,800			76,000
ดอกเบี้ยจ่าย	19,600			(2) 1,960	17,640
รวม	57,800	37,800			93,640
กำไรสุทธิ	26,240	4,400			27,560
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (4,400 x.3)			(4) 1,320		(1,320)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	26,240	4,400			26,240
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	98,000				98,000
บริษัท ข		80,000	(5) 80,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	26,240	84,400			26,240
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	124,240	84,400			124,240

งบแสดงฐานะการเงิน				
สินทรัพย์อื่น	797,600	382,000		1,179,600
ดอกเบีย้ค้างรับ		1,000	(6) 1,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	130,040		(3) 4,040	
เงินลงทุนในหุ้นกู้ 10%		19,200	(5) 126,000	
รวมสินทรัพย์	927,640	402,200	(1) 19,200	1,179,600

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
หนี้สินอื่น	191,800	217,800			409,600
ดอกเบีย้ค้างจ่าย	10,000		(6) 1,000		9,000
หุ้นกู้ 10%	200,000		(1) 20,000		180,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	1,600		(1) 160		1,440
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	400,000				400,000
บริษัท ข		100,000	(5) 100,000		
กำไรสะสม	124,240	84,400			124,240
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(4) 1,320	
				(5) 54,000	55,320
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	927,640	402,200			1,179,600

- (1) บันทึกกำไรและตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้
- (2) ตัดจำหน่ายดอกเบีย้รับและดอกเบีย้จ่ายระหว่างกัน
- (3) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี
- (4) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย
- (5) ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับบันทึก

ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี

- (6) ตัดดอกเบีย้ค้างจ่ายและดอกเบีย้ค้างรับระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25X4 แสดงในรูปของการ
บันทึกรายการในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) หุ้นกู้ 10%	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	160
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	960
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,200
บันทึกกำไรและตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้	
(2) ดอกเบี้ยรับ	2,200
ดอกเบี้ยจ่าย	1,960
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	240
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน	
(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	4,040
เงินลงทุนในบริษัท ข	4,040
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี	
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	1,320
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	1,320
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย	
(5) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	80,000
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	100,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	126,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	54,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับบันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มี
อำนาจควบคุมต้นปี

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

ลิขสิทธิ์ในเอกสารนี้สงวนไว้สำหรับมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการแรกในกระดาษทำการคือการตัด หุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 10% ของบริษัท ก กับเงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ข และบันทึกกำไรจากการไถ่ถอน 960 บาท ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท ที่ยังไม่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

ดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายที่ตรงกันข้ามจะถูกตัดออกในรายการที่ (2) ผลต่างระหว่างดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายคือส่วนของกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข ผ่านการตัดบัญชีในปี 25X4 ซึ่งเท่ากับ 240 บาทและเมื่อเครดิตบัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จึงทำให้ยอดรวมของกำไรเท่ากับ 1,200 บาท หากนำรายการที่ (1) และ (2) มารวมกัน กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะรวมกันเป็นยอดเดียว

รายการที่ (3) เป็นการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นงวด รายการที่ (4) คือการรับรู้กำไรสุทธิประจำงวดที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมรายการที่ (5) คือการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข รายการที่ (6) งบการเงินรวมเท่ากับ 9,000 บาท ซึ่งเป็นดอกเบี้ยจ่ายสำหรับ 1/2 ปี ของหุ้นกู้ 180,000 บาทที่ถือโดยบุคคลภายนอก โปรดสังเกตว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่ถูกกระทบจากการถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัท เนื่องจากบริษัท ก เป็นผู้ออกจำหน่าย ดังนั้นกำไรโดยอนุমানทั้งหมดจึงโอนให้กับบริษัทที่ออกจำหน่าย

ผลกระทบต่องบการเงินรวมในปีถัดมา

ในปีต่อมาจนถึงวันที่หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอน บริษัท ก และบริษัท ข จะบันทึกรายการเกี่ยวกับหุ้นกู้ในสมุดบัญชี โดยบริษัท ก จะรายงานดอกเบี้ยจ่าย 1,960 บาทและบริษัท ข จะรายงานดอกเบี้ยรับ 2,200 บาทผลต่าง 240 บาทจะรับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก เมื่อปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ในงบการเงินรวม สำหรับปี 25X5 จนถึงปี 25X8 ยอดคงเหลือที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกันจะถูกตัดออกยอดคงเหลือสิ้นปีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ระหว่างบริษัทแสดงอยู่ในตารางต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 7-2 ยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้

(หน่วย : บาท)

	31 ธันวาคม			
	25X5	25X6	25X7	25X8
สมุดบัญชีของบริษัท ก				
ดอกเบียจ่าย	19,600	19,600	19,600	19,600
ดอกเบียค้างจ่าย	10,000	10,000	10,000	10,000
หุ้นกู้	200,000	200,000	200,000	200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	1,200	800	400	-
สมุดบัญชีของบริษัท ข				
ดอกเบียรับ	2,200	2,200	2,200	2,200
ดอกเบียค้างรับ	1,000	1,000	1,000	1,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้	19,400	19,600	19,800	20,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25X5 มีดังนี้

ดอกเบียรับ	2,200	
ดอกเบียค้างจ่าย	1,000	
หุ้นกู้	20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	120	
ดอกเบียจ่าย		1,960
ดอกเบียค้างรับ		1,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้		19,400
เงินลงทุนในบริษัท ข		960

รายการข้างต้นเป็นการตัดดอกเบียรับกับดอกเบียจ่าย ดอกเบียค้างรับดอกเบียค้างจ่าย เงินลงทุนในหุ้นกู้กับหุ้นกู้ ผลต่างที่เหลือ 960 บาท จะเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข เพื่อปรับยอดให้ตรงกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันต้นปี 25X5 ซึ่งจำเป็นต้องปรับเนื่องจากบริษัท ก เพิ่มบัญชีเงินลงทุนในปี 25X4 ด้วยกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข สูงกว่าส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข 960 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 กระดาษ

ทำการสำหรับปี 25X5 จึงต้องปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข เพื่อให้สอดคล้องกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้น
ในบริษัท ข ก่อนการตัดจำหน่ายบัญชีเงินลงทุน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการปี 25X6, 25X7 และ 25X8 จะ
เหมือนกัน บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะถูกเครดิตในกระดาษทำการด้วยยอด 720 บาทในปี 25X6,
480 บาทในปี 25X7 และ 240 บาท ในปี 25X8

วิธีราคาทุน

จากตัวอย่างที่ 7 - 3 ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ข งบ
การเงินเฉพาะของบริษัท ก จะแสดงยอดคงเหลือที่แตกต่างจากงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธี
ส่วนได้เสีย ดังนี้

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุน ตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ ตามวิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	4,040 บาท	- บาท
กำไรสุทธิของบริษัท ก	26,240	22,200
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นงวด 1 ม.ค. 25X4	98,000	84,000
กำไรสุทธิ	26,240	22,200
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X4	124,240	106,200
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินลงทุนในบริษัท ข	130,040	112,000
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X4	124,240	106,200

การแปลงจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียในกระดาษทำการ มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 18,040

กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ก 14,000

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 4,040

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการในตารางที่ 7 - 1
ตามวิธีส่วนได้เสีย

7.3 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไปนี้จะคล้ายกับตัวอย่างก่อน แต่สมมุติว่าบริษัท ข เป็นผู้ออกจำหน่ายและการไถ่ถอนหุ้นมีผลขาดทุนเกิดขึ้นในงบการเงินรวม

ตัวอย่างที่ 7- 4 บริษัท ก ซึ่งเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท ข 90% จ่ายซื้อหุ้นสามัญบริษัท ข ด้วยมูลค่าตามบัญชีเป็นเงิน 184,500 บาท เมื่อหลายปีก่อน ในขณะที่บริษัท ข มีหุ้นสามัญ 200,000 บาทและกำไรสะสม 5,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 บริษัท ข มีหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า 200,000 บาทอัตราดอกเบี้ย 10% และส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย 6,000 บาท บริษัท ข จะจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอนในวันที่ 1 มกราคม 25X9

ในวันที่ 2 มกราคม 25X4 บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้ว 50% ของบริษัท ข โดยจ่ายซื้อเป็นเงินสดในราคา 103,000 บาท การซื้อหุ้นกู้ก่อให้เกิดผลขาดทุน 6,000 บาท เมื่อพิจารณาในแง่ของงบการเงินรวมเนื่องจากหุ้นกู้ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 97,000 บาท (50% ของมูลค่าตามบัญชี 194,000 บาท) ถูกอนุมานว่าไถ่ถอนในราคาทุน 103,000 บาท ขาดทุนที่เกิดขึ้นจะโอนให้กับบริษัท ข ซึ่งเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นภายใต้ Agency theory ที่กล่าวว่าฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ทำหน้าที่เสมือนว่าตัวแทนของบริษัท ข ซึ่งเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ข บันทึกดอกเบี้ยจ่ายสำหรับหุ้นกู้เป็นเงิน 21,200 บาท $[(200,000 \times 10\%) + \text{ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ตัดจำหน่าย } 1,200 \text{ บาท}]$ ในจำนวนนี้ ดอกเบี้ยจ่าย 10,600 บาท เป็นดอกเบี้ยจ่ายให้กับบริษัท ก สำหรับหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกัน บริษัท ก บันทึกดอกเบี้ยรับจากการลงทุนในหุ้นของปี 25X4 เท่ากับ 9,000 บาท $[(100,000 \times 10\%) - \text{ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตัดจำหน่าย } 600 \text{ บาท}]$ ผลต่าง 1,200 บาท ระหว่างดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยรับของสองบริษัทเป็นการรับรู้หนึ่งในห้าส่วนของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างปี 25X4 $(6,000 \times 5 \text{ ปี})$ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 4,800 บาท ยังไม่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข เพราะยังไม่ได้ตัดจำหน่ายส่วนเกิน (ในสมุดบัญชีของบริษัท ก) และการตัดจำหน่ายส่วนลด (ในสมุดบัญชีของบริษัท ข)

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25X4 เท่ากับ 15,000 บาท บริษัท ก คำนวณส่วนแบ่งกำไรจาก บริษัท ข ดังนี้

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

บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

31 ธันวาคม 25X4

เงินลงทุนในบริษัท ข	13,500
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,500

บันทึก 90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25X4

31 ธันวาคม 25X4

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	5,400
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,400

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ด้วย 90% ของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

31 ธันวาคม 25X4

เงินลงทุนในบริษัท ข	1,080
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	1,080

ปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ด้วย 90% ของขาดทุน 1,200 บาทที่รับรู้บางส่วนในปี 25X4 ในปีต่อมาจนถึงปีที่หุ้นกู้ครบกำหนดไถ่ถอน ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นปีละ 1,080 บาท จากการปรับปรุงด้วยผลขาดทุนที่รับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัททั้งสองแล้วบางส่วน

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 มียอดคงเหลือ 211,680 บาท ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 (225,000×90%)	202,500 บาท
บวก: ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	<u>9,180</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4	<u>211,680</u>

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อยแสดงอยู่ในตารางที่ 7-3 แสดงผลขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 6,000 บาท เนื่องจากหุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท อนุมานว่าถูกไถ่ถอนในปีนี้งบแสดงฐานะการเงินรวมจะแสดงยอดคงเหลือของหุ้นกู้ 100,000 บาท และส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ 2,400 บาท ซึ่งเป็นหุ้นกู้ที่ถือโดยบุคคลภายนอก

ผลกระทบของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ต่อกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมและของบริษัทใหญ่

กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับปี 25X4 เท่ากับ 10,200 บาท $[(15,000 - 6,000 + 1,200) \times 10\%]$ ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ถูกจัดสรรให้กับบริษัท ข ดังนั้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจึงต้องรับส่วนแบ่งไปด้วย 10% ของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นแล้ว 10,200 บาท (ไม่ใช่ 10% ของกำไรสุทธิ ที่บริษัท ข รายงาน 15,000 บาท)

ผลของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะทำให้กำไรสุทธิรวมสำหรับปี 25X4 ลดลง 4,320 บาท ซึ่งสามารถวิเคราะห์สาเหตุได้ดังนี้

กำไรสุทธิรวม - ปี 25X4	(บาท)
<hr/>	
ลดลงด้วย :	
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	6,000
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับ	<u>9,400</u>
รวมยอดที่ลดลง	15,000
เพิ่มขึ้นด้วย :	
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยจ่าย	10,600
ลดกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (1,500 - 1,020)	<u>480</u>
รวมยอดที่เพิ่มขึ้น	<u>11,080</u>
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม ปี 25X4	<u>4,320</u>
<hr/>	

โปรดสังเกตว่าการลดลงของกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะเหมือนกับการลดลงของค่าใช้จ่าย การลดลงในกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะเพิ่มกำไรสุทธิรวมให้กับกิจการ

ตารางที่ 7-3 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย
บริษัท ก และบริษัท ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(หน่วย : บาท)

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	515,000	285,000			800,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,180		(3) 9,180		
ดอกเบี้ยรับ	9,400		(2) 9,400		
รวม	533,580	285,000			800,000
ค่าใช้จ่ายรวมต้นทุนขาย	433,580	248,800			682,380
ดอกเบี้ยจ่าย		21,200		(2) 10,600	10,600
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้			(1) 4,800		
			(2) 1,200		
	บริษัท	บริษัท	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
รวม	433,580	270,000			6,000
กำไรสุทธิ	100,000	15,000			698,980
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(5) 1,020		101,020
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	100,000	15,000			- 1,020
งบกำไรสะสม					100,000
กำไรสะสม 1 ม.ค.	260,000	25,000	(4) 25,000		260,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	100,000	15,000			100,000
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	360,000	40,000			360,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	680,920	500,000			1,180,920
ดอกเบี้ยค้างรับ				(6) 5,000	

เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000			
	211,680		(3) 9,180	
เงินลงทุนในหุ้นกู้ 10%			(4) 202,500	
	102,400		(1) 102,400	
รวมสินทรัพย์	1,000,000	500,000		1,180,920
หนี้สินอื่น	240,000	54,800		294,800
ดอกเบี้ยค้างจ่าย		10,000	(6) 5,000	5,000
หุ้นกู้ 10%		200,000	(1) 100,000	100,000
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้		- 4,800	(1) 2,400	-2,400
หุ้นสามัญ				
บริษัท ก	400,000			400,000
บริษัท ข		200,000	(4) 200,000	
กำไรสะสม	360,000	40,000		360,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(5) 1,020	
			(4) 22,500	23,520
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,000,000	500,000		1,180,920

(1) บันทึกขาดทุนและตัดจำหน่ายหุ้นกู้และเงินลงทุนในหุ้นกู้

(2) ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน

(3) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี

(4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับบันทึก

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี

(5) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(6) ตัดดอกเบี้ยค้างจ่ายและดอกเบี้ยรับระหว่างกัน

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) หุ้นกู้ 10% 100,000

ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 4,800

ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ 2,400

เงินลงทุนในหุ้นกู้ 102,400

บันทึกขาดทุนและตัดจำหน่ายหุ้นกู้กับเงินลงทุนในหุ้นกู้

(2) ดอกเบี้ยรับ	9,400	
ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,200	
ดอกเบี้ยจ่าย		10,600
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน		
(3) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,180	
เงินลงทุนในบริษัท ข		9,180
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี		
(4) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	25,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	200,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		202,500
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		22,500
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นพร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	1,020	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		1,020
บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
(6) ดอกเบี้ยค้างจ่าย	5,000	
ดอกเบี้ยค้างรับ		5,000
ตัดดอกเบี้ยค้างจ่ายและดอกเบี้ยค้างรับระหว่างกัน		

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการจะคล้ายกับตัวอย่างที่ 7-3 เว้นแต่เป็นตัวอย่างของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ รายการที่ (1) และ (2) ในกระดาดำทำการสามารถนำมารวมกันและบันทึกเป็นรายการเดียว ได้ดังนี้

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

วิธีราคาทุน

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ข งบการเงินเฉพาะของ บริษัท ก สำหรับปี 25X4 แสดงยอดคงเหลือที่แตกต่างจากงบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,180	-
กำไรสุทธิของบริษัท ก	100,000	90,820
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นงวด 1 ม.ค. 25X4	260,000	242,000
กำไรสุทธิ	100,000	90,820
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X4	360,000	332,820
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินลงทุนในบริษัท ข	211,680	184,500
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธ.ค. 25X4	360,000	332,850

การแปลงจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียในกระดาดำทำการ สำหรับปี 25X4 มีดังนี้

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

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการในตารางที่ 7-3 ตามวิธีส่วนได้เสีย

ผลกระทบต่อการเงินรวมในปีถัดมา

ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมในปีที่หุ้นกู้โอนมาว่าถูกไถ่ถอนเท่านั้นในปีต่อมา ส่วนของขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ซึ่งยังไม่รับผ่านการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข จะถูกจัดสรรระหว่างบัญชีเงินลงทุน (บริษัทใหญ่) และส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการสำหรับปี 25X5 ซึ่งแสดงเป็นรายการเดียว มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	4,320
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	480
หุ้นกู้ 10%	100,000
ดอกเบียรับ	9,400
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	1,800
เงินลงทุนในหุ้นกู้	101,800
ดอกเบียจ่าย	10,600

การจัดสรรขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ระหว่างเงินลงทุนในบริษัท ข (4,320 บาท) และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม (480 บาท) ในกระดาดำทำการแสดงให้เห็นการโอนผลขาดทุนจากการไถ่ถอนไปยังบริษัท ข เนื่องจากผลขาดทุนเป็นของบริษัทย่อย ดังนั้นผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะได้รับส่วนแบ่งขาดทุนด้วย

การคำนวณกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับปี 25X5 ต้องนำ 10% ของผลขาดทุนที่รับรู้ในปี 25X5 จำนวน 600 บาท ไปบวกกับกำไรสุทธิของบริษัท ข การปรับปรุงดังกล่าวต้องทำทุกปีจนถึงปี 25X8 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้จะมียอดลดลง

เหลือ 100,000 บาท ด้วยการตัดจำหน่ายส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ และบัญชีหุ้นกู้ระหว่างบริษัท ในกลุ่ม จะเพิ่มขึ้นเป็น 100,000 บาท ด้วยการตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้

ผลกระทบของการถือหุ้นกู้ระหว่างกันที่มีต่อกำไรสุทธิรวมสำหรับปี 25X5 จนถึงปี 25X8 จะไปเพิ่มกำไรสุทธิรวมปีละ 1,080 บาท ภายใต้วิธีส่วนได้เสีย ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และ กำไรสุทธิจะเพิ่มขึ้น 1,080 บาทต่อปีด้วยเช่นกัน การคำนวณผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวมสำหรับปี 25X5 ถึงปี 25X8 มีดังนี้

กำไรสุทธิรวม - ปี 25X5 ถึงปี 25X8	(บาท)
เพิ่มขึ้นด้วย :	
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยจ่าย	10,600
ลดลงด้วย :	
ตัดจำหน่ายดอกเบี้ยรับ	9,400
การเพิ่มขึ้นของกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ขาดทุนที่รับรู้บางส่วน 1,200 x 10%)	120
รวมยอดที่ลดลง	9,520
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม	1,080

ตารางที่ 7-4 สรุปยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้ที่ถือระหว่างกันที่ปรากฏในสมุดบัญชีของบริษัท ก และ บริษัท ข

สรุปรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ	31-ธ.ค.			
	25X5	25X6	25X7	25X8
เดบิต				
เงินลงทุนในบริษัท ข (90%)	4,320	3,240	2,160	1,080
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (10%)	480	380	240	120
ดอกเบี้ยรับ	9,400	9,400	9,400	9,400
หุ้นกู้ (10%)	100,000	100,000	100,000	100,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	5,000	5,000	5,000	5,000
เครดิต				
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	1,800	1,200	600	-
เงินลงทุนในหุ้นกู้	101,800	101,200	100,600	100,000
ดอกเบี้ยจ่าย	10,600	10,600	10,600	10,600
ดอกเบี้ยค้างรับ	5000	5000	5000	5000

ณ วันสิ้นปี 25X5 จนถึงสิ้นปี 25X8 พร้อมทั้งสรุปรายการตัดบัญชีในกระดาดำทำการ

สรุปยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้ระหว่างบริษัท				
	31-ธ.ค.			
	25X5	25X6	25X7	25X8
สมุดบัญชีของบริษัท ก				
เงินลงทุนในบริษัท ข	101,800	101,200	100,600	100,000
ดอกเบี้ยรับ	9,400	9,400	9,400	9,400
ดอกเบี้ยค้างรับ	5,000	5,000	5,000	5,000
สมุดบัญชีของบริษัท ข				
หุ้นกู้ 10%	200,000	200,000	200,000	200,000
ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	3,600	2,400	1,200	-
ดอกเบี้ยจ่าย	21,200	21,200	21,200	21,200
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	10,000	10,000	10,000	10,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่แสดงในตารางข้างต้น แสดงบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ที่ควรจะต้องตัดจากสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข ถ้าหุ้นกู้ถูกไถ่ถอนจริงในปี 25X4 วัตถุประสงค์ของการตัดบัญชีก็เพื่อจัดทำงบการเงินรวมที่ควรจะเป็นหากบริษัท ข ซื้อและไถ่ถอนหุ้นกู้ของตนเอง

7.4 งบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้นกู้ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน

ตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไปนี้เป็นขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมในปีหลังจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทเมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน (พะยอม สิงห์เสนห์, 2548 : 276)

ตัวอย่างที่ 7-5 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X6 ในมูลค่าตามบัญชี 12,000 บาทในขณะนั้นส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 10,000 บาท และกำไรสะสม 5,000 บาท รายการระหว่างบริษัททั้งสองเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เมื่อบริษัท ข ซื้อ 75% ของหุ้นกู้มูลค่า 1,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% ของบริษัท ก เป็นเงิน 700 บาท บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้ในราคาเท่ากับมูลค่า และกำหนดชำระคืนอีกห้าปี ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X11

ระหว่างปี 25X6 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 2,500 บาทและจ่ายเงินปันผล 2,000 บาท

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุน ตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ ตามวิธีราคาทุน
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	2,050	-
เงินปันผลรับจากบริษัท ข	-	1,600
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินลงทุนในบริษัท ข 80%	12,450	12,000

ตามวิธีส่วนได้เสีย ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ในปี 25X6 เท่ากับ 2,050 บาท และเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เท่ากับ 12,450 บาท รายการ (บางส่วน) ในงบการเงินของบริษัท ก ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน มีดังนี้

ระหว่างปี 25X7 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 3,000 บาทและจ่ายเงินปันผล 2,000 บาท รายการระหว่างบริษัทคือดอกเบี้ย 75 บาท ($1,000 \times 10\% \times 75\%$) ที่บริษัท ก จ่ายให้แก่บริษัท ข

และเงินปันผลที่บริษัท ข จ่ายให้แก่บริษัท ก ดอกเบี้ยจ่ายรวมของบริษัท ก สำหรับปี 25X7 เท่ากับ 100 บาท และดอกเบี้ยรับของบริษัท ข เท่ากับ 85 บาท ซึ่งประกอบด้วยดอกเบี้ยรับ 75 บาท บวก ส่วนลดตัดจำหน่าย 10 บาท ต่อไปนี้เป็นการเปรียบเทียบบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ตั้งแต่วันซื้อหุ้น จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ตามวิธีส่วนได้เสียและวิธีราคาทุน

	งบการเงินที่แสดงเงินลงทุน ตามวิธีส่วนได้เสีย	งบการเงินเฉพาะกิจการ ตามวิธีราคาทุน
เงินลงทุนในบริษัท ข 1 ม.ค. 25X6	12,000 บาท	12,000 บาท
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 25X6	2,050	-
เงินปันผลรับ	(1,600)	=
เงินลงทุนในบริษัท ข 31 ธ.ค. 25X6	12,450	12,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 25X7		
ส่วนได้เสียในกำไรของบริษัท ข	2,400	-
รับรู้กำไรจากหุ้นกู้บางส่วน	(10)	-
เงินปันผล	(1,600)	=
เงินลงทุนในบริษัท ข 31 ธ.ค. 25X7	<u>13,240</u>	<u>12,000</u>

วิธีส่วนได้เสีย

ตารางที่ 7-5 แสดงงบการเงินรวมในปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้น กรณีบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย

ตารางที่ 7-5 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่

บริษัท ก และบริษัท ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	20,000	9,915			29,915
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	2,390		(2) 2,390		
ดอกเบี้ยรับ			(1) 85		
ดอกเบี้ยจ่าย	-100			(1) 75	-25
ค่าใช้จ่ายอื่น	-14,290	-7,000			- 21,290

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(3) 600	-600
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	8,000	3,000		8,000
งบกำไรสะสม				
กำไรสะสม 1 ม.ค.				
บริษัท ก	10,000			
บริษัท ข		5,500	(4) 5,500	
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	8,000	3,000		8,000
เงินปันผล	-6,000	- 2,000	(2) 1,600	
			(3) 400	6,000
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	12,000	6,500		12,000
งบแสดงฐานะการเงิน				
เงินลงทุนในบริษัท ข	13,240		(1) 50	
			(2) 790	
			(4) 12,400	
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ก		710	(1) 710	
สินทรัพย์อื่น	36,760	17,290		54,050
	50,000	18,000		54,050
หุ้นกู้ 10%	1,000		(1) 750	250
หนี้สินอื่น	17,000	1,500		18,500

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	20,000				20,000
บริษัท ข		10,000	(4) 10,000		
กำไรสะสม	12,000	6,500			12,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(3) 200	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				(4) 3,100	3,300
	50,000	18,000			54,050

(1) ตัดรายการดอกเบี้ยระหว่างบริษัท เงินลงทุนในหุ้นกู้และหุ้นกู้ และลดเงินลงทุนในบริษัท ข ลงด้วยกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่ยังไม่รับรู้ 50 บาทในงบการเงินเฉพาะของบริษัท ก และบริษัท ข

(2) ตัดส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และ 80% ของเงินปันผลที่บริษัท ข จ่ายและปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน

(3) รับรู้ดอกเบี้ยจ่ายและเงินปันผลที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีหุ้นพร้อมกับบันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25X7 ในตารางที่ 7-5 แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) ดอกเบี้ยรับ	85	
หุ้นกู้ 10%	750	
ดอกเบี้ยจ่าย		75
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ก		710
เงินลงทุนในบริษัท ข		50

ตัดรายการดอกเบี้ยระหว่างบริษัท เงินลงทุนในหุ้นกู้และหุ้นกู้ และลดเงินลงทุนในบริษัท ข ลงด้วยกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่ยังไม่รับรู้ 50 บาท $[(1,000 \times 75\%) - 700]$ ในงบการเงินเฉพาะของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันต้นปี

(2) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	2,350	
เงินปันผลจ่าย		1,600
เงินลงทุนในบริษัท ข		790

ตัดส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และ 80% ของเงินปันผลที่บริษัท ข จ่ายและปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน

(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม-กำไรสุทธิ	600	
เงินปันผลจ่าย		400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		200

รับรู้ดอกเบี้ยจ่ายและเงินปันผลที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(4) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	5,500	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		12,400
ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		3,100
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับบัญชีหุ้นพร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		

วิธีราคาทุน: การเปลี่ยนแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method)

ตารางที่ C7-5 แสดงการคำนวณเพื่อแปลงจากวิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ตัวเลขที่ได้จากการคำนวณจะนำไปปรับปรุงในกระดาษทำการ ซึ่งแสดงในรูปของสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

(1) เงินปันผลรับ	1,600	
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,240	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก		450
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		2,390

ปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการที่เหลือ จะเหมือนกับรายการในตารางที่ 7-5 ตามวิธีส่วนได้เสีย กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยใช้วิธีแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสีย แสดงอยู่ในตารางที่ C7-5

ตารางที่ C7-5 แสดงการเปลี่ยนแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย (Conversion to equity method) ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

หน่วย:บาท

	กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	เงินลงทุน บริษัท ข	รายได้จาก บริษัท ข	เงินปันผลรับ
ผลกระทบปีก่อน				
80% ของกำไรบริษัท ข ที่ยังไม่มี จัดสรร 500 บาท (กำไรสุทธิ 2,500 -เงินปันผลจ่าย 2,000 บาท)	400	400		
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ สำหรับปี 25X6	50	50		
ผลกระทบปีนี้				
จัดสรรเงินปันผลรับใหม่โดยนำไป ลดเงินทุนส่วนได้เสียในกำไรของ บริษัท ข (3,000 X80%)		(1,600)		(1,600)
รับรู้กำไรบางส่วน (50/5ปี หรือ ดอกเบี้ยรับ 85- ดอกเบี้ยจ่าย 75)		2,400	2,400	
รายการปรับปรุงของปี 25X7	=	(10)	(10)	=
ในกระดาดำทำการเพื่อแปลงวิธีราคา ทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย	<u>450</u>	<u>1,240</u>	<u>2,390</u>	<u>(1,600)</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 7-6 วิธีราคาทุน ส่วนได้เสีย 80% (Conversion to equity method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

หน่วย : บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	20,000	9,915			29,915
เงินปันผลรับ	1,600		(1)	1,600	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข			(3)	2,390	(1) 2,390
ดอกเบียรับ		85	(2)	85	
ดอกเบียจ่าย	(100)			(2) 75	(25)
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	(14,290)	(7,000)			(21,290)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(4)	600	(600)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	7,210	3,000			8,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	9,550			(1) 450	10,000
บริษัท ข		5,500	(5)	5,500	
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	7,210	3,000			8,000
เงินปันผล	(6,000)	(2,000)		(3) 1,600	
				(4) 400	(6,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	10,760	6,500			12,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัท ข	12,000		(1)	1,240	(2) 50
					(3) 790
					(5) 2,400
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ก		710		(2) 710	
สินทรัพย์อื่น	36,760	17,290			54,050

รวมทรัพย์สิน	48,760	18,000			54,050
หุ้นกู้ 10 %	1,000		(2)	750	250
หนี้สินอื่น	17,000	1,500			18,500

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	20,000				20,000
บริษัท ข		10,000	(5)	10,000	
กำไรสะสม	10,760	6,500			12,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(4)	200
				(5)	3,100
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>48,760</u>	<u>18,000</u>			<u>54,050</u>

วิธีการาคาทุน : การใช้ธรรมเนียมปฏิบัติ (Traditional method)

ตารางที่ T7-6 แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข เมื่อบริษัท ก ใช้วิธีการาคาทุน

ตารางที่ T7-6 วิธีการาคาทุน ส่วนได้เสีย 80% (Traditional method)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

หน่วย : บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	20,000	9,915			29,915
เงินปันผลรับ	1,600		(4)	1,600	
ดอกเบี้ยรับ		85	(3)	85	
ดอกเบี้ยจ่าย	(100)			(3)	75
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	(14,290)	(7,000)			(21,290)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(5)	600	(600)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	7,210	3,000			8,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	9,550			(1)	400

ต่อ

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม	
			เดบิต	เครดิต		
บริษัท ข				(2)	40	
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่				(3)	10	
มา	7,210	3,000	(6)		5,500	
เงินปันผล	(6,000)	(2,000)		(4)	1,600	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	10,760	6,500		(5)	400	
					(6,000)	
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินลงทุนในบริษัท ข	12,000		(1)	400	(6)	2,400
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ก		710		(2)	710	
สินทรัพย์อื่น	36,760	17,290				

รวมทรัพย์สิน	48,760	18,000		54,050
หุ้นกู้ 10 %	1,000		(2) 750	250
หนี้สินอื่น	17,000	1,500		18,500
หุ้นสามัญ				
บริษัท ก	20,000			20,000
บริษัท ข		10,000	(6) 10,000	
กำไรสะสม	10,760	6,500		12,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(5) 200	
			(6) 3,100	3,300
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	48,760	18,000		54,050

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการสำหรับปี 25X7 ในตารางที่ T5-7 แสดงในรูปการบันทึกรายการในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) เงินลงทุนในบริษัท ข	400	
กำไรสะสมต้นงวด - บริษัท ก		400
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ด้วยกำไรของบริษัท ข ที่ยังไม่จัดสรร $[(2,500 - 2,000) \times 0.8]$		
(2) หุ้นกู้ 10%	750	
กำไรสะสมต้นงวด - บริษัท ก		40
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ก		710
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้		
(3) ดอกเบี้ยรับ	85	
ดอกเบี้ยจ่าย		75
กำไรสะสมต้นงวด - บริษัท ก		10
ตัดบัญชีดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน		
(4) เงินปันผลรับ	1,600	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เงินปันผลจ่าย		1,600
ตัดบัญชีเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่าย		
(5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	600	
เงินปันผลจ่าย		400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – 31 ธ.ค.		200
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและตัดเงินปันผลของบริษัทย่อย		
(6) กำไรสะสมต้นงวด – บริษัท ข	5,500	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		12,400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		3,100
ตัดบัญชีเงินลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้น		

7.5 สรุป

รายการค้าที่บริษัทแห่งหนึ่งซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วของอีกบริษัทในกลุ่มกิจการจะมีผลให้เกิดกำไรหรือขาดทุนโดยอนุมาณยกเว้นเมื่อหุ้นกู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่อนุมาณขึ้นหมายถึงกำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้เมื่อพิจารณาในแง่ของงบการเงินรวมเมื่อหุ้นกู้ถูกซื้อโดยบริษัทในกลุ่มกิจการกำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกูกำหนดได้จากผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้และราคาที่จ่ายซื้อกำไรหรือขาดทุนควรแสดงเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายของบริษัทใหญ่และแสดงในงบการเงินรวมในปีที่ซื้อกำไรหรือขาดทุนหุ้นกู้บริษัทใหญ่จะเหมือนกับการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายแบบ Downstream และไม่ต้องจัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมแต่กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ที่บริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่าย (การขายแบบ Upstream) ต้องจัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมกำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นจะต้องรับรู้ในสมุดบัญชีของบริษัทที่ซื้อหุ้นและบริษัทที่ขาดเมื่อมีการตัดจำหน่ายผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคามูลค่าหุ้น

แบบฝึกหัดบทที่ 7

1. ในวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท เพชรดี้ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 70% ของบริษัท มณีแดง จำกัด ได้ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 7% อายุ 4 ปี ในราคา 96,688 บาท บริษัท เพชรดี้ จำกัด จ่ายดอกเบี้ยในวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปีในวันที่ 1 มกราคม 25X4 บริษัท มณีแดง จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท เพชรดี้ จำกัด ในราคา 96,482 บาท ไม่มีดอกเบี้ยค้างรับสำหรับหุ้นกู้ที่ซื้อ บริษัท เพชรดี้ จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 60,000 บาทสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

ให้ทำ ใช้ข้อมูลข้างต้นเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

- 1) กำไรหรือขาดทุนรวมจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัท สำหรับปี 25X4 เท่ากับเท่าไร

ก. กำไร 1,862 บาท	ข. ขาดทุน 3,518 บาท
ค. กำไร 206 บาท	ง. ขาดทุน 1,735 บาท
- 2) กำไรหรือขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทที่เป็นส่วนของบริษัทย่อยเท่ากับเท่าไร

ก. กำไร 2,862 บาท	ข. กำไร 3,518 บาท
ค. ขาดทุน 1,656 บาท	ง. -0-
- 3) กำไรหรือขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทที่เป็นส่วนของบริษัทใหญ่เท่ากับเท่าไร

ก. กำไร 1,783 บาท	ข. ขาดทุน 3,518 บาท
ค. กำไร 1,683 บาท	ง. -0-
- 4) บริษัทใหญ่จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยในปี 25X4 เท่ากับเท่าไร

ก. 44,463 บาท	ข. 43,180 บาท
ค. 42,000 บาท	ง. 40,752 บาท
- 5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของปี 25X4 เท่ากับเท่าไร

ก. 18,000 บาท	ข. 18,521 บาท
ค. 17,751 บาท	ง. 17,465 บาท

2. บริษัท ก ซื้อ 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในมูลค่าตามบัญชีงบแสดงฐานะการเงินของบริษัททั้งสองที่จัดทำขึ้นในทันทีหลังวันซื้อหุ้นมีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข
สินทรัพย์		
เงินสด	150,000	58,107
ลูกหนี้	81,000	10,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	50,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	103,500	-
สินทรัพย์ถาวร (สุทธิ)	<u>75,000</u>	<u>125,000</u>
	<u>509,500</u>	<u>243,107</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	35,000	21,158
หุ้นกู้ (สุทธิ)		106,949*
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท)	400,000	100,000
กำไรสะสม	<u>74,500</u>	<u>15,000</u>
	<u>509,500</u>	<u>243,107</u>

*หุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 6% อายุ 10 ปี ออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2
จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ 1 มกราคม 25X4 บริษัท ก ได้ซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ข มูลค่า 40,000 บาท จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 37,611 บาท
2. บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25X4 และ 25X5 เท่ากับ 25,000 บาท และ 35,000 บาท ตามลำดับ

- ให้ทำ
- ก) คำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปี 25X4
 - ข) บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยสำหรับปี 25X4 และ 25X5
 - ค) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X4 และ 25X5 ที่เกี่ยวกับหุ้นกู้ในรูปของสมุดรายวัน
 - ง) คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยสำหรับปี 25X4 และ 25X5

3. บริษัท ก ซื้อ 80% ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงและออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ด้วยมูลค่าตามบัญชี

ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัททั้งสองได้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ ดังนี้

- บริษัท ก ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 50,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 9% อายุ 10 ปี ในราคา 53,356 บาท จ่ายดอกเบี้ยวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี

- บริษัท ข ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 25,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 7% อายุ 5 ปี ในราคา 24,002 บาท จ่ายดอกเบี้ยวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ยอดคงเหลือของบัญชีหุ้นกู้ของทั้งสองบริษัทมีดังนี้

	หุ้นกู้ (สุทธิ)	
บริษัท ก	52,684	บาท
บริษัท ข	24,402	บาท

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3 และ 25X4 เท่ากับ 40,000 บาท และ 50,000 บาท ตามลำดับ ให้ใช้ข้อมูลข้างต้นเพื่อตอบคำถามใน ส่วนที่ 1 และ ส่วนที่ 2 ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท ข จากตลาดหลักทรัพย์ เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ในราคา 23,135 บาท

- ให้ทำ**
- คำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปี 25X3
 - บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X3 และ 25X4
 - แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X3 และ 25X4 ที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ในรูปของสมุดรายวัน
 - คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย สำหรับปี 25X3 และ 25X4

ส่วนที่ 2 สมมติว่าบริษัท ข ซื้อหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ก มูลค่า 25,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 จากบริษัทอื่นในราคา 27,985 บาท

- ให้ทำ**
- คำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปี 25X3
 - บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25X3 และ 25X4
 - แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X3 และ 25X4 ที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ในรูปของสมุดรายวัน
 - คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อย สำหรับปี 25X3 และ 25X4

4. งบทดลองที่ปรับปรุงแล้ว (บางส่วน) ของบริษัท พลังธรรม จำกัด และบริษัท ลักษณะ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 90% สำหรับปีสิ้นสุดธันวาคม 25X6 มีดังนี้

(หน่วย : บาท)

	บริษัทพลังธรรม เดบิต (เครดิต)	บริษัทลักษณะ เดบิต (เครดิต)
ดอกเบี้ยค้างรับ	-	1,000
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทพลังธรรม	-	52,700
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	(2,000)	-
หุ้นกู้ 8% กำหนดชำระ 1 เม.ย. 25X9	(98,200)	-
ดอกเบี้ยรับ	-	(2,100)
ดอกเบี้ยจ่าย	8,800	-

บริษัท ลักษณะ จำกัด ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 50,000 บาท ของบริษัทพลังธรรมเมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X6 เป็นเงิน 53,600 บาท หุ้นกู้จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 เมษายน และ 1 ตุลาคม และครบกำหนดชำระ 1 เมษายน 25X9

- ให้ทำ
1. คำนวณกำไรหรือขาดทุนของหุ้นกู้ที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี 25X6
 2. คำนวณดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี 25X6
 3. คำนวณดอกเบี้ยค้างรับและดอกเบี้ยค้างจ่ายที่จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6
 4. จัดทำรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเพื่อตัดผลกระทบของหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปี 25X6 (ทำในรูปของสมุดรายวัน)

5. งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ของบริษัท พันนา จำกัด และบริษัท เยาวดี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 80% ของบริษัทพันนา มีดังนี้

(หน่วย : พันบาท)

บริษัท พันนา จำกัด

บริษัท เยาวดี จำกัด

สินทรัพย์		
เงินสด	2,440	2,500
ลูกหนี้-สุทธิ	3,000	300
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	8,000	1,200
สินทรัพย์ถาวร-สุทธิ	15,000	5,000
เงินลงทุนในบริษัทเยาวดี	<u>6,560</u>	<u>-</u>
รวมสินทรัพย์	<u>35,000</u>	<u>9,500</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	750	230
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	250	50
หุ้นกู้ 10% (ครบกำหนด 1 ม.ค. 25X12)	4,900	1,020
หุ้นสามัญ	25,000	7,000
กำไรสะสม	<u>4,100</u>	<u>1,200</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>35,000</u>	<u>9,500</u>

มูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ของบริษัท พันนา จำกัด แสดงส่วนลดที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 100,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ของบริษัท เยาวดี จำกัด แสดงส่วนเกินที่ยังไม่ตัดจำหน่าย 20,000 บาท

ให้ทำ สมมติว่าแต่ละกรณีถือเป็นอิสระจากกัน

กรณีที่ 1 บริษัท เยาวดี จำกัด ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 2,000,000 บาท ของบริษัท พันนาเป็นเงิน 1,900,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X7 และจ่ายดอกเบี้ยทุกครึ่งปี ทุกวันที่ 1 กรกฎาคม และ 1 มกราคม จงคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีต่อไปนี้ในงบการเงินรวมของบริษัททั้งสอง และสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

- ก. กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
- ข. ดอกเบี้ยค้างจ่าย
- ค. หุ้นกู้ ณ มูลค่าตามบัญชี
- ง. เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทพันนา

กรณีที่ 2 บริษัท พันนา จำกัด ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 1,000,000 บาท ของบริษัท เยาวดี จำกัด เป็นเงิน 1,030,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X7 และจ่ายดอกเบี้ยทุกครึ่งปี ทุกวันที่ 1 กรกฎาคม และ 1 มกราคม จงคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีต่อไปนี้ในงบการเงินรวมของบริษัททั้งสอง และ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

- ก. กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

- ข. ดอกเบี้ยจ่าย (ตัดจำหน่ายตามวิธีเส้นตรง)
 ค. ดอกเบี้ยค้างรับ
 ง. ดอกเบี้ยจ่าย ณ มูลค่าตามบัญชี

6. บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 75% ในบริษัท ยินดี จำกัด ด้วยมูลค่าตามบัญชีระหว่างปี 25X3 เมื่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทยินดีเท่ากับมูลค่าตามบัญชี งบการเงินของบริษัท พรเพ็ญ จำกัด และบริษัท ยินดี จำกัด สำหรับปี 25X6 แสดงอยู่ด้านล่าง สำหรับข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้

1. บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย
2. ระหว่างปี 25X6 สินค้าที่ขายระหว่างบริษัทมียอดรวม 100,000 บาท บริษัททั้งสองจ่ายชำระค่าสินค้าแล้วทั้งหมดยกเว้น 20,000 บาท ซึ่งอยู่ระหว่างการโอนจากบริษัทยินดีให้แก่บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6
3. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าที่บริษัท ยินดี จำกัด ซื้อมาจากบริษัท พรเพ็ญ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 เท่ากับ 24,000 บาท และ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 เท่ากับ 30,000 บาท
4. บริษัท ยินดี จำกัด ขายอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 6 ปี ให้แก่บริษัท พรเพ็ญ จำกัด เมื่อวันที่ 3 มกราคม 25X4 โดยมีกำไร 48,000 บาท บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ยังคงใช้งานอุปกรณ์อยู่
5. บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ขายที่ดินให้แก่บริษัท ยินดี จำกัด เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X6 โดยมีกำไร 20,000 บาท
6. บริษัท พรเพ็ญ จำกัด ขายอาคารให้แก่บริษัทยินดี เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X6 โดยมีกำไร 40,000 บาท อาคารมีอายุการใช้งานคงเหลือ 10 ปี และบริษัท ยินดี จำกัด ยังคงใช้งานอาคารอยู่
7. บริษัท ยินดี จำกัด ซื้อหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 10% มูลค่าที่ตราไว้ 200,000 บาท จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 188,000 บาท บวกดอกเบี้ยคงค้าง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 10,000 บาท บริษัท พรเพ็ญ จำกัด จ่ายดอกเบี้ยทุกครึ่งปีในวันที่ 1 มกราคม และวันที่ 1 กรกฎาคม หุ้นกู้ครบกำหนดในวันที่ 31 ธันวาคม 25X11

	บริษัทพรเพ็ญ จำกัด	บริษัทยินดี จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6 (หน่วย : พันบาท)		
ขาย	1,200	1,000
กำไรจากการขายที่ดิน	20	-
กำไรจากการขายอาคาร	40	-
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ยินดี จำกัด	104	-
ต้นทุนสินค้าขาย	(700)	(600)

ค่าเสื่อมราคา	(152)	(80)
	บริษัท พรเพ็ญ จำกัด	บริษัท ยินดี จำกัด
ดอกเบียจ่าย	(40)	-
ค่าใช้จ่ายอื่น	(92)	(120)
กำไรสุทธิ	440	200
บวก : กำไรสะสมต้นงวด 1 มกราคม 25X6	300	200
หัก : เงินปันผล	(320)	(160)
กำไรสะสมปลายงวด 31 ธันวาคม 25X6	<u>420</u>	<u>240</u>
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสมสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6 (หน่วย : พันบาท)		
เงินสด	54	162
ดอกเบียหุ้นกู้ค้างรับ	-	10
ลูกหนี้-สุทธิ	80	60
สินค้า	160	100
ที่ดิน	180	140
อาคาร-สุทธิ	300	360
อุปกรณ์-สุทธิ	280	180
เงินลงทุนในบริษัท ยินดี จำกัด	686	-
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท พรเพ็ญ จำกัด	-	<u>188</u>
รวมสินทรัพย์	<u>1,740</u>	<u>1,200</u>
เจ้าหนี้	100	160
ดอกเบียหุ้นกู้ค้างจ่าย	20	-
หุ้นกู้ 10%	400	-
หุ้นสามัญ	800	800
กำไรสะสม	420	240
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,740</u>	<u>1,200</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท พรเพ็ญ จำกัด และบริษัท ยินดี จำกัด สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6

7. บริษัท วรรณพร จำกัด เป็นเจ้าของหุ้น 80% ในบริษัท อรุทัย จำกัด ในวันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัท อรุทัย จำกัด ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่ารวม 600,000 บาท มูลค่าฉบับละ 1,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 6% ออกจำหน่ายในราคาฉบับละ 964 บาท กำหนดจ่ายดอกเบี้ยในวันที่ 1 มกราคม และ

1 กรกฎาคม ของทุกปี ซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 6 เดือนในวันที่ 1 กรกฎาคม 25X6 บริษัท วรรณพร จำกัด ซื้อหุ้นกู้ทั้งหมด 600 ฉบับจากตลาดในราคาฉบับละ 1,030 บาท ตารางต่อไปนี้แสดงรายการตัดจำหน่ายหุ้นกู้

ตารางแสดงการตัดจำหน่ายส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้

<u>วันที่</u>	<u>ยอดคงเหลือ</u>
1 ม.ค.25X5	21,600 บาท
31 ธ.ค.25X5	14,400 บาท
1 ก.ค.25X6	10,800 บาท
31 ธ.ค.25X6	7,200 บาท
31 ธ.ค.25X7	0 บาท

- ให้ทำ
1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปเกี่ยวกับหุ้นกู้ ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 31 ธันวาคม ปี 25X6 ของบริษัท อรุณทัย จำกัด
 2. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปเกี่ยวกับหุ้นกู้ ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 31 ธันวาคม ปี 25X6 ของบริษัท วรรณพร จำกัด
 3. แสดงรายการตัดบัญชีในกระดาดทำการสำหรับการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม ปี 25X6

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ดุขฎี สงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจรีโปรดักส์.
- พะยอม สิงห์เสน่ห์. (2548). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 8

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 8 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

- 8.1 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี
- 8.2 การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง
- 8.3 การขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อย
- 8.4 การขายหุ้นของบริษัททำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 8.5 การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย
- 8.6 บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม
- 8.7 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา
- 8.8 บริษัทย่อยออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้น
- 8.9 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 8 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายการซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชีได้
2. อธิบายการลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้งได้
3. อธิบายการขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อยได้
4. อธิบายการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อยๆได้
5. อธิบายการขายหุ้นของบริษัททำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมได้
6. อธิบายเมื่อบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติมได้
7. อธิบายเมื่อบริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมาได้
8. อธิบายบริษัทย่อยออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้นได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 8

การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

การจัดทำงบการเงินรวมที่ผ่านมา มีข้อสมมติเกี่ยวกับส่วนได้เสียที่บริษัทใหญ่ซื้ออยู่ 2 ประการ คือ บริษัทใหญ่ถือหุ้นของบริษัทย่อยเพียงครั้งเดียวและอัตราส่วนได้เสียของบริษัทย่อยคงที่ เห็นได้ชัดว่า ข้อสมมติดังกล่าวไม่เห็นไปตามความจริงเท่านัก เพราะในบางครั้งบริษัทใหญ่อาจไม่สามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อยได้จนกว่าจะซื้อหุ้นตั้งแต่สองครั้งขึ้นไป ในขณะที่อัตราส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอาจมีการเปลี่ยนแปลงเนื่องมาจากหลายสาเหตุ เช่น (1) บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อยเพิ่มเติม (2) บริษัทใหญ่ขายหุ้นของบริษัทย่อยออกไป หรือ (3) บริษัทย่อยมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนถือหุ้นกับบริษัทใหญ่หรือหน่วยงานภายนอก (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 278)

ดังนั้นในบทนี้จะกล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในบริษัทย่อย อันได้แก่ วิธีการบัญชีของบริษัทใหญ่และขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับการซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี การซื้อหุ้นหลายครั้ง การขายหุ้นของบริษัทย่อยออกไป รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียจากการออกหุ้นของบริษัทย่อยและรายการหุ้นซื้อคืน

8.1 การซื้อหุ้นระหว่างงวดบัญชี

การจัดทำงบการเงินรวมที่ได้อธิบายในบทก่อน ๆ เป็นการลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทย่อยในวันต้นงวดบัญชีหากบริษัทใหญ่ถือหุ้นของบริษัทย่อยในระหว่างงวดบัญชี จะต้องทำรายการปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยที่ได้รับก่อนการซื้อหุ้นและที่ได้รวมอยู่ในราคาหุ้นที่ซื้อ รายได้ดังกล่าวคือ รายได้ก่อนการซื้อหุ้น (Reacquisition earnings) ซึ่งจะต้องแยกออกมาจากส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยเช่นเดียวกับ เงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น (Reacquisition dividends) ซึ่งหมายถึงเงินปันผลที่จ่ายให้กับผู้ถือหุ้นก่อนที่บริษัทใหญ่จะเข้าไปลงทุน รายการดังกล่าวต้องจัดทำเป็นรายการปรับปรุงเช่นเดียวกัน (สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ, 2543 : 297)

กำไรก่อนการซื้อหุ้น

เมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นของบริษัทย่อยในระหว่างงวดบัญชี บริษัทใหญ่จะมีทางเลือกเกี่ยวกับการแสดงผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมด้วยกัน 2 วิธีคือ

วิธีที่ 1 นำยอดขายและค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังวันซื้อหุ้น
เท่านั้นรวมเข้าไปในงบการเงินรวม

วิธีที่ 2 นำยอดขายและค่าใช้จ่ายของบริษัทรวมเข้าไปในงบการเงินเต็มจำนวนเสมือนว่า
บริษัทใหญ่ลงทุนซื้อหุ้นตั้งแต่ต้นปี และหักกำไรสุทธิรวมของบริษัทใหญ่ย่อยด้วยกำไรก่อนการลงทุน
ซื้อหุ้น

ตัวอย่างที่ 8-1 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X6 เป็นเงิน
213,750 บาท บริษัทย่อยรายงานกำไรสุทธิ เงินปันผลและส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับปี 25X6 ดังนี้

(บาท)	1 ม.ค. ถึง 1 เม.ย.	1 เม.ย. ถึง 31 ธ.ค.	1 ม.ค. ถึง 31 ธ.ค.
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
ขาย	25,000	75,000	100,000
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>12,500</u>	<u>37,500</u>	<u>50,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>12,500</u>	<u>37,500</u>	<u>50,000</u>
เงินปันผล	10,000	15,000	25,000

(บาท)	1 ม.ค.	1 เม.ย.	31 ธ.ค.
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
หุ้นสามัญ	200,000	200,000	200,000
กำไรสะสม	<u>35,000</u>	<u>37,500</u>	<u>60,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>235,000</u>	<u>237,500</u>	<u>260,000</u>

กำไรสุทธิของบริษัท ข จากวันที่ 1 มกราคมถึงวันที่ 1 เมษายน 25X6 เท่ากับ 12,500
บาท (ขาย 25,000 บาท-ค่าใช้จ่าย 12,500 บาท) และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1
เมษายน เท่ากับ 237,500 บาท มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่บริษัท ก ซื้อ เท่ากับ 213,750 บาท
(237,500×90%) ซึ่งเท่ากับราคาหุ้นที่จ่ายซื้อ

สิ่งงวด บริษัท ก จะบันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 33,750

สิทธิที่ม... ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 33,750

บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยสำหรับสามไตรมาสสุดท้ายของปี 25X6

(37,500×90%)

การบันทึกรายได้จากการลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจะทำให้รายได้ของบริษัทใหญ่เพิ่มขึ้น 33,750 บาท ดังนั้นผลกระทบต่อกำไรขาดทุนรวมจึงเท่ากับ 33,750 บาท ซึ่งแสดงได้ดังนี้

ขาย (สามไตรมาสสุดท้ายของปี 25X6)	75,000 บาท
ค่าใช้จ่าย (สามไตรมาสสุดท้ายของปี 25X6)	(37,500)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (สามไตรมาสสุดท้ายของปี 25X6)	<u>(3,750)</u>
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม	<u>33,750</u>

อีกวิธีหนึ่งคือการแสดงยอดขายและค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยตลอดทั้งปีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและนำกำไรก่อนการซื้อหุ้นไปหักออก ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ขาย (ตลอดปี 25X6)	100,000 บาท
ค่าใช้จ่าย (ตลอดปี 25X6)	(50,000)
กำไรก่อนการซื้อหุ้น	(11,250)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	<u>(5,000)</u>
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม	<u>33,750</u>

การแสดงผลยอดขายและค่าใช้จ่ายเต็มจำนวนโดยนำกำไรก่อนการซื้อหุ้นไปหักออก ทำให้สามารถนำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมไปใช้ประโยชน์ได้ดีกว่า เช่น การประมาณยอดขายและค่าใช้จ่ายสำหรับกิจการรวม

เงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น

เงินปันผลที่จ่ายให้กับหุ้นก่อนที่บริษัทใหญ่จะเข้าไปซื้อ จำเป็นต้องนำมาหักออกในการจัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากไม่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียที่ซื้อ ในกรณีนี้ ระหว่างปี 25X6 บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 25,000 บาท แต่จ่าย 10,000 บาท ไปแล้วก่อนที่บริษัท ก จะซื้อหุ้นบริษัท ข ดังนั้นบริษัท ก จะบันทึกเงินปันผลรับดังนี้

เงินสด	13,500
เงินลงทุนในบริษัท ข	13,500
บันทึกเงินปันผลรับ (15,000 × 90%)	

การจัดสรรกำไรและเงินปันผลของบริษัท ข มีดังนี้

(บาท)	ส่วนได้เสีย ที่ควบคุมได้	ส่วนได้เสีย ที่ไม่มีอำนาจควบคุม	ตัดรายการ ก่อนการซื้อหุ้น	รวม
	(บริษัท ก และ	(10%)		

งบการเงินรวม)				
กำไรสุทธิของบริษัท ข	33,750	5,000	11,250	50,000
เงินปันผลของบริษัท ข	13,500	2,500	9,000	25,000

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข แสดงอยู่ในตารางที่ 8-1

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ตารางที่ 8-1 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% กำไรและเงินปันผลก่อนการถือหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาศทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X6

หน่วย:บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	300,000	100,000	(2) 25,000		375,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	33,750		(1) 33,750	(2) 12,500	
ค่าใช้จ่ายและต้นทุนสินค้าขาย	(200,000)	(50,000)			(237,500)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (10%×กำไรหลังวันถือหุ้น 3,750 บาท)			(3) 3,750		(3,750)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	133,750	50,000			133,750
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	266,250			(1) 13,500	2,662,500
บริษัท ข		35,000		(2) 9,000	
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	133,750	50,000		(3) 2,500	133,750
เงินปันผล	(100,000)	(25,000)	(1) 33,750		
					(100,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	300,000	60,000	(3) 3,750	(1) 20,250 (2) 213,750	300,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	566,000	260,000			826,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	234,000				
รวมสินทรัพย์	800,000	260,000	(2) 35,000		826,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	500,000			(2) 24,750	500,000
บริษัท ข		200,000		(3) 1,250	
กำไรสะสม	300,000	60,000			300,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			(2) 200,000		26,000

รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	800,000	260,000			826,000
--------------------------------	---------	---------	--	--	---------

(1) ตัดรายได้จากการลงทุนและเงินปันผลรับจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันที่ 1 เมษายน 25X6

(2) ตัดบัญชีเงินลงทุนและบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นเพื่อบันทึกกำไรก่อนการซื้อหุ้นและส่วนของผู้ถือหุ้นต้นงวด และตัดเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น

(3) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย

ลิขสิทธิมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี
 รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับ 25X6 แสดงในรูปของการบันทึก
 รายการในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1)	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	33,750	
	เงินปันผล – บริษัท ข		13,500
	เงินลงทุนในบริษัท ข		20,250
	ตัดรายได้จากการลงทุนและเงินปันผลรับจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันที่ 1 เม.ย. 25X6		
(2)	ขาย *	25,000	
	หุ้นสามัญ – บริษัท ข	200,000	
	กำไรสะสม – บริษัท ข	35,000	
	ค่าใช้จ่ายและต้นทุนสินค้าขาย *		12,500
	เงินปันผล – บริษัท ข *		9,000
	เงินลงทุนในบริษัท ข		213,750
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – ต้นงวด		24,750
	ตัดบัญชีเงินลงทุนกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นกำไรก่อนการซื้อหุ้น และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด และเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น *บัญชีดังกล่าวแสดงถึงกำไรและเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น โปรดสังเกตว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวดคือยอดคงเหลือ ณ วันซื้อหุ้น ซึ่งเท่ากับ 10% ของยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคมของหุ้นสามัญและกำไรสะสมบวกด้วย กำไรก่อนการซื้อหุ้น [10% × (200,000 บาท + 35,000 บาท + 12,500 บาท)]		
(3)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	3,750	
	เงินปันผล – บริษัท ข		2,500
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		1,250
	บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผลของบริษัทย่อย		

รายการปรับปรุง (1) คือการตัดบัญชีเงินปันผลรับเฉพาะจำนวนที่ได้รับจริงจากบริษัทย่อยเท่านั้น (90% ของ 15,000 บาท) รายการปรับปรุง (2) แสดงรายการจากกำไรและเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น

ในกรณีที่ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยเพิ่มขึ้นระหว่างงวด การคำนวณอัตราส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะใช้จำนวนหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะใช้จำนวนหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ สิ้นปี การซื้อหุ้นกลางปีไม่มีผลกระทบต่อกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในปีถัดมา

ส่วนได้เสีย ณ วันสิ้นงวด 10% ของบริษัทย่อยถูกซื้อโดยหน่วยงานภายนอกตลอดทั้งปี ดังนั้นการคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจึงเท่ากับ 10% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ณ วันต้นปี บวกด้วย 10% ของกำไรสุทธิของบริษัทย่อยสำหรับปี หักด้วย 10% ของเงินปันผลที่บริษัทย่อยประกาศจ่ายระหว่างปี

8.2 การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง

บางครั้งอำนาจในการเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย อาจเกิดขึ้นจากการลงทุนซื้อหุ้นครั้งเดียวหรือเกิดขึ้นภายหลังซื้อหุ้นหลายๆ ครั้ง ถ้าอำนาจในการควบคุมได้มาจากการซื้อหุ้นครั้งแรก วันซื้อหุ้นก็จะมีเพียงวันเดียว แต่ถ้าอำนาจในการเข้าไปควบคุมบริษัทย่อยได้มาจากการซื้อหุ้นหลายครั้ง วันซื้อหุ้นก็จะมีหลายวัน (สภาวิชาชีพ, 2552 ฉ : ออนไลน์)

การกำหนดวันซื้อหุ้นนับว่าเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อเนื่องจากกำไรสะสมของบริษัทย่อยที่สะสมมาก่อนหน้าวันนี้จะเป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนที่บริษัทใหญ่ซื้อในขณะที่ส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัทย่อยหลังวันซื้อหุ้นจะนำไปคำนวณกำไรสะสมรวม ถ้าการซื้อหุ้นเกิดขึ้นหลายครั้ง การคำนวณรายได้จากการลงทุนและกำไรสุทธิรวมจะมีรายละเอียดเพิ่มขึ้น ดังที่จะอธิบายในตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 8 - 2 บริษัท ก ซื้อส่วนเสีย 90% บริษัท ข ด้วยการซื้อหุ้นหลายครั้งระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 1 ตุลาคม 25X3 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการซื้อมีดังนี้

วันเดือนปี	อัตราส่วน ได้เสียที่ซื้อ	ต้นทุนของ เงินลงทุน	ส่วนของทุน ณ วันที่ซื้อ
1 ก.ค. 25X3	5%	7,000 บาท	
1 เม.ย. 25X3	5%	8,000	
3 ต.ค. 25X3	80%	<u>210,000</u>	220,000 บาท
		<u>225,000</u>	

สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ส่วนเกินของเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีส่วนที่ซื้อจะโอนให้กับค่าความนิยม

สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับมูลค่าตามบัญชี ส่วนเกินของต้นทุนเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหรือมูลค่าตามบัญชีถือเป็นค่าความนิยม บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสียในระหว่างเดือนเมษายนและกรกฎาคมรวมกันน้อยกว่า 20% ดังนั้นบริษัท ก จึงบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน การซื้อเงินลงทุนเพิ่มเติมในวันที่ 1 ตุลาคม 25X3 ทำให้บัญชีเงินลงทุนมียอดคงเหลือ 225,000 บาท และเพิ่มส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข เป็น 90% การรวมธุรกิจได้เริ่มต้น ณ วันนี้ งบการเงินของบริษัท ข ต้องนำมารวมกับบริษัท ก เพื่อจัดทำงบการเงินรวม

บริษัท ก คำนวณค่าความนิยม ได้ดังนี้

บริษัท ก จ่ายเงินสด 225,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 90% แสดงเป็นนัยถึง

มูลค่ายุติธรรมรวมของบริษัท ข เท่ากับ (225,000 บาท/90%) 250,000 บาท

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัท ข

220,000

ค่าความนิยม

30,000

เนื่องจากการซื้อหุ้นเกิดขึ้นในวันที่ 1 ตุลาคม ดังนั้น งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมควรนำเฉพาะรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัท ข สามเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น ตารางที่ 8-2 แสดงกระดาษทำการ สำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ตารางที่ 8-2 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 90% การลงทุนซื้อหุ้นหลายครั้ง
บริษัท ก และบริษัทย่อย
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X3

หน่วย:บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขาย	274,875	150,000	(2) 12,500		312,375
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	9,000		(1) 9,000		
ค่าใช้จ่ายและต้นทุนสินค้าขาย ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (37,500 × 10%)	(220,000)	(110,000)		(2) 82,500	(247,500)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	63,875	40,000	(3) 1,000		(1,000)
งบกำไรสะสม					63,875
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	221,500				221,500
บริษัท ข		90,000	(2) 90,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	63,875	40,000			63,875
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	285,375	130,000			285,375
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	451,375	300,000			751,375
เงินลงทุนในบริษัท ข	234,000			(1) 9,000 (2) 225,000	
ค่าความนิยม			(2) 30,000		30,000
รวมสินทรัพย์	685,375	300,000			781,375
หนี้สิน	100,000	70,000			170,000

หุ้นสามัญ				
บริษัท ก	300,000			300,000
บริษัท ข		100,000	(2) 100,000	
กำไรสะสม	285,375	130,000		285,375
NIC - 1 ม.ค.			(2) 25,000	
NIC - 31 ธ.ค.			(3) 1,000	26,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	685,375	300,000		781,375

(1) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันต้นงวด (วันซื้อหุ้น)

(2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และบัญชีที่เกี่ยวข้อง

(3) บันทึกกำไรหลังวันซื้อหุ้นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการอาจแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันดังนี้

(1) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 9,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 9,000

ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันซื้อหุ้น

(2) ขยาย * 112,500

กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 90,000

หุ้นสามัญ - บริษัท ข 100,000

ค่าความนิยม 30,000

ค่าใช้จ่ายและต้นทุนสินค้าขาย * 82,500

เงินลงทุนในบริษัท ข 225,000

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 1 ม.ค. 25,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และบัญชีส่วนผู้ถือหุ้นของบริษัท ข กำไรก่อนการซื้อหุ้นและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด * บัญชีดังกล่าวแสดงถึงกำไรและเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้นโปรดสังเกตว่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวดคือยอดคงเหลือ ณ วันซื้อหุ้น ซึ่งเท่ากับ 10% ของยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม ของหุ้นสามัญ กำไรสะสม และค่าความนิยม บวกด้วย กำไรก่อนการซื้อหุ้น $[10\% \times (100,000 \text{ บาท} + 90,000 \text{ บาท} + 30,000 \text{ บาท} + 30,000 \text{ บาท})]$

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ 4,000

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค. 4,000

บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยในกำไรหลังวันซื้อหุ้น
($10\% \times 40,000$ บาท $\times 40,000 \times 3/12$ ปี)

8.3 การขายเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทย่อย

เมื่อบริษัทใหญ่ขายเงินลงทุนในบริษัทย่อยออกไปทั้งหมดหรือบางส่วน การบันทึกบัญชีจะเหมือนกับการขายหลักทรัพย์อื่น ๆ บริษัทใหญ่จะบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับและตัดบัญชีเงินลงทุนในส่วนที่ขายออกไป พร้อมกับบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากผลต่างระหว่างสินทรัพย์ที่ได้รับและมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลายครั้ง หุ้นที่ขายจึงต้องระบุว่าเป็นหุ้นที่ซื้อเมื่อใด บริษัทใหญ่อาจใช้วิธีเฉพาะเจาะจง (Specific identification) หรือให้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in, First out) ในการคำนวณมูลค่าตามบัญชีของหุ้นที่ขาย (ปิณฑิพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, 2552 : 304)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ย่อหน้าที่ 30 (สภาวิชาชีพ, 2552 ง : ออนไลน์) กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทใหญ่ต้องบันทึกการดังกล่าวเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ หมายความว่า เมื่อบริษัทใหญ่ขายหุ้นในบริษัทย่อย การคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายจากการขายขึ้นอยู่กับขนาดของรายการ กำไรหรือขาดทุนจะถูกบันทึกก็ต่อเมื่อบริษัทสูญเสียการควบคุมบริษัทย่อยหลังจากการขายหุ้น หากบริษัทใหญ่ยังมีความสามารถในการควบคุม การขายหุ้นบริษัทย่อยถือเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ ไม่มีการบันทึกกำไรหรือขาดทุน ไม่มีการรับรู้และบันทึกการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 8-3 บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้น 90% ในบริษัท ข บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 มียอดคงเหลือ 576,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยส่วนของทุนในบริษัท ข และค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดการด้อยค่า 36,000 บาท (แสดงเป็นนัยว่าค่าความนิยมรวมเท่ากับ 40,000 บาท) ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 400,000 บาท และกำไรสะสม 200,000 บาท ระหว่างปี 25X7 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 72,000 บาท ซึ่งได้รับเป็นสัดส่วนเดียวกันตลอดทั้งปี บริษัท ข จ่ายเงินปันผล 40,000 บาท ในวันที่ 1 กรกฎาคม

การขายหุ้น ณ วันต้นงวด

ถ้าบริษัท ก ขาย 10% ของหุ้นบริษัท ข (1/9 ส่วนของหุ้นที่ถือ) ในวันที่ 1 มกราคม 25X7 เป็นเงิน 80,000 บาท

บริษัท ก บันทึกรายการในสมุดรายวันสำหรับการขายหุ้น ดังนี้

เงินสด	80,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	64,000
ส่วนเกินทุน-บริษัท ข	16,000

บริษัท ก บันทึกลดเงินลงทุนลง 64,000 บาท ($576,000 \div 9$) กำไรจากการขายหุ้นจะไม่ปรากฏทั้งในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและในสมุดบัญชีของบริษัท ก เนื่องจากการขายส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ข ทำให้อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก ลดลงเหลือ 80% แต่บริษัท ก ยังคงมีอำนาจในการควบคุมบริษัท ข และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพิ่มขึ้นเป็น 20% ค่าความนิยมของบริษัท ก จะลดลง 1/9 ของยอดทั้งหมด หรือ 4,000 บาท

ระหว่างปี 25X7 บริษัท ก มีส่วนได้เสียในบริษัท ข 80% ตามวิธีส่วนได้เสีย บริษัท ก จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 57,600 บาท (กำไรสุทธิของบริษัท ข 72,000 บาท) พร้อมกับรับเงินปันผลจากสัดส่วนลงทุนในบริษัท ข 80% มียอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข 537,600 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 576,000 บาท

หัก: มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย 64,000

512,000

บวก: รายได้หลังหักเงินปันผล (57,600 – 32,000) 25,600

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 537,600

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันสิ้นปีประกอบด้วยมูลค่าตามบัญชีของส่วนลงทุนในบริษัท ข 505,600 บาท ($632,000 \times 80\%$) บวกค่าความนิยม 32,000 บาท จากส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข แสดงผลการลดลงของส่วนได้เสีย ดังนี้

ตารางที่ 8-3 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% การขายหุ้น 10% ของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี
บริษัท ก และบริษัทย่อย

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

หน่วย:บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	1,200,000	272,000			1,472,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	57,600		(1) 57,600		
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	(1,017,600)	(200,000)			(1,217,600)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (72,000 20%)			(3) 14,400		(14,400)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	240,000	72,000			240,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	420,000				420,000
บริษัท ข		200,000	(2) 200,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	240,000	72,000			240,000
เงินปันผลจ่าย	(160,000)	(40,000)		(1) 32,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	500,000	232,000			500,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	1,278,400	700,000			1,978,400
เงินลงทุนในบริษัท ข	5,376,000			(1) 25,600 (2) 512,000	
ค่าความนิยม			(2) 40,000		40,000
รวมสินทรัพย์	1,816,000	700,000			2,018,400
หนี้สิน	300,000	68,000			368,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	1,000,000				1,000,000
บริษัท ข		400,000	(2) 400,000		
ส่วนเกินทุน	16,000				16,000
	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
กำไรสะสม	500,000	232,000			500,000.00
NCI - 1 ม.ค.				(2) 128,000	
NCI - 31 ธ.ค.				(3) 6,400	134,400
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,816,000	700,000			2,018,400

- (1) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันต้นปี
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (3) บันทึกกำไรและตัดเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสามารถแสดงในรูปของการบันทึก
รายการในสมุดรายวัน ดังนี้

(1)	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	57,600
	เงินปันผลจ่าย	32,000
	เงินลงทุนในบริษัท ข	25,600
	ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี หลังจากขายหุ้นออกไป 10%	
(2)	หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000
	กำไรสะสม – บริษัท ข	200,000
	ค่าความนิยม	40,000
	เงินลงทุนในบริษัท ข	512,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%)	128,000
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของหุ้น บันทึกค่าความนิยมและ ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันต้นปี	
(3)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	14,400
	เงินปันผล	8,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.	6,400
	บันทึกกำไรและตัดเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม	

การตัดบัญชีเงินลงทุนในรายการแรก ของกระดาษทำการมีผลให้บัญชีลงทุน
มียอดคงเหลือ 512,000 บาท เท่ากับยอด ณ วันต้นปีหลังจากขายหุ้นของบริษัทย่อยออกไป 10%
รายการที่ (2) ยังแสดงค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมทันทีหลังจากขายหุ้นของ
บริษัทย่อยออกไป 10% รายการที่ (3) บันทึกกำไรและตัดเงินปันผลของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

การขายหุ้นระหว่างงวดบัญชี
ถ้าบริษัท ก ขายส่วนได้เสีย 10% ของบริษัท ข ในวันที่ 1 เมษายน 25X7 เป็นเงิน
80,000 บาท การขายหุ้นจะถูกบันทึกบัญชีในวันที่ 1 เมษายน 25X7 การจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับการขายหุ้นในระหว่างงวดจะเหมือนกับการขายหุ้น ณ วันต้นงวด ดังนั้นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะคำนวณโดยใช้อัตราส่วนได้เสีย 20% การใช้ข้อสมมติว่าการขายหุ้นเกิดขึ้น ณ วันต้นงวดจะไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่หรือกำไรสุทธิรวม เนื่องจากผลต่างในกำไรหรือขาดทุนจากการขายหุ้น จะชดเชยกับผลต่างในการคำนวณรายได้จากบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสียและการคำนวณการตัดจำหน่ายและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบการเงินรวม

ถ้าบริษัท ก บันทึกรายการขายหุ้น ณ วันที่ 1 เมษายน 25X7 ผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้น 14,200 บาท คำนวณได้ดังนี้

ราคาขาย 10% ของส่วนได้เสีย		80,000 บาท
หัก : มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย :		
เงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม	576,000	
บวก : ส่วนได้เสียในกำไร (72,000 × 1/4 ปี × 90%)	<u>16,200</u>	
	592,200	
ส่วนได้เสียที่ขาย	<u>× 1/9</u>	
	<u>65,800</u>	
ผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>14,200</u>
บริษัท ก จะบันทึกรายการในสมุดบัญชีระหว่างปี 25X7 ดังนี้		
1 เมษายน 25X7		
เงินลงทุนในบริษัท ข	16,200	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		16,200
บันทึกกำไรสำหรับไตรมาสแรกของปี 25X7		
เงินสด	80,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		65,800
ส่วนเกินทุน – บริษัท ข		14,200
บันทึกการขายหุ้น 10% ของบริษัท ข		
1 กรกฎาคม 25X7		
เงินสด	32,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		32,000
บันทึกการรับเงินปันผล (40,000 × 80%)		
31 ธันวาคม 25X7		
เงินลงทุนในบริษัท ข	43,200	

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

43,200

บันทึกรายได้สำหรับสามไตรมาสที่เหลือของปี 25X7 ($72,000 \times 3/4 \times 80\%$)

บริษัท ก จะมีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ในปี 25X7 เท่ากับ 59,400 บาท ซึ่งประกอบด้วยรายได้ไตรมาสแรก 16,200 บาทและรายได้สามไตรมาสที่เหลือ 43,200 บาท ณ วันสิ้นปี บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะมียอดคงเหลือ 537,600 บาท ซึ่งเท่ากับยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีของบัญชีเงินลงทุนเมื่อขายหุ้น ณ วันต้นปี แต่มีส่วนประกอบที่แตกต่างกันดังนี้

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 1 มกราคม	576,000 บาท
หัก : มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย	<u>65,800</u>
	510,200
บวก : รายได้หลังหักเงินปันผล ($59,400 - 32,000$)	<u>27,400</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม	<u>537,600</u>

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันสิ้นปีเท่ากับตัวอย่างก่อน เนื่องจากบริษัท ก มีส่วนได้เสียเท่ากับกรณีขายหุ้น ณ วันต้นปี นอกจากนี้บริษัท ก ก็ได้รับเงินสดจากการลงทุนเท่ากัน (จากการขายหุ้น 80,000 บาท และจากเงินปันผล 32,000 บาท) ดังนั้น รายได้จึงมียอดเท่าเดิม ผลกระทบของรายได้ภายใต้ข้อสมมติที่ต่างกัน ดังนี้

	ขายหรือสมมติว่าขาย ณ วันต้นปี	ขายในระหว่างงวดบัญชี
ผลกระทบของการขายเงินลงทุนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น	16,000	14,200
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	<u>41,600</u>	<u>43,400</u>
รวมผลกระทบต่อรายได้รวม	<u>57,600</u> บาท	<u>57,600</u> บาท

ผลกระทบต่อรายได้ทั้งสองวิธีจะเท่ากัน ดังนั้นผลกระทบต่องบการเงินรวมก็จะไม่แตกต่างกัน กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมกรณีขายหุ้นในระหว่างงวดบัญชี มีดังนี้

ตารางที่ 8-4 วิธีส่วนได้เสีย ส่วนได้เสีย 80% การขายหุ้น 10% ของบริษัทย่อยในระหว่างงวดบัญชี บริษัท ก และบริษัทย่อย

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X7

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	1,200,000	272,000			1,472,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	59,400		(1) 59,400		
ค่าใช้จ่ายและต้นทุนขาย	(1,017,600)	(200,000)			(1,217,600)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม*			(3) 12,600		(12,600)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	241,800	72,000			241,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	420,000				420,000
บริษัท ข		200,000	(2)		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	241,800	72,000	200,000		241,800

*(72,000 × 10% × 1 ปี) + (72,000 × 10% × 3/4 ปี)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
เงินปันผลจ่าย	(1,600,000)	(40,000)		(1) 32,000 (3) 8,000	(160,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	501,800	232,000			501,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	1,278,400	700,000			1,978,400
เงินลงทุนในบริษัท ข	537,600			(1) 27,400 (2) 510,200	
ค่าความนิยม			(2) 40,000		40,000
รวมสินทรัพย์	1,816,000	700,000			2,018,400
หนี้สิน	300,000	68,000			368,000
หุ้นสามัญ	1,000,000	400,000	(2) 400,000		1,000,000
ส่วนเกินทุน	14,200				14,200
กำไรสะสม	501,800	232,000			501,800
NCI – 1 ม.ค.				(2) 64,000	
NCI – 1 เม.ย.				(2) 65,800	
NCI – 31 ธ.ค.				(3) 4,600	134,400
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,816,000	700,000			2,018,400

- (1) ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้มียอด ณ วันต้นปี
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (3) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสามารถแสดงในรูปของการบันทึก
รายการในสมุดรายวัน ดังนี้

(1)	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	59,400	
	เงินปันผลจ่าย		32,000
	เงินลงทุนในบริษัท ข		27,400
	ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		
	ให้มียอด ณ วันต้นปี		
(2)	หุ้นสามัญ – บริษัท ข	400,000	
	กำไรสะสม – บริษัท ข	200,000	
	ค่าความนิยม	40,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข		510,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – 1 มกราคม		64,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – 1 เมษายน		65,800
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้น บันทึกค่าความนิยมและ		
	ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
(3)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	12,600	
	เงินปันผล		8,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – 31 ธ.ค.		4,600
	บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		

การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ปรากฏในรายการที่ (2) ในกระดาษทำการ ประกอบด้วย
2 ส่วน (สภาวิชาชีพ, 2552 จ : ออนไลน์) คือ

1. ส่วนได้เสีย 10% ณ วันต้นปี [ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม
(600,000 บาท + ค่าความนิยม 40,000 บาท) × 10%]

2. ส่วนได้เสีย 10% ของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากนับตั้งแต่วันที่ขายหุ้นออกไป 1 เมษายน [ส่วนของทุนของบริษัท ข ณ วันที่ 1 เมษายน (618,000 บาท + ค่าความนิยม 40,000 บาท) \times 10%]

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิสำหรับการขายหุ้นในระหว่างงวดบัญชี 12,600 บาท ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ $(72,000 \times 10\% \times 1 \text{ ปี}) + (72,000 \times 10\% \times 3/4 \text{ ปี})$

เงินลงทุนในบริษัท ก ลดลงเมื่อขายส่วนได้เสียในวันที่ 1 เมษายน ดังนั้นการเครดิตบัญชีเงินลงทุนในกระดาษทำการ 510,200 บาท ในรายการที่ (2) จึงเท่ากับ 576,000 บาทหักมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขาย 65,800 บาท เมื่อวันที่ 1 เมษายน

กระดาษทำการสำหรับการขายหุ้น ณ วันต้นงวดและระหว่างงวดบัญชีให้ผลลัพธ์เหมือนกัน แต่กระดาษทำการสำหรับการขายหุ้นระหว่างงวดบัญชีจะมีความยุ่งยากมากกว่า ดังนั้นจึงอาจใช้ข้อสมมติของการขายหุ้น ณ วันต้นงวด นอกจากนี้ข้อสมมติของการขายหุ้น ณ วันต้นงวดยังเป็นวิธีที่ปฏิบัติได้เนื่องจากข้อมูลเกี่ยวกับกำไรระหว่างงวดอาจไม่สามารถหาได้ ณ วันที่ขายหุ้น

8.4 การขายหุ้นของบริษัทย่อยทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุม

กรณีนี้อาจทำให้บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์) ได้แก่

- บริษัทย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล หน่วยงานกำกับดูแล การดำเนินการตามแผนฟื้นฟู แม้จะไม่มีเปลี่ยนแปลงระดับการถือครองหุ้นของบริษัทใหญ่ก็ตาม
- บริษัทย่อยขายหุ้นเพิ่มเติม และบริษัทใหญ่มิได้ใช้สิทธิซื้อหุ้นที่ออกใหม่ (Preemptive right) เพื่อทำให้บริษัทใหญ่คงสัดส่วนการถือหุ้นไว้เกิน 50%

เมื่อบริษัทย่อยสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องนำบริษัทย่อยนั้นมารวมเพื่อจัดทำงบการเงิน (Deconsolidation) ในกรณีนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ย่อหน้าที่ 34 กำหนดให้บริษัทต้องปฏิบัติ ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม ดังนี้

1. ตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (รวมค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยออกจากบัญชีด้วยมูลค่าตามบัญชี
2. ตัดรายการบัญชีมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเดิมออกจากบัญชี (รวมทั้งส่วนต่าง ๆ ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)

3. รับรู้

3.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุม

3.2 การออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น ถ้ารายการที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับการออกหุ้นของบริษัทย่อยให้แก่เจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ

4. รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม

5. บันทึกบัญชีที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทใหญ่ได้ขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องออกไป โดยให้ไปรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนหรือโอนรายการโดยตรงไปยังกำไรสะสม การกระทำดังกล่าวถือเป็นการจัดประเภทรายการใหม่ เช่น ถ้าบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขาย บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุน

6. รับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่

ตัวอย่างที่ 8-4 บริษัท ก ขายส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข ทั้งหมดไปเป็นเงินสด 1,100,000 บาท ถ้ามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ วันขายหุ้นเท่ากับ 1,060,000 บาท

เมื่อบริษัท ก ขายหุ้นในบริษัทย่อยออกไปทั้งหมด ทำให้บริษัท ก สูญเสียอำนาจการควบคุม บริษัท ก ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานบัญชี โดยคำนวณกำไรจากการขายหุ้นได้เท่ากับ 40,000 บาท (1,100,000 บาท - 1,060,000 บาท) และบันทึกรายการขายหุ้นในสมุดรายวัน ดังนี้

เงินสด	1,100,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		1,060,000
กำไรจากการขายหุ้น		40,000

8.5 การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียจากรายการหุ้นของบริษัทย่อย

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยอาจเกิดขึ้นเนื่องมาจากบริษัทย่อยออกหุ้นของตนเพิ่มเติมซึ่งถือเป็นการขยายการดำเนินงานของบริษัทย่อยด้วยการจัดหาแหล่งเงินทุนจากภายนอกบริษัทใหญ่จะเป็นผู้ควบคุมการตัดสินใจขยายกิจการและการแหล่งเงินทุนฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่อาจตัดสินใจก่อสร้างโรงงานของบริษัทย่อยใหม่และจัดหาแหล่งเงินทุนด้วยการให้บริษัทย่อยออกหุ้นเพิ่มเติมให้กับบริษัทใหญ่ หรือจำหน่ายเพิ่มเติมให้กับบุคคลภายนอก

ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยอาจเปลี่ยนแปลงไปอันเป็นผลมาจากบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติมหรือบริษัทย่อยซื้อหุ้นของตนที่ออกจำหน่ายไปแล้วกลับคืนมา ผลกระทบของรายการที่เกี่ยวกับหุ้นของบริษัทย่อยที่มีต่อบริษัทใหญ่ขึ้นอยู่กับว่าบริษัทใหญ่มีส่วนเกี่ยวข้องในรายการ

เหล่านี้หรือไม่ และยังขึ้นอยู่กับราคาของหุ้นที่บริษัทย่อยออกจำหน่ายหรือซื้อกลับคืนมาด้วย (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

8.6 บริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม

หากบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติมจะแบ่งออกเป็นสองกรณีคือบริษัทย่อยขายหุ้นให้บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยขายหุ้นให้บุคคลภายนอก (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : ออนไลน์)

ตัวอย่างที่ 8 – 5 สมมติว่าบริษัท ก เป็นเจ้าของส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข ซึ่งบริษัท ก มีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 180,000 บาท ซึ่งเท่ากับ 80% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข 200,000 บาท บวกค่าความนิยม 20,000 บาท (แสดงเป็นนัยว่าค่าความนิยมรวมเท่ากับ 25,000 บาท) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ ราคามูลค่าหุ้นละ 10 บาท	100,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	60,000 บาท
กำไรสะสม	<u>40,000 บาท</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>200,000 บาท</u>

บริษัทย่อยขายหุ้นในบริษัทใหญ่

ถ้าบริษัท ข ขายหุ้นเพิ่มเติมทั้งหมด 2,000 หุ้นให้กับบริษัทใหญ่เท่ากับมูลค่าตามบัญชี 20 บาทต่อหุ้น เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25X7 เงินลงทุนในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นจากเดิม 40,000 บาท เป็น 220,000 บาท และ อัตราส่วนได้เสียในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นจาก 80% (8,000/10,000 หุ้น) เป็น 83 1/3 % (10,000/12,000 หุ้น) จำนวนเงินที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อหุ้นเพิ่ม 2,000 หุ้น เท่ากับมูลค่าตามบัญชี ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จึงรวมค่าความนิยม 20,000 บาท อยู่ด้วย

(บาท)	1 มกราคม ก่อนการขาย	2 มกราคม หลังการขาย
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข	200,000	240,000
อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ก	<u>80%</u>	<u>83 1/3%</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข	160,000	200,000
ค่าความนิยม	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข	<u>180,000</u>	<u>220,000</u>

หากบริษัท ข ขายหุ้นให้กับบริษัท ก ในราคาหุ้นละ 35 บาท เงินลงทุนในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นเป็น 250,000 บาท (180,000 + เงินลงทุนเพิ่ม 70,000 บาท) และอัตราผลตอบแทนได้เสียจะเพิ่มขึ้นจาก 80% เป็น $83 \frac{1}{3} \%$ ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะแสดงส่วนเกินของราคาหุ้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี 25,000 บาท ส่วนเกินที่เพิ่มขึ้น 5,000 บาท เป็นผลมาจากบริษัท ก จ่ายเงิน 70,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสียในบริษัท ข เพิ่มขึ้น 65,000 บาท ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

ราคาที่จ่ายซื้อ (2,000 หุ้น \times 35 บาท)	70,000 บาท
มูลค่าตามบัญชีที่ซื้อ	
มูลค่าตามบัญชีหลังการซื้อหุ้น	
$(200,000 + 70,000) \times 83 \frac{1}{3} \%$	225,000
มูลค่าตามบัญชีก่อนการซื้อหุ้น	
$(200,000 \times 80\%)$	<u>160,000</u>
มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ	<u>65,000</u>
ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี	<u>5,000</u>

ส่วนเกิน 5,000 บาทนี้จะกระจายให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้หรือค่าความนิยมและตัดจำหน่ายภายในอายุที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

หากบริษัท ข ขายหุ้น 2,000 หุ้น ให้กับบริษัท ก ในราคา 15 บาทต่อหุ้น (ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี 5 บาท) ส่วนได้เสียของบริษัท ก จะเพิ่มขึ้นจาก $80\% \frac{1}{3} \%$ เหมือนเดิม ส่วนเงินลงทุนในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้น 30,000 บาท เป็น 21,000 บาท (180,000 บาท + เงินลงทุนเพิ่ม 30,000 บาท) ผลของการจ่ายซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี มูลค่าตามบัญชีของหุ้นส่วนที่ซื้อจะสูงกว่าเงินลงทุนดังนี้

ราคาที่จ่ายซื้อ (2,000 หุ้น \times 15 บาท)	30,000 บาท
มูลค่าตามบัญชีที่ซื้อ	
มูลค่าตามบัญชีหลังการซื้อหุ้น	
$(200,000 + 30,000) \times 83 \frac{1}{3} \%$	191,667
มูลค่าตามบัญชีก่อนการซื้อหุ้น	
$(200,000 \times 80\%)$	<u>160,000</u>
มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ	<u>31,667</u>
ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี	<u>1,667</u>

ส่วนเกินของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่าราคาหุ้น 1,667 บาท จะนำไปลดมูลค่าสินทรัพย์ที่มีราคาสูงไปหรือในทางปฏิบัติอาจนำไปลดค่าความนิยมจากเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทเดียวกัน

จากตัวอย่างนี้ค่าความนิยมจะลดลงจาก 20,000 บาท เหลือ 18,333 บาท (ค่าความนิยมรวมลดลง เหลือ 22,000 บาท)

บริษัทย่อยขายหุ้นให้บุคคลภายนอก

สมมติว่าบริษัท ข ขายหุ้นที่ออกจำหน่ายเพิ่มเติม 2,000 หุ้นให้กับบุคคลภายนอก (ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม) โดยไม่ต้องคำนึงถึงราคาขายของหุ้น อัตราส่วนได้เสียของบริษัท ข จะลดลงจาก 80% (8000/10,000 หุ้น) เหลือเพียง 66 2/3% (8000/12,000 หุ้น) แต่ผลกระทบต่อเงินลงทุนในบริษัท ข ขึ้นอยู่กับราคาหุ้นที่บริษัท ข ขายให้บุคคลภายนอก ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างผลกระทบของราคาขายต่อส่วนได้เสียในบริษัท ข โดยสมมติราคาขายหุ้นเท่ากับ 20 บาท และ 15 บาทต่อหุ้น

	2 มกราคม 25X7 ภายหลังการขายหุ้น		
	ราคาขาย 20 บาท	ราคาขาย 35 บาท	ราคาขาย 15 บาท
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข	240,000	270,000	230,000
อัตราส่วนได้เสียในบริษัท ข	<u>66 2/2%</u>	<u>66 2/3%</u>	<u>66 2/3%</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ภายหลังการจำหน่ายหุ้น	160,000	180,000	153,333
ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ก่อนการจำหน่ายหุ้น	<u>160,000</u>	<u>160,000</u>	<u>160,000</u>
ส่วนได้เสียในบริษัท ข เพิ่มขึ้น (ลดลง)	<u>0</u>	<u>20,000</u>	<u>(6,667)</u>

การขายหุ้นให้กับบุคคลภายนอกในราคา 20 บาทต่อหุ้นไม่มีผลกระทบต่อส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข เนื่องจากราคาขายเท่ากับมูลค่าตามบัญชี ถ้าบริษัท ข ขายหุ้นในราคาหุ้นละ 35 บาท (สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี) ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้น 20,000 บาท และหากบริษัท ข ขายหุ้นในราคาหุ้นละ 15 บาท (ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี) ส่วนได้เสียในบริษัท ข จะลดลง 6,667 บาท

วิธีการบัญชีของบริษัทใหญ่เพื่อบันทึกผลกระทบของอัตราส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่ลดลงซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ย่อหน้าที่ 30 กล่าวคือ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุม บริษัทใหญ่ต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนแต่บันทึกเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ (ส่วนเกินทุน) กล่าวคือ

นำผลต่างไปปรับ “ส่วนเกินทุน” และ “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” สำหรับการเปลี่ยนแปลง
 ในส่วนของผู้ถือหุ้น จากตัวอย่างข้างต้นบริษัทใหญ่จะบันทึกการออกจำหน่ายหุ้นของบริษัทย่อย ดังนี้

ขายหุ้นในราคาหุ้นละ 20 บาท (เท่ากับมูลค่าตามบัญชี)

ไม่มีการบันทึกบัญชี

ขายหุ้นในราคาหุ้นละ 35 บาท (สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี)

เงินลงทุนในบริษัท ข 20,000

ส่วนเกินทุน

20,000

ขายหุ้นในราคาหุ้นละ 15 บาท (ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี)

ส่วนเกินทุน 6,667

เงินลงทุนในบริษัท ข

6,667

สรุปแนวความคิดการขายหุ้นของบริษัทย่อย

การขายหุ้นของบริษัทย่อยให้แก่บริษัทใหญ่ไม่ได้มีผลต่อการรับรู้กำไรหรือขาดทุนหรือ
 การปรับปรุงส่วนเกินทุนแต่อย่างใด กรณีนี้ บริษัทใหญ่คำนวณมูลค่ายุติธรรม/มูลค่าตามบัญชีจาก
 ผลต่างของส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อยก่อนและหลังการขายหุ้น
 เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับราคาที่จ่ายซื้อ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) พิจารณาว่าการขายหุ้นของบริษัทย่อย
 ให้ภายนอกเป็นรายการส่วนของทุน (Capital transaction) โดยบริษัทใหญ่ต้องปรับปรุงบัญชี
 เงินลงทุนและส่วนเกินทุน (ยกเว้นกรณีที่บริษัทย่อยขายหุ้นในมูลค่าตามบัญชี) จำนวนที่ปรับปรุง
 เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ถือก่อนและหลังจากบริษัทย่อยขายหุ้นให้แก่
 ภายนอก

ถ้าบริษัทใหญ่และผู้ลงทุนภายนอกซื้อหุ้นของบริษัทย่อยตามอัตราส่วนได้เสียที่มีอยู่
 บริษัทก็ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงส่วนเกินทุน ไม่ว่าบริษัทย่อยจะขายหุ้นที่ออกใหม่ด้วยมูลค่าตามบัญชี
 ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีหรือสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีก็ตาม สถานการณ์ต่าง ๆ ดังกล่าว จะไม่ก่อให้เกิด
 ผลต่างระหว่างบัญชีเงินลงทุนและมูลค่าตามบัญชีสำหรับบริษัทใหญ่

8.7 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมา

เมื่อบริษัทย่อยซื้อหุ้นของตนกลับคืนมาจะทำให้ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยและจำนวนหุ้น
 ที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทย่อยลดลง ถ้าบริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมาจากผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจ
 ควบคุมในมูลค่าตามบัญชีส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยจะไม่เปลี่ยนแปลงแม้ว่าเปอร์เซ็นต์
 ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยจะเพิ่มขึ้น หากบริษัทย่อยซื้อหุ้นกลับคืนมาจากผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม
 ในราคาที่สูงหรือต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีผลกระทบต่อบริษัทใหญ่คือ ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยจะลดลง

หรือเพิ่มขึ้น ในขณะที่เดียวกันเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยจะเพิ่มขึ้น บริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนและบัญชีส่วนเกินทุนสำหรับผลต่างของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยก่อนและหลังรายการหุ้นซื้อคืน (สภาวิชาชีพ, 2552 ช : 345)

ตัวอย่างที่ 8-6 บริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% ในหุ้นของบริษัท ข เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X7 บริษัท ข มีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 10,000 หุ้น ในวันที่ 1 มกราคม 25X8 บริษัท ข ซื้อหุ้น 400 หุ้น กลับคืนมาจากผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลกระทบจากการซื้อหุ้นคืน โดยสมมติว่าบริษัท ข ซื้อหุ้นกลับคืนมาด้วยราคาที่แตกต่างกัน 3 กรณี มีดังนี้

	ก่อนซื้อหุ้น กลับคืนมา	หลังซื้อหุ้นกลับคืนมา 400 หุ้น		
		ราคาหุ้นละ 20 บาท	ราคาหุ้นละ 30 บาท	ราคาหุ้นละ 15 บาท
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	100,000	100,000	100,000	100,000
กำไรสะสม	100,000	100,000	100,000	100,000
หัก : หุ้นซื้อคืน (ราคาทุน)	-	8,000	12,000	6,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	200,000	192,000	188,000	194,000
ส่วนได้เสียของบริษัท ก	4/5*	5/6*	5/6*	5/6**
ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข	<u>160,000</u>	<u>160,000</u>	<u>156,667</u>	<u>161,667</u>

*8,000 / 10,000 หุ้น

**8,000 / 9,600 หุ้น

ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในบริษัท ข ก่อนที่บริษัท ข จะซื้อหุ้น 400 หุ้นกลับคืนมาเท่ากับ 160,000 บาท และอัตราส่วนได้เสียเท่ากับ 80% เมื่อบริษัท ข ซื้อหุ้นของตนกลับคืนมาอัตราส่วนได้เสียในบริษัท ข จะเพิ่มขึ้นเป็น 83 1/3% (8,000 / 9,600 หุ้น) โดยไม่คำนึงถึงราคาของบริษัท ข ซื้อหุ้นกลับคืนมา ถ้าบริษัท ข ซื้อหุ้น 400 หุ้น กลับคืนมาในมูลค่าตามบัญชีหุ้นละ 20 บาท ส่วนได้เสียในบริษัท ข ก็ยังคงเท่าเดิม คือ 160,000 บาท

ถ้าบริษัท ข ซื้อหุ้น 400 หุ้นกลับคืนมาในราคาหุ้นละ 30 บาท ส่วนได้เสียในบริษัท ก จะลดลง 3,333 บาท เหลือ 156,667 บาท บริษัท ก จะบันทึกการลดลงของส่วนได้เสียในสมุดบัญชีดังนี้

ส่วนเกินทุน

3,333

เงินลงทุนในบริษัท ข

3,333

บันทึกเงินลงทุนลดลงจากการซื้อหุ้นคืนของบริษัทย่อยในราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี แต่ถ้าบริษัท ข ซื้อหุ้น 400 หุ้น กลับคืนมาในราคาหุ้นละ 15 บาท (ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีหุ้นละ 5 บาท) ผลจากการซื้อหุ้นกลับคืนของบริษัทย่อยทำให้ส่วนได้เสียในบริษัท ก จะเพิ่มขึ้นจาก 160,000 บาท เป็น 161,667 บาท บริษัท ก จะบันทึกการเพิ่มขึ้นในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข

1,667

ส่วนเกินทุน

1,667

บันทึกเงินลงทุนเพิ่มขึ้นจากการซื้อหุ้นคืนของบริษัทย่อยในราคาต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี หากบริษัทย่อยขายหุ้นทุนซื้อคืนออกไป บริษัทใหญ่จะบันทึกการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันที่ขาย ดังนั้นความถี่และความไม่แม่นยำสำคัญของหุ้นทุนซื้อคืนของบริษัทย่อยอาจขัดแย้งกันด้วยการซื้อและการขาย อันเป็นสาเหตุให้บริษัทใหญ่ไม่ต้องปรับปรุงรายการหุ้นทุนซื้อคืนของบริษัทย่อย

8.8 บริษัทย่อยออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้น

การออกหุ้นปันผลและการแยกหุ้นของบริษัทย่อยมีผลกระทบต่องบการเงินรวมน้อยมาก การแยกหุ้นโดยบริษัทย่อยทำให้จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายมีปริมาณมากขึ้น แต่ก็ไม่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยหรือบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้น ขณะเดียวกันอัตราส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่และอัตราส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น บัญชีของบริษัทใหญ่และการจัดทำงบการเงินรวมก็ไม่มีผลกระทบเช่นกัน

ส่วนการออกหุ้นปันผลของบริษัทย่อย มีสิ่งที่แตกต่างจากการแยกหุ้นคือ บัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นจะเปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงนี้เกิดขึ้นเนื่องจากกำไรสะสมถูกโอนออกไปยังส่วนเกินทุน เท่ากับราคามูลค่าหรือมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกเพิ่มเติมให้ แม้เหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อบัญชีของบริษัทใหญ่แต่สำหรับการจัดทำงบการเงินรวม จำนวนเงินที่ตัดหุ้นสามัญ ส่วนเกินทุนและกำไรสะสมจะเปลี่ยนแปลงไป (สุชาติ เหล่าปรีดา และคณะ, 2543 : 317)

ตัวอย่างที่ 8-7 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 เป็นเงิน 160,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันนั้น ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	100,000 บาท
ส่วนเกินทุน	20,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>

ส่วนของผู้ถือหุ้น

200,000

ระหว่างปี 25X5 บริษัท ข มีกำไรสุทธิ 30,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 10,000 บาท เงินลงทุนในบริษัท ข เพิ่มขึ้นด้วยกำไรสุทธิของบริษัทย่อย 24,000 บาท ($30,000 \times 80\%$) และลดลงด้วยเงินปันผลรับ 80,000 บาท ($10,000 \times 80\%$) ดังนั้นยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 23 ธันวาคม 25X5 จึงเท่ากับ 176,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X5 มีดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	24,000	
เงินปันผล		8,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		16,000
ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด ณ วันต้นปี		
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	100,000	
ส่วนเกินทุน - บริษัท ข	20,000	
กำไรสะสม - บริษัท ข		80,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		160,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 1 มกราคม		40,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของทุน		
ถ้าบริษัท ข ประกาศและออกหุ้นปันผล 10% ในวันที่ 1 ธันวาคม 25X5 เมื่อมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญเท่ากับ 40 บาทต่อหุ้น บริษัท ข จะบันทึกการออกหุ้นปันผลในสมุดบัญชีดังนี้		
หุ้นปันผล	40,000	
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท		10,000
ส่วนเกินทุน		30,000
บันทึกการออกหุ้นปันผล		

หุ้นปันผลไม่มีผลกระทบต่อบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข แต่จะมีผลกระทบต่องบการเงินรวมเนื่องจากหุ้นสามัญของบริษัท ข เพิ่มขึ้นเป็น 110,000 บาท ($100,000 + 10,000$) และส่วนเกินทุนเพิ่มขึ้นเป็น 50,000 บาท ($20,000 + 30,000$) รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในการดาขทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X5 ในกรณีที่บริษัทย่อยออกหุ้นปันผล จึงมีดังนี้

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	24,000	
เงินปันผล		8,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		16,000
ตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มี		
ยอด ณ วันต้นปี		
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	110,000	
ส่วนเกินทุน – บริษัท ข	50,000	
กำไรสะสม – บริษัท ข	80,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		160,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - 1 มกราคม		40,000
หุ้นปันผล		40,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของทุน		

บัญชีหุ้นปันผลจะถูกตัดพร้อมกับบัญชีและส่วนของทุน ในปีต่อมา 25X6 บัญชีกำไรสะสมจะมียอดลดลง 40,000 บาท จากการออกหุ้นปันผลของบริษัทย่อย

8.9 สรุป

เมื่อบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยระหว่างงวดบัญชี กำไรก่อนการซื้อหุ้นที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียที่ซื้อจะนำไปหักออกจากกำไรสุทธิรวม ในขณะที่เดียวกันเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้นในส่วนได้เสียที่ซื้อระหว่างงวดบัญชีก็ต้องนำมาหักออกด้วย

การทยอยซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทอื่นที่ละน้อยตลอดระยะเวลาหนึ่งจะเพิ่มรายละเอียดทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบัญชีเงินลงทุนภายใต้วิธีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ การจัดทำงบการเงินรวมก็จะซับซ้อนขึ้นเนื่องจากผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีจะต้องคำนวณแยกสำหรับการซื้อหุ้นแต่ละครั้ง

เมื่อบริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุนขายส่วนได้เสียในบริษัทย่อยออกไป กำไรหรือขาดทุนจากการขายคำนวณจากผลต่างระหว่างราคาขายและมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ขายออกไป การขายส่วนได้เสียในบริษัทย่อยระหว่างงวดบัญชีจะเพิ่มอัตราส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและการคำนวณกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องเปลี่ยนแปลงไป

การออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติมของบริษัทย่อยจะเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนได้เสียในบริษัทย่อย ถ้าหุ้นไม่ถูกขายให้กับบริษัทใหญ่และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมภายในอัตราส่วนเดียวกันกับ

ที่แต่ละฝ่ายถืออยู่ การขายหุ้นโดยตรงให้กับบริษัทใหญ่จะเพิ่มส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่และลดส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม การออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติมของบริษัทย่อยให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมหรือบุคคลภายนอกจะลดอัตราส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่และเพิ่มอัตราส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในทำนองเดียวกันการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียอันเป็นผลมาจากบริษัทย่อยมีรายการหุ้นซื้อคืน การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้บริษัทใหญ่ต้องดูแลการบันทึกบัญชีและการจัดทำงบการเงินรวม

การบัญชีของบริษัทใหญ่และกระบวนการจัดทำงบการเงินรวมจะไม่มีผลกระทบการจากออกหุ้นปันผลของบริษัทย่อย อย่างไรก็ตาม หุ้นปันผลของบริษัทย่อยอาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

แบบฝึกหัดบทที่ 8

1. บริษัท ดาซดึ้น จำกัด เป็นเจ้าของหุ้นสามัญ 90% ของบริษัท เต็นดวง จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X7 ในขณะที่บริษัท เต็นดวง จำกัด มีส่วนของผู้ถือหุ้นประกอบด้วยหุ้นสามัญ 200,000 บาท (ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาท) และกำไรสะสม 120,000 บาท บัญชีเงินลงทุนในบริษัท เต็นดวง จำกัด มียอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 318,000 บาท บริษัท เต็นดวง จำกัด กำลังพิจารณาออกหุ้นสามัญใหญ่ 400 หุ้น (ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาท)

(ก) สมมติว่าบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ทั้งหมด 400 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในราคาเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 ให้เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดจากข้อ 1 ถึง ข้อ 3

1. เปอร์เซนต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่หลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|--------|--------|
| ก. 90% | ข. 75% |
| ค. 92% | ง. 80% |

2. มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------------|----------------|
| ก. 294,000 บาท | ข. 320,000 บาท |
| ค. 288,000 บาท | ง. 355,936 บาท |

3. บริษัทใหญ่จะมีกำไร (หรือขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียอันเป็นผลมาจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|---------------------|---------------------|
| ก. ขาดทุน 4,500 บาท | ข. กำไร 6,000 บาท |
| ค. กำไร 5,000 บาท | ง. ขาดทุน 4,500 บาท |

(ข) สมมติว่าบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ทั้งหมด 400 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในราคา 180 บาทต่อหุ้น ให้เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด จากข้อ 4 ถึง ข้อ 6

4. เปอร์เซนต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่หลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|--------|--------|
| ก. 90% | ข. 75% |
| ค. 92% | ง. 80% |

5. มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------------|----------------|
| ก. 288,000 บาท | ข. 320,000 บาท |
| ค. 294,000 บาท | ง. 355,936 บาท |

6. บริษัทใหญ่จะมีกำไร (หรือขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียอันเป็นผลมาจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|---------------------|---------------------|
| ก. ขาดทุน 6,000 บาท | ข. ขาดทุน 2,000 บาท |
| ค. กำไร 1,000 บาท | ง. ขาดทุน 5,000 บาท |

(ค) สมมติว่าบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ 380 หุ้น ให้กับบริษัทใหญ่และ 20 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยออกจำหน่ายในราคา 180 บาทต่อหุ้น ให้เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด จากข้อ 7 ถึง ข้อ 9

7. เปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่หลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------|----------|
| ก. 90.8% | ข. 89.0% |
| ค. 92.5% | ง. 91.7% |

8. มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------------|----------------|
| ก. 288,000 บาท | ข. 320,000 บาท |
| ค. 294,000 บาท | ง. 355,936 บาท |

9. ผลต่างอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อยอันเป็นผลเนื่องมาจากการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------------|------------------|
| ก. บวก 238 บาท | ข. ติดลบ 350 บาท |
| ค. บวก 464 บาท | ง. ติดลบ 400 บาท |

2. บริษัท มัทรี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 90% ของบริษัท แมกไม้ จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญใหม่ 100 หุ้น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 ก่อนการออกหุ้นใหม่ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท มัทรี จำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 50,000 บาท (มูลค่าหุ้นละ 100 บาท) และกำไรสะสม 30,000 บาท บัญชีเงินลงทุนในบริษัท มัทรี จำกัด มียอดคงเหลือก่อนการออกหุ้นสามัญใหม่ 80,000 บาท

ให้ทำ สมมติว่าบริษัทย่อยจำหน่ายหุ้นที่ออกใหม่ทั้งหมด 100 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว ณ วันที่ 1 มกราคม 25X5 ให้ตอบคำถามต่อไปนี้

บริษัทใหญ่จะมีเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยภายหลังการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร

คำนวณมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังการออกหุ้นใหม่

1) แสดงรายการตัดบัญชีเงินลงทุนหลังจากบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ในรูปของสมุดรายวัน

ก) สมมติว่าบริษัทย่อยจำหน่ายหุ้นที่ออกใหม่ทั้งหมด 100 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในราคาหุ้นละ 150 บาท ให้ตอบคำถามต่อไปนี้

- 1) บริษัทใหญ่จะมีเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยภายหลังการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร
- 2) คำนวณมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังการออกหุ้นใหม่
- 3) แสดงรายการตัดบัญชีเงินลงทุนหลังจากบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ในรูปของสมุดรายวัน

ข) สมมติว่าบริษัทย่อยจำหน่ายหุ้นที่ออกใหม่ 95 หุ้น ให้กับบริษัทใหญ่และ 5 หุ้นให้กับผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในราคาหุ้นละ 170 บาท ให้ตอบคำถามต่อไปนี้

- 1) บริษัทใหญ่จะมีเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยภายหลังการออกหุ้นใหม่เท่ากับเท่าไร
- 2) คำนวณมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลังการออกหุ้นใหม่
- 3) แสดงรายการตัดบัญชีเงินลงทุนหลังจากบริษัทย่อยออกจำหน่ายหุ้นใหม่ในรูปของสมุดรายวัน

3. ในวันที่ 1 มกราคม 25X6 บริษัท สีส้ม จำกัด ซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง 15% ของบริษัท เจ้าพระยา จำกัด เป็นเงิน 60,000 บาท ณ วันซื้อหุ้น หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท เจ้าพระยา จำกัด มียอดคงเหลือ 250,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ บริษัท สีส้ม ซื้อหุ้นของบริษัท เจ้าพระยา จำกัด เพิ่มเติมจากตลาดหลักทรัพย์ดังต่อไปนี้

วันที่	ราคาหุ้น	เปอร์เซ็นต์ที่ซื้อ
1 มกราคม 25X7	40,000 บาท	10%
1 มกราคม 25X8	211,200 บาท	40%

ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการซื้อหุ้นให้ถือเป็นค่าความนิยม ข้อมูลต่อไปนี้เกี่ยวข้องกับกำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายของบริษัทเจ้าพระยาในระหว่าง 3 ปี กำไรสุทธิเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดทั้งปีและเงินปันผลถูกประกาศและจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นในวันที่ 31 ธันวาคม

	25X6	25X7	25X8
กำไรสุทธิ	50,000	60,000	70,000
เงินปันผลจ่าย	10,000	12,000	15,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

- ให้ทำ ก) บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 25X8 (แสดงการคำนวณผลประกอบด้วย)
 ข) คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8
 ค) บันทึกการลงทุนในสมุดบัญชีของบริษัท สีส้ม จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X7 สำหรับ
 กิจการเปลี่ยนแปลงจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย
 ง) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X8
 ที่เกี่ยวข้องกับรายการข้างต้นในรูปของสมุดรายวัน

4. ข้อมูลต่อไปนี้เกี่ยวข้องกับการซื้อและการขายหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทย่อย

วันที่	กิจกรรม	ราคาซื้อ/ราคาขาย	เปอร์เซ็นต์
1 มกราคม 25X1	ซื้อ	8,000 บาท	10%
1 มกราคม 25X2	ซื้อ	18,000 บาท	20%
1 มกราคม 25X3	ซื้อ	44,875 บาท	50%
1 มกราคม 25X4	ซื้อ	17,500 บาท	15%

ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25X1 บริษัทย่อยมียอดคงเหลือของหุ้นสามัญและกำไรสะสม 50,000 บาท และ 24,000 บาท ตามลำดับ ผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความนิยมกำไรสุทธิของบริษัทย่อยสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม มีดังนี้

ปี	กำไรสุทธิ
25X1	4,000 บาท
25X2	4,500 บาท
25X3	5,000 บาท
25X4	6,000 บาท

บริษัทย่อยจ่ายเงินปันผล 3,750 บาท ในวันที่ 1 กรกฎาคม 25X4

- ให้ทำ 1. คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3
 2. บันทึกการขายหุ้นของบริษัทย่อยเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25X4 โดยสมมติว่าบริษัทใหญ่ใช้วิธี FIFO
 3. คำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

5. ต่อไปนี้เป็นบททดลองสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 ของบริษัท ก และบริษัทย่อย (บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ขบริษัท ค	
เดบิต			
เงินสด	33,400	41,500	175,200
ลูกหนี้	85,000	97,500	105,000
สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X2	137,500	163,000	150,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ข	424,750		
เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ค	611,120		
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัท ค (สุทธิ)	148,000		
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	298,000	347,000	594,000
เงินปันผลจ่าย	36,000	30,000	10,000
ต้นทุนสินค้าขาย	2,500,000	1,200,000	1,400,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	405,000	280,000	290,500
ดอกเบี้ยจ่าย	<u>16,200</u>	<u>2,500</u>	<u>9,500</u>
	<u>4,694,970</u>	<u>2,161,500</u>	<u>2,734,200</u>
เครดิต			
เจ้าหนี้	331,500	155,500	90,000
หุ้นกู้ (สุทธิ)	400,000	199,200	
ขาย	2,950,400	1,556,000	1,750,000
ดอกเบี้ยรับ	7,000		
หุ้นสามัญ (มูลค่า @ 50 บาท)	600,000	250,000	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ			70,000
กำไรสะสม	316,200	250,000	125,000
กำไรจากการขายอุปกรณ์	2,000		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	60,750		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค	<u>27,120</u>		
	<u>4,694,970</u>	<u>2,161,500</u>	<u>2,734,200</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ข 4,000 หุ้น เป็นเงิน 310,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 และซื้อเพิ่มเติมอีก 500 หุ้น เป็นเงิน 40,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ส่วนเกินของราคาหุ้น และมูลค่าตามบัญชีกระจายให้กับโรงงานและอุปกรณ์และจะตัดจำหน่ายภายใน 10 ปี

2. บริษัท ก ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดจำนวน 8,000 หุ้น ของบริษัท ค เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 เป็นเงิน 650,000 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นและมูลค่าตามบัญชีกระจายให้ค่าความนิยม ในวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท ค ออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม 2,000 หุ้น ให้กับบุคคลภายนอกในราคาหุ้นละ 85 บาท

3. เมื่อ 7 ปีที่แล้ว บริษัท ค ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 200,000 บาท อายุ 10 ปี อัตราดอกเบี้ย 4% ในราคา 98 ในวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้มูลค่า 150,000 บาท จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 147,000 บาท บริษัท ค จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้ในวันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม บริษัททั้งสองตัดจำหน่ายส่วนเกินตามวิธีเส้นตรง

4. งบแสดงฐานะการเงินโดยย่อของบริษัท ข และบริษัท ค ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 และ วันที่ 1 มกราคม 25X2 มีดังนี้

	บริษัท ข		บริษัท ค	
	1 ม.ค.25X2	1 ม.ค. 25X1	1 ม.ค.25X2	1 ม.ค.25X1
สินทรัพย์หมุนเวียน	225,000	195,000	205,000	280,400
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>350,000</u>	<u>305,000</u>	<u>623,800</u>	<u>613,000</u>
รวม	<u>575,000</u>	<u>500,000</u>	<u>828,800</u>	<u>893,400</u>
หนี้สินหมุนเวียน	125,000	100,000	105,000	95,000
หุ้นกู้ (สุทธิ)			198,800	198,400
หุ้นสามัญ (มูลค่า หุ้นละ 50 บาท)	250,000	250,000	400,000	400,000
กำไรสะสม	<u>200,000</u>	<u>150,000</u>	<u>125,000</u>	<u>200,000</u>
รวม	<u>575,000</u>	<u>500,000</u>	<u>828,800</u>	<u>893,400</u>

1. ในวันที่ 30 มิถุนายน 25X2 บริษัท ก ขายอุปกรณ์ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 8,000 บาท ให้กับบริษัท ข ในราคา 10,000 บาท บริษัท ข คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง อุปกรณ์มีอายุการใช้งานคงเหลือ 10 ปี

2. บริษัท ก ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อยในราคาที่ยกกำไรขั้นต้นไว้ 25% บริษัท ข และบริษัท ค ขายสินค้าให้กับบริษัท ก ในราคาทุน ก่อนปี 25X2 ไม่มีการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน แต่ระหว่างปี 25X2 การซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทมีดังนี้

	<u>ขายรวม</u>	<u>รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25X2</u>
บริษัท ก ขายให้บริษัท ข	172,000	20,000
บริษัท ก ขายให้บริษัท ค	160,000	40,000
บริษัท ข ขายให้บริษัท ก	<u>28,000</u>	<u>8,000</u>
รวม	<u>360,000</u> บาท	<u>68,000</u> บาท

3. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

บริษัท ก เป็นหนี้บริษัท ข

24,000

บริษัท ค เป็นหนี้บริษัท ก

12,000

รวม

36,000

ให้ทำ แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระตาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย สำหรับปีที่สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 ในรูปของสมุดรายวันทั่วไป

6. งบการเงินจากการดำเนินงานโดยอิสระจากบริษัทวันชัย จำกัดและบริษัทเลิศสิน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 90% สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8 สรุปได้ดังตารางข้างล่าง

ข้อมูลเพิ่มเติม มีดังนี้

1. บริษัท วันชัย จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในหุ้นสามัญของบริษัทเลิศสิน เมื่อวันที่ 5 มกราคม 25X5 เป็นเงิน 600,000 บาท และซื้อเพิ่มเติมอีก 10% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X8 เป็นเงิน 82,500 บาท การซื้อทั้งสองครั้งนี้กระทำได้ในตลาดหลักทรัพย์

2. หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท เลิศสิน จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X5 เท่ากับ 500,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ

3. ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ซื้อจะจัดสรรให้แก่สินทรัพย์ ไม่มีตัวตนโดยตัดจำหน่ายภายในเวลา 10 ปี

4. บริษัท เลิศสิน จำกัด จ่ายเงินปันผล 25,000 บาทในวันที่ 1 เมษายน และวันที่ 1 ตุลาคม 25X8

5. บริษัทวันชัยขายสินค้า 50,000 บาท ให้แก่บริษัทเลิศสินในระหว่างปี 25X8 กำไรขั้นต้น 10,000 บาทรวมอยู่ในสินค้าปลายงวด 31 ธันวาคม 25X8 ของบริษัทเลิศสิน บริษัทเลิศสิน เป็นหนี้บริษัทวันชัย 20,000 บาท ซึ่งเกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าระหว่างกัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

6. กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าต้นงวดของบริษัทเลิศสิน เท่ากับ 5,000 บาท สินค้าดังกล่าว ถูกซื้อมาจากบริษัท วันชัย จำกัด

7. บริษัท เลิศสิน จำกัด ขายเครื่องจักรซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 40,000 บาท ให้กับบริษัท วันชัย จำกัด เป็นเงิน 30,000 บาทเมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม 25X8 ณ วันที่ขาย เครื่องจักร มีอายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี บริษัทวันชัยตัดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง

(หน่วย: พันบาท)

	บริษัท วันชัย จำกัด	บริษัท เลิศสิน จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและกำไรสะสม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8		
ขาย	1,265	600
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทเลิศสิน	85	-
ต้นทุนสินค้าขาย	(800)	(300)
ค่าเสื่อมราคา	(180)	(70)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(120)	(120)
ขาดทุนจากสินทรัพย์ถาวร	=	(10)
กำไรสุทธิ	250	100
บวก: กำไรสะสมต้นงวด	300	150
หัก: เงินปันผล	(150)	(50)
กำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8	<u>400</u>	<u>200</u>

บริษัท วันชัย จำกัด บริษัท เลิศสิน จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

เงินสด	220	160
ลูกหนี้	200	160

สินค้าคงเหลือ	170	140
อาคารและอุปกรณ์	1,417.5	720
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(272.5)	(180)
เงินลงทุนในบริษัทเลิศสิน	<u>765</u>	-
รวมสินทรัพย์	<u>2,500</u>	<u>1,000</u>
หนี้สินหมุนเวียน	300	100
หนี้สินอื่น	300	200
ทุนเรือนหุ้น	1,500	500
กำไรสะสม	<u>400</u>	<u>200</u>
รวมส่วนของทุน	<u>2,500</u>	<u>1,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมสำหรับบริษัทวันชัยและบริษัทเลิศสิน สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8

7. เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25X6 บริษัท สายประดิษฐ์ จำกัด จ่ายเงินสด 120,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 25% ในบริษัท เจริญพานิช จำกัด ในวันที่ 1 กรกฎาคม 25X6 บริษัท สายประดิษฐ์ จำกัด ซื้อหุ้นของ บริษัท เจริญพานิช จำกัด เพิ่มเติมอีก 45% (คำนวณจากจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายของบริษัท เจริญพานิช จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท เจริญพานิช ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6 ประกอบด้วยหุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท จำนวน 300,000 บาทและกำไรสะสม 100,000 บาท กำไรสุทธิของบริษัท เจริญพานิช จำกัด สำหรับปี 25X6 เท่ากับ 144,000 บาท บริษัท เจริญพานิช จำกัด สามารถทำกำไรได้เฉลี่ยเท่ากันตลอดทั้งปี

ให้ทำ คำนวณแต่ละรายการต่อไปนี้

1. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท เจริญพานิช สำหรับปี 25X6
2. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

สำหรับปี 25X6

เอกสารอ้างอิง

- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- สภาวิชาชีพ. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) “เหตุการณ์ภายหลังวันที่
ในงบดุล”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม
2556.
- _____. (2552 ข). สภาวิชาชีพ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11. (ออนไลน์). แหล่งที่มา :
www.fap.or.th/accounting.php. 8 ตุลาคม 2556.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) “ที่ดิน อาคาร และ
อุปกรณ์”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 มกราคม
2557.
- _____. (2552 ง). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “งบการเงินรวม”.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2552 จ). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) “การตัดยค่าของ
สินทรัพย์”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม
2557.
- _____. (2552 ฉ). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ช). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2552) “การรับรู้และการวัด
มูลค่าเครื่องมือทางการเงิน”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.อีฟวิง จำกัด.
- สุชาติ เหล่าปรีดา และคณะ. (2543). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด
(มหาชน).

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 9

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 9 การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัท

- 9.1 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ
- 9.2 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทย่อยลงทุนถือหุ้นในบริษัทอื่น
- 9.3 การคำนวณกำไรสุทธิรวม
- 9.4 การลงทุนทางอ้อม-บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยลงทุนถือหุ้นในบริษัทอื่น
- 9.5 วิธีส่วนได้เสีย
- 9.6 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่
- 9.7 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีที่ถือหุ้น
- 9.8 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีถัดมา
- 9.9 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-วิธีส่วนได้เสีย
- 9.10 การถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน
- 9.11 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 9 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. เข้าใจโครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ
2. อธิบายการลงทุนทางอ้อม-บริษัทย่อยลงทุนถือหุ้นในบริษัทอื่นได้
3. สามารถคำนวณกำไรสุทธิรวมได้
4. อธิบายการลงทุนทางอ้อม-บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยลงทุนถือหุ้นในบริษัทอื่นได้
5. เข้าใจวิธีส่วนได้เสีย
6. อธิบายการถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่ได้
7. อธิบายกระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีที่ถือหุ้นได้
8. อธิบายกระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-ปีถัดมาได้
9. สามารถจัดทำกระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-วิธีส่วนได้เสียได้
10. อธิบายการถือหุ้นระหว่างกัน-บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกันได้
11. สามารถจัดทำกระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม-วิธีส่วนได้เสียได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 9

การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการ

การลงทุนซื้อหุ้นที่อธิบายในบทก่อนเป็นกรณีบริษัทที่ลงทุนหรือบริษัทใหญ่ขึ้นหุ้นส่วนบางส่วนหรือทั้งหมดจากบริษัทขายหุ้นโดยตรง ในบทนี้จะอธิบายถึงวิธีการบัญชีและการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ในกรณีที่บริษัทใหญ่เป็นเจ้าของหุ้นทางอ้อมในบริษัทย่อย ที่เรียกว่า “การลงทุนโดยทางอ้อม (Indirect holdings)” และกรณีที่บริษัทในกลุ่มกิจการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงระหว่างกันเรียกว่า “การถือหุ้นระหว่างกัน (Mutual holdings)” ไม่ว่าจะเป็นการถือหุ้นจะมีลักษณะใด วิธีส่วนได้ส่วนเสียก็ยังสามารถนำมาใช้สำหรับการลงทุนทางอ้อมในกรณีที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงตั้งแต่ 20% ขึ้นไป ส่วนงบการเงินรวมก็ยังคงต้องจัดทำขึ้นหากบริษัทใดเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทอื่นส่วนใหญ่ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม

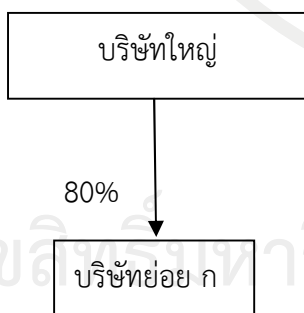
อย่างไรก็ตามแม้ว่ากระบวนการจัดทำงบการเงินรวม สำหรับการลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างกันจะยุ่งยากและซับซ้อนมากกว่าการลงทุนซื้อหุ้นทางตรงแต่แนวคิดและวิธีการจัดทำงบการเงินรวมก็ยังคงเหมือนเดิม (ดุซงญอ สังวนชาติ และคนอื่น ๆ, 2550 : 335)

9.1 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ

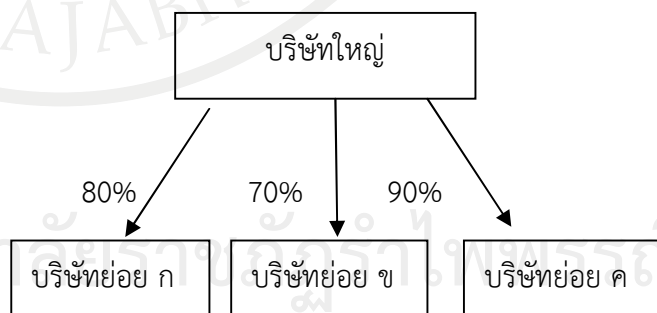
รูปแบบโครงสร้างโดยทั่วไปของบริษัทในกลุ่มกิจการ (ขวัญสกุล เต็งอำนวย, 2546 : 331) มี 3 รูปแบบด้วยกันคือ

1. การลงทุนทางตรง (Direct holdings) หมายถึง การลงทุนโดยตรงในหุ้นสามัญของบริษัทที่ขายหุ้น ซึ่งบริษัทที่ลงทุนอาจถือหุ้นของบริษัทเดียว หรือหลาย ๆ บริษัทในเวลาเดียวกันก็ได้ รูปแบบของการลงทุนทางตรง ได้แก่

ก. บริษัทย่อยแห่งเดียว
(Single subsidiary)



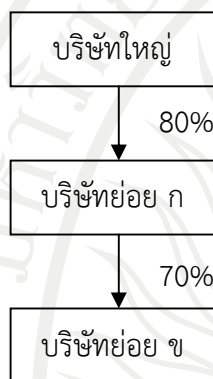
ข. บริษัทย่อยหลายแห่ง
(Multiple subsidiary)



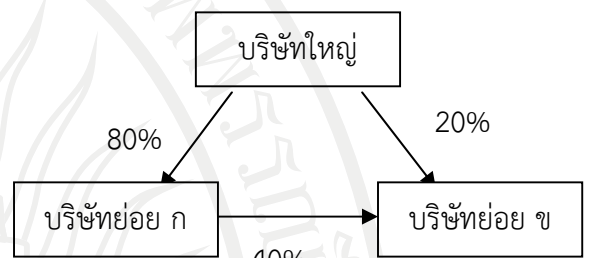
ภาพที่ 9.1 การลงทุนทางตรง

2. การลงทุนทางอ้อม (Indirect holdings) หมายถึงการลงทุนในลักษณะที่บริษัทลงทุนสามารถเข้าไปควบคุมหรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ และการดำเนินงานของบริษัทที่ไม่ได้ถูกลงทุนโดยตรงผ่านทางบริษัทที่ตนถือหุ้น รูปแบบของการลงทุนทางอ้อม ได้แก่

ก. บริษัทย่อยถือหุ้นในบริษัทอื่น
(Father-son-grandson)



ข บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นในบริษัทอื่น
(Connecting affiliates)



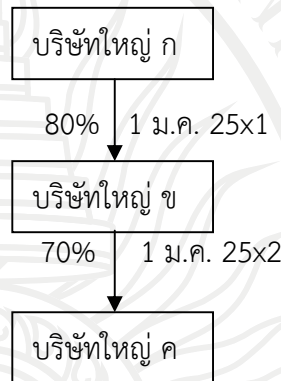
ภาพที่ 9.2 การลงทุนทางอ้อม

ความสัมพันธ์ในลักษณะของ Father-son-grandson นั้น บริษัทใหญ่จะเป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทย่อย ก โดยตรง 80% และเป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทย่อย ข โดยทางอ้อม 56% ($80\% \times 70\%$) ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะเป็นเจ้าของหุ้นที่เหลือ 44% ของบริษัท ข โดยที่ 30% เป็นหุ้นที่ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัท ข เป็นเจ้าของโดยตรง บวกกับ 14% ซึ่งเป็นหุ้นที่ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัท ก (20%) เป็นเจ้าของโดยทางอ้อม ($20\% \times 70\%$) เนื่องจากบริษัทใหญ่ถือหุ้น 56% ของบริษัท ข โดยทางอ้อม ดังนั้นจึงต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมกับบริษัท ข ด้วย อย่างไรก็ตามการที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นโดยทางตรงหรือทางอ้อมก็ไม่ใช่อะไรที่เป็นการตัดสินใจว่าจะต้องจัดทำงบการเงินรวม แต่เหตุผลของการจัดทำงบการเงินรวมขึ้นอยู่กับว่าหุ้นสามัญส่วนใหญ่จะต้องอยู่ในมือของบริษัทในกลุ่มกิจการด้วยตนเอง ซึ่งจะทำให้บริษัทใหญ่สามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของบริษัทในกลุ่มกิจการทุกแห่งได้ในที่สุด

ดังนั้นสมมติว่าถ้าบริษัทย่อย ก ถือหุ้นในบริษัทย่อย ข เพียง 60% บริษัทใหญ่ก็จะ เป็นเจ้าของหุ้นในบริษัทย่อย ข โดยทางอ้อม 48% ($80\% \times 60\%$) และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะเป็นเจ้าของหุ้นอีก 52% ที่เหลือ [$40\% + (20\% \times 60\%)$] ในกรณีนี้งบการเงินรวมกับบริษัทย่อย ข ก็ยังคงต้องถูกจัดทำขึ้นเช่นเดิม เนื่องจากหุ้นของบริษัท ข 60% ถูกถืออยู่ภายในกลุ่มบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 9-1 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้น 80% ของบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 และบริษัท ข ซื้อหุ้น 70% ของบริษัท ค เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x2 การลงทุนของบริษัท ข และบริษัท ค ทำในมูลค่าตามบัญชี

ความสัมพันธ์ของบริษัททั้งสาม แสดงเป็นรูปภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 9.4 ความสัมพันธ์ของบริษัท ก ข ค

งบทดลองของทั้งสามบริษัท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ทันทีหลังจากบริษัท ข ซื้อหุ้น 70% ของบริษัท ค แล้วมีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
สินทรัพย์อื่น	400,000	195,000	190,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (80%)	200,000	-	-
เงินลงทุนในบริษัท ค (70%)	-	105,000	-
	<u>600,000</u>	<u>300,000</u>	<u>190,000</u>
หนี้สิน	100,000	50,000	40,000
หุ้นสามัญ	400,000	200,000	100,000
กำไรสะสม	<u>100,000</u>	<u>50,000</u>	<u>50,000</u>
	<u>600,000</u>	<u>300,000</u>	<u>190,000</u>

กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของแต่ละบริษัท (ไม่รวมส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย) และเงินปันผลจ่ายสำหรับปี 25x2 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ	100,000	50,000	40,000

เงินปันผลจ่าย	60,000	30,000	20,000
---------------	--------	--------	--------

วิธีส่วนได้เสีย

การบันทึกกำไรได้จากการลงทุนสำหรับปี 25x2 ตามวิธีส่วนได้เสีย บริษัท ข จะต้องบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค ก่อนที่บริษัท ก จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข สำหรับปี 25x2 บริษัท ข จะบันทึกการลงทุนในบริษัท ค ดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ข

เงินสด	14,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค		14,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ค ($20,000 \times 70\%$)		
เงินลงทุนในบริษัท ค	28,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค		28,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ค ($40,000 \times 70\%$)		

กำไรสุทธิของบริษัท ข ในปี 25x2 เท่ากับ 78,000 บาท (กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 50,000 บาท + ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค 28,000 บาท) และยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 เท่ากับ 119,000 บาท (เงินลงทุนต้นงวด 105,000 บาท + ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค 28,000 บาท - เงินปันผล 14,000 บาท)

บริษัท ก จะบันทึกผลการลงทุนในบริษัท ข สำหรับปี 25x2 ดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัท ก

เงินสด	24,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		24,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข ($30,000 \times 80\%$)		
เงินลงทุนในบริษัท ข	62,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		62,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข ($78,000 \times 80\%$)		

กำไรสุทธิของบริษัท ก สำหรับปี 25x2 เท่ากับ 162,400 บาท (กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 100,000 บาท + ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 62,000 บาท) และยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 เท่ากับ 238,400 บาท (เงินลงทุนต้นงวด 200,000 บาท + ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 62,400 บาท - เงินปันผล 24,000 บาท) กำไรสุทธิรวม

ของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข สำหรับส่วนแบ่งปี 25x2 เท่ากับ 162,400 บาท ซึ่งจะเท่ากับ
กำไรสุทธิของบริษัท ก ตามวิธีส่วนได้เสีย

9.3 การคำนวณกำไรสุทธิรวม

กำไรสุทธิของบริษัท ก และกำไรสุทธิรวม สามารถแยกคำนวณได้ต่างหากดังนี้

กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก	100,000	บาท
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข ($50,000 \times 80\%$)	40,000	
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ค ($40,000 \times 80\% \times 70\%$)	22,400	
กำไรสุทธิรวมของบริษัท ก และกำไรสุทธิรวม	<u>162,400</u>	

การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวมอาจคำนวณได้อีกรูปแบบหนึ่ง ดังนี้

ผลรวมของกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระ :

บริษัท ก	100,000	
บริษัท ข	50,000	
บริษัท ค	<u>40,000</u>	190,000

หัก : ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

ของบริษัท ค ทางตรง ($40,000 \times 30\%$)	12,000	
ของบริษัท ค ทางอ้อม ($40,000 \times 20\% \times 70\%$)	5,000	
ของบริษัท ข ทางตรง ($50,000 \times 20\%$)	10,000	27,000
กำไรสุทธิของบริษัท ก และกำไรสุทธิรวม		<u>162,400</u> บาท

การคำนวณยังมีอีกวิธีหนึ่งคือ

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ	100,000	50,000	40,000
จัดสรรกำไรของบริษัท ค ให้บริษัท ข ($40,000 \times 70\%$)	-	+28,000	-28,000
จัดสรรกำไรของบริษัท ข ให้บริษัท ก ($78,000 \times 80\%$)	<u>+62,400</u>	<u>-62,400</u>	-
กำไรสุทธิรวม			<u>162,400</u>

กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม 15,000 12,000

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม - วิธีส่วนได้เสีย

กระดาดำทำการสำหรับงบการเงินของบริษัท ก และบริษัทย่อยทั้งสองแห่ง สำหรับปี 25x2 แสดงอยู่ในตารางที่ 9-1 รายการปรับปรุงและตัดบัญชียังคงมีขั้นตอนเหมือนเดิม คือรายการที่ (1) และ (2) เป็นการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย เงินปันผลจ่าย เงินลงทุน และบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุนของบริษัท ข ในบริษัท ค ส่วนรายการที่ (3) และ (4) เป็นการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย เงินปันผลจ่าย เงินลงทุนและบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุนของบริษัท ก ในบริษัท ข กำไรสุทธิรวมและกำไรสะสมรวมเท่ากับ 162,400 บาท และ 202,400 บาท ตามลำดับ ซึ่งเท่ากับกำไรสุทธิและกำไรสะสมของบริษัท ก

ตารางที่ 9-1 วิธีส่วนได้เสีย บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทอื่น

บริษัท ก และบริษัทย่อย
กระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x2

(หน่วย:บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข (80%)	บริษัท ค (70%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ขาย	220,000	140,000	100,000			440,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	62,400			(3) 62,400		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค		28,000		(1) 28,000		
รวมรายได้						
	262,000	168,000	100,000			440,000

ต่อ

	บริษัท ก	บริษัท ข (80%)	บริษัท ค (70%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนสินค้าขาย)	100,000	90,000	60,000			250,000
กำไรสุทธิ	162,400	78,000	40,000			190,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
บริษัท ข (78,000x0.2)				(5) 15,600		(15,600)
บริษัท ค (40,000x0.3)				(5) 12,000		(12,000)
	162,400	78,000	40,000			162,400

ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่						
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 ม.ค.						
บริษัท ก						
บริษัท ข	100,000					100,000
บริษัท ค		50,000				
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่อยุณา			50,000			
เงินปันผลจ่าย	162,400	78,000	40,000	(4) 50,000		162,400
บริษัท ก				(2) 50,000		
บริษัท ข	(60,000)					(60,000)
บริษัท ค		(30,000)				
			(20,000)			
กำไรสะสม 31 ธ.ค.					(3) 24,000	
งบแสดงฐานะการเงิน	202,400	98,000	70,000		(1) 14,000	202,400
สินทรัพย์อื่น					(5) 12,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	461,600	231,000	200,000			892,600
	238,400					
เงินลงทุนในบริษัท ค		119,000			(3) 38,400	
รวมสินทรัพย์	700,000	350,000	200,000		(4) 200,000	892,600
หนี้สิน	97,600	52,000	30,000		(1) 14,000	179,600
หุ้นสามัญ					(2) 105,000	
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000				
บริษัท ค			100,000			
กำไรสะสม	202,400	98,000	70,000			202,400

ต่อ

	บริษัท ก	บริษัท ข (80%)	บริษัท ค (70%)	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
NCI ในบริษัท ค 1 ม.ค.					(2)45,000	
NCI ในบริษัท ข 1 ม.ค.					(5) 6,000	
รวมส่วนของผู้ถือหุ้นที่ ไม่มีอำนาจควบคุม 31 ธ.ค.					(4)50,000 (5) 9,600	110,600
รวมหนี้สินและส่วน ของผู้ถือหุ้น	700,000	350,000	200,000			892,600

- (1) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยกลับบัญชีส่วนแบ่ง
กำไรบริษัท ค และเงินปันผลจ่าย
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค
- (3) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยกลับบัญชีส่วนแบ่ง
กำไรบริษัท ข และเงินปันผลจ่าย
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (5) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล

รายการที่ (5) สามารถแสดงในรูปของสมุดรายวันทั่วไปได้ดังนี้

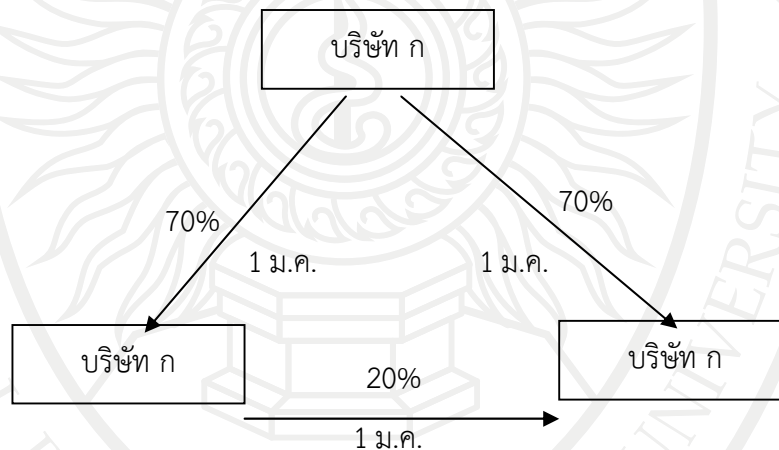
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ - บริษัท ข	15,600
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ - บริษัท ค	12,000
เงินปันผล	12,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - บริษัท ข	9,600
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - บริษัท ค	6,000
บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยและเงินปันผล	

ลิขสิทธิ์ในเอกสารนี้เป็นของมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นปี (1 มกราคม 25x2) ของบริษัท ค 45,000 บาท หมายถึง การลงทุนทางตรง 30% ของบริษัท ก ในบริษัท ค คุณด้วย ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ค ณ วันต้นปี 150,000 บาท ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ 30% ของกำไรสุทธิ 40,000 บาท ของบริษัท ค เช่นเดียวกันส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกำไรสุทธิต้นปีของบริษัท ข 50,000 บาท หมายถึง 20% ของส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันต้นปี 250,000 บาท ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ 15,600 บาท เท่ากับ 20% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 78,000 บาท การแบ่งปันกำไรสำหรับปี 25x2 ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เท่ากับ 162,400 บาท และส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเท่ากับ 27,000 บาท

9.4 การลงทุนทางอ้อม – บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทอื่น

ตัวอย่างที่ 9 – 2 บริษัท ก มีส่วนได้เสีย 70% ในบริษัท ข และ 60% ในบริษัท ค นอกจากนี้แล้วบริษัท ข ก็ยังมีส่วนได้เสีย 20% ในบริษัท ค อีกด้วย ความสัมพันธ์ของบริษัท ก และบริษัทย่อยสามารถแสดงเป็นภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 9.5 การลงทุนทางอ้อม

ข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของบริษัท ก และบริษัท ข ดังนี้

(หน่วย : บาท)

เงินลงทุนของ บริษัท ก ใน บริษัท ข (70%) ซื้อเมื่อ 1 ม.ค. 25x5	เงินลงทุนของ บริษัท ก ใน บริษัท ค (60%) ซื้อเมื่อ 1 ม.ค. 25x5	เงินลงทุนของ บริษัท ข ใน บริษัท ค (20%) ซื้อเมื่อ 1 ม.ค. 25x5

ราคาทุน	178,000	100,000	20,000
หัก : มูลค่าบัญชีของส่วนได้เสีย	<u>168,000</u>	<u>90,000</u>	<u>20,000</u>
ค่าความนิยม	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	<u>-0-</u>

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน

ณ 31 ธันวาคม 25x5

ราคาทุน	178,000	100,000	20,000
บวก : ส่วนได้เสียของกำไรก่อนปี 25x6			
หักจากเงินปันผล	<u>7,000</u>	<u>18,000</u>	<u>16,000</u>
ยอดคงเหลือ 31 ธันวาคม 25x5	<u>185,000</u>	<u>118,000</u>	<u>36,000</u>

ระหว่างปี 25x6 บริษัท ก บริษัท ข และบริษัท ค มีกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 70,000 บาท 35,000 บาท และ 20,000 บาท และประกาศจ่ายเงินปันผล 40,000 บาท, 20,000 บาท, และ 10,000 บาท ตามลำดับ กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 70,000 บาท ของบริษัท ก ได้รวมกำไรจากการขายที่ดินให้บริษัท ข 10,000 บาท ระหว่างปี 25x6 กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 35,000 บาทของบริษัท ข ได้รวมกำไรในสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท ซึ่งขายให้กับบริษัท ก 15,000 บาท ระหว่างปี 25x6 และสินค้าดังกล่าวยังคงรวมเป็นสินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25x6 ของบริษัท ก ตารางแสดงการคำนวณกำไรสุทธิรวมและกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับบริษัทในกลุ่มทั้งสามแห่ง ในปี 25x6 ดังนี้

	(หน่วย : บาท)		
	<u>บริษัท ก</u>	<u>บริษัท ข</u>	<u>บริษัท ค</u>
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ	70,000	35,000	20,000
หัก : กำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น	<u>-10,000</u>	<u>-5,000</u>	<u>-</u>
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ ที่เกิดขึ้นแล้ว	60,000	30,000	20,000
จัดสรรกำไรของบริษัท ค			
ให้บริษัท ข 20%	-	+4,000	-4,000
ให้บริษัท ก 60%	+12,000	-	-12,000
จัดสรรกำไรของบริษัท ข			
ให้บริษัท ก 70%	<u>+23,800</u>	<u>-23,800</u>	<u>-</u>
กำไรสุทธิของบริษัท ก และ ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	<u>95,800</u>		
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		<u>10,200</u>	<u>4,000</u>

9.5 วิธีส่วนได้เสีย

ก่อนการจัดสรรกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ข และบริษัท ค ให้กับบริษัท ก จะต้องหักกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นเสียก่อน ตารางข้างต้นแสดงให้เห็นการจัดสรรกำไรของบริษัท ค 20% ให้กับบริษัท ข และ 60% ให้กับบริษัท ก ซึ่งเป็นขั้นตอนที่จะต้องทำก่อนการแบ่งกำไรของบริษัท ข ให้กับบริษัท ก เนื่องจากกำไรของบริษัท ข จะต้องรวมกำไรจากการลงทุนในบริษัท ค 4,000 บาท ไว้ด้วย

บริษัท ข จะบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ค ระหว่างปี 25x6 ดังนี้

เงินสด	2,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค		20,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ค (10,000 × 20%)		
เงินลงทุนในบริษัท ค	4,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค		4,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ค (20,000 × 20%)		

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค ของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 เท่ากับ 38,000 บาท (ยอดต้นปี 36,000 บาท + กำไร 4,000 บาท - เงินปันผลรับ 2,000 บาท) ส่วนแบ่งกำไรของบริษัท ข จากการลงทุนในบริษัท ค จะไม่ลดลงด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท จากสินค้าที่บริษัท ข ขายให้กับบริษัท ก เนื่องจากบริษัท ค ไม่ได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องในการซื้อขายด้วย กำไรสุทธิตามงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท ข 39,000 บาท ได้กำไรในสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท ซึ่งจะต้องตัดออกไปก่อนการจัดสรรของกำไรของบริษัท ข ให้กับบริษัท ก และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

บริษัท ก จะบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนในระหว่างปี 25x6 ดังนี้

การลงทุนในบริษัท ค		
เงินสด	6,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค		6,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ค (10,000 × 60%)		
เงินลงทุนในบริษัท ค	12,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค		12,000
บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค		
(60% ของกำไรสุทธิ 20,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท ค)		
การลงทุนในบริษัท ข		

เงินสด	14,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		14,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข (20,000 x 70%)		
เงินลงทุนในบริษัท ข	13,800	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		13,800
บันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ซึ่งคำนวณได้ดังนี้		
70% ของกำไรสุทธิ 39,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท ข		27,300 บาท
หัก : 70% ของกำไรในสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท		3,500
หัก : 100% ของกำไรจากการขายที่ดิน		<u>10,000</u>
		<u>13,800</u>
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 มีดังนี้		
	เงินลงทุนในบริษัท ข	เงินลงทุนในบริษัท ค
	<u>70%</u>	<u>60%</u>
ยอดคงเหลือ 31 ธ.ค. 25x5	183,400	115,200
บวกส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุน	13,800	12,000
หักเงินปันผลรับ	<u>14,000</u>	<u>6,000</u>
ยอดคงเหลือ 31 ธ.ค. 25x6	<u>183,200</u>	<u>121,200</u>
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อยทั้งสองแห่ง มีดังนี้		

ตารางที่ 9-2 วิธีส่วนได้เสีย บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นในบริษัทอื่น

บริษัท ก และบริษัทย่อย
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	200,000	150,000	100,000	(1) 15,000		435,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,800			(7) 13,800		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค	12,000	4,000		(4) 16,000		
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000			(3) 10,000		
รวมรายได้	235,800	154,000	100,000			435,000
ต้นทุนสินค้าขาย	100,000	80,000	50,000	(2) 5,000	(1) 15,000	220,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	40,000	35,000	30,000			105,000
รวมค่าใช้จ่าย	140,000	115,000	80,000			325,000
กำไรสุทธิ	95,800	39,000	20,000			110,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
บริษัท ข				(9) 10,200		-10,200
บริษัท ค				(6) 4,000		-4,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	95,800	39,000	20,000			95,800
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 ม.ค.						
บริษัท ก	223,000					223,000
บริษัท ข	50,000			(8) 50,000		
บริษัท ค	80,000			(5) 80,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่						
ยกมา	95,800	39,000	20,000			95,800
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	-40,000					-40,000
บริษัท ข		-20,000			(7) 14,000	
บริษัท ค			-10,000		(4) 8,000	
					(6) 2,000	
					(9) 6,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	278,800	69,000	90,000			278,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
งบแสดงการเงิน						
สินทรัพย์อื่น	50,600	19,600	85,000			155,200
สินค้าคงเหลือ	50,000	40,000	15,000		(2) 5,000	100,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	400,000	200,000	100,000		(3) 10,000	690,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 70%	183,200			(7) 200	(8) 183,400	
เงินลงทุนในบริษัท ค 60%	121,200				(4) 6,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค 20%		40,400			(5) 115,200	
ค่าความนิยม				(5) 12,000	(4) 2,000	
				(8) 12,000	(5) 38,400	24,000
รวมสินทรัพย์	805,000	300,000	200,000			969,200
หนี้สิน	126,200	31,000	10,000			167,200
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000		(8) 200,000		
บริษัท ค			100,000	(5) 100,000		
กำไรสะสม	278,800	69,000	90,000			278,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
บริษัท ค 1 ม.ค.					(5) 38,400	
บริษัท ข 1 ม.ค.					(6) 2,000	
					(8) 78,600	
					(9) 4,200	123,200
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	805,000	300,000	200,000			969,200

- (1) ตัดบัญชีซื้อขายระหว่างบริษัท
- (2) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด
- (3) ตัดกำไรจากการขายที่ดิน
- (4) ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ค ให้แสดงยอดต้นปี
- (5) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค
- (6) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล
- (7) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี
- (8) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (9) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สามารถแสดงในรูปของการบันทึก
รายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ขาย	15,000	
ต้นทุนสินค้าขาย		15,000
(2) ต้นทุนสินค้าขาย	5,000	
สินค้าคงเหลือ		5,000
(3) กำไรจากการขายที่ดิน	10,000	
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์(สุทธิ)		10,000
(4) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค	16,000	
เงินปันผล (บริษัท ค)		8,000
เงินปันผลในบริษัท ค (60%)		6,000
เงินลงทุนในบริษัท ค (20%)		2,000
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค ให้แสดงยอดต้นปี		
(5) กำไรสะสม 1 ม.ค. - บริษัท ค	80,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ค	100,000	
ค่าความนิยม	12,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค (60%)		115,200
เงินลงทุนในบริษัท ค (20%)		38,400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม - บริษัท ค		38,400
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค		
(6) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ - บริษัท ค	4,000	
เงินปันผล		2,000

	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ค		2,000
	บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล		
(7)	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,800	
	เงินลงทุนในบริษัท ข	200	
	เงินปันผล (บริษัท ข)		14,000
	ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี		
(8)	กำไรสะสม 1 ม.ค. – บริษัท ข	50,000	
	หุ้นสามัญ – บริษัท ข	200,000	
	ค่าความนิยม	12,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข		183,400
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ข		78,600
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		
(9)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ – บริษัท ข	10,200	
	เงินปันผล		6,000
	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ข		4,200
	บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 สามารถคำนวณได้ดังนี้			
<u>ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม</u>			
	<u>บริษัท ข 30%</u>	<u>บริษัท ค 20%</u>	<u>รวม</u>
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ*		
	ณ 31 ธ.ค. 25x6		
	บริษัท ข [(269,000 + 12,000)×30%]	84,300	-
	บริษัท ค [(190,000 + 12,000)×20%]	-	40,400
หัก	กำไรในสินค้าคงเหลือของ		
	บริษัท ข (50,000 × 30%)	(1,500)	-
		-	(1,500)
	<u>ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม</u>	<u>82,800 บาท</u>	<u>40,400 บาท</u>
			<u>123,200 บาท</u>
	*มูลค่าตามบัญชีบวกค่าความนิยม		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

9.6 การถือหุ้นระหว่างกัน – บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่

การถือหุ้นระหว่างกัน (Mutual holdings) เกิดขึ้นเมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการต่างมีส่วนได้เสียซึ่งกันและกันหุ้นของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทย่อยหากมองในแง่ของหน่วยงานรวมแล้วจะไม่ถือว่าเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายดังนั้นจะไม่นำไปแสดงเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วในงบการเงินรวม (พะยอม สิงห์เสนห์, 2548 : หน้า 345) เช่น ถ้าบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข และบริษัท ข ก็มีส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ก ส่วนได้เสีย 10% ที่ถือโดยบริษัท ข จะไม่ถือว่าเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายในแง่ของงบการเงินรวมเช่นเดียวกับส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ที่ถือโดยบริษัท ก ในการทำงบการเงินรวมจะต้องหักส่วนได้เสียทั้ง 10% และ 90% ออกจากงบแสดงฐานะการเงินรวม วิธีการบัญชีที่นิยมใช้โดยทั่วไปมีอยู่ 2 วิธี (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : 356) คือ

วิธีหุ้นซื้อคืน (Treasury stock method) และวิธีประเพณีปฏิบัติ (Conventional method) วิธีหุ้นซื้อคืนจะพิจารณาหุ้นของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทย่อยว่าเป็นหุ้นซื้อคืนในแง่ของหน่วยงานรวม ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนของบริษัทย่อยในบริษัทใหญ่จะบันทึกตามวิธีราคาทุน และนำไปหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวม

ส่วนวิธีประเพณีปฏิบัติจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนของบริษัทย่อยในบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสีย และจะตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่กับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทใหญ่ แม้ว่าวิธีทั้งสองจะเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป แต่งบการเงินรวมของทั้งสองวิธีจะแตกต่างกันโดยเฉพาะในกำไรสะสมรวม และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

วิธีหุ้นซื้อคืน (Treasury stock method)

ตัวอย่างที่ 9-3 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x5 ในราคา 270,000 บาท ขณะนั้นบริษัท ข มีหุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท หลังจากนั้น บริษัท ข ได้ซื้อส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ก เมื่อวันที่ 5 มกราคม 25x5 เป็นเงิน 70,000 บาท ในขณะที่บริษัท ก มีหุ้นสามัญ 500,000 บาท และกำไรสะสม 200,000 บาท งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 ก่อนที่บริษัททั้งสองจะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุน มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข
เดบิต		
สินทรัพย์อื่น	480,000	260,000

เงินลงทุนในบริษัท ข (90%)	270,000	-
เงินลงทุนในบริษัท ก (10%)	-	70,000
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนสินค้าขาย)	<u>70,000</u>	<u>50,000</u>
	<u>820,000</u>	<u>380,000</u>
เครดิต		
หุ้นสามัญ มูลค่า หุ้นละ 10 บาท	500,000	200,000
กำไรสะสม	200,000	100,000
ขาย	<u>120,000</u>	<u>80,000</u>
	<u>820,000</u>	<u>380,000</u>
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ	50,000	30,000

9.7 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม – ปีที่ซื้อหุ้น

ถ้าใช้วิธีหุ้นซื้อคืน บริษัท ข จะบันทึกการลงทุนด้วยวิธีราคาทุนและไม่มีส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุน สำหรับปี 25x5 เนื่องจากบริษัท ก ไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผล ส่วนได้เสียของบริษัท ก ในกำไรสุทธิ 30,000 บาท ของบริษัท ข (ขาย 80,000 บาท – ค่าใช้จ่าย 50,000 บาท) จะเท่ากับ 27,000 บาท ($30,000 \times 90\%$) จากกระดาษทำการจะสังเกตเห็นว่า บัญชีเงินลงทุนของบริษัท ข ในบริษัท ก ไม่ได้ตัดกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ก แต่จะโอนไปบัญชีหุ้นซื้อคืนและนำไปหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวม

ตารางที่ 9-3 วิธีหุ้นซื้อคืน ปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	120,000	80,000			200,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	27,000		(1) 27,000		
รวม	147,000	80,000			200,000
ค่าใช้จ่าย(รวมต้นทุนสินค้าขาย)	70,000	50,000			120,000
กำไรสุทธิ	77,000	30,000			200,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (30,000 × 0.1)			(4) 3,000		(3,000)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	77,000	30,000			77,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	200,000				200,000
บริษัท ข		100,000	(2) 100,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	77,000	30,000			77,000
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	277,000	130,000			277,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	480,000	260,000			740,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 90%	297,000			(1) 27,000 (2) 270,000	
เงินลงทุนในบริษัท ก 10%		70,000		(3) 70,000	
รวมสินทรัพย์	777,000	330,000			740,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	500,000				500,000
บริษัท ข		200,000	(2) 200,000		
กำไรสะสม	277,000	130,000			277,000
หุ้นซื้อคืน			(2) 7,000		(70,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(2) 30,000 (4) 3,000	33,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	777,000	330,000			740,000

- (1) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก
- (4) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมและเงินปันผล

9.8 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม – ปีถัดมา

ระหว่างปี 25x6 กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระและเงินปันผลของบริษัท ก และบริษัท ข มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระ	60,000 บาท	40,000 บาท
เงินปันผลจ่าย	30,000 บาท	20,000 บาท
ตามวิธีหุ้นซื้อคืน บริษัท ข จะบันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ก 3,000 บาท ($30,000 \times 10\%$) และรายงานกำไรสุทธิสำหรับปี 25x6 ตามวิธีราคาทุน 43,000 บาท		
บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสียในสมุดบัญชี ดังนี้		
เงินสด		18,000
เงินลงทุนบริษัท ข		18,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข ($20,000 \times 90\%$)		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	3,000	
เงินปันผล		3,000

ตัดบัญชีเงินปันผลที่จ่ายให้บริษัท ข ($30,000 \times 10\%$) และปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ด้วยเงินปันผลของบริษัท ก ที่รวมอยู่ในส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข

ดังนั้นบริษัท ก จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 35,700 บาท ($38,700 - 3,000$) และบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะมียอดเพิ่มขึ้น 20,700 บาท ระหว่างปี 25x6 ($38,700 - 18,000$)

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ที่ปรากฏในกระจายทำการ สำหรับปี 25x6 คำนวณได้ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข (90%)	297,000 บาท
บวก : 90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข	38,700
หัก : ของเงินปันผลรับจากบริษัท ข	<u>18,000</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข (90%) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6	<u>317,700</u>

เนื่องจากบริษัท ก ลงทุนซื้อหุ้นบริษัท ข ด้วยมูลค่าตามบัญชี ยอดคงเหลือของบัญชี
เงินลงทุนในบริษัท ข อาจคำนวณได้จาก 90% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม
35x6 (353,000 × 90% = 317,700)

ตารางที่ 9-4 วิธีหุ้นซื้อคืน ปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดากษาทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	140,000	100,000			240,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	35,700		(1) 35,700		
เงินปันผลรับ		3,000	(1) 3,000		
รวม	175,700	103,000			240,000
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนสินค้า)	80,000	60,000			140,000
กำไรสุทธิ	95,700	43,000			100,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (43,000 × 0.1)			(4) 4,300		(4,300)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	95,700	43,000			95,700
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	277,000				277,000
บริษัท ข		130,000	(2) 130,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	95,000	43,000			95,700
เงินปันผลจ่าย					

บริษัท ก	(27,000)			(1) 18,000	(27,000)
บริษัท ข		(20,000)		(4) 2,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	345,700	153,000			345,700
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	528,000	283,000			811,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 90%	317,700			(1) 20,700 (2) 297,000	
เงินลงทุนในบริษัท ก 10%		70,000		(3) 70,000	
รวมสินทรัพย์	845,700	353,000			811,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	500,000				500,000
บริษัท ข		200,000	(2) 200,000		
กำไรสะสม	345,700	153,000			345,700
หุ้นซื้อคืน			(3) 70,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(2) 33,000 (4) 2,300	35,300
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	845,700	353,000			811,000

ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี

- (1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก
- (3) บันทึกกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมและเงินปันผล

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6

สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	35,700	
เงินปันผลรับ	3,000	
เงินปันผล (บริษัท ข)		18,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		20,000

ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี โดยการตัดบัญชีรายได้จาก บริษัท

ข เงินปันผลรับจากบริษัท ก และบัญชีเงินปันผลจ่ายของบริษัท ข

(2) กำไรสะสม 1 ม.ค. – บริษัท ข	130,000
--------------------------------	---------

หุ้นสามัญ – บริษัท ข	200,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		297,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		33,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		
(3) หุ้นซื้อคืน	70,000	
เงินลงทุนในบริษัท ก		70,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก		
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – กำไรสุทธิ	4,300	
เงินปันผล		2,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		2,300
บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมและเงินปันผล		

แม้ว่าบริษัท ก จะจ่ายเงินปันผล 30,000 บาท ระหว่างปี 25x6 แต่เงินปันผล 27,000 บาท เท่านั้นที่จ่ายให้กับผู้ถือหุ้นภายนอกของบริษัท ก ดังนั้น งบกำไรสะสมของบริษัท ก และงบกำไรสะสมรวมจะแสดงเงินปันผล 27,000 บาท ไม่ใช่ 30,000 บาท ส่วนงบแสดงฐานะการเงินรวมจะนำราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัท ก 70,000 บาท ซึ่งแสดงในรูปของหุ้นซื้อคืนไปหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น

วิธีประเพณีปฏิบัติ (Conventional method)

งบแสดงฐานะการเงินรวมที่จัดทำขึ้นตามวิธีหุ้นซื้อคืน ในการคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นรวม จะนำราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ที่บริษัทย่อยถืออยู่ไปหักออกจากหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ทั้งหมดแต่ตามวิธีประเพณีปฏิบัติหุ้นของบริษัทใหญ่ที่บริษัทย่อยถืออยู่จะอนุมานว่าถูกไถ่ถอน (Constructively retired) และส่วนได้เสียของบริษัทย่อยในหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่จะต้องถูกหักออกจากงบการเงินรวม

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่แล้ว เมื่อบริษัท ข ซื้อหุ้น 10% ของบริษัท ก ตามวิธีประเพณีปฏิบัติจะอนุมานว่าเป็นการไถ่ถอนหุ้นสามัญ 10% ของบริษัท ก ดังนั้น งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นของบริษัท ก และบริษัทย่อยจะแสดงหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ก เพียง 90% เท่าที่ถือโดยบุคคลภายนอก ดังนี้

	1 มกราคม 25x5	
	บริษัท ก	บริษัท ข
หุ้นสามัญ	500,000	450,000
กำไรสะสม	<u>200,000</u>	<u>180,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>700,000</u>	<u>630,000</u>

บริษัท ก จะบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสียดังนี้

1 มกราคม 25x5

เงินลงทุนในบริษัท ข (90%)	270,000	
เงินสด		270,000

บันทึกการซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ด้วยมูลค่าตามบัญชี

1 มกราคม 25x5

หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท)	50,000	
กำไรสะสม	20,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		70,000

บันทึกการไถ่ถอนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 10% ของบริษัท ก อันเป็นผลมาจากการซื้อหุ้นของบริษัท ข

การบันทึกรายการข้างต้นจะทำให้หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ลดลง ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงส่วนได้เสียที่เป็นของผู้ถือหุ้นภายนอกอย่างแท้จริง การลดลงของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข เป็นไปตามทฤษฎีที่ว่า การซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่โดยบริษัทย่อยคือการไถ่ถอนหุ้น การจัดสรรกำไรระหว่างบริษัท

เมื่อนำวิธีประเพณีปฏิบัติมาใช้ในการบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นระหว่างกัน กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสีย จะยังไม่สามารถคำนวณได้จนกว่ากำไรสุทธิของบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสียจะถูกคำนวณออกมาเสียก่อน ทั้งนี้ก็เพราะกำไรจะมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน กรณีนี้จึงต้องอาศัยวิธีทางคณิตศาสตร์เข้ามาช่วยในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ดังต่อไปนี้

สมมติให้ k = กำไรของบริษัท ก ในแง่ของงบการเงินรวม (รวมกำไรระหว่างบริษัทแล้ว)

x = กำไรของบริษัท ข ในแง่ของงบการเงินรวม (รวมกำไรระหว่างบริษัทแล้ว)

ดังนั้น k = กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก + 90% (x)

x = กำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ข + 10% (k)

$$ก = 50,000 + .9 (ข) \quad (1)$$

$$ข = 30,000 + .1 (ก) \quad (2)$$

แทนค่า ข ลงไปในสมการที่ (1)

$$ก = 50,000 + .9 (30,000 + .1ก)$$

$$ก = 50,000 + 27,000 + .09ก$$

$$ก = \underline{84,615 \text{ บาท}}$$

$$ข = 30,000 + (84,615 \times .1)$$

$$ข = \underline{38,462 \text{ บาท}}$$

ผลจากการคำนวณข้างต้นยังไม่ถือว่าเป็นคำตอบเนื่องจากกำไรบางส่วน (กำไรระหว่างบริษัท) ถูกนับซ้ำ 2 ครั้ง กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก และบริษัท ข รวมกันได้ 80,000 บาทเท่านั้น (50,000 + 30,000) แต่ ก+ ข เท่ากับ 123,077 บาท (84,615 + 38,462) กำไรสุทธิของบริษัท ก ตามวิธีส่วนได้เสียเท่ากับ 90% ของ 84,615 หรือ 76,154 บาท และกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมเท่ากับ 10% ของ 38,462 หรือ 3,840 ดังนั้น กำไรสุทธิของบริษัท ก (และกำไรสิทธิรวม) 76,154 บาท บวกกับกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม 3,846 บาท จึงเท่ากับผลรวมของกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก และบริษัท ข 80,000 บาท

การบัญชีสำหรับกำไรระหว่างบริษัทตามวิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก จะบันทึกรายได้จากการลงทุน สำหรับปี 25x5 ตามวิธีส่วนได้เสียดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 26,154

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 26,154

บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข

ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 26,154 บาท เท่ากับ 90% ของกำไรสุทธิ 38,462 บาท ของบริษัท ข ในแง่ของงบการเงินรวม หักด้วย 10% ของกำไรสุทธิ 84,615 บาท ของบริษัท ก ในแง่ของงบการเงินรวม หรืออาจคำนวณได้จากกำไรสุทธิของบริษัท ก หักด้วยกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก (76,154 – 50,000)

สมมติว่าบริษัท ข บันทึกการลงทุนในบริษัท ก ตามวิธีราคาทุนเพราะมีส่วนได้เสียในบริษัท ก เพียง 10% เนื่องจากบริษัท ก ไม่ประกาศจ่ายปันผลระหว่างปี 25x5 บริษัท ข จึงไม่มีส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุนสำหรับปีและบัญชีเงินลงทุนก็ยังคงมียอดคงเหลือเท่ากับเงินลงทุนครั้งแรก 70,000 บาท

9.9 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม – วิธีส่วนได้เสีย

กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปี 25x5 ตามวิธีจัดสรรแสดงอยู่ในหน้าถัดไป บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (90%) แสดงยอด 226,154 บาท (เงินลงทุนครั้งแรก 270,000 บาท บวกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข 26,154 บาท หักได้ถอนหุ้นของบริษัท ก 70,000 บาท) รายการที่ (1) ในกระจายทำการเป็นการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก 70,000 บาทและเป็นการเพิ่มบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้มียอด 294,154 บาท รายการนี้แสดงให้เห็นการได้ถอน หุ้นสามัญของบริษัท ก รายการที่ (2) เป็นการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข และลดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี 270,000 บาท รายการที่ (3) เป็นการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข กับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข

ตารางที่ 9-5 บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่ วิธีประเพณีปฏิบัติปีที่ถือหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x5

การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	120,000	80,000			200,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	26,154		(2) 26,154		
รวมรายได้	146,154	80,000			200,000
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนสินค้าขาย)	70,000	50,000			120,000
กำไรสุทธิ	76,154	30,000			80,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (38,462×0.1)			(4) 3,846		(3,846)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	76,154	30,000			76,154
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	180,000				180,000
บริษัท ข		100,000	(3) 100,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	76,154	30,000			76,154
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	256,154	130,000			256,154
งบแสดงฐานะการเงิน					
ทรัพย์สินอื่น	480,000	260,000			740,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 90%	226,154		(1) 70,000	(2) 26154	
เงินลงทุนในบริษัท ก 10%		70,000		(3) 270,000 (1) 70,000	
รวมสินทรัพย์	706,154	330,000			740,000
หุ้นสามัญ					
บริษัท ก	450,000				450,000
บริษัท ข		200,000	(3) 200,000		
กำไรสะสม	256,154	130,000			256,154
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ ควบคุม				(3) 30,000 (4) 3,846	33,846
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	706,000	330,000			740,000

- (1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก
- (2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี
- (3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (4) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม – ปีถัดมา

การคำนวณกำไรของบริษัท ก และบริษัท ข โดยใช้วิธีทางคณิตศาสตร์ สำหรับวิธี
ประเพณีปฏิบัติในปี 25x6 จะมีดังนี้

ก = กำไรของบริษัท ก ในแง่ของงบการเงินรวม (รวมกำไรระหว่างบริษัทแล้ว)

ข = กำไรของบริษัท ข ในแง่ของงบการเงินรวม (รวมกำไรระหว่างบริษัทแล้ว)

สมการพื้นฐาน

$$ก = 60,000 + .9ข \quad (1)$$

$$ข = 40,000 + .1ก \quad (2)$$

แทนค่า สมการที่ (2) ลงในสมการที่ (1)

$$ก = 60,000 + .9(40,000 + .1ก)$$

$$.91ก = 96,000$$

$$ก = \underline{105,495 \text{ บาท}}$$

$$ข = 40,000 + .1(105,495)$$

$$ข = \underline{50,549 \text{ บาท}}$$

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม มีดังนี้
กำไรสุทธิของบริษัท ก (และกำไรสุทธิรวม)

$$105,549 \times 10\% = 94,945$$

บาท

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

$$50,549 \times 10\% = \underline{5,055}$$

ผลรวมกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระ

$$\text{ของบริษัท ก และบริษัท ข} = \underline{100,000}$$

ถ้าบริษัท ข บันทึกการลงทุนในบริษัท ก ด้วยวิธีราคาทุน บริษัท ข จะบันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ก 3,000 บาท สำหรับปี 25x6 ($10\% \times$ เงินปันผลจ่ายบริษัท ก) แต่ถ้าบริษัท ข ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกการลงทุน บริษัท ข จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ก 10,550 ($105,495 \times 10\%$)

บริษัท ก จะบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินสด	18,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		18,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข ($20,000 \times 90\%$)		
เงินลงทุนในบริษัท ข	34,945	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		34,945
บันทึกกำไรได้จากการลงทุนในบริษัท ข ซึ่งเท่ากับกำไรสุทธิของบริษัท ก 94,945 บาท หักด้วยกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 60,000 บาทหรือ 90% ของกำไรบริษัท ข ในแง่ของงบการเงินรวม ($50,549 \times .90$) หักด้วย 10% ของกำไร บริษัท ก ในแง่ของงบการเงินรวม ($105,495 \times .10$)		
เงินลงทุนในบริษัท ข	3,000	
เงินปันผลจ่าย		3,000
ตัดเงินปันผลที่บริษัท ก จ่ายให้บริษัท ข โดยนำไปปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 ตามวิธีส่วนได้เสีย		
คำนวณได้ ดังนี้		
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5		226,154บาท
บวก : ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		34,945
บวก : เงินปันผลที่จ่ายให้บริษัท ข		3,000
หัก : เงินปันผลรับจากบริษัท ข		<u>18,000</u>

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมแสดงอยู่ในตารางที่ 9-6

ตารางที่ 9-6 วิธีประเพณีปฏิบัติ ปีถัดจากปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข
กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	140,000	100,000			240,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	34,945		(2) 34,945		
เงินปันผลรับ		3,000	(2) 3,000		
รวมรายได้	174,945	103,000			240,000
ค่าใช้จ่าย					
(รวมต้นทุนสินค้าขาย)	80,000	60,000			140,000
กำไรสุทธิ	94,945	43,000			100,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
(50,549 × 0.1)			(4) 5,055		-5,055
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	94,945	43,000			94,945
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	256,154				256,154
บริษัท ข		130,000	(3) 130,000		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	94,945	43,000			94,945
เงินปันผลจ่าย					
บริษัท ก	-27,000				-27,000
บริษัท ข		-20,000		(2) 18,000	
				(4) 2,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	324,099	153,000			324,099
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์อื่น	528,000	283,000			811,000
เงินลงทุนในบริษัท ข 90%	246,099		(1) 70,000	(2) 19,945	
				(3) 296,154	
เงินลงทุนในบริษัท ก 10%		70,000		(1) 70,000	
รวมสินทรัพย์	774,099	353,000			811,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
หุ้นสามัญ บริษัท ก	450,000		(3)		450,000
บริษัท ข		200,000	200,000		
กำไรสะสม	324,099	153,000			324,099
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ ควบคุม				(3) 33,846 (4) 3,055	36,901
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
หุ้น	774,099	353,000			811,000

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ก

(2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอดต้นปี โดยการตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข บัญชีเงินปันผลรับและบัญชีเงินปันผลจ่าย

(3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

(4) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมและเงินปันผล

กระดาศทำการสำหรับการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข ในที่นี้ สมมติได้ว่าบริษัท ข ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกการลงทุนในบริษัท ก และเนื่องจากบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี กำไรสุทธิของบริษัท ก 94,945 บาท จึงเท่ากับกำไรสุทธิรวม หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ก ก็จะเท่ากับจำนวนที่แสดงในงบการเงินรวมด้วยการแปลงเป็นวิธีส่วนได้เสียในสมุดบัญชีของแต่ละบริษัท

หากบริษัทใหญ่ไม่ได้ใช้วิธีส่วนได้เสีย การแก้ไขกำไรสะสมรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมทำได้ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
กำไรสุทธิแต่ละบริษัท – ปี 25x5	50,000	30,000	80,000
กำไรสุทธิแต่ละบริษัท – ปี 25x6	+60,000	+40,000	+100,000
หัก : เงินปันผลที่ประกาศจ่าย	-30,000	-20,000	-50,000
บวก : เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัท			

ที่เกี่ยวข้องกัน	+80,000	+3,000	+21,000
สินทรัพย์สุทธิเพิ่มขึ้น	<u>98,000</u> บาท	<u>53,000</u> บาท	<u>151,000</u> บาท

การคำนวณสำหรับบริษัท ก และบริษัท ข ทำได้ดังนี้

ก = สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ก ที่เพิ่มขึ้นจากงบการเงินรวมนับตั้งแต่บริษัท ข ซื้อหุ้น

ข = สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นจากงบการเงินรวมนับตั้งแต่บริษัท ก ซื้อหุ้น

สมการพื้นฐาน :

$$ก = 98,000 + .9ข \quad (1)$$

$$ข = 53,000 + .1ก \quad (2)$$

แทนค่า สมการที่ (2) ลงในสมการที่ (1)

$$ก = 98,000 + .9(53,000 + .1ก)$$

$$ข = 145,700$$

$$ก = \underline{160,110 \text{ บาท}}$$

$$ข = 53,000 + (.1 \times 160,110)$$

$$ข = \underline{69,011 \text{ บาท}}$$

ตัวเลขที่คำนวณได้จะนำไปใช้ในการจัดสรรสินทรัพย์สุทธิที่เพิ่มขึ้น 151,000 บาท ไปยังกำไรสะสมรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนี้

กำไรสะสมของบริษัท ก เพิ่มขึ้น (หรือกำไรสะสมรวมเพิ่มขึ้น)

$$(160,110 \times 90\%)$$

$$144,099 \text{ บาท}$$

$$\text{กำไรสะสมของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพิ่มขึ้น} (69,011 \times 10\%) \quad \underline{6,901}$$

$$\text{สินทรัพย์สุทธิรวมเพิ่มขึ้น} \quad \underline{151,000}$$

ณ วันซื้อหุ้น กำไรสะสมของบริษัท ก เท่ากับ 200,000 บาท กำไรสะสมถูกปรับลดลง เหลือ 180,000 บาท สำหรับหุ้นสามัญของบริษัท ก 10% ที่เสมือนว่าไถ่ถอน (Constructive retirement) ดังนั้นกำไรสะสมที่ถูกต้อง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 จึงเท่ากับ 324,099 บาท (180,000 + 144,099) ซึ่งเท่ากับกำไรสะสมรวมในงบแสดงฐานะการเงินรวม

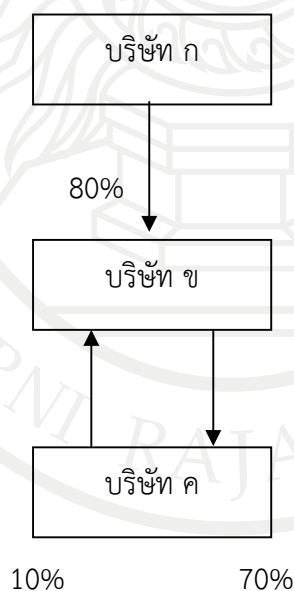
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5 เท่ากับ 30,000 บาท (300,000 × 10%) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 เท่ากับ

36,901 บาท (30,000 + 6,901) ซึ่งเท่ากับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ปรากฏในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

9.10 การถือหุ้นระหว่างกัน – บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าหุ้นของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทในกลุ่มกิจการด้วยกันเอง จะไม่ถือว่าเป็นหุ้นที่ออกจำหน่าย ดังนั้นจึงไม่ต้องรายงานเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ทั้งในงบการเงินของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสียหรืองบการเงินรวม วิธีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปสำหรับการตัดผลกระทบของการถือหุ้นระหว่างกันมี 2 วิธีคือ วิธีหุ้นซื้อคืนและวิธีประเพณีปฏิบัติ ซึ่งได้อธิบายรายละเอียดในหัวข้อที่แล้ว สำหรับในหัวข้อนี้การถือหุ้นระหว่างกันจะเกี่ยวกับกรณีที่บริษัทย่อยถือหุ้นสามัญระหว่างบริษัทย่อยด้วยกันเอง (Subsidiary stock mutually held) ซึ่งวิธีหุ้นซื้อคืน จะไม่สามารถนำมาใช้ในกรณีนี้ได้ (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : 362)

ตัวอย่างที่ 9-4 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการตามรูปข้างล่างนี้ ประกอบด้วย บริษัท ก บริษัท ข และบริษัท ค บริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข โดยตรง บริษัท ข มีส่วนได้เสีย 70% ในบริษัท ค และบริษัท ค ก็มีส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ข ผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีส่วนได้เสียในบริษัท ข 10% และในบริษัท ค 30%



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี
ภาพที่ 9.6 โครงสร้างของบริษัทในกลุ่มกิจการ

การลงทุนซื้อหุ้นของบริษัท ก บริษัท ข และบริษัท ค มีดังนี้ :

1. บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25x5 เป็นเงิน 260,000 บาท เมื่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท [(แสดงนัยว่าค่าความนิยมรวม 25,000 บาท(20,000 บาท / 0.8)]
2. บริษัท ข ซื้อส่วนได้เสีย 70% ในบริษัท ค เป็นเงิน 112,000 บาท เมื่อวันที่ 3 มกราคม 25x6 เมื่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ค ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท กำไรสะสม 50,000 บาท [(แสดงนัยว่าค่าความนิยมรวม 10,000 บาท(7,000 บาท / 0.7)]
3. บริษัท ค ซื้อส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ข เป็นเงิน 40,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x6 เมื่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 200,000 บาท (ไม่มีค่าความนิยม)

การบัญชีก่อนการถือหุ้นระหว่างกัน

สมมติว่าสินทรัพย์สุทธิจากการลงทุนข้างต้นได้ถูกบันทึกในราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อหุ้นพอดีส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อจึงถือเป็นค่าความนิยมงบทดลองหลังปิดบัญชีของบริษัททั้งสาม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค
เงินสด	64,000	39,000	20,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	200,000	85,000	80,000
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	500,000	240,000	110,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (80%)	340,000	-	-
เงินลงทุนในบริษัท ค (70%)	-	136,000	-
เงินลงทุนในบริษัท ข (10%)	-	-	40,000
	<u>1,104,000</u>	<u>500,000</u>	<u>250,000</u>
หนี้สิน	200,000	100,000	70,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	500,000	200,000	100,000
กำไรสะสม	404,000	200,000	80,000
	<u>1,104,000</u>	<u>500,000</u>	<u>250,000</u>

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 340,000 บาท
คำนวณได้ดังนี้

ราคาทุน	260,000 บาท
บวก : 80% ของกำไรสุทธิบริษัท ข 40,000 บาท	
หักด้วยเงินปันผล – ปี 25x5	32,000
80% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 60,000 บาท	
หักด้วยเงินปันผล – ปี 25x6	<u>48,000</u>
	<u>340,000</u>

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (10%) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 คำนวณได้
จากเงินลงทุนในบริษัท ค ณ วันที่ 3 ธันวาคม 25x6 – ราคาทุน

บวก : 70% ของกำไรสุทธิบริษัท ค 30,000 บาท	112,000 บาท
หักด้วยเงินปันผล – ปี 25x6	<u>21,000</u>
	<u>133,000</u>

การบัญชีเมื่อบริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน

ระหว่างปี 25x7 บริษัททั้งสามมีกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ และประกาศจ่าย
เงินปันผลดังนี้

	กำไรจากการ ดำเนินงานโดยอิสระ	ประกาศจ่าย เงินปันผล
บริษัท ก	112,000	50,000
บริษัท ข	51,000	30,000
บริษัท ค	<u>40,000</u>	<u>20,000</u>
	<u>203,000</u> บาท	<u>100,000</u> บาท

กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของทั้งสามบริษัทรวมกัน จะถูกจัดสรรตามวิธี
ประเพณีปฏิบัติ ดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

การจัดสรรกำไรสุทธิ

การคำนวณการจัดสรรกำไรสุทธิสำหรับบริษัทในกลุ่มกิจการ มีดังนี้

$$ก = \text{กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก} + .8ข$$

$$ข = \text{กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ข} + .7ค$$

$$ค = \text{กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ค} + .1ข$$

$$ก = 112,000 + .8ข$$

$$ข = 51,000 + .7ค$$

$$ค = 40,000 + .1ข$$

แก้สมการหาค่า ข

$$ข = 51,000 + .7(40,000 + .1ข) = 79,000 + .07ข$$

$$ข = 79,000$$

$$ข = \underline{84,946 \text{ บาท}}$$

$$ค = 40,000 + 0.1(84,946)$$

$$ค = \underline{48,495 \text{ บาท}}$$

$$ก = 112,000 + .8(84,946)$$

$$ก = \underline{179,957 \text{ บาท}}$$

กำไรสุทธิรวมสามารถจัดสรรได้ดังนี้ :

กำไรสุทธิรวม (เท่ากับกำไรสุทธิของบริษัท ก) 179,957 บาท

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัท ข
(84,946 × 10%) 8,495

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัท ค
(48,495 × 30%) 14,548

กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 203,000

การคำนวณยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน แสดงอยู่ในตารางต่อไปนี้

ตารางแสดงการสรุปยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 มีดังนี้

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก (วิธีส่วนได้เสีย)	บริษัท ข (วิธีส่วนได้เสีย)	บริษัท ค (วิธีส่วนได้เสีย)
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน ณ 31 ธันวาคม 25x6	340,000	133,000	40,000

บวก: ส่วนแบ่งกำไรจากการลงทุน

บริษัท ก (84,946 × .8)	67,957	-	-
บริษัท ข (48,495 × .7)	-	33,946	-
หัก: เงินปันผลรับ			
บริษัท ก (30,000 × .8)	(24,000)	-	-
บริษัท ข (20,000 × .7)	-	(14,000)	-
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน			
ณ 31 ธันวาคม 25x7	<u>383,957</u>	<u>152,946</u>	<u>40,000</u>

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม – วิธีส่วนได้เสีย

รายได้จากการลงทุนและยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนที่ได้คำนวณข้างต้นแสดงอยู่ในตารางที่ 9-7

เนื่องจากบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี กำไรสุทธิรวม 179,957 บาท สำหรับปี 25x7 และกำไรสะสมรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 533,957 บาท จึงเท่ากับกำไรสุทธิและกำไรสะสมตามงบการเงินของบริษัท ก

ตารางที่ 9-7 วิธีส่วนได้เสีย บริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน

บริษัท ก และบริษัทย่อย

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x7

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	412,000	161,000	100,000			673,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข				(3)		
80%	67,957			67,957		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค				(2)		
70%		33,946		33,946		
เงินปันผลรับ (10%)			3,000	(1) 3,000		
รวมรายได้	479,957	194,946	103,000			673,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
ต้นทุนสินค้าขาย	220,000	70,000	40,000			330,000
ค่าใช้จ่าย	80,000	40,000	20,000			140,000
รวมค่าใช้จ่าย	300,000	110,000	60,000			470,000
กำไรสุทธิ	179,957	84,946	43,000			203,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
บริษัท ข (84,946 × 0.1)				(6)	8,495	-8,495
บริษัท ค (48,495 × 0.3)				(7)	14,548	-14,548
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	179,957	84,946	43,000			179,957
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 ม.ค.						
บริษัท ก	404,000					404,000
บริษัท ข		200,000		(5)	200,000	
บริษัท ค			80,000	(4)	80,000	
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ยกมา	179,957	84,946	43,000			179,957
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	-50,000					-50,000
บริษัท ข		-30,000			(1) 3,000	
					(3) 24,000	
					(6) 3,000	
บริษัท ค			-20,000		(2) 14,000	
					(7) 6,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	533,957	254,946	103,000			533,957
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินสด	60,000	33,000	43,000			136,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	250,000	80,000	70,000			400,000
โรงงานและอุปกรณ์ - สุทธิ	550,000	300,000	130,000			980,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (80%)	383,957				(3) 43,957	
					(5) 340,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค (70%)		152,946			(2) 19,946	
					(4) 133,000	

เงินลงทุนในบริษัท ข (10%)			40,000		(5) 40,000	
ค่าความนิยม - บริษัท ก				(5) 25,000		25,000
ค่าความนิยม - บริษัท ข				(4) 10,000		10,000
รวมสินทรัพย์	1,243,957	565,946	283,000			1,551,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	บริษัท ค	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
				เดบิต	เครดิต	
หนี้สิน	210,000	111,000	80,000			401,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	500,000					500,000
บริษัท ข		200,000		(5) 200,000		
บริษัท ค			100,000	(4) 100,000		
กำไรสะสม	533,957	254,946	103,000			533,957
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
บริษัท ค - 1 ม.ค.					(4) 57,000	
					(7) 8,548	
บริษัท ข - 1 ม.ค.					(5) 45,000	
					(6) 5,495	116,043
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,243,957	565,946	283,000			1,551,000

- (1) ตัดบัญชีเงินปันผลรับ - จ่ายระหว่างกัน
- (2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค ให้แสดงยอดต้นปี
- (3) ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ ต้นปี
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ค
- (5) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (6) และ (7) บันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

1. เงินปันผลรับ (10%)	3,000	
เงินปันผล – บริษัท ข		3,000
2. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ค (70%)	33,946	
เงินปันผล – บริษัท ค		14,000
เงินลงทุนในบริษัท ค		19,946
3. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข (80%)	67,957	
เงินปันผล – บริษัท ข		24,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (80%)		43,957
รายการที่ (1), (2) และ (3) เป็นการตัดบัญชีรายได้จากการลงทุน (รวมทั้งเงินปันผลรับของ บริษัท ค) และเงินปันผลจ่ายระหว่างบริษัท พร้อมทั้งปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
4. กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ค	80,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ค	100,000	
ค่าความนิยม – บริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ค (70%)		133,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ค 1 ม.ค.		57,000
5. กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	200,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	200,000	
ค่าความนิยม – บริษัท ก	25,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข (80%)		340,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (10%)		40,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ข 1 ม.ค.		45,000
6. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ – บริษัท ข	8,495	
เงินปันผล – บริษัท ข (10%)		3,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ข		5,495
7. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ – บริษัท ค	14,548	
เงินปันผล – บริษัท ค (30%)		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม – บริษัท ค		8,548

9.11 สรุป

บริษัทหนึ่งสามารถเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของอีกบริษัทหนึ่งด้วยการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งทางตรงหรือทางอ้อมก็ได้ การถือหุ้นทางอ้อมจะทำให้ผู้ลงทุนสามารถเข้าไปควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญต่อการดำเนินงานของบริษัทที่ตนไม่ได้เป็นเจ้าของหุ้นทางตรง แต่ผ่านทางบริษัทที่ถือหุ้น ปัญหาสำคัญที่มักพบในการจัดหางบการเงินรวมของบริษัทในกลุ่มกิจการ สำหรับการถือหุ้นทางอ้อมคือการจัดสรรกำไรและส่วนของผู้ถือหุ้นระหว่างผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งมีวิธีการคำนวณหลายวิธีที่สามารถนำมาใช้สำหรับการจัดสรรผลกำไร แต่การคำนวณโดยใช้ตารางเข้าช่วยในการจัดสรรกำไรจะเป็นวิธีที่ดีที่สุดเพราะสะดวกและยังจัดเตรียมการอ้างอิงแบบเป็นขั้นสำหรับการจัดสรรทั้งหมดที่เกิดขึ้นอีกด้วย

เมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการมีการซื้อขายหุ้นระหว่างกัน ในแง่ของกิจกรรมจะไม่ถือว่าเป็นหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ผลของการถือหุ้นระหว่างกันนี้จะทำให้หุ้นของบริษัทใหญ่ถูกต้องตัดออกจากงบการเงินรวมโดยจะใช้วิธีหุ้นซื้อคืนหรือวิธีประเพณีปฏิบัติก็ได้วิธีหุ้นซื้อคืนจะนำบัญชีเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทใหญ่ ซึ่งบันทึกตามราคาทุนไปหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการรวม ตามวิธีประเพณีปฏิบัติ บัญชีเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทย่อยจะอนุมานว่าถูกไถ่ถอน โดยจะนำไปปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัทจึงถูกตัดกับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย

การลงทุนซื้อหุ้นระหว่างบริษัทย่อยด้วยตนเอง จะต้องใช้วิธีประเพณีปฏิบัติเท่านั้น ในการตัดบัญชีเงินลงทุนและบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้น วิธีหุ้นซื้อคืนไม่สามารถนำมาใช้กับกรณีนี้ได้ เนื่องจากในงบการเงินรวมจะต้องปรากฏแต่หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่เท่านั้น ตามวิธีประเพณีปฏิบัติจะนำมาใช้ในการจัดสรรกำไรและส่วนของผู้ถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการที่ถือหุ้นระหว่างกันอยู่

แบบฝึกหัดบทที่ 9

1. บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้น 60% ในบริษัท ข และ 70% ในบริษัท ค บริษัท ข เป็นเจ้าของหุ้น 20% ในบริษัท ค กำไรของบริษัท ค กำไรของบริษัททั้งสามจากการดำเนินงานโดยอิสระสำหรับปี 25x7 มีดังนี้

	<u>กำไรจากการดำเนินงาน</u>
	<u>โดยอิสระ</u>
บริษัท ก	70,000
บริษัท ข	50,000
บริษัท ค	30,000

ให้ทำ คำนวณกำไรสุทธิรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อย สำหรับปี 25x7 และคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของปี 25x7 สำหรับบริษัทย่อยแต่ละแห่ง

2. บริษัท ก เป็นเจ้าของหุ้น 75% ในบริษัท ข และบริษัท ข เป็นเจ้าของหุ้น 70% ในบริษัท ค บริษัท ค เป็นเจ้าของหุ้น 15% ในบริษัท ข ระหว่างปี 25x9 บริษัททั้งสามกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ ดังนี้

	<u>กำไรจากการดำเนินงาน</u>
	<u>โดยอิสระ</u>
บริษัท ก	60,000
บริษัท ข	40,000
บริษัท ค	20,000

ให้ทำ คำนวณกำไรสุทธิรวมของปี 25x9 สำหรับบริษัท ก และบริษัทย่อย และคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของปี 25x9 สำหรับบริษัทย่อยแต่ละแห่ง

3. บริษัทน้ำตาล ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัทชมพู เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x8 เป็นเงิน 200,000 บาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าตามบัญชีในวันเดียวกัน บริษัทชมพู ซื้อส่วนได้เสีย 15% ในบริษัทน้ำตาล เป็นเงิน 80,000 บาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อเช่นเดียวกัน ระหว่างปี 25x8 บริษัทน้ำตาลและบริษัทชมพูรายงานกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระและเงินปันผลจ่าย

	<u>กำไรจากการดำเนินงาน</u>	<u>เงินปันผล</u>
	<u>โดยอิสระ</u>	
บริษัทน้ำตาล	70,000 บาท	20,000 บาท
บริษัทขมพู	30,000 บาท	5,000 บาท
วิธีหุ้นซื้อคืน (Treasury stock method) ถูกนำมาใช้สำหรับหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ถูกซื้อโดยบริษัทย่อย		
ให้เลือกคำตอบที่ถูกที่สุด		
1. หลังจากบันทึกรายได้จากการลงทุนในบริษัทน้ำตาลแล้ว กำไรสุทธิของบริษัทขมพูสำหรับปี 25x8 เท่ากับเท่าไร		
ก. 30,000 บาท		ข. 42,000 บาท
ค. 33,000 บาท		ง. 27,000 บาท
2. บริษัทใหญ่จะมีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยในปี 25x8 เท่ากับเท่าไร		
ก. 27,000 บาท		ข. 26,700 บาท
ค. 22,500 บาท		ง. 25,000 บาท
3. ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทขมพู ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 เท่ากับเท่าใด		
ก. 225,200 บาท		ข. 2,970 บาท
ค. 225,000 บาท		ง. 222,500 บาท
4. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในปี 25x8 เท่ากับเท่าไร		
ก. 3,300 บาท		ข. 2,970 บาท
ค. 2,670 บาท		ง. 3,000 บาท
5. งบกำไรสะสมรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 ของบริษัทน้ำตาลและบริษัทย่อยจะแสดงเงินปันผลจ่ายเท่ากับเท่าไร		
ก. 20,000 บาท		ข. 17,000 บาท
ค. 15,000 บาท		ง. 25,000 บาท
6. งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 ของบริษัทน้ำตาลและบริษัทย่อยจะแสดงหุ้นซื้อคืนเป็นรายการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในจำนวนเท่าไร		
ก. 83,000 บาท		ข. 87,500 บาท
ค. 80,000 บาท		ง. 90,500 บาท

4. ในวันที่ 1 มกราคม 25x9 บริษัท ก ซื้อ 75% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข ในราคา 150,000 บาท ในขณะที่หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัท ข เท่ากับ 160,000 บาท และ 40,000 บาท ตามลำดับ ในวันเดียวกันบริษัท ข ซื้อส่วนได้เสีย 10% ในบริษัท ข เป็นเงิน 50,000 บาท ในขณะที่หุ้นสามัญของกำไรสะสมของบริษัท ก เท่ากับ 400,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ บริษัท ก และบริษัท ข มีกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระระหว่างปี 25x9 เท่ากับ 80,000 บาท และ 20,000 บาท ตามลำดับ บริษัททั้งสองไม่ได้จ่ายเงินปันผลในปี 25x9

วิธีประเพณีปฏิบัติ (Conventional method) ถูกนำมาใช้สำหรับหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ถูกถือโดยบริษัทย่อยให้เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

1. ภายใต้วิธีประเพณีปฏิบัติ หุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทย่อยถือเป็น
 - ก. หุ้นซื้อคืนและนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นรวม
 - ข. การไถ่ถอนหากมองในแง่ของงบการเงินรวม
 - ค. หุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วในส่วนของผู้ถือหุ้นรวม
 - ง. หุ้นซื้อคืนและนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินของบริษัทย่อย
2. ในงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อยที่จัดทำขึ้นในทันทีหลังการลงทุนซื้อหุ้นสามัญระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ยอดคงเหลือของหุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทใหญ่จะเท่ากับเท่าไร
 - ก. หุ้นสามัญ 40,000 บาท กำไรสะสม 100,000 บาท
 - ข. หุ้นสามัญ 350,000 บาท กำไรสะสม 100,000 บาท
 - ค. หุ้นสามัญ 360,000 บาท กำไรสะสม 90,000 บาท
 - ง. หุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม 50,000 บาท
3. บริษัทใหญ่จะมีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยในปี 25x9 เท่ากับเท่าไร

ก. 15,000 บาท	ข. 22,703 บาท
ค. 12,433 บาท	ง. 10,270 บาท
4. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิของปี 25x9 เท่ากับเท่าไร

ก. 5,000 บาท	ข. 7,568
ค. 5,676	ง. 7,200
5. ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 เท่ากับเท่าไร

ก. 112,433 บาท	ข. 162,433 บาท
ค. 160,270 บาท	ง. 120,703 บาท

6. กำไรสุทธิรวมของบริษัท ก และบริษัทย่อยในปี 25x9 เท่ากับเท่าไร

ก. 100,000 บาท

ข. 95,000 บาท

ค. 90,270 บาท

ง. 92,433 บาท

5. บริษัท ลุมพินี จำกัด ซื้อ 75% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ไกรศรี จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x3 โดยจ่ายซื้อด้วยมูลค่าตามบัญชี 150,000 บาท ปีต่อมา ในวันที่ 1 มกราคม 25x4 บริษัท ไกรศรี จำกัด ซื้อ 80% ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท มาลี จำกัด ในราคา 210,000 บาท ในขณะนั้น บริษัท มาลี จำกัด มีหุ้นสามัญ 190,000 บาท และกำไรสะสม 60,000 บาท ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อถือเป็นค่าความนิยม

ในปี 25x3 บริษัท ไกรศรี จำกัด รายงานกำไรสุทธิและเงินปันผลจ่าย 60,000 บาท และ 20,000 บาท ตามลำดับงบการเงินของ บริษัท ลุมพินี จำกัด และบริษัทย่อยสำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x4 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	<u>บริษัท ลุมพินี จำกัด</u>	<u>บริษัท ไกรศรี จำกัด</u>	<u>บริษัท มาลี จำกัด</u>
<u>งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ</u>			
ขาย	300,000	250,000	200,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ไกรศรี จำกัด	60,750		
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท มาลี จำกัด	31,000		
ต้นทุนสินค้าขาย	(175,000)	(160,000)	(100,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>(55,750)</u>	<u>(40,000)</u>	<u>(60,000)</u>
	<u>130,000</u>	<u>81,000</u>	<u>40,000</u>
<u>งบกำไรสะสม</u>			
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25x4	150,000	90,000	60,000
กำไรสุทธิ	130,000	81,000	40,000
เงินปันผลจ่าย	<u>(40,000)</u>	<u>(30,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x4	<u>240,000</u>	<u>141,000</u>	<u>90,000</u>
<u>งบแสดงฐานะการเงิน</u>			
สินทรัพย์ :			
เงินสด	51,750	6,000	35,000

สินค้าคงเหลือ	80,000	20,000	70,000
เงินลงทุนในบริษัท ไกรศรี จำกัด	218,250		
เงินลงทุนในบริษัท มาลี จำกัด		233,000	
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>200,000</u>	<u>70,000</u>	<u>185,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>550,000</u>	<u>329,000</u>	<u>290,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้	60,000	38,000	10,000
หุ้นสามัญ	250,000	150,000	190,000
กำไรสะสม	<u>240,000</u>	<u>141,000</u>	<u>90,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>550,000</u>	<u>329,000</u>	<u>290,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ของบริษัท ลุมพินี จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

6. ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท A จ่ายเงินสด 144,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท B และบริษัท B ซื้อส่วนได้เสีย 70% ในบริษัท C เป็นเงิน 77,000 บาท ในวันเดียวกัน 1 มกราคม 25x1 บริษัท C ก็ได้ซื้อส่วนได้เสีย 15% ในบริษัท B เป็นเงิน 27,000 บาท ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัททั้งสาม มีดังนี้

	หุ้นสามัญ	กำไรสะสม
บริษัท A	250,000 บาท	60,000 บาท
บริษัท B	165,000 บาท	15,000 บาท
บริษัท C	100,000 บาท	10,000 บาท

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1 บริษัททั้งสามรายงานกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ และเงินปันผลจ่าย ดังนี้

กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ เงินปันผลจ่าย

บริษัท A	60,000 บาท	30,000 บาท
บริษัท B	40,000 บาท	20,000 บาท
บริษัท C	30,000 บาท	10,000 บาท

- ให้ทำ
1. คำนวณกำไรสำหรับปี 25x1 ที่บริษัท A บริษัท B และบริษัท C จะรายงานจากการลงทุน
 2. คำนวณกำไรสุทธิรวมสำหรับบริษัท A และบริษัทย่อยสำหรับปี 25x1
 3. คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิที่จะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม สำหรับปี 25x1 ของบริษัท A และบริษัทย่อย
 4. คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินรวมของปี 25x1 ของบริษัท A และบริษัทย่อย
 5. แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ของบริษัท A และบริษัทย่อย ในรูปของสมุดรายวัน
 7. บริษัทจำลอง ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัทดวงจันทร์ เป็นเงิน 470,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x3 ในขณะที่หุ้นสามัญและกำไรสะสมของบริษัทดวงจันทร์เท่ากับ 400,000 บาท และ 100,000 บาท ตามลำดับ ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อถือเป็นค่าความนิยม บริษัทดวงจันทร์ซื้อส่วนได้เสีย 10% ในบริษัทจำลอง เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x4 โดยจ่ายเงินสด 100,000 บาท การลงทุนใช้วิธีราคาทุนและงบการเงินรวมใช้วิธีหุ้นซื้อคืน

งบการเงินของบริษัทจำลองและบริษัทดวงจันทร์ สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x4 มีดังนี้

	(หน่วย : บาท)	
	<u>บริษัท จำลอง จำกัด</u>	<u>บริษัท ดวงจันทร์</u>
<u>งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ</u>		
ขาย	317,000	60,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทดวงจันทร์ จำกัด	15,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทจำลอง จำกัด		3,000
ต้นทุนสินค้าขาย	(180,000)	(33,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(50,000)	(10,000)
รวม	<u>102,000</u>	<u>20,000</u>

<u>งบกำไรสะสม</u>		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25x4	202,000	150,000
กำไรสุทธิ	102,000	20,000
เงินปันผล	<u>(27,000)</u>	<u>(5,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x4	<u>277,000</u>	<u>165,000</u>
<u>งบแสดงฐานะการเงิน</u>		
สินทรัพย์		
เงินสด	65,500	50,000
เงินลงทุนในบริษัทดวงจันทร์ จำกัด	528,500	
เงินลงทุนในบริษัทจำลอง จำกัด		100,000
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>400,000</u>	<u>450,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>994,000</u>	<u>600,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	17,000	35,000
หุ้นสามัญ	700,000	400,000
กำไรสะสม	<u>277,000</u>	<u>165,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>994,000</u>	<u>600,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 โดยใช้วิธีหุ้นซื้อคืนสำหรับหุ้นสามัญของ บริษัทใหญ่ที่ถูกลือโดยบริษัทย่อย

8. บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 85% ในบริษัท ข เป็นเงิน 120,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x9 ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อจัดสรรให้ค่าความนิยม ในวันเดียวกัน 1 มกราคม 25x9 บริษัท ข ซื้อส่วนได้เสีย 15% ในบริษัท ก เป็นเงิน 60,000 บาท วิธีประเพณีปฏิบัติถูกนำมาใช้สำหรับการลงทุนของบริษัท ข ในบริษัท ก ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x9 มีดังนี้ (หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	141,000	480,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	13,546	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ก		2,250
ต้นทุนสินค้าขาย	(54,000)	(18,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>(22,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>78,546</u>	<u>22,250</u>
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25x9	75,000	25,000
กำไรสุทธิ	78,546	22,250
เงินปันผลจ่าย	<u>(12,750)</u>	<u>(6,000)</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x4	<u>140,796</u>	<u>41,250</u>
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์		
เงินสด	49,304	10,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	130,000	
เงินลงทุนในบริษัท ก		60,000
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>300,000</u>	<u>80,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>480,000</u>	<u>150,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้	14,204	8,750
หุ้นสามัญ	325,000	100,000
กำไรสะสม	<u>140,796</u>	<u>41,250</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>480,000</u>	<u>150,000</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 โดยใช้วิธีประเพณีปฏิบัติ

สำหรับหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยบริษัทย่อย

ลิขสิทธิ์ © มหาวิทยาลัยสุโขทัยธำมาศวิทยาลัยสุโขทัย

9. ในวันที่ 1 เมษายน 25x5 บริษัทรัฐฯ จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 75% ในบริษัทวิภาฯ จำกัด ในวันที่ซื้อหุ้น บริษัทวิภาฯเป็นเจ้าของหุ้น 80% ในบริษัทศรุต จำกัด และ 10% ในบริษัทสันติภาพ จำกัด การซื้อทุกครั้ง มูลค่าตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัททั้ง 4 แห่งสำหรับปี 25x5 มีดังนี้

	<u>กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ</u>	<u>เงินปันผล</u>
บริษัทรัฐฯ จำกัด	400,000	150,000
บริษัทวิภาฯ จำกัด	(50,000)	90,000
บริษัทศรุต จำกัด	100,000	35,000
บริษัทสันติภาพ จำกัด	225,000	80,000

ให้ทำ คำนวณแต่ละรายการต่อไปนี้ สำหรับปี 25x5

- กำไรสุทธิรวม
- ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ. (2546). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด.
- ดุษฐ์ สวงชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พะยอม สิงห์เสนห์. (2548). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพ. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 กุมภาพันธ์ 2556.
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 30 ตุลาคม 2556.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.อีฟวิ้ง จำกัด.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 10

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 10 งบการเงินรวม-รายการเบ็ดเตล็ด

- 10.1 ตัวเงินรับขายลระหว่างบริษัท
- 10.2 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ
- 10.3 บริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวม
- 10.4 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ
- 10.5 สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย
- 10.6 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 10 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายตัวเงินรับขายลระหว่างบริษัทได้
2. อธิบายบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิได้
3. อธิบายบริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวมได้
4. อธิบายบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพได้
5. อธิบายสิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อยได้

กิจกรรมการเรียนรู้การสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 10

งบการเงินรวม - รายการเบ็ดเตล็ด

ในบทนี้จะกล่าวถึงการจดทำงบการเงินรวมที่เกี่ยวข้องกับรายการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ตัวเงินรับขายลระหว่างบริษัท (Intercompany note receivable discounted)
2. หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย (Subsidiary preferred stock)
3. กำไรต่อหุ้นรวม (Consolidated earnings per share)
4. บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ (Convertible preferred stock)
5. บริษัทย่อยมีสิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพ (Options and convertible bonds)

10.1 ตัวเงินรับขายลระหว่างบริษัท

บางครั้งบริษัทหนึ่งอาจออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้กับบริษัทในกลุ่มกิจการ และบริษัทที่ได้รับตั๋วเงินอาจนำตั๋วเงินนั้นไปขายลแก่หน่วยงานภายนอกในเวลาต่อมา หรือบริษัทหนึ่งถือตั๋วสัญญาใช้เงินที่ได้รับมาจากหน่วยงานภายนอก และนำตั๋วเงินรับฉบับนี้ไปขายลให้กับบริษัทในกลุ่มกิจการ และบริษัทนั้นก็อาจนำตั๋วเงินรับขายลกับหน่วยงานภายนอกอีกต่อหนึ่ง ในแง่ของงบการเงินรวมตั๋วเงินรับที่ถือโดยบริษัทในกลุ่มกิจการจะนำมารายงานในงบดุลรวมก็ต่อเมื่อเป็นตัวที่ได้รับจากหน่วยงานภายนอกเท่านั้น (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 376)

ตัวอย่างที่ 10 – 1 สมมุติว่าบริษัท ก ออกตั๋วสัญญาใช้เงินมูลค่า 100,000 บาท ให้กับบริษัทย่อย ข เนื่องจากต้องการเงินสดมาใช้ในการดำเนินงาน บริษัททั้งสองจะบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นในสมุดบัญชีโดยบริษัท ก จะเดบิตเงินสด และเครดิตตั๋วเงินจ่าย ส่วนบริษัท ข ก็จะมีเดบิตตั๋วเงินรับ และเครดิตเงินสด ในเวลาต่อมาสมมุติว่า บริษัท ข นำตั๋วเงินรับขายลกับธนาคารก่อนที่ตั๋วจะครบกำหนด ถ้าไม่มีการค้ำถึงดอกเบี้ย การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการขายลตั๋วเงินรับจะมีอยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 :	เงินสด	100,000	
	ตั๋วเงินรับ		100,000
วิธีที่ 2 :	เงินสด	100,000	
	ตั๋วเงินรับขายล		100,000

หากงบการเงินถูกจัดทำขึ้นก่อนที่ตัวเงินฉบับนี้จะหมดอายุ การตัดบัญชีในกระดาษทำการจะขึ้นอยู่กับวิธีการบันทึกบัญชีที่บริษัท ข ใช้เมื่อขายลดตัวเงินรับ ถ้าบริษัท ข ใช้วิธีที่ 1 การเครดิตตัวเงินรับก็จะหักกับยอดเดบิตตัวเงินรับที่เกิดขึ้นเมื่อบริษัท ข รับตัวจากบริษัท ก งบดุลรวมก็จะแสดงยอดที่ถูกต้องของตัวเงินรับถือโดยธนาคาร ซึ่งถือว่าเป็นหนี้สินของบริษัท ก แต่ถ้าบริษัท ข ใช้วิธีที่ 2 ในการบันทึกบัญชี บัญชีตัวเงินรับและบัญชีตัวเงินรับขายลดจะต้องถูกตัดออกไปเพราะไม่ถือว่าเป็นหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการด้วยตนเอง แต่เป็นหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการที่ออกตัวกับหน่วยงานภายนอกที่ถือตัวฉบับนี้อยู่

ตัวอย่างที่ 10 – 2 สมมติว่าบริษัท ก นำตัวสัญญาใช้เงินที่ได้รับจากลูกค้าไปขายลดกับบริษัทย่อย ข บริษัท ก อาจเลือกบันทึกบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งตามที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีที่ 1 ก็ไม่จำเป็นต้องตัดบัญชีในกระดาษทำการ แต่ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีที่ 2 บริษัททั้งสองก็จะรายงานตัวเงินรับฉบับเดียวกันเป็นสินทรัพย์ในงบดุลของตน และบริษัท ก ก็ยังรายงานตัวเงินรับขายลดเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอีกด้วย เพราะฉะนั้นในกระดาษทำการตัวเงินรับฉบับหนึ่งจะต้องถูกตัดออกพร้อมกับบัญชีตัวเงินรับขายลดดังนี้

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

งบดุลรวมจะแสดงตัวเงินรับเพียงฉบับเดียวที่ได้รับมาจากหน่วยงานภายนอก และเนื่องจากตัวเงินรับนำไปขายลดให้กับบริษัทในกลุ่มกิจการด้วยตนเอง ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเป็นหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นกับหน่วยงานภายนอก

สมมติในเวลาต่อมาบริษัท ข นำตัวเงินรับฉบับนี้ไปขายลดกับหน่วยงานภายนอก ถ้าบริษัททั้งสองใช้วิธีที่ 1 ในการบันทึกการขายลดตัวเงินรับ ก็ไม่จำเป็นต้องทำรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการ แต่ถ้าใช้วิธีที่ 2 งบทดลองของบริษัททั้งสองก็จะมียอดคงเหลือของบัญชีต่อไปนี้

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

ในกรณีนี้ตัวเงินรับฉบับหนึ่งและตัวเงินรับขายลดฉบับหนึ่งจะต้องถูกตัดออก งบดุลรวมจะแสดงรายการที่เกี่ยวกับตัวเงินรับ ดังนี้

ตัวเงินรับ	100,000	
หัก : ตัวเงินรับขายลด	<u>100,000</u>	-0-

หรืออาจจะเลือกตัดบัญชีตัวเงินรับทั้งสองและบัญชีตัวเงินรับขายลดทั้งสองก็ได้ และเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

10.2 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ

บริษัทย่อยอาจมีทั้งหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายแล้ว เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการรวมธุรกิจ บริษัทใหญ่จะต้องถือหุ้นส่วนใหญ่ที่มีสิทธิออกเสียงที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทย่อยเท่านั้น ดังนั้นความสามารถในการเข้าไปควบคุมการดำเนินงานของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องถือหุ้นบุริมสิทธิก็ได้ แต่ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยในการจำหน่างบการเงินรวม ส่วนของหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่จะถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 376)

การพิจารณาส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นแต่ละชนิด

กรณีที่บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิจะทำให้เกิดปัญหาในการจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากหุ้นแต่ละชนิดจะมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่แตกต่างกันออกไป การกำหนดส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของหุ้นแต่ละชนิด ทำได้โดยการจัดสรรส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยให้กับหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ซึ่งการจัดสรรจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่าย โดยเฉพาะราคาไถ่คืน (Call price หรือ Redemption price) รวมทั้งเงื่อนไขการจ่ายเงินปันผล ซึ่งจะต้องนำมาวิเคราะห์อย่างละเอียดภายหลังการลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่แล้ว ในการจัดทำงบการเงินรวม ผลการดำเนินงานและกำไรสะสมของบริษัทย่อยจะต้องถูกจัดสรรระหว่างหุ้นทั้งสองชนิดเกณฑ์การจัดสรรขึ้นอยู่กับชนิดของหุ้นบุริมสิทธิ ซึ่งได้แสดงรายละเอียดในหน้าถัดไป (ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ, 2546 : 343)

การจัดสรรกำไรสะสมต้นงวด และกำไรสุทธิ

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) ย่อหน้าที่ 36 (สภาวิชาชีพ, 2547 : ออนไลน์) กำหนดว่าถ้าบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและจัดประเภทรายการเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยจากยอดคงเหลือจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศ จ่ายเงินปันผลหรือไม่

เมื่อบริษัทย่อยมีทั้งหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ การจัดสรรกำไรทำได้ดังนี้

ชนิดของหุ้น บุริมสิทธิ	กำไรสะสม		กำไรสุทธิ	
	หุ้นบุริมสิทธิ*	หุ้นสามัญ	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
ไม่สะสม และไม่ ร่วมรับ	1. ศูนย์	2. กำไรสะสม ทั้งหมด	1. เงินปันผลที่ ประกาศจ่ายใน งวด	2. กำไรสุทธิที่ เหลือจากเงินปัน ผลให้หุ้นบุริมสิทธิ แล้ว
สะสมแต่ไม่ร่วม รับ	1. เงินปันผล คงค้าง	2. กำไรสะสมที่ เหลือ	1. เงินปันผลใน งวด ไม่ว่าจะ ประกาศจ่าย	2. กำไรสุทธิที่ เหลือจากเงินปัน ผลให้หุ้นบุริมสิทธิ แล้ว
ไม่สะสมแต่รับ เต็มที่	1. จัดสรรระหว่าง หุ้นบุริมสิทธิและ หุ้นสามัญ*		1. เงินปันผลที่ ประกาศจ่ายใน งวด	2. เงินปันผลหุ้น สามัญที่ประกาศ จ่ายในงวดแต่ไม่ เกินจำนวนที่จ่าย ในหุ้นบุริมสิทธิ
สะสมและร่วมรับ เต็มที่	1. เงินปันผลคง ค้าง		3. กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่าง หุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ**	
	2. กำไรสะสมที่		1. เงินปันผลใน งวดไม่ว่าจะ ประกาศจ่าย	2. เงินปันผลหุ้น สามัญที่ประกาศ จ่ายในงวดแต่ไม่

เหลือจะจัดสรร	หรือไม่ก็ตาม	เกินจำนวนที่จ่าย
ระหว่างหุ้น		ให้หุ้นบุริมสิทธิ
บุริมสิทธิและหุ้น		
สามัญ**		

3. กำไรสุทธิที่เหลือจะจัดสรรระหว่าง
หุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ

* สมมติว่า Call price เท่ากับ มูลค่าหุ้น ถ้า Cell price มากกว่ามูลค่าหุ้น กำไรสะสมที่เป็น
ของหุ้นบุริมสิทธิจะเพิ่มขึ้นด้วย Cell premium

** สมมติว่าแบ่งตามอัตราส่วนมูลค่าหุ้นแต่ละชนิด

การกระจายผลต่างระหว่างราคาหุ้นของเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและราคาตามบัญชี ของส่วนได้เสียที่ซื้อ

ในกรณีของการลงทุนในหุ้นสามัญ ผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชีของ
ส่วนได้เสียที่ซื้อจะกระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีราคาต่ำไปหรือสูงไป ในกรณีของการลงทุน
ในหุ้นบุริมสิทธิผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมและไม่ร่วมรับจะไม่มีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่เหลือของ
บริษัท ดังนั้นจำนวนที่จ่ายเกินจึงไม่ได้มีสาเหตุมาจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท
ถ้าหุ้นบุริมสิทธิเป็นหุ้นชนิดที่แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญไม่ได้และไม่มีสิทธิร่วมรับ มูลค่ายุติธรรม
ของหุ้นก็จะขึ้นอยู่กับผลตอบแทนจากเงินปันผลเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทน
จากการลงทุนที่มีความเสี่ยงใกล้เคียงกัน ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นบุริมสิทธิจึงมี
ลักษณะคล้ายกับปัจจัยที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ดังนั้นผลต่างระหว่างราคาหุ้นของ
หุ้นบุริมสิทธิและราคาตามบัญชี จึงคล้ายกับส่วนต่ำหรือส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ แต่ต่างกันตรงที่
หุ้นบุริมสิทธิจะไม่มีกำหนดระยะเวลาไถ่ถอน (ปิตีพัตน์ ฉัตรอัครพัฒน์, 2552 : 381)

ในทางปฏิบัติ การลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิโดยบริษัทในกลุ่มกิจการจะเปรียบเสมือนเป็น
การไถ่ถอนหุ้น (Constructive retirement) รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการจึงต้อง
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิกับบัญชีส่วนกองทุนที่เกี่ยวข้องกับหุ้นบุริมสิทธิ ผลต่างที่เกิดขึ้นจะ
นำไปปรับบัญชีส่วนเกินทุน (Paid In capital) ดังนั้นหากมีส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตาม
บัญชี (ผลต่างด้านเดบิต) ก็จะนำไปลดส่วนเกินทุนของกิจการ ถ้าหากไม่มีบัญชีส่วนเกินทุน ผลต่าง
ดังกล่าวก็จะนำไปลดกำไรสะสมรวมแทน แต่ถ้าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อสูงกว่าราคาหุ้น
ของหุ้นบุริมสิทธิ (ผลต่างด้านเครดิต) ก็จะนำไปเพิ่มส่วนเกินทุน (สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ,
2543 : 383)

เนื่องจากชนิดของหุ้นบุริมสิทธิที่นิยมออกจำหน่ายโดยทั่วไป เป็นหุ้นชนิดมีสะสม ไม่ร่วมรับและไม่มีสิทธิออกเสียง (Cumulative, Nonparticipating and nonvoting) ดังนั้น ตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไปจึงจะกล่าวแต่เฉพาะหุ้นบุริมสิทธิชนิดนี้เท่านั้น

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยที่มีได้ถือโดยบริษัทใหญ่

ตัวอย่างที่ 10-3 สมมติว่าบริษัท ก ซื้อหุ้น 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เป็นเงิน 791,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัท ข มีส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ประกอบด้วย

หุ้นบุริมสิทธิ 10% มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ชนิดสะสม ไม่ร่วมรับ	
ราคาไถ่คืน 105 บาทต่อหุ้น	200,000 บาท
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	400,000 บาท
ส่วนเกินทุน	80,000 บาท
กำไรสะสม	320,000 บาท
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,000,000 บาท

ไม่มีเงินปันผลคงค้าง ณ วันที่ 1 มกราคม 25X2 ระหว่างปี 25X2 บริษัท ข รายงาน กำไรสุทธิ 100,000 บาทและจ่ายเงินปันผล 60,000 บาท (ให้หุ้นสามัญ 40,000 บาทและให้หุ้นบุริมสิทธิ 20,000 บาท) สินทรัพย์และหนี้สินมีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรมเมื่อบริษัท ก ซื้อส่วนได้เสียดังนั้นส่วนเกินระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีจึงถือเป็นค่าความนิยมและตัดจำหน่ายในเวลา 10 ปี

การเปรียบเทียบราคาทุนที่จ่ายซื้อและราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ส่วนของทุนจะต้องแยกเป็นหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข	1,000,000 บาท
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (2,000 หุ้น X 105 บาทต่อหุ้น)	210,000 บาท
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	790,000 บาท
ราคาที่จ่ายซื้อหุ้นสามัญ 90% เมื่อเปรียบเทียบกับราคาตามบัญชี (มูลค่ายุติธรรม) ทำได้ดังนี้	
ราคาทุนสำหรับส่วนได้เสียที่ซื้อ	791,000 บาท
หัก : ราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม (790,000 X .9)	<u>711,000 บาท</u>
ค่าความนิยม (ตัดจำหน่าย 10 ปี)	<u>80,000 บาท</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

กำไรสุทธิของบริษัท ข 100,000 บาท สำหรับปี 25X2 จะถูกจัดสรรให้กับหุ้นบุริมสิทธิ 20,000 บาท (20,000 หุ้น X 10 บาทต่อหุ้น) และหุ้นสามัญ 80,000 บาท การบันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท ก สำหรับการลงทุนในบริษัท ข ในปี 25X2 มีดังนี้

1 มกราคม 25X2			
เงินลงทุนในบริษัท ข		791,000	
เงินสด			791,000
บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัท ข			
ระหว่างปี 25X2			
เงินสด		36,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข			36,000
รับเงินปันผลจากบริษัท ข (40,000 x 90%)			
31 ธันวาคม 25X2			
เงินลงทุนในบริษัท ข		64,000	
รายได้จากบริษัท ข			64,000
บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข [(100,000 - 20,000) x 90%]			-
ค่าความนิยมตัดบัญชี (80,000 ÷ 10 ปี)			

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของบริษัท ก และบริษัท ข สำหรับปี 25X2 แสดงอยู่ในหน้าถัดไป ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 จะแบ่งเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญและส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ ดังนี้

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

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นบุริมสิทธิ

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ประกอบด้วย 100% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิและ 10% ของส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ หรือ 293,000 บาท [(210,000 x 100%) + (830,000 x 10%)] ในขณะที่ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิสำหรับปี 25X4 ประกอบด้วย 100% ของกำไรที่แบ่งให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิและ 10% ของกำไรที่แบ่งให้กับผู้ถือหุ้น

สามัญ หรือ 28,000 บาท $[(20,000 \times 100\%) + (80,000 \times 10\%)]$ รายการดังกล่าวจะปรากฏอยู่ในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในหน้าถัดไป

ตารางที่ 10 - 1 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ไม่ได้ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

บริษัท ก และบริษัท ข

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

หน่วย : บาท

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	1,236,000	600,000			1,836,000
รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข	64,000		(2) 64,000		
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุน)	(900,000)	(500,000)	(6) 8,000		(1,408,000)
M.I.					
- หุ้นสามัญ (80,000 x 10%)			(4) 8,000		(8,000)
- หุ้นบุริมสิทธิ (20,000 x 100%)			(5) 20,000		(20,000)
กำไรสุทธิ	400,000	100,000			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			400,000
เงินปันผลจ่าย					
บริษัท ก	(200,000)				(200,000)
บริษัท ข					
หุ้นสามัญ		(40,000)	(2) 36,000		
หุ้นบุริมสิทธิ		(20,000)	(4) 4,000		
หุ้นบุริมสิทธิ			(5) 20,000		
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	800,000	360,000			800,000

งบดุล					
สินทรัพย์อื่น	2,581,000	1,200,000			3,781,000
เงินลงทุนในบริษัท ข (หุ้นสามัญ)	819,000			(2) 28,000	
				(3) 719,000	
ค่าความนิยม			(3) 80,000	(6) 8,000	72,000
	3,400,000	1,200,000			3,853,000
หนี้สินอื่น	400,000	160,000			560,000

(ต่อ)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
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			800,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(1) 210,000	
หุ้นบุริมสิทธิ - 1 ม.ค.				(3) 79,000	
หุ้นสามัญ - 1 ม.ค.				(4) 4,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,400,000	1,200,000			293,000
					3,853,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของการบันทึกรายการ
ในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข 10,000

หุ้นบุริมสิทธิ - บริษัท ข 200,000

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นบุริมสิทธิ 210,000

โอนหุ้นบุริมสิทธิไปให้ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันต้นปี
210,000 บาท (2,000 หุ้น x 105 บาท) สูงกว่ามูลค่าหุ้นอยู่ 10,000 บาท ส่วนเกินที่เกิดขึ้นนำไป
ปรับลดกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ข

(2) รายได้จากบริษัท ข 64,000

เงินปันผล - หุ้นสามัญ 36,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 28,000

ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้มียอด ณ วันต้นปีที่ทำงาน

(3)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	310,000	
	หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000	
	ส่วนเกินทุน	80,000	
	ค่าความนิยม	80,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข		791,000
	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นบุริมสิทธิ		79,000
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ บันทึกค่าความนิยมและบันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย		
(4)	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ - หุ้นบุริมสิทธิ	8,000	
	เงินปันผล - หุ้นสามัญ		4,000
	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นสามัญ		4,000
	บันทึกกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและเงินปันผลหุ้นสามัญ		
(5)	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ - หุ้นบุริมสิทธิ		20,000
	เงินปันผล - หุ้นบุริมสิทธิ		20,000
	บันทึกกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยและเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ		
(6)	ค่าใช้จ่าย		8,000
	ค่าความนิยม		8,000
	ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

การซื้อหุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ก่อให้เกิดการไถ่ถอนหุ้นโดยอนุมาณเมื่อพิจารณาในแง่ของกิจการรวม ทั้งที่ตามความเป็นจริง เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นบุริมสิทธิก็ยังคงปรากฏเป็นยอดคงเหลือในสมุดบัญชีแต่ละแห่ง

หากบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บริษัทใหญ่จะต้องปรับบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิให้แสดงราคาตามบัญชี ณ วันที่ซื้อหุ้นและนำผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายซื้อและราคาตามบัญชีไปปรับปรุงบัญชีส่วนเกินทุน การลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะใช้วิธีราคาตามบัญชี (Book value) ไม่ใช่วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสีย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554 : 380)

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยถูกอนุมาณว่าไถ่ถอน ตัวอย่างที่ 10 - 4 จากข้อมูลตามตัวอย่างที่ 10-3 สมมติว่าบริษัท ข มีผลขาดทุนสุทธิ 80,000 บาท ในปี 25X3 และไม่มีการจ่ายเงินปันผล ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลงจาก 1,040,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม

25X2 เหลือ 960,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 เงินลงทุน 90% ในบริษัท ข ณ วันสิ้นปี 25X2 ลดลงจาก 819,000 บาทเหลือ 721,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25X3 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 25X3	<u>98,000</u>

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 สามารถคำนวณได้ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3	960,000 บาท
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ [2,000 หุ้น × ราคาไถ่ถอนคืน 105 บาทต่อหุ้น + เงินปันผลคงค้าง 10 บาทต่อหุ้น]	<u>230,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3	730,000
ส่วนได้เสียของหุ้นสามัญ	<u>90%</u>
ส่วนได้เสียของบริษัท ก	657,000
บวก : ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย (80,000 – 16,000)	<u>64,000</u>
เงินลงทุนในบริษัท ก	<u>721,000</u>

ในวันที่ 1 มกราคม 25X4 เนื่องจากราคาหุ้นบุริมสิทธิมีแนวโน้มตกต่ำลง บริษัท ก จึงเข้าไปซื้อหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข จำนวน 1,600 หุ้น (อัตราส่วนได้เสีย 80%) ในราคา 100 บาทต่อหุ้น ราคาที่จ่ายซื้อ 160,000 บาท ต่ำกว่าราคาตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิ 184,000 บาท (230,000 × 80%) บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิในบริษัท ข ดังนี้

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

ปรับปรุงบัญชีส่วนเกินทุนเพื่อให้บัญชีเงินลงทุนแสดงราคาตามบัญชี

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิประจำปี 25X4 เท่ากับ 40,000 บาท แต่ไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผลในปี 25X4 บริษัท ก จะบันทึกการลงทุนระหว่างปี 25X4 ดังนี้

เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	160,000
--------------------------------------	---------

รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข 160,000
บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นบุริมสิทธิ

บันทึก 80% ของการเพิ่มขึ้นในเงินปันผลคงค้างของบริษัท ข 20,000 บาท
เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท ข 10,000
รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข 10,000

บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของหุ้นสามัญหักด้วยค่าความนิยมตัดจำหน่าย
[(กำไรสุทธิ 40,000 บาทหักด้วยเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ 20,000 บาท) \times 90%] - ค่าความนิยม
ตัดบัญชี 8,000 บาท

สรุปส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญและส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ และยอดคงเหลือของบัญชี
เงินลงทุนของบริษัท ก ณ สิ้นปี 25X4 มีดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม (960,000 ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 บวกกำไรสุทธิของปี 25X4 40,000 บาท)	1,000,000 บาท
หัก : ส่วนผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ [2,000 หุ้น \times (ราคาไถ่คืน 105 บาทต่อ หุ้น + เงินปันผลคงค้าง 20 บาทต่อหุ้น)]	<u>250,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>750,000</u>

บัญชีเงินลงทุนของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ (ส่วนผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 250,000 \times 80%) 200,000 บาท
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ (ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ 750,000 \times 90%
+ ค่าความนิยมที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี 56,000 บาท) 731,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25X4 ในตัวอย่างนี้
จะคล้ายกับตัวอย่างก่อน ยกเว้นรายการที่เกี่ยวกับการลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

ตารางที่ 10 - 2 บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ส่วนได้เสีย 90% บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น
บุริมสิทธิของบริษัทย่อย

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

หน่วย : บาท

	บริษัท		ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	1,380,000	56,000			1,940,000
รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข	10,000		(3) 10,000		
รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	16,000		(1) 16,000		
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุน)	(1,166,000)	(520,000)	(7) 8,000		(1,694,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ					
-หุ้นสามัญ (20,000 × 10%)			(5) 2,000		(2,000)
-หุ้นบุริมสิทธิ (20,000 × 20%)			(6) 4,000		(4,000)
กำไรสุทธิ					
งบกำไรสะสม	240,000	40,000			240,000
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก					
บริษัท ข	900,000				900,000
กำไรสุทธิ		280,000	(2) 30,000		
เงินปันผลจ่าย			(4) 250,000		
บริษัท ก	240,000	40,000			240,000
บริษัท ข	(140,000)				(140,000)
หุ้นสามัญ					
หุ้นบุริมสิทธิ					
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	1,000,000	320,000			1,000,000
งบดุล					
สินทรัพย์อื่น	2,669,000	1,200,000			3,869,000
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ	200,000			(1) 16,000	
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	731,000			(2) 184,000	
				(3) 10,000	
ค่าความนิยม				(4) 721,000	56,000
รวมสินทรัพย์	3,600,000	1,200,000	(4) 64,000	(7) 8,000	3,925,000
	บริษัท	บริษัท	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
	ก	ข	เดบิต	เครดิต	
หนี้สินอื่น	376,000	200,000			576,000
หุ้นบุริมสิทธิ		200,000			

หุ้นสามัญ	2,000,000	400,000	(2)200,000		2,000,000
ส่วนเกินทุน	224,000	80,000	(4) 400,000		224,000
กำไรสะสม	1,000,000	320,000	(4) 80,000	(2) 46,000	1,000,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(6) 4,000	
หุ้นบุริมสิทธิ - 1 ม.ค.				(4) 73,000	
หุ้นสามัญ - 1 ม.ค.				(5) 2,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					125,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,600,000	1,200,000			3,920,000

- (1) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิให้มียอด ณ วันต้นปี
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ
- (3) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้มียอด ณ วันต้นปี
- (4) ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข
- (5) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นสามัญ
- (6) บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นบุริมสิทธิ
- (7) ตัดจำหน่ายค่าความนิยม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ แสดงในรูปของการบันทึกรายการ
ในสมุดรายวัน ได้ดังนี้

(1) รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข	16,000	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ		16,000

ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิให้มียอด ณ วันต้นปี

(2) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	30,000	
หุ้นบุริมสิทธิ - บริษัท ข	200,000	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข		184,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นบุริมสิทธิ - 1 ม.ค.		46,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิกับส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันต้นปี กำไรสะสม
ต้นปีบริษัท ข ลดลงเท่ากับ (ส่วนเกินของราคาไถ่คืน 5 บาทต่อหุ้น + เงินปันผลคงค้าง 10 บาท
ต่อหุ้น) x 2,000 หุ้น

รายการที่ (1) เป็นการลดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ ให้มียอด ณ วันต้นปี 1 มกราคม 25X4 184,000 บาท รายการที่ (2) เป็นการตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิกับบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 รายการนี้ทำให้เกิดส่วนเกินของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี

(3) รายได้จากหุ้นสามัญของบริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ข		10,000
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้มียอด ณ วันต้นปี		
(4) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	250,000	
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000	
ส่วนเกินทุน	80,000	
ค่าความนิยม	64,000	
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ข		721,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นสามัญ 1 ม.ค.		73,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญกับส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข		
(5) ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ - หุ้นสามัญ	2,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นสามัญ 1 ม.ค.		2,000
บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นสามัญ		
(6) ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ - หุ้นบุริมสิทธิ	4,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย - หุ้นบุริมสิทธิ 1 ม.ค.		4,000
บันทึกกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นบุริมสิทธิ		
(7) ค่าใช้จ่าย	8,000	
ค่าความนิยม		8,000
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		
รายการที่ (3) , (4) และ (5) คือการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นสามัญ		

กระดาษทำการแสดงให้เห็นว่ากำไรสุทธิของบริษัท ก เท่ากับกำไรสุทธิรวมและส่วนของผู้ถือหุ้นเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นรวม ความเท่ากันเกิดขึ้นเนื่องจากบริษัท ก บันทึกรายการ

เพื่อปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิให้เท่ากับส่วนของทุน ณ วันที่ซื้อและเงินปันผลที่บริษัท ข ยังไม่ได้จ่ายสำหรับหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสม

การบันทึกเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิด้วยราคาทุน

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชี บัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะมี ยอดคงเหลือ 160,000 บาทตามราคาทุน จนถึงปี 25X4 และไม่มีการรับรู้รายได้จากหุ้นบุริมสิทธิ ในกรณีนี้กระดาศทำการจะต้องบันทึกรายการตัดจำหน่ายบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและบัญชีทุน ดังนี้

กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	30,000	
หุ้นบุริมสิทธิ - บริษัท ข	200,000	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข		160,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นบุริมสิทธิบริษัท ข		46,000
ส่วนเกินทุน - บริษัท ก		24,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นบุริมสิทธิ บันทึกส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี (20% x ราคาตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันต้นปี 230,000 บาท) และปรับปรุง ส่วนเกินทุนของบริษัท ก สำหรับผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายและราคาตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิ

เปรียบเทียบวิธีราคาทุนและการไถ่ถอนโดยอนุमान

งบการเงินรวมจะเหมือนกันไม่ว่าบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะแสดงตามราคาทุน เริ่มต้นหรือถูกปรับปรุงเป็นราคาตามบัญชีในสมุดของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม ถ้าบริษัทใหญ่ปรับปรุง บัญชีส่วนเกินทุนในสมุดบัญชีด้วยผลต่างระหว่างมูลค่าหุ้นและราคาจ่ายซื้อสำหรับหุ้นบุริมสิทธิของ บริษัทย่อยที่อนุमानว่าไถ่ถอน รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาศทำการก็ไม่ต้องปรับปรุง ส่วนเกินทุน ภายใต้วิธีราคาทุน การปรับปรุงบัญชีส่วนเกินทุนในกระดาศทำการจำเป็นต้องทำ ทุกครั้งที่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจัดทำงบการเงินรวม (ขวัญสกุล เต็งอำนาจ, 2546 : 378)

10.3 บริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวม

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (สภาวิชาชีพ, 2552 ค : ออนไลน์) เรื่องกำไรต่อหุ้น กำหนดว่าทุกกิจการต้องคำนวณและรายงานกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (Basic earning per share) และกำไรต่อหุ้นที่ปรับลด (Diluted earning per share) กิจการที่มาร่วมกันต้องเปิดเผยกำไรต่อหุ้นในแง่ของงบการเงินรวม กำไรขาดทุนและกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ที่คำนวณภายใต้วิธีส่วนได้เสีย จะเท่ากับกำไรขาดทุนรวมและกำไรต่อหุ้นรวม ขั้นตอนในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ จะขึ้นอยู่กับโครงสร้างเงินทุนของบริษัทย่อยหากบริษัทย่อยไม่มีตราสารปรับลดที่จะเกิดขึ้น (Potentially dilutive securities) กระบวนการคำนวณกำไรต่อหุ้นรวมจะเหมือนกับการคำนวณกำไรต่อหุ้นของกิจการที่ดำเนินงานโดยอิสระ แต่ถ้าหากบริษัทย่อยมีตราสารปรับลดที่จะเกิดขึ้น ซึ่งออกจำหน่ายแล้ว บริษัทใหญ่จะต้องนำการปรับลดที่เกิดขึ้นมาคำนวณกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดด้วย

การคำนวณกำไรต่อหุ้นรวมจะเหมือนกับการคำนวณกำไรต่อหุ้นของกิจการที่ดำเนินงานโดยอิสระ (สมมติว่าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย) รายการปรับปรุงเพื่อคำนวณกำไรต่อหุ้นจะขึ้นอยู่กับประเด็นว่าบริษัทย่อยมีตราสารปรับลดที่แปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อยหรือบริษัทใหญ่บ้างหรือไม่ ถ้าตราสารนั้นสามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อยได้ การปรับลดจะแสดงอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อย ซึ่งจะนำไปใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ (หรือกำไรต่อหุ้นรวม) อีกกรณีหนึ่ง ถ้าตราสารนั้นสามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ได้ ตราสารดังกล่าวจะถือเป็นตราสารปรับลดของบริษัทใหญ่และจะนำไปรวมเพื่อคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่โดยตรงในกรณีหลังนี้การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ ไม่ต้องนำคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อยเข้ามา รวมด้วย รูปแบบทั่วไป (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

ตารางที่ 10 – 3 การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทใหญ่

	บริษัทย่อยไม่มี ตราสารปรับลด ออกจำหน่าย	บริษัทย่อยมีตรา สารปรับลดและ แปลงเป็นหุ้น สามัญของบริษัท ย่อยได้	บริษัทย่อยมีตรา สารปรับลดและ แปลงเป็นหุ้นสามัญ ของบริษัทใหญ่ได้
ตัวเลขเป็นเงินบาท (฿)			
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	฿๕๕	฿๕๕	฿๕๕
บวก : ปรับปรุงสำหรับตราสารปรับลดของบริษัทใหญ่	+฿	+฿	+฿
บวก : ปรับปรุงสำหรับตราสารปรับลดของบริษัทย่อยที่ แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	-	-	-
หัก : ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรสุทธิ ที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อย	-	-	-

บวก : ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรปรับลดของบริษัทย่อย	NA	+B	NA
กำไรปรับลดของบริษัทใหญ่ = ก	<u>BBB</u>	<u>BBB</u>	<u>BBB</u>
ตัวส่วนเป็นจำนวนหุ้น (Y)			
หุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ออกจำหน่ายแล้ว	YYY	YYY	YYY
บวก : จำนวนหุ้นของบริษัทย่อยที่ปรับลดแล้ว	+Y	+Y	+Y
บวก : จำนวนหุ้นของบริษัทย่อยที่ปรับลดแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	-	-	-
หุ้นสามัญของบริษัทใหญ่และหุ้นสามัญเทียบเท่า = ข	<u>YYY</u>	<u>YYY</u>	<u>YYY</u>
บริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นปรับลดรวม	ก/ข	ก/ข	ก/ข

ตราสารปรับลดลงของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นของบริษัทย่อย

ช่องที่สองของตาราง 10 - 3 สรุปการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่เมื่อตราสารปรับลดที่เกิดขึ้นแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย กำไรปรับลดของบริษัทใหญ่ (ตัวเศษในการคำนวณกำไรต่อหุ้น) จะถูกคำนวณโดยการนำส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อย (Parent's equity in subsidiary realized income) ไปหักออกและแทนที่ด้วยส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรที่ปรับลดลงของบริษัทย่อย

ส่วนได้เสียในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อยคืออัตราส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรของบริษัทย่อยที่ปรับปรุงด้วยผลกระทบของกำไรระหว่างบริษัทจากการขายแบบ Upstream และกำไรหรือขาดทุนจากการอนุมานว่าไถ่ถอน (Constructive gains or losses) ของบริษัทย่อย (สภาวิชาชีพ, 2552 ง : หน้า 394)

กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัทย่อยจะนำมาใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัทใหญ่ ดังนั้นการคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับบริษัทย่อยเป็นขั้นตอนแรกที่ต้องทำในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดลงของบริษัทย่อยนั้นจะต้องนำกำไรของบริษัทย่อยที่ยังไม่เกิดขึ้นไปหักออกและนำกำไรหรือขาดทุนที่อนุมานว่าไถ่ถอนของบริษัทย่อยมารวม หลังจากคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทย่อยเสร็จแล้วจะนำกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อยไปใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ทำได้โดยการแทนค่า “ส่วนของบริษัทใหญ่ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อย” ด้วย “ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรปรับลดลงของบริษัทย่อย” ส่วนของบริษัทใหญ่ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อยคำนวณโดยการคูณจำนวนหุ้นของบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ด้วยกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทย่อย การแทนที่ดังกล่าวเป็นการจัดสรรกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัทย่อยเพื่อนำเสนอผู้ถือหุ้นสามัญสำหรับกำไรต่อหุ้นจากตราสารที่ปรับลดที่เกิดขึ้น (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

ตราสารปรับลดของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นของบริษัทใหญ่

หุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ (ตัวส่วนของการคำนวณกำไรต่อหุ้น) ที่แสดงอยู่ในช่องที่ 1 และ 2 ของตารางที่ 10 - 3 จะมีค่าเท่ากัน แต่จะมีค่าเพิ่มขึ้นในช่องที่ 3 เนื่องจากต้องนำตราสารของบริษัทย่อยที่แปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่มารวมด้วย การปรับปรุงในช่องที่ 3 เป็นสิ่งจำเป็นเมื่อตราสารปรับลดที่เกิดขึ้นของบริษัทย่อยจะแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกำไรที่กระจายให้กับตราสารเหล่านี้ภายใต้ If - Converted method จะต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรปรับลดของบริษัทใหญ่ ดังนั้นในช่องที่ 3 ของตารางที่ 10 - 3 จึงต้องรวม “รายการปรับปรุงสำหรับตราสารปรับลดของบริษัทย่อยที่แปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่” ไว้ด้วย ซึ่งรายการดังกล่าวไม่ต้องนำมาปรับปรุงหากบริษัทย่อยไม่มีตราสารปรับลดที่เกิดขึ้น (ช่องที่ 1) และเมื่อตราสารแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย (ช่องที่ 2)

10.4 บริษัทย่อยที่มีหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ

ตัวอย่างที่ 10-5 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงและออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เป็นเงิน 328,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในวันนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัททั้งสองประกอบด้วยรายการต่าง ๆ ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 5 บาท ออกจำหน่าย และอยู่ในมือผู้ถือหุ้น 200,000 บาท	1,000,000	
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ออกจำหน่าย 20,000 หุ้น		200,000
หุ้นบุริมสิทธิ 10% ชนิดสะสมและแปลงสภาพมูลค่าหุ้นละ 100 บาท ออกจำหน่ายและอยู่ในมือผู้ถือหุ้น 1,000 หุ้น		100,000
กำไรสะสม	<u>500,000</u>	<u>120,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,500,000</u>	<u>420,000</u>

ระหว่างปี 25X3 บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิ 50,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 25,000 บาท โดยแบ่งจ่ายให้หุ้นบุริมสิทธิ 10,000 บาทและให้หุ้นสามัญ 15,000 บาท กำไรสุทธิของบริษัท ก สำหรับปี 25X3 เท่ากับ 186,000 บาท ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

รายได้จากการดำเนินงานโดยอิสระ	150,000 บาท
รายได้จากบริษัท ข [(กำไรสุทธิ 50,000 บาท - กำไรส่วนแบ่งให้หุ้นบุริมสิทธิ 10,000 บาท) × 90%]	<u>36,000</u>
กำไรสุทธิของบริษัท ก	<u>186,000</u>

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย

สมมติว่าหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัท ข จำนวน 12,000 หุ้น และบริษัททั้งสองไม่มีตราสารปรับลดอื่นออกจำหน่าย กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัท ข เท่ากับ 1.5625 บาท [กำไร 50,000 ÷ (หุ้นสามัญ 20,000 หุ้น บวกหุ้นปรับลด 12,000 หุ้น) กำไรต่อหุ้นปรับลดลงของบริษัท ก เท่ากับ 0.89 บาท] ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

กำไรสุทธิของบริษัท ก (เท่ากับกำไรของผู้ถือหุ้นสามัญ)	186,000 บาท
แพนค่าด้วยส่วนได้เสียของบริษัท ก ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว (40,000 × 90%)	(36,000)
ด้วยส่วนได้เสียของบริษัท ก ในกำไรที่ปรับลดบริษัท ข (18,000 หุ้น ของบริษัท ข × กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัท ข 1.5625)	<u>28,125</u>
กำไรปรับลดของบริษัทใหญ่ = ก	<u>178,125</u>
จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว = ข	<u>200,000</u>
กำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัท ก = ก ÷ ข	<u>0.89</u>

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

สมมติว่าหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ได้ 24,000 หุ้นและบริษัททั้งสองไม่มีตราสารปรับลดอื่นออกจำหน่าย กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัทย่อย (ไม่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่) เท่ากับ 2 บาทต่อหุ้น (กำไร 40,000 บาท ต่อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่าย 20,000 หุ้น) เนื่องจากหุ้นบุริมสิทธิมิใช่ตราสารปรับลดของบริษัทย่อย การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัท ก คำนวณได้ดังนี้

กำไรสุทธิบริษัท ก (เท่ากับกำไรของผู้ถือหุ้นสามัญ)	186,000 บาท
บวก : กำไรของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย (สมมติว่ามีการแปลงสภาพ)	<u>10,000</u>
กำไรปรับลดของบริษัทใหญ่ = ก	<u>196,000</u>
จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว	200,000
บวก : หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพของบริษัท ข	<u>24,000</u>
หุ้นสามัญของบริษัท ก และหุ้นสามัญเทียบเท่า = ข	<u>224,000</u>
กำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัท ก = ก ÷ ข	<u>0.875</u>

กำไรที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจะนำมาบวกกลับกำไรสุทธิของบริษัท ก เนื่องจากไม่มีการจัดสรรกำไรให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิเพราะถือว่าแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัท ก แล้ว

บริษัทย่อยมีสิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพ

ตัวอย่างที่ 10-6 บริษัท ก มีกำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ 1,500,000 บาทสำหรับปี 25X3 และมีกำไรจากบริษัท ข 300,000 บาท บริษัท ก มีอัตราส่วนได้เสียในบริษัท ข 80% กำไร 300,000 บาทของบริษัท ข ประกอบด้วย 80% ของกำไรสุทธิ 450,000 บาทสำหรับปี 25X3 หัก 80% ของกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการซื้อที่ดินจากบริษัท ข 50,000 บาท หัก ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงเกินกว่าราคาตามบัญชีตัดจำหน่าย 20,000 บาท ส่วนเกิน 20,000 บาทนี้กระจายให้กับสิทธิบัตรที่ไม่เคยมีการรับรู้มาก่อนหุ้นของทั้งสองบริษัทที่ออกจำหน่ายแล้วตลอดปี 25X3 มีดังนี้

บริษัท ก	หุ้นสามัญ 1,000,000 หุ้น
บริษัท ข	หุ้นสามัญ 400,000 หุ้น
	สิทธิซื้อหุ้น 60,000 หุ้น ซื้อหุ้นได้ในราคาหุ้นละ 10 บาท
	(ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญหุ้นละ 15 บาท)
	หุ้นกู้แปลงสภาพ 7% มูลค่าที่ออกจำหน่ายแล้ว 1,000,000 บาท
	แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 80,000 หุ้น

10.5 สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย

สมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อยได้ ตารางที่ 10 - 4 แสดงการคำนวณกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัทย่อย ภายใต้วิธีซื้อหุ้นคืนสำหรับสิทธิซื้อหุ้น (Options and warrants) ผลกระทบของสิทธิซื้อหุ้นต่อกำไรต่อหุ้นคือการปรับลดกำไรต่อหุ้นเมื่อราคาตลาดของหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยสูงกว่าราคาใช้สิทธิซื้อหุ้น ถ้าผู้ถือหุ้นที่ได้รับสิทธิซื้อหุ้นจากบริษัท ข ใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญจากบริษัท ข 60,000 หุ้นในราคาหุ้นละ 10 บาท บริษัท ข จะได้รับเงินสด 600,000 บาท ภายใต้วิธีหุ้นซื้อคืนนั้นจะสมมติว่าบริษัท ข นำเงินสดที่ได้รับไปซื้อหุ้นของตน 40,000 หุ้น กลับคืนมา (600,000 - ราคาตลาดเฉลี่ยหุ้นละ 15 บาท) การใช้สิทธิซื้อหุ้นและการซื้อหุ้นกลับคืนมาทำให้หุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข เพิ่มขึ้น 20,000 หุ้นซึ่งจะนำไปใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้น ดังนี้

ตารางที่ 10 – 4 การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อย

	กำไรต่อหุ้นปรับ ลดของบริษัท ข
กำไรของบริษัท ข ที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	450,000
หัก : กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายที่ดิน	(50,000)
บวก : ดอกเบี้ยจ่ายสมมติว่าหุ้นกู้ของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ ของบริษัทย่อย $(1,000,000 \times 7\% \times \text{สิทธิหลังภาษี } 66\%)$	<u>46,200</u>
กำไรที่ปรับปรุงแล้วของบริษัทย่อย = ก	<u>446,000</u>
จำนวนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข	400,000
จำนวนหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นผลมาจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น [60,000 หุ้น – (เงินสดที่ได้รับ 600,000 บาทจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น ÷ ราคาตลาดหุ้นละ 15 บาท)]	20,000
จำนวนหุ้นเพิ่มขึ้นโดยสมมติว่าหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย	<u>80,000</u>
จำนวนหุ้นที่ปรับลดของบริษัท ข = ข	<u>500,000</u>
กำไรต่อหุ้นบริษัท ข = ก ÷ ข	<u>0.8924 บาท</u>

ดอกเบี้ยของหุ้นกู้แปลงสภาพจะต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของ
บริษัท ข ภายใต้ If – Converted method การคำนวณได้รวมดอกเบี้ยสิทธิหลังภาษี 46,200 บาท
ไว้ในกำไรที่ปรับลดของบริษัท ข และรวมหุ้น 80,000 หุ้นที่เกิดจากการแปลงสภาพเข้าไว้ใน
การคำนวณหุ้นสามัญที่ปรับลดด้วย

การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัท ก จะต้องรวมกำไรต่อหุ้นปรับลดบริษัท ข
0.8924 บาท ไว้ด้วย ตารางที่ 10 – 5 แสดงการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัท ก

ตารางที่ 10 – 5 การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ – การปรับลดเกี่ยวข้องกับหุ้นของบริษัทย่อย

	กำไรต่อหุ้นปรับ ลดของบริษัท ก
กำไรของบริษัท ก ที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	1,800,000
แทนค่าส่วนได้เสียของบริษัท ก ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของของบริษัท ข $[(450,000 - \text{กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น } 50,000) \times 80\%]$ ด้วยส่วนได้เสีย ของบริษัท ก ในกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัท ข	(320,000)

(320,000 หุ้น × กำไรต่อหุ้นปรับลดลงของบริษัท ข 0.8924 บาท)	<u>285,568</u>
กำไรที่ปรับปรุงแล้วของบริษัทใหญ่ = ก	<u>1,765,568</u>
จำนวนหุ้นสามัญที่อยู่ในมือของผู้ถือหุ้นของบริษัท ก	1,000,000
กำไรต่อหุ้นบริษัท ก = ก ÷ ข	<u>1.7656 บาท</u>

ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัท ก ได้แทนที่ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ก ในกำไรที่เกิดขึ้นแล้วของบริษัท ข (320,000 บาท) ด้วยส่วนของบริษัท ก ในกำไรที่ปรับลดลงแล้วของบริษัท ข (285,568 บาท) การแทนค่าดังกล่าวทำให้กำไรปรับลดลงของบริษัท ก ลดลง 34,432 บาท การปรับลดนี้มีผลมาจากการจัดสรรกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว 40,000 บาทของบริษัท ข บวกผลกระทบของดอกเบี้ยสุทธิหลังภาษีที่เป็นผลมาจากหุ้นกู้ได้แปลงสภาพเป็นผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ข สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพนอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงเพียงแค่หุ้นสามัญของบริษัท ข เท่านั้น

สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

ตารางที่ 10 – 6 แสดงการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดลงของบริษัทใหญ่ภายใต้ข้อสมมติว่าสิทธิซื้อหุ้นสามัญของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ 60,000 หุ้นและหุ้นกู้ของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ 80,000 หุ้น ภายใต้ข้อสมมติ ไม่จำเป็นต้องนำกำไรต่อหุ้นที่ปรับลดลงของบริษัทย่อยมาใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่เนื่องจากจะใช้เพียงกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อยในการคำนวณกำไรแทนที่เมื่อตราสารปรับลดลงของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย ตามตัวอย่างนี้ตราสารปรับลดลงของบริษัทย่อยแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ดังนั้นจึงคำนวณแค่กำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่เท่านั้น

ตารางที่ 10 – 6 การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดลงของบริษัทใหญ่ - การปรับลดเกี่ยวกับหุ้นของบริษัทใหญ่

	กำไรต่อหุ้นปรับ
	ลดลงของบริษัท ก

กำไรของบริษัท ก ที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	1,800,000
บวก : ดอกเบี้ยจ่ายหลังภาษีโดยสมมติว่าหุ้นกู้ของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็น	
หุ้นของบริษัทใหญ่ (1,000,000 × 7% × สิทธิหลังภาษี 66%)	<u>46,200</u>
กำไรที่ปรับปรุงแล้วของบริษัทใหญ่ = ก	<u>1,846,200</u>
จำนวนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ก	1,000,000
จำนวนหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นผลมาจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นแปลงเป็นหุ้นสามัญของ	

บริษัทใหญ่ [60,000 หุ้น – (เงินสดที่ได้รับ 600,000 บาทจากการใช้สิทธิ ซื้อหุ้น ÷ ราคาตลาดหุ้นละ 15 บาท)]	20,000
จำนวนหุ้นเพิ่มขึ้นโดยสมมติว่าหุ้นกู้ของบริษัทย่อยแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ ของบริษัทใหญ่	<u>80,000</u>
จำนวนหุ้นที่ปรับปรุงของบริษัท ก = ข	<u>1,100,000</u>
กำไรต่อหุ้นบริษัทใหญ่ = ก ÷ ข	<u>1.6784 บาท</u>

10.6 สรุป

เมื่อพิจารณาในแง่ของงบการเงินรวม ตัวเงินรับจะแสดงในงบดุลรวมก็ต่อเมื่อเป็นตัวเงินรับที่ได้รับจากหน่วยงานภายนอกเท่านั้น ตัวเงินรับที่ออกให้กับบริษัทในกลุ่มกิจการต้องตัดออกไปในกระดาษทำการ ยกเว้นกิจการนำตัวเงินรับไปขายลดต่อให้กับบุคคลภายนอก

เมื่อโครงการส่วนของทุนของบริษัทย่อยหรือส่วนของทุนของผู้ลงทุนมีหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนของทุนและรายได้ของบริษัทย่อยจะจัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิตามชนิดของหุ้นที่ออก หลังจากนั้นจึงจัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นสามัญ ถ้าบริษัทใหญ่ไม่ได้ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย รายได้ของหุ้นบุริมสิทธิและส่วนของหุ้นบุริมสิทธิจะตกเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย แต่ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยและเมื่อพิจารณาในแง่ของงบการเงินรวม ถือว่าหุ้นดังกล่าวถูกไถ่ถอน

การคำนวณกำไรต่อหุ้นรวมและกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่จะเหมือนกัน และขั้นตอนที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่สามารถนำไปใช้กับการบัญชีของผู้ลงทุนภายใต้วิธีส่วนได้เสีย ความสัมพันธ์ของบริษัทใหญ่ (ผู้ลงทุน) จะไม่มีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรต่อหุ้นหากบริษัทย่อย (ผู้ลงทุน) ไม่มีตราสารปรับลดที่เกิดขึ้นและออกจำหน่ายแล้ว เมื่อบริษัทย่อยมีตราสารปรับลดที่เกิดขึ้นและออกจำหน่ายแล้ว การคำนวณเพื่อปรับปรุงกำไรต่อหุ้นจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับเงื่อนไขว่าตราสารปรับลดของบริษัทย่อยจะแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อยหรือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

แบบฝึกหัดบทที่ 10

1. บริษัท เยาวภา จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท โอบาร จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ในราคา 260,000 บาท ณ วันซื้อหุ้น บริษัท โอบาร จำกัด มีหุ้นสามัญและกำไรสะสม 250,000 บาท และ 500,000 บาทตามลำดับ ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อกระจายให้กับอาคารของบริษัทโอบารที่มีราคาต่ำไป อาคารมีอายุการใช้งานเหลืออยู่อีก 5 ปี นับจากวันซื้อหุ้น ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัททั้งสองสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4

บริษัท เยาวภา จำกัด บริษัท โอบาร จำกัด

งบกำไรขาดทุน

ขาย	450,000	310,000
ดอกเบี้ยรับ		1,675
รายได้จากบริษัทย่อย	59,914	
ต้นทุนสินค้าขาย	(300,000)	(200,000)
ค่าเสื่อมราคา	(40,000)	(20,000)
ดอกเบี้ยจ่าย	(1,534)	
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	(21,380)	(11,675)
กำไรสุทธิ	<u>14,700</u>	<u>80,000</u>

งบกำไรสะสม

กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X4	30,000	150,000
กำไรสุทธิ	14,700	80,000
เงินปันผลจ่าย	(100,000)	(300,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X4	<u>347,000</u>	<u>200,000</u>

งบดุล

เงินสด	151,484	160,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	150,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทโอบาร	68,516	
เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทเยาวภา (สุทธิ)		18,350
อาคาร (สุทธิ)	90,000	71,650
ที่ดิน	<u>100,000</u>	<u>700,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>810,000</u>	<u>470,000</u>
เจ้าหนี้	23,804	

ตัวเงินจ่าย	20,000	
หุ้นกู้ (สุทธิ)	19,196	
หุ้นสามัญ	400,000	250,000
กำไรสะสม	<u>347,000</u>	<u>200,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>470,000</u>	<u>810,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท เยาวภา จำกัด ออกจำหน่ายหุ้นกู้มูลค่า 20,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 7% อายุ 10 ปี ในราคาต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้จ่ายดอกเบี้ยในวันที่ 31 ธันวาคม บริษัท โอฬาร จำกัด ซื้อหุ้นกู้ ที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท เยาวภา จำกัด จากตลาดหลักทรัพย์ ในวันที่ 1 มกราคม 25X3 เป็นเงิน 17,800 บาท หุ้นกู้มีราคาตามบัญชี ณ วันนั้น 18,928 บาท

2. บริษัท เยาวภา จำกัด กู้ยืมเงินจากบริษัทย่อย 20,000 บาท เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 โดยออกเป็นตั๋วสัญญาใช้เงิน ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 บริษัทย่อยได้นำตัวรับเงินไปขายลดกับบุคคลภายนอกและได้เครดิตบัญชีตัวรับเงินออกไป

ให้ทำ

ก) แสดงการคำนวณรายได้จากบริษัทย่อยและยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัท โอฬาร จำกัด ที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัท เยาวภา จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

ข) กระจายทำการสำหรับงบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัท เยาวภา จำกัด และบริษัทย่อย

2. บริษัท อัญชัญ จำกัด ซื้อ 75% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว และ 25% ของหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท จรรยา จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X7 โดยจ่ายซื้อในราคา 150,000 บาท และ 13,000 บาท ตามลำดับ ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของหุ้นสามัญจะกระจายให้กับอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ไม่มีเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิคงค้าง ณ วันซื้อหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทจรรยาที่ปรากฏ ณ วันซื้อหุ้นมีดังนี้

หุ้นบุริมสิทธิ (มูลค่าหุ้นละ 25 บาท , 9% ชนิดสะสมและไม่ร่วมรับ)	60,000 บาท
หุ้นสามัญ	125,000 บาท
ส่วนเกินทุน	20,000 บาท
กำไรสะสม	35,000 บาท

สำหรับปี 25X7 บริษัทใหญ่รายงานกำไรสุทธิ 27,000 บาท และไม่มีการจ่ายเงินปันผล ส่วนบริษัทย่อยได้รายงานกำไรสุทธิ 10,000 บาท และจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 3,400 บาท แต่ไม่ได้จ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นสามัญ

ณ วันสิ้นปี 25X8 บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยรายงานกำไรสุทธิ 23,000 บาท และ 12,000 บาท ตามลำดับ บริษัททั้งสองไม่มีการจ่ายเงินปันผล

ให้ทำ

- ก) บันทึกรายได้จากการลงทุนในหุ้นสามัญในบริษัทย่อยสำหรับปี 25X7 และ 25X8
- ข) บันทึกรายได้จากการลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิในบริษัทย่อยสำหรับปี 25X7 และ 25X8
- ค) คำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ปรากฏในงบดุลรวมของปี 25X7
- ง) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของปี 25X7 และ 25X8 ในรูปของสมุดรายวัน

3. บริษัท ก ได้เข้าซื้อบริษัท ข เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยการจ่ายเงินสด 690,000 บาท เพื่อแลกกับ 90% ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ข

ณ วันซื้อหุ้น บริษัท ข มียอดคงเหลือของส่วนของผู้ถือหุ้นดังนี้

หุ้นบุริมสิทธิ 9% ชนิดสะสมและไม่ร่วมรับ

มูลค่าหุ้นละ 20 บาท ออกจำหน่ายแล้วจำหน่าย 10,000 หุ้น 200,000 บาท

หุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาทออกจำหน่ายแล้ว

จำนวน 50,000 หุ้น

500,000 บาท

กำไรสะสม

80,000 บาท

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. จากการวิเคราะห์ทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัท ข วันที่ 1 มกราคม 25X1 พบผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและราคาตลาดดังนี้

- ที่ดินมีราคาทุน 150,000 บาท แต่มีราคาตลาด 170,000 บาท

- อาคารมีราคาตามบัญชี 208,000 บาท แต่มีราคาตลาด 260,000 บาท อาคารมีอายุ

การใช้งานเหลืออีก 13 ปี ไม่มีมูลค่าซาก

- บริษัท ก จะตัดจำหน่ายค่านิยมที่เกิดขึ้นจากการซื้อภายในระยะเวลา 40 ปี

2. ในวันที่ 2 มกราคม 25X1 บริษัท ข ขายอุปกรณ์ที่มีราคาทุน 40,000 บาท และมีราคาตามบัญชี 20,000 บาท ให้กับบริษัท ก ในราคา 30,000 บาท อุปกรณ์มีอายุการใช้งานคงเหลือ 8 ปี

ไม่มีมูลค่าซาก คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

3. ในวันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 บริษัท ก ซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ข มูลค่า 40,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 8% จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 111 ½ บวกดอกเบี้ยค้าง หุ้นกู้นี้เป็นส่วนหนึ่งของหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า 200,000 บาท อายุ 20 ปี หุ้นกู้ได้ถูกขายเมื่อ 8 ½ ปี ก่อนที่บริษัท ก จะเข้ามาซื้อ หุ้นกู้ถูกขายครั้งแรกในราคา 110 บาท จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม

4. ในวันที่ 2 มกราคม 25X2 บริษัท ก ซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท ข จำนวน 2,000 หุ้น จากตลาดหลักทรัพย์ในราคาหุ้น 37,500 บาท ไม่มีเงินปันผลค้าง ณ วันซื้อหุ้น

5. บริษัท ข ขายสินค้าให้กับบริษัท ก 17,000 บาท ในปี 25X1 และ 40,000 บาท ในปี 25X2 บริษัท ข ขายสินค้าในราคา 20% สูงกว่าราคาทุน 30% ของขายสินค้าในปี 25X2 ยังคงรวมเป็นสินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X2 ของบริษัท ก สินค้าคงเหลือ ณ 1 มกราคม 25X2 ของบริษัท ก มีสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข ในปี 25X1 รวมอยู่ด้วย 7,200 บาท (บริษัท ข ยังคงคิดราคาสินค้าโดยบวกกำไร 20% ของราคาทุนเช่นเดิม)

6. ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัท ก ยังเป็นหนี้ที่ซื้อสินค้าจากบริษัท ข ในปี 25X2 อยู่ 4,000 บาท

7. บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิและประกาศจ่ายเงินปันผลระหว่างปี 25X1 และ 25X2 ดังนี้

ปี	กำไรสุทธิ	เงินปันผล	
		หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
25X1	58,000 บาท	18,000 บาท	-0-
25X2	50,000 บาท	18,000 บาท	-0-

ให้ทำ

ก) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชี (ในรูปของสมุดรายวัน) ที่ปรากฏในกระดาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมของ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 และให้แสดงการคำนวณประกอบการกระจายและการตัดจำหน่ายผลต่างด้วย

ข) บันทึกรายการในสมุดรายวันเกี่ยวกับการซื้อหุ้นกู้ของบริษัท ก ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างรับและบันทึกการรับดอกเบี้ย การตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนต่ำของบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ ระหว่างปี 25X1 และ 25X2

ค) บันทึกรายการในสมุดรายวันเกี่ยวกับการรับเงินปันผลและรายได้จากบริษัทย่อยสำหรับปี 25X1 และ 25X2 แสดงการคำนวณประกอบด้วย

ง) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และ 31 ธันวาคม 25X2 ในรูปของสมุดรายวัน

จ) คำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิของปี 25X1 และ 25X2

4. บริษัทพอใจ จำกัด เป็นเจ้าของส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ลูมิน่า จำกัด ตลอดปี 25X8 บริษัทพอใจ จำกัดมีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 20,000 หุ้น บริษัท ลูมิน่า จำกัด มีรายละเอียดของหลักทรัพย์ที่ออกจำหน่ายแล้วดังนี้

- หุ้นสามัญ 10,000 หุ้น
 - สิทธิซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ลูมิน่า จำกัด 2,000 บาท ในราคาหุ้นละ 15 บาท
 - หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ 1,000 หุ้น 10% ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาท หุ้นบุริมสิทธินี้สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัท ลูมิน่า จำกัด ได้
- ข้อมูลรายได้ของบริษัททั้งสองของปี 25X8 มีดังนี้

	บริษัท พอใจ จำกัด	บริษัท ลูมิน่า จำกัด
กำไรจากการดำเนินงานโดยอิสระ	120,000 บาท	55,000 บาท
รายได้จากบริษัท ลูมิน่า จำกัด [กำไรในส่วน ของหุ้นสามัญ 45,000 x 80%] -		
สิทธิบัตรตัดจำหน่าย 6,000 บาท	<u>30,000</u>	
	<u>150,000</u>	<u>55,000</u>

ให้ทำ คำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทพอใจและบริษัทย่อยสำหรับปี 25X8 สมมติว่าราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญบริษัท ลูมิน่า จำกัด เท่ากับ 30 บาทต่อหุ้น

5. บริษัท พาเลส จำกัด มีรายได้จากการดำเนินงานโดยอิสระ 108,000 บาท สำหรับปี 25X3 และมีรายได้จากบริษัท เนชั่น จำกัด 42,000 บาท ซึ่งบริษัท พาเลส จำกัด เป็นเจ้าของหุ้น 70% กำไรสุทธิของบริษัท เนชั่น จำกัด 60,000 บาท ประกอบด้วยกำไรจากการดำเนินงาน 66,000 บาท หักดอกเบี้ยสุทธิหลังภาษี 6,000 บาท ซึ่งเกิดจากหุ้นกู้แปลงสภาพ 10% ตลอดปี 25X3 บริษัทพาเลส จำกัด มีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 100,000 หุ้นและบริษัท เนชั่นมีหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว 50,000 บาท

ให้ทำ

1. คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทพาเลส จำกัด ของปี 25X3 สมมติว่าหุ้นกู้แปลงสภาพของบริษัท เนชั่น จำกัด เป็นหุ้นสามัญของบริษัท เนชั่น จำกัด 10,000 หุ้น
 2. คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัท พาเลส จำกัด ของปี 25X3 สมมติว่าหุ้นกู้แปลงสภาพของบริษัท เนชั่น จำกัด สามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัท พาเลส จำกัด 10,000 หุ้น
6. บริษัท พรรณนิภา จำกัด เป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายและมีสิทธิออกเสียงของบริษัทพรรณี จำกัด ส่วนของหุ้นสามัญของบริษัท พรรณี จำกัด ณ สิ้นปี 25X2 , 25X3 และ 25X4 มีดังนี้ (พันบาท)

	31 ธันวาคม		
	25X2	25X3	25X4
หุ้นบุริมสิทธิ ปันผลหุ้นละ 10 บาท			
มูลค่าหุ้นละ 100 บาทชนิดสะสม ไม่มีเงินปันผลคงค้าง	100	100	100
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 5 บาท	500	500	500
ส่วนเกินทุน	50	50	50
กำไรสะสม	<u>150</u>	<u>200</u>	<u>240</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>800</u>	<u>850</u>	<u>890</u>

บริษัท พรรณนิภา จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท พรรณี จำกัด 90,000 หุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4
บริษัท พรรณนิภา จำกัด ซื้อหุ้นสามัญ 2 ครั้งดังนี้

	วันที่	จำนวนหุ้น	ราคาที่ซื้อ
ครั้งที่ 1	1 มกราคม 25X3	70,000 หุ้น	500,000 บาท
ครั้งที่ 2	1 เมษายน 25X4	20,000 หุ้น	152,000 บาท

บริษัท พรรณี จำกัด มีกำไรสุทธิสำหรับปี 25X4 เท่ากับ 90,000 บาท บริษัททำกำไรได้เฉลี่ยเท่ากันตลอดทั้งปี บริษัทประกาศจ่ายเงินปันผล 12,500 บาท ทุกไตรมาส ในวันที่ 15 มีนาคม 15 มิถุนายน 15 กันยายน และ 15 ธันวาคม ไม่มีรายการหนี้สินระหว่างกัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 และไม่มีรายการระหว่างกันอื่น ๆ อื่นนอกจากเงินปันผล งบการเงินสำหรับบริษัท พรรณนิภา จำกัด และบริษัทพรรณี จำกัด สำหรับปี 25X4 มีดังนี้ (หน่วย : พันบาท)

	บริษัท พรรณนิภา จำกัด	บริษัท พรรณิ จำกัด
งบกำไรขาดทุนรวมและงบกำไรสะสมรวมสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4		
ขาย	1,233	700
รายได้จากบริษัท พรรณิ จำกัด	68	—
ต้นทุนสินค้าขาย	(610)	(400)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(390)	(210)
กำไรสุทธิ	301	90
บวก : กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X4	501	200
หัก : เงินปันผล	(200)	(50)
กำไรสะสม ณ 31 ธ.ค. 25X4	<u>602</u>	<u>240</u>
งบดุล ณ 31 ธันวาคม 25X4		
เงินสด	181	50
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	200	300
สินทรัพย์ถาวร – สุทธิ	900	600
เงินลงทุนในบริษัท พรรณิ จำกัด	<u>721</u>	
รวมสินทรัพย์	<u>2,002</u>	<u>950</u>
หนี้สินหมุนเวียน	200	60
หุ้นบุริมสิทธิ (ปันผลหุ้นละ 10 บาท)	-	100
หุ้นสามัญ	1,200	500
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	-	50
กำไรสะสม	<u>602</u>	<u>240</u>
รวมส่วนของผู้อถือหุ้น	<u>2,002</u>	<u>950</u>

ให้ทำ กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมสำหรับปี 25X4

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ขวัญสกุล เต็งอำนาจ. (2546). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- สภาวิชาชีพ. (2547). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.jap.tbs.tu.ac.th/. 5 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- _____. (2552 ค). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ง). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2552) “การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่นๆ. (2543). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน).

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 11

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 11 แนวคิดของเงินตราต่างประเทศ และการแปลงค่าทางการเงิน ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

- 11.1 คำจำกัดความและแนวคิดของการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 11.2 รายการเงินตราต่างประเทศ
- 11.3 การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.4 รายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.5 การขายที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 11.6 การแปลงค่าทางการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
- 11.7 วัตถุประสงค์ของการแปลงค่าการเงิน
- 11.8 แนวคิดเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
- 11.9 การกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
- 11.10 การแปลงค่าทางการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศ
- 11.11 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูง
- 11.12 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อปกติ
- 11.13 กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่า
- 11.14 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 1 แล้วนักศึกษาสามารถ

1. เข้าใจคำจำกัดความและแนวคิดของการแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศ
2. อธิบายรายการเงินตราต่างประเทศได้
3. อธิบายการรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศได้
4. อธิบายรายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศได้
5. อธิบายการขายที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศได้
6. อธิบายการแปลงค่าทางการเงินของบริษัทในต่างประเทศได้
7. อธิบายวัตถุประสงค์ของการแปลงค่าทางการเงินได้

8. อธิบายแนวคิดเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้
9. อธิบายการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้
10. สามารถแปลงค่างบการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศได้
11. อธิบายบริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูงได้
12. อธิบายบริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินฝืดได้
13. สามารถจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สังเกตจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สังเกตจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สังเกตจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 11

แนวคิดของเงินตราต่างประเทศ และการแปลงค่างบการเงิน ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ในโลกมีการแลกเปลี่ยนทางการค้ากันมากขึ้น บริษัทหลายแห่งเริ่มต้นตัวในการทำการค้าระหว่างประเทศ เช่น การส่งออกและการนำเข้าสินค้า การตั้งสาขาในต่างประเทศ หรือการลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทในต่างประเทศ ปัญหาที่มักพบในส่วนของการบันทึกบัญชีและการรายงานทางการเงินเมื่อเกิดรายการกับบริษัทในต่างประเทศ สาขาหรือบริษัทที่ไปลงทุนที่ตั้งอยู่ในประเทศก็คือ บริษัทเหล่านั้นจะบันทึกบัญชีด้วยเงินตราสกุลอื่น ดังนั้นรายการทางการค้าระหว่างประเทศที่ถูกบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินอยู่ในรูปของสกุลเงินในประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ จะต้องถูกแปลงค่ามาเป็นสกุลเงินเดียวกับบริษัทใหญ่หรือบริษัทที่ลงทุนก่อนที่จะนำมาจัดงบการเงินรวม การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศนั้นมีความสำคัญ เนื่องจากการรายงานทางการเงินจะไม่สามารถจัดทำได้จนกว่ารายการและข้อมูลทางการบัญชีทั้งหมดจะถูกจัดให้อยู่ในรูปของเงินตราสกุลเดียวกันเสียก่อน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) (สภาวิชาชีพ, 2555 : ออนไลน์) เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนกล่าวไว้ว่า กิจการใดกิจการหนึ่งอาจมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 รูปแบบ คือ (1) มีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรือ (2) มีกิจการในต่างประเทศ เพื่อที่จะรวมรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและกิจการในต่างประเทศไว้ในงบการเงินของกิจการ รายการต่าง ๆ จะต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินของกิจการนั้นและงบการเงินของกิจการในต่างประเทศจะต้องถูกแปลงค่าให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในรายการทางการเงินของกิจการนั้นด้วย ประเด็นหลัก คือ การพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใด และจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

ดังนั้นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีข้างต้น เนื้อหาในบทนี้จะแบ่งออกเป็นสองส่วนคือ (1) การบัญชีสำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและ (2) การแปลงค่างบการเงินของกิจการในต่างประเทศเพื่อนำไปรวมในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีที่รวมงบการเงิน วิธีที่รวมตามสัดส่วนหรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

11.1 คำจำกัดความและแนวคิดของการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

วัตถุประสงค์ของการกำหนดค่าเงินตราก็เพื่อเป็นมาตรฐานในการตีราคา เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนและเป็นหน่วยของการวัดค่า ตามปกติแล้วรายการที่เกิดขึ้นจะถูกวัดค่า (Measured) และบันทึกในรูปของเงินตราสกุลที่หน่วยงานนั้นเสนอขอการเงินหรือสกุลเงินที่ใช้ นำเสนอขอการเงิน ซึ่งมักจะเป็นสกุลเงินตราของต่างประเทศที่บริษัทหรือหน่วยงานนั้นตั้งอยู่ ซึ่งจะเรียกสกุลเงินนั้นว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินที่พิจารณาว่าเป็นสกุลเงินในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการนั้นประกอบกิจการ (ดูขุฎี สงวนชาติ และคนอื่น ๆ, 2550 : 410)

สินทรัพย์และหนี้สินจะถูกกำหนดค่า (Denominated) ในรูปเงินตราสกุลหนึ่ง ถ้าจำนวนสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้นคงที่ (Fixed) ในเงินตราสกุลนั้น ตามปกติแล้วรายการที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ (Local transactions) จะถูกตีราคาและกำหนดค่าตามเงินตราของประเทศนั้น แต่ในกรณีของรายการที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศ ลูกหนี้และเจ้าหนี้อาจถูกกำหนดตามสกุลเงินท้องถิ่นของบริษัทที่ซื้อหรือบริษัทที่ขาย (หรืออาจกำหนดเป็นสกุลเงินของประเทศที่สามก็ได้ หากสกุลเงินนั้นมีค่าแข็งกว่าสกุลเงินของบริษัทที่ซื้อและบริษัทที่ขาย) เช่น ถ้าบริษัทในประเทศไทยขายสินค้าให้บริษัทในประเทศอังกฤษ ยอดสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกันอาจกำหนด (คงที่) ในรูปของเงินบาทหรือเงินปอนด์ก็ได้ แล้วแต่ข้อตกลงว่าจะจ่ายชำระด้วยสกุลเงินใด แม้ว่าหน่วยงานในไทยจะตีราคาและบันทึกบัญชีลูกหนี้และบัญชีขายในรูปของเงินบาท และหน่วยงานในประเทศอังกฤษจะตีราคาและบันทึกบัญชีซื้อและบัญชีเจ้าหนี้ด้วยเงินปอนด์ก็ตาม (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

อัตราแลกเปลี่ยนทางตรงและทางอ้อม

อัตราแลกเปลี่ยน (Exchange rates) คือ สัดส่วนที่กำหนดขึ้นระหว่าง 1 หน่วยของเงินตราสกุลหนึ่งกับเงินตราอีกสกุลหนึ่งซึ่งสามารถแลกเปลี่ยนกันได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น เงิน 1 ดอลลาร์สหรัฐ สามารถแลกเปลี่ยนเป็นเงินบาทได้ 30.62 เป็นต้น

การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยน (หากมองในแง่ของประเทศไทย) สามารถทำได้ 2 วิธีคือ

อัตราแลกเปลี่ยนทางตรง (Direct quotation) คือ การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยน 1 หน่วยของสกุลเงินอื่นกับสกุลเงินบาท (Baht equivalent)

$$= \text{฿ } 50.30$$

หมายความว่า เงิน £ 1 มีค่าเท่ากับ 50.30 บาท

อัตราแลกเปลี่ยนทางอ้อม (Indirect quotation) คือ การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนของสกุลเงินอื่นกับเงิน 1 บาท

$$\frac{\text{฿} 50.30}{\text{£} 1} = \text{£} 0.0198$$

หมายความว่า ฿ 1 มีค่าเทียบเท่ากับ £ 0.0198

โดยทั่วไปแล้ว อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารในประเทศใช้กำหนดค่าเงินบาทเมื่อเทียบกับสกุลเงินอื่น จะใช้อัตราแลกเปลี่ยนทางตรง เช่น 1 ยูโร แลกเป็นเงินบาทได้ 44.09 บาท หรือ 1 ฟรังก์สวิส แลกได้ 36.62 บาท เป็นต้น

อัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว อัตราแลกเปลี่ยนคงที่และอัตราแลกเปลี่ยนจัดการ

อัตราแลกเปลี่ยนอาจถูกกำหนดให้คงที่โดยรัฐบาลประเทศนั้น ๆ หรืออาจอนุญาตให้แปรเปลี่ยน (ลอยตัว) ให้เป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงในตลาดเงิน อัตราแลกเปลี่ยนทางการหรืออัตราแลกเปลี่ยนคงที่ (Official or fixed exchange rate) ถูกกำหนดโดยรัฐบาลและไม่เปลี่ยนแปลงไปตามผลการเปลี่ยนแปลงในตลาดการเงินของโลกอัตราแลกเปลี่ยนอิสระหรืออัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว (Free or floating exchange rate) คืออัตราแลกเปลี่ยนที่สะท้อนการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมสำหรับเงินตราที่อยู่บนฐานของอุปสงค์และอุปทานและปัจจัยอื่น ๆ ในตลาดโลกการเงิน เช่น อัตราดอกเบี้ย อัตราภาษี เป็นต้น

อัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว ตามทฤษฎีแล้ว มูลค่าเงินตราควรสะท้อนถึงกำลังซื้อในตลาดโลก ตัวอย่างเช่นการเพิ่มขึ้นของอัตราเงินเฟ้อในประเทศหนึ่งจะชี้ให้เห็นว่ากำลังซื้อของเงินตราประเทศนั้นกำลังลดลง มูลค่าเงินตราก็ควรจะลดลงเมื่อเทียบกับสกุลเงินอื่น ภาวะเช่นนี้เรียกว่ามูลค่าเงินตรากำลังอ่อนลง (Weakening)

การเกิดดุลการค้า (Trade surplus) จำนวนมากหรือการส่งออกมากกว่าการนำเข้าจะชี้ให้เห็นถึงปริมาณความต้องการเงินตราของประเทศนั้นเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากการส่งออกจำนวนมากจะต้องจ่ายชำระด้วยเงินตราต่างประเทศของประเทศผู้ส่งออก เงินตราของประเทศผู้ส่งออกจะมีมูลค่าสูงขึ้นเมื่อเทียบกับเงินตราของประเทศนำเข้า หรือภาวะแข็งค่า (Strengthens) ในทางกันข้าม การขาดดุลการค้า (Trade deficit) ก็จะมีลักษณะตรงกันข้าม ดังนั้นเพื่อแก้ปัญหาการขาดดุล รัฐบาลประเทศสหรัฐอเมริกาจึงขอร้องให้ประเทศอื่น เช่น ไต้หวันหรือจีน เพิ่มมูลค่าเงินตราของตนให้แข็งขึ้นเมื่อเทียบกับเงินดอลลาร์สหรัฐ การลดลงของเงินดอลลาร์เมื่อเทียบกับสกุลเงินอื่นจะช่วยให้ราคาสินค้าจากต่างประเทศที่ขายให้สหรัฐแพงขึ้นซึ่งจะช่วยลดการนำเข้าสินค้าจากประเทศนั้น ๆ อีกทั้งราคาสินค้าของสหรัฐก็สามารถขายในตลาดโลกที่ถูกกว่า

อัตราแลกเปลี่ยนคงที่และอัตราแลกเปลี่ยนผสม เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนถูกกำหนดให้คงที่ รัฐบาลประเทศนั้น ๆ จะสามารถกำหนดอัตราผลต่างสำหรับรายการประเภทต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลอาจกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนที่ต้องการ (Preferential rate) สำหรับการนำเข้าสินค้า

บางชนิดและอัตราแลกเปลี่ยนลงโทษ (Penalty rates) สำหรับการส่งออกสินค้าบางชนิด เพื่อที่จะส่งเสริมสภาพเศรษฐกิจของประเทศ เรียกอัตราแลกเปลี่ยนนี้ว่าอัตราแลกเปลี่ยนจัดการ (Multiple Exchange rates) ตัวอย่างเช่น สกุลเงินยูโร ซึ่งนำมาใช้ครั้งแรกต้นปี 2545 ที่จัดการโดยธนาคารกลางของยุโรปซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเยอรมัน พันธกิจของธนาคารคือการรักษาเสถียรภาพสำหรับเงินยูโรและดำเนินนโยบายหนึ่งเดียวสำหรับสกุลเงินยูโร ด้วยความร่วมมือของประเทศสมาชิกปัจจุบันนี้เงินยูโรสามารถขึ้นมาเทียบเคียงเงินดอลลาร์และเงินเยนในฐานะเงินตราที่สำคัญของโลก (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554 : ออนไลน์)

อัตราแลกเปลี่ยนทันที อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบันและอัตราแลกเปลี่ยนในอดีต

อัตราแลกเปลี่ยนที่นำมาใช้ในการบัญชีสำหรับการดำเนินงานและรายการในต่างประเทศ คือ อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot rate) อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน (Current rate) และอัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (Historical rate)

อัตราแลกเปลี่ยนทันที หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที เช่น การส่งมอบเงินตราที่แลกเปลี่ยนระหว่างกัน หรือหมายถึงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ ขณะใดขณะหนึ่งเพื่อการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ ขณะนั้น ซึ่งมีทั้งอัตราซื้อและอัตราขาย

อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนที่ 1 หน่วยของสกุลเงินหนึ่งสามารถแลกเปลี่ยนกับสกุลเงินอื่น ณ วันที่จัดแสดงฐานะการเงินหรือวันที่เกิดรายการ

อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดเหตุการณ์หรือรายการนั้น ๆ ขึ้น

อัตราแลกเปลี่ยนทั้งสามอาจเป็นอัตราแลกเปลี่ยนคงที่หรืออัตราแลกเปลี่ยนลอยตัว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง อัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับรายการต่างประเทศกับประเทศที่มีการแลกเปลี่ยนลอยตัวจะเปลี่ยนแปลง ทุก ๆ วัน หรือวันละหลาย ๆ ครั้ง ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อตลาดเงินตราแต่ทั้งนี้อัตราแลกเปลี่ยนทันทีจะมีเพียงอัตราเดียวสำหรับรายการ 1 รายการ

อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบันสำหรับรายการต่างประเทศคือ อัตราแลกเปลี่ยนทันทีที่เกิดขึ้นจากข้อตกลงของจำนวนเงินตราต่างประเทศที่กำหนดค่ากันในวันที่เกิดรายการหรือวันที่เินบแสดงฐานะการเงินอัตราแลกเปลี่ยนในอดีตคืออัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดเหตุการณ์นั้น ๆ

อัตราปิด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

11.2 รายการเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เกิดขึ้นในประเทศหนึ่งซึ่งวัดค่าและบันทึกด้วยสกุลเงินตราของประเทศนั้น เรียกว่า รายการในท้องถิ่น (Local transactions) รายการของบริษัทย่อยในประเทศสิงคโปร์จะถูกบันทึกด้วยเงินดอลลาร์สิงคโปร์และงบการเงินก็จะถูกจัดทำในหน่วยเงินดอลลาร์สิงคโปร์ อย่างไรก็ตาม งบการเงินจะต้องถูกแปลงค่ามาเป็นเงินบาทก่อนการจัดทำงบการเงินรวมกับบริษัทใหญ่ในประเทศไทย

รายการที่เป็นสกุลเงินต่างประเทศที่จะอธิบายในที่นี้จะสมมติในแง่ของบริษัทในประเทศไทยที่มีสกุลเงินหลัก (Functional currency) เป็นเงินบาท (ซึ่งเป็นสกุลเงินท้องถิ่น-Local currency) รายการต่างประเทศ (Foreign transactions) คือ รายการที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศหรือระหว่างกิจการในประเทศต่าง ๆ รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (Foreign currency transactions) หมายถึง รายการซึ่งเงื่อนไขได้ถูกกำหนดค่า (Denominated) ด้วยเงินตราซึ่งไม่ใช่สกุลเงินหลักของกิจการนั้น (ในที่นี้หมายถึง เงินบาท) โดยกำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

- ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
- กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระหรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
- ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อชำระหนี้ ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

รูปแบบโดยทั่วไปของรายการต่างประเทศคือการนำเข้าและส่งออกสินค้าและบริการ รายการนำเข้าและส่งออกคือรายการต่างประเทศ แต่จะไม่ใช่รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ถ้าหากรายการดังกล่าวไม่มีเงื่อนไขการกำหนดค่าในรูปของสกุลเงินต่างประเทศ ซึ่งหมายถึงสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่สกุลเงินหลักของกิจการ ดังนั้นรายการระหว่างไทยและจีนจะถือเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในแง่ของประเทศไทยหากใบกำกับสินค้ากำหนดค่า (คงที่) เป็นเงินหยวน

11.3 การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (สภาวิชาชีพ, 2555 : ออนไลน์) ไว้ดังนี้

1. การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก - ณ วันที่เกิดรายการ

“รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ต้องบันทึกการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานโดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ” (ย่อหน้าที่ 20)

2. การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

2.1 รายการที่เป็นตัวเงิน ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด

2.2 รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

2.3 รายการที่ไม่มีตัวเงิน ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น

การแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที

ข้อกำหนดประการแรกสำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศคือการแปลงค่ารายการให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ (Transaction date) รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นจากรายการค่าจะต้องถูกแปลงค่าเป็นเงินบาทก่อนที่จะจดบันทึกบัญชี หน่วยวัดค่า (Unit of measurement) จะถูกเปลี่ยนจากสกุลเงินต่างประเทศเป็นเงินบาท

ตัวอย่างที่ 11 – 1 สมมติว่าบริษัทในประเทศไทยนำเข้าสินค้าจากประเทศฟิลิปปินส์เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเปโซฟิลิปปินส์เท่ากับ 0.70 บาท ใบก้ากับสินค้านำเข้าชำระเป็นเงิน 10,000 เปโซฟิลิปปินส์ภายใน 30 วัน บริษัทในประเทศไทยจะบันทึกรายการดังนี้

สินค้านำเข้า	7,000	
เจ้าหนี้		7,000
แปลงค่าเงิน 10,000 เปโซ x อัตราแลกเปลี่ยนทันที 0.70 บาท		
ถ้าชำระหนี้เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีเท่ากับ 0.69 บาท กิจการจะบันทึกการจ่ายชำระหนี้ ดังนี้		
เจ้าหนี้	7,000	
กำไรจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		100
เงินสด		6,900

จ่ายชำระเงิน 10,000 เปโซ x อัตราแลกเปลี่ยนทันที 0.69 บาท

กำไรจากการแลกเปลี่ยน 100 บาท เป็นผลมาจากหนี้สินที่ถูกวัดมูลค่า 7,000 บาท แต่จ่ายชำระ 6,900 บาท กำไรนี้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการและวันที่จ่ายชำระเงินถ้าอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันจ่ายชำระหนี้เท่ากับ 0.72 บาท กิจการจะขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน 200 บาท รายการกำไรและขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนจะนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงวดที่อัตราแลกเปลี่ยนนั้นเปลี่ยนแปลง

ตัวอย่างที่ 11 – 2 แสดงการเปรียบเทียบรายการซื้อและขายที่กำหนดเป็นเงินบาทและเงินเยน จากตัวอย่างจะพบว่าผลต่างทางการบัญชีเกิดขึ้นจากรายการต่างประเทศที่กำหนดค่าเป็นสกุลเงินหลักของกิจการ (เงินบาท) กับสกุลเงินต่างประเทศ รายการกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจะเกิดขึ้นเมื่อลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ถูกกำหนดเป็นเงินตราต่างประเทศเท่านั้น ไม่มีการบันทึกกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่บันทึกรายการครั้งแรก

รายการขาย		
สมมติว่าบริษัทอาหารไทย จำกัด ขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น เป็นเงิน 3,300,000 บาท หรือ 2,000,000 บาท เยน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.65 บาท และได้รับชำระเงินเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.64 บาท		
ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดเป็นเงินบาท		
วันที่ขาย		
ลูกหนี้	3,000,000	
ขาย		3,000,000
บันทึกการขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น		
วันที่รับชำระเงิน		
เงินสด	3,000,000	
ลูกหนี้		3,000,000
บันทึกการชำระหนี้เต็มจำนวน		
ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดให้เป็นจำนวนเยน		
วันที่ขาย		
ลูกหนี้	3,000,000	
ขาย		3,000,000
บันทึกการขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น ใบกำกับสินค้า 2,000,000 เยน (2,000,000 เยน × 1.64 บาท)		
วันที่ชำระเงิน		
เงินสด	2,280,000	
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	20,000	
ลูกหนี้		3,300,000

บันทึกการชำระหนี้เต็มจำนวน (2,000,000 เยน x 1.64 บาท)

รายการซื้อ			
สมมติว่าบริษัทอาหารไทย จำกัด ซื้อสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น เป็นเงิน 1,650,000 บาท หรือ 1,000,000 เยน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.65 บาท และจ่ายชำระหนี้เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.67 บาท			
ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดให้เป็นเงินบาท			
วันที่ซื้อ			
สินค้าคงเหลือ	1,650,000		
เจ้าหนี้			1,650,000
บันทึกการซื้อสินค้าจากโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น			
วันที่จ่ายชำระหนี้			
เจ้าหนี้	1,650,000		
เงินสด			1,650,000
บันทึกการจ่ายชำระหนี้เต็มจำนวน			
ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดให้เป็นเงินเยน			
วันที่ซื้อ			
สินค้าคงเหลือ	1,650,000		
เจ้าหนี้			1,650,000
บันทึกสินค้าจากโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น ใบกำกับสินค้า 1,000,000 เยน (1,000,000 เยน x 1.67 บาท)			
วันที่จ่ายชำระหนี้			
เจ้าหนี้	1,650,000		
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	20,000		
เงินสด			1,670,000
บันทึกการจ่ายชำระหนี้เต็มจำนวน (1,000,000 เยน x 1.67 บาท)			

รายการปรับปรุงให้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน

กำไรและขาดทุนจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศไม่สามารถตั้งเป็นรายการคงค้าง (Deferred) จนกว่าเงินตราต่างประเทศจะแปลงค่าเป็นเงินบาทหรือจนกว่าลูกหนี้จะมาชำระเงินหรือจ่ายชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ อย่างไรก็ตาม รายการเหล่านี้ถูกปรับเพื่อให้สะท้อนถึงอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน ณ วันที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นผลมาจากรายการปรับปรุงที่รวมอยู่ในกำไรขาดทุนของปีปัจจุบัน

11.4 รายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 11 – 3 บริษัทสยามพาณิชย์ จำกัด เป็นบริษัทสัญชาติไทยซื้อสินค้าจากบริษัทยุโรป จำกัด เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25X8 เป็นเงิน 10,000 ยูโร เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลเงินยูโรเท่ากับ 50 บาท บริษัทสยามพาณิชย์ จำกัด ปิดบัญชีเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลยูโรเท่ากับ 48.5 บาท การจ่ายชำระเงินเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 30 มกราคม 25X9 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีเท่ากับ 49 บาท รายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถูกจดบันทึกบริษัทสยามพาณิชย์ จำกัด ดังนี้

1 ธันวาคม 25X8	สินค้าคงเหลือ	500,000	
	เจ้าหนี้		500,000
	บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัทยุโรป (10,000 ยูโร × 50 บาท)		
31 ธันวาคม 25X8	เจ้าหนี้	15,000	
	กำไรจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		15,000
	ปรับปรุงเจ้าหนี้ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี [10,000 ยูโร × (50 – 48.5 บาท)]		
30 มกราคม 25X9	เจ้าหนี้	485,000	
	ขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	5,000	
	เงินสด		490,000
	ชำระค่าสินค้าที่ซื้อจากบริษัทยุโรป (10,000 ยูโร × 49 บาท)		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

วันที่	อัตรา การแลกเปลี่ยน	สินค้าคงเหลือ	เจ้าหนี้ (10,000 ยูโร)	กำไร (ขาดทุน)
1 ธันวาคม 25X8 (วันที่ซื้อสินค้า)	50 บาท	10,000 ยูโร	500,000 บาท	
31 ธันวาคม 25X8 (วันที่งบการเงิน)	48.5 บาท	10,000 ยูโร	485,000 บาท	15,000 บาท
20 มกราคม 25X9 (วันที่จ่ายชำระหนี้)	49 บาท	10,000 ยูโร	490,000 บาท	(5,000) บาท
รวม				10,000 บาท

จากตัวอย่างข้างต้น วันที่ 1 ธันวาคม 25X8 บริษัทสยามพาณิชย์มีหนี้สินที่กำหนดค่าเป็นสกุลเงินยูโร 500,000 บาท วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 หนี้สินถูกปรับให้เท่ากับอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน และปรากฏยอด "กำไรจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ" ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จปี 25X8 กำไรเกิดจากผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 ธันวาคม และวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 คุณด้วย 10,000 ยูโร วันที่ 30 มกราคม 25X9 ซึ่งเป็นวันที่จ่ายชำระหนี้ อัตราแลกเปลี่ยนทันทีของเงินยูโรเพิ่มขึ้นเป็น 49 บาท บริษัทสยามพาณิชย์จึงบันทึกขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 5,000 บาท กำไรที่เกิดขึ้นจริงเท่ากับ 10,000 บาท $[10,000 \text{ ยูโร} \times (50 - 49)]$ แต่แยกรับรู้เป็นกำไร 15,000 บาท ในปี 25X8 และขาดทุน 5,000 บาท ในปี 25X9

โดยสรุป รายการซื้อที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องวัดมูลค่าเป็นเงินบาท ณ วันที่ซื้อโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันนั้น

ถ้าวันที่ของงบแสดงฐานะการเงินเกิดขึ้นก่อนวันที่กิจการจ่ายชำระหนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าเจ้าหนี้ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ในงบการเงิน กำไรจะเกิดขึ้นหากเงินบาทแข็งค่า เนื่องจากกิจการสามารถซื้อเงินตราต่างประเทศโดยใช้เงินบาทลดลง ในทางตรงข้าม กิจการจะขาดทุนเมื่อเงินบาทอ่อนค่าเนื่องจากต้องใช้เงินบาทมากขึ้นในการซื้อเงินตราต่างประเทศเพื่อชำระหนี้

เมื่อกิจการจ่ายชำระหนี้ กิจการบันทึกกำไร (เมื่อหนี้สินมีมูลค่าน้อยกว่ามูลค่า ณ วันที่ในงบการเงิน) หรือขาดทุน (เมื่อหนี้สินมีค่ามากกว่ามูลค่า ณ วันที่ในงบการเงิน) เนื่องจากกิจการชำระหนี้ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่จ่ายชำระ

11.5 การขายที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 11 – 4 ในวันที่ 14 ธันวาคม 25X8 บริษัทสยามพาณิชย์ จำกัด ขายสินค้าให้กับยุโรป เป็นเงิน 20,000 ยูโร เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลเงินยูโร เท่ากับ 48 บาท บริษัท สยามพาณิชย์ จำกัด ปิดบัญชีเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X8 เมื่ออัตราตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลเงินยูโรเท่ากับ 48.5 บาท การรับชำระหนี้เกิดขึ้นเมื่อวันที่ 16 มกราคม 25X9 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันที เท่ากับ 49 บาท และถือเป็นเงินสดบนมือจนถึงวันที่ 21 มกราคม เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีของเงิน เท่ากับ 49.25 บาท รายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถูกจัดบันทึกโดยบริษัทสยามพาณิชย์ จำกัด

บริษัทสยาม พาณิชย์ จำกัด บันทึกลูกหนี้จากการกำหนดค่าเป็นเงินยูโร 20,000 ยูโร เมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 25X8 หลังจากนั้นบริษัทได้จัดบันทึกกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 10,000 บาท จากการถือลูกหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเพิ่มขึ้นเป็น 48.5 บาท ต่อ 1 ยูโร ณ วันสิ้นปี และกำไรอีก 5,000 บาท จากการแลกเปลี่ยนที่เพิ่มขึ้นจาก 48.5 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 เป็น 49 บาท ในวันที่ 16 มกราคม 25X9 ซึ่งเป็นวันชำระเงิน แต่เนื่องจากบริษัทสยามพาณิชย์ไม่ได้แปลงค่าเงินยูโรเป็นเงินบาทในวันที่ 16 มกราคม บริษัทจึง ทำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนจนถึงวันที่ 21 มกราคม เมื่อแปลงค่าเงินยูโรเป็นเงินบาทการแก่งกำไรนี้มี ผลให้บริษัทได้กำไรจากการแลกเปลี่ยนเพิ่มขึ้นอีก 5,000 บาท

11.6 การแปลงค่าเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

หน่วยงานในต่างประเทศโดยทั่วไปวัดค่าบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในหน่วยเงินตราของ ประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ ซึ่งเรียกว่า สกุลเงินท้องถิ่น (Currency) หากบริษัทใหญ่มีสาขาต่างประเทศ หรือมีส่วนได้เสียในบริษัทต่างประเทศ การแปลงงบการเงินให้อยู่ในรูปของเงินตราเดียวกันเป็นสิ่งที่ จะต้องทำก่อนการจัดทำงบการเงินรวม โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการ บันทึกการลงทุนในต่างประเทศการแปลงงบการเงินของบริษัทย่อยจะต้องทำก่อนการรายงานส่วนได้ เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทย่อย

ในการแปลงค่าเงินนั้น บัญชีทั้งหมดของหน่วยงานในต่างประเทศที่แสดงอยู่ในรูป ของเงินตราต่างประเทศ (Foreign currency) ซึ่งหมายถึง เงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินตรา ที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการเงินตราต่างประเทศ จะถูกแปลงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน (Presentation currency) โดยการคูณจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ปัญหา ในการแปลงค่าอยู่ตรงที่ว่าอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างเงิน 2 สกุลไม่คงที่ ดังนั้นจึงมีข้อถกเถียงกันว่า บัญชีใดควรจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใดจึงจะเหมาะสม โดยทั่วไปอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการบันทึก รายการและการดำเนินงานกับบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ คือ อัตราแลกเปลี่ยนทันที อัตราแลกเปลี่ยน

ปัจจุบันและอัตราแลกเปลี่ยนในอดีต นอกจากปัญหาของการกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนแล้วข้อถกเถียงที่ติดตามมาก่อนก็คือจะแสดงรายการปรับปรุงที่เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนอย่างไรเนื่องจากรายการปรับปรุงมีผลต่อยอดดุลของบัญชี (ธารินี พงศ์สุพัฒน์, 2554 : 412)

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนหรือกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่า

การแปลงค่ารายการบัญชีในงบการเงินอาจใช้อัตราการแลกเปลี่ยนปัจจุบัน บางรายการบัญชีอาจใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ความแตกต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้จะก่อให้เกิดความไม่สมดุลระหว่างยอดรวมของบัญชีที่มียอดดุลทางด้านเดบิตและยอดรวมของบัญชีที่มียอดดุลทางด้านเครดิต ผลต่างนี้เรียกว่า ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า (Translation adjustment) หรือกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า (Translation gain or loss) รายการปรับปรุงดังกล่าวให้นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนในงบเบ็ดเสร็จหรือแสดงเป็นรายการคงค้าง (Deferred) ในงบแสดงฐานะการเงินภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้จะเลือกแสดงที่ใดก็ขึ้นอยู่กับวิธีบัญชีที่นำมาใช้ในการแปลงค่า

11.7 วัตถุประสงค์ของการแปลงค่าการเงิน

วัตถุประสงค์ของการแปลงค่าการเงินตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) สรุปได้ 2 ประเด็นด้วยกัน (สภาวิชาชีพ, 2555 : ออนไลน์) คือ

1. เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานในต่างประเทศมารวมในงบการเงินของกิจการ และวิธีแปลงค่าการเงินให้เป็นสกุลที่ใช้นำเสนอการเงิน
2. ประเด็นหลักคือการพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใดและจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

11.8 แนวคิดเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional currency) ของกิจการหมายถึงสกุลเงินที่พิจารณาว่าเป็นสกุลเงินในภาวะแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการนั้นประกอบกิจการ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้แต่และกิจการที่ถูกลำเอียงในการนำเสนอการเงิน ไม่ว่าจะเป็นกิจการเดี่ยว กิจการที่มีหน่วยงานในต่างประเทศ เช่น บริษัทใหญ่ หรือหน่วยงานในต่างประเทศ เช่น บริษัทย่อยสาขา ต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และวัดผลการดำเนินงานและฐานะการเงินในสกุลที่ใช้ในการดำเนินงานนั้นตามปกติ สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินอยู่ หมายถึง สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่สำคัญ สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการในต่างประเทศโดยทั่วไปมักเป็นสกุลเงินที่ได้รับจากลูกค้าและจ่ายชำระหนี้ (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

11.9 การกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

กิจการที่เสนองบการเงินที่มีหน่วยงานต่างประเทศได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้าต้องพิจารณาสกุลเงินของหน่วยงานในต่างประเทศว่าเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ กิจการต้องนำปัจจัยดังต่อไปนี้มาพิจารณาในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

1. สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (Sales priced) ซึ่งมักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระราคาขายสินค้าและบริการ
2. สกุลเงินของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ
3. สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัสดุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (Expenses)
4. สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมการจัดหาเงิน (Financing) เช่นการออกตราสารหนี้ และหุ้นทุน
5. สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน (Operating)

ปัจจัยที่ต้องประเมินเพิ่มเติมสำหรับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

นอกจากนี้ ปัจจัยที่ต้องนำมาวิเคราะห์เพิ่มเติมในการกำหนดเมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเมื่อกิจการมีหน่วยงานในต่างประเทศ คือ

1. ธุรกิจต่าง ๆ ของหน่วยงานในต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนองบการเงินมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศอย่างมีในสำคัญ กล่าวคือกรณีแรกเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศมีหน้าที่นำขายสินค้าเพื่อนำเข้าจากกิจการที่นำเสนองบการเงินและส่งเงินที่ได้ให้กับกิจการที่เสนองบการเงินกรณีหลังคือเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่นๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และมีการกู้ยืม โดยรายการส่วนใหญ่เป็นสกุลเงินท้องถิ่น
2. รายการที่มีกับกิจการที่เสนองบการเงินมีสัดส่วนมากหรือน้อย เมื่อเทียบกับธุรกรรมของหน่วยงานในต่างประเทศ
3. กระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานในต่างประเทศมีผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนองบการเงิน และพร้อมที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนองบการเงิน
4. หากปรากฏจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนองบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานในต่างประเทศมีเพียงพบกับการบริการที่อยู่ในเพียงพบกับภาระหนี้สัญญาที่คาดว่าจะเกิดตามปกติ

กรณีข้อบ่งชี้ข้างต้นไม่เป็นไปตามทางเดียวกันและสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เด่นชัด ผู้บริหารจะต้องใช้เงินดุลพินิจในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งจะต้องเป็นสกุลเงิน

ที่แสดงผลกระทบทางเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ได้อย่างหน้าเชื่อถือ สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสกุลเงิน ดังนั้น เมื่อได้กำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแล้ว สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน จะไม่มีการเปลี่ยนแปลง ยกเว้นเมื่อการเปลี่ยนแปลงในรายการ เหตุการณ์ และเงื่อนไขต่าง ๆ เหล่านี้

การกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional currency)

Functional currency อาจเป็นสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง ดังต่อไปนี้คือ

1. สกุลเงินของประเทศที่บริษัทอยู่ตั้งอยู่ (สกุลเงินท้องถิ่น)
2. สกุลเงินของบริษัทใหญ่
3. สกุลเงินของประเทศอื่น

โดยทั่วไปแล้ว Functional currency จะเป็นสกุลของต่างประเทศที่หน่วยงานตั้งอยู่ และบันทึกบัญชี เช่น บริษัทย่อยในประเทศฝรั่งเศสที่ดำเนินงานโดยอิสระและเป็นเอกเทศจากบริษัทใหญ่จะมี Functional currency เป็นเงินยูโรเป็นต้น

บางกรณี Functional currency อาจเป็นเงินบาทก็ได้ เช่น ในกรณีของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่เป็นหน่วยงานที่ขึ้นตรงบริษัทใหญ่ หรือต้องรายงานผลการดำเนินงานกับบริษัทใหญ่ เช่น เงินบาทจะเป็น Functional currency สำหรับบริษัทย่อยที่ตั้งอยู่ในประเทศพม่า ซึ่งได้รับความช่วยเหลือทางการเงินจากบริษัทใหญ่ในประเทศไทย และดำเนินธุรกิจเพียงเพื่อประกอบผลิตภัณฑ์ซึ่งขึ้นส่วนถูกผลิตในประเทศไทยและสินค้าที่มีผลสำเร็จจะถูกนำกับประเทศไทยเพื่อให้บริษัทใหญ่เป็นผู้จัดจำหน่าย ในกรณีเงินบาทเป็น Functional currency ถึงแม้ว่ารายการของบริษัทย่อยที่เกิดขึ้นจะบันทึกในสมุดบัญชีด้วยสกุลเงินของประเทศพม่าก็ตาม

ตัวกำหนด Functional currency

การกำหนดว่า Functional currency จะเป็นสกุลเงินท้องถิ่นหรือเป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่จะพิจารณาจากตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจเป็นสำคัญ ดังนี้

ตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจ	Functional currency	
	สกุลเงินของท้องถิ่น	สกุลเงินของบริษัทใหญ่
กระแสเงินสด	เป็น สกุลเงิน ท้องถิ่น และไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่	มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่ในปัจจุบันและจะต้องจ่ายคืนให้กับบริษัทใหญ่
ราคาขาย	ไม่ขึ้นอยู่กับอัตราแลกเปลี่ยนในระยะสั้น แต่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของราคาในท้องถิ่น	ขึ้นอยู่กับอัตราแลกเปลี่ยนในระยะสั้น และภาวะการแข่งขันในตลาดโลก

ตลาดสินค้า	ตลาดในท้องถิ่นแม้ว่าอาจมีการส่งออกสินค้าบ้างก็ตาม	การขายส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในประเทศใหญ่หรือสัญญาขายที่ระบุการซื้อขายเป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่
ค่าใช้จ่าย	ต้นทุนผลิตภัณฑ์และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานขึ้นอยู่กับเงื่อนไขราคาของท้องถิ่น	ต้นทุนผลิตภัณฑ์และค่าใช้จ่ายการค้าได้รับมาจากบริษัทใหญ่

	Functional currency	
ตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจ	สกุลเงินของท้องถิ่น	สกุลเงินของบริษัทใหญ่
การกู้ยืมเงิน	มาจากสกุลเงินของท้องถิ่นและกระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่เกิดจากการดำเนินงาน ซึ่งจะเพียงพอต่อการกู้ยืมที่เป็นอยู่และภาระหนี้สินที่จะเกิดขึ้นตามปกติ	มาจากบริษัทใหญ่หรือกู้ยืมเงินในที่ เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่หรือบริษัทใหญ่เป็นผู้จ่ายชำระหนี้
รายการระหว่างประเทศ	รายการระหว่างประเทศเกิดขึ้นน้อยและไม่มีความสัมพันธ์ที่ต่อเนื่องระหว่างการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทย่อยในต่างประเทศและของบริษัทย่อยในต่างประเทศ	รายการระหว่างประเทศเกิดขึ้นมากและมีความสัมพันธ์ที่ระหว่างการดำเนินงานของบริษัทใหญ่และของบริษัทย่อย

วิธีการแปลงค่าทางการเงิน

เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการแปลงค่าทางการเงิน วิธีการแปลงค่าที่ใช้นั้นจะขึ้นอยู่กับ Functional currency ของหน่วยงานในต่างประเทศ ซึ่งมีอยู่ 2 วิธีคือ

1. Current rate method เมื่อใช้วิธีนี้ในการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน (Currency exchange rate) รายการประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่เนื่องจากการแปลงค่ารายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการด้วย อัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นเป็นสิ่งที่ไม่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้นจึงสามารถนำอัตราแลกเปลี่ยนถาวรมาใช้แทนได้

2. Temporal method ตามวิธีนี้สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน (Monetary assets) เช่น เงินสด ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน สินทรัพย์และหนี้สินที่บันทึกตามราคาปัจจุบัน (เช่น สินค้าคงเหลือที่บันทึกตามราคาทุนในอดีต (Historical cost) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต สินทรัพย์และหนี้สินที่มีมูลค่าตามราคาปัจจุบัน (เช่น สินค้าคงเหลือที่บันทึกตามมูลค่ายุติธรรม เมื่อใช้วิธีราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมที่ต่ำกว่า) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน

สำหรับรายได้และค่าใช้จ่าย (ยกเว้นรายการที่มีความสัมพันธ์กับสินทรัพย์และหนี้สินที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต) ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการเหล่านั้นขึ้น หรืออาจใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยแทนก็ได้ ส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินที่ถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ให้แปลงค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยนในอดีตอัตราเดียวกับที่ใช้ในการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันนั้น

11.10 การแปลงค่างบการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศ

วิธีที่ใช้ในการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศและการแสดงส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่าจะขึ้นอยู่กับข้อกำหนด Functional currency ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า Functional currency อาจเป็น (1) สกุลเงินท้องถิ่นที่บริษัทย่อยตั้งอยู่ (2) สกุลเงินของบริษัทใหญ่ (3) สกุลเงินของประเทศที่สาม ภาพที่ 11-1 แสดงขั้นตอนการแปลงค่าและการแสดงผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งสามกรณี โดยสมมติว่าบริษัทย่อยบันทึกบัญชีด้วยสกุลเงินท้องถิ่นและการบันทึกบัญชีเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปของบริษัทใหญ่แสดงอยู่ในหน้าถัดไป

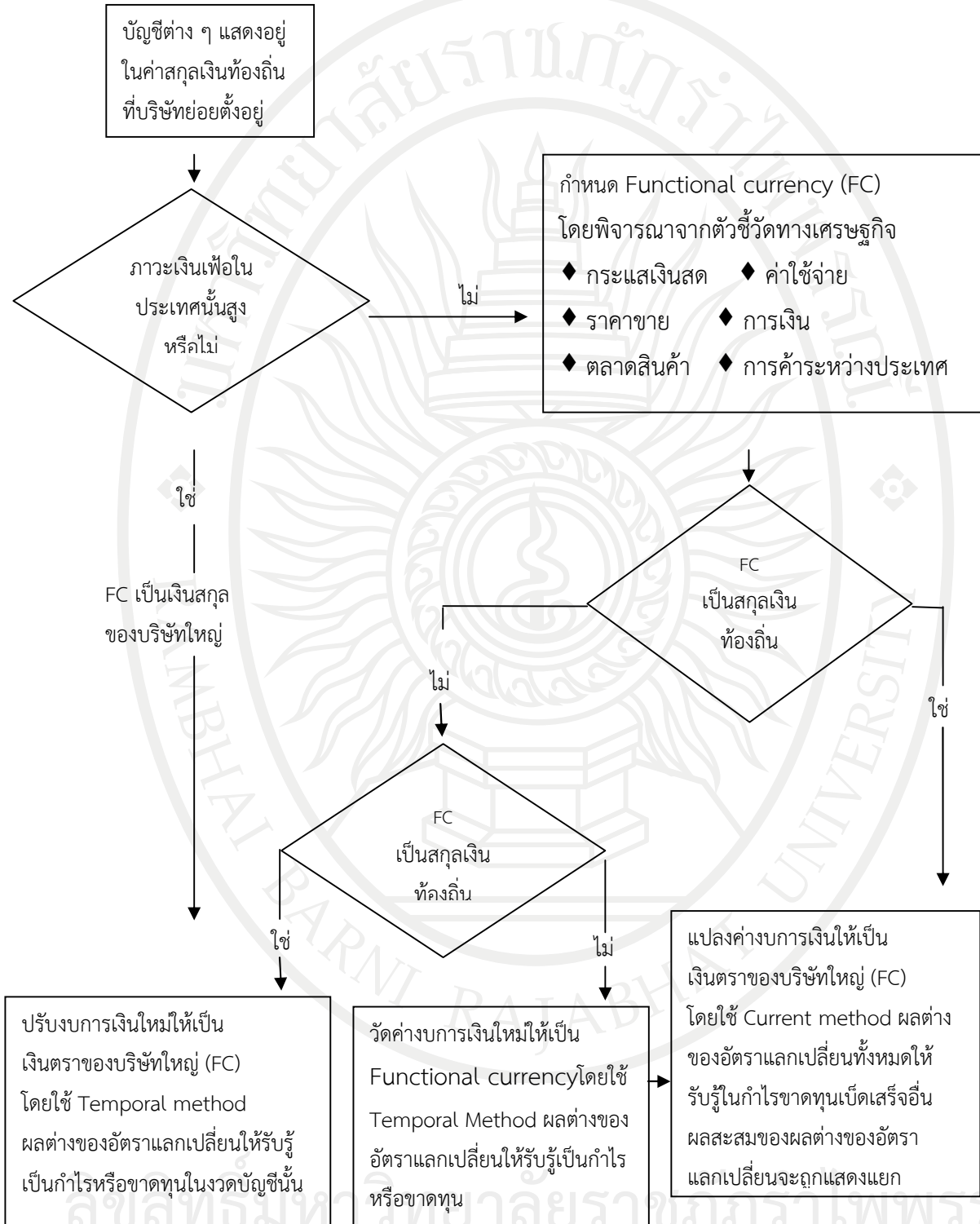
โปรดสังเกตถึงความหมายของ การวัดค่าใหม่ และการแปลงค่า จะใช้เมื่อบัญชีแสดงอยู่ในเงินตราสกุลหนึ่งถูกแปลงให้เป็นเงินตราอีกสกุลหนึ่ง

ข้อแตกต่างของความหมายทั้งสอง มีดังนี้

การวัดค่าใหม่ (Remeasurement) ถ้าบริษัทย่อยในต่างประเทศไม่ได้บันทึกบัญชีตาม Functional currency เงินตราสกุลท้องถิ่นจะต้องถูกแปลงค่าเป็น Functional currency เสียก่อน โดยใช้ Temporal method การวัดค่าใหม่เป็นกระบวนการแปลงค่าบัญชีของบริษัทย่อยในต่างประเทศให้เป็น Functional currency เมื่อบัญชีเหล่านั้นบันทึกโดยเงินตามสกุลอื่น

การแปลงค่า (Translation) บัญชีที่บันทึกตาม Functional currency แล้วจะถูกแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่จะแสดงรายงานโดยใช้ Current rate method

ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ขั้นตอนแรกของการแปลงค่างบการเงินก็คือ จะต้องพิจารณาก่อนว่าบริษัทย่อยในต่างประเทศดำเนินงานอยู่ในสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูงหรือไม่



ภาพที่ 11.1 ขั้นตอนการแปลงค่าและการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

11.11 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูง

ความสัมพันธ์ของอัตราเงินเฟ้อระหว่างสองประเทศเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน บ่อยครั้งที่สกุลเงินของประเทศที่มีอัตราเงินเฟ้อสูงจะอ่อนตัว (อัตราแลกเปลี่ยนทางตรงลดลง) เมื่อเปรียบเทียบกับสกุลเงินของประเทศที่มีความมั่นคงทางเศรษฐกิจดีกว่า ดังนั้นการใช้ Current rate method ในการแปลงค่าสินค้านำเข้าและสินทรัพย์ถาวรของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานอยู่ในประเทศที่มีอัตราเงินเฟ้อสูงจะทำให้จำนวนสินทรัพย์ที่ถูกแปลงค่ามีมูลค่าลดลงเป็นอย่างมาก

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) กำหนดว่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่รายงานในสกุลเงินของประเทศที่เศรษฐกิจมีเงินเฟ้ออย่างรุนแรงให้แสดงมูลค่าใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง รายงานทางการเงินในเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อรุนแรงก่อนที่จะแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงานในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงิน (สภาวิชาชีพ, 2552 : ออนไลน์)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) ยังกำหนดต่อไปว่า หากภาวะเศรษฐกิจที่มีอัตราเงินเฟ้ออย่างรุนแรงยุติลงและหน่วยงานต่างประเทศหยุดการจัดทำและหยุดการนำเสนองบการเงินที่ต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีสากลข้างต้นแล้ว หน่วยงานต่างประเทศนั้นควรแสดงมูลค่าของรายการด้วยจำนวนเงินที่ปรากฏอยู่ ณ วันที่หยุดการกระทำข้างต้นเป็น “ราคาทุนเดิม” สำหรับใช้ในการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงานของกิจการที่นำเสนองบการเงิน (สภาวิชาชีพ, 2555 : ออนไลน์)

11.12 บริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานภายใต้ภาวะเงินเฟ้อปกติ

ถ้าบริษัทย่อยในต่างประเทศไม่ได้ดำเนินงานอยู่ในประเทศที่ภาวะเงินเฟ้อสูง การแปลงค่างบการเงินจะขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ ดังนี้

1. ถ้า Functional currency เป็นสกุลเงินท้องถิ่น บัญชีต่าง ๆ จะถูกแปลงค่าเป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่โดยวิธี Current rate เนื่องจาก Functional currency เป็นเงินตราสกุลท้องถิ่นและบัญชีต่าง ๆ ก็ได้บันทึกบัญชีตาม Functional currency แล้ว การวัดมูลค่างบการเงินใหม่จึงไม่จำเป็นต้องทำ สำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะแสดงแยกเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น

2. ถ้า Functional currency เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่ เมื่อบริษัทย่อยในต่างประเทศไม่ได้บันทึกบัญชีตาม Functional currency บัญชีต่าง ๆ จะต้องถูกวัดค่าใหม่ให้เป็นไปตาม Functional currency ซึ่งจะใช้ Temporal method ในการแปลงค่า เนื่องจากสกุลเงินที่ใช้แสดงในงบการเงินรวมเป็น Functional currency การวัดค่าใหม่จึงเป็นการแปลงค่าบัญชีต่าง ๆ

ให้เป็นไปตาม Functional currency นั้นเอง สำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของงวดปัจจุบัน

3. ถ้า Functional currency เป็นสกุลเงินของประเทศที่สาม บัญชีต่าง ๆ ที่แสดงตามสกุลเงินท้องถิ่นจะต้อง (1) ถูกวัดค่าใหม่ให้เป็น Functional currency (สกุลเงินของประเทศที่สาม) โดยการใช้ Temporal method ต่อจากนั้น (2) งบการเงินที่ถูกแปลงค่าให้เป็น Functional currency แล้วจะถูกแปลงค่าอีกครั้งให้เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่ โดยใช้ Current rate method กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าโดยใช้ Temporal method จะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ส่วนการปรับปรุงจากการแปลงค่าที่เป็นผลมาจากการใช้วิธี Current rate method จะแสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นของงบแสดงฐานะการเงินรวม

ตัวอย่างแสดงการแปลงค่างบการเงิน

ตัวอย่างที่ 11-5 สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X8 บริษัท ก ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย ได้ซื้อส่วนได้เสีย 80% ของบริษัท ข ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแถบยุโรปตะวันออก เป็นเงิน 2,000,000 โครน บริษัท ข บันทึกบัญชีด้วยเงินโครนและใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการจดบันทึก กระบวนการแปลงค่างบการเงินจะทำตามข้อสมมติที่แตกต่างกัน 2 ประการ คือ (1) Functional currency เป็นเงินโครน และ (2) Functional currency เป็นเงินบาท อัตราแลกเปลี่ยนของเงินโครนตลอดปีการเงิน 25X8 มีดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot rate)
2 มกราคม (วันที่ซื้อหุ้น)	฿ .150
1 กันยายน	.160
31 ธันวาคม	.170
เฉลี่ยสำหรับไตรมาสที่ 4	.165
เฉลี่ยตลอดทั้งปี	.156

ในการแปลงค่างบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สมมติว่ารายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นโดยเฉลี่ยเท่ากันตลอดทั้งปี และสมมติว่าบริษัทใช้วิธี FIFO ในการคำนวณต้นทุน ส่วนสินค้าคงเหลือปลายปีได้ถูกซื้อเข้ามาในระหว่างไตรมาสสุดท้าย

Functional currency เป็นสกุลเงินท้องถิ่น – Current rate method

หลักทรัพย์ในการแปลงค่างบการเงิน มีดังนี้

1. สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะถูกแปลงค่าจากสกุลเงินท้องถิ่นมาเป็นสกุลเงินที่จะแสดงรายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน (Current exchange rate) ซึ่งก็คืออัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน

2. บัญชีส่วนเกินทุนจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (Historical rate) แต่วันที่ที่จะใช้ในการกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนขึ้นอยู่กับว่าการลงทุนซื้อหุ้นบันทึกบัญชีด้วยวิธีซื้อหรือวิธีรวมส่วนได้เสีย ถ้าใช้วิธีซื้อบัญชีต่าง ๆ จะถูกแปลงค่าใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ณ วันที่ การซื้อ ส่วนได้เสียเกิดขึ้น แต่ถ้าใช้วิธีรวมส่วนได้เสียบัญชีต่าง ๆ จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ณ วันที่ เกิดรายการส่วนเกินทุน

3. ส่วนประกอบของกำไรสะสมปลายงวด จะถูกแปลงค่า ดังนี้

(ก) ยอดคงเหลือของกำไรสะสมต้นงวด จะถูกกำหนดให้เท่ากับยอดคงเหลือเมื่อสิ้นปีที่แล้ว ในกรณีนี้เนื่องจากปีนี้เป็นแรกของการซื้อหุ้น ยอดคงเหลือจึงถูกกำหนดให้เท่ากับยอดคงเหลือ ณ วันที่ 2 มกราคม ๒ 72,000 (480,000 โครน x ๒.15)

(ข) เงินปันผลจ่ายซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้นจะถูกแปลงค่าให้เป็นเงินบาทโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ ประกาศจ่ายเงินปันผล

(ค) กำไรหรือขาดทุนสุทธิจะยกยอดมาจากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แปลงค่าแล้ว

(ง) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสม จะแสดงเป็นรายการหนึ่งในงบแสดงฐานะการเงิน

4. บัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมทั้งต้นทุนสินค้าขายและค่าเสื่อมราคา) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ เกิดรายการเหล่านั้นขึ้น แต่ตามความเป็นจริง การแปลงค่าแต่ละรายการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ เกิดรายการเป็นสิ่งที่ไม่สามารถปฏิบัติได้ เนื่องจากรายการในระหว่างงวดมีเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงสามารถนำอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยเข้ามาช่วยในการแปลงค่าได้

กระต่ายทำการสำหรับการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อย ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 มีดังนี้ (ในหน้าถัดไป)

Functional currency

บริษัท ข จำกัด

เป็นสกุลเงินท้องถิ่น

กระดาษทำการสำหรับการแปลงค่างบการเงิน

(โครน) – Currency rate method

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

Current rate method

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและ กำไรสะสม	งบทดลอง	อัตราแลกเปลี่ยน		งบทดลองที่
	ก่อนปรับปรุง (โครน)	ที่ใช้ ในการแปลงค่า	ที่ใช้	ปรับปรุงแล้ว (บาท)
ขาย	<u>3,020,000</u>	(A) B	.156	471,120
ต้นทุนขาย	1,850,000	(A)	.156	288,600
ค่าเสื่อมราคา	100,000	(A)	.156	15,600
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	655,000	(A)	.156	102,180
ภาษีเงินได้	<u>82,000</u>	(A)	.156	<u>12,792</u>
กำไรสุทธิ	333,000			51,948
กำไรสะสม 2 มกราคม	<u>480,000</u>	(1)		<u>72,000</u>
	813,000			123,948
หัก : เงินปันผลจ่าย 1 กันยายน	<u>300,000</u>	(H)	.16	<u>48,000</u>
กำไรสะสม 31 ธันวาคม	<u>513,000</u>			<u>75,948</u>
งบแสดงฐานะการเงิน				
เงินสด	930,000	(C)	.17	158,100
ลูกหนี้	608,000	(C)	.17	103,360
สินค้าคงเหลือ (FIFO)	830,000	(C)	.17	141,100
ที่ดิน	500,000	(C)	.17	85,000
อาคาร (สุทธิ)	650,000	(C)	.17	110,500
อุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>430,000</u>	(C)	.17	<u>73,100</u>
รวม	<u>3,948,000</u>			<u>671,160</u>
เจ้าหนี้	640,000	(C)	.17	108,800
ตั๋วเงินจ่ายระยะสั้น	365,000	(C)	.17	107,950
หุ้นกู้	900,000	(C)	.17	153,000

หุ้นสามัญ	960,000	(H)	.15	144,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	300,000	(H)	.15	45,000
กำไรสะสม	<u>513,000</u>			<u>75,948</u>
รวม	<u>3,948,000</u>			<u>634,698</u>
ยอดสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน				
ยอดดุลทางด้านเครดิต		(B/A)		<u>36,462</u>
รวม				<u>671,160</u>

* แสดงยอดอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น

(1) กำไรสะสมเป็นบาท ณ วันที่ 2 มกราคม

- เกิดขึ้น
- (A) อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย ซึ่งใช้ในการประมาณอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รายการเกิดขึ้น
- (H) อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต
- (C) อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน
- (B/A) ยอดดุลคงเหลือ

Functional currency เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่ – Temporal method

Temporal method เป็นวิธีแปลงค่าที่นำมาใช้เมื่อต้องการวัดมูลค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินงานอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อสูง หรือเมื่อบริษัทย่อยบันทึกบัญชีด้วยสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่ Functional currency วัดผลกระทบของการวัดมูลค่าขึ้นมาใหม่ก็เพื่อให้งบการเงินแสดงผลประหนึ่งว่าบริษัทย่อยได้บันทึกรายการที่เกิดขึ้นด้วย Functional currency ตั้งแต่แรก ดังนั้นเพื่อให้บรรล่วัตถุประสงค์ดังกล่าว อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่าบัญชีที่แสดงตามราคาทุนในอดีต ส่วนอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบันจะนำมาใช้ในการแปลงค่าบัญชีอื่น ๆ

หลักในการแปลงค่างบการเงิน มีดังนี้

1. สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน (Monetary) เช่น เงินสด ลูกหนี้ และหนี้สินต่าง ๆ ที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าปัจจุบันจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน
2. สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonmonetary) ที่แสดงมูลค่าตามราคาแลกเปลี่ยนในอดีต (ราคาทุนในอดีต) จะถูกแปลงค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ซึ่งมีผลให้จำนวนเงินที่แปลงค่าแล้วมีค่าเท่ากับจำนวนเงินบาท ณ วันที่รายการเหล่านั้นเกิดขึ้น

3. สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินที่แสดงมูลค่า ณ ราคาปัจจุบันหรือราคาอัตราแลกเปลี่ยนในอนาคต เช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด หรือ สินค้าคงเหลือที่ใช้ราคาทดแทนปัจจุบัน (Replacement cost) จะถูกแปลงค่าโดยใช้วิธีอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน

4. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ณ วันซื้อหุ้นถ้าใช้วิธีซื้อและใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการส่วนเกินมูลค่าหุ้น ถ้าใช้วิธีรวมส่วนได้เสีย

5. ส่วนประกอบของกำไรสะสมปลายงวดจะถูกแปลงค่าดังนี้

(ก) ยอดคงเหลือของกำไรสะสมต้นงวดจะเท่ากับยอดคงเหลือปลายงวดที่แล้ว

(ข) เงินปันผลจ่ายจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประกาศจ่ายปันผล

(ค) กำไรหรือขาดทุนสุทธิจะยกยอดมาจากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แปลงค่าแล้ว

6. รายได้และค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (เช่น ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ และค่าเสื่อมราคา) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตอัตราเดียวกับที่ใช้แปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ

7. บัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย

8. กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าจะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

Functional currency

บริษัท ข จำกัด

เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่

กระดาษทำการสำหรับการแปลงค่างบการเงิน

Temporal method

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8

	Temporal method		
	งบทดลอง ก่อนปรับปรุง	อัตราแลกเปลี่ยน ที่ใช้	งบทดลองที่ ปรับปรุงแล้ว
งบแสดงฐานะการเงิน	(โครน)	ในการแปลงค่า	(บาท)
เงินสด	930,000	(C) .17	158,100
ลูกหนี้	608,000	(C) .17	103,360
สินค้าคงเหลือ (FIFO)	830,000	ตาราง ก	136,950
ที่ดิน	500,000	(H) .15	75,000
อาคาร (สุทธิ)	650,000	(H) .15	97,500
อุปกรณ์ (สุทธิ)	430,000	(H) .15	64,500
รวม	<u>3,948,000</u>		<u>635,410</u>
เจ้าหนี้	640,000	(C) .17	108,800
ตัวเงินจ่ายระยะสั้น	635,000	(C) .17	107,950

หุ้นกู้	900,000	(C)	.17	153,000
หุ้นสามัญ	960,000	(H)	.15	144,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	300,000	(H)	.15	45,000
กำไรสะสม	<u>513,000</u>			<u>76,660</u>
รวม	<u>3,948,000</u>			<u>635,410</u>

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและ

กำไรสะสม

ขาย	3,020,000	(A) B	.156	471,120
ต้นทุนขาย	1,850,000	ตาราง ก		276,570
ค่าเสื่อมราคา	1,000,000	(H)	.15	15,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	655,000	(A)	.156	102,180
ภาษีเงินได้	82,000	(A)	.156	12,792
ขาดทุนจากการแปลงค่า	<u>-</u>	(B/A)		<u>11,918</u>
กำไรสุทธิ	333,000			52,600
กำไรสะสม 2 มกราคม	<u>480,000</u>	(1)		<u>72,000</u>
	813,000			124,660
หัก : เงินปันผลจ่าย 1 กันยายน	<u>300,000</u>	(H)	.16	<u>48,000</u>
กำไรสะสม 31 ธันวาคม	<u>513,000</u>			<u>76,660</u>

(1) กำไรสะสมเป็นบาท ณ วันที่ 2 มกราคม

(A) อัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ย ซึ่งใช้ในการประมาณอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รายการเกิดขึ้น

(H) อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต

(C) อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน

(B/A) ยอดดุลคงเหลือ

ตาราง ก

การแปลงค่าต้นทุนสินค้าขาย

	โครน	อัตราแลกเปลี่ยน	บาท	
สินค้าคงเหลือต้นปี (สมมติ)	760,000	(H)	.15	114,000
ซื้อ (สมมติ)	<u>1,920,000</u>	(A)	.156	<u>299,520</u>
	2,680,000			413,520
หัก : สินค้าคงเหลือปลายปี	<u>830,000</u>	(A)	.165	<u>136,950</u>

ต้นทุนสินค้าขาย

1,850,000276,570

สรุปอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้สำหรับสองวิธี

ในการแปลงค่างบการเงิน อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ระหว่าง Temporal method และ Current rate method มีดังนี้

	อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในงบการเงิน	
	Current rate	Temporal
งบแสดงฐานะการเงิน		
สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน	ปัจจุบัน	ปัจจุบัน
สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่		
บันทึกตามราคาทุนในอดีต	ปัจจุบัน	อดีต
สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่		
บันทึกตามมูลค่ายุติธรรม	ปัจจุบัน	ปัจจุบัน
หนี้สินที่เป็นตัวเงิน	ปัจจุบัน	ปัจจุบัน
หนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน	ปัจจุบัน	อดีต
ส่วนของผู้ถือหุ้น	อดีต	อดีต
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ค่าใช้จ่าย	ปัจจุบัน	อดีต
ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน	ปัจจุบัน	อดีต

จะสังเกตเห็นว่า ข้อแตกต่างของทั้งสองวิธีอยู่ตรงที่การนำอัตราแลกเปลี่ยนในอดีตมาใช้ในการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้บันทึกบัญชีไว้ตามราคาทุนในอดีต

ในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กำไรสุทธิจะแตกต่างกันคือ ถ้า Functional currency เป็นเงินโครนกำไรสุทธิจะเท่ากับ ฿51,948 แต่ถ้า Functional currency เป็นเงินบาทกำไรสุทธิจะเท่ากับ ฿52,660 จำนวนกำไรสุทธิที่ต่างกันนี้เนื่องมาจากสาเหตุ 2 ประการคือ (1) เมื่อสกุลเงินต่างประเทศมีค่าแข็งกว่าเงินบาทต้นทุนสินค้าขายและค่าเสื่อมราคาจะมีค่ามากกว่าเมื่อใช้ Current Rate Method และ (2) ผลขาดทุนจากการแปลงค่า ฿11,918 จะถูกรายงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเมื่อ Functional currency เป็นเงินบาท ในขณะที่ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่มียอดดุลทางด้านเครดิต ฿36,462 จะนำไปแสดงไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อ Functional currency เป็นเงินโครน

ตัวอย่างการบัญชีสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศและการจัดทำกระดาษทำการ สำหรับงบการเงินรวม

เพื่ออธิบายการบัญชีสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศ และการจัดเตรียมกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม จะนำตัวอย่างของการลงทุนซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศแถบยุโรปตะวันออกมาอธิบายต่อ เนื่องจากบริษัทย่อยในประเทศนั้นบันทึกรายการในสมุดบัญชีด้วยเงินโครน งบทดลองในรูปของเงินบาทจะได้จากการแปลงค่างบการเงินตามวิธี Temporal หรือวิธี Current rate

วันซื้อหุ้น

อัตราแลกเปลี่ยนทางตรงสำหรับเงินโครน ณ วันที่ 2 มกราคม 25X8 เท่ากับ ฿.15 ดังนั้นจะต้องใช้เงินบาท $\text{฿}300,000(2,000,000 \times \text{฿.15})$ เพื่อจะแลกเปลี่ยนกับเงิน 2,000,000 โครน ซึ่งเป็นราคาที่บริษัทใหญ่จ่ายลงทุน การบันทึกบัญชี ณ วันซื้อหุ้นของบริษัท ก มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	300,000	
เงินสด		300,000

ณ วันซื้อหุ้น เนื่องจากการรวมกิจการเข้าข่ายการใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชี (ใช้เงินสดในการซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง) บัญชีสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นจะต้องถูกแปลงค่าจากเงินโครนเป็นเงินบาท โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ฿.15 ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อจะกระจายให้กับสินทรัพย์และหนี้สินต่าง ๆ ของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ในวันที่ 2 มกราคม บริษัท ข รายงานหุ้นสามัญ 960,000 โครน ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 300,000 โครน และกำไรสะสม 480,000 โครน รวมเป็นสินทรัพย์สุทธิ 1,740,000 โครน ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีของเงินโครนและเงินบาทจะกระจายให้กับที่ดินและอาคาร ดังนี้

	โครน	อัตราแลกเปลี่ยน	บาท
ราคาทุน	2,000,000	฿ .15	300,000
มูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ซื้อ (1,740,000 × 80%)	<u>1,392,000</u>	.15	<u>208,800</u>
ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตาม บัญชีกระจายให้ :	608,000		91,200
ที่ดิน	(308,000)*	.15	(46,200)
อาคาร-อายุการใช้งานเหลือ 10 ปี	<u>(300,000)*</u>	.15	<u>(45,000)</u>
	<u>-0-</u>		<u>-0-</u>

* ตัวเลขสมมติ

เมื่อการซื้อหุ้นถูกบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อ บัญชีทั้งหมดของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่า ณ วันซื้อหุ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน ณ วันนั้น ไม่ว่าจะการแปลงค่าจะใช้วิธี Current rate หรือวิธี temporal ก็ตาม ดังนั้นการคำนวณและการกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี จะเหมือนกันทั้งสองวิธี

การบันทึกบัญชีสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศ-หลังวันซื้อหุ้น

หลังจากบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อส่วนได้เสียในบริษัทย่อย ข แล้ว บริษัท ก ซึ่งใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี จะบันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท ข ในกรณีนี้บริษัท ข ประกาศและจ่ายเงินปันผล 150,000 โครน เมื่อวันที่ 1 กันยายน ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนทางตรงเท่ากับ ฿.16 การบันทึกการรับเงินปันผล จะเป็นดังนี้

เงินสด	19,200	
เงินลงทุนในบริษัท ข		19,200

$$150,000 \text{ โครน} \times .16 = 24,000 \times 80\% = 19,200 \text{ บาท}$$

สิ้นปี 25X8 บริษัท ก จะบันทึกกำไรสุทธิของบริษัท ข พร้อมกับตัดจำหน่ายส่วนเกิน ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	37,058	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข		37,058

$$\text{กำไรสุทธิของบริษัท ข } 51,948 \text{ โครน} \times 80\% = 41,558 - \text{ตัดจำหน่ายส่วนเกิน}$$

ที่กระจายให้อาคาร 4,500 บาท

ลิขสิทธิ์ © มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ก่อนการจัดทำงบการเงินรวม งบการเงินของบริษัทย่อยจะต้องถูกแปลงค่าให้อยู่ในรูปของเงินบาทโดยใช้วิธี Current rate หรือวิธี Temporal กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมต่อไปนี้จะถูกจัดทำขึ้นโดยสมมติว่าวิธี Current rate เป็นวิธีที่เหมาะสมในการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อย (Functional currency ของบริษัทย่อยเป็นสกุลเงินท้องถิ่น)

กระดาษทำการสำหรับงบการเงิน สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8 มีดังนี้
ตารางที่ 11-1 วิธีซื้อ ส่วนได้เสีย 80% Current rate ปีที่ซื้อหุ้น

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาษทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8

(หน่วย : บาท)

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขายและรายได้อื่น	4,200,000	471,120			4,617,120
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข	37,058		(1) 37,058		
รวมรายได้	4,237,058	471,120	(1) 37,058		4,617,120
ต้นทุนสินค้าขาย	2,720,000	288,600			3,008,600
ค่าเสื่อมราคา	210,000	15,600	(5) 4,680		230,280
ค่าใช้จ่ายอื่น	914,000	102,180			1,016,180
ภาษีเงินได้	100,000	12,792			112,792
รวมค่าใช้จ่าย	3,944,000	419,172			4,367,852
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (51,948 X 0.2)			(3) 10,390		(10,390)
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	293,058	51,948			292,878

งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.					
บริษัท ก	450,000				
บริษัท ข		72,000	(2) 72,000		450,000
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่กว่า	293,058	51,948			292,878
เงินปันผลจ่าย					
บริษัท ก					(200,000)
บริษัท ข	(200,000)	(24,000)		(1) 19,200 (3) 4,800	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.		99,948			542,878
งบแสดงฐานะการเงิน	543,058				
สินทรัพย์หมุนเวียน		426,560			1,731,760
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,305,200			(1)17,858	
	317,858			(2)300,000	
ที่ดิน		85,000	(5) 52,360		
อาคาร (สุทธิ)	450,000	110,000	(5) 45,900		

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
อุปกรณ์ (สุทธิ)	720,000	73,100			587,360
ผลต่างระหว่างราคาทุน และมูลค่าตามบัญชี	390,000		(2) 91,200	(5)91,200	876,400 463,100
รวมสินทรัพย์		695,160			
หนี้สินหมุนเวียน	3,183,058	216,750			
หุ้นกู้	840,000	153,000			3,658,620
หุ้นสามัญ	700,000				1,056,750
บริษัท ก					853,000
บริษัท ข	800,000	144,000	(2)144,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น					800,000
บริษัท ก					

บริษัท ข	300,000	45,000	(2) 45,000		
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน					300,000
สะสม					
บริษัท ก				(4)29,170	
				(5)11,740	
บริษัท ข		36,432	(4)36,462		
กำไรสะสม 31 ธ.ค.		99,948			40,910
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	543,058			(2)52,200	
				(3)5,590	542,878
				(4)7,292	
รวมหนี้สินและส่วน					
ของผู้ถือหุ้น		695,160			65,082
	3,183,058				3,658,620

- (1) ตัดบัญชีเงินปันผลรับและส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยเพื่อปรับให้เงินลงทุนมียอด ณ วันต้นงวด
- (2) ตัดบัญชีเงินลงทุน
- (3) บันทึกกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- (4) รับรู้ส่วนได้เสียของบริษัท ก และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน
- (5) กระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีและรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ อาจแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป ได้ดังนี้

- | | |
|-----------------------------|--------|
| (1) ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข | 37,058 |
| เงินปันผล | 19,200 |
| เงินลงทุนในบริษัท ข | 17,858 |

ตัดบัญชีเงินปันผลรับและส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยเพื่อปรับให้เงินลงทุนมียอด ณ วันต้นงวด

(2) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	72,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	144,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัท ข	45,000
ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี	91,200
เงินลงทุนในบริษัท ข	300,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	52,200
ตัดบัญชีเงินลงทุน	
(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	10,390
เงินปันผล	4,800
ส่วนที่ได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	5,590
บันทึกกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม	
(4) ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม - บริษัท ข	36,462
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม - บริษัท ก	29,170
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	7,292
รับรู้ส่วนได้เสียของบริษัท ก และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับการเพิ่มขึ้นของ	
ส่วนของผู้ถือหุ้นอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน	
(5) ค่าเสื่อมราคา	4,680
ที่ดิน	52,360
อาคาร	45,900
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม- บริษัท ก	11,740
ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี	91,200
กระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีและรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน	
สะสม	
ข้อแตกต่างประการสำคัญของการทำกระดาษทำการสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศ	
คือ	

1. การใช้วิธี Current rate ในการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยจะก่อให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ฿36,462 ซึ่งจะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นและสินทรัพย์สุทธิที่แปลงค่าแล้วของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น เนื่องจากผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนไม่ได้นำไปรายงานในงบกำไรขาดทุน

เบ็ดเสร็จ การปรับปรุงรายการที่ (4) ในกระดาษทำการจึงเป็นการรับรู้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ (36,462 X .80 = 29,170) ส่วนที่เหลือ (36,462 X .20 = 7,292) จึงเป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

2. ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น จะจัดสรรไปให้สินทรัพย์ที่ระบุและแปลงค่าเป็นเงินบาทโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันซื้อหุ้น แต่เนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา การตัดจำหน่ายผลต่างในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย และยอดคงเหลือที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่ายที่อยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน ณ วันจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้น จึงมีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่าบัญชีเหล่านี้ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ปรากฏอยู่ในรายการปรับปรุง (5) สามารถพิสูจน์ได้ดังนี้

	<u>โครน</u>	<u>อัตราแลกเปลี่ยน</u>	<u>บาท</u>
ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี			
ณ วันต้นปี	608,000	฿ .15	91,200
ตัดจำหน่ายผลต่างในงวดนี้	<u>(30,000)</u>	.156	<u>(4,680)</u>
ผลต่างคงเหลือที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ	-		86,520
ผลต่างคงเหลือที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี			
ณ วันสิ้นปี	<u>578,000</u>	.17	<u>98,260</u>
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม-บริษัท ก			<u>11,740</u>
(3) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ		10,390	
เงินปันผล			4,800
ส่วนที่ได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			5,590
บันทึกกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม			
(4) ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม - บริษัท ข		36,462	
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม - บริษัท ก		29,170	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		7,292	
รับรู้ส่วนได้เสียของบริษัท ก และผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมสำหรับการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้นอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน			
(5) ค่าเสื่อมราคา		4,680	
ที่ดิน		52,360	

อาคาร	45,900
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม- บริษัท ก	11,740
ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี	91,200
กระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชีและรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม	

ข้อแตกต่างประการสำคัญของการทำกระดาษทำการสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศคือ

1. การใช้วิธี Current rate ในการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยจะก่อให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน B36,462 ซึ่งจะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นและสินทรัพย์สุทธิที่แปลงค่าแล้วของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น เนื่องจากผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนไม่ได้นำไปรายงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จการปรับปรุงรายการที่ (4) ในกระดาษทำการจึงเป็นการรับรู้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ ($36,462 \times .80 = 29,170$) ส่วนที่เหลือ ($36,462 \times .20 = 7,292$) จึงเป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

2. ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น จะจัดสรรไปให้สินทรัพย์ที่ระบุและแปลงค่าเป็นเงินบาทโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันซื้อหุ้น แต่เนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา การตัดจำหน่ายผลต่างในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ย และยอดคงเหลือที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่ายที่อยู่ในงบแสดงฐานะการเงินจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน ณ วันจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้น จึงมีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่าบัญชีเหล่านี้ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ปรากฏอยู่ในรายการปรับปรุง (5) สามารถพิสูจน์ได้ดังนี้

	โครน	อัตราแลกเปลี่ยน	บาท
ผลต่างระหว่างราคาทุนและมูลค่าตามบัญชี			
ณ วันต้นปี	608,000	B .15	91,200
ตัดจำหน่ายผลต่างในงวดนี้	<u>(30,000)</u>	.156	<u>(4,680)</u>
ผลต่างคงเหลือที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ	-		86,520
ผลต่างคงเหลือที่ยังไม่ได้ตัดบัญชี			
ณ วันสิ้นปี	<u>578,000</u>	.17	<u>98,260</u>
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสม-บริษัท ก			<u>11,740</u>

11.13 กระทบต่อการล่าช้าของงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่า

กระทบต่อการล่าช้าของงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่าจะคล้ายกับกระทบต่อการล่าช้าของงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Current rate แต่จะมีส่วนที่แตกต่างกันดังนี้

1. ตามวิธี Temporal กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทย่อย และจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของกำไรปลายงวด ส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนจะถูกรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรเบ็ดเสร็จรวมในงวดปีปัจจุบัน ในงวดกำไรขาดทุนดังกล่าวจะรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรสะสมซึ่งเกิดจากการปรับปรุงกำไรสะสมของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องแยกรับรู้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เช่นเดียวกับรายการที่ (4) ในกระทบต่อการล่าช้าของงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Current rate ในการแปลงค่าของงบการเงิน

2. ผลต่างที่ยังไม่ได้ตัดบัญชีที่กระจายให้ที่ดินและอาคาร และผลต่างที่ตัดจำหน่ายในปีปัจจุบัน ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตเนื่องจากเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชีนั้น
2. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่จัดเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นและการกระทบของยอดจำนวนเงินของผลต่างดังกล่าว ณ วันต้นงวดบัญชีและวันสิ้นงวดบัญชี
3. จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีที่รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
4. เมื่อสกุลเงินที่ใช้รายงานต่างไปจากสกุลเงินของประเทศที่ตั้งสถานที่ประกอบกิจการของกิจการที่นำเสนอการเงิน ต้องเปิดเผยเหตุของการใช้สกุลเงินที่แตกต่างออกไปและหากมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้รายงาน ก็ให้เปิดเผยเหตุด้วย

11.14 สรุป

กิจการมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทางคือ มีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือมีกิจการในต่างประเทศ เพื่อที่จะรวมเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศและกิจการในต่างประเทศไว้ในงบการเงินของกิจการ งบการเงินของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่าให้เป็นเงินสกุลเดียวกับบริษัทใหญ่เสียก่อนโดยใช้ขั้นตอนที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) ซึ่งจะขึ้นอยู่กับ Functional currency (FC) ของบริษัทย่อย ถ้า FC เป็นเงินตราของบริษัทใหญ่งบการเงินของบริษัทย่อยจะต้องถูกวัดค่าใหม่ให้เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่โดยใช้ Temporal method ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าจะรวมอยู่ในกำไรสุทธิรวมของงวด ถ้า FC เป็นสกุลเงินท้องถิ่น งบการเงินของบริษัทย่อยจะต้องถูกแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่โดยใช้ Current rate method ผลของการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกสะสมอยู่ในบัญชีผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน และให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น

แบบฝึกหัดบทที่ 11

1. บริษัทไทยทีวี จำกัด มีรายการเงินตราต่างประเทศระหว่างเดือนธันวาคม 25X3 ดังนี้
ธันวาคม 12 ซื้อชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์จากบริษัทโกโต ประเทศญี่ปุ่น ราคาในใบกำกับสินค้า 50,000,000 เยน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเงินเยนเท่ากับ 0.375 บาท กำหนดจ่ายชำระวันที่ 11 มกราคม 25X4

ธันวาคม 15 ขายโทรทัศน์ให้กับที่ประเทศอังกฤษเป็นเงิน 40,000 ปอนด์อัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเงินปอนด์เท่ากับ 82.50 บาท ใบกำกับสินค้ากำหนดให้จ่ายชำระเป็นเงิน ปอนด์ กำหนดชำระวันที่ 14 มกราคม 25X4

ให้ทำ

- บันทึกรายการในสมุดรายวันเกี่ยวกับรายงานข้างต้น
- บันทึกการปรับปรุงในสมุดบัญชีของบริษัทไทยทีวี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ถ้าอัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบันเท่ากับ 0.38 บาท และ 80 บาท สำหรับเงินเยนและเงินปอนด์ตามลำดับ
- บันทึกการจ่ายชำระเงินให้บริษัทโกโต ในวันที่ 11 มกราคม 25X4 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเงินเยนเท่ากับ 0.3825 บาท และบันทึกการรับเงินจากบริษัทในประเทศอังกฤษ ในวันที่ 14 มกราคม 25X4 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเงินปอนด์เท่ากับ 81.5 บาท

2. เลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

- กำไรหรือขาดทุนการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศจะแสดงเป็น
 - รายการค้างรับหรือค้างจ่ายในงบแสดงฐานะการเงิน
 - รายการพิเศษในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดที่อัตราแลกเปลี่ยนเปลี่ยนแปลง
 - รายการปกติในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกรณีขาดทุนแต่ตั้งเป็นค้างรับกรณีกำไร
 - รายการปกติในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดที่อัตราแลกเปลี่ยนเปลี่ยนแปลง
- บริษัททอว์รด์ ซึ่งเป็นบริษัทย่อย 100% มีบัญชีค่าใช้จ่ายสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X4 ซึ่งแสดงในหน่วยของสกุลเงินท้องถิ่น (Local Currency Unit-LCU) ดังนี้

	LCU
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ (สินทรัพย์ซื้อเมื่อ 1 มกราคม 25X2)	120,000
หนี้สงสัยจะสูญ	80,000
ค่าเช่า	200,000
	400,000

อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันต่างๆมีดังนี้

6. อัตราแลกเปลี่ยนอะไรที่ใช้ในการแปลงค่าบัญชีต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อย
ในต่างประเทศถ้าเงินบาทเป็นสกุลเงินหลัก

อุปกรณ์	ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์
ก. ปัจจุบัน	ปัจจุบัน
ข. ปัจจุบัน	ถัวเฉลี่ยสำหรับปี
ค. อดีต	ปัจจุบัน
ง. อดีต	อดีต

7. บริษัทมิตรอนันต์เป็นเจ้าของบริษัทย่อยในต่างประเทศซึ่งมียอดคงเหลือของบัญชีสินทรัพย์โรงงานและอุปกรณ์ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 3,600,000 LCU ในจำนวนนี้สินทรัพย์ 2,400,000 LCU ถูกซื้อในปี 25X3 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.6 LCU ต่อ 1 บาท และสินทรัพย์จำนวน 1,200,000 LCU ถูกซื้อในปี 25X4 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.8 LCU ต่อ 1 บาท

อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 เท่ากับ 2 LCU ต่อ 1 บาท อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยระหว่างปี 25X5 เท่ากับ 1.92 LCU ต่อ 1 บาท

สมมติว่าสินทรัพย์โรงงานและอุปกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงอายุการใช้งาน 10 ปี ไม่มีมูลค่าบาท ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ของบริษัทย่อยจะปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทย่อย ที่แปลงค่าแล้วสำหรับปี 25X5 เท่ากับเท่าไร

- | | |
|----------------|----------------|
| ก. 180,000 บาท | ข. 187,500 บาท |
| ค. 200,000 บาท | ง. 216,667 บาท |

8. บัญชีต่าง ๆ ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ที่แปลงค่าเป็นเงินบาทแล้ว มีดังนี้

	แปลงค่าโดยใช้	
	อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน	อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต
หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด (ราคาทุน)	100,000 บาท	110,000 บาท
หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด (มูลค่ายุติธรรม)	120,000	125,000
สินค้าคงเหลือ (ราคาทุน)	130,000	132,000
สินค้าคงเหลือ (Net realizable value)	<u>80,000</u>	<u>84,000</u>
	<u>430,000</u>	<u>451,000</u>

จงคำนวณยอดรวมที่จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยที่แปลงค่าแล้ว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X7 ซึ่งเป็นผลจากข้อมูลข้างต้น ถ้าสกุลเงินหลักเป็นเงินบาท

ก. 430,000 บาท

ข. 436,000 บาท

ค. 442,000 บาท

ง. 451,000 บาท

3. เพื่อเป็นการเพิ่มยอดขายในต่างประเทศ บริษัทซีวินจึงซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัทลี่บอง ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสิงคโปร์เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 (ดอลลาร์สิงคโปร์) ของบริษัทลี่บอง มีดังนี้

สินทรัพย์	
เงินสด	110,000
ลูกหนี้	150,000
ตัวเงินรับ	200,000
สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X6	<u>500,000</u>
โรงงานและอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>1,310,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
เจ้าหนี้	240,000
ตัวเงินจ่าย	250,000
หนี้สินค้างชำระ	100,000
ทุนเรือนหุ้น	450,000
ส่วนเกินทุน	90,000
กำไรสะสม	<u>180,000</u>
	<u>1,310,000</u>

อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบันสำหรับเงินดอลลาร์สิงคโปร์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ซึ่งเป็นวันซื้อหุ้นเท่ากับ .20 บาท

ให้ทำ ก. จัดทำกระดาษทำการเพื่อแปลงค่างบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ของบริษัทลี่บองให้เป็นเงินบาท สมมติว่าสกุลเงินหลักคือสกุลเงินท้องถิ่น

ข. ถ้าบริษัทสีวันจ่ายซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัทสีบองในมูลค่าตามบัญชี บริษัทสีวันจะต้องจ่ายเป็นเงินบาทเท่ากับเท่าไร

ค. การแปลงค่างบแสดงฐานะการเงินในข้อ ก จะแตกต่างหรือไม่ถ้าสกุลเงินหลักเป็นเงินบาทหรือสกุลเงินอื่น

4. บริษัทมาตีผลิตภัณฑ์จำกัด จัดตั้งขึ้นในในกรุงเทพฯเมื่อปี 25X0 เพื่อทำการผลิตอุปกรณ์และเครื่องมือทางการแพทย์ออกจำหน่าย ตั้งแต่เริ่มตั้งกิจการบริษัทได้ขยายกิจการเท่าตัวในทุก ๆ ปี จนอาจกล่าวได้ว่าเป็นบริษัทที่ผลิตอุปกรณ์ทางการแพทย์ชั้นนำของประเทศ

ระหว่างปี 25X5 บริษัทได้ตั้งบริษัทบริภัณฑ์เป็นบริษัทย่อย ในประเทศอินโดนีเซีย บริษัทมาตีผลิตภัณฑ์ถือหุ้นสามัญของบริษัทบริภัณฑ์ 90% คงเหลือ 10% ให้ถือโดยประชากรในท้องถิ่น ซึ่งเป็นไปตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย การลงทุนในบริษัทย่อยโดยวิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี บัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 ซึ่งเป็นวันปิดบัญชีของบริษัททั้งสอง เท่ากับ 18% ของสินทรัพย์รวมทั้งหมดของบริษัทใหญ่ สกุลเงินหลักของบริษัทบริภัณฑ์คือเงินบาท

ให้ทำ สมมติว่าบริษัททั้งสองจัดทำงบการเงินรวมแต่ละตั้งแต่ปี 25X5 ถึง 25X8 แต่ก่อนที่จะจัดทำงบการเงินรวมยอดคงเหลือของบัญชีต่าง ๆ ในงบทดลองของบริษัทบริภัณฑ์จะต้องแปลงค่าเป็นเงินบาทเสียก่อน บัญชีต่าง ๆ 10 บัญชีต่อไปนี้ ยกมาจากยอดคงเหลือในงบทดลองของบริษัทบริภัณฑ์ จงระบุอัตราแลกเปลี่ยน (เช่น อัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ยสำหรับปี 25X8 เป็นต้น) ที่ควรจะใช้ในการแปลงค่าบัญชีต่าง ๆ เป็นเงินบาทและจงอธิบายว่าเหตุใดอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวจึงเหมาะสม

1. เงินสดในธนาคารอินโดนีเซีย
2. ลูกหนี้การค้า (ทั้งหมดเกิดจากรายได้ 25X8)
3. สินค้าคงเหลือ (ทั้งหมดซื้อระหว่างไตรมาสสุดท้ายของปี 25X8)
4. ที่ดิน (ซื้อปี 25X5)
5. ตัวเงินจ่ายระยะสั้นออกให้กับธนาคารอินโดนีเซีย
6. หุ้นสามัญ (ออกจำหน่ายปี 25X5)
7. กำไรสะสม 1 มกราคม 25X8
8. ขาย
9. ค่าเสื่อมราคาอาคาร
10. เงินเดือน

5. บริษัทคาร์ดินัลจำกัด เป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัทบลูเจจำกัด ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับยูโรเท่ากับ \$1.12 ณ วันที่ซื้อหุ้นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท บลูเจ เท่ากับมูลค่ายุติธรรม
งบทดลองหลังปรับปรุงของบริษัท บลูเจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 มีดังนี้

	เงินยูโร	
	เดบิต	เครดิต
เงินสด	65,000	
ลูกหนี้	100,000	
หนี้สงสัยจะสูญ		15,000
สินค้าคงเหลือ (RFO) ณ 31 ธ.ค. 25X4	180,000	
อุปกรณ์	300,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์		160,000
อาคาร	900,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		450,000
ที่ดิน	200,000	
เจ้าหนี้		320,000
หุ้นสามัญ		500,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X4		215,000
เงินปันผลจ่าย	60,000	
ขาย		600,000
ต้นทุนสินค้าขาย	250,000	
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์	35,000	
ค่าเสื่อมราคาอาคาร	90,000	
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	80,000	
	<u>2,260,000</u>	<u>2,260,000</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. สิ้นค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X4 180,000 ยูโร ถูกซื้อมาในระหว่างปลายปี 25X4 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ \$1.20
2. สิ้นค้าคงเหลือ 1 ม.ค. 25X4 130,000 ยูโรถูกซื้อเข้ามาในปี 25X3 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ \$1.15 สินค้า 300,000 ยูโรถูกซื้อเข้ามาอย่างสม่ำเสมอตลอดปี 25X4
3. สินทรัพย์ถาวรทั้งหมดในสมุดบัญชีของบริษัทย่อยถูกซื้อเข้ามาก่อนการลงทุนซื้อหุ้นยกเว้นอุปกรณ์มูลค่า 50,000 ยูโรที่ซื้อในวันที่ 1 มกราคม 25X4 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ \$1.16 อุปกรณ์ใหม่นี้คิดค่าเสื่อม ราคาภายในเวลา 5 ปีโดยคิดค่าเสื่อมราคาปีละ 10,000 ยูโร
4. ประกาศและจ่ายเงินปันผลกลางปี 25X4 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ \$1.17
5. อัตราแลกเปลี่ยนอื่น ๆ มีดังนี้

31 ธ.ค. 25X4	\$1.21
ถัวเฉลี่ยปี 25X4	1.18

ให้ทำ กระดาษทำการเพื่อแปลงค่างบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัท บลูเจ จำกัด ให้เป็นเงินดอลลาร์สหรัฐ โดยสมมติว่าเงินดอลลาร์สหรัฐเป็นสกุลเงินหลัก (ถ้าไรสะสมของบริษัท บลูเจ จำกัด ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X3 ที่ปรากฏอยู่ในงบการเงินหลังแปลงค่าแล้วเท่ากับ \$25,450)

6. บริษัท คิวพร จำกัด ซื้อส่วนได้เสียของ บริษัท เดลมา จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 โดยซื้อหุ้นสามัญ ทั้งหมดเท่ากับมูลค่าตามบัญชี บริษัท เดลมา จำกัด ตั้งอยู่ในแถบประเทศลาตินอเมริกา ซึ่งใช้หน่วยเงินตราเป็น เงินเปโซ งบทดลองและงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท เดลมา จำกัด ในหน่วยเงินเปโซ ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

บริษัท เดลมา จำกัด

งบทดลอง (เปโซ)

1 มกราคม 25X3

เดบิต

เครดิต

เงินสด

ลูกหนี้

สินค้าคงเหลือ

เครื่องจักรและอุปกรณ์

ค่าเสื่อมราคาสะสม

3,000

5,000

32,000

204,000

เจ้าหน้าที่	42,000
หุ้นสามัญ	81,400
กำไรสะสม	50,000
	<u>70,600</u>
	<u>244,000</u>

บริษัท เอลมา จำกัด
 งบทดลอง (เปโซ)
 31 ธันวาคม 25X4

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

	<u>เดบิต</u>	<u>เครดิต</u>
เงินสด	25,000	
ลูกหนี้	20,000	
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		500
ลูกหนี้-บริษัทสิวพร	30,000	
สินค้าคงเหลือ 31 ธ.ค. 25X4	110,000	
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	3,000	
เครื่องจักรและอุปกรณ์ปรกรณ์	210,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		79,900
เจ้าหนี้		22,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย		40,000
ตัวเงินจ่าย		60,000
หุ้นสามัญ		50,000
กำไรสะสม		100,600
ขายในประเทศ		170,000
ขายต่างประเทศ		200,000
ต้นทุนสินค้าขาย	207,600	
ค่าเสื่อมราคา	22,400	
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ	60,000	
กำไรจากการขายสินทรัพย์		5,000
ภาษีเงินได้	<u>40,000</u>	
	<u>728,000</u>	<u>728,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติมมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

1. ยอดขายส่งออกทั้งหมดของบริษัทเดลมา ถูกส่งไปยังบริษัทใหญ่และขายเป็นเงินเชื่อ โดยยอดคงเหลือ ของบัญชีลูกหนี้-บริษัทสิวพร คือใบสำคัญที่ยังค้างชำระ ยอดขายต่างประเทศ

ทั้งหมดเป็นการขายในรูปของ เงินดอลลาร์สหรัฐบัญชีตรงกันข้ามที่จัดบันทึกในสมุดของบริษัทใหญ่ แสดงยอดทั้งหมดของปี 25X4 เท่ากับ \$ 471,000 และคงเหลือ เป็นยอดค้างชำระ \$70,500

2. ค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง ตัดค่าเสื่อมราคาภายในเวลา 10 ปี เครื่องจักร ราคาทุน 20,000 เปโซ ถูกรื้อเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรเครื่องนี้ ภายในปี 25X3 ไม่มีการรื้อ สินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมอีกตั้งแต่ 1 มกราคม 25X3 และยังไม่มีสินทรัพย์ใด ที่คิดค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว

3. สินทรัพย์ที่คงเหลือเป็นสินทรัพย์ถาวร ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3 ถูกขายออกไปในวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 สำหรับปี 25X4 ค่าเสื่อมราคาได้ถูกจัดบันทึกเต็มปีก่อนที่สินทรัพย์จะถูกขาย ออกไป ข้อมูล (เปโซ) สำหรับการขายมีดังนี้

ราคาทุน	14,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>4,900</u>
มูลค่าตามบัญชี	9,100
ราคาขาย	<u>14,100</u>
กำไรจากการขายสินทรัพย์	<u>5,000</u>

4. ตัวเงินจ่ายเป็นตั๋วระยะยาวที่ออกเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3

5. บริษัทย่อยไม่มีการจัดบันทึกรายการใดในบัญชีกำไรสะสมนับตั้งแต่การลงทุนซื้อหุ้น ยกเว้นกำไรสุทธิ สำหรับปี 25X3 กำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 หลังการแปลงค่าเท่ากับ \$ 212,000

6. สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X4 มาจากยอดซื้อตลอดทั้งปีและไม่มีสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

7. ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าจ่ายเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3

8. อัตราแลกเปลี่ยนต่าง ๆ มีดังนี้

\$ ต่อ เปโซ

1 มกราคม 25X3	\$ 2.00
ถัวเฉลี่ยตลอดปี 25X3	2.10
31 ธันวาคม 25X3	2.20
ถัวเฉลี่ยตลอดปี 25X4	2.30
31 ธันวาคม 25X4	2.40

ให้ทำ กระดาษทำการเพื่อแปลงค่าบดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ของบริษัทเดลมา จำกัด ให้เป็นเงินดอลลาร์สหรัฐ สมมติว่าเงินดอลลาร์สหรัฐเป็นสกุลเงินหลัก

7. บริษัท วัฒนา จำกัด เป็นบริษัทย่อย 90% ของบริษัท วิทย์ จำกัด ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ บริษัท วิทย์ จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท วัฒนา จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X8 เท่ากับมูลค่าตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ในขณะนั้น อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับ LCU ของประเทศที่ บริษัท วัฒนา จำกัด ตั้งอยู่ เท่ากับ 0.24 บาท เงินสกุลหลักของ บริษัท วัฒนา จำกัด คือ LCU บริษัท วิทย์ จำกัด ให้บริษัท วัฒนา จำกัด กู้เงิน 200,000 LCU เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25X8 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนสำหรับ LCU เท่ากับ 0.23 บาท เงินกู้เป็นหนี้ระยะสั้นและมีจำนวน 46,000 บาท งบทดลองที่ปรับปรุงแล้วของ บริษัททั้งสอง ณ วันสิ้นปี 25X8 มีดังนี้

	บริษัทวิทย์ (บาท)	บริษัท วัฒนา (LCU)
เดบิต		
เงินสด	47,000	150,000
ลูกหนี้	90,000	180,000
เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่บริษัทวัฒนา	46,000	-
สินค้าคงเหลือ	110,000	230,000
ที่ดิน	150,000	250,000
อาคาร	300,000	600,000
อุปกรณ์	220,000	800,000
เงินลงทุนในบริษัทวัฒนา (90%)	207,000	-
ต้นทุนสินค้าขาย	400,000	200,000
ค่าเสื่อมราคา	81,000	100,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	200,000	120,000
ขาดทุนการแลกเปลี่ยน	-	30,000
เงินปันผล	100,000	100,000
ปรับปรุงส่วนได้เสีย (Equity adjustment)	<u>39,600</u>	<u>-</u>
	<u>1,990,600</u>	<u>2,760,000</u>
เครดิต		
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	120,000	300,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	60,000	400,000
เจ้าหนี้	241,100	130,000
เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบริษัท วิทย์	-	230,000
ทุนเรือนหุ้น	500,000	800,000
กำไรสะสม 1 มกราคม	220,000	200,000
ขาย	800,000	700,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท วัฒนา	<u>49,500</u>	<u>-</u>
	<u>1,990,600</u>	<u>2,760,000</u>

บริษัท วัฒนา จำกัดจ่ายเงินปันผลในเดือนกันยายน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 0.21 บาท
อัตราแลกเปลี่ยน สำหรับ LCUs เท่ากับ 0.20 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 และอัตราแลกเปลี่ยน
ถัวเฉลี่ยสำหรับปี 25X8 เท่ากับ 0.22 บาท

ให้ทำ 1. กระจายทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X8 เพื่อแปลงค่างบการเงินของ บริษัท วัฒนา
จำกัด ให้เป็นเงินบาท

2. รายการปรับปรุงที่จำเป็นสำหรับ บริษัท วิทย์ จำกัด เพื่อบันทึกเงินลงทุนใน บริษัท วัฒนา
จำกัด สำหรับปี 25X8 ตาม วิธีส่วนได้เสีย (Equity)

3. กระจายทำการสำหรับงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X8

8. บริษัท A จำกัด ถือหุ้นได้เสีย 100% ในบริษัท B จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ เมื่อวันที่ 1
มกราคม ปี 25X6 เป็นเงิน \$342,000 ในขณะที่ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท B จำกัด ประกอบด้วยหุ้น
สามัญ 3,000,000 LCU และกำไรสะสม 1,000,000 LCU Functional Currency คือเงินสต็อกท้องถิ่น
อัตราแลกเปลี่ยนในขณะนั้นเท่ากับ \$0.15 ต่อ LCU ส่วนเกินที่เกิดขึ้นจะจัดสรรให้กับสิทธิบัตรซึ่งจะ
ตัดจำหน่าย ภายในระยะเวลา 10 ปี

สรุปการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท B จำกัด ระหว่างปี 25X6 (รวมอัตรา
แลกเปลี่ยน ที่เกี่ยวข้อง) มีดังนี้

	LCUs	อัตราแลกเปลี่ยน	US\$
ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6	4,000,000	\$0.1 5C	\$600,000
กำไรสุทธิ	800,000	0.14A	112,000
เงินปันผล	(400,000)	0.14C	(56,000)
ปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้น			(84,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6	<u>4,400,000</u>	<u>0.1 3C</u>	<u>572,000</u>

ให้ทำ คำนวณรายการต่อไปนี้

1. สิทธิบัตรที่เกิดขึ้นจากการลงทุนของบริษัท A ในบริษัท B ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6
2. สิทธิบัตรตัดจำหน่าย สำหรับปี 25X6
3. สิทธิบัตรที่อิงไม่ตัดจำหน่าย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6
4. ปรับปรุงส่วนของผู้ถือหุ้นจากสิทธิบัตร สำหรับปี 25X6

5. รายได้จากบริษัท B จำกัด สำหรับปี 25X6
 6. ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในบริษัท B จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

9. บริษัท P จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วทั้งหมดของบริษัท R จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศอังกฤษ เมื่อวันที่ 1 มกราคม ปี 25X6 เป็นเงิน \$800,000 ในขณะที่อัตราแลกเปลี่ยน 1 ปอนด์* เท่ากับ \$1.60 และส่วนของผู้อถือหุ้นของบริษัทจำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 400,000 ปอนด์ กำไรสะสม 100,000 ปอนด์ เงินสกุลหลักของบริษัท R จำกัด คือเงินปอนด์ งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท R จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6 ในรูปของเงินปอนด์ และเงินดอลลาร์สหรัฐ สรุปได้ดังนี้

	ปอนด์	อัตราแลกเปลี่ยน	US\$
เงินสด	50,000	\$1.60	\$80,000
ลูกหนี้-สุทธิ	60,000	1.60	96,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	1.60	64,000
อุปกรณ์	750,000	1.60	1,200,000
	900,000		1,440,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	250,000	1.60	400,000
เจ้าหนี้	150,000	1.60	240,000
ทุนเรือนหุ้น	400,000	1.60	640,000
กำไรสะสม	100,000	1.60	160,000
	900,000		1,440,000
อัตราแลกเปลี่ยน สำหรับปี 25X6			
	อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 มกราคม 25X6	\$1.60	
	อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยตลอดปี 25X6	1.63	
	อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับเงินปันผล	1.62	
	อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6	1.65	

งบทดลองที่ปรับปรุงแล้วของบริษัท S จำกัด ในรูปของเงินปอนด์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 มีดังนี้

เงินสด	20,000	ปอนด์
ลูกหนี้-สุทธิ	70,000	
สินค้าคงเหลือ	50,000	
อุปกรณ์	800,000	

ต้นทุนสินค้าขาย	350,000
ค่าเสื่อมราคา	80,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	100,000
เงินปันผล	<u>30,000</u>
	<u>1,500,000</u>

เครดิต	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	330,000 ปอนด์
เจ้าหนี้	70,000
ทุนเรือนหุ้น	400,000
กำไรสะสม	<u>600,000</u>
ขาย	<u>1,500,000</u>

ให้ทำ

1. กระจายทำการเพื่อเปลี่ยนงบทดลองที่ปรับปรุงแล้วเองบริษัท R จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ให้เป็นเงินดอลลาร์สหรัฐ
2. บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัท P จำกัด สำหรับเงินลงทุนในบริษัท R จำกัด ในปี 25X6
3. คำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงิน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เอกสารอ้างอิง

- ดุษฐ์ สวงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สภาวิชาชีพ. (2552 ก). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) “การนำเสนองบการเงิน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 12 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ข). มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2552) “รายงานทางการเงินในเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 29 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2555). มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) “ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 ธันวาคม 2556.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2554) “วิธีปฏิบัติทางบัญชี”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml. 20 ธันวาคม 2556.

แผนการบริหารการสอนประจำบทที่ 12

เนื้อหาประจำบท

บทที่ 12 การบัญชีสำหรับสาขาและการจัดทำงบการเงินรวม

- 12.1 สาขาและแผนก
- 12.2 ระบบบัญชีสำหรับสาขา
- 12.3 บัญชีแยกประเภทระหว่างกัน
- 12.4 ค่าใช้จ่ายที่จ่ายแทนกัน
- 12.5 ทางเลือกในการส่งสินค้าให้กับสาขา
- 12.6 งบการเงินเฉพาะสำหรับสาขาและสำนักงานใหญ่
- 12.7 งบการเงินเฉพาะสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขา
- 12.8 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม
- 12.9 ขั้นตอนในการจัดทำกระดาษทำการ
- 12.10 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา
- 12.11 การส่งสินค้าไปสาขาในราคาสูงกว่าทุน
- 12.12 กระดาษทำการเมื่อสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าในราคาที่สูงกว่าทุน
- 12.13 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา
- 12.14 สินค้าคงเหลือต้นงวดที่มียอดคงเหลือสูงกว่าราคาทุน
- 12.15 การกระทบยอดบัญชีระหว่างกัน
- 12.16 รายการระหว่างสาขา
- 12.17 สรุป

จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม

เมื่อศึกษาบทที่ 12 แล้ว นักศึกษาสามารถ

1. อธิบายเรื่องสาขาและแผนกได้
2. เข้าใจระบบบัญชีสำหรับสาขา
3. อธิบายบัญชีแยกประเภทระหว่างกันได้

4. อธิบายค่าใช้จ่ายที่จ่ายแทนกันได้
5. อธิบายทางเลือกในการส่งสินค้าให้กับสาขาได้
6. สามารถจัดทำงบการเงินเฉพาะสำหรับสาขาและสำนักงานใหญ่ได้
7. สามารถจัดทำงบการเงินเฉพาะสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขาได้
8. สามารถทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมได้
9. อธิบายขั้นตอนในการจัดทำกระดาษทำการ
10. อธิบายรายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา
11. อธิบายการส่งสินค้าไปสาขาในราคาสูงกว่าทุนได้
12. สามารถทำกระดาษทำการเมื่อสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าในราคาที่สูงกว่าทุนได้
13. เข้าใจรายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา
14. อธิบายสินค้าคงเหลือต้นงวดที่มียอดคงเหลือสูงกว่าราคาทุนได้
15. อธิบายการกระทบยอดบัญชีระหว่างกันได้
16. อธิบายรายการระหว่างสาขาได้

กิจกรรมการเรียนการสอนประจำบท

1. ผู้สอนบรรยายและอภิปรายเนื้อหาประจำบท
2. นักศึกษาซักถามเพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหา
3. ทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. สรุปเนื้อหาและประเด็นสำคัญประจำบทเรียนและมอบหมายงาน

สื่อการเรียนการสอน

1. เอกสารประกอบการสอนวิชา การบัญชีชั้นสูง 2
2. พาวเวอร์ พ้อยต์ (Power point) ประกอบการบรรยาย
3. หนังสืออ้างอิงค้นคว้าเพิ่มเติม
4. เอกสารอื่น ๆ และแบบฝึกหัดเพิ่มเติม

การวัดผลและประเมินผล

1. สัมผัสจากการซักถามในระหว่างเรียน
2. สัมผัสจากการสนใจและความตั้งใจ
3. สัมผัสจากการตอบคำถาม และทำแบบฝึกหัดท้ายบทเรียน
4. ประเมินจากการสอบระหว่างภาคและปลายภาค

บทที่ 12

การบัญชีสำหรับสาขาและการจัดทำงบการเงินรวม

เมื่อธุรกิจเติบโตขึ้นโอกาสในการเพิ่มยอดขายสินค้าทำได้โดยการก่อตั้งสาขาเพื่อขยายการดำเนินงานและตลาดการค้าสินค้าใหม่มากขึ้น สาขา (Branch) นำมาใช้เพื่ออธิบายถึงหน่วยธุรกิจที่ตั้งอยู่ในระยะทางที่ห่างจากสำนักงานใหญ่ (Home office) สินค้าที่สาขาขายมักเป็นสินค้าที่ส่งมาจากสำนักงานใหญ่ การดำเนินงานของสาขาอยู่ในความควบคุมของสำนักงานใหญ่ สาขาสามารถขายสินค้าได้เอง พิจารณานุมัติให้สินเชื่อแก่ลูกค้ารวมถึงการเก็บเงิน

12.1 สาขาและแผนก

การขยายการดำเนินงานโดยการจัดตั้งสาขาขึ้นในท้องถิ่นต่าง ๆ ในประเทศหรือต่างประเทศนับเป็นการขยายกิจการที่เข้าถึงผู้บริโภคได้ดี ส่วนงานธุรกิจอาจดำเนินงานในรูปของแผนก (Division) ซึ่งมีลักษณะการดำเนินงานที่มีความเป็นอิสระ (Autonomy) มากกว่าสาขา การบัญชีสำหรับแผนกหรือส่วนงานที่ไม่ได้แยกออกเป็นบริษัทย่อย (Subsidiary company) จะเหมือนกับการบัญชีสำหรับสาขา หากส่วนงานธุรกิจจัดตั้งในรูปของบริษัทแยกออกต่างหาก การจัดทำงบการเงินรวมเป็นสิ่งที่ต้องกระทำ ซึ่งได้อธิบายไว้แล้วในบทก่อนๆ (ขวัญสกุล เติ้งอำนาจ, 2546 : 431)

ตามกฎหมายถือว่าทั้งสำนักงานใหญ่และสาขาเป็นหน่วยงานเดียวกัน แม้ว่าการดำเนินงานสาขาเป็นหน่วยงานอิสระหน่วยหนึ่งซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของสำนักงานใหญ่ ขอบเขตงานของสาขาจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการดำเนินงานของกิจการโดยทั่วไป กล่าวคือ สำนักงานใหญ่

จัดส่งเงินทุนเริ่มแรกให้แก่สาขา สาขารับสินค้าจากสำนักงานใหญ่เพื่อขายหรืออาจจัดซื้อสินค้าจากภายนอกเองตามที่สำนักงานใหญ่ให้อำนาจไว้ สาขามีสินค้าเก็บไว้ในคลังสินค้าที่พร้อมที่จะขายให้แก่ลูกค้าทันทีที่ได้รับคำสั่งซื้อ และหากเป็นการขายเชื่อ สาขาให้อำนาจในการให้สินเชื่อแก่ลูกค้า สาขาสามารถเก็บเงินจากลูกค้าและจัดทำบัญชีเอง สาขาจะนำเงินสดที่เก็บได้จากการขายและการรับชำระหนี้เข้าฝากธนาคารในนามของสาขาเอง และสามารถเบิกเงินจากธนาคารไปใช้จ่ายในการดำเนินงานของสาขาและนำส่งสำนักงานใหญ่ตามที่ตกลงกัน (สภาวิชาชีพ, 2552 ก : ออนไลน์)

12.2 ระบบบัญชีสำหรับสาขา

เนื่องจากขอบเขตการดำเนินงานของสาขาแตกต่างกันไปตามนโยบายของสำนักงานใหญ่ วิธีการบัญชีที่ใช้ก็ขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างกัน บางกรณีสาขาไม่ต้องจัดทำบัญชีครบทั้งหมด สาขาเพียงแต่รวบรวมข้อมูลส่งเอกสารให้สำนักงานใหญ่ตามกำหนดเวลาที่ตกลงกันได้ แต่ในบางกรณีสำนักงานใหญ่อาจกำหนดให้สาขาจัดทำบัญชีครบทั้งหมด สำนักงานใหญ่จะเป็นผู้กำหนดงวดบัญชี นโยบายการบัญชี รูปแบบของงบการเงิน จำนวนและประเภทของบัญชีที่สาขาจะต้องทำ ตลอดจนระบบการควบคุมภายใน โดยสำนักงานใหญ่จะส่งผู้ตรวจสอบภายในเพื่อสอบทานการดำเนินงานและการบันทึกบัญชีของสาขาเพื่อให้เป็นไปตามนโยบายที่สำนักงานใหญ่กำหนดไว้ (กัลยาณี กิตติจิตต์, 2538 : 446)

12.3 บัญชีแยกประเภทระหว่างกัน

หากสาขามีการจัดทำบัญชีครบชุด การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของสาขาก็เช่นเดียวกับกับการทำบัญชีของหน่วยงานอิสระหน่วยหนึ่ง สาขาต้องทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและนโยบายบัญชีที่สำนักงานใหญ่กำหนดไว้ การจดบันทึกต้องเป็นไปตามผังบัญชี รวมถึงการจัดทำงบการเงินตามรูปแบบที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และเนื่องจากสาขา มีรายการติดต่อกับสำนักงานใหญ่เป็นประจำ เช่น การส่งเงินสดระหว่างกัน การส่งสินค้าระหว่างกัน การจ่ายค่าใช้จ่ายแทนกัน ดังนั้นในสมุดบัญชีที่เกิดขึ้นของสาขาจะมีบัญชีแยกประเภทเรียกว่า บัญชีสำนักงานใหญ่ (Home office account) เพื่อลงรายการที่เกิดขึ้นระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ สาขาจะเครดิตบัญชีสำนักงานใหญ่สำหรับสินค้าเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ที่สาขาได้รับจากสำนักงานใหญ่และเดบิตบัญชีสำนักงานใหญ่สำหรับเงินสดสินค้าหรือสินทรัพย์อื่นที่สาขาส่งให้สำนักงานใหญ่ บัญชีสำนักงานใหญ่เปรียบเสมือนเป็นบัญชีส่วนของทุน (Quasi ownership equity account) ที่แสดงจำนวนเงินลงทุนสุทธิในสาขาโดยสำนักงานใหญ่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เมื่อสาขาปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย กำไรขาดทุนของสาขาจะถูกปิดเข้าบัญชี

สำนักงานใหญ่ กำไรสุทธิจะเพิ่มยอดคงเหลือทางด้านเครดิตของบัญชีสำนักงานใหญ่ในทางตรงข้าม ขาดทุนสุทธิจะลดยอดคงเหลือของบัญชีสำนักงานใหญ่ลง

ด้านสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ จะมีบัญชีแยกประเภทบัญชีหนึ่งเพื่อลงรายการที่เกิดขึ้นกับสาขา เรียกว่า บัญชีเงินลงทุนในสาขา (Investment in branch account) สำนักงานใหญ่จะเดบิตบัญชีเงินลงทุนในสาขาสำหรับสินทรัพย์หรือบริการใดๆ ที่สำนักงานใหญ่ให้แก่สาขา เช่น สำนักงานใหญ่ส่งเงินสดหรือสินค้าไปให้สาขารวมถึงกำไรสุทธิที่สาขารายงาน สำนักงานใหญ่จะเครดิตบัญชีเงินลงทุนในสาขาด้วยสินทรัพย์หรือบริการใด ๆ ที่สำนักงานใหญ่ได้รับจากสาขา เช่น สำนักงานใหญ่รับเงินสดหรือรับสินค้าคืนจากสาขา รวมถึงขาดทุนสุทธิที่สาขารายงาน ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในสาขาจึงสะท้อนถึงการบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method of accounting) บัญชีเงินลงทุนในสาขาจัดเป็นบัญชีเงินลงทุนประเภทหนึ่งของสำนักงานใหญ่ กรณีที่สำนักงานใหญ่มีสาขาหลายแห่ง สมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ควรมีบัญชีสาขาแต่ละแห่งแยกจากกัน โดยระบุชื่อของสาขานั้น ๆ เช่น บัญชีเงินลงทุนในสาขาเชียงราย บัญชีเงินลงทุนสาขาขอนแก่น เป็นต้น

เนื่องจากบัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีเงินลงทุนในสาขาเป็นบัญชีระหว่างกัน (Reciprocal accounts) หากสาขาและสำนักงานใหญ่บันทึกรายการค้าระหว่างกันถูกต้อง บัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีเงินลงทุนในสาขาจะต้องแสดงยอดดุลคงเหลือเท่ากัน แต่คนละด้าน กล่าวคือ บัญชีสำนักงานใหญ่จะมียอดดุลคงเหลือตามปกติทางด้านเครดิต ส่วนบัญชีเงินลงทุนในสาขาจะมียอดดุลคงเหลือตามปกติทางด้านเดบิต (สำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2554 : ออนไลน์)

12.4 ค่าใช้จ่ายที่จ่ายแทนกัน

เพื่อความสะดวกในการดำเนินงาน บางครั้งสำนักงานใหญ่อาจจ่ายค่าใช้จ่ายดำเนินงานของสาขาแทนไปก่อน หรือในทางตรงข้าม สาขาอาจจ่ายค่าใช้จ่ายดำเนินงานบางรายการแทนสำนักงานใหญ่ ถึงแม้ว่าจะมีการจ่ายค่าใช้จ่ายแทนกัน แต่ความรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายจะแยกจากกัน ผู้จ่ายเงินแทนจะต้องแจ้งให้ผู้รับผิดชอบทราบและบันทึกการโอนค่าใช้จ่ายกันนี้ในสมุดบัญชี เช่น สำนักงานใหญ่จ่ายค่าสาธารณูปโภคแทนสาขาสำนักงานใหญ่จะต้องแจ้งให้สาขาทราบ โดยสาขาจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในบัญชีของตน (พะยอม สิงห์เสนห์, 2548 : 441)

12.5 ทางเลือกในการส่งสินค้าให้กับสาขา

สินค้าที่สำนักงานใหญ่ส่งไปให้สาขาขาย สำนักงานใหญ่อาจแจ้งราคาสินค้าในราคาใด ขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการแต่ละแห่งว่า ราคาใดเป็นราคาที่เหมาะสมที่กิจการควรจะใช้ที่ สุด ราคาสินค้าที่สำนักงานใหญ่กำหนดให้สาขาทราบอาจเป็นราคาใดราคาหนึ่ง (พะยอม สิ่งเสนต์, 2548 : 443) ต่อไปนี้

- ราคาทุนของสำนักงานใหญ่ (Home office cost)
- ราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม (Percentage above home office cost)
- ราคาขายปลีกของสาขา (Branch's retail selling price)

วิธีราคาทุนเป็นวิธีที่ง่ายที่สุด จึงนิยมใช้กันแพร่หลาย การใช้วิธีนี้เชื่อว่ากำไรที่เกิดขึ้นที่ สาขาเป็นผลการดำเนินงานของสาขาทั้งสิ้น ดังนั้นในกรณีที่สำนักงานใหญ่เป็นผู้ผลิตสินค้า โดยกำไร ขึ้นต้นทั้งหมดแสดงอยู่ในงบการเงินของสาขา จึงอาจไม่ใช่วิธีที่เหมาะสมนัก เมื่อใช้วิธีราคาทุน สำนักงานใหญ่สามารถนำกำไรหรือขาดทุนที่สาขาแจ้งมารวมกับกำไรหรือขาดทุนของสำนักงานใหญ่ ได้เลย สินค้าคงเหลือของสาขาก็แสดงในราคาทุนโดยไม่ต้องจัดทำรายการปรับปรุงแต่ประการใด

ส่วนวิธีราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม เป็นวิธีที่สำนักงานใหญ่แจ้งราคาสินค้าในราคาที่สูงกว่า ราคาทุน ทำให้สาขาไม่ทราบต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าและไม่ทราบกำไรที่แท้จริง กรณีนี้กิจการ ไม่ต้องการใช้วิธีราคาทุนในการส่งสินค้าไปยังสาขา เนื่องจากเห็นว่าผลกำไรที่เกิดขึ้นควรเกิดจากการ ดำเนินงานของสำนักงานใหญ่เช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่สำนักงานใหญ่เป็นผู้ผลิต ส่วนเพิ่ม ที่สำนักงานใหญ่กำหนดขึ้นมักจะกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุน เช่น ถ้าราคาทุน 100 บาท และ ต้องการแจ้งโดยบวกส่วนเพิ่ม 10% ของทุน สำนักงานใหญ่ก็จะแจ้งไปในราคา 110 บาท การใช้ราคา ที่สูงกว่าราคาทุน ทุกสาขาแจ้งกำไรสุทธิต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้นสำนักงานใหญ่จึงต้องปรับปรุงกำไร จากสาขาให้เป็นกำไรที่แท้จริงก่อนนำไปรวมกับกำไรของสำนักงานใหญ่ นอกจากนี้สาขายังต้อง ปรับปรุงสินค้าคงเหลือซึ่งแสดงยอดคงเหลือที่สูงไปให้เป็นราคาทุนด้วย

สำหรับวิธีราคาขายปลีกของสาขา เป็นวิธีที่เน้นการควบคุมภายในของสินค้า ตามวิธี สำนักงานใหญ่จะแจ้งราคาสินค้าที่ส่งให้สาขาด้วยราคาขายปลีก ดังนั้นสินค้าที่สาขารับมาจาก สำนักงานใหญ่และราคาขายจะอยู่ในราคาเดียวกัน เมื่อสำนักงานใหญ่เปรียบเทียบมูลค่าสินค้าที่ส่งไป สาขากับมูลค่าสินค้าที่สาขาขายได้ ก็จะทราบจำนวนสินค้าคงเหลือในขณะนั้น ซึ่งหากไม่เท่ากัน ก็แสดงว่าอาจมีสินค้าสูญหายหรือบันทึกบัญชีผิดพลาด วิธีนี้มีข้อดีตรงที่สามารถตรวจสอบได้ทันที แต่มีข้อเสียตรงที่ไม่สะดวกหากราคาขายเปลี่ยนแปลงบ่อย ทำให้ต้องปรับราคาซึ่งจะเกิดความยุ่งยาก มากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ

12.6 งบการเงินเฉพาะสำหรับสาขาและสำนักงานใหญ่

สาขาต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะแยกต่างหากจากงบการเงินของสำนักงานใหญ่ ทั้งนี้เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถทบทวนผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของสาขา งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉพาะของสาขาจะมียอดปกติหากสำนักงานใหญ่แจ้งราคาสินค้าที่ส่งให้ตามราคาทุน แต่ถ้าสำนักงานใหญ่แจ้งในราคาขายปลีกของสาขา งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉพาะของสาขาจะแสดงผลขาดทุนสุทธิด้วยค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ในทำนองเดียวกันการจัดทำงบการเงินเฉพาะของสำนักงานใหญ่และงบการเงินเฉพาะของสาขาก็เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับการใช้ภายในกิจการเท่านั้น งบการเงินเฉพาะมิได้ตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินภายนอกกิจการแต่อย่างใด (สภาวิชาชีพ, 2552 ข : ออนไลน์)

12.7 งบการเงินรวมสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขา

งบแสดงฐานะการเงินที่เผยแพร่ไปยังเจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้นและหน่วยงานของรัฐจะต้องแสดงฐานะทางการเงินของหน่วยธุรกิจที่มีสาขาในรูปของหน่วยงานเดียวกัน (Single entity) บัญชีเงินลงทุนในสาขาซึ่งแสดงอยู่ในงบทดลองของสำนักงานใหญ่เป็นตัวแทนของสินทรัพย์และหนี้สินของสาขา ในการจัดทำงบการเงินรวม บัญชีที่เหมือนกันจะถูกนำมารวมกันเป็นยอดเดียวกัน ได้แก่ ยอดรวมสำหรับเงินสด ลูกหนี้การค้า สินทรัพย์อื่นและหนี้สินของกิจการ นอกจากนี้ในการจัดทำงบการเงินรวม บัญชีแยกประเภทระหว่างกันจะถูกตัดออก ได้แก่ ยอดคงเหลือของบัญชีสำนักงานใหญ่จะตัดพอดีกับยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในสาขา เช่นเดียวกับบัญชีลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดขึ้นระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขา ก็ต้องถูกตัดออกเช่นกัน

ผลการดำเนินงานของกิจการในภาพรวม (สำนักงานใหญ่และสาขาทั้งหมด) จะถูกนำมาแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งรายได้และค่าใช้จ่ายของสาขาทั้งหมดจะถูกนำมารวมกับรายได้และค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ กำไรหรือขาดทุนระหว่างกันจะถูกตัดออกไป (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544 : 425)

ตัวอย่างการบันทึกรายการสำหรับการดำเนินงานของสาขา

สมมติว่าบริษัท ก จำกัด ส่งสินค้าให้แก่สาขาหนองคายโดยแจ้งในราคาทุนของสำนักงานใหญ่ สาขาหนองคายบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินอย่างสมบูรณ์ ทั้งสำนักงานใหญ่และสาขาใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง สำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดบันทึกอุปกรณ์ที่สาขาใช้ ค่าใช้จ่ายบางประเภท ได้แก่ ค่าโฆษณาและค่าประกันภัย ที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่จะถูกแจ้งไปยังสาขา รายการและเหตุการณ์ระหว่างปีแรก (25X5) ของการดำเนินงานสำหรับสาขาหนองคายสรุปได้ดังนี้ สำนักงานใหญ่ส่งเงินสดให้สาขาหนองคาย 4,000 บาท

1. สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าราคาทุน 240,000 บาทให้แก่สาขา
2. สาขาซื้ออุปกรณ์ราคาทุน 2,000 บาท โดยสำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดบันทึก (สำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดซื้อสินทรัพย์ถาวรอื่น ๆ ให้แก่สาขา)
3. สาขาขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ 320,000 บาท ต้นทุนสินค้าของสาขาเท่ากับ 180,000 บาท
4. สาขาเก็บเงินจากลูกหนี้การค้า 248,000 บาท
5. สาขาจ่ายค่าใช้จ่ายดำเนินงาน 80,000 บาท
6. สาขาส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่ 150,000 บาท
7. สำนักงานใหญ่แจ้งค่าใช้จ่ายดำเนินงานของสาขาที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่จำนวน 12,000 บาท ไปยังสาขา

สำนักงานใหญ่และสาขาหนองคายจัดบันทึกรายการข้างต้นในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

รายการ ที่	สมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่		สมุดบัญชีของสาขาหนองคาย	
1	เงินลงทุนในสาขา เงินสด ส่งเงินสดให้สาขา	4,000 4,000	เงินสด สำนักงานใหญ่ รับเงินสดจากสำนักงานใหญ่	4,000 4,000
2	เงินลงทุนในสาขา สินค้าคงเหลือ ส่งสินค้าให้สาขา	240,000 240,000	สินค้าคงเหลือ สำนักงานใหญ่ รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่	240,000 240,000
3	อุปกรณ์ – สาขา เงินลงทุนในสาขา บันทึกอุปกรณ์ของสาขาซื้ออุปกรณ์เป็นเงินสด	2,000 2,000	สำนักงานใหญ่ เงินสด	2,000 2,000
4	ไม่บันทึก		ลูกหนี้ ขาย ต้นทุนสินค้าขาย สินค้าคงเหลือ ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อพร้อมบันทึกต้นทุนสินค้าขาย	320,000 320,000 180,000 180,000
5	ไม่บันทึก		เงินสด ลูกหนี้ เก็บเงินจากลูกหนี้	248,000 280,000

6	ไม่บันทึก		ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	80,000		
			เงินสด		80,000	
			จ่ายค่าใช้จ่ายดำเนินงาน			
7	เงินสด	150,000	สำนักงานใหญ่	150,000		
	เงินลงทุนในสาขา	150,000	เงินสด		150,000	
	รับเงินสดจากสาขา		ส่งเงินสดให้สาขา			
8	เงินลงทุนในสาขา	12,000	ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	12,000		
	ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	12,000	สำนักงานใหญ่		12,000	
	แจ้งค่าใช้จ่ายดำเนินงานของสาขา		บันทึกค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่สำนักงานใหญ่แจ้งมา			

หากสาขาซื้อสินค้าจากภายนอกด้วย สาขาต้องแยกบัญชีสินค้าที่ซื้อจากภายนอกออกจากสินค้าที่ซื้อจากสำนักงานใหญ่

ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ บัญชีเงินลงทุนในสาขามียอดคงเหลือด้านเดบิตเท่ากับ 104,000 บาท [ก่อนเปิดบัญชีและก่อนโอนกำไรสุทธิของสาขา 48,000 บาท (320,000 – 180,000 – 80,000 – 12,000) ไปยังบัญชีเงินลงทุนในสาขาหนองคาย] ดังนี้

เงินลงทุนในสาขาหนองคาย

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	ส่งเงินสดให้สาขา	4,000		4,000 dr.
	ส่งสินค้าไปยังสาขาในราคาทุน	240,000		244,000 dr.
	สาขาซื้ออุปกรณ์และส่งไปบันทึกบัญชีที่สำนักงานใหญ่		2,000	242,000 dr.
	รับเงินสดจากสาขา		150,000	92,000 dr.
	แจ้งค่าใช้จ่ายดำเนินงานแก่สาขา	12,000		104,000 dr.

ในสมุดบัญชีของสาขาหนองคาย บัญชีสำนักงานใหญ่มียอดคงเหลือทางด้านเครดิต 104,000 บาท (ก่อนปิดบัญชีและโอนกำไรสุทธิ 48,000 บาทไปยังบัญชีสำนักงานใหญ่) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

สำนักงานใหญ่				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	รับเงินสดจากสำนักงานใหญ่		4,000	4,000 dr.
	รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่		240,000	244,000 dr.
	ซื้ออุปกรณ์	2,000		242,000 dr.
	ส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่	150,000		92,000 dr.
	สำนักงานใหญ่แจ้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		12,000	104,000 dr.

12.8 กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สาขาที่จัดทำบัญชีครบชุดจะจัดทำงบการเงินในวันสิ้นงวดบัญชีเช่นเดียวกับกิจการทั่วไป ซึ่งประกอบด้วยงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงินซึ่งสาขาจะส่งงบการเงินที่จัดทำไปให้สำนักงานใหญ่ เพื่อสำนักงานใหญ่จะได้ทราบรายละเอียดของผลการดำเนินงานประจำงวดและฐานะการเงินในวันสิ้นงวดของสาขา ในขณะที่เดียวกันสำนักงานใหญ่ก็จะปิดบัญชีเพื่อสรุปผลการดำเนินงานของตนเอง และเมื่อทราบกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของสาขาส่งสำนักงานใหญ่ก็จะนำผลการดำเนินงานของสาขารวมกับผลการดำเนินงานของสำนักงานใหญ่ ทำให้ทราบกำไรหรือขาดทุนสุทธิรวม อย่างไรก็ตาม บัญชีกำไรขาดทุนในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่แสดงเพียงยอดรวมมิได้แสดงรายละเอียดแต่ละรายการ อันได้แก่ ยอดขายรวม ต้นทุนขายรวมและค่าใช้จ่ายดำเนินงานรวม ดังนั้นเพื่อการนำเสนอผลการดำเนินงานต่อผู้ใช้งบภายนอก สำนักงานใหญ่จึงต้องจัดทำงบรวม (Combined statement) (ดุซฎีกี สงวนชาติ และคณะ, 2550 : 451)

12.9 ขั้นตอนในการจัดทำกระดาษทำการ

การจัดทำงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่และสาขา มีขั้นตอนคล้ายกับการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย กรณีที่มีรายการเป็นจำนวนมาก สำนักงานใหญ่นิยมใช้กระดาษทำการเพื่อการจัดทำงบการเงินรวม สำหรับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม (ดุซฎีกี สงวนชาติ และคณะอื่น ๆ, 2550 : 464) มีดังนี้

1. นำงบทดลองหลังปรับปรุงของสำนักงานใหญ่และสาขาทุกแห่งแสดงในการทำการ โดยแยกประเภทแสดงในรูปแบบของงบการเงิน อันได้แก่ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกำไรสะสม และงบแสดงฐานะการเงิน

2. จัดทำรายการปรับปรุงและตัดบัญชี โดยมีลำดับดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

2.1 สังเกตดูว่า บัญชีสำนักงานใหญ่ในงบทดลองของสาขากับบัญชีเงินลงทุนในสาขา ในงบทดลองของสำนักงานใหญ่มียอดดุลคงเหลือเท่ากันหรือไม่ หากไม่ตรงกันแสดงว่าการบันทึก รายการของสำนักงานใหญ่หรือสาขายังไม่ถูกต้อง จะต้องจัดทำรายการปรับปรุงเสียก่อน

2.2 ตัดบัญชีระหว่างกันออก เพื่อแสดงให้เห็นว่าสำนักงานใหญ่และสาขาเป็น หน่วยงานเดียวกัน รายการระหว่างกันจะไม่มีผลกระทบต่องบการเงินรวม รายการระหว่างกัน ได้แก่ บัญชีเงินลงทุนในสาขาและบัญชีสำนักงานใหญ่ บัญชีสินค้าส่งไปสาขาและบัญชีสินค้ารับจาก สำนักงานใหญ่ เป็นต้น หลังจากตัดบัญชีระหว่างกันออกไปแล้ว บัญชีระหว่างกันจะไม่ปรากฏยอดใน งบการเงินรวม

2.3 ตัดรายการกำไรระหว่างกันที่สำนักงานใหญ่คิดจากสาขา ซึ่งมีผลกระทบต่อ กำไรบริษัทและอาจทำให้สินทรัพย์ของบริษัทมีราคาไม่ถูกต้อง

3. รวมยอดบัญชีเดียวกันแสดงไว้ในช่องงบการเงินรวม

บริษัท ก จำกัด

กระดาดขทำการสำหรับงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่และสาขาหนองคาย

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5

(ระบบสินค้าต่อเนื่อง : วิธีราคาทุน)

รายการ	สำนักงานใหญ่		สาขาหนองคาย		รายการปรับปรุง และตัดบัญชี		งบการเงินรวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
งบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ		1,600,000		320,000				1,920,000
ขาย	940,000		180,000				1,120,000	
ต้นทุนสินค้าขาย	360,000		92,000				452,000	
ค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินงาน	300,000		48,000				348,000	
กำไรสุทธิ								
	1,600,000	1,600,000	320,000	320,000			1,920,000	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการ	สำนักงานใหญ่		สาขาหนองคาย		รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
งบกำไรสะสม								
งบกำไรสะสม	280,000							280,000
ต้นงวด		300,000		48,000				348,000
กำไรสุทธิ	160,000						160,000	
เงินปันผลจ่าย							468,000	
กำไรสะสมปลายงวด	100,000		20,000				120,000	628,000
งบแสดงฐานะการเงิน	156,000		72,000				228,000	
การเงิน	180,000		60,000				240,000	
เงินสด	104,000					(1)104,000		
ลูกหนี้การค้า	600,000						600,000	
สินค้าคงเหลือ		40,000						40,000
เงินลงทุน		80,000						80,000
ในสาขา				104,000	(1)104,000			
อุปกรณ์		600,000						600,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม								
เจ้าหนี้การค้า								468,000
สำนักงานใหญ่								
หุ้นสามัญ								
มูลค่าหุ้นละ 40 บาท								
กำไรสะสม								
	1,300,000	1,300,000	152,000	152,000	104,000	104,000	1,188,000	1,188,000

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในสาขากับบัญชีสำนักงานใหญ่

เมื่อสำนักงานใหญ่จัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเสร็จแล้ว ก็จะนำตัวเลขจากกระดาษทำการไปจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทต่อไป งบการเงินรวมของบริษัท ก จำกัด ดังนี้

บริษัท ก จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5

หน่วย : บาท

ขาย	1,920,000
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>1,120,000</u>
กำไรขั้นต้น	800,000
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	<u>452,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>348,000</u>
กำไรสุทธิขั้นพื้นฐาน	23.20

บริษัท ก จำกัด
งบกำไรสะสม
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5

หน่วย : บาท

กำไรสะสม 1 มกราคม	280,000
บวก กำไรสุทธิ	<u>348,000</u>
	628,000
หัก เงินปันผลจ่าย	160,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม	<u>468,000</u>

บริษัท ก จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด	120,000	
ลูกหนี้การค้า	228,000	
สินค้าคงเหลือ	<u>240,000</u>	588,000

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

อุปกรณ์	600,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>40,000</u>	560,000
รวมสินทรัพย์		<u>1,148,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้า	<u>80,000</u>	80,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นสามัญ มูลค่าหุ้นละ 40 บาท		
จดทะเบียนและออกจำหน่าย 15,000 หุ้น	600,000	
กำไรสะสม	<u>468,000</u>	1,068,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>1,148,000</u>

12.10 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา

สำนักงานใหญ่จะบันทึกรายการปรับปรุงและปิดบัญชีสำหรับผลการดำเนินงานของสาขาและสาขาจะบันทึกรายการปิดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ดังนี้

รายการที่	สมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่	สมุดบัญชีของสาขาหนองคาย										
9	ไม่บันทึก	<table border="0"> <tr> <td>ขาย</td> <td>320,000</td> </tr> <tr> <td> ต้นทุนขาย</td> <td>180,000</td> </tr> <tr> <td> ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน</td> <td>92,000</td> </tr> <tr> <td> กำไรขาดทุน</td> <td>48,000</td> </tr> <tr> <td> ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย</td> <td></td> </tr> </table>	ขาย	320,000	ต้นทุนขาย	180,000	ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	92,000	กำไรขาดทุน	48,000	ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย	
ขาย	320,000											
ต้นทุนขาย	180,000											
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	92,000											
กำไรขาดทุน	48,000											
ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย												
10	<table border="0"> <tr> <td>เงินลงทุนในสาขา</td> <td>48,000</td> </tr> <tr> <td> กำไรสุทธิของสาขา</td> <td>48,000</td> </tr> </table>	เงินลงทุนในสาขา	48,000	กำไรสุทธิของสาขา	48,000	<table border="0"> <tr> <td>กำไรขาดทุน</td> <td>48,000</td> </tr> <tr> <td> สำนักงานใหญ่</td> <td>48,000</td> </tr> </table>	กำไรขาดทุน	48,000	สำนักงานใหญ่	48,000		
เงินลงทุนในสาขา	48,000											
กำไรสุทธิของสาขา	48,000											
กำไรขาดทุน	48,000											
สำนักงานใหญ่	48,000											
11	<table border="0"> <tr> <td>กำไรสุทธิของสาขา</td> <td>48,000</td> </tr> <tr> <td> กำไรขาดทุน</td> <td>48,000</td> </tr> </table>	กำไรสุทธิของสาขา	48,000	กำไรขาดทุน	48,000	โอนกำไรสุทธิให้แก่สำนักงานใหญ่						
กำไรสุทธิของสาขา	48,000											
กำไรขาดทุน	48,000											
	ปิดกำไรสุทธิของสาขาเข้าบัญชีกำไรขาดทุน											

12.11 การส่งสินค้าไปสาขาในราคาสูงกว่าทุน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าในสำนักงานใหญ่อาจแจ้งราคาสินค้าที่ส่งไปสาขาในราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม (หรืออาจแจ้งในราคาขายปลีก) สมมติว่าบริษัท ก แจ้งราคาสินค้าที่ส่งไปยังสาขาหนองคาย ด้วยราคาที่มีส่วนเพิ่ม (Markup) 50% สูงกว่าราคาทุน หรือ $33 \frac{1}{3}\%$ ของราคาในใบกำกับสินค้า

ตามข้อสมมตินี้ การบันทึกบัญชีในปีแรกสำหรับสำนักงานใหญ่และสาขาจะเหมือนกับการบันทึกบัญชีในหน้า 12-5 ยกเว้นการบันทึกรายการสินค้าที่สำนักงานใหญ่ส่งให้สาขาหนองคาย การส่งสินค้า (ราคาทุน 240,000 + ส่วนเพิ่ม 50% ของราคาทุน = 360,000 บาท) ซึ่งบันทึกด้วยระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory system) มีดังนี้

รายการ ที่	สมุดบัญชีสำนักงานใหญ่		สมุดบัญชีของสาขาหนองคาย	
25X5	เงินลงทุนในสาขา	360,000	สินค้าคงเหลือ	360,000
	สินค้าคงเหลือ	240,000	สำนักงานใหญ่	360,000
	ส่วนเพิ่มในราคาสินค้า -		รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่	
	ส่งไปสาขา	120,000		
	ส่งสินค้าไปสาขา			

บัญชีเงินลงทุนในสาขาในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่มียอดคงเหลือทางด้านเดบิต 224,000 บาท ก่อนปิดบัญชีและบันทึกกำไรหรือขาดทุนของสาขา ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในสาขามียอดสูงกว่ายอดคงเหลือในตัวอย่างก่อน 120,000 บาท เนื่องจากส่วนเพิ่ม 50% ของราคาทุน (240,000 บาท)

เงินลงทุนในสาขา

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	ส่งเงินสดให้สาขา	4,000		4,000 dr.
	ส่งสินค้าไปยังสาขาในราคาบวกส่วนเพิ่ม 50% หรือ $33 \frac{1}{3}\%$ ของราคาในใบกำกับสินค้า	360,000		364,000 dr.
	สาขาซื้ออุปกรณ์ส่งไปบันทึกบัญชีที่สำนักใหญ่		2,000	362,000 dr.
	รับเงินสดจากสาขา		150,000	212,000 dr.
	แจ้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานแก่สาขา	12,000		224,000 dr.

บัญชีสำนักงานใหญ่ในสมุดบัญชีของสาขามียอดคงเหลือทางด้านเครดิต 224,000 บาท ก่อนปิดบัญชีและบันทึกกำไรหรือขาดทุนของสาขา ยอดคงเหลือของบัญชีสำนักงานใหญ่แสดงดังนี้

สำนักงานใหญ่				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	รับเงินสดจากสำนักงานใหญ่		4,000	4,000 dr.
	รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่		360,000	364,000 dr.
	ซื้ออุปกรณ์	2,000		362,000 dr.
	ส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่	150,000		212,000 dr.
	สำนักงานใหญ่แจ้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน		12,000	224,000 dr.

สาขาหนองคายบันทึกสินค้าที่รับจากสำนักงานใหญ่ด้วยราคาตามใบกำกับสินค้า 360,000 บาท สำนักงานใหญ่บันทึกการส่งสินค้าให้สาขาโดยเครดิตสินค้าคงเหลือ 240,000 บาท และเครดิตส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา 120,000 บาท การใช้บัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา (Allowance for overvaluation of inventories) ช่วยให้สำนักงานใหญ่สามารถงบการบันทึกสินค้าส่งไปสาขาด้วยราคาทุน ทั้งยังสามารถแสดงจำนวนกำไรขั้นต้นที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized gross profit) จากการส่งสินค้าอีกด้วย

เมื่อสิ้นงวดบัญชี สาขาหนองคายรายงานสินค้าคงเหลือ (ตามราคาใบกำกับสินค้า) 90,000 บาท ราคาทุนของสินค้าเท่ากับ 60,000 บาท ($90,000 / 1.50 = 60,000$ บาท) บัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขาในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ที่ต้องการเท่ากับ 30,000 บาท ($90,000 - 60,000 = 30,000$ บาท) ดังนั้นยอดคงเหลือของบัญชีนี้จะต้องลดลงจากยอดคงเหลือปัจจุบัน 120,000 บาทเป็น 30,000 บาท เนื่องจากกิจการสามารถรับรู้ส่วนเพิ่ม 50% ของราคาทุนจากสินค้าที่สาขาหนองคายขายออกไปแล้ว ดังนั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชีสำนักงานใหญ่จะต้องลดบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขาให้เหลือ 30,000 บาท ซึ่งสูงกว่ามูลค่าสินค้าคงเหลือปลายงวดโดยเดบิตส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขาและเครดิตกำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้วของสาขา 90,000 บาท เนื่องจากแสดงกำไรขั้นต้นของสำนักงานใหญ่ซึ่งเป็นผลมาจากการขายสินค้าของสาขา รายการดังกล่าวแสดงอยู่ในรายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่ ณ วันสิ้นงวด

บริษัท ก จำกัด การหมุนเวียนของสินค้าสำหรับสาขาหนองคาย ระหว่างปี 25X5 (บาท)			
	ราคาตาม ใบกำกับสินค้า	ราคาทุนของ สำนักงานใหญ่	ส่วนเพิ่ม (50% ของ ราคาทุน หรือ 33 1/3% ของราคาตาม ใบกำกับสินค้า
สินค้าคงเหลือต้นงวด	-0-	-0-	-0-
บวก : สินค้าที่ส่งมาจากสำนักงาน ใหญ่	<u>360,000</u>	<u>240,000</u>	<u>120,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	360,000	240,000	120,000
หัก : สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>90,000</u>	<u>60,000</u>	<u>30,000</u>
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>270,000</u>	<u>180,000</u>	<u>90,000</u>

12.12 กระดาษทำการเมื่อสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าในราคาที่สูงกว่าทุน

เมื่อสำนักงานใหญ่แจ้งราคาสินค้าที่ส่งให้สาขาในราคาที่สูงกว่าทุน การวิเคราะห์การหมุนเวียนของสินค้าสำหรับสาขาต่อไปนี้จะช่วยให้การจัดทำงบการเงินรวมง่ายขึ้น

ข้อมูลในช่อง “ส่วนเพิ่ม” จะช่วยสำหรับรายการปรับปรุงตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมดังต่อไปนี้

บริษัท ก จำกัด

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่และสาขาหนองคาย

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5

(ระบบสินค้าต่อเนื่อง : วิธีราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม)

รายการ	สำนักงานใหญ่		สาขาหนองคาย		รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ								
ขาย		1,600,000		320,000				1,920,000
ต้นทุนสินค้าขาย	940,000		270,000			(1)90,000	1,120,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	360,000		92,000				452,000	
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	300,000			42,000	(2)90,000		348,000	
	<u>1,600,000</u>	<u>1,600,000</u>	<u>362,000</u>	<u>362,000</u>			<u>1,920,000</u>	<u>1,920,000</u>

งบกำไรสะสม								
กำไรสะสมต้นงวด		280,000						280,000
กำไรสุทธิ		300,000	42,000			(2)90,000		348,000
เงินปันผลจ่าย	160,000						160,000	
กำไรสะสมปลายงวด							468,000	
							628,000	628,000
งบแสดงฐานะการเงิน								
เงินสด	100,000		20,000				120,000	
ลูกหนี้การค้า	156,000		72,000				228,000	
สินค้าคงเหลือ	180,000		90,000			(1)30,000	240,000	
เงินลงทุนในสาขา	224,000					(3)224,000		
ส่วนเพิ่มในราคา -								
สินค้าส่งไปสาขา		120,000			(1)120,000			
อุปกรณ์	600,000						600,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		40,000						40,000
เจ้าหนี้การค้า		80,000						80,000
สำนักงานใหญ่				224,000	(3)224,000			
หุ้นสามัญ		600,000						600,000
มูลค่าหุ้นละ 40 บาท								468,000
กำไรสะสม	1,420,000	1,420,000	224,000	224,000	434,000	434,000	1,188,000	1,188,000

(1) ลดสินค้าคงเหลือปลายงวดและต้นทุนสินค้าขายของสาขาให้แสดงตามราคาทุนพร้อมกับตัดบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา

(2) เพิ่มกำไรของสำนักงานใหญ่ด้วยส่วนเพิ่มในราคาสินค้า

(3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในสาขาและบัญชีสำนักงานใหญ่

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการ สามารถแสดงในรูปแบบของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(1) ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา 120,000

 ต้นทุนสินค้าขาย 90,000

 สินค้าคงเหลือ 30,000

ปรับปรุงสินค้าคงเหลือปลายงวดและต้นทุนสินค้าขายของสาขาให้แสดงตามราคาทุนพร้อมกับตัดบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา

(2) กำไรสุทธิ (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) 90,000

 กำไรสุทธิ (งบกำไรสะสม) 90,000

เพิ่มกำไรของสำนักงานใหญ่ด้วยส่วนเพิ่มในราคาสินค้าที่สาขาขายออกไปแล้ว

(3) สำนักงานใหญ่ 224,000

 เงินลงทุนในสาขา 224,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในสาขาและบัญชีสำนักงานใหญ่

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมข้างต้นจะแตกต่างจากกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมในหน้า 12-7 ในส่วนของรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อให้สินค้าคงเหลือปลายงวดของสาขาแสดงตามราคาทุนที่แท้จริงพร้อมทั้งรายการปรับปรุงกำไรเพิ่มขึ้นสำหรับสินค้าที่สาขาขายออกไปแล้ว

12.13 รายการปรับปรุงและปิดบัญชีของสำนักงานใหญ่และรายการปิดบัญชีของสาขา

ณ วันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25X5 สำนักงานใหญ่จะบันทึกรายการปรับปรุงและปิดบัญชี ดังนี้

สำนักงานใหญ่บันทึกรายการปรับปรุงและปิดบัญชี

กำไรขาดทุนของสาขา	42,000	
เงินลงทุนในสาขาหนองคาย		42,000
บันทึกขาดทุนสุทธิของสาขา		
ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา	90,000	
กำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้ว		90,000
ลดส่วนเพิ่มในราคาสินค้าด้วยส่วนเกินจากราคาทุนของสินค้าคงเหลือปลายงวด		
กำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้ว	90,000	
กำไรขาดทุนของสาขา		42,000
กำไรสุทธิ	48,000	

ปิดบัญชีขาดทุนสุทธิของสาขาและรับรู้กำไรขั้นต้นเข้าบัญชีกำไรสุทธิ

หลังจากผ่านรายการจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภท บัญชีแยกประเภทของสำนักงานใหญ่ ณ วันสิ้นงวดมียอดคงเหลือ ดังนี้

เงินลงทุนในสาขาหนองคาย				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	ส่งเงินสดให้สาขา	4,000		4,000 dr.
	ส่งสินค้าไปยังสาขาในราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม 50% หรือ 33 1/3% ของราคาตามใบกำกับสินค้า	360,000		360,000 dr.
	สาขาซื้ออุปกรณ์ส่งไปบันทึกบัญชีที่สำนักงานใหญ่		2,000	362,000 dr.
	รับเงินสดจากสาขา	12,000	150,000	212,000 dr.
	แจ้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานแก่สาขา		42,000	224,000 dr.
	ขาดทุนสุทธิสำหรับปี 25X5			182,000 dr.

ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	กำไรในราคาสินค้าที่ส่งไปสาขาระหว่างปี 25X5 (50% ของราคาทุน) รับรู้กำไรในสินค้าที่สาขาขายระหว่างปี 25X5	90,000	120,000	120,000 dr. 30,000 dr.

กำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้ว				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	รับรู้กำไรในสินค้าที่สาขาขายระหว่างปี 25X5 ปิดบัญชี	90,000	90,000	90,000 dr. -0-

กำไรขาดทุนของสาขา				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	ขาดทุนสุทธิสำหรับปี 25X5 ที่สาขารายงาน ปิดบัญชี	42,000	42,000	42,000 dr. -0-

ในงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะของสำนักงานใหญ่ ยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา 30,000 บาท จะถูกนำไปแสดงหักจากยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในสาขาหนองคาย 182,000 บาท ดังนั้นจึงลดยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนในสาขาหนองคายให้แสดงตามราคาทุนในขณะที่งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉพาะของสำนักงานใหญ่ กำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้ว 90,000 บาท จะถูกนำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขั้นต้น 660,000 บาท (ขาย 1,600,000 บาท – ต้นทุนสินค้าขาย 940,000)

รายการปิดบัญชีของสาขาหนองคายสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X5 มีดังนี้

สาขาหนองคายบันทึกรายการปิดบัญชี

(ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง)

ขาย	320,000
กำไรขาดทุน	42,000
ต้นทุนสินค้าขาย	270,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	92,000

ปิดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย

สำนักงานใหญ่				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5	รับเงินสดจากสำนักงานใหญ่		4,000	4,000 cr
	รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่		360,000	364,000 cr
	ซื้ออุปกรณ์	2,000		362,000 cr
	ส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่	150,000		212,000 cr
	สำนักงานใหญ่แจ้งค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		12,000	224,000 cr
	ขาดทุนสำหรับปี 25X5	42,000		182,000 cr
	สำนักงานใหญ่		42,000	
	กำไรขาดทุน			42,000

ปิดขาดทุนสุทธิเข้าบัญชีสำนักงานใหญ่

หลังจากสาขาปิดบัญชี บัญชีสำนักงานใหญ่จะมียอดคงเหลือ 182,000 บาท ซึ่งเท่ากับยอดคงเหลือด้านเดบิตของบัญชีเงินลงทุนในสาขาหนองคายซึ่งปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่

12.14 สิ้นค้าคงเหลือต้นงวดที่มียอดคงเหลือสูงกว่าราคาทุน

กระดาษทำการในหน้า 12-13 และ 12-14 แสดงการจัดการกับสิ้นค้าคงเหลือปลายงวดและส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา อย่างไรก็ตาม เนื่องจากปี 25X5 เป็นปีแรกที่สาขาหนองคายดำเนินงาน ดังนั้นจึงไม่มีสิ้นค้าคงเหลือต้นงวดเข้ามาเกี่ยวข้อง

ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง

เมื่อกิจการใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง การจัดทำกระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมแสดงอยู่ในหน้า 12-13 และ 12-14

ระบบสินค้าแบบสิ้นงวด

การดำเนินงานสำหรับปีที่สอง (25X6) ของบริษัท ก และสาขาหนองคายจะแสดงวิธีจัดการกับสิ้นค้าคงเหลือต้นงวดที่สาขาแสดงอยู่ในราคาที่สูงกว่าทุน สมมติว่าสำนักงานใหญ่และสาขานำวิธีแบบสิ้นงวดมาใช้ในปี 25X6 เมื่อสำนักงานใหญ่ใช้ระบบสินค้าแบบสิ้นงวด สำนักงานใหญ่จะเครดิตสินค้าส่งไปสาขา² (Shipments to branch) ด้วยราคาทุนของสินค้าที่ไปสาขาและเครดิตส่วน

๒. พื ม
 ในราคาสินค้าไปสาขาด้วยกำไรที่กำหนดขึ้นส่วนสาขาจะเดบิตบัญชีสินค้ารับจากสำนักงานใหญ่³
 (Shipments from home office) ด้วยราคาตามใบกำกับสินค้า

สาขาหนองคายมีสินค้าคงเหลือต้นงวดสำหรับปี 25X6 จำนวน 90,000 บาท หรือ 150% ของราคาทุน 60,000 บาท ($60,000 \times 1.50 = 90,000$ บาท) สมมติว่าระหว่างปี 25X6 สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าราคาทุน 32,000 บาท โดยแจ้งในราคา 480,000 บาท และสาขาขายสินค้าเป็นเงิน 600,000 บาท สินค้ามีราคาทุน 450,000 บาท การบันทึกการส่งสินค้าให้สาขาและการขายตามระบบสินค้าแบบสิ้นงวด ระหว่างปี 25X6 มีดังนี้

² ถ้าสำนักงานใหญ่ใช้ระบบสินค้าต่อเนื่อง สำนักงานใหญ่จะเครดิตสินค้า

³ ถ้าสาขาใช้ระบบสินค้าต่อเนื่อง สาขาจะเดบิตสินค้า

สมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่		สมุดบัญชีของสาขาหนองคาย	
เงินลงทุนในสาขา	480,000	สินค้ารับจากสาขา	480,000
สินค้าส่งไปขาย	320,000	สำนักงานใหญ่	480,000
ส่วนเพิ่มในราคาสินค้า-		รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่	
ส่งไปสาขา	160,000		
ส่งสินค้าให้สาขา		เงินสด (ลูกหนี้)	600,000
ไม่บันทึก		ขาย	600,000
		ขายสินค้า	

สินค้าคงเหลือปลายปี 25X6 ของสาขามีมูลค่าเท่ากับราคาตามใบกำกับสินค้า 120,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยราคาทุน 80,000 บาท บวก ส่วนเพิ่ม 50% ของราคาทุน ($80,000 \times 1.50 = 120,000$ บาท) การวิเคราะห์การหมุนเวียนของสินค้าสำหรับปี 25X6 มีดังนี้

บริษัท ก จำกัด

การหมุนเวียนของสินค้าสำหรับสาขาหนองคาย

ระหว่างปี 25X6

(บาท)

	ราคาตาม ใบกำกับสินค้า	ราคาทุนของ สำนักงานใหญ่	ส่วนเพิ่ม (50% ของ ราคาทุน หรือ 33 1/3% ของราคาตาม ใบกำกับสินค้า)
สินค้าคงเหลือต้นงวด (จากหน้า 12-13)	90,000	60,000	30,000
บวก : สินค้ารับจากสำนักงานใหญ่	<u>360,000</u>	<u>320,000</u>	<u>160,000</u>
สินค้าที่มีเพื่อขาย	570,000	380,000	190,000
หัก : สินค้าคงเหลือปลายงวด	<u>120,000</u>	<u>80,000</u>	<u>40,000</u>
ต้นทุนสินค้าขาย	<u>450,000</u>	<u>300,000</u>	<u>150,000</u>

กิจกรรมของสาขาระหว่างปี 25X6 รายการปรับปรุงและรายการปิดบัญชี ณ วันสิ้นงวด
แสดงอยู่ในบัญชีแยกประเภท 4 บัญชีสำนักงานใหญ่ ดังนี้

เงินลงทุนในสาขาหนองคาย

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X6	ยอดคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X5			182,000 dr.
	ส่งสินค้าไปยังสาขาในราคาบวกส่วนเพิ่ม 50%	480,000		662,000 dr.
	หรือ 1/3% ของราคาตามใบกำกับสินค้า		452,000	210,000 dr.
	รับเงินสดจากสาขา	18,000		228,000 dr.
	แจ้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินการแก่สาขา	40,000		268,000 dr.
	กำไรสุทธิสำหรับปี 25X6 ที่สาขารายงาน			

ส่วนเพิ่มในราคาส่งไปสาขา

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X6	ยอดคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X5			30,000 dr.
	กำไรในราคาสินค้าที่ส่งไปสาขาระหว่างปี 25X6		160,000	190,000 dr.
	(50% ของราคาทุน)	150,000		40,000 dr.
	รับรู้กำไรในสินค้าที่สาขาขายระหว่างปี 25X6			

เงินลงทุนในสาขาหนองคาย

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X6	รับรู้กำไรในสินค้าที่สาขาขายระหว่างปี 25X6		150,000	150,000 dr.
	ปิดบัญชี	150,000		-0-

กำไรขาดทุนของสาขา

วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X6	กำไรสุทธิสำหรับปี 25X6 ที่สาขารายงาน		40,000	40,000 dr.
	ปิดบัญชี	40,000		-0-

การบันทึกบัญชีของสำนักงานใหญ่ ณ วันสิ้นปี 25X6 ยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าไปสาขาที่ต้องการคือ 40,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามใบกำกับสินค้า 120,000 บาท หักด้วยราคาทุนของสินค้าปลายงวดของสาขา 80,000 บาท ดังนั้นสำนักงานใหญ่จะลดยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขาจาก 190,000 บาท เหลือ 40,000 บาท ยอดที่ลดลง (เดบิต) 150,000 บาท เท่ากับ 50% ของส่วนเพิ่มในสินค้าที่สาขาขายไประหว่างปี 25X6 และเครดิตบัญชีกำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นแล้ว

บัญชีสำนักงานใหญ่ในสมุดบัญชีของสาขาแสดงกิจกรรมและรายการปิดบัญชีสำหรับปี 25X6 ดังนี้

สำนักงานใหญ่				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X6	ยอดคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X5			182,000 dr.
	รับสินค้าจากสำนักงานใหญ่		480,000	662,000 dr.
	ส่งเงินสดให้กับสำนักงานใหญ่	452,000		210,000 dr.
	สำนักงานใหญ่แจ้งค่าใช้จ่ายดำเนินงานแก่สาขา		18,000	228,000 dr.
	กำไรสุทธิสำหรับปี 25X6		40,000	268,000 dr.

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมตามระบบสินค้าแบบสิ้นงวด แสดงในหน้าถัดไป สำหรับรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สามารถแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ ดังนี้

- | | | |
|--|---------|---------|
| (1) สินค้าส่งไปสาขา | 320,000 | |
| ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา | | 160,000 |
| สินค้ารับจากสำนักงานใหญ่ | | 480,000 |
| ตัดบัญชีระหว่างกันสำหรับสินค้าส่งไปสาขาและสินค้ารับจากสำนักงานใหญ่ | | |
| (2) ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา | 30,000 | |
| สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X5 (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) | | 30,000 |
| ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวดของสาขาให้แสดงตามราคาทุน | | |
| (3) สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X6 (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) | 40,000 | |
| สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X6 (งบแสดงฐานะการเงิน) | | 40,000 |
| ลดสินค้าปลายงวดของสาขาให้แสดงตามราคาทุน | | |
| (4) กำไรสุทธิ (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) | 150,000 | |
| กำไรสุทธิ(งบกำไรสะสม) | | 150,000 |
| เพิ่มกำไรของสำนักงานใหญ่ด้วยส่วนเพิ่มในราคาที่สาขาขาย | | |
| (5) สำนักงานใหญ่ | 228,000 | |
| เงินลงทุนในสาขา | | 228,000 |

ตัดบัญชีระหว่างเงินลงทุนในสาขา

บริษัท ก จำกัด

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่และสาขาหนองคาย

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X6

(ระบบสินค้าแบบสินค้า : วิธีราคาทุนบวกส่วนเพิ่ม)

รายการ	สำนักงานใหญ่		สาขาหนองคาย		รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ								
ขาย		2,000,000		600,000				2,600,000
สินค้า 31 ธันวาคม 25X5	180,000		90,000			(2)30,000	240,000	
ซื้อ	1,600,000						1,600,000	
สินค้าส่งไปสาขา		320,000			(1)320,000			
สินค้ารับจาก สนญ			480,000			(1)480,000		
สินค้า 31 ธันวาคม 25X6		280,000		120,000	(3)40,000			360,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	480,000		110,000				590,000	
กำไรสุทธิ	340,000		40,000		(4)150,000		530,000	
	2,600,000	2,600,000	720,000	720,000			2,960,000	2,960,000
งบกำไรสะสม								
กำไรสะสมต้นงวด		468,000						
กำไรสุทธิ		340,000		40,000		(4)150,000		
เงินปันผลจ่าย	240,000							
กำไรสะสมปลายงวด								
งบแสดงฐานะการเงิน								
เงินสด	120,000		36,000					
ลูกหนี้การค้า	256,000		112,000					
สินค้า 31 ธันวาคม 25X6	280,000		120,000			(3) 40,000		
ส่วนเพิ่มในราคา -								
สินค้าส่งไปสาขา		190,000			(1)160,000			
					(2)30,000			
เงินลงทุนในสาขา	228,000					(5) 228,000		
อุปกรณ์	632,000						632,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		60,000						60,000
เจ้าหนี้การค้า		98,000						98,000
สำนักงานใหญ่				228,000	(5)228,000			
หุ้นสามัญ		600,000						600,000
มูลค่าหุ้นละ 40 บาท								
กำไรสะสม								758,000
	1,756,000	1,756,000	268,000	268,000	928,000	928,000	1,516,000	1,516,000

- (1) ตัดบัญชีระหว่างกันสำหรับสินค้าส่งไปสาขาและสินค้ารับจากสำนักงานใหญ่
- (2) ลดสินค้าต้นงวดของสาขาให้แสดงจากราคาทุน
- (3) ลดสินค้าปลายทางของสาขาให้แสดงตามราคาทุน
- (4) เพิ่มกำไรของสำนักงานใหญ่ด้วยกำไรในสินค้าที่สาขาย้ายไป
- (5) ตัดบัญชีเงินทุนในสาขาและบัญชีสำนักงานใหญ่

12.15 การกระทบยอดบัญชีระหว่างกัน

ณ วันสิ้นงวด ตามหลักการแล้ว ยอดดุลของบัญชีเงินลงทุนในสาขาในสมุดบัญชีสำนักงานใหญ่และยอดดุลของบัญชีสำนักงานใหญ่ในสมุดบัญชีของสาขาควรมีจำนวนเงินเท่ากัน แต่เป็นยอดดุลคนละด้านอย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ยอดคงเหลือของบัญชีทั้งสองอาจไม่เท่ากัน เนื่องจากมีบางรายการที่ฝ่ายหนึ่งได้ลงบัญชีไปเพียงฝ่ายเดียว ณ วันสิ้นงวดบัญชี กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือของบัญชีระหว่างกันให้มียอดตรงก่อนการจัดทำงบการเงินรวม

สมมติว่าบัญชีเงินลงทุนในสาขาชลบุรีและบัญชีสำนักงานใหญ่ ณ วันสิ้นปี ของบริษัท ข จำกัด แสดงรายละเอียด

เงินลงทุนในสาขาชลบุรี(ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่)				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5				
พ.ย. 30	ยอดคงเหลือ			62,500cr.
ธ.ค. 10	รับเงินสดจากสาขา		20,000	42,500cr.
27	เงินสดที่เก็บได้จากลูกหนี้ของสาขา		1,000	41,500cr.
29	ส่งสินค้าให้สาขา	80,000		49,500cr.

สำนักงานใหญ่(ในสมุดบัญชีของสาขาชลบุรี)				
วันที่	รายการ	เดบิต	เครดิต	คงเหลือ
25X5				
พ.ย. 30	ยอดคงเหลือ			62,500cr.
ธ.ค. 10	ส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่	20,000		42,500cr.
27	ซื้ออุปกรณ์	3,000	2,000	
29	สำนักงานใหญ่เก็บเงินจากลูกหนี้ของสาขา			41,500cr.

จากตารางเปรียบเทียบรายการระหว่างกันของทั้งสองบัญชีพบข้อแตกต่าง 4 ประการ ดังนี้

1. สำนักงานใหญ่เดบิตบัญชีเงินลงทุนในสาขาชลบุรี 80,000 บาท แต่สาขายังไม่ได้จดบันทึกในบัญชีสำนักงานใหญ่

ในวันที่ 29 ธันวาคม 25X5 สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าราคาทุน 8,000 บาทให้กับสาขา สำนักงานใหญ่เดบิตเงินลงทุนในสาขาชลบุรี ณ วันที่ส่งสินค้า แต่สาขาเครดิตบัญชีสำนักงานใหญ่ เมื่อได้รับสินค้าในอีกสองสามวันถัดมา ดังนั้นรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดบัญชีของสาขา จึงมีดังนี้ (สมมติใช้รับสินค้าแบบต่อเนื่อง)

สินค้าระหว่างทาง	8,000	
สำนักงานใหญ่		8,000
บันทึกสินค้าระหว่างทางที่สำนักงานใหญ่ส่งให้สาขา		

ในการตรวจนับสินค้าระหว่างทาง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 สาขาต้องนับรวมสินค้าระหว่างทาง 80,000 บาท เป็นเงินส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือปลายงวดด้วย เมื่อสาขาได้รับสินค้าในปี 25X5 สินค้าจะเดบิตสินค้าคงเหลือและเครดิตสินค้าระหว่างทาง

2. สำนักงานใหญ่เครดิตบัญชีเงินลงทุนในสาขาชลบุรี 1,000 บาท แต่สาขายังไม่ได้จดบันทึกในบัญชีสำนักงานใหญ่

ในวันที่ 27 ธันวาคม 25X5 สำนักงานใหญ่เก็บเงินจากลูกหนี้ของสาขา สำนักงานใหญ่เดบิตเงินสดและเครดิตบัญชีเงินลงทุนในสาขาชลบุรี แต่สาขายังไม่ได้จดบันทึกบัญชี ดังนั้นรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในบัญชีของสาขา จึงดังนี้

สำนักงานใหญ่	1,000	
--------------	-------	--

ลูกหนี้การค้า	1,000
บันทึกสำนักงานใหญ่เก็บเงินแทนลูกหนี้ของสาขา	

3. สาขาเดบิตบัญชีสำนักงานใหญ่ 3,000 บาท แต่สำนักงานใหญ่ยังไม่ได้จดบันทึกในบัญชีเงินลงทุนในสาขา

ในวันที่ 28 ธันวาคม 25X5 สาขาซื้ออุปกรณ์เป็นเงิน 3,000 บาท เนื่องจากสำนักงานใหญ่เป็นผู้บันทึกบัญชีอุปกรณ์สาขา สาขาเดบิตสำนักงานใหญ่และเครดิตเงินสด แต่สำนักงานใหญ่ยังไม่ได้จดบันทึกบัญชี ดังนั้นรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่จึงมีดังนี้

อุปกรณ์ของสาขาชลบุรี	3,000	
เงินลงทุนในสาขาชลบุรี		3,000
บันทึกอุปกรณ์ที่สาขาเป็นผู้จัดซื้อ		

4. สาขาเครดิตบัญชีสำนักงานใหญ่ 2,000 บาท แต่สำนักงานใหญ่ยังไม่ได้จดบันทึกในบัญชีเงินลงทุนในสาขา

ในวันที่ 30 ธันวาคม 25X5 สาขาเก็บเงินจากลูกหนี้ของสำนักงานใหญ่ สาขาเดบิตเงินสดและเครดิตสำนักงานใหญ่ แต่สำนักใหญ่ยังไม่ได้จดบันทึกบัญชี ดังนั้นรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ ซึ่งมีดังนี้

เงินลงทุนในสาขาชลบุรี	2,000	
ลูกหนี้การค้า		2,000

บันทึกสาขาเก็บเงินแทนลูกหนี้ของสำนักงานใหญ่
ผลของรายการปรับปรุงข้างต้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี ทำให้บัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีเงินลงทุนในสาขาแสดงยอดดังนี้

บริษัท ข จำกัด

งกระทบบยอดบัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีสาขาชลบุรี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

ลิขสิทธ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

บัญชีสำนักงานใหญ่	หน่วย : บาท
(สมุดบัญชีสาขา)	บัญชีเงินลงทุนในสาขา
	(สมุดบัญชีสำนักงานใหญ่)

ยอดดุลตามสมุดบัญชีก่อนรายการปรับปรุง	41,500 cr.	49,500 cr.
บวก		
(1) สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าระหว่างให้สาขา	8,000	
(4) สาขาเก็บเงินแทนลูกหนี้ของสำนักงานใหญ่		2,000
หัก		
(2) สำนักงานใหญ่เก็บเงินแทนลูกหนี้ของสาขา	(1,000)	
(3) สาขาซื้ออุปกรณ์		<u>(3,000)</u>
	
ยอดดุลที่ถูกต้อง	<u>48,500 cr.</u>	<u>48,500 dr.</u>

12.16 รายการระหว่างสาขา

หากสำนักงานใหญ่มีสาขาหลายแห่ง สำนักใหญ่อาจมีนโยบายให้สาขาสามารถถ่ายโอนสินค้าหรือสินทรัพย์ระหว่างกัน เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม สาขาจะไม่มีบัญชีระหว่างกันกับสาขาอื่น แต่จะบันทึกผ่านบัญชีสำนักงานใหญ่ ตัวอย่างเช่น ถ้าสาขา ก ส่งสินค้าให้กับสาขา ข สาขา ก จะเดบิตสำนักงานใหญ่และเครดิตสินค้า (สมมติใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง) ในวันที่รับสินค้า สาขา ข เดบิตสินค้าและเครดิตสำนักงานใหญ่ สำนักงานใหญ่จะบันทึกการโอนสินค้าระหว่างสาขาโดยเดบิตเงินลงทุนในสาขา ข และเครดิตเงินลงทุนในสาขา ก

การโอนสินค้าจากสาขาหนึ่งไปยังอีกสาขาหนึ่งอาจทำให้ต้องเสียค่าขนส่งเพิ่มขึ้น เนื่องจากการโอนสินค้าระหว่างสาขาทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าสูงกว่าการส่งสินค้าโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ไปยังสาขาแห่งนั้นค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นไม่ควรรวมเป็นต้นทุนของสินค้าในสาขาที่ได้รับโอนสินค้า เพราะในแง่สาขาที่รับโอนสินค้าค่าขนส่งที่จะรับผิดชอบควรเป็นค่าขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินค้าจากสำนักงานใหญ่ไปยังสาขานั้นโดยตรงเท่านั้น ดังนั้นหากสำนักงานใหญ่เป็นผู้สั่งให้มีการโอนสินค้า ค่าขนส่งที่เพิ่มขึ้น (Excess freight costs) ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ ในงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

สมมติว่าสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าราคาทุน 12,000 บาท ให้แก่สาขา ง และจ่ายค่าขนส่งเป็นเงิน 800 บาท ต่อมาสำนักงานใหญ่สั่งให้สาขา ง โอนสินค้าให้กับสาขา จ สาขา ง จ่ายค่าขนส่งสินค้า 600 บาท แต่ถ้าหากสำนักงานใหญ่ส่งสินค้าให้กับสาขา จ โดยตรง ค่าขนส่งจะเท่ากับ 1,000 บาท รายการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องมีดังนี้(สมมติใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง)
ในสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่

เงินลงทุนในสาขา ง	12,800	
สินค้าคงเหลือ		12,000
เงินสด		800
บันทึกการส่งสินค้าให้สาขา ง และจ่ายค่าขนส่งเป็นเงินสด		
เงินลงทุนในสาขา จ	13,000	
ค่าขนส่งส่วนเกิน-โอนระหว่างสาขา	400	
เงินลงทุนในสาขา ง		13,400
บันทึกการโอนสินค้าให้แก่สาขา จ ตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ ค่าขนส่งระหว่างสาขา 600 บาท ที่สาขาเป็นผู้จ่ายทำให้ค่าขนส่งเกินกว่าค่าขนส่งทางตรง 400 บาท (800+600-1,000)		
ในสมุดบัญชีของสาขา ง		
ค่าขนส่งเข้า (หรือสินค้าคงเหลือ)	800	
สินค้าคงเหลือ	12,000	
สำนักงานใหญ่		12,800
บันทึกสินค้าที่รับจากสำนักงานใหญ่ และค่าขนส่งที่สำนักงานใหญ่จ่ายแทนให้		
สำนักงานใหญ่	13,400	
สินค้าคงเหลือ		12,000
ค่าขนส่งเข้า(หรือสินค้าคงเหลือ)		800
เงินสด		600
บันทึกการโอนสินค้าให้แก่สาขา จ ตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่และจ่ายค่าขนส่ง 600 บาท		
ในสมุดบัญชีของสาขา จ		
สินค้าคงเหลือ	12,000	
ค่าขนส่งเข้า(หรือสินค้าคงเหลือ)	1,000	
สำนักงานใหญ่		13,000
บันทึกสินค้าที่สาขา ง โอนมาให้ตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่และบันทึกค่าขนส่งปกติหาก สำนักงานใหญ่โอนสินค้ามาให้		

ค่าขนส่งส่วนเกินที่เกิดขึ้นจากการโอนสินค้าเป็นผลมาจากความไม่มีประสิทธิภาพในการวางแผนการขนส่งสินค้าและไม่ควรรวมอยู่ในต้นทุนสินค้า บัญชีค่าขนส่งส่วนเกิน ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารเนื่องจากการจัดการสินค้าผิดพลาด ค่าขนส่งดังกล่าวจึงเกิดขึ้น

12.17 สรุป

การขายสินค้าโดยการจัดตั้งสาขาขึ้นในท้องถิ่นต่างๆ ในประเทศหรือต่างประเทศ นับเป็นการขยายกิจการที่เข้าถึงผู้บริโภคได้ดี การดำเนินงานในลักษณะของสำนักงานใหญ่และสาขานั้น ตามกฎหมายถือว่าทั้งสำนักงานใหญ่และสาขาเป็นหน่วยงานเดียวกันไม่แบ่งแยก แม้ว่าการดำเนินงานสาขาเป็นหน่วยงานอิสระหน่วยหนึ่งซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของสำนักงานใหญ่ ขอบเขตงานของสาขาจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับกิจการร้านค้าโดยทั่วไป อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ ขอบเขตดำเนินงานอาจแตกต่างกันออกไปในรายละเอียดตามที่สำนักงานใหญ่กำหนดไว้

เนื่องจากขอบเขตการดำเนินงานของสาขาแตกต่างกันไป ซึ่งขึ้นอยู่กับนโยบายของสำนักงานใหญ่ วิธีการบัญชีที่จะใช้ก็จะต้องปรับปรุงให้เหมาะสมด้วย โดยจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่จำเป็นจะต้องเกิดขึ้นด้วยว่าคุ้มกันหรือไม่ ในบางกิจการสาขาไม่ต้องทำบัญชีครบทั้งหมด แต่ในบางกิจการสำนักงานใหญ่ต้องการใช้สาขาทำบัญชีครบชุดในสาขาที่มีการทำบัญชีครบชุด การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของสาขาก็เช่นเดียวกันกับการทำบัญชีของหน่วยงานอิสระหน่วยหนึ่ง สาขาจึงต้องทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป โดยสำนักงานใหญ่มักจะเป็นผู้กำหนดผังบัญชีการควบคุมภายในรูปแบบของการรายงานงบการเงินและนโยบายบัญชี และเนื่องจากสาขามีรายการติดต่อกับสำนักงานใหญ่เป็นประจำ ดังนั้นในสมุดบัญชีของสาขาจะมีบัญชีสำนักงานใหญ่ (Home office account) ส่วนทางด้านสมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่ จะมีบัญชีหนึ่งเพื่อลงรายการที่เกิดขึ้นกับสาขา เรียกว่าบัญชีเงินลงทุนในสาขา (Investment in branch account) เพื่อบันทึกรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างกัน หากการบันทึกรายการระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขาถูกต้องบัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีสาขา จะต้องแสดงยอดดุลเท่ากัน แต่เป็นยอดดุลคนละด้านกัน หากยอดไม่เท่ากันเมื่อถึงสิ้นงวดบัญชีก็ต้องจัดทำงบกระทบยอดบัญชีสำนักงานใหญ่และสาขาเพื่อหาสาเหตุที่ทำให้บัญชีทั้งสองมียอดไม่ตรงกันและปรับปรุงรายการต่อไป

จากการที่ต่างฝ่ายต่างมีสมุดบัญชีของตนเอง งบการเงินสำนักงานใหญ่จะไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายของบริษัททั้งหมด ดังนั้น สำนักงานใหญ่จึงต้องจัดทำงบการเงินรวม เพื่อเสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินทั้งหมดของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อแสดงต่อบุคคลภายนอก

ในทางปฏิบัติเพื่อความสะดวก สำนักงานใหญ่จะใช้กระดาษทำการช่วยในการจัดทำงบการเงินรวม โดยจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกำไรสะสมและงบแสดงฐานะการเงิน โดยใช้กระดาษทำการเดียวกัน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงรายการและตัดรายการระหว่างกันออก เนื่องจากงบการเงินรวมจะต้องเสนอข้อมูลโดยถือว่าทั้งสำนักงานใหญ่และสาขาเป็นหน่วยงานบัญชีเดียวกัน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

แบบฝึกหัดบทที่ 12

1. ให้เลือกคำตอบข้อใดข้อหนึ่งที่ถูกต้องที่สุด
 - 1) สินค้าที่สำนักงานใหญ่ส่งไปให้สาขาขาย สำนักงานใหญ่อาจแจ้งราคาสินค้าในราคาใดขึ้นอยู่กับนโยบายของกิจการแต่ละแห่ง วิธีใดต่อไปนี้เป็นวิธีกำหนดราคาสินค้าที่ส่งจากสำนักงานใหญ่ไปยังสาขา

ก. วิธีราคาทุน	ข. วิธีอัตราร้อยละต่ำกว่าทุน
ค. วิธีอัตราร้อยละสูงกว่าทุน	ง. วิธีราคาขายปลีก
 - 2) สาขาบันทึกเดบิตสำนักงานใหญ่และเครดิตเงินสด เมื่อมีเหตุการณ์ใดเกิดขึ้น
 - ก. สาขาโอนเงินสดไปให้สำนักงานใหญ่
 - ข. สาขาซื้อเครื่องจักรเป็นเงินสดและสำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดบันทึกบัญชี
 - ค. ถูกทั้งข้อ ก และข้อ ข
 - ง. ไม่มีข้อใดถูก
 - 3) รายการเดบิตเงินสดระหว่างทางและเครดิตเงินลงทุนในสาขาจะเกิดขึ้นเมื่อ
 - ก. สำนักงานใหญ่บันทึกการส่งเช็คให้กับสาขาในวันต้นงวดบัญชี
 - ข. สาขาบันทึกการส่งเช็คให้กับสำนักงานใหญ่ในวันต้นงวดบัญชี
 - ค. สำนักงานใหญ่บันทึกการส่งเช็คให้กับสาขาในวันสุดท้ายของงวดบัญชี
 - ง. สาขาบันทึกการส่งเช็คให้กับสำนักงานใหญ่ในวันสุดท้ายของงวดบัญชี
 - 4) ถ้าสำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดบันทึกสินทรัพย์ถาวรของสาขาในสมุดบัญชี สาขาจะเดบิตบัญชีได้เมื่อซื้ออุปกรณ์สำนักงาน
 - ก. สำนักงานใหญ่
 - ข. อุปกรณ์สำนักงาน
 - ค. เจ้าหนี้สำนักงาน
 - ง. อุปกรณ์สำนักงานถือโดยสำนักงานใหญ่
 - 5) ในกระตาดำทำการสำหรับงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่และสาขา การตัดบัญชีโดยเดบิตสินค้าส่งไปสาขาและเครดิตสินค้ารับจากสำนักงานใหญ่จะเกิดขึ้นเมื่อใด
 - ก. ระบบสินค้าแบบสิ้นงวดเท่านั้น
 - ข. ระบบสินค้าแบบต่อเนื่องเท่านั้น
 - ค. ทั้งระบบแบบสิ้นค้าและแบบสิ้นงวดต่อเนื่อง
 - ง. ไม่ใช่ ทั้งระบบแบบสิ้นค้าและแบบสิ้นงวดต่อเนื่อง

6) สำนักงานใหญ่จะบันทึกการซื้ออุปกรณ์สำนักงานของสาขาเป็นเงินสด 40,000 บาท เมื่อสำนักงานใหญ่เป็นผู้บันทึกบัญชีอุปกรณ์อย่างไร

ก. อุปกรณ์	40,000	
เงินลงทุนในสาขา		40,000
ข. สำนักงานใหญ่	40,000	
อุปกรณ์		40,000
ค. เงินลงทุนในสาขา	40,000	
เงินสด		40,000
ง. อุปกรณ์ของสาขา	40,000	
เงินลงทุนในสาขา		40,000

7) สำนักงานใหญ่จะบันทึกรายการรับเงินสดระหว่างทางจากสาขาเป็นเงิน 10,000 บาท ณ วันสิ้นงวดบัญชีอย่างไร

ก. เงินสด	10,000	
เงินสดระหว่างทาง		10,000
ข. เงินสดระหว่างทาง	10,000	
เงินลงทุนในสาขา		10,000
ค. เงินสด	10,000	
สำนักงานใหญ่		10,000
ง. เงินสดระหว่างทาง	10,000	
เงินสด		10,000

8) ณ วันที่ 31 มกราคม 25X5 สาขาบางกรวยซึ่งเป็นสาขาหนึ่งของบริษัทเมืองนนท์ จำกัด ใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สินค้าระหว่างทาง	10,000	
สำนักงานใหญ่		10,000

เมื่อสาขาได้รับสินค้าเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 25X5 สาขาบางกรวยจะบันทึกบัญชีอย่างไร

- ก. ไม่บันทึกบัญชี
- ข. เดบิตสินค้าและเครดิตสำนักงานใหญ่ 10,000 บาท
- ค. เดบิตสำนักงานใหญ่และเครดิตสินค้าระหว่างทาง 10,000 บาท
- ง. เดบิตสินค้าและเครดิตสินค้าระหว่างทาง 10,000 บาท

2. บริษัท ไทยเฟอร์นิเจอร์ จำกัด มีสาขาอยู่ที่จังหวัดเชียงใหม่ สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าให้สาขา ในราคาทุน สิทธิทรัพย์สินของสาขามีบัญชีอยู่ที่สำนักงานใหญ่ และใช้ระบบการลงบัญชีสินค้าแบบ ลีนงวดในปีแรกของการดำเนินงาน รายการระหว่างสำนักงานใหญ่และสาขามีดังต่อไปนี้

1. สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าราคา 500,000 บาท เงินสด 200,000 บาท ไปให้สาขา
2. สำนักงานใหญ่ซื้ออุปกรณ์สำนักงาน ซึ่งมีราคาทุน 150,000 บาท ส่งไปให้สาขา
3. สาขาขายสินค้าได้ 700,000 บาท เป็นเงินเชื่อ 500,000 บาท นอกนั้นขายเงินสด
4. สาขาเก็บเงินจากลูกค้าหนี้การค้าได้ 330,000 บาท และสำนักงานใหญ่ได้เก็บเงินจากลูกค้าหนี้ ของสาขาแทนสาขาอีก 10,000 บาท
5. สาขาส่งเงินสดให้สำนักงานใหญ่ 380,000 บาท และซื้อสินค้าเป็นเงินสด 50,000 บาท
6. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่สาขามีจำนวน 60,000 บาท ในจำนวนนี้สาขายังไม่ได้จ่ายเงิน 5,000 บาท
7. สำนักงานใหญ่ได้โอนค่าโฆษณา จำนวน 3,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายของสาขา
8. สาขาซื้อวัสดุสำนักงานเป็นเงินสดอีก 10,000 บาท
9. สาขาซื้อเครื่องพิมพ์ดีด ราคา 30,000 บาท เป็นเงินเชื่อ
10. สาขาขายอุปกรณ์สำนักงานชิ้นหนึ่งในราคา 7,000 บาท อุปกรณ์สำนักงานชิ้นนี้มีราคา ทุน 8,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสมจนถึงวันที่ขาย 1,500 บาท สำนักงานใหญ่ยังไม่ได้บันทึกค่า เสื่อมราคาของสินทรัพย์ชิ้นนี้ นับตั้งแต่วันที่ซื้อ
11. ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์สำนักงานซึ่งอยู่ที่สาขา (ไม่รวมชิ้นที่ขายในรายการที่ 10) เท่ากับ 7,700บาท
12. ในวันสิ้นปี สาขามีสินค้าคงเหลือ 70,000 บาท และวัสดุสำนักงานคงเหลือ 2,000 บาท

ให้ทำ 1. บันทึกรายการข้างต้นในสมุดรายวันทั่วไปของสาขาและสำนักงานใหญ่
2. ลงรายการปรับปรุงและปิดบัญชีประจำปีของสาขาตลอดจนโอนกำไรขาดทุนของสาขา ให้สำนักงานใหญ่
3. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 และงบแสดงฐานะ การเงินประจำวันนั้นของสาขา

3. บริษัท ชลธิ จำกัด มีสาขาอยู่ที่กำแพงเพชร ก่อนปี 25X3 สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าให้สาขาในราคา 125% ของราคาทุน ในระหว่างปี 25X3 ได้ลดอัตราส่วนในราคาสินค้าส่งไปสาขาเป็น 120% ของ ราคาทุนข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าที่สาขามีดังนี้

รับจากสำนักงานใหญ่ (ราคาที่ได้รับ) ซื้อจากบุคคลภายนอก (ราคาทุน)

	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
สินค้าคงเหลือ 1 มกราคม 25X3	63,000	
21,000		
สินค้ารับเข้ามาในระหว่างปี	240,000	116,000
สินค้าส่งคืน(เป็นสินค้าที่ได้รับในปี)	9,600	4,000
สินค้าคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X3	54,000	32,000

ในปี 25X3 นี้ สาขาขายสินค้าได้ 621,000 บาท ในจำนวนนี้รับคืนมา 13,000 บาท และมีค่าใช้จ่ายในการขายและการบริหาร 142,000 บาท สาขาคิดต้นทุนขายตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน

ให้ทำ แสดงการคำนวณ

1. ยอดดุลของบัญชีส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขาที่จะปรากฏในการระดมทำการงบการเงินรวม
2. ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าไปสาขาที่จะถือเป็นกำไรในปี
3. กำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของสาขา

4. บริษัท แสงอรุณ จำกัด ตั้งสำนักงานใหญ่ที่กรุงเทพฯ และมีสาขาที่พัทยา สำนักงานใหญ่เป็นผู้จัดส่งสินค้าให้สาขาในราคา 120% ของราคาทุน สาขาทำบัญชีเองตามหลักการบัญชีคู่ และในวันปิดงบบัญชีได้เก็บยอดคงเหลือทางบตดลองส่งสำนักงานใหญ่

ต่อไปนี้เป็นงบทดลองของบริษัท แสงอรุณ จำกัด และสาขาในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3

บริษัท แสงอรุณ จำกัด
งบทดลอง
ประจำวันวันที่ 31 ธันวาคม 25X3

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

รายการ	สำนักงานใหญ่		สาขา	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	290,000		51,000	
ลูกหนี้การค้า	252,000		48,000	
สินค้าคงเหลือ 1 มกราคม 25X3	300,000		90,000	
เงินลงทุนในสาขา	260,000			
อุปกรณ์สำนักงาน(สุทธิ)	800,000			
เจ้าหนี้การค้า		160,000		
ส่วนเพิ่มในราคาสินค้าส่งไปสาขา		102,000		
สำนักงานใหญ่				197,000
หุ้นสามัญ		1,000,000		
กำไรสะสม		250,000		
ขาย		2,000,000		670,000
สินค้าจากสำนักงานใหญ่			480,000	
ซื้อ	1,300,000		60,000	
สินค้าส่งไปสาขา		450,000		
ค่าโฆษณา	60,000		26,000	
ค่าน้ำประปาและค่าไฟฟ้า	92,000		22,000	
เงินเดือน	280,000		32,000	
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	328,000		58,000	
บาท	3,692,000	3,962,000	867,000	867,000

5. บริษัท มณีแดง จำกัด มีสาขาอยู่ที่แพร่และพัทลุง ในการทำงบการเงินรวมของสำนักงานใหญ่ และสาขาท่านได้พบว่า ยอดดุลของบัญชีสำนักงานใหญ่และสาขา ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 แสดงดังต่อไปนี้

สมุดบัญชีของสำนักงานใหญ่

บัญชีสาขาแพร่ (เดบิต) 89,230 บาท

บัญชีสาขาพัทลุง (เดบิต) 82,000 บาท

สมุดบัญชีของสาขาแพร่

บัญชีสำนักงานใหญ่ (เครดิต) 63,260 บาท

สมุดบัญชีของสาขาพัทลุง

บัญชีสำนักงานใหญ่ (เครดิต) 47,900 บาท

จากการตรวจสอบ ท่านได้ทราบข้อความเพิ่มเติมดังนี้

1. สำนักงานใหญ่เป็นผู้ทำบัญชีสินทรัพย์ถาวรของสาขา ค่าเสื่อมราคาประจำปี 25X3 ซึ่งควรเป็นค่าใช้จ่ายของสาขาแพร์ มีจำนวน 24,500 บาท และของสาขาพัทลุง 18,600 บาท สาขา ยังไม่ได้ลงบัญชีเกี่ยวกับรายการดังกล่าว

2. เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 สาขาพัทลุงได้ขายอุปกรณ์สำนักงานชิ้นหนึ่งไปในราคา 2,340 บาท แต่ได้แจ้งมาให้สำนักงานใหญ่ทราบในเดือนมกราคม 25X4 อุปกรณ์สำนักงานมีราคาทุน 5,000 บาทค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 2,000 บาท

3. เมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 25X3 สาขาพัทลุงและสาขาแพร์ได้ส่งเงินมาให้สำนักงานใหญ่ เป็นจำนวน 8,600 บาท และ 12,400 บาท เงินสดทั้งสองจำนวนนี้สำนักงานใหญ่ได้รับเมื่อ 2 มกราคม 25X4

4. ในระหว่างเดือนธันวาคม 25X3 สำนักงานใหญ่เก็บเงินจากลูกหนี้ของสาขาแพร์ได้ 10,930 บาท และจากลูกหนี้ของสาขาพัทลุง 8,860 บาท แต่สาขาได้รับทราบเมื่อปิดบัญชีแล้ว

5. เมื่อ 29 ธันวาคม 25X3 สาขาพัทลุงได้ส่งสินค้าไปให้สาขาแพร์ตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ เป็นจำนวน 12,900 บาท สาขาแพร์ได้รับสินค้าในวันที่ 3 มกราคม 25X4 และสำนักงานใหญ่ ได้บันทึกการโอนสินค้าระหว่างสาขาในวันที่ 7 มกราคม 25X4 ในการขนส่งสินค้านี้ปรากฏว่าค่าขนส่ง จากสำนักงานใหญ่ไปพัทลุงมีจำนวน 300 บาท และจากพัทลุงไปแพร์ 400 บาท แต่ถ้าขนส่งโดยตรง จากสำนักงานใหญ่ไปแพร์จะเสียค่าขนส่งเพียง 450 บาท เท่านั้น ในการโอนสินค้าครั้งนี้ สาขาพัทลุง ได้จ่ายเงินค่าขนส่ง 400 บาท แทนสำนักงานใหญ่ด้วย

6. เมื่อต้นเดือนธันวาคม สาขาพัทลุงส่งสินค้าคืนสำนักงานใหญ่ 5,000 บาท และได้ลงบัญชี ถูกต้องแล้วแต่สำนักงานใหญ่ลงรายการนี้เพียง 500 เท่านั้น

ให้ทำ งบทระทบยอดระหว่างบัญชีสำนักงานใหญ่และสาขาทั้งสอง โดยปรับยอดแต่ละบัญชีเป็น ยอดที่ถูกต้อง

6. บริษัท มรกต จำกัด มีสาขาอยู่ที่อุบลราชธานี สำนักงานใหญ่ส่งสินค้าให้สาขาในราคาที่บวกกำไรไว้ 25% ของราคาทุน ข้อมูลที่เกี่ยวกับผลการดำเนินงานประจำปี 25X0 ของสำนักงานใหญ่ และของสาขาที่ส่งมาให้สำนักงานใหญ่ มีดังต่อไปนี้

1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ (บาท)

	สำนักงานใหญ่	สาขา
1 มกราคม 25X0	142,100	21,500
31 ธันวาคม 25X0	112,400	18,200

2. สำนักงานใหญ่ซื้อสินค้าตลอดทั้งปี 716,500 บาท และส่งไปให้สาขาคิดตามราคาทุน 124,400 บาท

3. ยอดขายตลอดทั้งปีของสำนักงานใหญ่ 1,214,100 บาท และของสาขา 211,100 บาท

4. ในปี 25X0 สาขาแสดงสินค้ารับจากสำนักงานใหญ่ที่สินค้าส่งคืนแล้วเท่ากับ 154,000 บาท

5. จากการตรวจสอบบัญชีสำนักงานใหญ่และบัญชีสาขาได้ทราบข้อมูลเพิ่มเติมว่า สาขาได้เดบิตบัญชีสำนักงานใหญ่ สำหรับค่าสินค้าราคา 1,500 บาท ที่สาขาส่งคืนมาเนื่องจากเสื่อมคุณภาพ ไม่อาจขายได้แต่สำนักงานใหญ่ได้จ่ายค่าใช้จ่ายแทนสาขาเป็นจำนวน 21,600 บาท ซึ่งในจำนวนนี้สำนักงานใหญ่ได้ลงบัญชีไว้ถูกต้องแล้วเพียง 12,400 บาท ส่วนอีก 9,200 บาท ยังรวมอยู่ในบัญชีค่าใช้จ่ายของสำนักงานใหญ่ ส่วนสาขานั้นในปีนี้ได้บันทึกค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่จ่ายแทนไว้เพียง 18,300 บาท เท่านั้น

6. จากยอดดุลในบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม 25X0ปรากฏว่า สำนักงานใหญ่มีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ 365,600 บาท และสาขามีค่าใช้จ่าย 51,500 บาท

ให้ทำ 1. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่สาขาทำส่งสำนักงานใหญ่

2. คำนวณกำไรสุทธิ รวมของสำนักงานใหญ่และสาขา

3. ถ้าบัญชีสาขาในสมุดบัญชีสำนักงานใหญ่ แสดงยอดดุลเดบิต 60,000 บาท ให้หายยอดดุลของบัญชีสำนักงานใหญ่ในสมุดบัญชีของสาขา

เอกสารอ้างอิง

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). **การบัญชีขั้นสูง**. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ. (2546). **การบัญชีขั้นสูง 1**. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด.
- ดุขฎิ สงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). **การบัญชีขั้นสูง 1**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พะยอม สิงห์เสนห์. (2548). **การบัญชีขั้นสูง**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพ. (2552 ก). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) “การนำเสนองบการเงิน”**
www.fap.or.th/accounting.php. 12 มกราคม 2557.
- _____. (2552 ข). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”**. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2544). **“มาตรฐานการบัญชีของไทย”**:
กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2554). **“การจัดทำงบการเงินรวม”**.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml.
20 ธันวาคม 2556.

บรรณานุกรม

- กัลยาณี กิตติจิตต์. (2538). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : บริษัทพวงทองเฮนเดอร์ จำกัด.
- ขวัญสกุล เต็งอำนวยการ. (2546) การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด.
- ดุขฎิ สงวนชาติ และคนอื่น ๆ. (2550). การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธารินี พงศ์สุพัฒน์. (2554). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์. (2552). การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์.
- พะยอม สิ่งแสนท์. (2548). การบัญชีขั้นสูง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- สภาวิชาชีพ. (2547). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2547) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.jap.tbs.tu.ac.th/. 5 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2550). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/download/PDF_law/Tas_43_2550_.pdf. 12 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2550). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 5 มกราคม 2557.
- _____. (2550). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 5 กุมภาพันธ์ 2557.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) “การนำเสนองบการเงิน”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 12 มกราคม 2557.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 กุมภาพันธ์ 2556.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- _____. (2552). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) “งบกระแสเงินสด”. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 พฤศจิกายน 2556.

- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) “เหตุการณ์ภายหลังวันที่
ในงบดุล”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 ธันวาคม
2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา :
www.fap.or.th/accounting.php. 8 ตุลาคม 2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) “ที่ดิน อาคาร และ
อุปกรณ์”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 25 มกราคม
2557.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) “ผลกระทบจากการ
เปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา :
www.fap.or.th/accounting.php. 22 ธันวาคม 2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “งบการเงินรวมและ
งบการเงินเฉพาะกิจการ”**. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “งบการเงินรวม”**.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) “การรวมธุรกิจ”**. (ออนไลน์).
แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”**.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 16 ตุลาคม 2556
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2552) “รายงานทางการเงิน
ในเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อ”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php.
29 พฤศจิกายน 2556.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) “การแสดงรายการสำหรับ
เครื่องมือทางการเงิน”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php.
15 มกราคม 2557.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) “การด้อยค่าของสินทรัพย์”**.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”**.
(ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 มกราคม 2557.
- _____. (2552). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2552) “การรับรู้และการวัดมูลค่า
เครื่องมือทางการเงิน”**. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.

- _____. (2555). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) “ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 22 ธันวาคม 2556.
- _____. (2555). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2555) “งบกระแสเงินสด”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.fap.or.th/accounting.php. 15 พฤศจิกายน 2556
- _____. (2557). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.dbd.go.th/ewt_dl_link.php. 2 พฤศจิกายน 2556.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2544). **“มาตรฐานการบัญชีของไทย”**. กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2554) **“การจัดทำงบการเงินรวม”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml. 20 ธันวาคม 2556.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2554) **“วิธีปฏิบัติทางบัญชี”**. (ออนไลน์). แหล่งที่มา : www.sec.or.th/th/infocenter/accountant/index.shtml. 20 ธันวาคม 2556.
- สุชาติ เหล่าปรีดา และคนอื่น ๆ. (2543). **การบัญชีขั้นสูง 2**. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีเอ็ดดูเคชั่น จำกัด (มหาชน).
- International Accounting Standards Board, international Financial Reporting Standards (IFRSs), London: July, 2012
- Jeter, D.C. and Chaney, P.K. (2011). **Advanced Accounting 4**. New Jersey : John, Wiley and Sons.



ภาคผนวก

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 1

การเงินธุรกิจ

ข้อ 1-5

1) สินทรัพย์รวม (230,000+50,000)	680,000	
หนี้สินรวม		300,000
หุ้นสามัญ		200,000
กำไรสะสม		180,000
ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	21,000	
เงินสด		21,000
2) เงินลงทุนในบริษัท อีสรา	560,000	
หุ้นสามัญ		200,000
ส่วนเงินมูลค่าหุ้นสามัญ		360,000
เงินลงทุนในบริษัทอีสรา	16,000	
ส่วนเงินมูลค่าหุ้นสามัญ	5,000	
เงินสด		21,000

ข้อ 1-6

กรณีที่ 1

สินทรัพย์รวม	840,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000	
หุ้นสามัญ		600,000
กำไรสะสม		490,000

กรณีที่ 2

สินทรัพย์รวม	840,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000	
หุ้นสามัญ		500,000
กำไรสะสม		590,000

กรณีที่ 3

สินทรัพย์รวม	840,000	
หุ้นสามัญ		600,000
กำไรสะสม		490,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (120,000+50,000) 170,000

ข้อ 1-7

1) สินทรัพย์สุทธิ	2,200,000	
หุ้นสามัญ		1,000,000
กำไรสะสม		200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		1,000,000
2) เงินลงทุนในบริษัท นากา	2,450,000	
หุ้นสามัญ		1,000,000
ส่วนเกินมูลค่า		1,450,000

ข้อ 1-8

	การแลกเปลี่ยนหุ้นในแต่ละกรณี		
	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 3
เงินลงทุนในบริษัท ข	24,000	24,000	24,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ			2,000
หุ้นสามัญ	8,000	12,000	20,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	10,000	6,000	
กำไรสะสม	6,000	6,000	6,000

ข้อ 1-9

ก. วิธีการซื้อ(การรับโอนบริษัท ข)

สินทรัพย์หมุนเวียน	500,000
สินทรัพย์ถาวร	4,000,000
ค่านิยม	800,000
หนี้สินระยะสั้น	300,000
หนี้สินระยะยาว	1,000,000
หุ้นสามัญ	1,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	3,000,000

การรับโอนบริษัท ค

สินทรัพย์หมุนเวียน	25,000
สินทรัพย์ถาวร	200,000
ค่านิยม	100,000

หนี้สินระยะสั้น	20,000
หนี้สินระยะยาว	105,000
หุ้นสามัญ	50,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	150,000
ข วิธีหารรวมส่วนได้	
การรับโอนบริษัท ข	
มูลค่าหุ้นสามัญที่ได้มา	1,000,000 บาท
มูลค่าหุ้นสามัญที่ออกให้	1,000,000 บาท
ส่วนต่างมูลค่าหุ้น	0 บาท
ทุนที่นำมาลง	4,000,000 บาท
มูลค่าหุ้นสามัญของบริษัท ก	4,000,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าของบริษัท ก	0 บาท
สินทรัพย์หมุนเวียน	500,000
สินทรัพย์ถาวร	4,000,000
หนี้สินระยะสั้น	300,000
หนี้สินระยะยาว	1,000,000
หุ้นสามัญ	1,000,000
กำไรสะสม	2,200,000
การรับโอนบริษัท ค	
มูลค่าหุ้นสามัญที่ได้มา	50,000
มูลค่าหุ้นสามัญที่ออกให้	<u>50,000</u>
ผลต่างมูลค่าหุ้น	0
สินทรัพย์หมุนเวียน	500,000
สินทรัพย์ถาวร	4,000,000
หนี้สินระยะสั้น	300,000
หนี้สินระยะยาว	1,000,000
หุ้นสามัญ	1,000,000
กำไรสะสม	2,200,000

เฉลยบทที่ 2

การบัญชีเกี่ยวกับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

ข้อ 2-1

ชื่อบัญชี	ราคาตลาด	ราคาตามบัญชี	ผลต่าง	มูลค่า 40%
สินค้า	100,000	80,000	20,000	8,000
อุปกรณ์	400,000	340,000	60,000	24,000
ตัวเงินจ่าย	100,000	120,000	20,000	8,000
ส่วนเกินทุนที่สามารถกระจายให้กับสินทรัพย์				<u>40,000</u>

ราคาทุนของเงินลงทุน 200,000

ราคาทุนของสินทรัพย์ 112,000ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 88,000คำนวณหาค่าความนิยม

ส่วนเกินทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี 88,000

หัก ส่วนเกินที่สามารถกระจายให้กับสินทรัพย์ 40,000ค่าความนิยม 48,000

ข้อ 2-2

- 1) คำนวณรายได้จากบริษัทสาหัส ณ 31 ธ.ค.

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน 24,000

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์

สินค้า (30,000*100%) 30,000

ค่าความนิยม 6,000 36,000รายได้จากบริษัทสาหัส (8,000)

- 2) คำนวณเงินลงทุนในบริษัทสาหัส ณ 31 ธ.ค.

เงินลงทุนในบริษัทสาหัส 1 ม.ค. 270,000

จ่ายเงินปันผล (12,000)

รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน 24,000

ตัดจำหน่ายส่วนเกินที่กระจายให้กับสินทรัพย์

สินค้า (30,000*100%) 30,000

ค่าความนิยม 6,000 36,000เงินลงทุนในบริษัทสาหัส ณ 31 ธ.ค. 246,000

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

ข้อ 2-3

1) บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป ปี 25X3,25X4		
25X3 เงินลงทุนในบริษัท แสงเทียน จำกัด	40,000	
เงินสด		40,000
25X3 เงินลงทุนในบริษัท แสงเทียน จำกัด	84,000	
เงินสด		84,000
2) บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธ.ค.25X4		
25X4 เงินลงทุนในบริษัท แสงเทียน จำกัด	44,000	
กำไรสะสม		44,000
3) คำนวณเงินลงทุนในบริษัทแสงเทียน 3 ธ.ค.25X4		
เงินลงทุนในบริษัทแสงเทียน ณ 25X3	40,000	
รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ปี 25X3	2,000	
รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน ปี 25X4	21,000	
เงินลงทุนในบริษัทแสงเทียน ณ 25X4	84,000	
จ่ายเงินปันผลปี 25X3	(3,000)	
จ่ายเงินปันผล ปี 25X4	<u>(12,000)</u>	
เงินลงทุน ณ 3 ธ.ค.		<u>132,000</u>

ข้อ 2-4

1) บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป		
1เม.ย. เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว	450,000	
เงินสด		200,000
หุ้นสามัญ		200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		50,000
30มิย. เงินสด	11,250	
เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว		11,250
31ธ.ค.เงินสด	11,250	
เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว		11,250
เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว	50,000	

	รายได้จากบริษัท ช้างขาว	50,000	
	รายได้จากบริษัท ช้างขาว	9,250	
	เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว		9,250
2)	คำนวณรายได้จากการลงทุนในบริษัท ช้างขาว		
	รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน	50,000	
	หัก ตัดจำหน่ายค่าความนิยม		<u>9,250</u>
	รายได้จากการลงทุนบริษัท ช้างขาว		<u>40,750</u>
3)	คำนวณเงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว		
	เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว ณ 1 เม.ย.	450,000	
	หัก เงินปันผล 30 มิ.ย.	11,250	
	เงินปันผล 31 ธ.ค.	<u>11,250</u>	22,500
	หัก การตัดจำหน่ายค่าความนิยม		9,250
	บวก รับรู้ส่วนแบ่งกำไรขาดทุน		<u>50,000</u>
	เงินลงทุนในบริษัท ช้างขาว		<u>468,250</u>

เฉลยบทที่ 3

งบการเงินรวม – บทนำ

ข้อ 3-1

- 1) ข
- 2) ก
- 3) ง
- 4) ก
- 5) ค
- 6) ง
- 7) ก

ข้อ 3-2

1. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย :

หุ้นสามัญ (30,000 x .10)	3,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (10,000 x.10)	1,000
กำไรสะสม (10,000x.10)	<u>1,000</u>
	<u>5,000</u>

2. รายการตัดยอดบัญชีในกระดาษทำการ :

เจ้าหนี้	5,000
ลูกหนี้	5,000

3. การตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข :

หุ้นสามัญ (30,000 x .9)	27,000
-------------------------	--------

ข้อ 3-3

- 1) ง
- 2) ก
- 3) ข
- 4) ค

5) ก

ข้อ 3-5

1) ง

4) ง

2) ค

5) ข

3) ค

6) ก

เฉลยบทที่ 4

เทคนิคและแนวทางปฏิบัติสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม

ข้อ 4-1

1) ค

2) ข

3) ง

4) ก

5) ง

6) ค

7) ค

8) ค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 5

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ

ข้อ 5-1

- 1) ค
- 2) ก
- 3) ก
- 4) ข



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 6

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร

ข้อ 6-1

- 1) ข
- 2) ค
- 3) ง
- 4) ก
- 5) ก

ข้อ 6-2

- 1) ค
- 2) ง
- 3) ก
- 4) ค
- 5) ข
- 6) ข
- 7) ง
- 8) ง
- 9) ง
- 10) ข

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 7

กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้

ข้อ 7-1

- 1) ก
- 2) ค
- 3) ข
- 4) ข
- 5) ค



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 8

การเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

ข้อ 8-1

- 1) ค
- 2) ข
- 3) ง

ข้อ 8-2

- 1) ข
- 2) ค
- 3) ง
- 4) ข
- 5) ค
- 6) ค
- 7) ก
- 8) ง
- 9) ค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 9

การลงทุนทางอ้อมและการถือหุ้นระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการ

ข้อ 9-3

- 1) ค
- 2) ข
- 3) ก
- 4) ก
- 5) ข
- 6) ค

ข้อ 9-4

- 1) ข
- 2) ค
- 3) ค
- 4) ข
- 5) ข
- 6) ง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 11

แนวคิดของเงินตราต่างประเทศและการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ข้อ 11-2

- 1) ง
- 2) ค
- 3) ง
- 4) ง
- 5) ง
- 6) ง
- 7) ง
- 8) ค

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

เฉลยบทที่ 12
การบัญชีสำหรับสาขา

ข้อ 12-1

- 1) ค
- 2) ค
- 3) ข
- 4) ข
- 5) ก
- 6) ง
- 7) ค
- 8) ข



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี