

	<b>ใบความรู้ที่ 1</b>	บทเรียนที่...1....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่...1...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ .....งานรวมธุรกิจ....	ทฤษฎี...1... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานรวมธุรกิจ.....		ปฏิบัติ...4... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความหมายและความสำคัญของการรวมธุรกิจได้
- 4.2. บอกสาเหตุของการรวมธุรกิจได้
- 4.3. อธิบายรูปแบบของการรวมกิจได้
- 4.4. อธิบายวิธีการบันทึกสำหรับการรวมธุรกิจ
- 4.5. บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อธุรกิจได้ถูกต้อง
- 4.6 บันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา  
มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี
- 4.8 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจได้ทั้งกิจการขนาดเล็กและขนาดใหญ่
- 4.9 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจจากกรณีศึกษาได้

## 5. เนื้อหาสาระ

### 5.1 การรวมธุรกิจ

#### 5.1.1. ความหมายและลักษณะของการรวมธุรกิจ

##### ความหมายของการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจ หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์อื่นใด ซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้อำนาจและการควบคุม ธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง True Mergers หรือเทียบเท่าการควบรวม (Mergers of equals) ถือเป็น การรวมธุรกิจ

##### ลักษณะของการรวมธุรกิจ

ลักษณะของการรวมธุรกิจคือการที่ กิจการตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปมารวมกันเพื่อก่อตั้งเป็นหน่วยงาน ทางเศรษฐกิจเดียวกัน ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ ลดต้นทุน กระจายความเสี่ยง และเพิ่มส่วนแบ่ง ทางการตลาด การรวมธุรกิจมีหลายรูปแบบ แบ่งได้เป็น การควบรวมกิจการ (Merger) ที่กิจการหนึ่งรับโอนกิจการ ไป และการ ซื้อกิจการ (Acquisition) ที่กิจการหนึ่งซื้อหุ้นหรือสินทรัพย์ของอีกกิจการหนึ่ง เพื่อให้ได้การควบคุม หรือ การรวมกิจการ (Consolidation) ที่จัดตั้งนิติบุคคลใหม่ขึ้นมารับโอนกิจการเดิมทั้งหมด นอกจากนี้ยังมีการรวม ธุรกิจในเชิงอุตสาหกรรมแบ่งได้เป็น แนวนอน (ธุรกิจเหมือนกัน), แนวตั้ง (ธุรกิจต่อเนื่องกัน), และ ผสม (ธุรกิจ ต่างกัน)

#### 5.1.2. สาเหตุของการรวมธุรกิจ

สาเหตุหลักของการรวมธุรกิจ (M&A) คือเพื่อเพิ่มการเติบโต ขยายส่วนแบ่งตลาด ลดต้นทุนการ ดำเนินงาน และเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน โดยบริษัทต่างๆ มักรวมกิจการเพื่อสร้างบริษัทที่มีขนาดใหญ่ขึ้น มี ฐานลูกค้าที่กว้างขวางขึ้น สามารถเข้าถึงทรัพยากร เทคโนโลยี และตลาดใหม่ๆ ได้ดียิ่งขึ้น รวมถึงเพื่อสร้างความอยู่ รอดหรือบรรลุเป้าหมายทางธุรกิจที่ซับซ้อนในสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

##### สาเหตุหลักของการรวมธุรกิจ:

- การเติบโตและขยายตัว:
- **เพิ่มส่วนแบ่งตลาดและฐานลูกค้า:** การรวมกิจการทำให้ได้ฐานลูกค้าเดิมของอีกบริษัทมาโดย ทันที ทำให้มีส่วนแบ่งตลาดเพิ่มขึ้นและมีความแข็งแกร่งในอุตสาหกรรม
- **ขยายตลาดและเข้าถึงผลิตภัณฑ์ใหม่:** ช่วยให้บริษัทสามารถเข้าถึงตลาดใหม่ๆ หรือนำเสนอ ผลิตภัณฑ์และบริการที่ครบวงจรยิ่งขึ้นได้
- **การเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุน:**
  - **ลดต้นทุนการดำเนินงาน:** การรวมกันของบริษัททำให้เกิด Economies of Scale หรือการ ประหยัดต่อขนาด ซึ่งช่วยลดต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายภายในองค์กร และค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินงานได้
  - **เพิ่มอำนาจในการต่อรอง:** ธุรกิจที่ใหญ่ขึ้นจะมีอำนาจต่อรองกับซัพพลายเออร์และพันธมิตรทาง ธุรกิจได้มากขึ้น ทำให้ได้เงื่อนไขที่ดีขึ้น
- **การเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุน:**
  - **ลดต้นทุนการดำเนินงาน:** การรวมกันของบริษัททำให้เกิด Economies of Scale หรือการ ประหยัดต่อขนาด ซึ่งช่วยลดต้นทุนการผลิต ค่าใช้จ่ายภายในองค์กร และค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินงานได้

- **เพิ่มอำนาจในการต่อรอง:** ธุรกิจที่ใหญ่ขึ้นจะมีอำนาจต่อรองกับซัพพลายเออร์และพันธมิตรทางธุรกิจได้มากขึ้น ทำให้ได้เงื่อนไขที่ดีขึ้น
- **การเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขัน:**
  - **รับมือคู่แข่ง:** ช่วยให้บริษัทมีความแข็งแกร่งในการแข่งขันกับคู่แข่งรายอื่นในตลาด และกำจัดการแข่งขันในอุตสาหกรรมได้
  - **สร้างความได้เปรียบเชิงกลยุทธ์:** การรวมธุรกิจทำให้เกิดการนำจุดแข็งของแต่ละบริษัทมาเสริมกัน ทำให้ได้ธุรกิจที่มีศักยภาพและนวัตกรรมที่เหนือกว่า
- **การอยู่รอดและความยืดหยุ่น:**
  - **ความอยู่รอดของธุรกิจ:** การรวมกิจการเป็นกลยุทธ์ที่ช่วยให้ธุรกิจสามารถปรับตัวและอยู่รอดได้ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีความซับซ้อนและเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว
  - **การเข้าถึงทรัพยากร:** ทำให้เข้าถึงเงินทุน บุคลากร เทคโนโลยี หรือทรัพยากรอื่นๆ ที่จำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจได้มากขึ้น

### 5.1.3 รูปแบบของการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจสามารถทำได้ในหลายลักษณะ หลายวิธีการ ซึ่งสามารถสรุปรูปแบบของการรวมธุรกิจตามลักษณะต่าง ๆ ได้ 3 ประเภท ดังนี้

1. การแยกประเภทตามโครงสร้างการดำเนินงาน
2. การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ
3. การแยกประเภทตามวิธีการบัญชี

#### การแยกประเภทตามโครงสร้างการดำเนินงาน (Structure of the combination)

1. **แบบแนวนอน (Horizontal)** เป็นการรวมธุรกิจแบบขยายกิจการเดิมที่มีอยู่แล้วให้มีขนาดใหญ่ขึ้น มีฐานการผลิตที่ใหญ่ขึ้น หรือกินส่วนแบ่งตลาดเพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น กิจการโรงแรมที่กรุงเทพมหานครเข้าซื้อกิจการโรงแรมที่เชียงใหม่และสงขลา เป็นต้น
2. **แบบแนวตั้ง (Vertical)** เป็นการขยายกิจการให้กว้างขึ้นโดยรวมธุรกิจกับกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการเดิมที่ทำอยู่ เช่น กิจการโรงแรมไปรวมธุรกิจกับกิจการท่องเที่ยว หรือกิจการปั้นด้ายไปรวมกิจการกับโรงงานทอผ้าและกิจการโรงงานผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป เป็นต้น
3. **แบบผสม (Conglomerate)** เป็นการขยายกิจการให้กว้างขึ้นโดยรวมกิจการที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการเดิมที่ทำอยู่ ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะขยายกิจการในตลาดใหม่หรืออุตสาหกรรมใหม่ เช่น กิจการผลิตรถยนต์กับกิจการผลิตนาฬิกา เป็นต้น

#### การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ (Method of combination)

<p><b>1. การโอนกิจการ (Statutory merger)</b> การรวมธุรกิจโดยกิจการหนึ่งรับซื้อหรือโอนกิจการอีกแห่งหนึ่งหรือหลายกิจการมารวมเป็นกิจการเดียวกัน</p>	<p><b>2. การควบกิจการ (Statutory consolidation)</b> การรวมกิจการโดยการจัดตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเพื่อรับซื้อหรือรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการอื่น ค่าเงินงานอยู่แล้วตั้งแต่ 2 กิจการขึ้นไป</p>	<p><b>3. การซื้อหุ้น (Stock acquisition)</b> การซื้อหุ้นทุนที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทที่ต้องการรวมกิจการซื้อโดยตรงจากกิจการที่ขาย</p>	<p><b>4. การซื้อสินทรัพย์ (Asset acquisition)</b> การเข้าไปซื้อสินทรัพย์ส่วนใหญ่หรือทั้งหมดของกิจการหนึ่ง โดยอาจจะจ่ายชำระเป็นเงินสดสินทรัพย์ หนี้ทุน หรือหุ้นกู้ให้แก่บริษัทผู้ขาย</p>
--	--	---	---

**1.) การรับโอนกิจการ (Statutory Merger)** เป็นการรวมธุรกิจโดยกิจการหนึ่งซื้อหรือรับโอนสินทรัพย์สุทธิของอีกกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการ โดยการจ่ายชำระด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น หรือหุ้นทุนหรือการก่อให้เกิดหนี้สินขึ้น เช่น จ่ายชำระด้วยหุ้นกู้ เป็นต้น กิจการผู้ซื้อหรือรับโอนจะยังคงดำเนินกิจการต่อไป แต่ในขณะที่กิจการผู้ถูกซื้อหรือผู้โอนสินทรัพย์จะเลิกกิจการและหยุดดำเนินตามกฎหมาย แต่อาจยังดำเนินงานอยู่เสมือนเป็นหน่วยงานหน่วยงานหนึ่งของกิจการผู้ซื้อหรือผู้รับโอนสินทรัพย์สุทธินั้น การรวมกิจการในรูปแบบโอนกิจการนี้ คณะกรรมการของบริษัทที่จะรวมกิจการ จะต้องทำการตกลงเกี่ยวกับแผนการรวมกิจการ ซึ่งจะต้องได้รับอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นของแต่ละกิจการก่อนการรวมธุรกิจ เช่น บริษัท ก. และบริษัท ข. รวมธุรกิจกันโดย บริษัท ข. โอนกิจการให้กับบริษัท ก. ทำให้บริษัท ก. มีขนาดใหญ่ขึ้น บริษัท ก. จะจ่ายชำระค่าซื้อกิจการหรือค่ารับโอนสินทรัพย์สุทธิเป็นเงินสด หรือสินทรัพย์ หรือหุ้นทุน หรือหุ้นกู้ก็ได้ เมื่อบริษัท ข. รับเงินสด หรือสินทรัพย์หรือหุ้นทุน หรือหุ้นกู้ จากบริษัท ก. มาแล้วก็จะนำไปแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ข. ต่อไป

**2.) การควบกิจการ (Statutory Consolidation)** เป็นการรวมธุรกิจโดยการจัดตั้งกิจการขึ้นใหม่เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของกิจการที่ดำเนินงานอยู่แล้วตั้งแต่สองกิจการขึ้นไป กิจการใหม่จะจ่ายชำระค่าซื้อกิจการหรือค่ารับโอนสินทรัพย์สุทธิให้แก่กิจการที่เลิกไปโดยออกหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของกิจการใหม่ให้ไป ผู้ถือหุ้นของกิจการที่เลิกไปจึงกลายเป็นผู้ถือหุ้นของกิจการใหม่ กิจการเดิมที่เลิกไปแล้วอาจดำเนินงานเป็นหน่วยงานย่อยของกิจการใหม่ก็ได้

**3.) การซื้อหุ้น (Acquisition of Stock)** เป็นการรวมธุรกิจโดยบริษัทหนึ่งเข้าซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง (หุ้นสามัญ) ของอีกบริษัทหนึ่งมากกว่า 50% โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด หุ้นทุนหรือหุ้นกู้ ก็ได้ การซื้อหุ้นนี้กิจการผู้ซื้ออาจซื้อหุ้นโดยตรงจากบริษัทผู้ขาย หรือซื้อในตลาดหลักทรัพย์ หรือซื้อจากผู้ถือหุ้นเดิมก็ได้ ภายหลังการรวมธุรกิจ กิจการที่ซื้อหุ้นและกิจการที่ขายหุ้นยังคงดำเนินงานต่อไปเป็นหน่วยงานอิสระตามกฎหมายและมีหน่วยงานบัญชีแยกออกจากกัน บริษัทที่ซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกบริษัทหนึ่งมากกว่า 50% ส่งผลให้บริษัททั้งสองบริษัทมีความสัมพันธ์ที่เรียกว่าบริษัทในเครือ (Affiliated Company) โดยบริษัทที่ซื้อหุ้นจะกลายเป็นบริษัทใหญ่ (Parent Company) บริษัทที่ขายหุ้นจะกลายเป็นบริษัทย่อย (Subsidiary Company) บริษัทใหญ่จะมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเหนือบริษัทย่อย เพื่อประโยชน์ของกิจการ ภายหลักรวมธุรกิจบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยต่างก็ดำเนินงานในลักษณะของกลุ่มกิจการ แม้จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากก็ตามตามกฎหมายแต่ก็ถือว่าเกิดการรวมธุรกิจกันแล้ว บริษัทใหญ่ต้องมีการนำเสนองบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) ของบริษัทในเครือ โดยต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดทำงบการเงินรวมเสมือนหนึ่งว่าบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน

**4.) การซื้อสินทรัพย์สุทธิ (Acquisition of Net Asset)** เป็นการรวมธุรกิจโดยการเข้าซื้อสินทรัพย์สุทธิส่วนใหญ่หรือทั้งหมดของบริษัทอื่น โดยไม่มีการซื้อหุ้นทุนของกิจการนั้น บริษัทผู้ซื้ออาจจะจ่ายชำระสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อมาด้วยเงินสด สินทรัพย์อื่น ตราสารหนี้หรือหุ้นทุนให้กับบริษัทของผู้ขาย บริษัทผู้ขายก็ยังคงดำเนินกิจการต่อไปหรือเลิกไปก็ได้ แต่การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะไม่ทำให้เกิดความสัมพันธ์แบบบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การแยกประเภทการรวมธุรกิจสามารถแยกได้ตามวิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจซึ่งสามารถแยกได้ออกเป็น 2 ประเภทดังนี้

1.) **วิธีซื้อ (Purchase Method)** หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ซื้อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของผู้ขายโดยการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้สิน หรือการออกหุ้นทุนเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน

2.) **วิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interest Method)** หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการแต่ละกิจการแต่ละกิจการที่มารวมกันได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้ว เพื่อร่วมรับความเสี่ยงและประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้วต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ เนื่องจากไม่มีกิจการใดที่สามารถครอบงำกิจการอื่นได้

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบฝึกหัด

**ตอนที่ 1** จงเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงข้อเดียว

1. ข้อใดคือ “ความหมายของการรวมกิจการ”
  - ก. การที่กิจการเล็กกิจการทั้งหมด
  - ข. การที่กิจการสองแห่งหรือมากกว่ารวมกันเป็นกิจการเดียว
  - ค. การที่กิจการเพิ่มทุนเพื่อขยายกิจการ
  - ง. การที่กิจการเข้าตลาดหลักทรัพย์
2. วัตถุประสงค์หลักของการรวมกิจการคือข้อใด
  - ก. เพื่อหลีกเลี่ยงการแข่งขันและเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ
  - ข. เพื่อเพิ่มจำนวนพนักงาน
  - ค. เพื่อเพิ่มต้นทุนในการดำเนินงาน
  - ง. เพื่อให้บริษัทมีชื่อเสียงมากขึ้น
3. การรวมกิจการช่วยให้เกิดประโยชน์ในข้อใดต่อไปนี้
  - ก. ลดอัตราการจ้างงาน
  - ข. ลดต้นทุนและเพิ่มอำนาจทางการตลาด
  - ค. เพิ่มภาระหนี้สิน
  - ง. ทำให้กิจการขนาดเล็กสูญหายไป
4. ข้อใด ไม่ใช่ สาเหตุของการรวมกิจการ
  - ก. เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต
  - ข. เพื่อขยายตลาด
  - ค. เพื่อแข่งขันให้มากขึ้น
  - ง. เพื่อเพิ่มกำไรและลดต้นทุน

5. การรวมกิจการเพื่อให้ได้สิทธิในการควบคุมกิจการอื่น เรียกว่าอะไร
  - ก. การควบกิจการ (Merger)
  - ข. การซื้อกิจการ (Acquisition)
  - ค. การร่วมทุน (Joint Venture)
  - ง. การขยายกิจการ
6. การรวมกิจการแบบ “แนวนอน (Horizontal Combination)” หมายถึงข้อใด
  - ก. การรวมของกิจการที่อยู่ในลำดับขั้นการผลิตเดียวกัน
  - ข. การรวมของกิจการที่อยู่ในขั้นตอนการผลิตต่างกัน
  - ค. การรวมของกิจการที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
  - ง. การรวมของกิจการระหว่างผู้ผลิตกับผู้บริโภค
7. การรวมกิจการแบบ “แนวตั้ง (Vertical Combination)” คืออะไร
  - ก. รวมกับกิจการที่ผลิตสินค้าประเภทเดียวกัน
  - ข. รวมกับกิจการที่อยู่ในขั้นตอนการผลิตที่ต่อเนื่องกัน
  - ค. รวมกับกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันเลย
  - ง. รวมกับกิจการในต่างประเทศ
8. การรวมกิจการแบบ “ผสม (Conglomerate Combination)” หมายถึงข้อใด
  - ก. รวมกันระหว่างกิจการในสายการผลิตเดียวกัน
  - ข. รวมกันระหว่างกิจการที่ผลิตสินค้าคล้ายคลึงกัน
  - ค. รวมกันระหว่างกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันเลย
  - ง. รวมกันระหว่างกิจการแม่และกิจการลูก
9. ข้อใดเป็นสาเหตุที่ทำให้กิจการต้องการรวมกิจการ
  - ก. ต้องการลดการแข่งขันและเพิ่มส่วนแบ่งตลาด
  - ข. ต้องการแยกกิจการออกเป็นหลายส่วน
  - ค. ต้องการเพิ่มภาษีที่ต้องชำระ
  - ง. ต้องการลดพนักงานอย่างเดียว
10. การรวมกิจการอาจเกิดจากแรงจูงใจด้านใดมากที่สุด
  - ก. ด้านสังคม
  - ข. ด้านเศรษฐกิจ
  - ค. ด้านสิ่งแวดล้อม
  - ง. ด้านจิตวิทยา

## 7. เอกสารอ้างอิง (ชั้นนำใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

	<b>ใบกิจกรรมที่ 1</b>	บทเรียนที่..1....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีขั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..1...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ .....งานรวมธุรกิจ....	ทฤษฎี...1... ชม.
ชื่อเรื่อง/งาน.....งบประมาณสำหรับธุรกิจบริการ.....		ปฏิบัติ ...4...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความหมายและความสำคัญของการรวมธุรกิจได้
- 4.2. บอกสาเหตุของการรวมธุรกิจได้
- 4.3. อธิบายรูปแบบของการรวมกิจได้
- 4.4. อธิบายวิธีการบันทึกสำหรับการรวมธุรกิจ
- 4.5. บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อธุรกิจได้ถูกต้อง
- 4.6 บันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี
- 4.8 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจได้ทั้งกิจการขนาดเล็กและขนาดใหญ่
- 4.9 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจจากกรณีศึกษาได้

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....

- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดานขบรีฟ และปากกาตราม้า.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

- 6.1 แบ่งผู้เรียนออกเป็น 5 กลุ่ม ๆ ละ เท่าๆ กัน โดยวิธีให้ผู้เรียนจัดกลุ่มเอง จับสลากหรือเรียงลำดับที่แล้วแต่ความเหมาะสม
- 6.2 ผู้เรียนแต่ละกลุ่มเลือกหัวหน้ากลุ่ม
- 6.3 ผู้สอนมอบหมายหัวข้อให้ผู้เรียน 5 กลุ่ม กลุ่มละ 1หัวข้อ โดยวิธีวงล้อสุ่ม Random Wheel
- 6.4 ผู้เรียนทั้ง 5 กลุ่ม ระดมสมอง ศึกษาเนื้อหาตามที่ได้รับมอบหมาย และค้นคว้าเพิ่มเติม
- 6.5 ตัวแทนกลุ่มนำเสนอหน้าชั้นเรียน โดยครูกำหนดเวลาให้เหมาะสมกับเนื้อหา
- 6.6 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น
- 6.7 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

- 9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตศน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.
- 9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.
- เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง
- [https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบงานที่ 1</b>	บทเรียนที่...1....
	รหัสวิชา...30201-2012.... ชื่อวิชา..การวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ..	สอนครั้งที่...1-2...
	ชื่อบทเรียน.....งบประมาณสำหรับธุรกิจบริการ.....	ทฤษฎี...6... ชม. ปฏิบัติ...0... ชม.
ชื่อเรื่อง/งาน.....งบประมาณสำหรับธุรกิจบริการ.....		

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความหมายและความสำคัญของการรวมธุรกิจได้
- 4.2. บอกสาเหตุของการรวมธุรกิจได้
- 4.3. อธิบายรูปแบบของการรวมกิจได้
- 4.4. อธิบายวิธีการบันทึกสำหรับการรวมธุรกิจ
- 4.5. บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อธุรกิจได้ถูกต้อง
- 4.6 บันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี
- 4.8 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจได้ทั้งกิจการขนาดเล็กและขนาดใหญ่
- 4.9 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจจากกรณีศึกษาได้

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....กระดานรูป.....
- 5.4 .....ปากกาสีตราม้า.....

## 6. คำแนะนำ/ข้อควรระวัง

1. ปฏิบัติงานด้วยความละเอียดรอบคอบ

## 7. ขั้นตอนการปฏิบัติงาน

### ใบงานที่ 1

ใบมอบหมายงานรายบุคคล

รายวิชา : การบัญชีชั้นสูง 2

หน่วยการเรียนรู้ : การรวมกิจการ (Business Combination)

เรื่อง : ความหมาย สาเหตุ และรูปแบบของการรวมกิจการ

เวลา 60 นาที

### จุดประสงค์

1. ผู้เรียนสามารถอธิบายความหมายของการรวมกิจการได้อย่างถูกต้อง
2. ผู้เรียนสามารถระบุสาเหตุของการรวมกิจการได้
3. ผู้เรียนสามารถอธิบายรูปแบบของการรวมกิจการได้
4. ผู้เรียนสามารถสรุปเนื้อหาและวิเคราะห์ตัวอย่างจริงได้ด้วยตนเอง

### วัสดุอุปกรณ์

1. กระดาษรายงาน

### ขั้นตอนการดำเนินงาน

#### ขั้นตอนที่ 1 : ศึกษาความรู้พื้นฐาน

1) อ่านเนื้อหาเรื่อง “การรวมกิจการ” จากหนังสือเรียน เอกสารประกอบ หรือสื่อออนไลน์ที่ครูแนะนำ

- 2) จดบันทึกคำสำคัญ (Keyword) เช่น ควบกิจการ ซ้ำกิจการ แนวนอน แนวตั้ง ผสม เป็นต้น

#### ขั้นตอนที่ 2 : สรุปสาระสำคัญด้วยตนเอง

- 1) เขียนสรุป “ความหมายของการรวมกิจการ” ด้วยภาษาของตนเอง
- 2) ระบุ “สาเหตุของการรวมกิจการ” อย่างน้อย 3 ข้อ พร้อมอธิบายสั้น ๆ
- 3) อธิบาย “รูปแบบของการรวมกิจการ” ทั้ง 3 แบบ พร้อมยกตัวอย่างจริงของบริษัทหรือธุรกิจ

#### ขั้นตอนที่ 3 : วิเคราะห์และแสดงความคิดเห็น

- 1) วิเคราะห์ผลดีและผลเสียของการรวมกิจการในมุมมองของผู้ประกอบการ
- 2) แสดงความคิดเห็นว่า “หากคุณเป็นเจ้าของกิจการ คุณจะตัดสินใจรวมกิจการหรือไม่ เพราะเหตุใด”

#### ขั้นตอนที่ 4 : จัดรูปแบบรายงาน / ใบงาน

- 1) เขียนคำตอบเรียงลำดับเป็นระเบียบ ใช้ภาษาสุภาพ ถูกต้องตามหลักภาษา
- 2) อาจจัดทำในรูปแบบพิมพ์หรือเขียนลงกระดาษ (ตามที่ครูกำหนด)
- 3) ใส่ชื่อเรื่องและชื่อผู้จัดทำให้ครบถ้วน

## 8.สรุปและวิจารณ์ผล

ครูและนักเรียนร่วมกันสรุปเนื้อหา และเสนอแนะงานกลุ่ม

## 9. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 10. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

10.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

10.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 2</b>	บทเรียนที่...1....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่...2...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ .....งานรวมธุรกิจ....	ทฤษฎี...1... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ.....		ปฏิบัติ...4... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความหมายและความสำคัญของการรวมธุรกิจได้
- 4.2. บอกสาเหตุของการรวมธุรกิจได้
- 4.3. อธิบายรูปแบบของการรวมธุรกิจได้
- 4.4. อธิบายวิธีการบันทึกสำหรับการรวมธุรกิจ
- 4.5. บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อธุรกิจได้ถูกต้อง
- 4.6 บันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา  
มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี
- 4.8 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจได้ทั้งกิจการขนาดเล็กและขนาดใหญ่
- 4.9 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจจากกรณีศึกษาได้

5. เนื้อหาสาระ

5.2 การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ

5.2.1. การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อธุรกิจ

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

1. การระบุผู้ซื้อ

**ผู้ซื้อ (Acquirer)** หมายถึง กิจการที่ได้รับอำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ (Acquiree) ซึ่งผู้ซื้ออาจดำเนินการได้ในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้อำนาจในการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ

**ผู้ถูกซื้อ (Acquiree)** หมายถึง ผู้ลงทุนควบคุมผู้ได้รับการลงทุน เมื่อผู้ลงทุนมีการเปิดรับสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากการเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุนและมีความสามารถที่จะทำให้เกิดผลกระทบต่อผลตอบแทนนั้น

2. การกำหนดวันที่ซื้อ

ผู้ซื้อจะต้องกำหนดว่าวันซื้อคือวันใด เนื่องจากจะต้องมีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ซื้อ

**วันที่ซื้อ** หมายถึง วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ

3. การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมให้ผู้ถูกซื้อ

**3.1 หลักการรับรู้รายการ**

ณ วันที่ซื้อ ผู้ซื้อจะต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อแยกต่างหากจากค่าความนิยม

**3.2 หลักการวัดมูลค่า**

การวัดมูลค่ายุติธรรมประกอบด้วย 3 วิธี

- 1) วิธีราคาตลาด
- 2) วิธีราคาทุน
- 3) วิธีรายได้

1. การรับรู้และการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

(ก) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้

+

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

+

มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ

(ข) สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา - หนี้สินที่รับมา = มูลค่าสุทธิ

$A - L = OE$

ถ้า (ก) น้อยกว่า (ข) = กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

ถ้า (ก) มากกว่า (ข) = ค่าความนิยม

## การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อธุรกิจ

### 1. การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ซื้อ

#### 1.1 บันทึกการซื้อธุรกิจ

วิธีซื้อธุรกิจ ผู้ซื้ออาจจะชำระค่าซื้อด้วยเงินสด สินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่เงินสด หุ้นทุน หุ้นกู้ ของบริษัทผู้ซื้อก็ได้ การบันทึกบัญชีการซื้อธุรกิจเป็นดังนี้

เดบิต เงินลงทุนในบริษัท (ระบุชื่อบริษัทผู้ถูกซื้อ)	xx
เครดิต เงินสด (ในกรณีจ่ายชำระเป็นเงินสด)	xx
หุ้นสามัญ (ในกรณีชำระเป็นหุ้นสามัญ)	xx
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (ในกรณีจะชำระเป็นหุ้นสามัญ และราคาตลาดสูงกว่าราคาตามมูลค่า)	xx
หุ้นกู้ (ในกรณีชำระเป็นหุ้นกู้)	xx
บันทึกการซื้อกิจการ	

#### 1.2 บันทึกการรับโอนกิจการ

ผู้ซื้อจะบันทึกรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินของผู้รับโอน มูลค่ายุติธรรม และบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้ที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมาเป็นค่าความนิยม ถือเป็นสินทรัพย์ของผู้ซื้อภายหลังการรวมธุรกิจ

##### กรณีค่าความนิยม

เดบิต สินทรัพย์ (ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม)	XX
ค่าความนิยม	XX
เครดิต หนี้สิน (ของผู้ถูกซื้อมูลค่ายุติธรรม)	XX
เงินลงทุนในบริษัท (ระบุชื่อบริษัทผู้ถูกซื้อ)	XX
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินและบันทึกค่าความนิยม	

##### กรณีมีกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

เดบิต สินทรัพย์ (ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม)	XX
เครดิต กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม	XX
หนี้สิน (ของผู้ถูกซื้อมูลค่ายุติธรรม)	XX
เงินลงทุนในบริษัท (ระบุชื่อบริษัทผู้ถูกซื้อ)	XX
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินและบันทึกกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม	

## 2. การคำนวณค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมคำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้	x x
<u>บวก</u> มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ	xx
<u>หัก</u> มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อ	x x
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์	xx
<u>หัก</u> มูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน	x x
ค่าความนิยม (กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม)	xx

## 3. การบันทึกบัญชีของผู้ถูกซื้อ (กรณีที่ถูกซื้อต้องเลิกกิจการ)

เดบิต หนี้สิน (ด้วยมูลค่าตามบัญชี)	XX	
ส่วนของผู้ถือหุ้น	XX	
เครดิต สินทรัพย์ (ด้วยมูลค่าตามบัญชี)		XX
บันทึกรายการปิดบัญชีเพื่อเลิกกิจการ		

### ตัวอย่าง 1.1

การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อธุรกิจ เมื่อมีการรวมกิจการแบบการโอนกิจการ ต่อไปนี้เป็นงบแสดงฐานะการเงินก่อนการรวมกิจการของบริษัท กูเงิน จำกัด และบริษัท พราววย จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ซึ่งแสดงด้วยมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม

	บริษัท กูเงิน จำกัด		บริษัท พราววย จำกัด	
	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
<b>สินทรัพย์</b>				
เงินสด	80,000	80,000	25,000	25,000
ลูกหนี้	30,000	25,000	20,000	15,000
สินค้าคงเหลือ	150,000	185,000	65,000	50,000
ที่ดิน	375,000	250,000	75,000	88,000
อาคาร	650,000	550,000	200,000	200,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	(150,000)		(10,000)	
อุปกรณ์	150,000	100,000	50,000	33,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	(20,000)		(24,000)	
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>1,265,000</b>		<b>401,000</b>	
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>				
เจ้าหนี้	110,000	110,000	32,000	32,000
หุ้นกู้	350,000	340,000	105,000	95,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าหุ้นละ 10 บาท)	600,000		100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000		35,000	
กำไรสะสม	150,000		129,000	
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,265,000</b>		<b>401,000</b>	

### งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท

พารวยจำกัด มีลิขสิทธิ์ที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชีและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ จำนวน 7,000 บาท

#### กรณีที่ 1 การซื้อชำระด้วยเงินสด

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทลงทุน จำกัด ตกลงรวมธุรกิจกับบริษัทพารวย จำกัด ด้วยการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท พารวย จำกัด จ่ายชำระค่าซื้อกิจการด้วยเงินสด 291,000 บาท การกำหนดค่าความนิยมจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม และการบันทึกบัญชีของบริษัท ลงทุน จำกัด แสดงได้ดังนี้

การคำนวณค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม			
	มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้		
	เงินสด		291,000 บาท
	<b>หัก</b> มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่รับโอนมา		
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อได้มา	418,000	
	<b>หัก</b> มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา	(127,000)	<u>291,000</u> บาท
	ค่าความนิยม		<u>0</u> บาท
<b>การบันทึกบัญชีของบริษัท ลงทุน จำกัด</b>			
เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด	291,000	
	เครดิต เงินสด		291,000
<b>บันทึกการซื้อบริษัท พารวย จำกัด</b>			
เดบิต	เงินสด	25,000	
	ลูกหนี้	15,000	
	สินค้าคงเหลือ	50,000	
	ที่ดิน	88,000	
	อาคาร	200,000	
	อุปกรณ์	33,000	
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้	10,000	
	ลิขสิทธิ์	7,000	
	เครดิต เจ้าหนี้		32,000
	หุ้นกู้		105,000
	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		291,000
<b>บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน</b>			

### กรณีที่ 2 การซื้อชำระด้วยเงินสดและเกิดค่าความนิยมในการซื้อ

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทลงทุน จำกัด ตกลงรวมธุรกิจกับบริษัท พารวย จำกัด ด้วยการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท พารวย จำกัด และบริษัทลงทุน จำกัด จ่ายชำระค่าซื้อกิจการด้วยเงินสด 350,000 บาท

การคำนวณค่าความนิยม			
	มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้		
	เงินสด		350,000 บาท
	<b>หัก</b> มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่รับโอนมา		
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อได้มา		418,000
	หัก มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา		(127,000)
			<u>291,000</u> บาท
	ค่าความนิยม		<u>59,000</u> บาท
การบันทึกบัญชีของบริษัท ลงทุน จำกัด			
เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		350,000
	เครดิต เงินสด		350,000
	บันทึกการซื้อบริษัท พารวย จำกัด		
เดบิต	เงินสด		25,000
	ลูกหนี้		15,000
	สินค้าคงเหลือ		50,000
	ที่ดิน		88,000
	อาคาร		200,000
	อุปกรณ์		33,000
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้		10,000
	ลิขสิทธิ์		7,000
	ค่าความนิยม		59,000
	เครดิต เจ้าหนี้		32,000
	หุ้นกู้		105,000
	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		350,000
	บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน		

### กรณีที่ 3 การซื้อชำระด้วยเงินสดและเกิดกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทลงทุน จำกัด ตกลงรวมธุรกิจกับบริษัท พารวย จำกัด ด้วยการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัท พารวย จำกัด และบริษัทลงทุน จำกัด จ่ายชำระค่าซื้อกิจการด้วยเงินสด 250,000 บาท

การคำนวณกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม			
	มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้		
	เงินสด		250,000 บาท
	<b>หัก</b> มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่รับโอนมา		
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อได้มา		418,000
	หัก มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา		(127,000)
			<u>291,000</u> บาท
	ค่าความนิยม		<u>(41,000)</u> บาท

การบันทึกบัญชีของบริษัท ธงเงิน จำกัด				
เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด	250,000		
	เครดิต เงินสด		250,000	
บันทึกการซื้อบริษัท พารวย จำกัด				
เดบิต	เงินสด	25,000		
	ลูกหนี้	15,000		
	สินค้าคงเหลือ	50,000		
	ที่ดิน	88,000		
	อาคาร	200,000		
	อุปกรณ์	33,000		
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ (105,000-95,000)	10,000		
	ลิขสิทธิ์	7,000		
	เครดิต เจ้าหนี้		32,000	
	หุ้นกู้		105,000	
	กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม		41,000	
	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		250,000	
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน				

กรณีที่ 4 การซื้อชำระด้วยเงินสดและสินทรัพย์อื่น และเกิดกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทธงเงิน จำกัด จะชำระค่าซื้อกิจการด้วยเงินสด 50,000 บาท พร้อมกับที่ดินราคาตามบัญชี 150,000 บาท ซึ่งมีราคายุติธรรม 180,000 บาท

การคำนวณกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม				
มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้				
	ที่ดินราคายุติธรรม	180,000		
	เงินสด	50,000	230,000	บาท
<b>หัก</b> มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่รับโอนมา				
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อได้มา	418,000		
	หัก มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา	(127,000)	291,000	บาท
	กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม		(61,000)	บาท

การบันทึกบัญชีของบริษัท พารวย จำกัด				
เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด	230,000		
	เครดิต ที่ดิน		150,000	
	กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		30,000	
	เงินสด		50,000	
บันทึกการซื้อบริษัท พารวย จำกัด				
เดบิต	เงินสด	25,000		
	ลูกหนี้	15,000		
	สินค้าคงเหลือ	50,000		
	ที่ดิน	88,000		
	อาคาร	200,000		
	อุปกรณ์	33,000		
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้	10,000		
	ลิขสิทธิ์	7,000		
	เครดิต เจ้าหนี้		32,000	
	หุ้นกู้		105,000	
	กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม		61,000	
	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		230,000	
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน				

### กรณีที่ 5 การซื้อชำระด้วยหุ้นของบริษัทผู้ซื้อ และเกิดค่าความนิยม

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทพารวย จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท (ราคาตลาดหุ้นละ 37 บาท) จำนวน 9,000 หุ้น ให้กับผู้ถือหุ้นเดิมของบริษัท พารวย จำกัด

การคำนวณค่าความนิยม				
	มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้			
	หุ้นสามัญ 9,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นละ 37 บาท		333,000 บาท	
<b>หัก</b>	<b>มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่ได้รับโอนมา</b>			
	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อได้มา	418,000		
<b>หัก</b>	<b>มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่รับมา</b>	<u>(127,000)</u>	<u>291,000</u> บาท	
	ค่าความนิยม		<u>42,000</u> บาท	

การบันทึกบัญชีของบริษัท ฤงเงิน จำกัด				
เดบิต	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด		333,000	
	เครดิต หุ้นสามัญ			90,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ			243,000
บันทึกการซื้อบริษัท พารวย จำกัด				
เดบิต	เงินสด		25,000	
	ลูกหนี้		15,000	
	สินค้าคงเหลือ		50,000	
	ที่ดิน		88,000	
	อาคาร		200,000	
	อุปกรณ์		33,000	
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้		10,000	
	ลิขสิทธิ์		7,000	
	<b>ค่าความนิยม</b>		<b>42,000</b>	
	เครดิต เจ้าหนี้			32,000
	หุ้นกู้			105,000
	เงินลงทุนในบริษัท พารวย จำกัด			333,000
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สิน				

## ตัวอย่าง 1.2

### การบันทึกบัญชีตามวิธีซื้อธุรกิจ เมื่อมีการรวมกิจการแบบการควบกิจการ

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติบริษัท ฤงเงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท พารวย จำกัด โดยตั้งบริษัทใหม่ ชื่อ บริษัทพาเจริญ จำกัด ขึ้นมา รับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ฤงเงิน จำกัด และ บริษัท พารวย จำกัด ที่เลิกกิจการไป

บริษัท พาเจริญ จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ให้แก่บริษัท ฤงเงิน จำกัด จำนวน 25,000 หุ้น และให้บริษัท พารวย จำกัด 10,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นสามัญ บริษัท พาเจริญ จำกัด หุ้นละ 30 บาท

#### การคำนวณค่าความนิยม

มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อโอนให้

หุ้นสามัญ 35,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นละ 30 บาท

1,050,000 บาท

#### หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ที่รับโอนมา

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์บริษัท ฤงเงิน จำกัด 1,190,000

หัก มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินบริษัท ฤงเงิน จำกัด (450,000)

740,000

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์บริษัท พารวย จำกัด 418,000

หัก มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินบริษัท พารวย จำกัด (127,000)

291,000 1,031,000 บาท

ค่าความนิยม

19,000 บาท

การบันทึกบัญชีของบริษัท พาเจริญ จำกัด		
เดบิต	เงินสด	105,000
	ลูกหนี้	40,000
	สินค้าคงเหลือ	235,000
	ที่ดิน	338,000
	อาคาร	750,000
	อุปกรณ์	133,000
	ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้	20,000
	ลิขสิทธิ์	7,000
	<b>ค่าความนิยม</b>	<b>19,000</b>
เครดิต	เจ้าหนี้	142,000
	หุ้นกู้	455,000
	หุ้นสามัญ	350,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	700,000
บันทึกการรวมธุรกิจ		

### 5.2.2 การบันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสีย

การรวมส่วนได้เสีย หมายถึง การรวมธุรกิจที่ผู้ถือหุ้นของกิจการแต่ละกิจการที่มารวมกันได้ร่วมกันควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดของกิจการที่รวมแล้วเพื่อร่วมรับความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่จะเกิดจากกิจการที่รวมแล้วต่อไปในลักษณะที่ไม่สามารถระบุได้ว่าฝ่ายใดเป็นผู้ซื้อ วิธีการบัญชีมีวิธีปฏิบัติดังนี้

1. ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วย มูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
2. ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุด และรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย
3. ผลต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม
4. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชีที่ปรึกษากฎหมายผู้ประเมินราคาทรัพย์สินและที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

## ตัวอย่างที่ 1.3

การบันทึกบัญชีตามวิธีรวมส่วนได้เสียเมื่อมีการรวบกิจการแบบโอนกิจการ

**กรณีที่ 1 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของหุ้นที่ออกใหม่เท่ากับมูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัทที่ยกเลิก**

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติว่า บริษัท กุญเงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัทพารวย จำกัด โดยบริษัท พารวย จำกัด เลิกกิจการไป บริษัท กุญเงิน ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท จำนวน 10,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับการรับโอนสินทรัพย์ของบริษัท พารวย จำกัด

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกให้ใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท กุญเงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัทกุญเงินใหม่
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	100,000	700,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	35,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	129,000	279,000
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท กุญเงิน จำกัด		
<b>เดบิต</b>	เงินสด	25,000
	ลูกหนี้	20,000
	สินค้าคงเหลือ	65,000
	ที่ดิน	75,000
	อาคาร	200,000
	อุปกรณ์	50,000
<b>เครดิต</b>	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	10,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	24,000
	เจ้าหนี้	32,000
	หุ้นกู้	105,000
	หุ้นสามัญ	100,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	35,000
	กำไรสะสม	129,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท พารวย จำกัด		

## กรณีที่ 2 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของหุ้นที่ออกใหม่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัทที่ยกเลิก

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติว่า บริษัท ฤงเงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัทพารวย จำกัด โดยบริษัท พารวย จำกัด เลิกกิจการไป บริษัท ฤงเงิน ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท จำนวน 8,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับการรับโอนสินทรัพย์ของบริษัท พารวย จำกัด

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกให้ใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท ฤงเงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัทฤงเงินใหม่
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	80,000	680,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	35,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	129,000	279,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			20,000	20,000
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท ฤงเงิน จำกัด		
<b>เดบิต</b>	เงินสด	25,000
	ลูกหนี้	20,000
	สินค้าคงเหลือ	65,000
	ที่ดิน	75,000
	อาคาร	200,000
	อุปกรณ์	50,000
<b>เครดิต</b>	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	10,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	24,000
	เจ้าหนี้	32,000
	หุ้นกู้	105,000
	หุ้นสามัญ	80,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	35,000
	กำไรสะสม	129,000
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	20,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท พารวย จำกัด		

### กรณีที่ 3 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของหุ้นที่ออกใหม่สูงกว่ามูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัทที่ยกเลิก

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติว่า บริษัท ฤงเงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท พารวย จำกัด โดยบริษัท พารวย จำกัด เลิกกิจการไป บริษัท ฤงเงิน ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท จำนวน 15,000 หุ้น เพื่อแลกเปลี่ยนกับการรับโอนสินทรัพย์ของบริษัท พารวย จำกัด

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกให้ใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท ฤงเงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัท ฤงเงินใหม่
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	150,000	750,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	35,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	129,000	279,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(50,000)	(50,000)
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท ฤงเงิน จำกัด		
เดบิต	เงินสด	25,000
	ลูกหนี้	20,000
	สินค้าคงเหลือ	65,000
	ที่ดิน	75,000
	อาคาร	200,000
	อุปกรณ์	50,000
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	50,000
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	10,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	24,000
	เจ้าหนี้	32,000
	หุ้นกู้	105,000
	หุ้นสามัญ	150,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	35,000
	กำไรสะสม	129,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท พารวย จำกัด		

#### ตัวอย่างที่ 1.4 การบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียเมื่อมีการรวมกิจการแบบควบกิจการ

##### กรณีที่ 1 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นออกใหม่เท่ากับมูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัททยักเล็ก

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมุติว่า บริษัท ถุงเงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัทพารวย จำกัด โดยจัดตั้งบริษัท พาเจริญ จำกัด ขึ้นมารับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ถุงเงิน จำกัด และบริษัทพารวย จำกัด ที่เลิกกิจการไป บริษัท พาเจริญ จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ให้แก่บริษัท ถุงเงิน จำกัด จำนวน 60,000 หุ้น และให้บริษัท พารวย จำกัด 10,000 หุ้น

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกให้ใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท ถุงเงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัท พาเจริญ
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	700,000	700,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	90,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	279,000	279,000
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท พาเจริญ จำกัด	
<b>เดบิต</b> เงินสด	105,000
ลูกหนี้	50,000
สินค้าคงเหลือ	215,000
ที่ดิน	450,000
อาคาร	850,000
อุปกรณ์	200,000
<b>เครดิต</b> ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	160,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	44,000
เจ้าหนี้	142,000
หุ้นกู้	455,000
หุ้นสามัญ	700,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	90,000
กำไรสะสม	279,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ถุงเงิน จำกัด และบริษัท พารวย จำกัด	

## กรณีที่ 2 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของหุ้นที่ออกใหม่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัทขนาดเล็ก

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติว่า บริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท พารวย จำกัด โดยจัดตั้งบริษัท พาเจริญ จำกัด ขึ้นมารับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด และบริษัท พารวย จำกัด ที่เลิกกิจการไป บริษัท พาเจริญ จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ให้แก่บริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด จำนวน 50,000 หุ้น และให้บริษัท พารวย จำกัด 9,000 หุ้น

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกให้ใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท ฤกษ์เงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัท พาเจริญ
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	590,000	590,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	90,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	279,000	279,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			110,000	110,000
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท พาเจริญ จำกัด	
<b>เดบิต</b> เงินสด	105,000
ลูกหนี้	50,000
สินค้าคงเหลือ	215,000
ที่ดิน	450,000
อาคาร	850,000
อุปกรณ์	200,000
<b>เครดิต</b> ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	160,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	44,000
เจ้าหนี้	142,000
หุ้นกู้	455,000
หุ้นสามัญ	590,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	90,000
กำไรสะสม	279,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	110,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด และบริษัท พารวย จำกัด	

### กรณีที่ 3 มูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของหุ้นที่ออกใหม่สูงมูลค่าหุ้นเรือนหุ้นของบริษัทยกเลิก

จากงบแสดงฐานะการเงินของตัวอย่างที่ 1.1 สมมติว่า บริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัทพารวย จำกัด โดยจัดตั้งบริษัท พาเจริญ จำกัด ขึ้นมารับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด และบริษัทพารวย จำกัด ที่เลิกกิจการไป บริษัท พาเจริญ จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ให้แก่บริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด จำนวน 71,000 หุ้น และให้บริษัท พารวย จำกัด 11,000 หุ้น

ส่วนของผู้ถือหุ้นเดิมของทั้งสองบริษัท และหุ้นที่ออกใหม่ แสดงได้ดังนี้				
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท	บริษัท ฤกษ์เงิน	บริษัท พารวย	หุ้นที่ออกใหม่	บริษัท พาเจริญ
หุ้นสามัญ	600,000	100,000	820,000	820,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	55,000	35,000	90,000	90,000
กำไรสะสม	150,000	129,000	279,000	279,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน			(120,000)	(120,000)
	<b>805,000</b>	<b>264,000</b>	<b>1,069,000</b>	<b>1,069,000</b>

การบันทึกบัญชีของบริษัท พาเจริญ จำกัด	
<b>เดบิต</b> เงินสด	105,000
ลูกหนี้	50,000
สินค้าคงเหลือ	215,000
ที่ดิน	450,000
อาคาร	850,000
อุปกรณ์	200,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	120,000
<b>เครดิต</b> ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	160,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	44,000
เจ้าหนี้	142,000
หุ้นกู้	455,000
หุ้นสามัญ	820,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	90,000
กำไรสะสม	279,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญ เพื่อรับโอนสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ฤกษ์เงิน จำกัด และบริษัท พารวย จำกัด	

### 5.2.3 การเปิดเผยข้อมูล

ผู้ซื้อต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรวมธุรกิจเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันและภายหลังวันสิ้นสุดของงวดที่เสนอรายงาน

1. ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกซื้อ
2. วันที่ซื้อ
3. สัดส่วนของตราสารทุนที่มีสิทธิออกเสียงที่ได้มา
4. เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและคำอธิบาย
5. คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจัยที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม
6. มูลค่าราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่โอนให้และมูลค่ายุติธรรม
7. สิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน
8. มูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้ที่ได้รับมา
9. มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ได้รับมาแต่ละประเภทที่สำคัญ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

11. มูลค่าของค่าความนิยมทั้งหมดที่คาดว่าจะสามารถทำไปเพื่อประโยชน์ทางภาษีได้
12. คำอธิบายและการบันทึกบัญชีสำหรับรายการที่มีการรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อ

หนี้สินในการรวมธุรกิจ

13. มูลค่าต้นทุนที่เกี่ยวกับการซื้อแยกต่างหากโดยเปิดเผยข้อมูลของต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
14. มูลค่าผลกำไร จากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม และคำอธิบายเหตุผลของการเกิดกำไรจาก

รายการซื้อธุรกิจ

15. การรวมธุรกิจซื้อผู้ถือหุ้นน้อยกว่าร้อยละ 100
16. การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของส่วนได้เสีย

ในผู้ถูกซื้อ

17. รายได้และกำไรหรือขาดทุนของผู้ถูกซื้อตั้งแต่วันที่ซื้อ
18. รายได้และกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่เกิดจากการรวมกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

## แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1** บริษัท มานา จำกัด ตกลงร่วมธุรกิจกับบริษัท พาทา จำกัด ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยบริษัท พาทา จำกัด เลิกกิจการไปและบริษัท มานา จำกัด ได้จ่ายเงินจำนวน 290,000 บาท เพื่อเป็นการตอบแทนให้บริษัท พาทา จำกัด ต่อไปนี้เป็นฐานะการเงินของทั้งสองบริษัท ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 ก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจ

สินทรัพย์	บริษัท มานา จำกัด		บริษัท พาทา จำกัด	
	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสด	350,000	35,000	15,000	15,000
ลูกหนี้	85,000	80,000	23,000	20,000
สินค้าคงเหลือ	98,000	88,000	56,000	50,000
อุปกรณ์	36,000	30,000	44,000	35,000
ที่ดิน	240,000	260,000	180,000	240,000
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>809,000</b>		<b>318,000</b>	
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>				
เจ้าหนี้	42,000	42,000	13,000	13,000
หุ้นกู้	100,000	120,000	50,000	60,000
หุ้นสามัญ (@100บาท)	600,000		200,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	50,000		30,000	
กำไรสะสม	17,000		25,000	
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>809,000</b>		<b>318,000</b>	

- ให้ทำ 1) คำนวณค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม  
2) บันทึกบัญชีการรวมธุรกิจของบริษัท มานา จำกัด ตามวิธีการบัญชีแบบซื้อ

**ข้อ 2** จากโจทย์ข้อ 1 สมมติว่าบริษัท มานา จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท พาทา จำกัด โดยทั้งสองกิจการได้เลิกกิจการไป โดยได้จัดตั้งบริษัท อันนา จำกัด ขึ้นมาเพื่อรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินของทั้งสองบริษัทที่เลิกกิจการไป

บริษัท อันนา จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญทั้งหมด 7,200 หุ้น โดยออกให้บริษัท มานา จำกัด 5,200 หุ้น และให้บริษัท พาทา จำกัด 2,000 หุ้น หุ้นสามัญมีราคาตามมูลค่าหุ้นละ 100 บาท โดยมีราคาตลาดหุ้นละ 135 บาท

- ให้ทำ 1) คำนวณค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม  
2) บันทึกบัญชีการรวมธุรกิจของบริษัท อันนา จำกัด ตามวิธีการบัญชีแบบซื้อ

**ข้อ 3** บริษัท AA จำกัด และบริษัท BB จำกัด ตกลงร่วมธุรกิจกัน โดยบริษัท AA จำกัด ได้มอบเงินสด จำนวน 30,000 บาท ให้ผู้ถือหุ้นในบริษัท BB จำกัด เพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นทั้งหมดและในการร่วมธุรกิจในครั้งนี้ บริษัท AA จำกัด ได้จ่ายค่าใช้จ่ายให้บริษัทที่ปรึกษาทางการเงินเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ จำนวน 2,000 บาท

งบการเงินของทั้งสองบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ก่อนการรวมธุรกิจ มีดังนี้

	AA	BB
<b>สินทรัพย์</b>		
เงินสด	42,000	8,000
ลูกหนี้	45,000	13,000
สินค้านคงเหลือ	<u>20,000</u>	<u>9,000</u>
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<u>107,000</u>	<u>30,000</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
เจ้าหนี้	17,000	4,000
หุ้นสามัญ	80,000	20,000
กำไรสะสม	<u>10,000</u>	<u>6,000</u>
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<u>107,000</u>	<u>30,000</u>

บริษัทที่ปรึกษาทางการเงินได้มีการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัท BB ใหม่ ดังนี้

เงินสด	8,000 บาท
ลูกหนี้	9,000 บาท
สินค้านคงเหลือ	5,000 บาท

ให้ทำ 1) คำนวณค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

2) บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท AA จำกัด เพื่อบันทึกการรวมกิจการตามวิธีการบัญชี

แบบข้อ

**ข้อ 4** เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท เอ จำกัด ตกลงร่วมธุรกิจกับบริษัท บี จำกัด วิธีร่วมส่วนได้เสีย งบฐานะการเงินของทั้งสองบริษัท ณ วันนั้น เป็นดังนี้

	บริษัท เอ จำกัด	บริษัท บี จำกัด
	มูลค่า	มูลค่า
สินทรัพย์	ตามบัญชี	ตามบัญชี
เงินสด	750,000	50,000
ลูกหนี้	200,000	150,000
สินค้านคงเหลือ	150,000	200,000
ที่ดิน	70,000	50,000
อาคารและอุปกรณ์	700,000	650,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(270,000)</u>	<u>(100,000)</u>
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<u>1,600,000</u>	<u>1,000,000</u>

	บริษัท เอ จำกัด	บริษัท บี จำกัด
	มูลค่า	มูลค่า
หนี้สิน	ตามบัญชี	ตามบัญชี
เจ้าหนี้	50,000	60,000
ตัวเงินจ่าย	200,000	150,000
หนี้สินอื่น	50,000	40,000
<b>รวมหนี้สิน</b>	<b>300,000</b>	<b>250,000</b>
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
หุ้นสามัญ (@10บาท)	1,000,000	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	150,000
กำไรสะสม	200,000	100,000
<b>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,300,000</b>	<b>750,000</b>
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,600,000</b>	<b>1,000,000</b>

ให้ทำ 1) บันทึกรายการรวมธุรกิจในกรณีต่อไปนี้ตามวิธีส่วนได้เสีย

**กรณีที่ 1** ถ้าบริษัท เอ จำกัด ออกหุ้นสามัญ 50,000 หุ้น ๆ ละ 10 บาท ออกค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 30,000 บาท

**กรณีที่ 2** ถ้าบริษัท เอ จำกัด ออกหุ้นสามัญ 80,000 หุ้น ๆ ละ 10 บาท ออกค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 30,000 บาท

## 7. เอกสารอ้างอิง (ขึ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

	<b>ใบกิจกรรมที่ 2</b>	บทเรียนที่...1....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่...2...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ .....งานรวมธุรกิจ....	ทฤษฎี...1... ชม.
ชื่อเรื่อง/งาน.....งานบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ.....		ปฏิบัติ ...4...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความหมายและความสำคัญของการรวมธุรกิจได้
- 4.2. บอกสาเหตุของการรวมธุรกิจได้
- 4.3. อธิบายรูปแบบของการรวมธุรกิจได้
- 4.4. อธิบายวิธีการบันทึกสำหรับการรวมธุรกิจ
- 4.5. บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจตามวิธีซื้อธุรกิจได้ถูกต้อง
- 4.6 บันทึกบัญชีตามวิธีแบบรวมส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี
- 4.8 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจได้ทั้งกิจการขนาดเล็กและขนาดใหญ่
- 4.9 บันทึกบัญชีของการรวมธุรกิจจากกรณีศึกษาได้

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดานขบรีฟ และปากกาตราชูม้า.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

- 6.1 แบ่งผู้เรียนออกเป็น 4 กลุ่ม ๆ ละ เท่าๆ กัน โดยวิธีให้ผู้เรียนจัดกลุ่มเอง จับสลากหรือเรียงลำดับที่แล้วแต่ความเหมาะสม
- 6.2 ผู้เรียนแต่ละกลุ่มเลือกหัวหน้ากลุ่ม
- 6.3 ผู้สอนมอบหมายแบบฝึกทักษะให้ผู้เรียน 4 กลุ่ม กลุ่มละ 1หัวข้อ โดยวิธีวงล้อสุ่ม Random Wheel
- 6.4 ผู้เรียนทั้ง 4 กลุ่ม ระดมสมอง ทำแบบฝึกทักษะที่ได้รับมอบหมาย และค้นคว้าเพิ่มเติม
- 6.5 ตัวแทนกลุ่มนำเสนอหน้าชั้นเรียน โดยครูกำหนดเวลาให้เหมาะสมกับเนื้อหา
- 6.6 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น
- 6.7 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

- 9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.
  - 9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.
- เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 3</b>	บทเรียนที่...2....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่...3-4..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัทร่วมและ บริษัทย่อย	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย		ปฏิบัติ...8... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย งานบันทึกบัญชีผลต่างระหว่างราคา  
ทุนกับมูลค่าตามบัญชี ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับเรื่องหลักการบัญชีสำหรับเงินทุนในหุ้นสามัญ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย
3. ปฏิบัติงานบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน
4. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกผลต่างระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายหลักการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในหุ้นสามัญได้
- 4.2. บอกข้อดีของการลงทุนซื้อหุ้นได้
- 4.3. บันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 4.4. บันทึกต้นทุนของเงินลงทุนได้
- 4.5. คำนวณและกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา  
มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. สาระการเรียนรู้

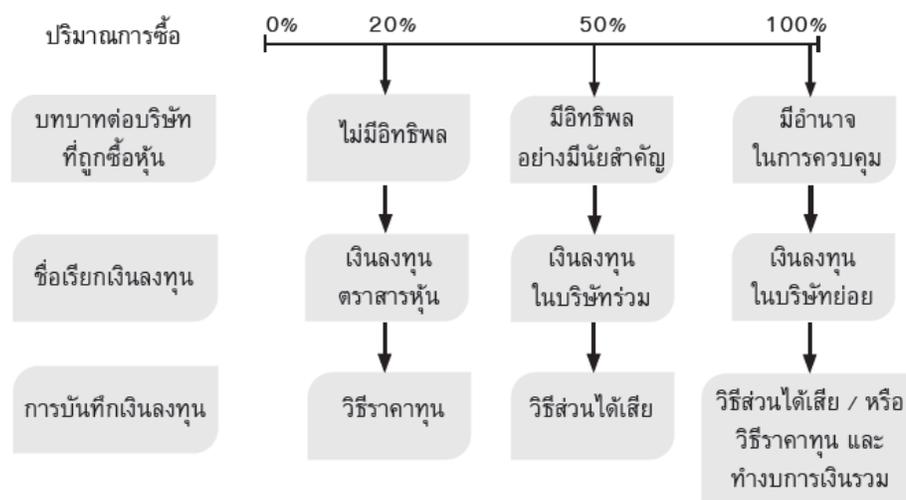
5.1 การบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย

5.1.1 หลักการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในหุ้นสามัญ

วิธีการบัญชีที่ใช้สำหรับการลงทุนในหุ้นสามัญขึ้นอยู่กับระดับการมีอิทธิพลหรือระดับการควบคุมที่  
ผู้ลงทุนมีต่อกิจการที่ถูกลงทุน บัญชีเงินลงทุนจะถูกรายงานในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทผู้ลงทุนโดยใช้วิธีราคา

ทุนหรือวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งการใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสียจะถูกกำหนดโดยระดับของการมีอิทธิพลที่มีต่อกิจการที่ไปลงทุน โดยสามารถแบ่งได้ 3 กรณี ได้แก่

- 1) กรณีถือหุ้นน้อยกว่า 20%
- 2) กรณีถือหุ้นตั้งแต่ 20% ถึง 50%
- 3) กรณีถือหุ้นสูงกว่า 50%



#### 5.1.2. ข้อดีของการลงทุนซื้อหุ้นทุน

1. การลงทุนซื้อหุ้นมีวิธีการซื้อที่ง่ายกว่าการซื้อกิจการ
2. การลงทุนซื้อหุ้นใช้เงินลงทุนน้อยกว่าการซื้อกิจการ
3. การลงทุนซื้อหุ้นผู้บริหารของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะเป็นผู้บริหารคนละชุดกัน
4. การลงทุนซื้อหุ้นบริษัทใหญ่เป็นเพียงผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย ดังนั้นหากบริษัทย่อยมีภาระหนี้สิน

และมีการล้มละลายเกิดขึ้น เจ้าหนี้ของบริษัทย่อยจะไม่สามารถเรียกร้องทรัพย์สินใด ๆ ของบริษัทใหญ่ได้ เพราะตามกฎหมายบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือเป็นคนละนิติบุคคลกัน

#### 5.1.3 บริษัทร่วมและบริษัทย่อย

**บริษัทร่วม (Associated company)** หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุน

**อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (Significant influence)** หมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว

#### หลักฐานที่แสดงว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

- การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่เทียบเท่ากับคณะกรรมการบริษัทของผู้ได้รับการลงทุน
- การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนอื่น ๆ

- มีรายการระหว่างกิจการกับผู้ได้รับการลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรระดับบริหาร
- มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่จำเป็นในการดำเนินงาน

**บริษัทใหญ่ (Parent company)** หมายถึง กิจการซึ่งควบคุมกิจการอื่นหนึ่งแห่งหรือมากกว่านั้น

**บริษัทย่อย (Subsidiary company)** หมายถึง กิจการที่ถูกควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่ง

**อำนาจ (Power)** หมายถึง สิทธิที่มีอยู่ที่ทำให้มีความสามารถในการสั่งการกิจกรรมที่

เกี่ยวข้อง

**ตัวอย่างสิทธิที่ทำให้ผู้ลงทุนมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน**

- สิทธิในการออกเสียงจากการถือตราสารทุน
- สิทธิในการแต่งตั้ง หรือถอดถอนอีกกิจการหนึ่งซึ่งเป็นผู้สั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง
- สิทธิในการแต่งตั้ง มอบหมาย หรือถอดถอนผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุน
- สิทธิในการตัดสินใจที่ระบุไว้ในสัญญาการบริหาร
- สิทธิในการสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำการหรือคัดค้านเพื่อผลประโยชน์ของผู้ลงทุน

#### 5.1.4 การบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย

วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมีวิธีการปฏิบัติอยู่ 2 วิธี ได้แก่

1) **วิธีราคาทุน (Cost method)** หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุน เมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ไปลงทุน หลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น

#### การบันทึก ณ วันที่ซื้อหุ้น

เดบิต เงินลงทุนทั่วไปหรือเงินลงทุนในบริษัทร่วม/บริษัทย่อย	XX	
เครดิต เงินสด (ในกรณีจ่ายชำระเป็นเงินสด)		XX
ทรัพย์สินอื่น ๆ (ในกรณีชำระเป็นสินทรัพย์อื่น ๆ)		XX
หุ้นสามัญ (ในกรณีจ่ายชำระเป็นหุ้นสามัญ)		XX
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (ในกรณีจ่ายชำระเป็นหุ้นสามัญ และราคาตลาดสูงกว่าราคาตามมูลค่า)		XX
หุ้นกู้ (ในกรณีชำระเป็นหุ้นกู้)		XX
บันทึกการซื้อหุ้น		

#### การบันทึกภายหลังจากวันซื้อหุ้น

เดบิต เงินปันผลค้างรับ	XX	
เครดิต เงินปันผลรับ		XX
บันทึกเงินปันผลค้างรับ		
เดบิต เงินสด	XX	
เครดิต เงินปันผลค้างรับ		XX
บันทึกการรับเงินปันผล		

2) **วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)** หมายถึง เป็นวิธีการบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้ลงทุนบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน และหลังจากนั้นให้ปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ลงทุนในสินทรัพย์สุทธิของผู้ได้รับการลงทุนภายหลังการได้มา กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนจะรวมเอาส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไว้ด้วย และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุนก็จะรวมส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ได้รับการลงทุนเข้าไปด้วยเช่นกัน

#### การบันทึก ณ วันที่ซื้อหุ้น

เดบิต	เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย	XX	
เครดิต	เงินสด (ในกรณีจ่ายชำระเป็นเงินสด)		XX
	ทรัพย์สินอื่น ๆ (ในกรณีชำระเป็นสินทรัพย์อื่นๆ)		XX
	ทุนหุ้นสามัญ (ในกรณีจ่ายชำระเป็นทุนหุ้นสามัญ)		XX
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (ในกรณีจ่ายชำระเป็นทุนหุ้นสามัญ และราคาตลาดสูงกว่าราคาตามมูลค่า)		XX
บันทึกการซื้อหุ้น			

#### การบันทึกภายหลังจากวันซื้อหุ้น

เดบิต	เงินปันผลค้างรับ	XX	
เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย		XX
บันทึกเงินปันผลค้างรับ			

เดบิต	เงินสด	XX	
เครดิต	เงินปันผลค้างรับ		XX
บันทึกการรับเงินปันผล			

#### การบันทึก ณ วันสิ้นงวดบัญชี

(กรณีกิจการที่ไปลงทุนมีผลกำไร)

เดบิต	เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย	XX	
เครดิต	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย		XX
บันทึกการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย			

(กรณีกิจการที่ไปลงทุนมีผลขาดทุน)

เดบิต	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย	XX	
เครดิต	เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย		XX
บันทึกการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย			

## วิธีการบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

รายการ	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย
1. การบันทึกเงินลงทุน ณ วันซื้อหุ้น	<b>บันทึกด้วยราคาทุน</b> เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือ บริษัทย่อย เครดิต เงินสดหรือสิ่งอื่น	<b>บันทึกด้วยราคาทุน</b> เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือ บริษัทย่อย เครดิต เงินสดหรือสิ่งอื่น
2. การรับเงินปันผลจากบริษัทที่ไปลงทุน	<b>บันทึกเป็นรายได้</b> เดบิต เงินปันผลค้างรับ เครดิต เงินปันผลรับ เดบิต เงินสด เครดิต เงินปันผลค้างรับ	<b>บันทึกลดยอดเงินลงทุน</b> เดบิต เงินปันผลค้างรับ เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อย เดบิต เงินสด เครดิต เงินปันผลค้างรับ

รายการ	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย
3. การบันทึกรับรู้รายได้จากการลงทุนในบริษัทที่ไปลงทุน	<b>ไม่ต้องบันทึกบัญชี</b>	<b>3.1 กรณีกิจการที่ไปลงทุนมีผลกำไร</b> เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย เครดิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย <b>3.2 กรณีกิจการที่ไปลงทุนมีผลขาดทุน</b> เดบิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย
4. ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน	ยอดคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนและจะไม่มี การเปลี่ยนแปลงไปตามส่วนได้เสียของ บริษัทที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป	ยอดคงเหลือจะเปลี่ยนแปลงไปตามส่วนได้ เสียของบริษัทย่อยและบริษัทร่วมที่ เปลี่ยนแปลงไป

### 5.1.5 การบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน

เมื่อกิจการมีการลงทุนซื้อหุ้นในกิจการอื่นไม่ว่าจะเป็นเงินลงทุนในตราสารทุน เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย ผู้ลงทุนจะต้องมีการโอนสิ่งตอบแทนเพื่อแลกเปลี่ยนกับหุ้นที่ได้มา โดยสิ่งตอบแทนดังกล่าว ได้แก่ เงินสด หลักทรัพย์จดทะเบียนหรือสินทรัพย์อย่างอื่นซึ่งสามารถสรุปการบันทึกบัญชีในแต่ละกรณีได้ดังนี้

#### กรณีจ่ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นเงินสด

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน ประกอบไปด้วย จำนวนเงินสดที่จ่ายเป็นค่าซื้อหุ้น และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อหุ้น การบันทึกบัญชีให้บันทึกเงินลงทุนลงด้วยจำนวนเงินสดที่จ่ายไปทั้งหมด ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนค่าซื้อหุ้น และค่าใช้จ่ายในการซื้อหุ้น

### กรณีที่ย้ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นสินทรัพย์อย่างอื่น

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุนคือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น การบันทึกบัญชีให้บันทึกเงินลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปชำระ

### กรณีย้ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน

ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน คือราคาของหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ การบันทึกบัญชีให้บันทึกเงินลงทุนด้วยราคาตลาดของหลักทรัพย์นั้น

## 5.2 การบัญชีสำหรับผลต่างระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน

วิธีการบัญชีสำหรับผลต่างระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนได้ ดังนี้

1) คำนวณเปรียบเทียบผลต่างระหว่าง “ราคาทุนของเงินลงทุน” กับ “มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ”

**ราคาทุนของเงินลงทุน** หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อหุ้นให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งหุ้นนั้น

**มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ** หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ซึ่งได้มาจากสินทรัพย์ หักด้วยหนี้สิน หรือเท่ากับส่วนของเจ้าของนั่นเอง

2) เมื่อเกิดผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุน และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิให้กระจายผลต่างนั้นตามลำดับ ดังนี้

- กระจายไปที่สินทรัพย์ของบริษัทที่ไปลงทุน ที่แสดงไว้ในราคาที่ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม
- ผลต่างที่เหลือ ในกรณีบริษัทผู้ลงทุน เข้าไปลงทุนจ่ายซื้อในราคาสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ให้ถือเป็น **ค่าความนิยม**
- ผลต่างที่เหลือ หากบริษัทผู้ลงทุนจ่ายซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ให้ถือเป็น **กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม**

3) ภายหลังจากวันซื้อหุ้น สินทรัพย์ที่มีการปรับเพิ่มขึ้น หรือลดลง เพื่อให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการซื้อหุ้น สินทรัพย์ดังกล่าวย่อมมีการถูกใช้งานไป หรือมีการเสื่อมมูลค่าลงกิจการต้องมีการตัดจำหน่ายมูลค่าของสินทรัพย์เหล่านั้นตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แต่ละชนิดที่มีการปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลง

- **สินทรัพย์** ที่ปรับราคา **เพิ่มขึ้น** บันทึกด้าน **เดบิต** และตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่าย โดยนำไป **หัก**

**ออกจากกำไร**

- **สินทรัพย์** ที่ปรับราคา **ลดลง** บันทึกด้าน **เครดิต** และถือเป็นรายได้ โดยนำไป **บวกเข้ากับกำไร**
- **หนี้สิน** ที่ปรับราคา **เพิ่มขึ้น** บันทึกด้าน **เครดิต** และถือเป็นรายได้ โดยนำไป **บวกเข้ากับกำไร**
- **หนี้สิน** ที่ปรับราคา **ลดลง** บันทึกด้าน **เดบิต** และตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่าย โดยนำไป **หักออก**

**จากกำไร**

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

## แบบทดสอบ

1. การลงทุนในหุ้นสามัญสามารถแบ่งได้กี่กรณี
 

ก. 1 กรณี	ง. 4 กรณี
ข. 2 กรณี	จ. 5 กรณี
ค. 3 กรณี	
2. ข้อใดไม่ใช่ข้อดีของการลงทุนซื้อหุ้น
  - ก. การลงทุนซื้อหุ้นมีวิธีการซื้อที่ง่ายกว่าการซื้อกิจการ
  - ข. การลงทุนซื้อหุ้นผู้บริหารของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะเป็นผู้บริหารคนละชุดกันทำให้การบริหารงานเป็นไปอย่างทั่วถึง
  - ค. การลงทุนซื้อหุ้นบริษัทใหญ่เป็นเพียงผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย
  - ง. การลงทุนซื้อหุ้นใช้เงินลงทุนน้อยกว่าการซื้อกิจการ เพราะการซื้อหุ้นเพียงแค่มกกว่าร้อยละ 50 ก็สามารภที่จะควบคุมกิจการอื่นได้
  - จ. การลงทุนซื้อหุ้นในกิจการสามารถใช้เงินลงทุนระยะสั้นได้ง่ายกว่า
3. อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและดำเนินงานของผู้ได้รับการลงทุนแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมกิจการต้องถือหุ้นในบริษัทตั้งแต่เท่าใด
 

ก. 10 %	ง. 30%
ข. 15 %	จ. ถูกทั้งข้อ ค และ ง
ค. 20%	
4. วิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมีวิธีการปฏิบัติอย่างไร
 

ก. ราคาหุ้นกับราคายุติธรรม	ง. วิธีส่วนได้เสียกับมูลค่าตามบัญชี
ข. ราคาหุ้นกับส่วนได้เสีย	จ. วิธีราคาหุ้นกับมูลค่า ณ วันปัจจุบัน
ค. มูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม	
5. การบันทึกบัญชีภายหลังจากการซื้อหุ้นโดยวิธีราคาหุ้น หากกิจการที่ไปลงทุนมีการประกาศจ่ายเงินปันผลสามารถบันทึกบัญชีแบบใด
 

ก. เดบิต เงินสด	XX	
เครดิต เงินปันผลรับ		XX
ข. เดบิต เงินสด	XX	
เครดิต เงินปันผลรับค้างรับ		XX
ค. เดบิต เงินปันผลรับ	XX	
เครดิต เงินปันผลค้างรับ	XX	
ง. เดบิต เงินปันผลค้างรับ	XX	
เครดิต เงินปันผลรับ		XX
จ. เดบิต เงินลงทุนทั่วไปบริษัทย่อย	XX	
เครดิต เงินปันผลรับ		XX

6. กรณีบริษัทที่ไปร่วมลงทุนมีผลกำไร สามารถบันทึกบัญชีได้
- |                                    |    |    |
|------------------------------------|----|----|
| ก. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม     | XX |    |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม   |    | XX |
| ข. เดบิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม | XX |    |
| เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม       |    | XX |
| ค. เดบิต เงินสด                    | XX |    |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม   |    | XX |
| ง. เดบิต หุ้นสามัญ                 | XX |    |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม   |    | XX |
| จ. เดบิต หุ้นกู้                   | XX |    |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม   |    | XX |
7. การบันทึกบัญชีเงินลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทดาว ณ วันที่ 1 มกราคม 25XX ข้อใดถูกต้อง
- |                               |        |        |
|-------------------------------|--------|--------|
| ก. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว | 6,000  |        |
| เครดิต เงินสด                 |        | 6,000  |
| ข. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว | 10,000 |        |
| เครดิต เงินสด                 |        | 10,000 |
| ค. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว | 4,000  |        |
| เครดิต เงินสด                 |        | 4,000  |
| ง. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว | 12,000 |        |
| เครดิต เงินสด                 |        | 12,000 |
| จ. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว | 16,000 |        |
| เครดิต เงินสด                 |        | 16,000 |
8. จากตัวอย่างข้างต้นเมื่อมีการบันทึกบัญชีเมื่อบริษัทดาวมีกำไรสุทธิ สามารถบันทึกบัญชีแบบใด
- |                                |        |        |
|--------------------------------|--------|--------|
| ก. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว  | 12,000 |        |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทดาว |        | 12,000 |
| ข. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว  | 10,000 |        |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทดาว |        | 10,000 |
| ค. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว  | 4,000  |        |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทดาว |        | 4,000  |
| ง. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว  | 2,400  |        |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทดาว |        | 2,400  |
| จ. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทดาว  | 6,000  |        |
| เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทดาว |        | 6,000  |

9. วันที่ 1 มกราคม 25xx บริษัทข้าวทิพย์ ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทข้าวหลาม ในราคา 50,000 บาท และจ่ายค่าใช้จ่ายในการซื้อหุ้น 5,000 บาท โดยชำระเป็นเงินสด สามารถบันทึกบัญชีแบบใด
- |   |        |        |
|---|--------|--------|
| ก. เดบิต เงินสด                               | 50,000 |        |
| เครดิต เงินลงทุนในบริษัทข้าวหลาม              |        | 50,000 |
| ข. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทข้าวหลาม            | 50,000 |        |
| เครดิต เงินสด                                 |        | 50,000 |
| ค. เดบิต เงินลงทุนในบริษัทข้าวหลาม            | 55,000 |        |
| เครดิต เงินสด                                 |        | 55,000 |
| ง. เดบิต เงินสด                               | 55,000 |        |
| เครดิต ค่าใช้จ่ายในการลงทุนในบริษัทข้าวหลาม   |        | 55,000 |
| จ. เดบิต ค่าใช้จ่ายในการลงทุนในบริษัทข้าวหลาม | 55,000 |        |
| เครดิต เงินสด                                 |        | 55,000 |
10. มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อหุ้นให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งหุ้นนั้น หมายถึง
- |                           |                         |
|---------------------------|-------------------------|
| ก. มูลค่าตามบัญชี         | ง. มูลค่าทรัพย์สินสุทธิ |
| ข. มูลค่ายุติธรรม         | จ. ราคาทุนของเงินลงทุน  |
| ค. ผลต่างระหว่างเงินลงทุน |                         |

#### จงตอบคำถามข้อ 11-12 โดยวิธีราคาทุน

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัททิวา ซื้อหุ้นสามัญ ของบริษัทราตรี จำนวน 70% ในราคา 105,000 บาท ณ วันซื้อหุ้นของผู้ถือหุ้นของบริษัทราตรี ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ	100,000 บาท
กำไรสะสม	50,000 บาท
รวม	<u>150,000</u> บาท

มีข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้

ในปี 25x1 บริษัทราตรีมีกำไรสุทธิ 15,000 บาท จ่ายเงินปันผล 7,000 บาท

ในปี 25x2 บริษัทราตรีมีกำไรสุทธิ 20,000 บาท จ่ายเงินปันผล 9,000 บาท

11. ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัททิวา สามารถบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทราตรีเป็นจำนวนเงินเท่าใด ตามวิธีราคาทุน

- |                |                |
|----------------|----------------|
| ก. 100,000 บาท | ง. 150,000 บาท |
| ข. 105,000 บาท | จ. 205,000 บาท |
| ค. 110,000 บาท |                |

12. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 บริษัททิวาจะได้รับเงินปันผลของบริษัทราตรี จำนวนเงินเท่าใด

- |              |               |
|--------------|---------------|
| ก. 7,000 บาท | ง. 9,000 บาท  |
| ข. 4,900 บาท | จ. 10,000 บาท |
| ค. 6,300 บาท |               |

13. ในการจ่ายชำระค่าหุ้นกิจการสามารถใช้สิ่งใดจ่ายชำระราคาหุ้นที่ซื้อได้ยกเว้นข้อใด
- |              |              |
|--------------|--------------|
| ก. เงินสด    | ง. ที่ดิน    |
| ข. หุ้นกู้   | จ. เงินปันผล |
| ค. หุ้นสามัญ |              |
14. กรณีที่บริษัทจ่ายชำระค่าซื้อหุ้นเป็นสินทรัพย์อย่างอื่น ต้นทุนของบัญชีเงินลงทุนคือข้อใด
- |                   |                         |
|-------------------|-------------------------|
| ก. มูลค่ายุติธรรม | ง. มูลค่าต่ำสุด         |
| ข. มูลค่าตามบัญชี | จ. แล้วแต่กิจการตกลงกัน |
| ค. มูลค่าตลาด     |                         |
15. ผลต่างที่เหลือ ในกรณีบริษัทผู้ลงทุน เข้าไปลงทุนจ่ายซื้อในราคาสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ เรียกว่า
- |                   |                             |
|-------------------|-----------------------------|
| ก. มูลค่ายุติธรรม | ง. มูลค่าเงินลงทุน          |
| ข. สินทรัพย์      | จ. กำไรจากส่วนแบ่งเงินลงทุน |
| ค. ค่าความนิยม    |                             |

### แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1** วันที่ 1 มิถุนายน 25X1 บริษัท กรุงศรี จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท กรุงธน จำกัด จำนวน 30,000 หุ้น จากทั้งหมด 10,000 หุ้น ในราคา 200,000 บาท โดยมีค่านายหน้าในการซื้อหุ้น 2,000 บาท บริษัท กรุงศรี จำกัด จ่ายชำระหุ้นเป็นเงินสด

**ให้ทำ** บันทึกรายการของบริษัท กรุงศรี จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไป

**ข้อ 2** วันที่ 1 เมษายน 25X1 บริษัท พาณิชย์ จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท การเงิน จำกัด โดยบริษัท พาณิชย์ จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญจำนวน 1,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 30 บาท เพื่อเป็นการจ่ายค่าว้อหุ้นดังกล่าว

**ให้ทำ** บันทึกรายการของบริษัท พาณิชย์ จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไป

**ข้อ 3** วันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 บริษัท ดอกไม้ จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท ดินไทย จำกัด 30% โดยนำรถยนต์ ราคาทุน 800,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 300,000 บาท ราคาตลาด 400,000 บาท ไปซื้อหุ้น

**ให้ทำ** บันทึกรายการของบริษัท ดอกไม้ จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไป

**ข้อ 4** วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท สุธา จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท มาตา จำกัด จำนวน 2,500 หุ้น จากทั้งหมด 10,000 หุ้น โดยจ่ายเป็นเงินสด ในราคาหุ้นละ 20 บาท ซึ่งเป็นราคาเท่ากับราคาตามบัญชี

วันที่ 15 มีนาคม 25X1 บริษัท มาตา จำกัด ประกาศและจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสด 2,000 บาท

วันที่ 30 ธันวาคม 25X1 บริษัท มาตา จำกัด มีกำไรสุทธิ 9,000 บาท

**ให้ทำ** บันทึกรายการข้างต้นของบริษัท สุธา จำกัด ในวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

**ข้อ 5** เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ชงโค จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท ทรงธรรม จำกัด 90% ในราคา 360,000 บาท โดยจ่ายเป็นเงินสด ณ วันนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ทรงธรรม จำกัด ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 200,000 บาท กำไรสะสม 200,000

วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท ทรงธรรม จำกัด ประกาศและจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสด 16,000 บาท และมีกำไรสุทธิประจำปี 25X1 เท่ากับ 40,000 บาท

วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัท ทรงธรรม จำกัด ประกาศและจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสด 6,000 บาท และมีกำไรสุทธิประจำปี 25X2 เท่ากับ 24,000 บาท

- ให้ทำ**
1. บันทึกรายการข้างต้นของบริษัท ชงโค จำกัด ในวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย
  2. แสดงรายการเงินลงทุนในงบแสดงฐานะการเงินทั้งสองวิธี

**ข้อ 6** บริษัท มีนา จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท เมษา จำกัด 25% เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 ในราคา 25,000 บาท

วันที่ 1 มกราคม 25X1 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท เมษา จำกัด ประกอบด้วย

- หุ้นสามัญ 50,000 บาท
- กำไรสะสม 20,000 บาท
- ประกาศจ่ายเงินปันผลในวันที่ 1 พฤษภาคม 25X1 จำนวน 10,000 บาท
- กำไรสำหรับปี 25X1 มีจำนวน 35,000 บาท

ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท เมษา จำกัด ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 มีราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นอาคาร ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 5,000 บาท มูลค่ายุติธรรม 8,000 บาท และมีอายุการใช้งานเหลืออีก 5 ปี ผลต่างที่เหลือให้ถือเป็นค่าความนิยม

- ให้ทำ**
1. แสดงการคำนวณผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนและมูลค่าตามบัญชี
  2. คำนวณส่วนแบ่งในผลกำไรจากบริษัท เมษา จำกัด สำหรับปี 25X1
  3. คำนวณหายอดคงเหลือในบัญชีเงินลงทุนในบริษัท เมษา จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X

## 7. เอกสารอ้างอิง (ขึ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัต. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

	<b>ใบกิจกรรมที่ 3</b>	บทเรียนที่..2....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..3-4..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ ...งานบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย...	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย.....		ปฏิบัติ ...8...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย งานบันทึกบัญชีผลต่างระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชี ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับเรื่องหลักการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในหุ้นสามัญ
2. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย
3. ปฏิบัติงานบันทึกต้นทุนของบัญชีเงินลงทุน
4. ปฏิบัติงานด้านการบันทึกผลต่างระหว่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายหลักการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในหุ้นสามัญได้
- 4.2. บอกข้อดีของการลงทุนซื้อหุ้นได้
- 4.3. บันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียได้ถูกต้อง
- 7.3 บันทึกต้นทุนของเงินลงทุนได้
- 4.5 คำนวณและกระจายผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนได้ถูกต้อง
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับบัญชีของการรวมธุรกิจด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดาษบัญชี และปากกาตราหมา.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “หลักการบัญชีสำหรับเงินทุนในหุ้นสามัญ” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

กิจกรรมที่ 1: ศึกษาและวิเคราะห์กรณีตัวอย่าง

ศึกษากรณีตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัท แสงทอง จำกัด จัดตั้งขึ้นด้วยทุนจดทะเบียน 1,000,000 บาท มูลค่าหุ้นละ 100 บาท แบ่งเป็นหุ้นสามัญ 10,000 หุ้น โดยมีการออกจำหน่ายและชำระค่าหุ้นดังนี้

- o ออกจำหน่ายหุ้น 6,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 110 บาท (ชำระเต็มจำนวน)
- o ออกจำหน่ายหุ้น 2,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 95 บาท (ชำระเต็มจำนวน)

6.2 ให้กลุ่มแต่ละกลุ่ม วิเคราะห์ลักษณะของการจำหน่ายหุ้นทั้งสองกรณีและ จัดทำรายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

กิจกรรมที่ 2: การคำนวณและจัดทำส่วนของเจ้าของ

1. คำนวณทุนชำระแล้ว ส่วนเกิน (ขาด) มูลค่าหุ้น
2. จัดทำ “ส่วนของเจ้าของ” ณ วันสิ้นงวดบัญชีในรูปแบบตารางแสดงข้อมูลอย่างชัดเจน

6.3 การนำเสนอและอภิปรายผล

6.4 จัดทำสรุปผลการทำงานของกลุ่มในรูปแบบแผ่นนำเสนอ (Poster หรือ PowerPoint)

6.5 นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียน พร้อมอภิปรายแนวทางการแก้ไขข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการบันทึกบัญชี

6.6 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น

6.7 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัต. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อวนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 4</b>	บทเรียนที่...3....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..5-6..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น	ทฤษฎี...2... ชม. ปฏิบัติ...8... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น		ปฏิบัติ...8... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบบการเงินรวม ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับขั้นตอนการจัดทำงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น
2. ปฏิบัติงานในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบบการเงิน
3. ปฏิบัติงานในการจัดทำงบบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

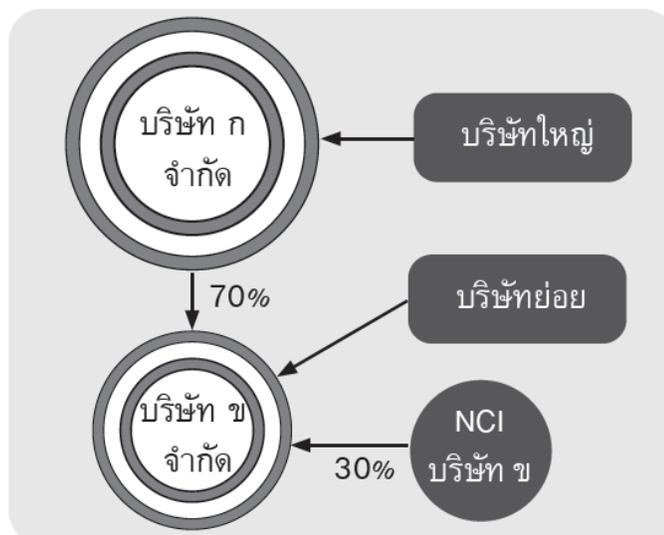
- 4.1. อธิบายความแตกต่างของงบบการเงินก่อนซื้อหุ้นและหลังซื้อหุ้น ณ วันซื้อหุ้นได้
- 4.2. จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบบการเงินได้ถูกต้อง
- 4.3. จัดทำงบบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นได้ถูกต้อง
- 4.4 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. สารการเรียนรู้

5.1 งานงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

5.1.1 แนวคิดในการจัดทำงบบการเงินรวม

เมื่อบริษัทหนึ่งเป็นเจ้าของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทอื่นเกินกว่าร้อยละ 50 ให้ถือว่าเป็นบริษัทที่เป็นเจ้าของหุ้นส่วนสามารถควบคุมบริษัทอื่นนั้นได้ และทำให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างบริษัททั้งสองที่เรียกว่าบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย โดยที่ทั้งสองบริษัทถือเป็นบริษัทในเครือ



### โครงสร้างการถือหุ้น

จากรูปแสดงถึงโครงสร้างการถือหุ้นของบริษัท ก ซึ่งเรียกว่าบริษัทใหญ่ และบริษัท ข ซึ่งเรียกว่าบริษัทย่อย โดยบริษัท ก ถือหุ้นในบริษัท ข เพียง 70% ส่วนหุ้นที่เหลืออยู่ในมือผู้ถือหุ้นอื่น 30% เรียกว่า ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non - Controlling interest (NCI)) บริษัท ก และบริษัท ข เป็นคนละนิติบุคคลตามกฎหมายและมีการบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากกัน บริษัท ก จะใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข และจัดทำงบการเงินรวมเพื่อนำเสนอผลการดำเนินงานและแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้กำหนดให้กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวม โดยการนำงบการเงินของบริษัทย่อยมารวมกับงบการเงินของบริษัทใหญ่ และนอกจากนี้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 ยังได้กล่าวถึงความหมายของรายการที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินรวมไว้ดังนี้

**งบการเงินรวม (Consolidated financial statement)** หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่มีการนำเสนอสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสดของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

**กลุ่มกิจการ (Affiliated company)** หมายถึง บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

**บริษัทใหญ่ (Parent company)** หมายถึง กิจการซึ่งควบคุมกิจการอื่นหนึ่งแห่งหรือมากกว่านั้น

**บริษัทย่อย (Subsidiary company)** หมายถึง กิจการที่ถูกควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่ง

#### 5.1.2. การจัดทำงบการเงินรวม

**การจัดทำงบการเงินรวม** ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่องงบการเงินรวมได้กล่าวไว้ ดังนี้

- 1) การทำงานงบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันในแต่ละบรรทัด โดยการนำรายงานที่เหมือนกันมารวมกัน
- 2) ตัดมูลค่าเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ โดยตัดกับส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อยนั้น

- 3) ตัดรายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่ายและกระแสเงินสดที่เป็นรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- 4) งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน
- 5) รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยจะนำมารวมในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่ที่มีการควบคุมบริษัทย่อยถึงวันที่การควบคุมสิ้นสุดลง
- 6) งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นจะต้องมีวันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน
- 7) กิจกรรมต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุน และแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- 8) เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กิจกรรมต้องมีการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

### 5.1.3 งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

การจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น จะมีเพียงงบเดียวเท่านั้น คือ งบแสดงฐานะการเงินรวม เนื่องจากในวันซื้อหุ้นทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพิ่งเริ่มมีการรวมกิจการกัน จึงยังไม่มีงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและกำไรสะสมรวม

การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม จะนำรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของทั้งของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกันที่ละบรรทัด โดยตัดราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมแยกพิจารณาราคาที่ลงทุนในบริษัทย่อย ดังนี้

#### 1. ราคาหุ้น เท่ากับ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

- บริษัทใหญ่ถือหุ้น 100% ในบริษัทย่อย
- บริษัทใหญ่ถือหุ้นน้อยกว่า 100% ในบริษัทย่อย

#### 2. ราคาหุ้น สูงกว่า มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

- บริษัทใหญ่ถือหุ้น 100% ในบริษัทย่อย
- บริษัทใหญ่ถือหุ้นน้อยกว่า 100% ในบริษัทย่อย

#### 3. ราคาหุ้น ต่ำกว่า มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

- บริษัทใหญ่ถือหุ้น 100% ในบริษัทย่อย
- บริษัทใหญ่ถือหุ้นน้อยกว่า 100% ในบริษัทย่อย

### 5.2 งานกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

#### 5.2.1 กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

การจัดทำงบการเงินรวม จะต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทที่อยู่ในกลุ่มเดียวกันมารวมกัน โดยนำรายการแต่ละรายการมารวมกัน รวมถึงต้องมีรายการปรับปรุงและตัดรายการต่าง ๆ ระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมจะต้องมีกระดาษทำการมาเป็นเครื่องมือเพื่อช่วยให้การจัดทำงบการเงินรวมง่าย สะดวกขึ้น รูปแบบของกระดาษทำการจะแบ่งเป็น 5 ช่องดังนี้

### ตัวอย่าง แบบฟอร์มกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

รายการ (1)	บริษัทใหญ่ (2)	บริษัทย่อย (3)	(4) รายการปรับปรุงบัญชี		(5) งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	

**ช่องที่ 1 ช่องรายการ** ช่องนี้มีไว้สำหรับเขียนรายการต่าง ๆ ของงบการเงิน

**ช่องที่ 2 ช่องบริษัทใหญ่** ช่องนี้มีไว้สำหรับใส่จำนวนเงินของรายการต่าง ๆ ของบริษัทใหญ่รายการใดที่เป็นรายการหัก ให้ใส่จำนวนเงินพร้อมกับใส่เครื่องหมายวงเล็บ

**ช่องที่ 3 ช่องบริษัทย่อย** ช่องนี้มีไว้สำหรับใส่จำนวนเงินของรายการต่าง ๆ ของบริษัทย่อยและมีวิธีการทำเช่นเดียวกับของบริษัทใหญ่

**ช่องที่ 4 ช่องรายการปรับปรุงและตัดบัญชี** ช่องนี้ยังแบ่งได้อีก 2 ช่อง คือ ช่องเดบิตและช่องเครดิต มีไว้สำหรับใส่จำนวนเงินที่ทำการปรับปรุงและตัดบัญชี

**ช่องที่ 5 ช่องการเงินรวม** ช่องนี้มีไว้สำหรับกรอกจำนวนเงินที่เป็นยอดรวมของช่องต่าง ๆ

#### 5.2.2 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมในราคาต่างๆ

##### กรณีจัดทำงบการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นบริษัทย่อยทั้งหมด

- 1) บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย
- 2) บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย
- 3) บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้น

1. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่มีมูลค่าเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ปลา จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัท ทอง จำกัด ทั้งหมด (100%) ในราคาตามบัญชี โดยการออกหุ้นสามัญ 4,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดของมูลค่าหุ้นละ 130 บาท งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ปลา จำกัด และบริษัท ทอง จำกัด ภายหลังจากการซื้อหุ้นแล้ว ดังนี้

	บริษัท ปลา	บริษัท ทอง
<b>สินทรัพย์</b>		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด	45,000	15,000
ลูกหนี้	50,000	20,000
สินค้าคงเหลือ	75,000	35,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	170,000	70,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนในบริษัททอง	520,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		
ที่ดิน	560,000	230,000
อาคาร-สุทธิ	450,000	180,000
อุปกรณ์-สุทธิ	300,000	170,000
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,830,000	580,000
รวมสินทรัพย์	2,000,000	650,000
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้	150,000	30,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เงินกู้	500,000	100,000
รวมหนี้สิน	650,000	130,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นสามัญ	900,000	300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	100,000
กำไรสะสม	250,000	120,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,350,000	520,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,000,000	650,000

<b>การวิเคราะห์ส่วนแตกต่าง</b>			
สิ่งตอบแทนที่โอนให้ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ			
หุ้นสามัญ 4,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นละ 130 บาท			520,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัทย่อย			
หุ้นสามัญ		300,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		100,000	
กำไรสะสม		<u>120,000</u>	520,000
ส่วนแตกต่าง			<u>-</u>
<b>รายการตัดบัญชี</b>			
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด กับส่วนของผู้ถือหุ้นของ บริษัท ทอง จำกัด			
เดบิต	หุ้นสามัญ-บริษัท ทอง จำกัด	300,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ทอง จำกัด	100,000	
	กำไรสะสม - บริษัท ทอง จำกัด	120,000	
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด		520,000

กระดาดำทำการเพื่อจัดท่างบการเงินรวม					
บริษัท ปลา และบริษัทย่อย					
กระดาดำทำการเพื่อจัดท่างบการเงินรวม					
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1					
รายการ	บริษัท ปลา	บริษัท ทอง	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
<b>งบแสดงฐานะการเงิน</b>					
<b>สินทรัพย์</b>					
เงินสด	45,000	15,000			60,000
ลูกหนี้	50,000	20,000			70,000
สินค้าคงเหลือ	75,000	35,000			110,000
เงินลงทุนในบริษัททอง	520,000			1) 520,000	-
ที่ดิน	560,000	230,000			790,000
อาคาร	450,000	180,000			630,000
อุปกรณ์	300,000	170,000			470,000
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>2,000,000</b>	<b>650,000</b>			<b>2,130,000</b>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>					
เจ้าหนี้	150,000	30,000			180,000
เงินกู้	500,000	100,000			600,000
หุ้นสามัญ- บ.ปลา จำกัด	900,000				900,000
หุ้นสามัญ- บ.ทอง จำกัด		300,000	1) 300,000		-
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บ.ปลา	200,000				200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บ.ทอง		100,000	1) 100,000		-
กำไรสะสม - บ. ปลา	250,000				250,000
กำไรสะสม - บ. ทอง		120,000	1) 120,000		-
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>2,000,000</b>	<b>650,000</b>			<b>2,130,000</b>

บริษัท ปลา จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน	
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1	
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	60,000
ลูกหนี้	70,000
สินค้าคงเหลือ	110,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	240,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	
ที่ดิน	790,000
อาคาร-สุทธิ	630,000
อุปกรณ์-สุทธิ	470,000
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,890,000
รวมสินทรัพย์	<b>2,130,000</b>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้	180,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน	
เงินกู้	600,000
รวมหนี้สิน	780,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
หุ้นสามัญ	900,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000
กำไรสะสม	250,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	1,350,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<b>2,130,000</b>

2. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย **มีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี** ของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย กรณีถือหุ้นเพียงบางส่วน

ตัวอย่าง 3.2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ปลา จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัท ทอง จำกัด ทั้งหมดในราคาสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี โดยการออกหุ้นสามัญ 5,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดของมูลค่าหุ้นละ 130 บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นเนื่องจากค่าความนิยมที่เกิดขึ้น จากการซื้อกิจการและมูลค่าของสินทรัพย์ของบริษัท ทอง จำกัด แสดงมูลค่าตามบัญชีไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้าคงเหลือ	35,000	20,000
ที่ดิน	230,000	330,000
อาคาร	180,000	210,000
อุปกรณ์	170,000	150,000
งบการเงิน ของบริษัท ทอง จำกัด ใช้ข้อมูลเดิมจากตัวอย่าง 3.1 ส่วนงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ปลา จำกัด ภายหลังจากการซื้อหุ้นแล้วมีดังนี้		

บริษัท ปลา จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน	
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1	
สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	45,000
ลูกหนี้	50,000
สินค้าคงเหลือ	75,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	170,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
เงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด	650,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	
ที่ดิน	560,000
อาคาร-สุทธิ	450,000
อุปกรณ์-สุทธิ	300,000
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	1,960,000
รวมสินทรัพย์	2,130,000

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้	150,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน	
เงินกู้	500,000
	<u>รวมหนี้สิน</u> 650,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	
หุ้นสามัญ	1,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	230,000
กำไรสะสม	250,000
	<u>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น</u> 1,480,000
	<u>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u> 2,130,000

การวิเคราะห์ส่วนแตกต่าง			
สิ่งตอบแทนที่โอนให้ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ			
หุ้นสามัญ 5,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นละ 130 บาท		650,000	
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัทย่อย			
หุ้นสามัญ	300,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000		
กำไรสะสม	120,000	520,000	
ส่วนเกินของราคาหุ้นของเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี			130,000

กระจายส่วนเกินให้กับสินทรัพย์สุทธิ					
	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	ผลต่าง	ส่วนได้เสีย	จำนวนที่กระจาย
ปรับลด สินค้าคงเหลือ	35,000	20,000	(15,000)	100%	(15,000)
ปรับเพิ่ม ที่ดิน	230,000	330,000	100,000	100%	100,000
ปรับเพิ่ม อาคาร	180,000	210,000	30,000	100%	30,000
ปรับลด อุปกรณ์	170,000	150,000	(20,000)	100%	(20,000)
รวมส่วนเกินที่กระจายให้สินทรัพย์สุทธิ					95,000
ส่วนที่เหลือให้ถือเป็นค่าความนิยม					35,000
รวมส่วนเกินของราคาหุ้นของเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี					130,000

รายการตัดบัญชี			
1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ทอง จำกัด			
เดบิต	หุ้นสามัญ-บริษัท ทอง จำกัด	300,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ทอง จำกัด	100,000	
	กำไรสะสม - บริษัท ทอง จำกัด	120,000	
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด		520,000
2. โอนส่วนเกินของราคาหุ้นเงินลงทุนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีไปปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้อง			
เดบิต	ที่ดิน	100,000	
	อาคาร	30,000	
	เครดิต สินค้าคงเหลือ		15,000
	อุปกรณ์		20,000
	เงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด		95,000
3. บันทึกค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ			
เดบิต	ค่าความนิยม	35,000	
	เครดิต เงินลงทุนในบริษัท ทอง จำกัด		35,000

กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม					
บริษัท ปลา และบริษัทย่อย					
กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม					
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1					
รายการ	บริษัท ปลา	บริษัท ทอง	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
<b>งบแสดงฐานะการเงิน</b>					
<b>สินทรัพย์</b>					
เงินสด	45,000	15,000			60,000
ลูกหนี้	50,000	20,000			70,000
สินค้าคงเหลือ	75,000	35,000		2) 15,000	95,000
เงินลงทุนในบริษัททอง (100%)	650,000			1) 520,000	-
				2) 95,000	
				3) 35,000	
ที่ดิน	560,000	230,000	2)100,000		890,000
อาคาร	450,000	180,000	2)30,000		660,000
อุปกรณ์	300,000	170,000		2)20,000	450,000
ค่าความนิยม			3) 35,000		35,000
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>2,000,000</b>	<b>650,000</b>			<b>2,260,000</b>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>					
เจ้าหนี้	150,000	30,000			180,000
เงินกู้	500,000	100,000			600,000
หุ้นสามัญ- บ.ปลา จำกัด	1,000,000				1,000,000
หุ้นสามัญ- บ.ทอง จำกัด		300,000	1) 300,000		-
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บ.ปลา	230,000				230,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บ.ทอง		100,000	1) 100,000		-
กำไรสะสม - บ. ปลา	250,000				250,000
กำไรสะสม - บ. ทอง		120,000	1) 120,000		-
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>2,000,000</b>	<b>650,000</b>			<b>2,260,000</b>

### กรณีการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นของบริษัทย่อยเพียงบางส่วน

1. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย กรณีถือหุ้นเพียงบางส่วน
2. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย กรณีถือหุ้นเพียงบางส่วน
3. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย กรณีถือหุ้นเพียงบางส่วน

#### 5.2.3 การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินรวมมาตรฐานการรายงานการเงินฉบับที่ 12 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่นๆ ได้กำหนดให้บริษัทแม่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินรวม

- 1) ชื่อของบริษัทย่อย
- 2) สถานที่หลักในการประกอบธุรกิจของบริษัทย่อย
- 3) สัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- 4) สัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
- 5) กำไรหรือขาดทุนที่แบ่งให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน
- 6) ยอดสะสมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 7) ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทย่อย

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบทดสอบ

คำชี้แจง : ให้นักเรียนเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงคำตอบเดียว

1. งบการเงินรวมภายหลังวันซื้อหุ้นได้ใช้งบตามข้อใด

ก. งบกำไรขาดทุนรวม

ค. งบแสดงฐานะการเงิน

ข. งบกำไรสะสมรวม

ง. ถูกทุกข้อ

2. การตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ที่มีในบริษัทย่อยวิธีส่วนได้เสียในราคาตามบัญชี จะมีการตัดบัญชีกี่คู่

ก. 1 คู่

ค. 3 คู่

ข. 2 คู่

ง. 4 คู่

จากโจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถามข้อ 3-5

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X3 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 100% ในราคา 350,000 บาท บัญชี ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันนั้นประกอบด้วยทุนหุ้นสามัญ (2,000 หุ้น คนละ 100 บาท) 200,000 กำไรสะสม 160,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 40,000 บาท

3. บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยในราคาใด

ก. ราคาตามบัญชี

ค. ราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชี

ข. ราคาสูงกว่าราคาตามบัญชี

ง. คำนวณไม่ได้

4. ในกรณีที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยไม่เท่ากับราคาในบัญชี ผู้เรียนคิดว่าเกิดจากสาเหตุใด

ก. บริษัทย่อยตีราคาสินค้ำคงเหลือไม่ถูกต้อง

ข. มีค่าความนิยมเกิดขึ้น

ค. มูลค่ายุติธรรมของที่ดินอาคารและอุปกรณ์สูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี

ง. มีความเป็นไปได้ทุกข้อ

5. ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 80% ในราคาตามบัญชี บริษัทใหญ่จะต้องจ่ายเงินเป็นจำนวนเงินเท่าใด

ก. 160,000 บาท

ค. 288,000 บาท

ข. 192,000 บาท

ง. 320,000 บาท

จากโจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถามข้อ 6-9

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 80% ในราคา 100,000 บาท ณ วันนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยประกอบด้วยทุนหุ้นสามัญ (500 หุ้น หุ้นละ 150 บาท) 75,000 บาท กำไรสะสม 25,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 15,000 บาท บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสูงกว่าราคาตามบัญชีเพราะการตีราคาสินค้ำคงเหลือของบริษัทย่อยในปี 25X4 บริษัทย่อยมีกำไรสุทธิ 27,500 บาท และจ่ายเงินปันผล 3,500 บาท

6. ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเท่ากับกี่บาท

ก. 8,000 บาท

ค. 15,000 บาท

ข. 10,000 บาท

ง. 0 บาท

7. การบันทึกรายได้จากบริษัทย่อยจะบันทึกอย่างไร
- เดบิตรายได้จากบริษัทย่อย 27,500 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 27,500 บาท
  - เดบิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 27,500 บาท เครดิตรายได้จากบริษัทย่อย 27,500 บาท
  - เดบิตเงินสด 27,500 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 27,500 บาท
  - เดบิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 22,000 บาท เครดิตส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 22,000 บาท
8. การบันทึกรับเงินปันผลจะบันทึกบัญชีอย่างไร
- เดบิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 3,500 บาท เครดิตส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย 3,500 บาท
  - เดบิตส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย 2,800 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 2,800 บาท
  - เดบิตเงินสด 8,000 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท
  - เดบิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท เครดิตเงินสด 8,000 บาท
9. การบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะบันทึกอย่างไร
- เดบิตส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย 10,000 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 10,000 บาท
  - เดบิตส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย 8,000 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท
  - เดบิตเงินสด 8,000 บาท เครดิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท
  - เดบิตเงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท เครดิตเงินสด 8,000 บาท
10. การตัดรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยวิธี Perpetual Inventory Method จะตัดบัญชีอย่างไร
- เดบิตขายสินค้า เครดิตซื้อสินค้า
  - เดบิตซื้อสินค้า เครดิตขายสินค้า
  - เดบิตขายสินค้า เครดิตต้นทุนขาย
  - เดบิตต้นทุนขาย เครดิตขายสินค้า

## แบบฝึกทักษะ

ข้อ 1 วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท เย็นจิตร จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท ดวงตา จำกัด จำนวน 7,500 หุ้น ในราคาตามบัญชี ในราคา 100,000 บาท จ่ายเป็นเงินสด งบแสดงฐานะการเงินก่อนวันซื้อหุ้นของทั้งสองบริษัทเป็นดังนี้

**งบฐานะการเงินก่อนวันซื้อหุ้น  
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1**

	เย็นจิตร (บาท)	ดวงตา (บาท)
เงินสด	130,000	4,000
ลูกหนี้การค้า	45,000	18,000
สินค้าคงเหลือ	75,000	38,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (สุทธิ)	<u>200,000</u>	<u>90,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>450,000</u>	<u>150,000</u>
เจ้าหนี้การค้า	30,000	50,000
หุ้นสามัญ (ราคาหุ้นละ 10 บาท)	300,000	75,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	20,000	10,000
กำไรสะสม	<u>100,000</u>	<u>15,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>450,000</u>	<u>150,000</u>

- ให้ทำ 1) บันทึกรายการเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้น  
2) งบแสดงฐานะการเงินของทั้งสองบริษัทหลังซื้อหุ้นแล้ว

ข้อ 2 วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท วิณา จำกัด ได้ออกหุ้นสามัญ จำนวน 900 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 110 บาท เพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิส่วนได้เสียในบริษัท รามา จำกัด 100%

**งบฐานะการเงินของทั้งสองบริษัทก่อนการซื้อหุ้น แสดงได้ดังนี้**

	บริษัท วิณา จำกัด	บริษัท รามา จำกัด
เงินสด	25,000	4,000
ลูกหนี้การค้า	10,000	10,000
สินค้าคงเหลือ	95,000	9,000
อาคาร และอุปกรณ์	140,000	56,000
ที่ดิน	<u>190,000</u>	<u>110,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>460,000</u>	<u>189,000</u>
เจ้าหนี้การค้า	30,000	24,000

หุ้นสามัญ ( ราคาหุ้นละ 100 บาท)	250,000	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	50,000
กำไรสะสม	<u>80,000</u>	<u>15,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>460,000</u>	<u>189,000</u>

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท รามา จำกัด มีราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

**ให้ทำ** 1) บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท วิภา จำกัด สำหรับการบันทึกการลงทุนซื้อหุ้น ณ วันที่ 1 มกราคม 25X5

2) งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท วิภา จำกัด ภายหลังจากการซื้อหุ้นในบริษัท รามา จำกัด

**ข้อ 3** วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ถังถัง จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท ไข่ตุ๋น จำกัด ทั้งหมด ในราคา 740,000 บาท งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ไข่ตุ๋น จำกัด เปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม มีดังต่อไปนี้

	บริษัท ถังถัง จำกัด	บริษัท ไข่ตุ๋น จำกัด
<b>หน่วย : บาท</b>		
<b>สินทรัพย์</b>		
เงินสด	108,000	108,000
ลูกหนี้การค้า	47,000	47,000
สินค้าคงเหลือ	146,000	135,000
อาคาร และอุปกรณ์	190,000	180,000
ที่ดิน	<u>380,000</u>	<u>430,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>871,000</u>	<u>900,000</u>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
เจ้าหนี้การค้า	71,000	71,000
เงินกู้	100,000	100,000
หุ้นสามัญ ( ราคาหุ้นละ 100 บาท)	400,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	
กำไรสะสม	<u>100,000</u>	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>871,000</u>	

**ให้ทำ** 1) แสดงการวิเคราะห์ส่วนแตกต่าง

2) รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

**ข้อ 4** วันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัท ฟ้าใส จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัท สายหมอก จำกัด 95% โดยชำระเป็นเงินสด จำนวน 200,000 บาท ยอดคงเหลือของบัญชีต่างๆ ในวันที่ 1 มกราคม 25X5 ของทั้งสองบริษัท ภายหลังจากการบันทึกการซื้อหุ้นในบริษัทย่อยแล้ว ดังนี้

ชื่อบัญชี	บริษัท ฟ้าใส จำกัด		บริษัท สายหมอก จำกัด	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	120,000		47,000	
ลูกหนี้	56,000		35,000	
สินค้าคงเหลือ	45,000		55,000	
เงินลงทุนในบริษัท สายหมอก	200,000			
เครื่องใช้สำนักงาน	36,000		33,000	
อาคารและอุปกรณ์	186,000		60,000	
เจ้าหนี้การค้า		129,000		30,000
หุ้นสามัญ		400,000		150,000
กำไรสะสม		114,000		50,000
	643,000	643,000	230,000	230,000

สินทรัพย์ของบริษัท สายหมอก จำกัด มีราคาเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

- ให้ทำ**
- 1) แสดงการวิเคราะห์ส่วนแตกต่าง
  - 2) รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมในรูปแบบเดบิต เครดิต
  - 3) กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของบริษัท ฟ้าใส จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันซื้อหุ้น

## 7. เอกสารอ้างอิง (ชิ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัต. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

เฉลยแบบทดสอบ

	<b>ใบกิจกรรมที่ 4</b>	บทเรียนที่..3....
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีขั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..5-6..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ ...งานงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น.....		ปฏิบัติ ...8...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น
2. ปฏิบัติงานในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงิน
3. ปฏิบัติงานในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายความแตกต่างของงบการเงินก่อนซื้อหุ้นและหลังซื้อหุ้น ณ วันซื้อหุ้นได้
- 4.2. จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินได้ถูกต้อง
- 4.3. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นได้ถูกต้อง
- 4.4 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดาษปรู๊ฟ และปากกาตราหมา.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

### ใบกิจกรรมกลุ่ม

#### สถานการณ์สมมติ

บริษัท แม่ ก.จำกัด (บริษัท ก) ซื้อหุ้นสามัญของ บริษัท ข.จำกัด (บริษัท ข) จำนวน 80% ของหุ้นที่ออกจำหน่ายทั้งหมด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2568 โดยมีข้อมูลดังนี้

รายการ	บริษัท ก	บริษัท ข
สินทรัพย์รวม	1,200,000	800,000
หนี้สินรวม	400,000	200,000
ทุนเรือนหุ้น	500,000	300,000
กำไรสะสม	300,000	300,000
ราคาที่บริษัท ก ซื้อหุ้นในบริษัท ข	640,000 บาท	

6.2 ให้แต่ละกลุ่ม จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น พร้อมวิเคราะห์การคำนวณส่วนเกินราคาทุนและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

## 6.3 ขั้นตอนการทำกิจกรรม

### 6.3.1 ศึกษาข้อมูลพื้นฐาน

- อ่านโจทย์และทำความเข้าใจข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทแม่และบริษัทย่อย
- วิเคราะห์ความสัมพันธ์ของกิจการ (บริษัทแม่ถือหุ้นในบริษัทย่อย 80%)

### 6.3.2 คำนวณส่วนเกินราคาทุนจากการลงทุน (Goodwill)

- คำนวณมูลค่าสุทธิของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย (สินทรัพย์ – หนี้สิน)
- คำนวณส่วนได้เสียของบริษัทแม่ (80%)
- เปรียบเทียบกับราคาซื้อจริง เพื่อหาค่าส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่าราคาทุน

### 6.3.3 คำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest - NCI)

- ใช้ 20% ของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

### 6.3.4 จัดทำกระดาษทำการ (Worksheet)

แบ่งช่องตามมาตรฐานคือ

- งบของบริษัทแม่
- งบของบริษัทย่อย
- รายการปรับปรุงและขจัด (Elimination Entries)
- งบการเงินรวม

### 6.3.5 สรุปผลในรูปแบบตารางกระดาดำทำการ

ตัวอย่างหัวตาราง

รายการ	บริษัทแม่	บริษัทย่อย	รายการปรับปรุง	งบรวม
สินทรัพย์				
หนี้สิน				
ทุนเรือนหุ้น				
กำไรสะสม				
ส่วนเกินราคาทุน				
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				

6.4 อภิปรายในกลุ่มและสรุปคำตอบร่วมกัน ตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณ เขียนคำอธิบายขั้นตอนและแนวคิดที่ใช้ในการรวมงบ

6.5 นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียนแต่ละกลุ่มนำเสนอผลลัพธ์และอธิบายกระบวนการคิด เพื่อนกลุ่มอื่นสามารถซักถาม/แลกเปลี่ยนความคิด

6.6 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น

6.7 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	ใบความรู้ที่ 5	บทเรียนที่..4....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..7-8..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น	ทฤษฎี...2... ชม. ปฏิบัติ...8... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น		ปฏิบัติ...8... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น ปฏิบัติงานด้านการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น
2. ปฏิบัติงานในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น
3. ปฏิบัติงานในการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นได้
- 4.2 อธิบายวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุน ได้
- 4.3 อธิบายวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย ได้
- 4.4 จัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำงบการเงินรวม หลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย ได้ถูกต้อง
- 4.6 จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบฐานะการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นได้
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. สารการเรียนรู้

5.1 งานกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

5.1.1 กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

กระดาษทำการเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้การจัดทำงบการเงินรวมทำได้ง่ายและสะดวกขึ้นในการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นจะประกอบไปด้วย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมหรืองบกำไรขาดทุนรวม กำไรสะสมและงบแสดงฐานะการเงินรวม

**งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม** หรือ**งบกำไรขาดทุนรวม** แสดงผลการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยเสมือนเป็นบริษัทเดียวกัน รายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในงบกำไรขาดทุนรวมจะมาจากรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อยรวมกัน หลังจากนั้นนำรายได้รวมหักด้วยค่าใช้จ่ายรวมจะได้ยอดกำไรสุทธิรวม

#### **ความแตกต่างที่สำคัญคือ:**

**งบกำไรขาดทุนรวม:** แสดงผลการดำเนินงานทางการเงินของกลุ่มบริษัท (บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย) โดยแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายตามปกติ ทำให้เห็นกำไรสุทธิของทั้งกลุ่ม

**งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม:** เป็นงบที่ครอบคลุมมากกว่างบกำไรขาดทุนรวม โดยจะเริ่มต้นจาก "กำไรสุทธิ" และเพิ่ม "รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น" (Other Comprehensive Income: OCI) ซึ่งเป็นกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และไม่ได้ถูกนำไปรวมคำนวณในกำไรสุทธิ

**กำไรสะสมรวม** กำไรสะสมรวม (Consolidated Retained Earnings) คือ กำไรสะสมของกลุ่มบริษัท ซึ่งหมายถึงกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ (บริษัทแม่) ที่รวมกับส่วนแบ่งกำไรสะสมของบริษัทในเครือ (บริษัทย่อย) ที่เป็นของบริษัทใหญ่ ตัวเลขนี้แสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวม (Consolidated Statement of Financial Position)

#### **ความแตกต่างจาก "กำไรสะสม" ปกติ**

**กำไรสะสม:** เป็นกำไรที่บริษัทแต่ละแห่งเก็บไว้เพื่อใช้ลงทุนต่อ หรือใช้จ่ายอย่างอื่น หลังจากหักเงินปันผลแล้ว จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทนั้นๆ โดยตรง

**กำไรสะสมรวม:** เป็นการรวมกำไรสะสมของทั้งกลุ่มบริษัทเข้าไว้ด้วยกัน ซึ่งต้องผ่านการปรับปรุงรายการระหว่างกัน เพื่อแสดงฐานะของกลุ่มบริษัทในภาพรวม

#### **วิธีคำนวณเบื้องต้น**

การคำนวณกำไรสะสมรวมไม่ใช่แค่การนำกำไรสะสมของบริษัทแม่และบริษัทลูกมารวมกัน แต่จะต้องมีการปรับปรุงรายการตามหลักการบัญชี เช่น:

1. กำไรสะสมของบริษัทแม่: นำมาเป็นยอดตั้งต้น
2. ส่วนแบ่งกำไรสะสมของบริษัทย่อย: เพิ่มส่วนแบ่งกำไรสะสมของบริษัทย่อยที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่บริษัทแม่เข้าซื้อกิจการ
3. หักรายการระหว่างบริษัท: หักรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก เช่น การจ่ายเงินปันผลระหว่างกัน เพื่อไม่ให้มีการนับซ้ำ

**งบแสดงฐานะการเงินรวม** การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นจะใช้ข้อมูลจากงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย ณ วันเดียวกัน โดยนำบัญชีต่าง ๆ มารวมกันที่ละบัญชี แล้วตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย และรายการระหว่างกันอื่น ๆ เช่น การซื้อขายสินค้าระหว่างกัน การกู้ยืมเงินระหว่างกัน

#### **หลักการสำคัญในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม**

การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมไม่ได้เป็นการนำของแต่ละบริษัทมารวมกันโดยตรง แต่ต้องมีการปรับปรุงรายการต่างๆ เพื่อให้ข้อมูลถูกต้องและไม่ซ้ำซ้อน ได้แก่

1. **ตัดรายการระหว่างกันในกลุ่มออก:** รายการธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในกลุ่ม เช่น การขายสินค้าให้กันและกัน จะต้องถูกตัดออกทั้งหมด

2.รวมรายการสินทรัพย์และหนี้สิน: นำสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของบริษัทแม่และบริษัทย่อยมารวมกัน

3.ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม: หากบริษัทแม่ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทย่อยครบ 100% จะต้องแสดงสัดส่วนความเป็นเจ้าของของเจ้าของรายอื่นเป็น "ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม" ในงบแสดงฐานะการเงินรวมด้วย

#### ส่วนประกอบหลักของงบแสดงฐานะการเงินรวม

งบแสดงฐานะการเงินรวมจะประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก เหมือนกับงบแสดงฐานะการเงินทั่วไป:

1) **สินทรัพย์ (Assets):** ประกอบด้วยสินทรัพย์ทั้งหมดของกลุ่มบริษัท เช่น เงินสด ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

2) **หนี้สิน (Liabilities):** ประกอบด้วยหนี้สินทั้งหมดของกลุ่มบริษัท เช่น เจ้าหนี้การค้า เงินกู้ยืม และภาระผูกพันอื่นๆ

3) **ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity):** ประกอบด้วยส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทแม่ รวมถึงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย

#### ความแตกต่างจาก "งบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการ"

**งบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการ:** แสดงสถานะทางการเงินของบริษัทแต่ละแห่งแยกกัน ทำให้เห็นข้อมูลของแต่ละบริษัทเพียงลำพัง

**งบแสดงฐานะการเงินรวม:** แสดงสถานะทางการเงินของทั้งกลุ่มบริษัทเป็นภาพรวม โดยรวมข้อมูลของทุกบริษัทที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมไว้ด้วยกัน

## รูปแบบของกระดาษทำการแบบ 3 ส่วน

รายการ	บริษัท ใหญ่	บริษัท ย่อย	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย					
รายได้อื่น					
ต้นทุนขาย					
ค่าใช้จ่ายอื่น					
กำไรสุทธิ					
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด					
บวก กำไรสุทธิ					
หัก เงินปันผล					
กำไรสะสมปลายงวด					
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์					
หนี้สิน					
หุ้นสามัญ - บริษัทใหญ่					
หุ้นสามัญ - บริษัทย่อย					
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัทใหญ่					
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัทย่อย					
กำไรสะสม - บริษัทใหญ่					
กำไรสะสม - บริษัทย่อย					

5.1.2. วิธีทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

การบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีราคาทุน (Cost method)

วิธีนี้บริษัทผู้ลงทุนจะบันทึกเงินลงทุนตามจำนวนที่ได้จ่ายไปทั้งหมดเพื่อถือหุ้นของบริษัทผู้ถูกลงทุนและจะไม่มี การปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุนแต่อย่าง

ใด บริษัทผู้ลงทุนบันทึกบัญชีรายได้จากบริษัทผู้ถูกลงทุนเท่ากับจำนวนเงินปันผลที่บริษัทผู้ถูกลงทุนประกาศจ่ายจากกำไรที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่บริษัทผู้ลงทุนถือหุ้นบริษัทผู้ถูกลงทุนเท่านั้น

### การบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย (Equity method)

วิธีนี้ในขั้นแรกบริษัทผู้ลงทุนจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทผู้ถูกลงทุนตามจำนวนที่ได้จ่ายไปทั้งหมด เพื่อถือหุ้นของบริษัทผู้ถูกลงทุน และต่อมาจะบันทึกจำนวนเงินลงทุนเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุน โดยการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายตามจำนวนกำไรหรือขาดทุนของบริษัทผู้ถูกลงทุนที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่บริษัทผู้ลงทุนถือหุ้นตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นที่ถืออยู่

วิธีนี้เมื่อสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุนเพิ่มขึ้น บริษัทผู้ลงทุนจะเพิ่มราคาตามบัญชีของเงินลงทุน และหากสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุนลดลง บริษัทผู้ลงทุนจะลดราคาตามบัญชีของเงินลงทุนตามสัดส่วนที่บริษัทผู้ลงทุนถือหุ้นอยู่ ดังนั้น

1. เมื่อบริษัทผู้ถูกลงทุนมีกำไรสุทธิ บริษัทผู้ลงทุนจะบันทึกเพิ่มบัญชีเงินลงทุนเท่ากับส่วนของบริษัทผู้ลงทุน ที่มีในกำไรสุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุน และถือจำนวนนั้นเป็นรายได้ของบริษัทผู้ลงทุนในงวดบัญชีนั้น
2. เมื่อบริษัทผู้ลงทุนมีผลขาดทุนสุทธิ หรือประกาศจ่ายเงินปันผล ซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกลงทุนลดลง บริษัทผู้ลงทุนจะบันทึกลดบัญชีเงินลงทุนตามสัดส่วนที่บริษัทผู้ลงทุนถือหุ้นอยู่

การจัดทำงบการเงินรวมทั้ง 2 วิธีที่ได้กล่าวมาแล้วคือวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียทางการเงิน ณ วันหลังซื้อหุ้น สามารถเปรียบเทียบได้ดังนี้

ณ เกิดรายการ	วิธีราคาทุน (Cost method)	วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
ณ วันซื้อหุ้น	Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย xx Cr. เงินสด / หุ้น xx บันทึกการซื้อบริษัทย่อย	Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย xx Cr. เงินสด / หุ้น xx บันทึกการซื้อบริษัทย่อย
ณ วันประกาศจ่ายเงินปันผล	Dr. เงินปันผลค้างรับ xx Cr. เงินปันผลรับ xx บันทึกการประกาศจ่ายเงินปันผล	Dr. เงินปันผลค้างรับ xx Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย xx บันทึกการประกาศจ่ายเงินปันผล
จ่ายเงินปันผล	Dr. เงินสด xx Cr. เงินปันผลค้างรับ xx บันทึกการจ่ายเงินปันผล	Dr. เงินสด xx Cr. เงินปันผลค้างรับ xx บันทึกการจ่ายเงินปันผล
ณ วันสิ้นงวดบริษัทย่อยมีกำไรสุทธิ	ไม่บันทึกบัญชี	Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย xx Cr. ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย xx บันทึกการรับรู้กำไรสุทธิจากบริษัทย่อย

### ตัวอย่างที่ 4.1

25x1

- ม.ค. 1 บริษัท มงคล จำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมด 20,000 หุ้นของบริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย เป็นเงิน 200,000 บาท
- ต.ค. 15 บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ หุ้นละ 3.50 บาท เป็นเงินทั้งสิ้น 70,000 บาท
- ธ.ค. 31 บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด รายงานผลการดำเนินงานประจำปี มีกำไรสุทธิ 120,000 บาท

การบันทึกบัญชีการซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยทั้ง 2 วิธี ดังนี้

ว.ค.ปี	วิธีราคาทุน (Cost method)	วิธีส่วนได้เสีย (Equity method)
25x1	บริษัท มงคล จำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมด 20,000 หุ้นของบริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย เป็นเงิน 200,000 บาท	
ม.ค. 1	Dr.เงินลงทุนใน บ.มิ่งขวัญ 200,000 Cr.เงินสด 200,000	Dr.เงินลงทุนใน บ.มิ่งขวัญ 200,000 Cr.เงินสด 200,000
	บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด ประกาศจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ หุ้นละ 3.50 บาท เป็นเงินทั้งสิ้น 70,000 บาท	
ต.ค. 15	Dr.เงินปันผลค้างรับ 70,000 Cr.เงินปันผลรับ 70,000	Dr.เงินปันผลค้างรับ 70,000 Cr.เงินปันผลรับ 70,000
	บริษัท มิ่งขวัญ จำกัด รายงานผลการดำเนินงานประจำปี มีกำไรสุทธิ 120,000 บาท	
ธ.ค. 31	ไม่บันทึกบัญชี	Dr.เงินลงทุนใน บ.มิ่งขวัญ 120,000 Cr.ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย 120,000

การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นบริษัทย่อยหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (วิธีราคาทุน)

#### ตัวอย่างที่ 4.2

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท นที จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ธารา จำกัด 80% ในราคา 400,000 บาท โดยจ่ายเป็นเงินสด ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 300,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 50,000 บาท และกำไรสะสม 80,000 บาท

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 สินทรัพย์ของบริษัท ธารา จำกัด มีราคาไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ดังนี้				
	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม		
สินค้าคงเหลือปลายงวด ในปี 25X1	30,000.00	22,000.00		
ที่ดิน	300,000.00	350,000.00		
อาคาร (อายุการใช้งานเหลืออยู่ 8 ปี)	75,000.00	40,000.00		
ค่าเสื่อมราคาสะสมอาคาร	(25,000)			
อุปกรณ์ (อายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี)	30,000.00	25,000.00		
ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์	(10,000)			

นอกจากนี้ บริษัท ธารา จำกัด ยังมีลิขสิทธิ์ซึ่งมีราคายุติธรรม 15,000 บาท ที่ยังไม่ได้บันทึก			
บัญชี อาคารและอุปกรณ์คิดค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง ลิขสิทธิ์มีอายุ 10 ปี			
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัท ธารา จำกัด มีการประกาศจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสด			
จำนวน 20,000 บาท และมีกำไรสุทธิ 56,000 บาท บริษัททั้งสองใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน(FIFO)			
ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ			

งบกำไรขาดทุน			
	บริษัท หนี่ จำกัด		หน่วย : บาท
	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย	บริษัท ธารา จำกัด
ขาย	850,000	850,000	300,000
เงินปันผลรับ	16,000	-	-
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (บ.ธารา จำกัด)	-	50,200	-
รวมรายได้	866,000	900,200	300,000
ต้นทุนขาย	(350,000)	(350,000)	(170,000)
ค่าเสื่อมราคา	(65,000)	(65,000)	(35,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(160,000)	(160,000)	(39,000)
รวมค่าใช้จ่าย	(575,000)	(575,000)	(244,000)
กำไรสุทธิ	291,000	325,200	56,000
งบกำไรสะสม			
	บริษัท หนี่ จำกัด		หน่วย : บาท
	วิธีราคาทุน	วิธีส่วนได้เสีย	บริษัท ธารา จำกัด
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X1	214,000	214,000	80,000
บวก กำไรสุทธิ	291,000	325,200	56,000
หัก เงินปันผลจ่าย	(110,000)	(110,000)	(20,000)
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X1	395,000	429,200	116,000

### การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น - วิธีส่วนได้เสีย

วิธีส่วนได้เสียผู้ลงทุนจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามจำนวนต้นทุนของเงินลงทุนที่ได้จ่ายไป ณ วันซื้อหุ้น และต่อมาภายหลังจะบันทึกปรับปรุงมูลค่าของเงินลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ไปลงทุน โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งผลกำไรหรือขาดทุนของบริษัทที่ไปลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากผู้ได้รับการลงทุนต้องนำไปหักจากราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น

#### ตัวอย่าง 4.3 วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท นที จำกัด และบริษัท ธารา จำกัด  
กระดาศทำการเพื่อทำงบการเงินรวม  
สำหรับงวด 1 ปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รายการ	บริษัท นที	บริษัท ธารา	รายการปรับปรุง และตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	850,000	300,000			1,150,000
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	50,200		(2) 50,200		
ต้นทุนขาย	(350,000)	(170,000)		(4) 8,000	(512,000)
ค่าเสื่อมราคา	(65,000)	(35,000)	(7) 1,000	(6) 1,250	(99,750)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(160,000)	(39,000)	(8) 1,500		(200,500)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ				(3) 12,550	
กำไรสุทธิ	325,200	56,000			325,200
กำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25x1 - นที	214,000				214,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25x1 - ธารา		80,000	(1) 80,000		
กำไรสุทธิ	325,200	56,000			325,200
เงินปันผลจ่าย - นที	(110,000)				(110,000)
เงินปันผลจ่าย - ธารา		(20,000)		(2) 16,000 (3) 4,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x1	429,200	116,000			429,200

รายการ	บริษัท นที	บริษัท ธारा	รายการปรับปรุง และตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินทรัพย์					
เงินสด	179,000	46,000			225,000
ลูกหนี้	36,500	25,000			61,500
สินค้าคงเหลือ	198,500	40,250			238,750
เงินปันผลค้างรับ	16,000			(9) 16,000	
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	155,000	80,000			235,000
เงินลงทุนในบริษัท ธारा จำกัด	434,200			(1) 344,000 (2) 34,200 (4) 41,600 (6) 14,400	
ที่ดิน	900,000	300,000	(4) 5,000		1,250,000
อาคาร	300,000	75,000		(4) 15,000	360,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	(100,000)	(31,250)	(4) 50,000 (6) 1,250		(125,000)
อุปกรณ์	200,000	30,000	(4) 7,500		237,500
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	(50,000)	(14,000)		(4) 2,500 (7) 1,000	(67,500)
ค่าความนิยม			(5) 14,400		14,400
ลิขสิทธิ์			(4) 15,000		15,000
ค่าตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์สะสม				(8) 1,500	1,500
รวมสินทรัพย์	2,269,200	551,000			2,443,150
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้	240,000	35,000			275,000
เงินปันผลค้างจ่าย	-	20,000	(9) 16,000		4,000
เงินกู้	300,000	30,000			330,000
หุ้นสามัญ - นที	1,000,000				1,000,000
หุ้นสามัญ - ธारा		300,000	(1) 300,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - นที	300,000				300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - ธारा		50,000	(1) 50,000		
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25x1	429,200	116,000			429,200
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(1) 86,000 (3) 8,550 (4) 10,400	104,950
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,443,150	551,000			2,443,150

## รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

(1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย และบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

Dr. หุ้นสามัญ - บริษัท ชารา จำกัด	300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัท ชารา จำกัด	50,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ชารา จำกัด	80,000
Cr. เงินลงทุนในบริษัท ชารา จำกัด (80%)	344,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)(20%)	86,000

(2) ตัดรายการเงินลงทุนที่เปลี่ยนแปลงในงวดปัจจุบัน (ของบริษัทใหญ่)

Dr. ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	50,200
Cr. เงินปันผลจ่าย - บริษัท ชารา จำกัด	16,000
เงินลงทุนในบริษัท ชารา จำกัด	34,200

(3) ตัดรายการเงินลงทุนที่เปลี่ยนแปลงในงวดปัจจุบันของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

Dr. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	12,550
Cr. เงินปันผลจ่าย - บริษัท ชารา จำกัด	4,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	8,550

(4) โอนส่วนเกินไปปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้อง

Dr. ที่ดิน	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	5,000
อุปกรณ์	7,500
ลิขสิทธิ์	15,000
Cr. ต้นทุนขาย	8,000
อาคาร	15,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อุปกรณ์	2,500
เงินลงทุนในบริษัท ชารา จำกัด (80%)	41,600
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)(20%)	10,400

(5) บันทึกค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ		
Dr. ค่าความนิยม	14,400	
Cr. เงินลงทุนในบริษัท ชารา จำกัด (80%)		14,400
(6) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคารลดลง ประจำปี 25x1		
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	1,250	
Cr. ค่าเสื่อมราคา - อาคาร		1,250
(7) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์เพิ่มขึ้น ประจำปี 25x1		
Dr. ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	1,000	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		1,000
(8) ตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ ประจำปี 25x1		
Dr. ค่าตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์	1,500	
Cr. ค่าตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์สะสม		1,500
(9) ตัดบัญชีเงินปันผลค้างรับ เงินปันผลค้างจ่ายระหว่างกัน		
Dr. เงินปันผลค้างจ่าย	16,000	
Cr. เงินปันผลค้างรับ		16,000

## 5.2 งานงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

### 5.2.1 การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี มีวิธีการจัดทำเช่นเดียวกันกับกรณีหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งจะต้องมีการทำทั้งงบกำไรขาดทุน กำไรสะสมและงบแสดงฐานะการเงินโดยในที่นี้จะอธิบายทั้งกรณีที่บริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุน และกรณีที่บริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสีย

#### การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นนานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี – วิธีราคาทุน

การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นนานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี กรณีบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชี กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะมีการรวมเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทย่อย และในกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ก็มีเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทย่อยสะสมอยู่ตั้งแต่งวดแรกจนถึงงวดปัจจุบันเช่นเดียวกัน ส่วนบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะแสดงราคาเท่ากับราคาของบริษัทใหญ่ซื้อในครั้งแรก

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบทดสอบ

คำชี้แจง : ให้นักเรียนเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงคำตอบเดียว

- งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นได้แก่งบอะไรบ้าง
  - งบกำไรขาดทุนรวม
  - งบกำไรสะสมรวม
  - งบแสดงฐานะการเงิน
  - ถูกทุกข้อ
- การตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ที่มีในบริษัทย่อยวิธีส่วนได้เสียในราคาตามบัญชีจะมีการตัดบัญชีกี่คู่
  - 1 คู่
  - 2 คู่
  - 3 คู่
  - 4 คู่

### จากโจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถามข้อ 3-5

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 100% ในราคา 450,000 บาท บัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันนั้นประกอบด้วย

หุ้นสามัญ (2,000 หุ้น ๆ ละ 100 บาท)	300,000 บาท
กำไรสะสม	160,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	40,000 บาท

- บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยในราคาใด
  - ราคาตามบัญชี
  - ราคาสูงกว่าราคาตามบัญชี
  - ราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชี
  - คำนวณไม่ได้
- ในกรณีที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยไม่เท่ากับราคาในบัญชี ผู้เรียนคิดว่าเกิดจากสาเหตุใด
  - บริษัทย่อยตีราคาสินค้าคงเหลือไม่ถูกต้อง
  - มีค่าความนิยมเกิดขึ้น
  - มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี
  - มีความเป็นไปได้ทุกข้อ
- ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 80% ในราคาตามบัญชี บริษัทใหญ่จะต้องจ่ายเงินเป็นจำนวนเงินเท่าใด
  - 260,000 บาท
  - 392,000 บาท
  - 388,000 บาท
  - 400,000 บาท

### จากโจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถาม ข้อ 6-9

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 80% ในราคา 100,000 บาท ณ วันนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อยประกอบด้วย

หุ้นสามัญ (500 หุ้น ๆ ละ 150 บาท)	75,000 บาท
กำไรสะสม	15,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	15,000 บาท

บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสูงกว่าราคาตามบัญชีเพราะการตีราคาสินค้าคงเหลือของบริษัทย่อยในปี 25X1 บริษัทย่อยมีกำไรสุทธิ 30,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 3,500 บาท

6. ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเท่ากับเท่าใด

- ก. 8,000 บาท
- ข. 10,000 บาท
- ค. 15,000 บาท
- ง. 4.0 บาท

7. การบันทึกส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยบันทึกอย่างไร

- ก. Dr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 27,500 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 27,500 บาท
- ข. Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 24,000 บาท Cr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 24,000 บาท
- ค. Dr. เงินสด 27,500 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 27,500 บาท
- ง. Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 22,000 บาท Cr. เงินสด 22,000 บาท

8. การบันทึกการรับเงินปันผลจะบันทึกอย่างไร

- ก. Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 3,500 บาท Cr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 3,500 บาท
- ข. Dr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 2,800 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 2,800 บาท
- ค. Dr. เงินสด 3,500 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 3,500 บาท
- ง. Dr. เงินสด 2,800 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 2,800 บาท

9. การบันทึกการตัดจำหน่ายส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจะบันทึกอย่างไร

- ก. Dr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 10,000 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 10,000 บาท
- ข. Dr. ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 8,000 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท
- ค. Dr. เงินสด 8,000 บาท Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท
- ง. Dr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย 8,000 บาท Cr. เงินสด 8,000 บาท

10. การตัดรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยวิธี Perpetual Inventory Method จะตัดบัญชีอย่างไร

- ก. Dr. ขายสินค้า Cr. ซื้อสินค้า
- ข. Dr. ซื้อสินค้า Cr. ขายสินค้า
- ค. Dr. ขายสินค้า Cr. ต้นทุนขาย
- ง. Dr. ต้นทุนขาย Cr. ขายสินค้า

## แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1.** วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท วันรัฐ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท รัฐพร จำกัด 70% โดยจ่ายเงินสดจำนวน 260,000 บาท ณ วันนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท รัฐพร จำกัด ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 200,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 50,000 บาท และกำไรสะสม 90,000 บาท สินทรัพย์ หนี้สิน มีราคาตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้าคงเหลือ (ขายหมดในปี 25X1)	28,000	20,000
อาคาร (อายุการใช้งานเหลือ 10 ปี)	120,000	100,000
อุปกรณ์สำนักงาน (อายุการใช้งานเหลือ 5 ปี)	50,000	60,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบการเงินของทั้งสองบริษัทเป็นดังนี้

	บริษัท วันรัฐ จำกัด	บริษัท รัฐพร จำกัด
งบกำไรขาดทุน		
ขาย	200,000	120,000
เงินปันผลรับ	7,000	-
ต้นทุนขาย	(80,000)	(72,000)
ค่าเสื่อมราคา	(40,000)	(22,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	<u>(20,000)</u>	<u>(10,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>67,000</u>	<u>16,000</u>
	บริษัท วันรัฐ จำกัด	บริษัท รัฐพร จำกัด
กำไรสะสม	150,000	90,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. 25X1	67,000	16,000
บวก กำไรสุทธิ	<u>(30,000)</u>	<u>(10,000)</u>
หัก เงินปันผลจ่าย	<u>187,000</u>	<u>96,000</u>
กำไรสะสม 31 ธ.ค. 25X1		

งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินสด	35,000	25,000
ลูกหนี้การค้า - สุทธิ	40,000	15,000
เงินปันผลค้างรับ	7,000	-
สินค้าคงเหลือ	80,000	30,000
ที่ดิน	200,000	160,000
อาคาร - สุทธิ	150,000	108,000
อุปกรณ์สำนักงาน - สุทธิ	60,000	40,000
เงินลงทุนในบริษัท รัฐพร จำกัด	<u>260,000</u>	<u>-</u>
รวมสินทรัพย์	<u>832,000</u>	<u>378,000</u>
เจ้าหนี้การค้า	45,000	22,000
เงินปันผลค้างจ่าย	-	10,000
หุ้นสามัญ	500,000	200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	50,000
กำไรสะสม	<u>187,000</u>	<u>96,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>832,000</u>	<u>378,000</u>

**ให้ทำ**

1. แสดงการคำนวณผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนและราคาตามบัญชี
2. แสดงการตัดจำหน่ายส่วนเกิน ณ วันสิ้นงวด
3. กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม - วิธีราคาทุน
4. รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการในรูปแบบเดบิต เครดิต - วิธีราคาทุน

## 7. เอกสารอ้างอิง (ขึ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ๗)

เฉลยแบบทดสอบ

	<b>ใบกิจกรรมที่ 5</b>	บทเรียนที่..4....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีขั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..7-8..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ ...งานงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น.....	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น.....		ปฏิบัติ ...8...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น ปฏิบัติงานด้านการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1. แสดงความรู้เกี่ยวกับเรื่องการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.2. ปฏิบัติงานในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น
- 3.3. ปฏิบัติงานในการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1. อธิบายการจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นได้
- 4.2 อธิบายวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุน ได้
- 4.3 อธิบายวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย ได้
- 4.4 จัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำงบการเงินรวม หลังวันซื้อหุ้นตามวิธีส่วนได้เสีย ได้ถูกต้อง
- 4.6 จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบฐานะการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นได้
- 4.7 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดียดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดาษบัญชี และปากกาตราหมา.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

### กิจกรรมกลุ่ม

6.2 การศึกษาแนวคิดพื้นฐานอาจารย์แจกรณีศึกษา “บริษัทแม่-ลูก” ที่เกี่ยวข้องกับการถือหุ้นหลังวันซื้อหุ้น สมาชิกแต่ละคนอ่านและทำความเข้าใจข้อมูลต่อไปนี้:

- สัดส่วนการถือหุ้น
- มูลค่าหุ้นที่ซื้อ
- ส่วนเกิน/ส่วนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
- เงินปันผลของบริษัทลูก
- กำไรสุทธิหลังการถือหุ้น

6.3 การวิเคราะห์ข้อมูล ให้กลุ่มวิเคราะห์และตอบคำถามต่อไปนี้

1. วันที่ซื้อหุ้นถือเป็น “วันซื้อหุ้น” หรือ “หลังวันซื้อหุ้น”
2. บริษัทแม่ใช้วิธีการบันทึกแบบใด (ราคาทุน หรือ ส่วนได้เสีย)
3. กำหนดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ณ สิ้นงวด
4. จัดทำตารางแสดงการคำนวณปรับปรุงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

6.4 การจัดทำ “กระดาศทำการรวมงบการเงิน”

1. จัดทำ “กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม”
2. ทำการปรับปรุงรายการที่จำเป็น เช่น
  - การตัดยอดลงทุนกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทลูก
  - การบันทึกส่วนต่างราคาทุนกับมูลค่าตามบัญชีสุทธิของสินทรัพย์
  - การตัดกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากรายการภายในกลุ่ม (ถ้ามี)
3. แสดงผลรวมของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นหลังการรวมงบ

6.5 การเปรียบเทียบผลลัพธ์

1. ให้แต่ละกลุ่มสรุปงบการเงินรวม 2 แบบ
  - แบบใช้ วิธีราคาทุน
  - แบบใช้ วิธีส่วนได้เสีย
2. เปรียบเทียบผลต่างที่เกิดขึ้นในส่วนของ
  - มูลค่าเงินลงทุน
  - รายได้จากเงินลงทุน
  - กำไรสะสม
3. สรุปข้อดีและข้อจำกัดของแต่ละวิธี

6.6 อภิปรายในกลุ่มและสรุปคำตอบร่วมกัน ตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณ เขียนคำอธิบายขั้นตอนและแนวคิดที่ใช้ในการรวมงบ

6.7 นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียนแต่ละกลุ่มนำเสนอผลลัพธ์และอธิบายกระบวนการคิด เพื่อนกลุ่มอื่นสามารถซักถาม/แลกเปลี่ยนความคิด

6.8 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น

6.9 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 6</b>	บทเรียนที่..5....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..9-10.
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมี รายการระหว่างกัน	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกัน		

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านบันทึกรายการตัดรายการระหว่างกันเพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและงบบการเงินรวมด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการตัดรายการค้าและกำไรขาดทุนระหว่างกันในบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- 3.2 ปฏิบัติงานในการตัดรายการระหว่างกันได้เพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและงบบการเงินรวม
- 3.3 ปฏิบัติงานในการจัดทำงบบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายและตัดรายการระหว่างกันของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยได้
- 4.2 อธิบายและตัดบัญชีกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายสินค้าได้
- 4.3 อธิบายและตัดบัญชีกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้
- 4.4 จัดทำงบบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกันได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกันได้
- 4.6 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. สารการเรียนรู้

5.1 การตัดรายการระหว่างกันของบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย

รายการระหว่างกันที่ต้องการทำการตัดบัญชีได้แก่

#### 5.1.1 รายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน ในการทำงานงบบการเงินรวมรายการซื้อขายระหว่างกันจะต้องตัดบัญชีให้หมดไป เพื่อให้งบบการเงินรวมแสดงยอดคงเหลือที่เกิดจากการซื้อขายกับ

บุคคลภายนอกเท่านั้น รวมทั้งหากมีลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการซื้อขายสินค้าระหว่างกันก็ต้องมีการตัดบัญชีออกเช่นเดียวกัน

กรณีที่บริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด สินค้าที่มีการซื้อขายระหว่างกันจะบันทึกไว้ในบัญชีซื้อสินค้า ดังนั้นจึงต้องตัดบัญชีซื้อสินค้ากับบัญชีขายสินค้า แต่หากบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง เมื่อบริษัทซื้อสินค้าจะบันทึกไปที่บัญชีสินค้าคงเหลือและจะบันทึกต้นทุนขายเมื่อมีการขายสินค้า ดังนั้นจึงตัดบัญชีต้นทุนขายกับบัญชีขายสินค้า

รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาดทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. ลูกหนี้ xxx		Dr. ซื้อสินค้า / สินค้าคงเหลือ xxx	
Cr. ขายสินค้า xxx		Cr. เจ้าหนี้ xxx	
<b>รายการตัดบัญชี</b>			
Dr. ขายสินค้า xxx			
	Cr. ซื้อสินค้า / สินค้าคงเหลือ xxx		
Dr. เจ้าหนี้ xxx			
	Cr. ลูกหนี้ xxx		

#### ตัวอย่าง 5.1

วันที่ 15 มีนาคม 25x1 บริษัท พิมล จำกัด ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อจากบุคคลภายนอก ราคา 20,000 บาท ต่อมาวันที่ 30 มีนาคม 25x1 ได้ขายสินค้าจำนวนนี้ไปให้ บริษัท พุนผล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย บวกกำไรอีก 20% โดยขายเป็นเงินเชื่อ วันที่ 10 เมษายน 25x1 บริษัท พุนผล จำกัด ก็ได้ขายสินค้าให้บุคคลภายนอกทั้งจำนวนในราคา 30,000 บาท (ทั้งสองบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด) การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัทแสดงได้ดังนี้

บริษัท พิมล จำกัด		บริษัท พุนผล จำกัด	
15 มี.ค. 25x1			
Dr. ซื้อสินค้า 20,000			
Cr. เจ้าหนี้ 20,000			
30 มี.ค. 25x1		30 มี.ค. 25x1	
Dr. ลูกหนี้ - บ.พุนผล 24,000		Dr. ซื้อสินค้า 24,000	
Cr. ขายสินค้า 24,000		Cr. เจ้าหนี้ - บ.พิมล 24,000	
		10 เม.ย. 25x1	
		Dr. ลูกหนี้ 30,000	
		Cr. ขายสินค้า 30,000	

### รายการตัดบัญชีจะเป็นดังนี้

#### (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน

Dr. ขาย	24,000	
Cr. ต้นทุนขาย (ซื้อสินค้า)		24,000

#### (2) ตัดรายการลูกหนี้เจ้าหนี้ระหว่างกัน

Dr. เจ้าหนี้ - บ.พิมล	24,000	
Cr. ลูกหนี้ - บ.พูนผล		24,000

#### 5.1.2 การถือหุ้นกู้ระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยถือหุ้นกู้ระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีเงินกู้และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ระหว่างบริษัทออก เพื่อให้แสดงยอดในงบการเงินรวมเฉพาะส่วนของผู้คนภายนอก รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	xxx	Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	xxx
Cr. เงินสด	xxx	Cr. เงินสด	xxx
<b>รายการตัดบัญชี</b>			
Dr. หุ้นกู้	xxx		
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		xxx	

#### ตัวอย่าง 5.2

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท พิมล จำกัด ไปลงทุนซื้อหุ้นกู้ของบริษัท พูนผล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ในราคาตามบัญชี จำนวน 10,000 บาท การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัท แสดงได้ดังนี้ การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัทแสดงได้ดังนี้

บริษัท พิมล จำกัด		บริษัท พูนผล จำกัด	
1 ม.ค. 25x1		1 ม.ค. 25x1	
Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	10,000	Dr. เงินสด	10,000
Cr. เงินสด	10,000	Cr. หุ้นกู้	10,000

สมุดบัญชีของบริษัท พิมล จำกัด จะมีบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ ส่วนในสมุดบัญชีของบริษัท พูนผล จำกัด จะมีบัญชีหุ้นกู้ เมื่อมีการจัดทำกระดาษทำการ จะต้องทำการตัดรายการทั้งสองรายการดังกล่าวออกไป ดังนี้

ตัดรายการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

Dr. หุ้นกู้	10,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		10,000

### 5.1.3 การกู้ยืมเงินระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม	xxx	Dr. เงินสด	xxx
Cr. เงินสด	xxx	Cr. เจ้าหนี้เงินกู้	xxx
Dr. ดอกเบี้ยค้างรับ	xxx	Dr. ดอกเบี้ยจ่าย	xxx
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ	xxx	Cr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xxx
<b>รายการตัดบัญชี</b>			
Dr. เจ้าหนี้เงินกู้	xxx		
Cr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม		xxx	
Dr. ดอกเบี้ยรับ	xxx		
Cr. ดอกเบี้ยจ่าย		xxx	
Dr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xxx		
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ		xxx	

#### ตัวอย่าง 5.3

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท พิมล จำกัด กู้เงินจากบริษัท พูนผล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ จำนวน 50,000 บาท เป็นระยะเวลา 1 ปี ครบกำหนดจ่ายเงินวันที่ 1 เมษายน 25x2 บริษัท พิมล จำกัด คิดดอกเบี้ยในอัตรา 10% ต่อปี การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัท แสดงได้ดังนี้

บริษัท พูนผล จำกัด	บริษัท พิมล จำกัด
1 เม.ย. 25X1 Dr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม 50,000 Cr. เงินสด 50,000	1 เม.ย. 25X1 Dr. เงินสด 50,000 Cr. เจ้าหนี้เงินกู้ 50,000
31 ธ.ค. 25X1 Dr. ดอกเบี้ยค้างรับ 3,750 Cr. ดอกเบี้ยรับ 3,750 (50,000X 10% x 9/12)	31 ธ.ค. 25X1 Dr. ดอกเบี้ยจ่าย 3,750 Cr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย 3,750

สมุดบัญชีของบริษัท พูนผล จำกัด จะมีบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืม ส่วนในสมุดบัญชีของบริษัท พิมล จำกัด จะมีบัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ เมื่อมีการจัดทำกระดาษทำการ จะต้องทำการตัดรายการทั้งสองรายการดังกล่าวออกไป ดังนี้

(1) ตัดรายการลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและเจ้าหนี้เงินกู้ระหว่างกัน	
Dr. เจ้าหนี้เงินกู้ 50,000	
Cr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม 50,000	
(2) ตัดรายการดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกัน	
Dr. ดอกเบี้ยรับ 3,750	
Cr. ดอกเบี้ยจ่าย 3,750	
(3) ตัดรายการดอกเบี้ยค้างรับและดอกเบี้ยค้างจ่ายระหว่างกัน	
Dr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย 3,750	
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ 3,750	

#### 5.1.4 ตัวเงินรับและตัวเงินจ่ายระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทหนึ่งออกตัวเงินจ่ายให้แก่บริษัทอีกบริษัทหนึ่งในเครือเดียวกัน ในการทำงานการเงินรวม ต้องตัดบัญชีตัวเงินรับกับบัญชีตัวเงินจ่าย รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีที่จะปรากฏในกระดาษทำการ และสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ตัวเงินรับ xxx	Dr. เงินสด xxx
Cr. เงินสด xxx	Cr. ตัวเงินจ่าย xxx
รายการตัดบัญชี	
Dr. ตัวเงินจ่าย xxx	Cr. ตัวเงินรับ xxx

บริษัทผู้ถือตัวเงินรับอาจจะนำตัวเงินรับไปขายลดเพื่อนำเงินสดมาใช้ก่อนที่ตัวเงินรับจะครบอายุ สามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ

### กรณีที่ 1 นำตัวเงินที่ได้รับจากบริษัทในเครือไปขายลดให้ธนาคาร

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการออกตัวเงินรับให้กัน ในสมุดบัญชีของบริษัทผู้รับตัวเงินก็จะมีบัญชีตัวเงินรับ ส่วนในสมุดบัญชีของบริษัทผู้ออกตัวก็จะมีบัญชีตัวเงินจ่าย และหากต่อมาเมื่อผู้รับตัวได้นำตัวเงินรับไปขายลดให้กับบุคคลอื่น จะมีบัญชีตัวเงินรับขายลด

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ตัวเงินรับ xxx	Dr. เงินสด xxx
Cr. เงินสด xxx	Cr. ตัวเงินจ่าย xxx
Dr. เงินสด xxx	
Cr. ตัวเงินรับขายลด xxx	
<b>รายการตัดบัญชี</b>	
Dr. ตัวเงินจ่าย xxx	
Cr. ตัวเงินรับ xxx	
Dr. ตัวเงินรับขายลด xxx	
Cr. ตัวเงินจ่ายธนาคาร xxx	

### กรณีที่ 2 นำตัวเงินที่ได้รับจากลูกค้าไปขายลดกับบริษัทในเครือ

เมื่อบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยได้รับตัวเงินจากลูก จะมีบัญชีตัวเงินรับ ต่อมานำตัวเงินไปขายลดให้กับบริษัทในเครือ บริษัทผู้ขายลดจะมีบัญชีตัวเงินรับขายลด ส่วนบริษัทผู้รับซื้อจะมีบัญชีตัวเงินรับ รายการตัดบัญชีระหว่างกัน ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ตัวเงินรับ xxx	Dr. ตัวเงินรับ xxx
Cr. เงินสด xxx	Cr. ลูกหนี้ xxx
<b>รายการตัดบัญชี</b>	
Dr. ตัวเงินรับขายลด xxx	
Cr. ตัวเงินรับ xxx	

## 5.2. กำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายสินค้า

ถ้าหากมีการซื้อขายสินค้าระหว่างกันในราคาทุน การตัดรายการระหว่างกันในการทำงานการเงินรวม จะตัดรายการซื้อขายระหว่างกันเพียงรายการเดียว การซื้อขายสินค้าจะรวมกำไรไว้ถ้าสินค้านั้นถูกขายให้บุคคลภายนอกแล้ว กำไรหรือขาดทุนระหว่างกันถือว่าเป็นกำไรหรือขาดทุนของกลุ่มกิจการ

### 2.1 การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวด

เมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการมีการขายสินค้าให้กันในราคาที่รวมกำไร สินค้าที่ยังขายไม่หมดยังคงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี สินค้าที่ยังคงเหลือดังกล่าวจะมีกำไรระหว่างกันรวมอยู่ กำไรจำนวนนี้ถือว่าเป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวดได้ดังนี้

ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (กรณีบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง)

Dr. ต้นทุนขาย	xx	
Cr. สินค้าคงเหลือปลายงวด		xx

ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (กรณีบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด)

Dr. สินค้าคงเหลือปลายงวด (งบกำไรขาดทุน)	xx	
Cr. สินค้าคงเหลือปลายงวด (งบแสดงฐานะการเงิน)		xx

### 2.2 การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือต้นงวด

สินค้าคงเหลือต้นงวดเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยกยอดมาจากงวดที่แล้ว ซึ่งในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่แล้วได้รวมกำไรระหว่างบริษัทไว้ด้วย สินค้าคงเหลือต้นงวดก็จะมีกำไรระหว่างบริษัทรวมอยู่เช่นกัน ดังนั้นในการจัดทำงบการเงินรวมในเวลาต่อมา จึงต้องตัดกำไรที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวดด้วย เพื่อให้สินค้าคงเหลือต้นงวดแสดงในราคาทุน การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดจะแยกพิจารณาได้ 2 กรณี คือ

2.2.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้า (Downstream Sales)

2.2.2 กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้า (Upstream Sales)

#### 5.2.1. กำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา(ที่ดิน)

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา คือ ที่ดิน เมื่อมีการซื้อขายที่ดินระหว่างกัน กำไรขาดทุนที่เกิดจากการขายที่ดิน ถือว่ายังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากเป็นการขายให้บริษัทในกลุ่มกิจการ ถือว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียวกัน กำไรขาดทุนจากการขายที่ดินจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการขายที่ดินนั้นออกไปให้แก่บุคคลภายนอก ดังนั้น ในการทำงานการเงินรวมในปีที่ขายต้องมีการตัดกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นออกจากกำไรสุทธิของบริษัทผู้ขาย เพื่อปรับราคาที่ดินให้เท่ากับราคาทุน

### 5.2.1.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้



<b>3.1.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)</b>		
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
<b>3.1.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
<b>3.1.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx

### 5.2.1.2 บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้



<b>3.2.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)</b>		
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
<b>3.2.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx
<b>3.2.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx

### 5.2.2. กำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีค่าเสื่อมราคา(อาคารและอุปกรณ์)

สินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา คือ อาคาร อุปกรณ์ เมื่อมีการซื้อขายอาคารอุปกรณ์ระหว่างกัน ในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ จะทำให้เกิดกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์กำไรขาดทุนนี้จะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น ในการจัดทำงบการเงินรวมจะต้องมีการตัดบัญชีกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ เช่นเดียวกันกับการขายที่ดิน แต่เนื่องจากอาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมราคาไปเมื่อใช้งาน กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์จะทำให้ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อขายระหว่างกันมีราคาสูงไปหรือต่ำไปด้วย จึงมีผลต่อการคำนวณค่าเสื่อมราคา ดังนั้น นอกจากการตัดกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกันแล้ว ค่าเสื่อมราคาที่จะเพิ่มขึ้นหรือลดลง เป็นผลมาจากกำไรขาดทุนดังกล่าว ก็จะต้องมีการปรับปรุงเช่นเดียวกัน รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการแสดงได้ดังนี้

#### 5.2.2.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

<b>4.1.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)</b>			
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx		
Cr. ค่าเสื่อมราคา			xx
<b>4.1.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)</b>			
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx		
Cr. ค่าเสื่อมราคา			xx
			กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่ xx
<b>4.1.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)</b>			
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx		
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx	
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx		
Cr. ค่าเสื่อมราคา			xx
			กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่ xx

## 5.2.2.2 บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)

<b>4.2.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)</b>		
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx	
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx
<b>4.2.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่	xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx	
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx
กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่		xx
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx
<b>4.2.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)</b>		
Dr. กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่	xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		
Cr. ค่าเสื่อมราคา	xx	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่		xx
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx

## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบทดสอบ

คำชี้แจง : ให้นักเรียนเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงคำตอบเดียว

- กรณีบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย บริษัทจะตัดบัญชีตามข้อใดในการจัดทำงบการเงินรวม
 

ก. เดบิตซื้อสินค้า เครดิตขายสินค้า	ค. เดบิตซื้อสินค้า เครดิตเจ้าหนี้
ข. เดบิตขายสินค้า เครดิตซื้อสินค้า	ง. เดบิตลูกหนี้ เครดิตขายสินค้า
- เมื่อบริษัทย่อยออกตัวเงินจ่ายให้บริษัทใหญ่ บริษัทใหญ่จะบันทึกบัญชีอย่างไร
 

ก. เดบิตตัวเงินจ่ายจากบริษัทย่อย	ค. เครดิตตัวเงินจ่ายจากบริษัทย่อย
ข. เดบิตตัวเงินรับจากบริษัทย่อย	ง. เครดิตตัวเงินรับจากบริษัทย่อย

### จากโจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถามข้อ 3-5

เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 25X1 บริษัท ก ได้กู้เงินจากบริษัท ข โดยออกตั๋วสัญญาใช้เงิน จำนวน 30,000 บาท ด้วอายุ 1 ปี อัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี

- บริษัท ก จะบันทึกบัญชีตามข้อใด
 

ก. เดบิตตัวเงินรับ 30,000 บาท เครดิตเงินสด 30,000 บาท
ข. เดบิตตัวเงินรับ 30,000 บาท เครดิตลูกหนี้ 30,000 บาท
ค. เดบิตเงินสด 30,000 บาท เครดิตตัวเงินรับ 30,000 บาท
ง. เดบิตเงินสด 30,000 บาท เครดิตตัวเงินจ่าย 30,000 บาท
- ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้เงินระหว่างกันเท่าใด
 

ก. 1,200 บาท	ค. 1,333 บาท
ข. 1,233 บาท	ง. 1,633 บาท
- ในกรณีที่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการซื้อขายสินทรัพย์ระหว่างกัน จะต้องตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน และกำไรในสินทรัพย์ระหว่างกันเพราะอะไร
 

ก. การแสดงรายการสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินรวมต้องแสดงราคาทุนเสมอ
ข. งบการเงินจะไม่ลงตัว
ค. จะปรากฏในบัญชีกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์
ง. ถูกทุกข้อ
- ข้อใดหมายถึงคำว่า Downstream Sales
 

ก. การขายที่ดินระหว่างกันโดยบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย
ข. การขายที่ดินระหว่างกันโดยบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่
ค. การขายที่ดินระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่ขายให้กับบุคคลภายนอก
ง. การขายที่ดินที่บริษัทย่อยขายให้กับบุคคลภายนอก
- เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัท ก เป็นบริษัทใหญ่ได้ขายอุปกรณ์ในราคาตามบัญชี 50,000 บาทให้กับบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ในราคา 60,000 บาท อุปกรณ์สำนักงานมีอายุการใช้งานเหลืออีก 5 ปี ไม่มีราคาซากและคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรงจะบันทึกรายการตัดบัญชีกำไรจากการขายสินทรัพย์ของบริษัทในปี 25x4 ข้อใด
 

ก. เดบิต กำไรสะสมต้นงวด 10,000 บาท เครดิต อุปกรณ์ฯ 10,000 บาท
ข. เดบิต กำไรสะสมต้นงวด 10,000 บาท เครดิต อุปกรณ์ฯ 8,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 2,000

ค. เดบิต กำไรจากการขายสินทรัพย์ 10,000 บาท เครดิต อุปกรณ์ฯ 10,000 บาท

ง. เดบิต ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ 2,000 บาท เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม 2,000 บาท

### จากโจทย์ต่อไปนี้ตอบคำถาม ข้อ 8-10

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X5 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย 100% ในราคา 90,000 บาท บัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันนั้น ประกอบด้วย

หุ้นสามัญ (500 หุ้น ๆ ละ 100 บาท) 50,000 บาท

กำไรสะสม 40,000 บาท

ในระหว่างปี 25X5 บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อยเป็นเงิน 35,000 บาท มีกำไรในสินค้าปลายปี 3,000 บาท บริษัทย่อยมีกำไรสุทธิประจำปีมีจำนวน 40,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 10,000 บาท

8. การตัดรายการซื้อขายสินค้าจะตัดเป็นจำนวนเงินเท่าใด

ก. 3,000 บาท

ค. 35,000 บาท

ข. 32,000 บาท

ง. โจทย์ไม่ได้ระบุ

9. การตัดกำไรในสินค้าปลายปีจะตัดเท่ากับเท่าใด

ก. 3,000 บาท

ค. 35,000 บาท

ข. 32,000 บาท

ง. โจทย์ไม่ได้ระบุ

10. บัญชีเงินลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 จะมีจำนวนเท่าใด

ก. 90,000 บาท

ค. 117,000 บาท

ข. 120,000 บาท

ง. 140,000 บาท

### แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1** ให้ตัดรายการระหว่างกันในกระดาษทำการเพื่อทำการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไปตามรายการดังกล่าว

รายการ	รายการปรับปรุง
บริษัท ก กู้เงินจากบริษัท ข จำนวน 100,000 บาท	
บริษัท ก ขายสินค้าให้บริษัท ข 200,000 บาท เป็นเงินสด	
บริษัท ก ซื้อสินค้าจากบริษัท ข 280,000 บาท เป็นเงินเชื่อ	
บริษัท ก ต้องจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ให้บริษัท ข 10,000 บาท แต่ได้จ่ายไปแล้วเพียง 6,000 บาท ที่เหลือยังคงค้างชำระ	

**ข้อ 2** บริษัท สุพรรณณี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ขายสินค้าราคาทุน 10,000 บาท ให้กับ บริษัท สุธยา จำกัด ในราคา 12,000 บาท ทำให้เกิดกำไรระหว่างกัน ให้บันทึกรายการระหว่างกัน และรายการตัดบัญชีในแต่ละกรณีดังนี้

- กรณีที่ 1** บริษัท สุธยา จำกัด ขายสินค้าทั้งหมดให้บุคคลภายนอกในราคา 15,000 บาท
- กรณีที่ 2** บริษัท สุธยา จำกัด ขายสินค้าครึ่งหนึ่งให้บุคคลภายนอกในราคา 8,000 บาท
- กรณีที่ 3** บริษัท สุธยา จำกัด ยังไม่ได้ขายสินค้าที่ซื้อมาจากบริษัท สุพรรณณี จำกัด ให้ลูกค้าภายนอก กลุ่มกิจการเลย

**ข้อ 3** บริษัท บัวตุม จำกัด ขายสินค้าราคาทุน 10,000 บาท ให้บริษัท บัวบาน จำกัด ในราคา 9,000 บาท บริษัท บัวบาน จำกัด ได้ขายสินค้านี้ไปให้กับลูกค้าภายนอกครึ่งหนึ่งในราคา 6,000 บาท

- ให้ทำ**
1. บันทึกรายการขายสินค้าระหว่างกันทั้งสองบริษัท
  2. บันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัท บัวตุม จำกัด

**ข้อ 4** บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด 80% เมื่อหลายปีมาแล้วในราคาเท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข จำกัด และบริษัท ก จำกัด ใช้วิธีราคาทุน ในการบันทึกบัญชี

ในระหว่างปี 25X1 บริษัท ก จำกัด ซื้อสินค้าจากบริษัท ข จำกัด ในราคา 24,000 บาท โดยบริษัท ข จำกัด คิดอัตรากำไรขั้นต้นไว้ 25% ของราคาทุนสินค้าจำนวนนี้ยังคงเหลือเป็นสินค้าปลายปี 25X1 ต่อมาในระหว่างปี 25X2 บริษัท ก จำกัด ซื้อสินค้าจากบริษัท ข อีก 100,000 บาท โดย บริษัท ข จำกัด คิดอัตรากำไรขั้นต้นไว้ในอัตราเดิม ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 สินค้าที่ซื้อจากบริษัท ข จำกัด ยังคงเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวด 30,000 บาท

- ให้ทำ**
1. ตัดรายการซื้อขายระหว่างกันในกระดาษทำการ
  2. ตัดกำไรในสินค้าปลายงวดในกระดาษทำการ
  3. ตัดกำไรในสินค้าต้นงวดในกระดาษทำการ

รายการ	บริษัท ก	บริษัท ข	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	1,200,000	420,000			
ต้นทุนขาย	(600,000)	(268,000)			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค. - บริษัท ก	520,000				
- บริษัท ข		84,000			
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ	30,000	50,000			

**ข้อ 5** บริษัท เอ็มพันธ์ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท อมร จำกัด จำนวน 80% เมื่อ 5 ปีที่แล้วในราคาเท่ากับราคาตามบัญชีและใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชีเงินทุน

ในระหว่างปี 25X1 บริษัท เอ็มพันธ์ จำกัด ได้ขายสินค้าให้กับบริษัท อมร จำกัด ในราคา 50,000 บาท โดยรวมกำไรไว้ 20% ของ ราคาทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 สินค้าจำนวนที่เหลือเป็นสินค้าคงเหลือปลายปี 25X1 ที่บริษัท อมร จำกัด เป็นจำนวน 20,000 บาท

ต่อมาในปี 25X2 บริษัท เอ็มพันธ์ จำกัด ก็ได้ขายสินค้าให้กับบริษัท เอ็มอร จำกัด อีก 70,000 บาท โดยรวมกำไรไว้ 20% ของราคาทุนเช่นเดียวกัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 มีสินค้าคงเหลือปลายปี 25X2 ที่บริษัท เอ็มอร จำกัด จำนวน 46,000 บาท

**ให้ทำ** รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของทางบริษัท เอ็มพันธ์ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 (กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้า)

**ข้อ 6** จากโจทย์ข้อ 5 เดิมหากบริษัท อมร จำกัด เป็นผู้ขายสินค้าให้ บริษัทเอมอร จำกัด

**ให้ทำ** รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของทางบริษัท เอ็มพันธ์ จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 (กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้า)

## 7. เอกสารอ้างอิง (ขึ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอ็มพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ๗)

เฉลยแบบทดสอบ

	<b>ใบกิจกรรมที่ 6</b>	<b>บทเรียนที่..5.....</b>
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..9-10..
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกัน	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกัน		ปฏิบัติ...8... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านบันทึกรายการตัดรายการระหว่างกันเพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและงบการเงินรวมด้วยความถี่ละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการตัดรายการค้าและกำไรขาดทุนระหว่างกันในบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย
- 3.2 ปฏิบัติงานในการตัดรายการระหว่างกันได้เพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและทำงานงบการเงินรวม
- 3.3 ปฏิบัติงานในการจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นตามวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสีย

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายและตัดรายการระหว่างกันของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยได้
- 4.2 อธิบายและตัดบัญชีกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายสินค้าได้
- 4.3 อธิบายและตัดบัญชีกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้
- 4.4 จัดทำงบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกันได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบฐานะการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกันได้
- 4.6 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดาษบัญชี และปากกาตราหมา.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “การตัดรายการค้าและกำไรขาดทุนระหว่างกันของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

6.2 ครูแจกชุดเอกสารที่แจกให้แต่ละกลุ่ม (Materials)

1. Trial balance ของ Parent (บริษัท A) — แบบย่อ (บัญชี: เงินสด, ลูกหนี้การค้า, สินค้าคงเหลือ, ต้นทุนขาย, รายได้จากการขาย, เงินกู้ระยะยาว ฯลฯ)
2. Trial balance ของ Subsidiary (บริษัท B) — แบบย่อ
3. รายการระหว่างกัน (intercompany transactions) ที่เกิดขึ้นในรอบบัญชี เช่น
  - o บริษัท A ขายสินค้าให้ B มูลค่า 1,000,000 บาท ต้นทุนสินค้าที่ขาย = 700,000 บาท (กำไรในขาย = 300,000) — B คงสินค้าบางส่วน ณ สิ้นงวด
  - o ลูกหนี้การค้า/เจ้าหนี้การค้าระหว่าง A-B = 150,000 บาท (คงค้าง)
  - o บริษัท B จ่ายเงินปันผลให้ A จำนวน 50,000 บาท
  - o บริษัท A ให้เงินกู้ระยะสั้นแก่ B จำนวน 200,000 บาท พร้อมดอกเบี้ยค้างรับ/จ่าย 5,000 บาท
4. แบบฟอร์ม Worksheet (ตารางรวม Trial balances + คอลัมน์การตัดรายการ)

(ผู้สอนสามารถปรับตัวเลข/ประเภทรายการให้ยากขึ้นตามระดับนักเรียน)

6.3 ชี้แจงการทำงานให้นักเรียนแต่ละกลุ่ม แบ่งกลุ่มทำตามขั้นตอนด้านล่างเพื่อจัดทำสมุดทำการรวม (consolidation worksheet) ณ วันที่รวมกิจการ (สมมติ 31 ธ.ค. 20XX) และบันทึกการตัดรายการระหว่างกันทั้งหมด พร้อมอธิบายเหตุผลของแต่ละการปรับ

6.4 อภิปรายในกลุ่มและสรุปคำตอบร่วมกัน ตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณ เขียนคำอธิบายขั้นตอนและแนวคิดที่ใช้ในการรวมงบ

6.5 นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียนแต่ละกลุ่มนำเสนอผลลัพธ์และอธิบายกระบวนการคิด เพื่อนกลุ่มอื่นสามารถซักถาม/แลกเปลี่ยนความคิด

6.6 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น

6.7 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 7</b>	บทเรียนที่..6....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..11-12.
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบการเงินรวมและการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกัน		ปฏิบัติ ..8... ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน ปฏิบัติงานการตัดรายการระหว่างกันเพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและงบการเงิน ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน
- 3.2. ปฏิบัติการจัดทำงบการเงินรวม ในการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายการถือหุ้นกู้ระหว่างกันของบริษัทในกลุ่มกิจการได้
- 4.2 อธิบายการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการโดยตรงได้
- 4.3. อธิบายการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอกได้
- 4.4 จัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ระหว่างกันได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอกได้ถูกต้อง
- 4.6 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. สารการเรียนรู้

#### 5.1 งบการเงินรวมและการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

##### 5.1.1 การถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

การบัญชีสำหรับหุ้นกู้ระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นเมื่อบริษัทหนึ่งซื้อเครื่องมือทางการเงินในรูปแบบหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการจากภายนอก การซื้อที่เกิดขึ้นถือเป็นการไถ่ถอนหนี้สิน เมื่อพิจารณาในแง่ของกิจการรวมถึงแม้ว่า หนี้สินยังคงอยู่หากพิจารณาในแง่ที่บริษัทที่ซื้อเป็นหน่วยงานหนึ่งแยกตามกฎหมาย ดังนั้นบริษัทที่ออกจำหน่าย (บริษัทลูกหนี้) จึงถือว่าหนี้สินดังกล่าวเป็นภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระเช่นเดียวกับหนี้สินที่มีต่อกิจการ

ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และบริษัทที่ซื้อ (บริษัทเจ้าหนี้) ก็ถือว่าเงินลงทุนในหนี้สินของบริษัทในกลุ่มกิจการเป็นเงินลงทุนในกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

ถ้าหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วแต่ยังไม่รับรู้ในสมุดบัญชีสำหรับหุ้นกู้ที่ออกจำหน่ายแล้วบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้สามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนนี้ได้ด้วยการไถ่ถอนหุ้นกู้บริษัทใหญ่ซึ่ง ทำหน้าที่ควบคุมดูแลหนี้สินของกลุ่มกิจการมีทางเลือกในการไถ่ถอนหุ้นกู้ได้ 4 วิธีคือ

1. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ซื้อและไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน
2. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) กู้ยืมเงินจากหน่วยงานภายนอกด้วยอัตรา

ดอกเบี้ยท้องตลาดและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน

3. บริษัทที่ออกหุ้นกู้ยืมเงินจากบริษัทในกลุ่มกิจการและใช้เงินในการไถ่ถอนหุ้นกู้ของตน

4. บริษัทในกลุ่มกิจการ (บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อย) ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทที่ออกจำหน่ายหุ้นกู้[กรณีนี้หุ้นกู้นับว่าถูกไถ่ถอน (Constructively retirement)]

การถือหุ้นกู้ระหว่างกันของบริษัทในกลุ่มกิจการอาจเกิดจากการที่บริษัทผู้ซื้อหุ้นกู้ได้ซื้อหุ้นกู้โดยตรงจากบริษัทผู้ออกหุ้นกู้ในวันที่ออกขาย หรืออาจซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอกอื่นหลังจากหุ้นกู้นั้นได้ออกขายไปเรียบร้อยแล้ว การพิจารณาการตัดรายการในการทำงานการเงินรวมแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการโดยตรงจากบริษัทผู้ออกหุ้นกู้
2. การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอก

#### 5.1.2 การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการโดยตรงจากบริษัทผู้ออกหุ้นกู้

ในกรณีที่บริษัทในกลุ่มกิจการบริษัทหนึ่งซื้อหุ้นกู้โดยตรงจากบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันอีกบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้ออกหุ้นกู้ อาจเป็นการซื้อในราคาที่สูงกว่าหรือราคาต่ำกว่าราคาตราไว้ของหุ้นกู้ จึงทำให้เกิดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้หรือส่วนลดต่ำมูลค่าหุ้นกู้ ซึ่งทั้งสองบริษัทจะต้องนำไปปรับปรุง กลับดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย การที่บริษัททั้งสองซื้อหุ้นกู้โดยตรงทำให้ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้หรือส่วนลดต่ำมูลค่าหุ้นกู้ที่นำไปปรับปรุงดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายมีจำนวนเท่ากันมูลค่าของสินทรัพย์หลักทรัพย์หุ้นกู้ในสมุดบัญชีของผู้ถือหุ้นกู้จะเท่ากับหนี้สินระหว่างกันและการตัดดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันซึ่งหากจำนวนที่ตัดออกเท่ากันรายการดังกล่าวนี้จะไม่กระทบกระเทือนร่างกำไรสุทธิของกลุ่มกิจการ

#### ตัวอย่าง 6.1

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x0 บริษัท สงขลา จำกัด ออกหุ้นกู้ราคาตราไว้ 500,000 บาทอายุไถ่ถอน 10 ปี อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี กำหนดจ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ในวันที่ 30 มิถุนายนและ 31 ธันวาคม ในวันที่ 1 มกราคม 25x0 ซึ่งเป็นวันออกหุ้นกู้ บริษัท ปัตตานี จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้ซึ่งมีราคาตราไว้ 100,000 บาท

ในการทำกระดาดหางการเงินรวมจะปรับปรุงรายการและตัดบัญชีในกรณีต่าง ๆ ได้ดังนี้

- 1.1 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาที่ตราไว้
- 1.2 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาสูงกว่าราคาที่ตราไว้
- 1.3 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่าราคาที่ตราไว้



### 1.1 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่า

ในกรณีที่บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นในราคาต่ำกว่าคือ 500,000 บาท และบริษัท ปัตตานี จำกัด ซื้อหุ้นกู้โดยตรงจากบริษัท สงขลา จำกัด การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัททั้งสองเป็นดังนี้

	สมุดบัญชีของบริษัท สงขลา จำกัด (ผู้ออกหุ้นกู้)	สมุดบัญชีของบริษัท ปัตตานี จำกัด (ผู้ถือหุ้นกู้)
25x0 ม.ค. 1	เงินสด 500,000 หุ้นกู้ 500,000 (ออกหุ้นกู้และขายในราคาต่ำกว่า)	เงินลงทุนในหุ้นกู้ 100,000 เงินสด 100,000 (ลงทุนซื้อหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่า)
มิ.ย. 30	ดอกเบี้ยจ่าย 25,000 เงินสด 25,000 (จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 ดอกเบี้ยรับ 5,000 (รับดอกเบี้ยหุ้นกู้)
ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยจ่าย 25,000 เงินสด 25,000 (จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 ดอกเบี้ยรับ 5,000 (รับดอกเบี้ยหุ้นกู้)

รายการตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 มีดังนี้

Dr. หุ้นกู้	100,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		100,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		
Dr. ดอกเบี้ยรับ	10,000	
Cr. ดอกเบี้ยจ่าย		10,000
(ตัดบัญชีดอกเบี้ยรับ - จ่ายระหว่างกัน)		

ในปีต่อ ๆ ไปรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวมจะทำเช่นเดียวกันกับการปรับปรุงในวันที่ 31 ธันวาคม 25x0

## 1.2 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาสูงกว่าราคาที่ตราไว้

สมมติว่า บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ ซึ่งมีราคาตราไว้ 500,000 บาท ในราคา 525,000 บาท และบริษัท ปัตตานี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน ซื้อหุ้น 20% ของหุ้นกู้ทั้งหมดที่ออกขาย การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของทั้งสองเป็นดังนี้

	สมุดบัญชีของบริษัท สงขลา จำกัด (ผู้ออกหุ้นกู้)	สมุดบัญชีของบริษัท ปัตตานี จำกัด (ผู้ถือหุ้นกู้)
25x0 ม.ค. 1	เงินสด 525,000 หุ้นกู้ 500,000 ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 25,000 (ออกหุ้นกู้และขายในราคาสูงกว่ามูลค่า)	เงินลงทุนในหุ้นกู้ 105,000 เงินสด 105,000 (ลงทุนซื้อหุ้นกู้ในราคาสูงกว่ามูลค่า)
มิ.ย. 30	ดอกเบี้ยจ่าย 23,750 ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 1,250 เงินสด 25,000 (จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 ดอกเบี้ยรับ 4,750 เงินลงทุนในหุ้นกู้ 250 (รับดอกเบี้ยหุ้นกู้)
ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยจ่าย 23,750 ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 1,250 เงินสด 25,000 (จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 ดอกเบี้ยรับ 4,750 เงินลงทุนในหุ้นกู้ 250 (รับดอกเบี้ยหุ้นกู้)

รายการตัดบัญชีในกระตาะทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x0 (วันซื้อหุ้นกู้ระหว่างกัน)

Dr. หุ้นกู้	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	5,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		105,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		

รายการตัดบัญชีในกระตาะทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0

Dr. หุ้นกู้	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	4,500	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		104,500
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		
Dr. ดอกเบี้ยรับ	9,500	
Cr. ดอกเบี้ยจ่าย		9,500
(ตัดบัญชีดอกเบี้ยรับ – จ่ายระหว่างกัน)		

**รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1**

Dr. หุ้นกู้	100,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	4,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		104,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		
Dr. ดอกเบี่ยรับ	9,500	
Cr. ดอกเบี่ยจ่าย		9,500
(ตัดบัญชีดอกเบี่ยรับ – จ่ายระหว่างกัน)		

**รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9**

Dr. หุ้นกู้	100,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		100,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		
Dr. ดอกเบี่ยรับ	9,500	
Cr. ดอกเบี่ยจ่าย		9,500
(ตัดบัญชีดอกเบี่ยรับ – จ่ายระหว่างกัน)		

**1.3 บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่าราคาที่ตราไว้**

สมมุติว่า บริษัท สงขลา จำกัด ออกขายหุ้นกู้ ซึ่งมีราคาตราไว้ 500,000 บาท ในราคา 450,000 บาท และบริษัท ปัตตานี จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน ซื้อหุ้น 20% ของหุ้นกู้ทั้งหมดที่ออกขาย การบันทึกรายการในสมุดบัญชีของบริษัททั้งสองเป็นดังนี้

	สมุดบัญชีของบริษัท สงขลา จำกัด (ผู้ออกหุ้นกู้)	สมุดบัญชีของบริษัท ปัตตานี จำกัด (ผู้ถือหุ้นกู้)
25x0 ม.ค. 1	เงินสด 450,000 ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ 50,000 หุ้นกู้ 500,000 (ออกหุ้นกู้และขายในราคาต่ำกว่ามูลค่า)	เงินลงทุนในหุ้นกู้ 90,000 เงินสด 90,000 (ลงทุนซื้อหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่ามูลค่า)
มิ.ย. 30	ดอกเบี่ยจ่าย 27,500 เงินสด 25,000 ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ 2,500 (จ่ายดอกเบี่ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 เงินลงทุนในหุ้นกู้ 500 ดอกเบี่ยรับ 5,500 (รับดอกเบี่ยหุ้นกู้)
ธ.ค. 31	ดอกเบี่ยจ่าย 27,500 เงินสด 25,000 ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ 2,500 (จ่ายดอกเบี่ยหุ้นกู้)	เงินสด 5,000 เงินลงทุนในหุ้นกู้ 500 ดอกเบี่ยรับ 5,500 (รับดอกเบี่ยหุ้นกู้)

**รายการตัดบัญชีในกระต่ายทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x0 (วันซื้อหุ้นกู้ระหว่างกัน)**

Dr. หุ้นกู้	100,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		90,000
ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้		10,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		

**รายการตัดบัญชีในกระต่ายทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0**

Dr. หุ้นกู้	100,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		91,000
ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้		9,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		

Dr. ดอกเบี่ยรับ	11,000	
Cr. ดอกเบี่ยจ่าย		11,000

**รายการตัดบัญชีในกระต่ายทำการงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1**

Dr. หุ้นกู้	100,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		92,000
ส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้		8,000
(ตัดบัญชีการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน)		

Dr. ดอกเบี่ยรับ	11,000	
Cr. ดอกเบี่ยจ่าย		11,000
(ตัดบัญชีดอกเบี่ยรับ – จ่ายระหว่างกัน)		

### 5.1.3 การซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอก

การที่บริษัทในกลุ่มกิจการบริษัทหนึ่งซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการอีกบริษัทหนึ่งจากบุคคลภายนอก เมื่อพิจารณาภาพรวมของกลุ่มกิจการจะถือว่าเป็นการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนด ซึ่งถ้ามูลค่าที่ซื้อหุ้นกู้นั้นสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีของหนี้สินในขณะนั้น จะถือว่ามีกำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้เกิดขึ้น และรับรู้ว่าเป็นกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวม ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ จะแบ่งสรรกำไรหรือขาดทุนระหว่างผู้ออกหุ้นกู้และผู้ถือหุ้นอย่างไร ข้อพิจารณานี้มีความเห็นแตกต่างกัน นักบัญชีบางกลุ่มมีความเห็นให้แบ่งส่วนของกำไรหรือขาดทุนระหว่างผู้ออกหุ้นและผู้ถือหุ้นโดยใช้ราคาเมื่อครบกำหนดไถ่ถอนเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา (Par value theory)

## ตัวอย่าง 6.2

ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อย 99,000 บาท ในขณะที่บริษัทย่อยมีรายการเกี่ยวกับหนี้สิน ประกอบด้วย หุ้นกู้ 100,000 บาท และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 2,000 บาท กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จำนวน 3,000 บาท (102,000 - 99,000) จะแบ่งได้ดังนี้

มูลค่าหุ้นกู้ตามบัญชีของบริษัทย่อย	102,000
มูลค่าหุ้นกู้เมื่อครบกำหนดไถ่ถอน	<u>100,000</u>
ผลต่าง : กำไรของบริษัทย่อยผู้ออกหุ้นกู้	<u>2,000</u>
มูลค่าหุ้นกู้เมื่อครบกำหนดไถ่ถอน	100,000
ราคาที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อหุ้นกู้	<u>99,000</u>
ผลต่าง : กำไรของบริษัทใหญ่ผู้ซื้อหุ้นกู้	<u>1,000</u>

ข้อพิจารณาอีกวิธีหนึ่งคือ การที่บริษัททั้งสองเป็นบริษัทในกลุ่มกิจการภายใต้การควบคุมซึ่งเปรียบเสมือนเป็นหน่วยงานเดียวกัน จึงไม่อาจสมมุติได้ว่าบริษัทผู้ซื้อทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้ออกหุ้นกู้ในการไถ่ถอนหุ้นกู้ กลับคืนมา กำไรที่เกิดจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จึงควรเป็นของบริษัทผู้ออกหุ้นกู้ (Agency theory) จากตัวอย่างข้างต้น กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จำนวน 3,000 บาทจะถือเป็นของบริษัทย่อย ผู้ออกหุ้นกู้ทั้งจำนวน และในงบการเงินรวม จะแสดงกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้เช่นเดียวกับการที่บริษัทผู้ออกหุ้นกู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดเวลาในราคา 99,000 บาท

## ตัวอย่าง 6.3

ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท เชียงใหม่ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัทเชียงราย จำกัด 80% ในราคาตามบัญชี 128,000 บาท ในวันนั้น บริษัท เชียงราย จำกัด มีทุนหุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 60,000 บาท

บริษัท เชียงใหม่ จำกัด ได้ออกหุ้นกู้อัตราดอกเบี้ย 10% ราคาตราไว้ 200,000 บาท เมื่อหลายปีมาแล้ว ต่อมาในวันที่ 1 มกราคม 25x3 ขณะที่หุ้นกู้ของบริษัท เชียงใหม่ จำกัด มีราคาตามบัญชีประกอบด้วยบัญชีหุ้นกู้ตามราคาที่ตราไว้ 200,000 บาท และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 2,000 บาท หุ้นกู้มีอายุไถ่ถอนคงเหลืออยู่ 5 ปี บริษัท เชียงราย จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้ซึ่งมีราคาตราไว้ 20,000 บาท ในราคาตลาดขณะนั้นคือ 19,000 บาท การซื้อหุ้นครั้งนี้ในแง่ของกิจการรวมถือว่าทำให้เกิดกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ที่ไถ่ถอน (200,000 + 2,000) 10%	=	20,200
ราคาที่บริษัท เชียงราย จำกัด ซื้อหุ้นกู้	=	19,000
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	=	1,200

ถ้ากิจการจัดทำงบการเงินรวมในวันที่ 1 มกราคม 25x3 ซึ่งเป็นวันที่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการ เป็นการตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้กับรายการหุ้นกู้และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ซึ่งผลต่างคือกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 1,200 บาท ดังนี้

Dr. หุ้นกู้	20,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	200	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		19,000
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้		1,200

ในงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 จะแสดงรายการหุ้นกู้ มูลค่า 181,800 บาทซึ่งคำนวณได้ดังนี้

หุ้นกู้	200,000	
<u>บวก</u> ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	<u>2,000</u>	202,000
<u>หัก</u> หุ้นกู้ที่ถือโดยบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน		<u>20,200</u>
		<u>181,800</u>



## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบทดสอบ

คำชี้แจง : ให้นักเรียนเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงคำตอบเดียว

- เมื่อบริษัทในเครือมีการกู้ยืมเงินระหว่างกันโดยการออกหุ้นกู้จะมีการตัดบัญชีตามข้อใด
  - ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับหุ้นกู้
  - ตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้กับหุ้นกู้
  - ตัดบัญชีหุ้นกู้กับกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
  - ตัดบัญชีหุ้นกู้กับดอกเบี้ยหุ้นกู้
- เงินลงทุนในหุ้นกู้หมายถึงข้อใด
  - การลงทุนในกิจการ
  - หนี้สินของกิจการ
  - เจ้าหนี้ของกิจการ
  - ลูกหนี้ของกิจการ
- เมื่อบริษัทในเครือซื้อหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชี จะเกิดผลต่างเรียกว่าอะไร
  - กำไรจากการซื้อหุ้นกู้
  - ขาดทุนจากการซื้อหุ้นกู้
  - กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
  - ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

### โจทย์ต่อไปนี้ให้ตอบคำถามข้อ 4-8

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ขาว จำกัด ออกหุ้นกู้ 6% ราคาตามมูลค่า 500,000 บาท จำหน่ายได้ 490,000 บาท หุ้นกู้มีอายุคงเหลือ 5 ปี จ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง คือ 1 กรกฎาคม และ 1 มกราคม ของทุกปี ให้กับบริษัทดำ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย บริษัทดำ จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้จากบริษัท ขาว จำกัด 40% ในราคา 200,800 บาท

- ส่วนต่างจากการขายหุ้นกู้ของบริษัท ขาว จำกัด ให้กับบริษัท ดำ จำกัด ที่เป็นผู้ซื้อหุ้นกู้เป็นจำนวนเท่าใด (ในกรณีที่บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่)
  - กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 2,000 บาท
  - กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 2,200 บาท
  - ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 4,200 บาท
  - ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 4,000 บาท
- รายการตัดบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 จะตัดเงินลงทุนในหุ้นกู้เป็นจำนวนเงินเท่าใด
  - 200,800 บาท
  - 2.204,000 บาท
  - 3.200,000 บาท
  - 4.120,000 บาท
- จากโจทย์ดอกเบี้ยจ่ายทางด้านผู้ออกหุ้นกู้ ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 เป็นจำนวนเงินเท่าใด
  - 300,000 บาท
  - 250,000 บาท
  - 200,000 บาท
  - 150,000 บาท
- บริษัท ดำ จำกัด ซื้อหุ้นกู้จากบริษัท ขาว จำกัด มาในราคาตามบัญชีเท่าใด
  - 200,000 บาท
  - 208,000 บาท
  - 300,000 บาท
  - 500,000 บาท
- จากโจทย์บริษัท ดำ จำกัด จะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับรายการดอกเบี้ยรับอย่างไร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1
  - เดบิต ดอกเบี้ยรับ 6,000 บาท เครดิต เงินสด 6,000 บาท
  - เดบิต ดอกเบี้ยค้างรับ 6,000 บาท เครดิต ดอกเบี้ยรับ 6,000 บาท
  - เดบิต เงินสด 6,000 บาท เครดิต ดอกเบี้ยรับ 6,000 บาท
  - เดบิต ดอกเบี้ยรับ 6,000 บาท เครดิต ดอกเบี้ยค้างรับ 6,000 บาท

9. ถ้าบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้จากบริษัทย่อย 98,000 บาท ในขณะที่บริษัทย่อยมี รายการหุ้นกู้100,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 3,000 บาท กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะเป็นจำนวนเท่าใด

ก. 2,000 บาท

ค. 5,000 บาท

ข. 3,000 บาท

ง. 7,000 บาท

10. Constructively retirement หมายถึงข้อใด

ก. เสมือนหนึ่งว่าเป็นการไถ่ถอนหุ้นกู้

ค. การตัดบัญชีหุ้นกู้

ข. การโอนหุ้นกู้

ง. การขายหุ้นกู้ให้กับบุคคลภายนอก

### แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1** บริษัท พาวา จำกัด และบริษัท มามา จำกัด เป็นบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท พาวา จำกัด ออกหุ้นกู้ราคาที่เราไว้ 700,000 บาท อายุไถ่ถอน 10 ปี อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี กำหนดจ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ในวันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม

ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 ซึ่งเป็นวันออกหุ้นกู้ บริษัท มามา จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้มีราคาที่เราไว้ 200,000 บาท จากบริษัท พาวา จำกัด

**ให้ทำ** 1. บันทึกรายการหุ้นกู้ระหว่างกันของทั้งสองบริษัทในสมุดรายวันทั่วไป

2. ปรับปรุงรายการและตัดบัญชีเพื่อทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

**ข้อ 2** บริษัท เมืองไทย จำกัด และบริษัท เมืองทอง จำกัด เป็นบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย (ในเครือเดียวกัน) เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X0 บริษัท เมืองไทย จำกัด ออกขายหุ้นกู้ อายุ 10 ปี ซึ่งมีราคาที่เราไว้ 600,000 บาท ในราคา 625,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% กำหนดจ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ในวันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม และบริษัท เมืองทอง จำกัด ในกลุ่มกิจการเดียวกัน ซื้อหุ้น 20% ของหุ้นกู้ทั้งหมดที่ออกขาย

**ให้ทำ** 1. บันทึกรายการหุ้นกู้ระหว่างกันของทั้งสองบริษัทในสมุดรายวันทั่วไป

2. ปรับปรุงรายการและตัดบัญชีเพื่อทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อ และวันสิ้นงวด 25X0

**ข้อ 3** ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท กรุงธน จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท กรุงศรี จำกัด 80% ในราคาตามบัญชี 148,000 บาท ในวันนั้น บริษัท กรุงธน จำกัด มีหุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 60,000 บาท บริษัท กรุงธน จำกัด ได้ออกหุ้นกู้อัตราดอกเบี้ย 10% ราคาที่เราไว้ 200,000 บาท กำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม ของทุกปี เมื่อหลายปีมาแล้ว ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25X3 หุ้นกู้ของบริษัท กรุงธน จำกัด มีราคาตามบัญชี ประกอบด้วยบัญชีหุ้นกู้ตามราคาที่เราไว้ 200,000 บาท และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 200,000 บาท หุ้นกู้มีอายุไถ่ถอนคงเหลือ 5 ปี

บริษัท กรุงศรี จำกัด ได้ซื้อหุ้นกู้ซึ่งตราไว้ 20,000 บาท ในราคา 18,000 บาท

**ให้ทำ** 1. คำนวณกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

2. รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ในเงินลงทุนในหุ้นกู้กับหุ้นกู้และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3

3. บันทึกรายการจ่ายดอกเบี้ยและส่วนเกินมูลค่าหุ้นและเงินลงทุนในหุ้นกู้ของทั้งสองบริษัท

## 7. เอกสารอ้างอิง (ชั้นนำใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอ็มพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

เฉลยแบบทดสอบ

	<b>ใบกิจกรรมที่ 7</b>	<b>บทเรียนที่..6....</b>
	รหัสวิชา ...30201-2008... ชื่อวิชา ..การบัญชีขั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..11-12...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานงบการเงินรวมและการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน	ทฤษฎี...2... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานงบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการมีรายการระหว่างกัน		ปฏิบัติ ..8....ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการจัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน ปฏิบัติงานการตัดรายการระหว่างกันเพื่อสามารถจัดทำกระดาษทำการและงบการเงิน ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บุคลากรกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน
- 3.2. ปฏิบัติการจัดทำงบการเงินรวม ในการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิพิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายการถือหุ้นกู้ระหว่างกันของบริษัทในกลุ่มกิจการได้
- 4.2 อธิบายการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการโดยตรงได้
- 4.3. อธิบายการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอกได้
- 4.4 จัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ระหว่างกันได้ถูกต้อง
- 4.5 จัดทำงบการเงินรวมในการถือหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการจากบุคคลภายนอกได้ถูกต้อง
- 4.6 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดาษบัญชี และปากกาตราหมา.....

### 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “การถือหุ้นกู้ระหว่างกัน” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

### สถานการณ์จำลอง (ใช้ในกิจกรรม)

บริษัท A จำกัด (บริษัทแม่) และบริษัท B จำกัด (บริษัทย่อย) อยู่ในกลุ่มกิจการเดียวกัน

วันที่ 1 มกราคม 20X1 บริษัท B จำกัด ออกหุ้นกู้มูลค่าที่ตราไว้ 1,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม อายุหุ้นกู้ 5 ปี

บริษัท A จำกัด ซื้อหุ้นกู้ทั้งหมดโดยตรงจากบริษัท B จำกัด ในราคาตราไว้ (1,000,000 บาท) เพื่อเป็นการลงทุนระยะยาว

ข้อมูลเพิ่มเติม ณ สิ้นปี 20X2:

- ดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยรับได้บันทึกครบถ้วนทั้งสองฝ่าย
- ไม่มีการจำหน่ายหุ้นกู้หรือชำระคืน
- อัตราดอกเบี้ยตลาดเท่ากับอัตราดอกเบี้ยที่ตราไว้

6.2 ให้นักเรียนร่วมกันวิเคราะห์และจัดทำ **สมุดทำกรรวม (Consolidation Worksheet)** สำหรับบริษัท A และ B ณ วันที่ 31 ธันวาคม 20X2 โดยตัดรายการหุ้นกู้และดอกเบี้ยระหว่างกัน พร้อมอธิบายผลกระทบต่อแต่ละงบการเงิน

#### ขั้นตอนการทำกิจกรรมอย่างละเอียด

**ขั้นที่ 1** — ศึกษาข้อมูลและวิเคราะห์รายการ (10 นาที)

1. อ่านสถานการณ์ที่ได้รับ
2. ระบุรายการทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในกลุ่ม ได้แก่
  - \* การลงทุนในหุ้นกู้ (ของบริษัทแม่)
  - \* หุ้นกู้จ่าย (ของบริษัทย่อย)
  - \* ดอกเบี้ยรับ/ดอกเบี้ยจ่าย
  - \* ดอกเบี้ยค้างรับ/ค้างจ่าย (ถ้ามี)
3. ระบุว่ารายการใดเป็น “รายการระหว่างกัน” ที่ต้องถูกตัดออกในการจัดทำงบการเงินรวม

**ขั้นที่ 2** — จัดทำตาราง Trial Balance รวม (15 นาที)

1. บันทึกยอดบัญชีที่เกี่ยวข้องของบริษัท A และ B ลงในตาราง
2. รวมยอด (Combined Balance) เพื่อดูผลรวมก่อนตัดรายการ
3. ตรวจสอบความสัมพันธ์ของรายการหุ้นกู้ (A เป็นผู้ลงทุน, B เป็นผู้ออก)

**ขั้นที่ 3** — วิเคราะห์รายการที่ต้องตัดระหว่างกัน (15 นาที)

1. รายการที่ต้องตัดคือ
2. เงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทแม่ กับ หุ้นกู้จ่ายของบริษัทย่อย
3. ดอกเบี้ยรับของบริษัทแม่ กับ ดอกเบี้ยจ่ายของบริษัทย่อย

**ขั้นที่ 4** — บันทึกรายการตัดในสมุดทำกรรวม (Elimination Entries) (40 นาที)

- ◇ รายการที่ 1: ตัดหุ้นกู้ระหว่างกัน
- ◇ รายการที่ 2: ตัดดอกเบี้ยระหว่างกัน

### ขั้นที่ 5 — ปรบยอดใน Worksheet (20 นาที)

รายการ	รวมก่อนตัด	การปรบตัด (Elimination)	รวมหลังตัดเงิน
ลงทุนในหุ้นกู้	1,000,000	-1,000,000	0
หุ้นกู้จ่าย	1,000,000	-1,000,000	0
ดอกเบียรับ	60,000	-60,000	0
ดอกเบียจ่าย	60,000	-60,000	0

### ขั้นที่ 6 — จัดท้งบการเงินรวม (20 นาที)

- งบดุลรวมจะไม่มีรายการ “เงินลงทุนในหุ้นกู้” และ “หุ้นกู้จ่าย”
- งบกำไรขาดทุนรวมจะไม่แสดง “ดอกเบียรับ-จ่าย” ที่เป็นระหว่างกัน
- ตรวจสอบความถูกต้องของยอดรวม ( $Dr = Cr$ )
- อภิปรายในกลุ่มและสรุปคำตอบร่วมกัน ตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณ เขียนคำอธิบายขั้นตอนและแนวคิดที่ใช้ในการรวมงบ
- นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียนแต่ละกลุ่มนำเสนอผลลัพธ์และอธิบายกระบวนการคิด เพื่อนกลุ่มอื่นสามารถซักถาม/แลกเปลี่ยนความคิด
- ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น
- ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

### 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

### 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

### 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

	<b>ใบความรู้ที่ 8</b>	บทเรียนที่..7.....
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..13-15.
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ	ทฤษฎี..3... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและการแปลงค่า การเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ		ปฏิบัติ ..12...ชม.

### 1. ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการแปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ แปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการแปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
- 3.2 บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 3.3 แปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายแนวคิดของการปริวรรตเงินตราต่างประเทศได้
- 4.2 อธิบายการรายงานที่เป็นเงินตราต่างประเทศได้
- 4.3 อธิบายหลักเกณฑ์ทางบัญชีเกี่ยวกับอัตราการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศได้
- 4.4 อธิบายการแปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศได้
- 4.5 บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศได้ถูกต้อง
- 4.6 แปลงค่าการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศได้ถูกต้อง
- 4.7 จัดทำงบการเงินรวมจากการแปลงค่าการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศได้
- 4.8 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

## 5.สาระการเรียนรู้

### 5.1 งานบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

#### 5.1.1 การปริวรรตเงินตราต่างประเทศ

ปริวรรตเงินตรา เป็นการแลกเปลี่ยนเงินตราสกุลหนึ่งไปเป็นอีกสกุลหนึ่ง โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนด โดยที่หลายคนอาจคุ้นเคยกันดีกับคำภาษาอังกฤษมากกว่า คือคำว่า Foreign Exchange นั่นเอง

#### อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

อัตราแลกเปลี่ยนเป็นการวัดค่าของเงินประเทศหนึ่งกับค่าของเงินอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งอาจจะกำหนดโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ได้ ดังนั้นความหมายของคำว่า อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา สามารถให้คำจำกัดความได้ดังนี้

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา (Exchange Rates) คือ อัตราส่วนของเงินตราสกุลหนึ่งต่อเงินตราอีกสกุลหนึ่ง ณ ขณะใดขณะหนึ่ง

การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยน (หากมองในแง่ของประเทศไทย) สามารถทำได้ 2 วิธีคือ

- 1) **อัตราแลกเปลี่ยนทางตรง** (Direct quotations) คือ การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยน 1 หน่วยของสกุลเงินอื่นกับสกุลเงินบาท (Baht equivalent) เช่น  $\text{฿ } 50.30 \text{ £}$  หมายความว่า  $\text{£ } 1$  มีค่าเท่ากับ 50.30 บาท
- 2) **อัตราแลกเปลี่ยนทางอ้อม** (Indirect quotation) คือ การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนของสกุลเงินอื่นกับเงิน 1 บาท เช่น  $\text{£ } 1 \text{ ฿} 50.30 = \text{£ } 0.0198$  หมายความว่า  $\text{฿ } 1$  มีค่าเทียบเท่ากับ  $\text{£ } 0.0198$

#### ความหมายของอัตราแลกเปลี่ยนต่าง ๆ

- (ก) อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที
- (ข) อัตราซื้อขายล่วงหน้า (Forward Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนที่ระบุไว้ในสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศเป็นการล่วงหน้า เพื่อใช้แปลงค่าในการส่งมอบ / รับมอบเงินตราต่างประเทศกันในอนาคต
- (ค) อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย (Average Exchange Rate) หมายถึง อัตราถัวเฉลี่ยของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นตลอดทั้งวันหรือในระหว่างวัน
- (ง) อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (Historical Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการค้าในครั้งแรก
- (จ) อัตราปิด (Closing Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

#### หลักเกณฑ์การบัญชีที่เกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

- 1) กิจการที่ต้องแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

กิจการในประเทศ	กิจการในต่างประเทศ
มีรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ เช่น การนำเข้า / ส่งออก การกู้ยืมเงินตราต่างประเทศ การเปิดบัญชีเงินฝากธนาคารเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น	หน่วยงานในต่างประเทศ อาทิ บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้า หรือสาขา โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่นหรือในสกุลเงินอื่น

## 2) กิจกรรมที่ต้องแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นตัวเงิน หมายถึง หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์ หนี้สินที่จะได้รับหรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ ไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

ประเด็น / เปรียบเทียบ	รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary Items)	รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Monetary Items)
จุดแตกต่าง	เงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์ และหนี้สินที่จะได้รับหรือที่จะต้องชำระเป็นเงินที่กำหนดไว้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้	สินทรัพย์ และหนี้สินที่ไม่ทราบถึงจำนวนเงินที่แน่นอนที่จะได้รับหรือที่ต้องชำระ
ตัวอย่างรายการทางบัญชี	<p>◆ <b>สินทรัพย์</b></p> <p><u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เงินสด</li> <li>- ลูกหนี้การค้า</li> <li>- หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด</li> <li>- ลูกหนี้ตัวเงินรับ</li> <li>- หลักทรัพย์เพื่อค้า</li> </ul> <p><u>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เงินฝากประจำ</li> </ul> <p>◆ <b>หนี้สิน</b></p> <p><u>หนี้สินหมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เจ้าหนี้การค้า</li> <li>- ตัวเงินจ่าย</li> </ul> <p><u>หนี้สินไม่หมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- หุ้นกู้</li> </ul>	<p>◆ <b>สินทรัพย์</b></p> <p><u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เงินลงทุนชั่วคราวทั้งในตราสารหนี้และตราสารทุนที่ไม่ทราบราคาตลาด</li> <li>- สินค้าคงเหลือ</li> </ul> <p><u>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</u> เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เงินลงทุนระยะยาวทั้งในตราสารหนี้และตราสารทุนที่ไม่ทราบราคาตลาด</li> <li>- สินทรัพย์ถาวร</li> </ul> <p>◆ <b>หนี้สิน</b></p> <p>ประมาณการหนี้สิน หนี้สินระยะยาว หรือหนี้สินไม่หมุนเวียน เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ค่าบริการรับล่วงหน้า</li> <li>- บัญชีปรับมูลค่ารายการค้างจ่าย</li> <li>- ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี</li> </ul>

3) อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า

(ก) ณ วันที่เกิดรายการค้า ให้แปลงค่าด้วย “อัตราแลกเปลี่ยนทันที” หรืออัตราตลาด

(ข) ณ วันที่มีการรับ / จ่ายชำระหนี้ในระหว่างปี ให้แปลงค่าด้วย “อัตราแลกเปลี่ยนทันที

(ค) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

4) กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (Gains and Losses on Exchange Rate)

- ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยน ณ 2 จุดเวลา คือ ณ วันที่เกิดรายการค้า กับ วันที่มีการรับ / จ่ายชำระหนี้ หรือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

- กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกบันทึกเป็นรายได้หรือรายจ่ายไว้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น

### 5.1.2. การรายงานที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2562) กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ไว้ดังนี้

❶ การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก – ณ วันที่เกิดรายการ

❷ การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

2.1 รายงานเป็นตัวเงิน ให้แปลค่าโดยใช้อัตราปิด

2.2 รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิม ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

2.3 รายการที่ไม่มีตัวเงิน ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น

#### การแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที

การแปลงค่ารายการให้เป็นเงินบาทด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นจากรายการค้าจะต้องถูกแปลงค่าเป็นเงินบาทก่อนที่จะจดบันทึกบัญชี หน่วยวัดค่าจะถูกเปลี่ยนจากสกุลเงินต่างประเทศเป็นเงินบาท

#### ตัวอย่าง 7.1

บริษัทในประเทศไทยนำเข้าสินค้าจากประเทศฟิลิปปินส์เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับเปโซฟิลิปปินส์เท่ากับ 0.70 บาท ใบกำกับสินค้าระบุการจ่ายชำระเป็นเงิน 20,000 เปโซฟิลิปปินส์ ภายใน 30 วัน บริษัทในประเทศไทยจะบันทึกรายการดังนี้

สินค้าคงเหลือ	14,000	
เจ้าหนี้		14,000

แปลงค่าเงิน 20,000 เปโซ x อัตราแลกเปลี่ยนทันที 0.07 บาท

ถ้าจ่ายชำระหนี้เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีเท่ากับ 0.69 บาท กิจการจะบันทึกการจ่ายชำระหนี้ ดังนี้

เจ้าหนี้	14,000	
กำไรจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		200
เงินสด		13,800

จ่ายชำระเงิน 20,000 เปโซ x อัตราแลกเปลี่ยนทันที 0.69 บาท

## ตัวอย่าง 7.2

แสดงรายการซื้อขายที่เกิดผลต่างจากรายการต่างประเทศที่กำหนดค่าเป็นสกุลเงินหลักของกิจการ (เงินบาท) กับสกุลเงินต่างประเทศ

## กรณีขายสินค้าให้บริษัทต่างประเทศ

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด ขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น เป็นเงิน 3,300,000 บาทหรือ 2,000,000 เยน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.65 บาท และได้รับชำระเงินเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.64 บาท

ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดเป็นเงินบาท

วันที่ขาย

ลูกหนี้	3,300,000	
ขาย		3,300,000

บันทึกการขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น

วันที่รับชำระเงิน

เงินสด	3,300,000	
ลูกหนี้		3,300,000

บันทึกการชำระหนี้เต็มจำนวน

ถ้าใบกำกับสินค้ากำหนดให้เป็นจำนวนเงินเยน

วันที่ขาย

ลูกหนี้	3,300,000	
ขาย		3,300,000

บันทึกการขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น ใบกำกับสินค้า

2,000,000 เยน (2,000,000 เยน x 1.65 บาท)

วันที่ชำระเงิน

เงินสด	3,280,000	
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	20,000	
ลูกหนี้		3,300,000

บันทึกรายการรับชำระหนี้เต็มจำนวน (2,000,000 x 1.64 บาท)

## ตัวอย่าง 7.3

## รายการซื้อที่กำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

บริษัท ไทย จำกัด เป็นบริษัทไทยซื้อสินค้าจากบริษัท ยุโรป จำกัด เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 เป็นเงิน 10,000 ยูโร เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลเงินยูโรเท่ากับ 50 บาทบริษัท ไทย จำกัด ปิดบัญชีเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีสำหรับสกุลยูโรเท่ากับ 48.50 บาท การจ่ายชำระเงินเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 30 มกราคม 25x2 เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนทันทีเท่ากับ 49 บาท รายการที่เกิดขึ้นจะบันทึกโดย บริษัท ไทย จำกัด ดังนี้

25x1

ธ.ค. 1	สินค้า	500,000	
	เจ้าหนี้		500,000
	บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัทยุโรป (10,000 ยูโร x 50 บาท)		
ธ.ค. 31	เจ้าหนี้	15,000	
	กำไรจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		
			15,000
	ปรับปรุงเจ้าหนี้ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี [10,000 ยูโร x (50 - 48.50 บาท)]		

25x2

ม.ค. 30	เจ้าหนี้	485,000	
	ขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		
		5,000	
	เงินสด		
			490,000
	ชำระค่าสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ยุโรป (10,000 ยูโร x 49 บาท)		

## 5.2 งานแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

## 5.2.1 การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

หน่วยงานในต่างประเทศโดยทั่วไปวัดค่าบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในหน่วยเงินตราของประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ ซึ่งเรียกว่า สกุลเงินท้องถิ่น (Currency)

การแปลงค่าจะทำให้เกิดส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า ซึ่งผลต่างนี้ เรียกว่า “ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า” (Translation adjustment) หรือ “กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า” (Translation gain or loss) และรายการปรับปรุงดังกล่าวที่เกิดจากการแปลงค่าจะถูกนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือแสดงเป็นรายการคงค้างในงบแสดงฐานะการเงิน ภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น

## วัตถุประสงค์ของการแปลงค่างบการเงิน

① เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานในต่างประเทศมารวมในงบการเงินของกิจการ และวิธีแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลที่ใช้นำเสนองบการเงิน

② ประเด็นหลักคือการพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใดและจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

### การแปลงค่าโดยใช้สกุลเงินท้องถิ่น (Current Rate method)

- 1) สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะถูกแปลงค่าจากสกุลเงินท้องถิ่นมาเป็นสกุลเงินที่จะแสดงรายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน (Current exchange rate)
- 2) บัญชีส่วนเกินทุนจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (Historical rate)
- 3) ส่วนประกอบของกำไรสะสมปลายงวด จะถูกแปลงค่า
- 4) บัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมทั้งต้นทุนสินค้าที่ขายและค่าเสื่อมราคา) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการเหล่านั้นขึ้น

### การแปลงค่าโดยใช้สกุลเงินของบริษัทใหญ่ (Temporal method)

1. สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน
2. สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non monetary)
3. สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินที่แสดงมูลค่า ณ ราคาปัจจุบันหรือราคาอัตราแลกเปลี่ยนในอนาคต
4. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ณ วันซื้อหุ้น
5. ส่วนประกอบของกำไรสะสมปลายงวดจะถูกแปลงค่า
6. รายได้และค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (เช่น ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ และค่าเสื่อมราคา) จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตอัตราเดียวกับที่ใช้แปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ
7. บัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย
8. กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าจะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

#### 5.2.2. การบัญชีสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศ

บริษัทย่อยเป็นบริษัทที่จดทะเบียนการค้าและทำการค้าในต่างประเทศ งบการเงินที่บริษัทย่อยส่งมาให้บริษัทใหญ่จะเป็นเงินสกุลต่างประเทศ เมื่อบริษัทใหญ่จัดทำงบการเงินรวมบริษัทใหญ่จะต้องแปลงค่างบการเงินนั้นให้เป็นเงินสกุลในประเทศเสียก่อน

วิธีการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศชั้นนี้ อยู่กับความสัมพันธ์ทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการในต่างประเทศกับกิจการที่เสนองบการเงิน จึงแบ่งออกเป็นดังนี้

1. บริษัทย่อยในต่างประเทศดำเนินงานภายใต้ภาวะเงินเฟ้อปกติ และใช้สกุลเงินท้องถิ่น (Current rate method)
2. บริษัทย่อยในต่างประเทศดำเนินงานภายใต้ภาวะเงินเฟ้อมาก และเป็นกิจการในต่างประเทศที่ไม่แยกจากการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินของบริษัทใหญ่ (Temporal method)

#### ตัวอย่าง 7.4

#### กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Current rate method ในการแปลงค่า

สมมติว่าเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x8 บริษัท ประเทศไทย จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย ได้ซื้อส่วนได้เสีย 80% ของบริษัท เดนมาร์ก จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแถบยุโรปตะวันออก เป็นเงิน 2,000,000 โครน บริษัท เดนมาร์ก จำกัด บันทึกบัญชีด้วยเงินโครนและใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการจดบันทึก กระบวนการแปลงค่างบการเงินจะทำตามข้อสมมุติที่แตกต่างกัน 2 ประการ คือ (1) เป็นเงินโครน (Current rate method) (2) เป็นเงินบาท (Temporal method)

อัตราแลกเปลี่ยนของเงินโครนตลอดปีการเงิน 25x8 มีดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot rate)
2 มกราคม (วันที่ซื้อหุ้น)	฿ .150
1 กันยายน	.160
31 ธันวาคม	.170
เฉลี่ยสำหรับไตรมาสที่ 4	.165
เฉลี่ยตลอดทั้งปี	.156

### 5.2.3 การจัดทำกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงิน

#### กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวมเมื่อใช้วิธี Temporal ในการแปลงค่า

1. ตามวิธี Temporal กำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทย่อย และจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของกำไรปลายงวด ส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุน จะถูกรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรเบ็ดเสร็จรวมในงวดปีปัจจุบัน ในงวดกำไรขาดทุนดังกล่าวจะรวมเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรสะสมซึ่งเกิดจากการปรับปรุงกำไรสะสมของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น ดังนี้ จึงไม่มีความจำเป็นต้องแยกรับรู้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เช่นเดียวกับรายการที่ (4) ในกระดาษทำการขั้นต้น เมื่อใช้วิธี Current rate ในการแปลงค่างบการเงิน

2. ผลต่างที่ยังไม่ได้ตัดบัญชีที่กระจายให้ที่ดินและอาคาร และผลต่างที่ตัดจำหน่ายในปีปัจจุบัน ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีตเนื่องจากเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งโดยปกติทั่วไปหน่วยงานในต่างประเทศเป็นกิจการที่เป็นอิสระ สกุลเงินที่ใช้ในการค้าเป็นงานของบริษัทย่อยเป็นเงินสกุลท้องถิ่นการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศใช้วิธี Current rate method ดังนั้นในหน่วยนี้จึงให้ศึกษาเฉพาะกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม ที่ใช้วิธี Current rate method เท่านั้น



## 6. แบบฝึกหัด/แบบทดสอบ

### แบบทดสอบ

คำชี้แจง : ให้นักเรียนเลือกคำตอบที่ถูกต้องที่สุดเพียงคำตอบเดียว

1. การเปลี่ยนเงินสกุลหนึ่งไปเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนคือข้อใด
  - ก. Foreign Exchange
  - ข. Exchange Rate
  - ค. Exchange Foreign
  - ง. Rate Exchange
  - จ. Direct Exchange
2. ปัจจุบันการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ ในประเทศไทยที่ได้รับความนิยมที่สุดคือข้อใด
  - ก. ระบบลอยตัวค่าเงิน
  - ข. ระบบอุปสงค์
  - ค. ระบบอุปทาน
  - ง. ระบบค่าเงินทางตรง
  - จ. ระบบดอลลาร์
3. การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยน 1 หน่วย ของสกุลเงินอื่นกับสกุลเงินบาท หมายถึงข้อใด
  - ก. อัตราแลกเปลี่ยนทางอ้อม
  - ข. อัตราแลกเปลี่ยนทางตรง
  - ค. อัตราแลกเปลี่ยนทันที
  - ง. อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า
  - จ. อัตราแลกเปลี่ยนคงที่
4. อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที คือข้อใด
  - ก. Foreign Exchange
  - ข. Exchange Rate
  - ค. Forward Rate
  - ง. Spot Rate
  - จ. Historical Rate
5. อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการค้าในครั้งแรก คือ
  - ก. Historical Rate
  - ข. Average Exchange Rate
  - ค. Buying Rate
  - ง. Selling Rate
  - จ. Forward Rate
6. อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน คือข้อใด
  - ก. อัตราแลกเปลี่ยนทันที
  - ข. อัตราปิด

- ค. อัตราแลกเปลี่ยนถั่วเฉลี่ย  
 ง. อัตราซื้อขายล่วงหน้า  
 จ. อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
7. ข้อใดไม่ใช่หลักเกณฑ์การบัญชีที่เกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- ก. กิจการที่ต้องแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ  
 ข. รายการค้าที่ต้องแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ  
 ค. อัตราแลกเปลี่ยนที่ไม่คงที่  
 ง. อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า  
 จ. กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน
8. ข้อใดไม่ใช่รายการค้าที่เป็นตัวเงิน
- ก. สินค้าคงเหลือ  
 ข. ลูกหนี้การค้า  
 ค. เงินฝากประจำ  
 ง. ลูกหนี้การค้า  
 จ. หุ้นกู้
9. อัตราแลกเปลี่ยนที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม จะต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันใด
- ก. วันที่เกิดรายการ  
 ข. วันที่มีการรับชำระหนี้  
 ค. วันที่กำหนดมูลค่ายุติธรรม  
 ง. วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงาน  
 จ. วันที่กำหนดเปลี่ยนแปลงค่าเงินตรา
10. บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด ขายสินค้าให้กับโรงงานอุตสาหกรรมญี่ปุ่น เป็นเงิน 3,300,000 บาท หรือ 2,000,000 เยน เมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.65 บาท และได้รับชำระเงินเมื่ออัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1.64 บาท ณ วันที่จ่ายชำระหนี้ บริษัทอุตสาหกรรมไทย จำกัด จะได้รับเงินสดจำนวนเงินเท่าใด
- ก. 3,280,000 บาท  
 ข. 3,300,000 บาท  
 ค. 3,380,000 บาท  
 ง. 3,390,000 บาท  
 จ. 3,395,000 บาท
11. จากข้อ 10 บริษัทอุตสาหกรรมไทย จำกัด จะมีกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจำนวนเงินเท่าใด
- ก. กำไร 20,000 บาท  
 ข. ขาดทุน 20,000 บาท  
 ค. กำไร 2,000 บาท  
 ง. ขาดทุน 2,000 บาท  
 จ. เท่าทุน

12. หน่วยงานในต่างประเทศโดยทั่วไปวัดค่าบันทึกรายการที่เกิดขึ้นในหน่วยเงินตราของประเทศที่บริษัทนั้นตั้งอยู่ เรียกว่าอะไร
- สกุลเงินแลกเปลี่ยน
  - ค่าเงินยุติธรรม
  - ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า
  - สกุลเงินบริษัทใหญ่
  - สกุลเงินท้องถิ่น
13. ข้อใดไม่ใช่หลักทรัพย์ในการแปลงค่าโดยใช้สกุลเงินท้องถิ่น
- ยอดคงเหลือในกำไรสะสมต้นงวด จะถูกกำหนดให้สูงกว่ายอดกำไรสะสมคงเหลือสิ้นปี
  - สินทรัพย์และหนี้สินถูกแปลงค่าจากสกุลเงินท้องถิ่นมาเป็นสกุลเงินโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน
  - บัญชีส่วนเกินทุนจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต
  - บัญชีรายได้ค่าใช้จ่ายจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
  - ถูกทุกข้อ
14. Translation adjustment หมายถึงข้อใด
- กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า
  - ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า
  - สกุลเงินท้องถิ่น
  - สกุลเงินตามบริษัทใหญ่
  - อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน
15. ข้อใดไม่ใช่ข้อกำหนดให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
- ณ วันเกิดรายการค่า ให้แปลงค่าด้วย “อัตราแลกเปลี่ยนทันที”
  - ณ วันเกิดรายการค่า ให้แปลงค่าด้วย “อัตราอัตราตลาด”
  - ณ วันที่มีการรับ / จ่ายชำระหนี้ในระหว่างปี ให้แปลงค่าด้วย “อัตราแลกเปลี่ยนทันที”
  - ณ วันที่มีการรับ / จ่ายชำระหนี้ในระหว่างปี ให้แปลงค่าด้วย “อัตราก้าวหน้า”
  - ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานรายการที่เป็นตัวเงินให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด

### แบบฝึกทักษะ

**ข้อ 1** เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25X1 บริษัท ตระกูลไทย จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในประเทศไทย ซื้อสินค้าจากบริษัท อิมพอร์ต จำกัด ในประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นเงิน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25X1 คือ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 38.40 บาท กำหนดชำระเงินในวันที่ 15 ธันวาคม 25X1 ซึ่งอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 15 ธันวาคม 25X1 คือ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 38.50 บาท งวดบัญชี 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด คือ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 32.10 บาท

**ให้ทำ** 1. บันทึกรายการบัญชีของบริษัท ตระกูลไทย จำกัด

**ข้อ 2** วันที่ 1 กันยายน 25X6 บริษัท ไทยท่า จำกัด ขายสินค้าให้บริษัท สหรัฐอเมริกา จำกัด เป็นเงิน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐ กำหนดชำระเงิน 15 พฤศจิกายน 25X6 บริษัท ไทยท่า จำกัด ปิดบัญชีทุกวันสิ้นปี 31 ธันวาคม อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ต่าง ๆ เป็นดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยน (บาท/ 1 ดอลลาร์สหรัฐ)
1 กันยายน 25X6	38.20
15 พฤศจิกายน 25X6	38.55
31 ธันวาคม 25X6	38.25

**ให้ทำ** 1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป ของบริษัท ไทยท่า จำกัด

**ข้อ 3** เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25X5 บริษัท ก จำกัด อยู่ในประเทศไทย สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A จำกัด ซึ่งอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ในราคา US\$ 100,000 กำหนดชำระเงินวันที่ 31 มกราคม 25X6 เพื่อป้องกันผลขาดทุนจากความไม่แน่นอนของอัตราแลกเปลี่ยนในวันเดียวกันนี้ บริษัท ก จำกัด จึงทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจากบริษัทนายหน้า 60 วัน เพื่อชำระหนี้สินในวันครบกำหนด อัตราแลกเปลี่ยนของเงิน US\$ 1.00 ต่อเงินบาท ในวันที่ต่าง ๆ เป็นดังนี้

	1 ธ.ค. 25X5	31 ธ.ค. 25X5	31 ม.ค. 25X6
อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนี้	฿41	40.50	42
อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า 30 วัน	฿41.25	41.40	41.80
อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า 60 วัน	฿41.50	41.75	41.50

**ให้ทำ** บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก จำกัด ตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 25x5 ถึงวันที่ 31 มกราคม 25X6 (บริษัททั้งสองปิดบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี)

## 7. เอกสารอ้างอิง (ขึ้นหน้าใหม่)

7.1 ดร.สุนันทา สังขทัต. การบัญชีขั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอ็มพันธ์, 2567.

7.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)

## 8. ภาคผนวก (เฉลยแบบฝึกหัด เฉลยแบบทดสอบ ฯ)

เฉลยแบบทดสอบ

	<b>ใบกิจกรรมที่ 8</b>	<b>บทเรียนที่..7.....</b>
	รหัสวิชา ...30201-2008.... ชื่อวิชา ..การบัญชีชั้นสูง 2...	สอนครั้งที่..13-15...
	ชื่อหน่วยการเรียนรู้ งานบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	ทฤษฎี...3... ชม.
ชื่อเรื่อง/งานบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและการแปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ		ปฏิบัติ...12....ชม.

### . ผลลัพธ์การเรียนรู้ระดับบทเรียน

ปฏิบัติงานด้านการแปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ แปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ด้วยความมีระเบียบละเอียดรอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย ตรงต่อเวลา

### 2. อ้างอิงมาตรฐาน/เชื่อมโยงกลุ่มอาชีพ

2.1 มาตรฐานอาชีพ.....-..... สมรรถนะย่อย.....-.....

- 1) เกณฑ์การปฏิบัติงาน.....-.....
- 2) วิธีประเมิน.....-.....
- 3) หลักฐานการปฏิบัติงาน (Performance Evidence) -
- 4) หลักฐานความรู้ (Knowledge Evidence) -

2.2 บูรณาการกลุ่มอาชีพ.....-.....

### 3. สมรรถนะประจำบทเรียน

- 3.1 แสดงความรู้เกี่ยวกับการแปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
- 3.2. บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 3.3 แปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

### 4. จุดประสงค์เชิงพฤติกรรม (เขียนให้ครบด้านพุทธิสัย ทักษะพิสัย จิตพิสัยและประยุกต์ใช้)

- 4.1 อธิบายแนวคิดของการปริวรรตเงินตราต่างประเทศได้
- 4.2 อธิบายการรายงานที่เป็นเงินตราต่างประเทศได้
- 4.3 อธิบายหลักเกณฑ์ทางบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศได้
- 4.4 อธิบายการแปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศได้
- 4.5 บันทึกบัญชีเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศได้ถูกต้อง
- 4.6 แปลงค่าบการเงินที่บันทึกไว้ด้วยเงินตราต่างประเทศได้ถูกต้อง
- 4.7 จัดทำบการเงินรวมจากการแปลงค่าบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศได้
- 4.8 ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้นด้วยความละเอียด รอบคอบ ซื่อสัตย์ มีวินัย และตรงเวลา มีเจตคติที่ดีต่อวิชาชีพนักบัญชี รับผิดชอบต่องานที่ได้รับมอบหมายด้วยความยินดี

### 5. เครื่องมือ วัสดุ และอุปกรณ์

- 5.1 .....เครื่องคอมพิวเตอร์.....
- 5.2 .....เครื่อง Projector.....
- 5.3 .....สื่อ Powerpoint.....
- 5.4 .....กระดานบรื๊ฟ และปากกาตราชูม้า.....

## 6. ขั้นตอนการทำกิจกรรม

6.1 ให้ผู้เรียนแบ่งกลุ่ม กลุ่มละ 4-5 คน ศึกษาเนื้อหา “อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ” แล้วดำเนินกิจกรรมต่อไปนี้

### สถานการณ์จำลอง (ใช้ในการทำกิจกรรม)

บริษัท A จำกัด มีรายการซื้อสินค้าและชำระเงินกับคู่ค้าต่างประเทศดังนี้:

วันที่ 1 สิงหาคม 20X1 ซื้อสินค้าจากบริษัทในสหรัฐฯ จำนวน USD 10,000 โดยจะชำระเงินในอีก 60 วัน

อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ซื้อ: 1 USD = 36.00 บาท

วันที่ 31 สิงหาคม 20X1 (วันสิ้นงวดบัญชี) อัตราแลกเปลี่ยนเปลี่ยนเป็น 1 USD = 36.50 บาท

วันที่ 30 กันยายน 20X1 (วันที่ชำระเงิน) อัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ 1 USD = 36.20 บาท

6.2 ให้นักเรียนร่วมกันวิเคราะห์และบันทึกบัญชีของบริษัท A จำกัด ในแต่ละวันที่เกิดรายการ พร้อมคำนวณ “ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยน” และแสดงผลกระทบต่อกำไรขาดทุนขั้นตอนการทำกิจกรรมอย่างละเอียด

### ขั้นที่ 1 — ทำความเข้าใจกับคำสำคัญ (10 นาที)

- ศึกษาความหมายของคำว่า
  - อัตราแลกเปลี่ยน (Exchange Rate)
  - เงินตราต่างประเทศ (Foreign Currency)
  - ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยน (Exchange Gain or Loss)
- แยกประเภทของอัตราแลกเปลี่ยน เช่น
  - Spot Rate (อัตราซื้อขายทันที)
  - Forward Rate (อัตราล่วงหน้า)
- ทบทวนหลักการบันทึกบัญชีธุรกรรมที่เกิดขึ้นเป็นเงินตราต่างประเทศ

### ขั้นที่ 2 — วิเคราะห์รายการซื้อสินค้า (15 นาที)

- วันที่ 1 ส.ค. 20X1 — ซื้อสินค้า USD 10,000 ที่อัตรา 36.00 บาท
  - มูลค่าเป็นเงินบาท =  $10,000 \times 36.00 = 360,000$  บาท

- บันทึกบัญชี ณ วันที่ซื้อ:

### ขั้นที่ 3 — ประเมินรายการ ณ วันสิ้นงวด (15 นาที)

วันที่ 31 ส.ค. 20X1

- เจ้าหนี้คงค้างเดิม USD 10,000
- อัตราแลกเปลี่ยนเปลี่ยนเป็น 36.50 บาท
- มูลค่าปัจจุบันของเจ้าหนี้ =  $10,000 \times 36.50 = 365,000$  บาท
- เพิ่มขึ้นจากเดิม 5,000 บาท ( $365,000 - 360,000$ ) → ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

### ขั้นที่ 4 — บันทึกเมื่อชำระเงิน (20 นาที)

### ขั้นที่ 5 — สรุปผลการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยน (15 นาที)

6.3 อภิปรายในกลุ่มและสรุปคำตอบร่วมกัน ตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณ เขียนคำอธิบายขั้นตอนและแนวคิดที่ใช้ในการรวมงบ

- 6.4 นำเสนอผลงานหน้าชั้นเรียนแต่ละกลุ่มนำเสนอผลลัพธ์และอธิบายกระบวนการคิด เพื่อนกลุ่มอื่นสามารถซักถาม/แลกเปลี่ยนความคิด
- 6.5 ผู้เรียนทุกกลุ่มประเมินตนเองและประเมินกลุ่มอื่น
- 6.6 ครูผู้สอนประเมินผู้เรียนทุกกลุ่ม

## 7. สรุปและอภิปราย

ครูและนักเรียน ช่วยกันสรุปเนื้อหา

## 8. การประเมินผล

ผ่านเกณฑ์การประเมินผลไม่ต่ำกว่าร้อยละ 70

## 9. เอกสารอ้างอิง/เอกสารค้นคว้าเพิ่มเติม

9.1 ดร.สุนันทา สังขทัตน์. การบัญชีชั้นสูง 2. นนทบุรี : สำนักพิมพ์เอมพันธ์, 2567.

9.2 อ.วนิดา กุลสุ. การบัญชีชั้นสูง 2. กรุงเทพฯ : ศูนย์ส่งเสริมวิชาการ, 2567.

เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

[https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5\\_WLHNw&t=7s](https://www.youtube.com/watch?v=HoCP5_WLHNw&t=7s)