

## บทที่ 7 หนี้สินระยะยาว (Long-term Liabilities)

หนี้สินระยะยาวเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นซึ่งต้องชำระคืนเกินกว่าหนึ่งปีหรือเกินกว่ารอบเวลาดำเนินงานตามปกติของกิจการ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยให้คำจำกัดความของหนี้สินระยะยาวว่าหมายถึง หนี้สินซึ่งมีระยะเวลาการชำระคืนเกินกว่าหนึ่งปี หรือเกินกว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

นอกจากหนี้สินระยะยาวจะมีระยะเวลาการชำระคืนเกินกว่าหนึ่งปีแล้วมักจะมีดอกเบี้ยที่ต้องชำระตามระยะเวลาที่กำหนดตลอดอายุของหนี้สินด้วย ปกติแล้วหนี้สินระยะยาวเมื่อเกิดขึ้นต้องทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรระบุรายละเอียดการชำระหนี้ อัตราดอกเบี้ยวันครบกำหนดและเงื่อนไขต่าง ๆ เกี่ยวกับหนี้สินระยะยาว

### ประเภทของหนี้สินระยะยาว

หนี้สินระยะยาวแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. หนี้สินระยะยาวที่ทราบจำนวนเงินแน่นอน
2. หนี้สินระยะยาวที่ไม่ทราบจำนวนเงินแน่นอนหรือหนี้สินโดยประมาณ
3. หนี้สินระยะยาวที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า

หนี้สินระยะยาวที่ไม่ทราบจำนวนเงินแน่นอนหรือหนี้สินโดยประมาณ (Estimated Long-term Liability) และหนี้สินระยะยาวที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า (Contingent Long-term Liability) มีหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชีเช่นเดียวกับหนี้สินหมุนเวียนโดยประมาณและหนี้สินหมุนเวียนที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในบทก่อน ดังนั้นในบทนี้จะกล่าวถึงหนี้สินระยะยาวที่ทราบจำนวนเงินแน่นอนเท่านั้น

# หนี้สินระยะยาวที่ทราบจำนวนเงินแน่นอน

หนี้สินระยะยาวที่ทราบจำนวนเงินแน่นอน (Determinable Long-term Liability) หมายถึง หนี้สินที่เกิดขึ้นแล้วและสามารถระบุจำนวนเงินได้แน่นอนชัดเจน รายการหนี้สินระยะยาวที่ทราบจำนวนเงินแน่นอนมีดังนี้

1. เงินกู้ระยะยาว
2. เจ้าหนี้จำนอง
3. เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการและลูกจ้าง
4. เงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม
5. หนี้สินเงินบำนาญหรือเงินกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ
6. หนี้สินจากสัญญาซื้อระยะยาว
7. หนี้สินจากสัญญาเช่าระยะยาว
8. รายได้รอการตัดบัญชี
9. หุ้นกู้และพันธบัตร

1. **เงินกู้ระยะยาว** (Long-term Loans) หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการกู้ยืมจากธนาคาร หรือกู้ยืมจากสถาบันการเงินและบุคคลทั่วไป โดยมีกำหนดชำระคืนนานเกินกว่าหนึ่งปี แต่ถ้าเงินกู้ส่วนหนึ่งต้องชำระคืนในงวดบัญชีปัจจุบันจะต้องแสดงเงินกู้จำนวนนั้นไว้ภายใต้หัวข้อหนี้สินหมุนเวียน

2. **เจ้าหนี้จำนอง** (mortgages payable) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเนื่องจากการกู้ยืมโดยมีอสังหาริมทรัพย์เป็นหลักประกัน ซึ่งอาจชำระคืนเพียงครั้งเดียวหรือจ่ายชำระคืนเป็นงวด ๆ ก็ได้ กรณีที่ต้องชำระคืนเป็นงวด ๆ จำนวนเงินที่ต้องชำระคืนในงวดปัจจุบันให้แสดงเป็นหนี้สินหมุนเวียน

3. **เจ้าหนี้และเงินกู้ยืมจากกรรมการและลูกจ้าง** (Payables and Loans from directors and employees) หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการกู้ยืมจากผู้ที่เป็นกรรมการและ/หรือลูกจ้างซึ่งมีระยะเวลาการชำระคืนเกินกว่าหนึ่งปี

4. **เงินกู้ยืมจากบริษัทในเครือและบริษัทร่วม** (Loans from subsidiary and associated companies) หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการกู้ยืมจากบริษัทในเครือและ/หรือบริษัทร่วม ซึ่งมีระยะเวลาคืนเกินกว่าหนึ่งปี

5. **หนี้สินเงินบำนาญหรือเงินกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ** (Pension Liability or provident and pension funds) เงินบำนาญ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการต้องจ่ายให้แก่พนักงานลูกจ้างที่เคยปฏิบัติงานแล้วเกษียณอายุออกไปโดยจ่ายเป็นรายเดือน ส่วนเงินกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการต้องจ่ายให้แก่ลูกจ้างพนักงานที่เคยปฏิบัติงานแล้วเกษียณอายุหรือลาออกไป โดยจ่ายเป็นจำนวนเงินก้อน ซึ่งเงินกองทุนเลี้ยงชีพนี้อาจเป็นเงินสะสมที่หักจากเงินเดือนค่าจ้างของพนักงานส่วนหนึ่งและกิจการสมทบให้อีกส่วนหนึ่งซึ่งต้องมีข้อตกลงกำหนดไว้เป็นนโยบายของกิจการที่มีต่อลูกจ้างพนักงานก่อน

6. **หนี้สินจากสัญญาซื้อระยะยาว** (Long-term purchase contracts) การซื้อสินทรัพย์ถาวร อาจจ่ายชำระเงินเพียงบางส่วน และชำระส่วนที่เหลือต่อไปเป็นงวด ๆ โดยผ่อนชำระนานกว่าหนึ่งปี เช่น การซื้ออาคารสำนักงาน การซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์ จำนวนเงินที่ค้างชำระทั้งหมดเป็นหนี้สินระยะยาว ยกเว้นส่วนที่ต้องชำระในงวดบัญชีปัจจุบันให้แสดงเป็นหนี้สินหมุนเวียน

7. **หนี้จากสัญญาเช่าระยะยาว** (Leases) กิจการอาจทำสัญญาเช่าชนิดลงทุนหรือสัญญาเช่าเพื่อการซื้อสินทรัพย์ (Capital Leases) หรือสัญญาเช่าชนิดดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเพื่อใช้สินทรัพย์ (Operating Leases) สัญญาเช่าชนิดลงทุนนั้นจะต้องมีการบันทึกรายการสินทรัพย์ที่เช่าหรือโอนกรรมสิทธิ์เป็นของตนเองพร้อมกับบันทึกหนี้สินที่เป็นภาระผูกพันมากับสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นพันธะของกิจการที่ผูกพันเป็นเวลานานกว่าหนึ่งปี แต่สัญญาเช่าชนิดดำเนินงานนั้นไม่ก่อให้เกิดหนี้สินระยะยาวเพราะกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์จะเป็นของผู้ให้เช่าเมื่อหมดอายุตามสัญญาการเช่า การบันทึกรายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าชนิดนี้จะบันทึกเพียงค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเช่าเท่านั้น

8. **รายได้รอการรับรู้** (Deferred revenues) กิจการอาจได้รับชำระเงินสดล่วงหน้าจากรายได้หลายประเภท เช่น ดอกเบี้ยรับล่วงหน้า เงินค่าสัมปทานรับล่วงหน้า ค่าบริการรับล่วงหน้า ค่าเช่ารับล่วงหน้า จากสัญญาเช่าระยะยาว เงินมัดจำค่าสินค้า ฯลฯ ซึ่งเงินเหล่านี้กิจการได้รับจากการให้ประโยชน์หรือให้บริการแก่ผู้จ่ายเงินในอนาคตเป็นเวลานานกว่าหนึ่งปี จำนวนเงินที่รับยังไม่ควรถือเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันจนกว่าจะได้ให้ประโยชน์หรือบริการแก่ผู้จ่ายเงินแล้ว และต้องตัดบัญชีเป็นรายได้ตามระยะเวลาที่ได้ให้บริการไปในแต่ละงวดบัญชีนั้น

9. **หุ้นกู้ (Bonds Payable) หรือพันธบัตร (Debenture)** หุ้นกู้ เป็นตราสารที่แสดงความเป็นหนี้ซึ่งกิจการประเภทบริษัทจำกัดเป็นผู้ออกจำหน่ายให้แก่สาธารณชน ส่วนพันธบัตรเป็นตราสารเช่นเดียวกับหุ้นกู้แต่ออกโดยรัฐบาลหรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งสภาพของหุ้นกู้และพันธบัตรจะมีลักษณะเดียวกันเพียงแต่เรียกชื่อต่างกันเท่านั้น

## ประเภทของหุ้นกู้แบ่งได้ตามลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

1. หุ้นกู้แยกตามลักษณะการชำระหนี้
2. หุ้นกู้แยกตามลักษณะการค้ำประกัน
3. หุ้นกู้แยกตามลักษณะของการออกหุ้นกู้

### 1. หุ้นกู้แยกตามลักษณะการชำระหนี้ แบ่งออกได้เป็น 2 ชนิด คือ

- 1.1 Term Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่มีกำหนดชำระไถ่ถอนคืนเพียงครั้งเดียว
- 1.2 Serial Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่มีกำหนดชำระไถ่ถอนคืนเป็นงวด ๆ

### 2. หุ้นกู้แยกตามลักษณะการค้ำประกัน แบ่งออกได้เป็น 2 ชนิด คือ

- 2.1 Secured Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่มีลักษณะประกันเป็นสินทรัพย์เฉพาะอย่าง
- 2.2 Unsecured Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่ไม่มีหลักประกันอื่นใด นอกจากสินทรัพย์โดยทั่วไปของกิจการ

ไปของกิจการ

### 3. หุ้นกู้ที่จดทะเบียนเฉพาะเงินต้น แบ่งออกได้เป็น 3 ชนิด คือ

3.1 หุ้นกู้ที่จดทะเบียนเฉพาะเงินต้น หุ้นกู้ชนิดนี้จะมีคูปองดอกเบี้ยติดอยู่ด้วย การขายหุ้นกู้ชนิดนี้อาจขายพร้อมคูปองด้วยหรือไม่ก็ได้

3.2 หุ้นกู้ที่จดทะเบียนทั้งเงินต้นและดอกเบี้ย หุ้นกู้ชนิดนี้จะทำการจดชื่อผู้ถือหุ้นในสมุดทะเบียนของบริษัท ดอกเบี้ยหุ้นกู้จะจ่ายด้วยเช็คโดยระบุชื่อผู้ถือหุ้นกู้ การโอนหรือขายหุ้นกู้ประเภทนี้จะถูกต้องสมบูรณ์ ต่อเมื่อได้ทำการจดทะเบียนกับบริษัทผู้ออกหุ้นกู้นั้น

3.3 หุ้นกู้ชนิดที่ไม่ต้องจดทะเบียนการโอน หุ้นกู้ประเภทนี้จะสมบูรณ์ได้เพียงมีการส่งมอบใบหุ้นเท่านั้นโดยไม่ต้องสลักหลังใบหุ้น ดอกเบี้ยหุ้นกู้จะรับได้โดยนำคูปองดอกเบี้ยที่ติดกับใบหุ้นไปขอรับเมื่อถึงกำหนดจ่ายดอกเบี้ยแล้ว

หุ้นกู้ชนิดที่มีหลักประกันและไม่มีหลักประกัน ได้แก่

- First - mortgage Bonds หมายถึง หุ้นที่มีสิทธิ์ให้บริษัทผู้ออกหุ้นกู้ชำระคืนพร้อมดอกเบี้ยคงค้างเป็นอันดับแรกจากสินทรัพย์ที่ใช้เป็นประกันหุ้นกู้นั้น
- Second - mortgage Bonds หมายถึง หุ้นที่มีสิทธิ์ให้บริษัทผู้ออกหุ้นกู้ชำระคืนพร้อมดอกเบี้ยเป็นอันดับสองรองจาก First - mortgage Bonds
- Convertible Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่สามารถนำไปแปลงสภาพเป็นหุ้นชนิดอื่นได้

- Collateral - Trust Bonds หมายถึง พันธบัตรที่มีหุ้นทุนหรือหุ้นกู้ของกิจการอื่นเป็นประกันการออกหุ้นกู้ของกิจการเอง
- Debenture Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่มีสินทรัพย์ทั่วไปของบริษัทเป็นหลักประกันโดยไม่มีหลักประกันพิเศษอื่นใด
- Guaranteed Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่มีบุคคลค่าประกันทำหน้าที่ชำระคืนให้ผู้ถือหุ้นกู้กรณีที่กิจการผู้ออกหุ้นกู้ไม่สามารถชำระหนี้ได้
- Income Bonds หมายถึง หุ้นกู้ที่จะได้รับดอกเบี้ยเมื่อกิจการมีกำไรสุทธิเท่านั้น

## การบัญชีเกี่ยวกับหุ้นกู้

กิจการต้องดำเนินการจดทะเบียนหุ้นกู้ที่จะนำออกจำหน่าย โดยระบุมูลค่าของหุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย วันครบกำหนดไถ่ถอนหรืออายุของหุ้นกู้ วันจ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้และรายละเอียดอื่น ๆ ของหุ้นกู้ให้เรียบร้อยก่อน หลังจากได้รับอนุมัติให้จดทะเบียนหุ้นกู้แล้วจึงนำหุ้นกู้ออกจำหน่ายได้ การจำหน่ายหุ้นกู้อาจจำหน่ายในราคาเท่ากับมูลค่า สูงกว่ามูลค่าหรือต่ำกว่ามูลค่าของหุ้นกู้ก็ได้ กรณีจำหน่ายในราคาสูงกว่ามูลค่า จะเกิดผลแตกต่างระหว่างราคาจำหน่ายกับมูลค่าหุ้นกู้ เรียกว่า “ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้” (premium on Bonds Payable) กรณีจำหน่ายในราคาต่ำกว่ามูลค่าผลแตกต่างระหว่างราคาจำหน่ายกับมูลค่าหุ้นกู้ เรียกว่า “ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้” (Discount on Bonds) วันที่ทำการจำหน่ายหุ้นกู้นั้นอาจเป็นวันที่ตรงกับวันซึ่งกำหนดให้มีการจ่ายดอกเบี้ยหรือไม่ตรงกับวันที่จ่ายดอกเบี้ยก็ได้ การบันทึกบัญชีหุ้นกู้ในแต่ละกรณีจะแตกต่างกันไป หากมีการกำหนดให้จ่ายดอกเบี้ยมากกว่าปีละครั้ง จะต้องบันทึกการจ่ายดอกเบี้ยตามที่กำหนดไว้ ถ้าการจ่ายดอกเบี้ยคาบเกี่ยวระหว่างงวดบัญชีให้ทำการปรับปรุงดอกเบี้ยในวันสิ้นงวดบัญชีด้วย นอกจากนี้กิจการจะต้องตัดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ หรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ให้หมดไปตามอายุของหุ้นกู้ซึ่งอาจจะตัดบัญชีทุกครั้งที่มีการจ่ายดอกเบี้ยหรือตัดทุกวันสิ้นงวดบัญชีโดยตัดกับบัญชีดอกเบี้ยจ่าย เพื่อให้บัญชีดอกเบี้ยจ่ายแสดงยอดที่ถูกต้องใกล้เคียงกับอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง และถ้าการจำหน่ายหุ้นกู้มีค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้เกิดขึ้นจะต้องทำการตัดบัญชีให้เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดให้ถูกต้องด้วย ต่อไปนี้จะแสดงตัวอย่างเกี่ยวกับหุ้นกู้ในแต่ละกรณี

**ตัวอย่างที่ 1** รายการเกี่ยวกับการจำหน่ายหุ้นนับแต่วันที่จดทะเบียนถึงวันที่ 1 มกราคม 2535 บริษัท แบริทแมน จำกัด จดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้นมูลค่า 100,000 บาท จำนวน 1,000 หุ้น ในราคา 120 อัตราดอกเบี้ยหุ้น 12% ต่อปี กำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม อายุหุ้น 10 ปี มีค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้น 10,000 บาท บริษัทตัดบัญชีทุกวันสิ้นปีโดยวิธีเส้นตรงเมื่อครบกำหนดบริษัททำการไถ่ถอนหุ้นในราคาตามมูลค่า

การบันทึกรายการจะปรากฏดังนี้

**สมุดรายวันทั่วไป**

2535

ม.ค. 1 Memo : จดทะเบียนหุ้นมูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี กำหนดจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม อายุหุ้น 10 ปี

เงินสด $(100,000 \times \frac{120}{100})$	120,000
หุ้น	100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	20,000
ออกจำหน่ายหุ้นในราคาร้อยละ 120	

ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นรอด บัญชี	10,000
เงินสด	10,000
จ่ายค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้น	

ก.ค. 1 ดอกเบี้ยจ่าย $(100,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12})$	6,000
เงินสด	6,000
จ่ายดอกเบี้ยหุ้น	

ธ.ค. 31 ดอกเบี้ยจ่าย $(100,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12})$	6,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	6,000
ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่าย 6 เดือน	

	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(\frac{20,000}{10})$	2,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย		2,000
	ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้		
<hr/>			
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ $(\frac{10,000}{10})$	1,000	
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชี		1,000
	ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้		
2536			
ม.ค. 1	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	6,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย		6,000
	กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่าย		
<hr/>			
	ดอกเบี้ยจ่าย	6,000	
	เงินสด		6,000
	จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้		
<hr/>			
ก.ค. 1	ดอกเบี้ยจ่าย	6,000	
	เงินสด		6,000
	จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้		
<hr/>			
B.A. 31	ดอกเบี้ยจ่าย	6,000	
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย		6,000
	ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่าย		
<hr/>			
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	2,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย		2,000
	ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้		
<hr/>			

ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้	1,000	
ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดัดบัญชี		1,000
ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้		

1 ม.ค. 37 - 31 ธ.ค. 44   บันทึกรายการเช่นเดียวกับ 1 ม.ค. - 31 ธ.ค. 36

2545

ม.ค. 1	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	6,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย		6,000
	กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่าย		

	ดอกเบี้ยจ่าย	6,000	
	เงินสด		6,000
	จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้งวดสุดท้าย		

	หุ้นกู้	100,000	
	เงินสด		100,000
	ไถ่ถอนหุ้นกู้		

การบันทึกรายการบัญชีตามตัวอย่างข้างต้นเริ่มตั้งแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้จดทะเบียนหุ้นกู้ ในวันที่จำหน่ายหุ้นกู้เงินสดได้รับในราคาร้อยละ 120 เป็นเงิน 120,000 บาท สูงกว่ามูลค่าหุ้น 20,000 บาท ถือเป็น ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ซึ่งจะบันทึกบัญชีไว้ด้านเครดิต ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้จำนวน 10,000 บาท นั้นให้บันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีถือเป็นรายการสินทรัพย์ที่ต้องตัดบัญชีให้หมดไปตามอายุของหุ้นกู้

ในปีแรกของการจำหน่ายหุ้นกู้ตามตัวอย่างที่ 1 นี้ ดอกเบี้ยจ่ายงวดแรกจะตรงกับวันที่ 1 กรกฎาคม 2535 วันสิ้นงวดต้องปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่ายเป็นเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่จ่ายครั้งแรก 1 กรกฎาคม ถึง 31 ธันวาคม พร้อมทั้งตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นและตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ในวันสิ้นงวดเป็นเวลา 12 เดือน นับจากวันขายหุ้นกู้ 1 มกราคม 2535 ถึงวันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 2535



วันต้นงวดบัญชี 2536 ให้ทำการกลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่ายที่ปรับปรุงไว้และจ่ายดอกเบี้ยตามที่กำหนดทั้งในวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม ซึ่งจ่ายงวดละ 6 เดือน วันสิ้นงวดต้องปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่ายอีก 6 เดือน นับแต่ 1 กรกฎาคม ถึง 31 ธันวาคม และทำการตัดบัญชีส่วนเกินและค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้เป็นเวลา 12 เดือนนับแต่ต้นปีถึงสิ้นปี การบันทึกรายการตั้งแต่ต้นปี 2537 ถึงสิ้นปี 2544 จะทำเช่นเดียวกับปี 2536

วันที่ 1 มกราคม 2545 เป็นวันครบกำหนดตามอายุหุ้นกู้ 10 ปีให้กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่ายและจ่ายดอกเบี้ยงวดสุดท้าย ในวันครบกำหนดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหุ้นกู้ได้แก่ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้จะหมดไป คงเหลือเพียงหุ้นกู้ในราคาตามมูลค่าเท่านั้น ให้บันทึกการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยเดบิตหุ้นกู้ และเครดิตเงินสด ซึ่งตามตัวอย่างที่ 1 นี้ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาตามมูลค่าของหุ้นกู้ แต่ถ้าไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาสูงหรือต่ำกว่ามูลค่า จะเกิดผลแตกต่างระหว่างเงินสดที่นำไปไถ่ถอนกับมูลค่าของหุ้นกู้ ซึ่งถ้าเงินสดจ่ายมากกว่ามูลค่าหุ้นกู้จะเกิดขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ แต่ถ้าเงินสดจ่ายน้อยกว่ามูลค่าหุ้นกู้จะเกิดกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้

**ตัวอย่างที่ 2** การไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาสูงกว่ามูลค่า

จากตัวอย่างที่ 1 ถ้าวันครบกำหนดบริษัท แม็ทแมน จำกัด ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคา 130 รายการอื่น ๆ จะบันทึกเช่นเดียว ยกเว้นรายการไถ่ถอนรายการสุดท้ายจะปรากฏดังนี้

2545	หุ้นกู้	100,000	
ม.ค. 1	ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	30,000	
			เงินสด $(100,000 \times \frac{130}{100})$
			130,000

ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาสูงกว่ามูลค่า

---

**ตัวอย่างที่ 3** การไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่ามูลค่า

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1 ถ้าวันครบกำหนดบริษัทแม็ทแมน จำกัด ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคา 95 การบันทึกรายการไถ่ถอนจะปรากฏดังนี้

2545			
ม.ค. 1	หุ้นกู้	100,000	
			เงินสด $(100,000 \times \frac{95}{100})$
			95,000
			กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
			5,000

ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่ามูลค่า

---

การไถ่ถอนหุ้นกู้ในตัวอย่างที่ 1 ถึงตัวอย่างที่ 3 อาจบันทึกการไถ่ถอนพร้อมดอกเบี้ยเป็นรายการเดียวก็ได้ ซึ่งบัญชีเงินสดที่บันทึกด้านเครดิตจะมากขึ้นอีก 6,000 บาท เท่ากับดอกเบี้ยที่ต้องจ่าย ส่วนรายการอื่น ๆ คงบันทึกเช่นเดิม

บางครั้งกิจการอาจทำการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดในกรณีนี้จะต้องทำการตัดบัญชีเกี่ยวกับหุ้นกู้ให้หมดสิ้นไปพร้อมการไถ่ถอนหุ้นกู้ และหากมีดอกเบี้ยค้างอยู่ต้องจ่ายดอกเบี้ยให้ครบถ้วนพร้อมการไถ่ถอนด้วย

**ตัวอย่างที่ 4** การไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดตรงกับวันที่กำหนดจ่ายดอกเบี้ย

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1 ถ้าบริษัทแบ็ทแมน ไถ่ถอนหุ้นกู้ทั้งสิ้นในวันที่ 1 มกราคม 2540 ในราคา 110 บาท การบันทึกรายการตั้งแต่ต้นจนถึงวันสิ้นปี 2539 จะบันทึกเช่นเดิม ส่วนรายการวันที่ 1 มกราคม 2540 ซึ่งเป็นวันไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรากฏดังนี้

2540

ม.ค. 1	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	6,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย		6,000
	กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่าย		
<hr/>			
	ดอกเบี้ยจ่าย	6,000	
	เงินสด		6,000
	จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้งวดสุดท้าย		
<hr/>			
	หุ้นกู้	100,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{5}{10})$	10,000	
	ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	5,000	
	เงินสด $(100,000 \times \frac{110}{100})$		110,000
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้หรือตัดบัญชี $(10,000 \times \frac{5}{10})$		5,000
<hr/>			
	บันทึกการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดในราคา 110		

จากตัวอย่างที่ 4 การบันทึกการไถ่ถอนหุ้นกู้จะเดบิตหุ้นกู้ตามมูลค่าและตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ พร้อมค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชีตามระยะเวลาที่เหลือนับจาก 1 มกราคม 2540 - 1 มกราคม 2545 เป็นเวลา 5 ปี เงินสดที่จ่ายในราคา 110 บันทึกทางด้านเครดิต ผลต่างระหว่างหุ้นกู้กับส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ และเงินสดกับค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชีจะทำให้เกิดผลต่างขึ้นเป็นขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ซึ่งต้องบันทึกด้านเดบิต

**ตัวอย่างที่ 5** การไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดไม่ตรงกับวันที่จ่ายดอกเบี้ย

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1 ถ้าบริษัทแบ็ทแมน จำกัด ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคา 110 พร้อมดอกเบี้ย ในวันที่ 1 เมษายน 2540 การบันทึกรายการตั้งแต่วันจดทะเบียนหุ้นกู้ 1 มกราคม 2535 ถึงวันที่ 1 มกราคม 2540 จะปรากฏเช่นเดียวกับการบันทึกรายการตามตัวอย่างที่ 1 ส่วนรายการที่ปรากฏในวันไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรากฏดังนี้

2540

เม.ย. 1	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{3}{120})$	500	
	ดอกเบี้ยจ่าย		500
	ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ก่อนไถ่ถอน		

---

	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ $(10,000 \times \frac{3}{120})$	250	
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชี		250
	ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ก่อนไถ่ถอน		

---

	หุ้นกู้	100,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{57}{120})$	9,500	
	ดอกเบี้ยจ่าย $(100,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12})$	3,000	
	ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	5,250	
	เงินสด $(100,000 \times \frac{110}{100}) + 3,000$		113,000
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชี $(10,000 \times \frac{57}{120})$	4,750	
	ไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนครบกำหนดในราคา 110 พร้อมดอกเบี้ย		

---

การไถ่ถอนหุ้นกู้ตามตัวอย่างที่ 5 นี้ จะต้องตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และ ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ซึ่งวงการไถ่ถอนนับตั้งแต่ได้ตัดบัญชีครั้งสุดท้ายเมื่อ 31 ธันวาคม 2539 ถึงวันไถ่ถอน 1 เมษายน 2540 เป็นเวลา 3 เดือน โดยส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้บันทึกการตัดบัญชีกับดอกเบี้ยจ่าย และค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ที่เหลือนับจากวันไถ่ถอนหุ้นกู้ 1 เมษายน 2540 ถึงวันครบกำหนด 1 มกราคม 2545 เป็นเวลา 57 เดือนให้ตัดบัญชีให้หมดไปพร้อมการไถ่ถอนหุ้นกู้ ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายจากวันจ่ายดอกเบี้ยครั้งสุดท้าย 1 มกราคม 2540 ถึงวันไถ่ถอนหุ้นกู้ 1 เมษายน 2540 เป็นเวลา 3 เดือน สำหรับเงินสดที่จ่ายนั้นเป็นจำนวนเงินรวมที่ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคา 110 บวกดอกเบี้ยจำนวน 3,000 บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการไถ่ถอนหุ้นกู้นี้เป็นขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 5,250 บาท

**ตัวอย่างที่ 6** การไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วนก่อนครบกำหนด

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1 ถ้าบริษัทแบ็บแมน จำกัด ไถ่ถอนหุ้นกู้มูลค่า 25,000 บาท ในราคา 110 พร้อมดอกเบี้ยคงค้างในวันที่ 1 เมษายน 2540 สำหรับหุ้นกู้ที่เหลือไถ่ถอนวันครบกำหนดในราคา 115 พร้อมดอกเบี้ย การบันทึกรายการตั้งแต่วันจดทะเบียนหุ้นกู้ 1 มกราคม 2535 ถึงวันที่ 1 มกราคม 2540 จะปรากฏเช่นเดียวกับกรบันทึกรายการตามตัวอย่างที่ 1 ส่วนรายการนับแต่วันไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วนจนถึงวันครบกำหนดจะปรากฏดังต่อไปนี้

2540

เม.ย. 1	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{120})$	125	
	ดอกเบี้ยจ่าย		125
	ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ก่อนการไถ่ถอนบางส่วน		
<hr/>			
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ $(10,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{120})$	62.50	
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอตัดบัญชี		62.50
	ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ก่อนการไถ่ถอนบางส่วน		
<hr/>			
	หุ้นกู้	25,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{57}{120})$	2,375	
	ดอกเบี้ยจ่าย $(25,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12})$	750	
	ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	1,312.50	

เงินสด  $(25,000 \times \frac{110}{100}) + 750$  28,250

ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชี  $(10,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{57}{120})$  1,187.50

บันทึกการไถ่ถอนหุ้นกู้มูลค่า 25,000 บาท พร้อมดอกเบี้ยคงค้าง

ก.ค. 1 ดอกเบี้ยจ่าย  $(75,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12})$  4,500  
 เงินสด 4,500  
 จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้

ข.ค. 31 ดอกเบี้ยจ่าย  $(75,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12})$  4,500  
 ดอกเบี้ยค้างจ่าย 4,500  
 ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่าย

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้  $(\frac{20,000}{10} \times \frac{3}{4})$  1,500  
 ดอกเบี้ยจ่าย 1,500  
 ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้

ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้  $(\frac{10,000}{10} \times \frac{3}{4})$  750  
 ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดบัญชี 750  
 ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้

2541 ม.ค. 1 ดอกเบี้ยค้างจ่าย 4,500  
 ดอกเบี้ยจ่าย 4,500  
 กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่าย

ดอกเบี้ยจ่าย 4,500  
 เงินสด 4,500  
 จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้

ก.ค. 1	ดอกเบี้ยจ่าย	4,500	
	เงินสด		4,500
	จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้		
<hr/>			
ธ.ค. 31	ดอกเบี้ยจ่าย	4,500	
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย		4,500
	ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่าย		
<hr/>			
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(\frac{10,000}{10} \times \frac{3}{4})$	1,500	
	ดอกเบี้ยจ่าย		1,500
<hr/>			
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ $(\frac{10,000}{10} \times \frac{3}{4})$	750	
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดัดบัญชี		750
	ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้		
<hr/>			
รายการวันที่ 1 มกราคม 2542 ถึง 31 ธันวาคม 2544 บันทึกเช่นเดียวกับวันที่ 1 มกราคม 2541 - 31 ธันวาคม 2541			
<hr/>			
2545			
ม.ค. 1	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	4,500	
	ดอกเบี้ยจ่าย		4,500
	กลับรายการดอกเบี้ยค้างจ่าย		
<hr/>			
	หุ้นกู้	75,000	
	ดอกเบี้ยจ่าย	4,500	
	ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	11,250	
	เงินสด $(75,000 \times \frac{115}{100}) + 4,500$		90,750
	ไถ่ถอนหุ้นกู้ในราคา 115 พร้อมดอกเบี้ย		
<hr/>			

จากตัวอย่างที่ 6 นี้ การไถ่ถอนหุ้นกู้มูลค่า 25,000 บาท นั้นต้องทำการตัดบัญชีเกี่ยวกับหุ้นกู้ในส่วนที่ไถ่ถอนนี้ให้หมดไปก่อนตามสัดส่วนของมูลค่าที่ไถ่ถอนคือ 1/4 ซึ่งเป็นเศษส่วนของมูลค่าหุ้นกู้ที่ไถ่ถอน 25,000 บาท กับมูลค่าหุ้นกู้ทั้งหมด 100,000 บาท โดยตัดบัญชีนับจากวันที่ได้ตัดครั้งสุดท้ายถึงวันที่ไถ่ถอนคือ 31 ธันวาคม 2539 ถึงวันที่ 1 เมษายน 2540 เป็นเวลา 3 เดือน เมื่อบันทึกรายการไถ่ถอนหุ้นกู้พร้อมดอกเบี้ยหุ้นกู้จะถูกบันทึกด้านเดบิตในราคาตามมูลค่า ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดตัดบัญชีจะถูกตัดบัญชีออกหมดเท่าจำนวนที่เหลือนับจากวันไถ่ถอนจึงวันครบกำหนดคือ 1 เมษายน 2540 ถึง 1 มกราคม 2545 เป็นเวลา 57 เดือน จากจำนวนเงินที่ต้องตัดบัญชีทั้งหมด 10 ปี หรือ 120 เดือน ตามสัดส่วนมูลค่าที่ทำการไถ่ถอน 1/4 ของหุ้นกู้ทั้งหมด ดอกเบี้ยจ่ายในวันที่ไถ่ถอนนี้คิดให้เฉพาะส่วนที่ไถ่ถอนมูลค่า 25,000 บาท นับจากวันที่จ่ายดอกเบี้ยครั้งสุดท้ายถึงวันที่ไถ่ถอนคือ 1 มกราคม 2540 ถึง 1 เมษายน 2540 เป็นเวลา 3 เดือน ส่วนเงินสดที่จ่ายในการไถ่ถอน 110 จากมูลค่าหุ้นกู้ 25,000 บาท รวมกับดอกเบี้ยจ่าย 750 บาท เป็นเงินสดที่ไถ่ถอนหุ้นกู้พร้อมดอกเบี้ย 28,250 บาท เกิดผลขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ครั้งนี้ 1,312.50 บาท

ภายหลังการไถ่ถอนหุ้นกู้แล้วการจ่ายดอกเบี้ย การปรับปรุงดอกเบี้ยและตัดบัญชีในวันสิ้นงวดจนถึงรายการไถ่ถอนในวันที่หุ้นกู้ครบกำหนดจะทำเฉพาะหุ้นกู้ส่วนที่เหลือมูลค่า 75,000 บาท หรือ 3/4 ของหุ้นกู้ที่นำออกจำหน่ายตั้งแต่แรกทั้งหมดเท่านั้น

## การแปลงสภาพหุ้นกู้

กิจการบางแห่งอาจกำหนดเงื่อนไขในหุ้นกู้ให้แปลงสภาพเป็นหุ้นทุนได้เพื่อเป็นการดึงดูดให้ผู้ซื้อหุ้นกู้สนใจในการลงทุนซื้อหุ้นกู้นั้น การแปลงสภาพหุ้นกู้จะทำให้หนี้สินระยะยาวที่เป็นหุ้นกู้ลดลงกลายเป็นหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ์ ซึ่งเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นมีมากขึ้น ในการแปลงสภาพหุ้นกู้นั้น ต้องทำการตัดบัญชีเกี่ยวกับหุ้นกู้ที่แปลงสภาพให้หมดไปรวมทั้งจ่ายดอกเบี้ยส่วนที่ค้างตามสัดส่วนของหุ้นกู้ที่แปลงสภาพด้วย หากมีหุ้นกู้เหลืออยู่ที่ให้บันทึกรายการเกี่ยวกับสัดส่วนของหุ้นกู้ตามจำนวนที่ค้างเหลืออยู่นั้นเช่นเดียวกับการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วน การแปลงสภาพหุ้นกู้อาจใช้วิธีราคาตามบัญชี (Book Value) หรือวิธีแปลงสภาพตามราคาตลาด (Fair Market Value) ถ้าใช้วิธีราคาตามบัญชีจะไม่เกิดผลกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงสภาพหุ้นกู้ขึ้น แต่ถ้าใช้วิธีแปลงสภาพตามราคาตลาดจะมีผลกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงสภาพหุ้นกู้เกิดขึ้นได้

**ตัวอย่างที่ 7** การแปลงสภาพหุ้นกู้โดยใช้ราคาตามบัญชี (Book Value)

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1 ถ้าบริษัทแบ็ทแมน จำกัด จดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้นกู้ชนิดแปลงสภาพได้ โดยกำหนดเงื่อนไขการแปลงสภาพไว้ว่าผู้ถือหุ้นกู้ 1 หุ้น แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 5 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ในวันที่ 1 เมษายน 2540 มีผู้นำหุ้นกู้ 250 หุ้น มูลค่า 25,000 บาท มาแปลงสภาพ ราคาตลาดของหุ้นสามัญขณะนั้นหุ้นละ 15 บาท การบันทึกรายการในวันแปลงสภาพหุ้นกู้จะปรากฏดังนี้

2540

เม.ย. 1	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{120})$	125	
	ดอกเบียจ่าย		125
	ตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามส่วนที่แปลงสภาพ		
<hr/>			
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้ $(10,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{3}{120})$	62.50	
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดัดบัญชี		62.50
	ตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดัดบัญชี		
<hr/>			
	ดอกเบียจ่าย $(25,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12})$	750	
	เงินสด		750
	บันทึกการจ่ายดอกเบียหุ้นกู้ที่แปลงสภาพ		
<hr/>			
	หุ้นกู้	25,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ $(20,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{57}{120})$	2,375	
	ทุนหุ้นสามัญ $(250 \times 5 \times 10)$		12,500
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		13,687.50
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอดัดบัญชี $(10,000 \times \frac{1}{4} \times \frac{57}{120})$	1,187.50	
	บันทึกการแปลงสภาพหุ้นกู้โดยใช้ราคาตามบัญชี		
<hr/>			



**ตัวอย่างที่ 8** การแปลงสภาพหุ้นกู้โดยใช้ราคาตลาด (Fair Market Value)

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 7 การบันทึกรายการจ่ายดอกเบี้ย การตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และการตัดค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้จะบันทึกเช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 7 ส่วนรายการแปลงสภาพหุ้นที่จะปรากฏดังต่อไปนี้

2540

เม.ย. 1	หุ้นกู้	25,000	
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	2,375	
	ทุนหุ้นสามัญ		12,500
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (250 x 5 x 5)		6,250
	กำไรจากการแปลงสภาพหุ้นกู้		7,437.50
	ค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอตัดบัญชี		1,187.50

บันทึกการแปลงสภาพหุ้นกู้โดยใช้ราคาตลาด

การแปลงสภาพหุ้นกู้ทั้งสองวิธีตามตัวอย่างที่ 7 และตัวอย่างที่ 8 จะต้องตัดบัญชีเกี่ยวกับหุ้นกู้ที่นำมาแปลงสภาพให้หมดไป พร้อมทั้งจ่ายดอกเบี้ยส่วนที่ค้างอยู่ด้วย การบันทึกการแปลงสภาพหุ้นกู้จะต้องตัดส่วนเกินและค่าใช้จ่ายส่วนที่เหลืออยู่นับแต่วันแปลงสภาพถึงวันครบกำหนด หุ้นกู้ต้องบันทึกด้านเดบิตตามมูลค่าที่นำมาแปลงสภาพซึ่งจะเกิดเป็นทุนหุ้นสามัญในราคาตามมูลค่า 12,500 บาท เพราะหุ้นกู้ 250 หุ้นแปลงเป็นหุ้นสามัญได้ 1,250 หุ้นมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ถ้าใช้วิธีราคาตามบัญชีผลแตกต่างระหว่างหุ้นกู้กับส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้และทุนหุ้นสามัญกับค่าใช้จ่ายในการจำหน่ายหุ้นกู้รอตัดบัญชีจะถือเป็นส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญทั้งหมด โดยไม่มีกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงสภาพหุ้นกู้ แต่ถ้าใช้วิธีราคาตลาด ส่วนเกินมูลค่าหุ้นจะเป็นจำนวนเท่ากับจำนวนหุ้นสามัญที่ได้รับจากการแปลงสภาพคูณจำนวนเงินเฉพาะส่วนของราคาตลาดที่สูงกว่ามูลค่าหุ้นสามัญตามตัวอย่างนี้ราคาตลาดหุ้นสามัญหุ้นละ 15 บาท สูงกว่ามูลค่าหุ้น 5 บาท ทำให้มีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญเพียง 6,250 บาทเท่านั้น สำหรับผลแตกต่างที่เหลือจะถือเป็นกำไรจากการแปลงสภาพหุ้นกู้ 7,437.50 บาท การบันทึกรายการบัญชีต่อไปเกี่ยวกับหุ้นกู้ที่เหลือ 75,000 บาท ซึ่งมีได้แปลงสภาพนั้นจะบันทึกเช่นเดียวกับรายการ หลังการไถ่ถอนหุ้นกู้บางส่วนตามตัวอย่างที่ 6 นับตั้งแต่ 1 กรกฎาคม 2540 จนถึงวันครบกำหนด 1 มกราคม 2545

## การตัดบัญชีส่วนเกินและส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ (Premium and discount amortization)

ตามตัวอย่างที่เสนอมาทั้งหมดข้างต้นนั้นเป็นตัวอย่างที่แสดงโดยมีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ทั้งหมดกรณีที่จำหน่ายหุ้นกู้ในราคาต่ำกว่ามูลค่าที่จดทะเบียนจะเกิดผลต่างระหว่างราคาจำหน่ายได้กับมูลค่าของหุ้นกู้เป็นส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ซึ่งต้องบันทึกบัญชีทางด้านเดบิต ในการตัดบัญชีจะต้องตัดกับดอกเบี้ยจ่าย เช่นเดียวกับส่วนเกินกว่ามูลค่าหุ้นกู้แต่บันทึกบัญชีกันคนละด้าน การตัดบัญชีส่วนเกินกว่ามูลค่าหุ้นกู้จะทำให้ดอกเบี้ยจ่ายมีจำนวนลดลง แต่การตัดบัญชีส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้นั้นจะทำให้บัญชีดอกเบี้ยจ่ายมีจำนวนสูงขึ้น การตัดบัญชีที่เสนอไว้ในตัวอย่างข้างต้นทั้งหมดนี้เป็นการตัดโดยวิธีเส้นตรง (Straight - Line method) ซึ่งแต่ละงวดบัญชีจะถูกตัดเป็นจำนวนเงินเท่ากัน ในการตัดบัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้นี้อาจใช้วิธีดอกเบี้ยทบต้น (Effective interest method) โดยนำอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดคูณกับราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ ณ วันต้นงวด ผลต่างระหว่างดอกเบี้ยที่จ่ายจริงกับดอกเบี้ยที่คำนวณได้ถือเป็นยอดที่นำไปตัดบัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้

**ตัวอย่างที่ 9** บริษัท จานเทียม จำกัด จดทะเบียนและออกจำหน่ายหุ้นกู้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 มูลค่าหุ้นกู้ 1,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 15% ต่อปีจ่ายดอกเบี้ยปีละ 2 ครั้ง ทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม อายุหุ้นกู้ 5 ปี อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดเท่ากับ 12% ราคาจำหน่ายหุ้นกู้ 1,108,147 บาท การตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ จะปรากฏดังนี้

## วิธีเส้นตรง

งวด ดอกเบีย	(1) ดอกเบียจ่ายจริง (1,000,000 $\times \frac{15}{100} \times \frac{1}{2}$ )	(2) ส่วนเกินมูลค่าที่ ตัดบัญชี (108,147 ÷ 10)	(3) ดอกเบียจ่าย ตามบัญชี (1) - (2)	(4) ส่วนเกินมูลค่า คงเหลือ	(5) ราคาตามบัญชี [1,000,000+(4)]
<b>0</b>				<b>108.147.00</b>	<b>1.108.147.00</b>
1	75,000	10.814.70	64,185.30	97.332.30	1,097,332.30
2	75,000	10,814.70	64.185.30	86,517.60	1,086,517.60
3	75,000	10,814.70	64.185.30	75.702.90	1,075,702.90
4	75,000	10.814.70	64.185.30	64.888.20	1.064.888.20
5	75,000	10.814.70	64,185.30	54.073.50	1.054.073.50
6	75,000	10.814.70	64.185.30	43,258.80	1.043.258.80
7	75,000	10.814.70	64.185.30	32.444.10	1.032.444.10
8	75,000	10.814.70	64.185.30	21.629.40	1,021,629.40
9	75,000	10,814.70	64.185.30	10,814.70	1,010,814.70
10	75,000	10.814.70	64,185.30		1,000,000.00

## วิธีดอกเบี้ยทบต้น

งวด ดอกเบี้ย	(1) ดอกเบี้ยจ่ายจริง $(1,000,000 \times \frac{15}{100} \times \frac{1}{2})$	(2) ดอกเบี้ยที่แท้จริง $(\frac{12}{100} \times \frac{1}{2} \times$ ราคาตามบัญชี)	(3) ส่วนเกินมูลค่า ที่ตัดบัญชี (1) - (2)	(4) ส่วนเกิน คงเหลือ (4) - (3)	(5) ราคาตามบัญชี [1,000,000+(4)]
0				108,147.-	1,108,147.-
1	75,000	66,488.82	8,511.18	99,635.82	1,099,635.82
2	75,000	65,978.15	9,021.85	90,613.97	1,090,613.97
3	75,000	65,436.84	9,563.16	81,050.81	1,081,050.81
4	75,000	64,863.05	10,136.95	70,913.86	1,070,913.86
5	75,000	64,254.83	10,745.17	60,168.69	1,060,168.69
6	75,000	63,610.12	11,389.88	48,778.81	1,048,778.81
7	75,000	62,926.73	12,073.27	36,705.54	1,036,705.54
8	75,000	62,202.33	12,797.66	23,907.88	1,023,907.88
9	75,000	61,434.47	13,565.53	10,342.35	1,010,342.35
10	75,000	60,620.54	10,342.35		1,000,000.00

**ตัวอย่างที่ 10** บริษัทงานเทียม จำกัด จดทะเบียนหุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 7% ต่อปีจ่ายดอกเบี้ยทุกสิ้นปี จำหน่ายหุ้นกู้ในวันเดียวกับวันที่จดทะเบียน หุ้นกู้จำหน่ายในราคา 96 อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 8%

การตัดบัญชีส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ปรากฏดังนี้

### วิธีเส้นตรง

ปีที่	(1) ดอกเบี้ยจ่ายจริง $(100,000 \times \frac{7}{100})$	(2) ส่วนต่อมูลค่าที่ ตัดบัญชี $(4,000 \div 5)$	(3) ดอกเบี้ยจ่าย ตามบัญชี $(1) + (2)$	(4) ส่วนต่ำกว่า มูลค่าคงเหลือ $(4) - (2)$	(5) ราคาตามบัญชี $100,000 - (4)$
0				4,000	96,000
1	7,000	800	7,800	3,200	96,800
2	7,000	800	7,800	2,400	97,600
3	7,000	800	7,800	1,600	98,400
4	7,000	800	7,800	800	99,200
5	7,000	800	7,800		100,000

### วิธีดอกเบี้ยทบต้น

งวด ดอกเบี้ย	(1) ดอกเบี้ยจ่ายจริง $(100,000 \times \frac{7}{100})$	(2) ดอกเบี้ยที่แท้จริง $(8\% \times$ ราคาตามบัญชี)	(3) ส่วนต่อมูลค่า ที่ตัดบัญชี $(2) - (1)$	(4) ส่วนต่อมูลค่า คงเหลือ $(4) - (3)$	(5) ราคาตามบัญชี $100,000 - (4)$
0				4,000. -	96,000. -
1	7,000	7,680. -	680. -	3,320.	96,680. -
2	7,000	7,734.40	734.40	2,585.60	97,414.40
3	7,000	7,793.15	793.15	1,792.45	98,207.55
4	7,000	7,856.60	866.60	935.85	99,064.15
5	7,000	7,925.13	935.85		100,000.00

APB Opinion No. 12 กล่าวว่า การตัดส่วนเกินและส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีดอกเบี้ยทบต้น นั้นเป็นวิธีการทางทฤษฎี ซึ่งนำอัตราดอกเบี้ยที่คงที่คูณกับราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ ณ วันต้นงวด ผลต่างระหว่างดอกเบี้ยจ่ายจริงกับดอกเบี้ยที่คำนวณได้ ถือเป็นยอดที่นำไปตัดบัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้

แต่ในทางปฏิบัตินิยมใช้วิธีเส้นตรงมากกว่า หากจำนวนส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ที่คำนวณได้ไม่แตกต่างจากวิธีดอกเบี้ยทบต้นจนเป็นสาระสำคัญ ก็ควรใช้วิธีเส้นตรง เพราะการคำนวณนั้นง่ายและสะดวกมากกว่าวิธีดอกเบี้ยทบต้น

บัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้เมื่อถูกตัดบัญชีไปในแต่ละสิ้นปีจะมียอดคงเหลือลดลงจนหมดอายุของหุ้นกู้ กรณีที่หุ้นกู้ออกจำหน่ายในราคาสูงกว่ามูลค่า ราคาตามบัญชีของหุ้นกู้แต่ละปีจะมียอดลดลงเรื่อย ๆ ตามจำนวนเงินที่ส่วนเกินมูลค่าคงเหลืออยู่ แต่ถ้าหุ้นกู้ออกจำหน่ายในราคาต่ำกว่ามูลค่า ราคาตามบัญชีของหุ้นกู้แต่ละปีจะมีจำนวนเงินสูงขึ้นตามมูลค่าของส่วนต่ำที่คงเหลือหลังจากตัดบัญชีแล้ว

## หุ้นกู้ไถ่ถอนเป็นงวด (Serial Bonds)

กิจการบางแห่งอาจออกหุ้นกู้ไถ่คืนเป็นงวด ๆ เพื่อให้สามารถนำเงินสดมาไถ่ถอนได้ในบางส่วนจากจำนวนหุ้นกู้ทั้งหมด โดยระบุวันครบกำหนดไถ่ถอนคืนเป็นงวด ๆ ซึ่งจะ使得ดอกเบี้ยจ่ายมีจำนวนลดน้อยลงด้วย การจำหน่ายหุ้นกู้ที่ไถ่ถอนเป็นงวดนี้อาจจำหน่ายในราคาที่สูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ การตัดบัญชีส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ที่ไถ่ถอนเป็นงวด (Amortization procedures for serial bonds) ทำให้เงินต้นของหุ้นกู้ลดลงตามสัดส่วนที่ไถ่ถอนไป ดังนั้นจำนวนส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ที่ตัดบัญชีในแต่ละงวดจะมีจำนวนไม่เท่ากัน วิธีการตัดบัญชีทำได้ 2 วิธีดังนี้

1. วิธีหุ้นกู้ค้างชำระ
2. วิธีดอกเบี้ยทบต้น

1. **วิธีหุ้นกู้ค้างชำระ** (Bonds outstanding method) วิธีนี้การตัดส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้จะตัดตามสัดส่วนของหุ้นกู้ที่คงเหลืออยู่ จำนวนเงินที่ถูกตัดบัญชีจะเป็นสัดส่วนเดียวกับเงินต้นที่ลดลง

2. **วิธีดอกเบี้ยทบต้น** (Effective interest method) วิธีนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ไถ่ถอนครั้งเดียว ดอกเบี้ยแต่ละงวดจะได้จากอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งผลต่างระหว่างดอกเบี้ยที่แท้จริงกับดอกเบี้ยจ่ายจะเป็นจำนวนเงินที่ต้องตัดบัญชี

**ตัวอย่างที่ 11** บริษัท ทองปอนด์ จำกัด ขายหุ้นกู้มูลค่า 100,000 บาท ในราคา 130,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี อายุหุ้นกู้ทั้งสิ้น 5 ปี ครบกำหนดไถ่ถอนทุก ๆ สิ้นปี ปีละ 20,000 บาท กิจการใช้วิธี Bonds outstanding ในการตัดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ การตัดบัญชีจะปรากฏดังนี้

ปีที่	(1) หุ้นกู้ค้างชำระ	(2) อัตราส่วน	(3) ส่วนเกินมูลค่า หุ้นกู้	(4) ส่วนเกินมูลค่า ที่ตัดบัญชี (2) x (3)
1	100,000	10/30	30,000	10,000
2	80,000	8/30	30,000	8,000
3	60,000	6/30	30,000	6,000
4	40,000	4/30	30,000	4,000
5	20,000	2/30	30,000	2,000
	300,000			30,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ที่ตัดบัญชีตามวิธีหุ้นกู้ค้างชำระคำนวณได้จากสูตรดังนี้

$$\frac{\text{หุ้นกู้ค้างชำระในปีนั้น}}{\text{จำนวนรวมของหุ้นกู้ที่ค้างชำระตลอดอายุของหุ้นกู้}} \times \text{ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้}$$

สำหรับการตัดบัญชีด้วยวิธีดอกเบี้ยทบต้นนั้น มีลักษณะเช่นเดียวกับหุ้นกู้ที่ไถ่ถอนครั้งเดียวซึ่งได้แสดงตัวอย่างไว้แล้ว ดังนั้นจึงไม่ขอยกตัวอย่างในที่นี้เพิ่มขึ้นอีก

## การแสดงผลการหนีสินระยะยาวในงบดุล

หนีสินระยะยาวเป็นหนีสินที่แสดงภาวะผูกพันแก่กิจการเป็นเวลานาน กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนีสินในส่วนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับหนีสินแต่ละรายการนั้น เช่น เปิดเผยการนำสินทรัพย์ที่ใช้ค้ำประกัน หรือสินทรัพย์ที่ใช้จำนอง เงื่อนไขการกู้ยืมวันที่ครบกำหนดชำระคืน อัตราดอกเบี้ย เงื่อนไขการไถ่ถอนหนีสิน เงื่อนไขการแปลงสภาพข้อจำกัดของการจ่ายเงินปันผล จำนวนที่จดทะเบียน จำนวนที่นำออกจำหน่าย และยังมีได้นำออกจำหน่ายตลอดจนมูลค่าที่จดทะเบียนและวันกำหนดจ่ายดอกเบี้ย

จำนวนหนีสินระยะยาวส่วนที่จะครบกำหนดชำระคืนในงวดบัญชีถัดไปให้แสดงเป็นหนีสินหมุนเวียน นอกจากการชำระหนีสินนั้นมิได้ชำระด้วยสินทรัพย์หมุนเวียนก็ไม่ต้องนำไปแสดงเป็นหนีสินหมุนเวียนถ้าระหว่างงวดบัญชีมีการแปลงสภาพหุ้นกู้หรือมีการชำระหนีสินระยะยาวด้วยเงินกองทุน กิจการไม่ต้องแยกหนีสินเหล่านี้ไปเป็นหนีสินหมุนเวียนแต่ควรเปิดเผยข้อมูลรายละเอียดที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย การแสดงผลการหนีสินระยะยาวนั้นไม่มีข้อกำหนดว่าควรจัดเรียงรายการหนีสินใดไว้ก่อนเป็นลำดับแรก บางกิจการอาจเริ่มต้นแสดงด้วยรายการหุ้นกู้ บางกิจการเริ่มต้นแสดงด้วยเงินกู้ยืมระยะยาว อย่างไรก็ตามหนีสินระยะยาวที่นำมาแสดงไว้ลำดับหลังสุดควรเป็นรายการประเภทหนีสินอื่นโดยแยกแสดงผลการแต่ละอย่างออกจากกัน เช่น ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี รายได้รอการตัดบัญชีและหนีสินเงินบำนาญ เป็นต้น

### ตัวอย่างการแสดงผลการหนีสินระยะยาวในงบดุล

บริษัท อันเตอร์ จำกัด  
งบดุล (บางส่วน)  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540  
หนีสินและส่วนของผู้ถือหุ้น

#### หนีสินระยะยาว

หุ้นกู้	จดทะเบียนมูลค่า 4,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 10 ปี ครบกำหนดวันที่ 31 ตุลาคม 2540		
ออกจำหน่ายแล้วมูลค่า		3,000,000	
บวก หุ้นกู้ให้จอง		<u>1,000,000</u>	
หุ้นกู้ออกจำหน่ายและให้จอง		4,000,000	
บวก ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้		<u>1,000,000</u>	5,000,000



หุ้นกู้	ชนิดได้ถอนเป็นงวด อัตราดอกเบี้ย 12% ครบกำหนดชำระทุกวันที่ 1 มีนาคมของทุกปี ลงวันที่ 1 มีนาคม 2540 กำหนดเวลา 5 ปี	500,000	
	หัก จำนวนที่ครบกำหนดชำระวันที่ 1 มีนาคม 2541 ซึ่งได้แสดงไว้เป็นหนี้สินหมุนเวียน	<u>100,000</u>	400,000
	ตัวเงินจ่ายระยะยาว ลงวันที่ 1 มิถุนายน 2539 กำหนดเวลา 5 ปี อัตราดอกเบี้ย 15% (ค้ำประกันโดยที่ดินมูลค่า 1,000,000 บาท)		700,000
	เงินกู้จำนอง (จำนองโดยอาคารสำนักงานมูลค่า 1,000,000 บาท)		500,000
	เงินกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ		100,000
	หนี้สินตามสัญญาเช่าระยะยาว		100,000
	รายได้รอการตัดบัญชี		<u>80,000</u>
	รวมหนี้สินระยะยาว		<u>6,880,000</u>

ส่วนของผู้ถือหุ้น

.....	XXX
.....	XXX
.....	XXX