

Consolidated

Financial Statements

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่



เล่ม **2**

»»» โดย...วรศักดิ์ ทุมมานนท์

เอกสารภาษีอากร

วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

TAX MAGAZINE



ท่านสามารถเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมาย บัญชี และภาษีอากรได้จากสิทธิประโยชน์ต่างๆ ที่เรามอบให้ดังนี้

1. รับหนังสือธรรมนิติ ฉบับ **เอกสารภาษีอากร** ปีละ 12 เล่ม
2. รับหนังสือ **ประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์** ปีละ 1 เล่ม
3. รับส่วนลดพิเศษในการเข้าร่วมฝึกอบรมและสัมมนา
4. รับส่วนลดในการซื้อผลิตภัณฑ์หนังสือ
5. มีสิทธิเข้าสัมมนาพิเศษปีละ 1 ครั้ง



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ข้าราชการธุรกิจการพาณิชย์
- มติ ครม.
- คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ
- ตอบข้อหารือกรมสรรพากร
- ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง

ขอเรียนเชิญนักบัญชี เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร นักธุรกิจ ผู้ลงทุน สมัครงานหนังสือ **เอกสารภาษีอากร** เพื่อท่านจะได้รับข้อมูลข่าวสาร ความรู้ด้านการจัดทำบัญชีของธุรกิจ กฎหมายบัญชีและภาษีอากร ที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

สนใจสอบถามรายละเอียดและขอรับหนังสือตัวอย่างได้ที่

บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด 267 ถนนประชาชื่น สาย 1
แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800 โทร. (02) 555-0901-5
โทรสาร (02) 555-0911-4

Consolidated

Financial Statements
งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่

(สงวนลิขสิทธิ์)

Consolidated

Financial Statements
งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำ
ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่

ผู้เขียน : วรศักดิ์ ฤกษ์มนนทร์
พิมพ์ครั้งแรก สิงหาคม 2557

เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เวิร์ด จำกัด
ที่ปรึกษา : โอลิกันท์ ออชั่นพจน์, ดุษฎีทัศน์ พีชมงคล
กองบรรณาธิการ : กิฬสุคนธ์ วงษ์เมือง
พิสูจน์อักษร : ประนอม เพ็ชรสมัย, สลันท์ อ่อนเกษียง
กราฟิกดีไซน์ : ปีติพัฒน์ อรุณวรรณวิวัฒน์

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

วรศักดิ์ ฤกษ์มนนทร์

งบการเงินรวมและปัญหาการจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่.-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เวิร์ด,
2557. 1524 หน้า.

1. งบการเงิน. I. ชื่อเรื่อง.

657.3

ISBN 978-616-302-063-5

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เวิร์ด จำกัด

เลขที่ 267 ถนนประชาราษฎร์ สาย 1 แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0711-3 โทรสาร (02) 556-1822

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อคุณลำปาง (081) 359-5041

บุคคลหรือองค์กรใดสนใจสั่งซื้อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อคุณวิโรทพ (089) 415-8502

สารบัญ

บทที่	เรื่อง	หน้า
8	การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กรณีบริษัทย่อย/บริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิ	767-856
9	การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กรณีบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย/บริษัทร่วมมีการถือหุ้นไขว้	857-940
10	การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กรณีการถือหุ้นในบริษัทย่อย (บริษัทร่วม) ที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แตกต่างไปจากบริษัทใหญ่ (ผู้ลงทุน)	941-1064
11	การจัดทำงบการเงินรวมกรณีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	1065-1232
12	การจัดทำงบการเงินรวมกรณีการรวมธุรกิจที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุม เดียวกันและการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ	1233-1327
13	การตัดค่าของการลงทุนในบริษัทย่อย/บริษัทร่วม	1329-1413
14	การจัดทำงบกระแสเงินสดรวมและงบกระแสเงินสดซึ่งจัดทำขึ้น จากงบการเงินซึ่งบันทึกเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	1415-1503

บทที่ 8

การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กรณีบริษัทย่อย/บริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิ

ในบางครั้งบริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุนอาจมีการลงทุนในบริษัทย่อย/บริษัทร่วมโดยบริษัทย่อย/บริษัทร่วมนั้นมีหุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stocks) นอกเหนือจากหุ้นสามัญ ทำให้การจัดทำงบการเงินรวม/งบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียมีขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้น หุ้นบุริมสิทธิ หมายถึง ตราสารสิทธิที่แสดงความเป็นเจ้าของกิจการที่มีการจัดบุริมสิทธิไว้อย่างชัดเจนไม่สามารถยกเลิกได้ โดยผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิเท่าเทียมกับหุ้นสามัญ ยกเว้นสิทธิในการรับเงินปันผลก่อนในอัตราคงที่ตามที่จัดบุริมสิทธิไว้ ซึ่งอาจจะมากหรือน้อยกว่าผู้ถือหุ้นสามัญก็ได้ หากกิจการนั้นต้องเลิกดำเนินการและมีการชำระบัญชีโดยการขายทรัพย์สิน ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจะได้รับเงินคืนทุนก่อนผู้ถือหุ้นสามัญแต่หลังเจ้าหนี้ โดยทั่วไป หุ้นบุริมสิทธิอาจแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่

- 1) หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสม/ไม่ร่วมรับเงินปันผล (Noncumulative, nonparticipating preferred stock) หมายถึง หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลเฉพาะตามอัตราที่กำหนดไว้ในใบหุ้นและเฉพาะของปีที่ประกาศจ่ายเท่านั้น ผู้ถือหุ้นไม่มีสิทธิได้รับเงินปันผลย้อนหลังสำหรับปีที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่ายและไม่มีสิทธิที่จะร่วมรับเงินปันผลเพิ่มเติมกับผู้ถือหุ้นสามัญอีก
- 2) หุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสม/ไม่ร่วมรับเงินปันผล (Cumulative, nonparticipating preferred stock) หมายถึง หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลเฉพาะตามอัตราที่กำหนดไว้ในใบหุ้นเท่านั้นของปีที่ประกาศจ่ายและสำหรับปีที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่าย (กล่าวคือปีใดที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผล ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิสะสมเงินปันผลไปรับในปีที่มีการประกาศจ่าย) แต่ไม่มีสิทธิที่จะร่วมรับเงินปันผลเพิ่มเติมกับผู้ถือหุ้นสามัญอีก
- 3) หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสม/ร่วมรับเงินปันผล (Noncumulative, participating preferred stock) หมายถึง หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลเฉพาะของปีที่ประกาศจ่ายเท่านั้น ผู้ถือหุ้นไม่มีสิทธิได้รับเงินปันผลย้อนหลังสำหรับปีที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่าย แต่มีสิทธิที่จะร่วมรับเงินปันผลเพิ่มเติมกับผู้ถือหุ้นสามัญนอกเหนือจากเงินปันผลตามอัตราที่กำหนดไว้ในใบหุ้น โดยการจ่ายเงินปันผลจะทำตามลำดับดังต่อไปนี้
ลำดับที่ 1 จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิสำหรับปีที่ประกาศจ่ายเงินปันผลตามอัตราที่ระบุไว้
ลำดับที่ 2 จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นสามัญในอัตราเดียวกันกับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิได้รับ (ถ้ามีกำไรเหลือ) โดยคำนวณจากมูลค่าของหุ้นสามัญที่ได้ชำระแล้ว
ลำดับที่ 3 จ่ายให้กับผู้ถือหุ้นทั้งสองประเภท (ถ้ามีกำไรเหลืออีก) โดยคำนวณจากมูลค่าของหุ้นแต่ละประเภท
- 4) หุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสม/ร่วมรับเงินปันผล (Cumulative, participating preferred stock) หมายถึง หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผลของปีที่ประกาศจ่ายและเงินปันผล

ย้อนหลังสำหรับปีที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่าย กล่าวคือปีใดที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผล ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิสะสมเงินปันผลไปรับในปีที่มีการประกาศจ่าย นอกจากนี้ ยังมีสิทธิที่จะร่วมรับเงินปันผลเพิ่มเติมกับผู้ถือหุ้นสามัญนอกเหนือจากเงินปันผลตามอัตราที่กำหนดไว้ในใบหุ้น โดยการจ่ายเงินปันผลจะทำตามลำดับดังต่อไปนี้

ลำดับที่ 1 จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิตามอัตราที่ระบุไว้สำหรับปีที่บริษัทไม่ได้ประกาศจ่าย

ลำดับที่ 2 จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิสำหรับปีที่ประกาศจ่ายเงินปันผลตามอัตราที่ระบุไว้

ลำดับที่ 3 จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นสามัญในอัตราเดียวกันกับที่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิได้รับ (ถ้ามีกำไรเหลือ) โดยคำนวณจากมูลค่าของหุ้นสามัญที่ได้ชำระแล้ว

ลำดับที่ 4 จ่ายให้กับผู้ถือหุ้นทั้งสองประเภท (ถ้ามีกำไรเหลืออีก) โดยคำนวณจากมูลค่าของหุ้นแต่ละประเภท

บทนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสาธิตการนำข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม มาปรับใช้กับการจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินซึ่งแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียกรณีบริษัทย่อย/บริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิ

การคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อย

ในการคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยกรณีที่บริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ย่อหน้าที่ 29 ของมาตรฐานการบัญชี ระบุว่าหากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยผู้ที่ไม่มีความสามารถในการควบคุมและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่

การคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วม

ในการคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมกรณีที่บริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ระบุว่าหากบริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการอื่นนอกจากผู้ลงทุนและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ ผู้ลงทุนต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมจากยอดคงเหลือหลังหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่

การจัดสรรกำไรระหว่างผู้ถือหุ้นสามัญและผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นกรณีการสรรกำไรระหว่างผู้ถือหุ้นสามัญและผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิกรณีบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดต่างๆ

ตัวอย่าง บริษัท A ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B ร้อยละ 80 เมื่อหลายปีมาแล้ว ณ วันสิ้นปี 25X1 ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท B มีดังต่อไปนี้

ทุนหุ้นสามัญ จำนวน 200 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	2,000	บาท
ทุนหุ้นบุริมสิทธิ 8% จำนวน 100 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท	1,000	บาท
ขาดทุนสะสม 1 มกราคม 25X1	(150)	บาท
ปี 25X0 เป็นปีแรกที่ไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ		
<u>กรณี</u> ก) กำไรสุทธิประจำปี 25X1	500	บาท
ข) กำไรสุทธิประจำปี 25X1	50	บาท

กรณีที่ 1 หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมและไม่ร่วมรับเงินปันผล (Noncumulative, nonparticipating preferred stock)

ในกรณีที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ

ก) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 500 บาท		
เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ	80	บาท
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	420	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*420)	336	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%*420)	84	บาท
ข) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 50 บาท		
ไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิเนื่องจากบริษัท B ยังมีขาดทุนสะสมอยู่		
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	50	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*50)	40	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%*50)	10	บาท

ในกรณีที่ไม่มี การประกาศจ่ายเงินปันผล

ก) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 500 บาท		
กำไรสุทธิทั้งหมดเป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	500	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*500)	400	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%*500)	100	บาท
ข) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 50 บาท		
ไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิเนื่องจากบริษัท B ยังมีขาดทุนสะสมอยู่		
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	50	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*50)	40	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%*50)	10	บาท

กรณีที่ 2 หุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมแต่ไม่ร่วมรับเงินปันผล (Cumulative, nonparticipating preferred stock)

ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่ก็ตาม

ก) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 500 บาท		
เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ	80	บาท
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญ	420	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*420)	336	บาท
กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%*420)	84	บาท
ข) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 50 บาท		
เนื่องจากบริษัท B มีกำไรสุทธิเพียง 50 บาท จึงยังมีขาดทุนสะสมอีก 100 บาท กำไรสุทธิ 50 บาท จึงเป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิทั้งหมดและส่วนที่เหลือนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ		
กำไรสุทธิทั้งหมดเป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ	50	บาท
ส่วนที่ต้องนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญบริษัท B	(30)	บาท
ขาดทุนสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*30)	(24)	บาท

ขาดทุนสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (6) บาท
(20%*(30))

กรณีที่ 3 หุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมแต่ร่วมรับเงินปันผล (Noncumulative, participating preferred stock)

สมมติว่าผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิรับเงินปันผลเท่ากับผู้ถือหุ้นสามัญหรือร้อยละ 8 แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า แต่ไม่สะสมเงินปันผล

ก) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 500 บาท

ไม่ว่าจะประกาศจ่ายเงินปันผลหรือไม่ก็ตาม

กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 80 บาท

กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ 160 บาท

กำไรสุทธิส่วนที่เหลือก่อนการจัดสรรเพิ่มเติม 110 บาท

(500 – 150 – 80 – 160)

กำไรสุทธิส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิที่จัดสรรเพิ่มเติม 36.67 บาท

(1/3*110)

กำไรสุทธิส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญที่จัดสรรเพิ่มเติม 73,333 บาท

(2/3*110)

กำไรสุทธิส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญปีนี้ 383.33 บาท

(150 + 160 + 73.33)

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*383.33) 306.67 บาท

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม 76.67 บาท

(20%*383.33)

ข) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 50 บาท

เนื่องจากบริษัท B มีกำไรสุทธิเพียง 50 บาท ซึ่งยังมีขาดทุนสะสมอีก 100 บาท กำไรสุทธิ 50 บาท จึงเป็นของผู้ถือหุ้นสามัญทั้งหมด

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*50) 40 บาท

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม 10 บาท

(20%*50)

ดังนั้น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการร่วมรับเงินปันผลจึงไม่ต้องนำมาใช้เลย

กรณีที่ 4 หุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมและร่วมรับเงินปันผล (Cumulative, participating preferred stock)

ก) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 500 บาท

สมมติว่าผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิร่วมรับเงินปันผลเท่ากับผู้ถือหุ้นสามัญหรือร้อยละ 8 แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า แต่สะสมเงินปันผลได้เพียง 8% ต่อปี

กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิซึ่งเท่ากับ

เงินปันผลค้างจ่าย 2 ปี 160 บาท

กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ 160 บาท

(200 หุ้น*10*8%)

กำไรสุทธิส่วนที่เหลือก่อนการจัดสรรเพิ่มเติม 30 บาท

(500 – 160 – 160 – 150)

กำไรสุทธิส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิที่จัดสรรเพิ่มเติม 10 บาท

(1/3*30)

รวมส่วนที่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจะได้รับเฉพาะปีนี้ 9%

(90/100)

กำไรสุทธิส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญที่จัดสรรเพิ่มเติม 20 บาท

(2/3*30)

รวมส่วนที่ผู้ถือหุ้นสามัญจะได้รับเฉพาะปีนี้ 9%

((160 + 20)/200)

รวมกำไรของหุ้นสามัญ 330 บาท

(150 + 160 + 20)

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*330) 264 บาท

กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม 66 บาท

(20%*330)

ข) บริษัท B มีกำไรสุทธิ 50 บาท

เนื่องจากบริษัท B มีกำไรสุทธิเพียง 50 บาท จึงยังมีขาดทุนสะสมอีก 100 บาท กำไรสุทธิ 50 บาท จึงเป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิทั้งหมดและส่วนที่เหลืออีก 30 บาท นำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ

กำไรสุทธิทั้งหมดเป็นของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 50 บาท

ส่วนที่ต้องนำไปหักจากส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญบริษัท B (30) บาท

ขาดทุนสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A (80%*30) (24) บาท

ขาดทุนสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (6) บาท

(20%*(30))

ดังนั้น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการร่วมรับเงินปันผลจึงไม่ต้องนำมาใช้เลย

ในส่วนต่อไป เป็นการสาธิตตัวอย่างการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้กระดาษทำการ โดยมีข้อสมมติว่า

- 1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อย/บริษัทร่วม ณ วันที่ซื้อ เท่ากับมูลค่าตามบัญชี
- 2) ผลแตกต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่โอนให้กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อย/บริษัทร่วม ณ วันที่ซื้อ คือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อและค่าความนิยม
- 3) บริษัทใหญ่วัดมูลค่าของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

นอกจากนี้ ไม่คำนึงถึงการบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้

ตัวอย่างที่ 1

1 มกราคม 25x1 บริษัท A ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B ร้อยละ 60 ในราคา 90 บาท ทำให้บริษัท A มีอำนาจการควบคุมในบริษัท B ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท B ณ วันซื้อหุ้นประกอบด้วยหุ้นหุ้นสามัญจำนวน 80 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 1 บาท และหุ้นหุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมและไม่ร่วมรับ (Noncumulative, nonparticipating preferred stock) 5% จำนวน 20 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 1 บาท และกำไรสะสม 50 บาท โดยมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ 2 บาท

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 แสดงดังนี้

	(หน่วย : บาท)	
	<u>บริษัท A</u>	<u>บริษัท B</u>
ค่าขาย	205	130
ดอกเบี้ยรับ	15	2
รวมรายได้	220	132
ต้นทุนขาย	140	80
ค่าใช้จ่ายในการขาย	13	10
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	24	16
ภาษีเงินได้	13	6
รวมค่าใช้จ่าย	190	112
กำไรสุทธิ	30	20

งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 แสดงดังนี้

<u>สินทรัพย์</u>	(หน่วย : บาท)	
	<u>บริษัท A</u>	<u>บริษัท B</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	32	13
ลูกหนี้การค้า	14	21
สินค้าคงเหลือ	40	30
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	5	15
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	90	-
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	245	105
สินทรัพย์อื่น	34	16
รวมสินทรัพย์	460	200
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เจ้าหนี้การค้า	25	15
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	6	4
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	9	11
รวมหนี้สิน	40	30
หุ้นบุริมสิทธิ	-	20
หุ้นสามัญ	300	80
กำไรสะสม	120	70
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	420	170
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	460	200

ข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นในปี 25x1

ระหว่างปีบริษัท A ขายสินค้าให้บริษัท B จำนวน 30 บาท คิดกำไรขั้นต้นในอัตรา 30% ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 บริษัท B มีสินค้าคงเหลือจำนวน 10 บาท ซึ่งเป็นสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท A และมียอดค้างชำระระหว่างกันจำนวน 5 บาท

บริษัท B ไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ

การคำนวณค่าความนิยมจากการซื้อส่วนได้เสียร้อยละ 60 แสดงดังนี้

(หน่วย : บาท)

มูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนที่โอนให้สำหรับการ ซื้อส่วนได้เสีย	90
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัท - หุ้น สามัญ (40%×130)	52
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัท - หุ้น บุริมสิทธิ	20
หัก จำนวนของสินทรัพย์สุทธิที่ได้มาที่ระบุได้	150
ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ	2
ค่าความนิยม	10

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1
แสดงดังนี้

บริษัท A และบริษัทย่อย
กระดาษทำการงบกำไรขาดทุนรวม
ประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

	A	B	รายการปรับปรุงและตัด บัญชี		งบกำไร ขาดทุน รวม
			เดบิต	เครดิต	
ค่าขาย	205	130	1) 30		305
ดอกเบียร์รับ	15	2			17
	220	132			322
ต้นทุนขาย	140	80	2) 3	1) 30	193
ค่าใช้จ่ายในการขาย	13	10			23
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	24	16	3) 2		42
ภาษีเงินได้	13	6			19
กำไรสุทธิ-บริษัท A	30		4) 12	2) 3	37
				3) 2	
กำไรสุทธิ-บริษัท B		20		4) 20	-
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ที่ ไม่มีอำนาจควบคุม			4) 8		8
	220	132			322

คำอธิบายรายการ

1) ตัดรายการซื้อ-ขายสินค้าระหว่างกัน

- 2) ตัดรายการกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือปลายงวด
- 3) บันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ
- 4) แบ่งสรรกำไรสุทธิของบริษัท B ให้เป็นกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของบริษัท A และส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (40% ของ 20 บาท)

บริษัท A และบริษัทย่อย
กระดาษทำการงบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

	A	B	รายการปรับปรุงและตัด บัญชี				งบแสดง ฐานะ การเงิน รวม
เงินสดและรายการเทียบเท่า เงินสด	32	13					45
ลูกหนี้การค้า	14	21		4)	5		30
สินค้าคงเหลือ	40	30		3)	3		67
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	5	15					20
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	90	-	1)	12	2)	102	-
ค่าความนิยม	-	-	2)	10			10
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	245	105					350
สินทรัพย์อื่น	34	16					50
รวมสินทรัพย์	460	200					572
เจ้าหนี้การค้า	25	15	4)	5			35
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	6	4					10
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	9	11					20
รวมหนี้สิน	40	30					65
หุ้นสามัญ - บริษัทใหญ่	300						300
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ใหญ่	90						90
กำไรสุทธิ - บริษัทใหญ่	30		2)	2	1)	12	37
			3)	3			
หุ้นบุริมสิทธิ-บริษัทย่อย		20	2)	20			-
หุ้นสามัญ - บริษัทย่อย		80	2)	80			-

กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ย่อย		50	2)	50		-
กำไรสุทธิ - บริษัทย่อย		20	2)	20		-
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจ ควบคุม ณ วันที่มีการรวม ธุรกิจ					2)	72
กำไรสุทธิ - ผู้ที่ไม่มีอำนาจ ควบคุม - ผู้ถือหุ้นสามัญ					2)	8
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	420	170				507
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือ หุ้น	460	300				572

คำอธิบายรายการ

- 1) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย (60% ของกำไรสุทธิบริษัทย่อย 20 บาท)
- 2) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย บันทึกค่าความนิยมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ พร้อมทั้งตั้งส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม 40%
- 3) ตัดรายการกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือปลายงวด
- 4) ตัดรายการลูกหนี้-เจ้าหนี้ระหว่างกัน

งบกำไรขาดทุนรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 แสดงดังนี้

	(หน่วย : บาท)
ค่าขาย	305
ดอกเบียร์รับ	17
รวมรายได้	322
ต้นทุนขาย	193
ค่าใช้จ่ายในการขาย	23
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	42
ภาษีเงินได้	19
รวมค่าใช้จ่าย	277
กำไรสุทธิ	45
การแบ่งปันกำไร	
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	37
ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม	<u>8</u>
	<u>45</u>

งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 แสดงดังนี้

(หน่วย : บาท)

<u>สินทรัพย์</u>	
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	45
ลูกหนี้การค้า	30
สินค้างเหลือ	67
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	20
ค่าความนิยม	10
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	350
สินทรัพย์อื่น	50
รวมสินทรัพย์	572
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>	
เจ้าหนี้การค้า	35
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	10
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	20
รวมหนี้สิน	65
หุ้นสามัญ	300
กำไรสะสม	127
ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม	80
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	507
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	572

โปรดสังเกตว่า

- 1) เงินลงทุนในบริษัทย่อยและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะไม่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินรวม เนื่องจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะตัดกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยร้อยละ 60 ขณะเดียวกันส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม - หุ้นสามัญที่มีอยู่ในบริษัทย่อยร้อยละ 40 และของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม - หุ้นบุริมสิทธิที่มีอยู่ในบริษัทย่อยทั้งหมดจะโอนไปเป็นส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- 2) มีการบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ
- 3) มีการตัดรายการกำไรระหว่างกันในสินค้างเหลือปลายงวด

- 4) กำไรระหว่างกันเต็มจำนวนจะนำไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวเป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทใหญ่ไปยังบริษัทย่อย (Downstream) ไม่ใช่รายการที่เริ่มจากบริษัทย่อยไปยังบริษัทใหญ่ (Upstream)
- 5) กำไรระหว่างกันจะไม่นำไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือกำไรในงบการเงินรวมส่วนที่เป็นของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมก็คือ 40% ของกำไรสุทธิของ B นั่นเอง
- 6) เนื่องจากหุ้นบุริมสิทธิของบริษัท B เป็นชนิดไม่สะสมและไม่ร่วมรับ และเนื่องจากไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิในปี 25x1 กำไรสุทธิทั้งหมดของบริษัท B จึงตกเป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ กำไรสุทธิของบริษัท B ส่วนที่เป็นของ A จึงมีจำนวน 12 บาท (60%×20)

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x2 แสดงดังนี้

	(หน่วย : บาท)	
	<u>บริษัท A</u>	<u>บริษัท B</u>
ค่าขาย	250	170
ดอกเบี้ยรับ	7	5
เงินปันผลรับ	3	-
รวมรายได้	260	175
ต้นทุนขาย	160	100
ค่าใช้จ่ายในการขาย	15	10
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	25	21
ภาษีเงินได้	20	14
รวมค่าใช้จ่าย	220	145
กำไรสุทธิ	40	30

งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x2 แสดงดังนี้

(หน่วย : บาท)

<u>สินทรัพย์</u>	<u>บริษัท A</u>	<u>บริษัท B</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	20	9
ลูกหนี้การค้า	15	35
สินค้าคงเหลือ	50	30
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	15	5
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	90	-
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (สุทธิ)	285	130
สินทรัพย์อื่น	35	15
รวมสินทรัพย์	510	224
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เจ้าหนี้การค้า	30	10
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	14	6
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	6	14
รวมหนี้สิน	50	30
หุ้นสามัญ	300	80
หุ้นบุริมสิทธิ	-	20
กำไรสะสม	160	94
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	460	194
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	510	224

ข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นในปี 25x2

- 1) ระหว่างปีบริษัท A ขายสินค้าให้บริษัท B จำนวน 40 บาท คิดกำไรขั้นต้นในอัตรา 20% ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x2 บริษัท B มีสินค้าคงเหลือจำนวน 20 บาท ซึ่งเป็นสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท A และมียอดค้างชำระระหว่างกันจำนวน 10 บาท
- 2) ระหว่างปีบริษัท B จ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิจำนวน 5 บาท และ 1 บาท ตามลำดับ

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 แสดงดังนี้

บริษัท A และบริษัทย่อย
กระดาษทำการงบกำไรขาดทุนรวม
ประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2

	A	B	รายการปรับปรุงและตัด บัญชี		งบกำไร ขาดทุน รวม
			เดบิต	เครดิต	
ค่าขาย	250	170	1) 40		380
ดอกเบี้ยรับ	7	5			12
เงินปันผลรับ	3	-	4) 3		-
	260	175			392
ต้นทุนขาย	160	100	3) 4	1) 40	221
				2) 3	
ค่าใช้จ่ายในการขาย	15	10			25
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	25	21			46
ภาษีเงินได้	20	14			34
กำไรสุทธิ-บริษัท A	40		2) 3	3) 4	53.40
			5) 17.40	4) 3	
กำไรสุทธิ-บริษัท B		30		5) 30	-
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ที่ ไม่มีอำนาจควบคุม			5) 12.60		12.60
	260	175			392

คำอธิบายรายการ

- 1) ตัดรายการซื้อ-ขายสินค้าระหว่างกัน
- 2) โอนกลับรายการกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือต้นงวด
- 3) ตัดรายการกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือปลายงวด
- 4) ตัดรายการเงินปันผลรับ-จ่ายระหว่างกัน
- 5) แบ่งสรรกำไรสุทธิของบริษัท B ให้เป็นกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของบริษัท A ส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม - ผู้ถือหุ้นสามัญ (40% ของ 29 บาท) และส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม - ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (1 บาท)