

บทที่ 8 ห้างหุ้นส่วน (Partnership)

ลักษณะของกิจการห้างหุ้นส่วน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ใช้คำจำกัดความของห้างหุ้นส่วน และบริษัทไว้ว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไร อันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

ลักษณะของห้างหุ้นส่วน ประกอบด้วย

1. สัญญาระหว่างบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป
2. บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องลงทุนด้วยอย่างหนึ่งอย่างใดหรือหลายอย่างรวมกัน ดังนี้
 1. เงินสด
 2. สิ่งของ
 3. แรงงาน
3. ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องร่วมกันดำเนินกิจการอย่างเดียวกัน
4. ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องมีความประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

ประเภทของห้างหุ้นส่วน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1013 ได้จำแนกห้างหุ้นส่วนออกเป็น 2 ประเภทคือ

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญ
2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary or Unlimited Partnership) คือ ห้างหุ้นส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้สินของห้างทั้งหมดโดยไม่จำกัดจำนวน เจ้าหนี้ของห้างมีสิทธิยึดทรัพย์สินส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนมาชำระหนี้ได้ และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนมีสิทธิที่จะจัดการห้างหุ้นส่วนได้ นอกจากนี้จะมีสัญญาตกลงกันเป็นอย่างอื่น

ห้างหุ้นส่วนสามัญแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

ก. ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน มีสภาพเป็นบุคคลธรรมดา

ข. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน มีสภาพเป็นนิติบุคคล

2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership) คือ ห้างหุ้นส่วนที่มีผู้เป็นหุ้นส่วนพวกหนึ่งรับผิดชอบโดยจำกัดจำนวน อีกพวกหนึ่งรับผิดชอบไม่จำกัดจำนวน ซึ่งแยกผู้เป็นหุ้นส่วนออกตามลักษณะ 2 ประเภท ดังนี้

(1) หุ้นส่วนสามัญ อย่างน้อย 1 คน รับผิดชอบในหนี้สินของห้างโดยไม่จำกัดจำนวน

(2) หุ้นส่วนจำกัด อย่างน้อย 1 คน จำกัดความรับผิดชอบในหนี้สินของห้างเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนลงทุนในห้าง (หุ้นส่วนประเภทนี้จะนำแรงงานมาลงทุนไม่ได้ และจะถอนเงินในรูปแบบเงินถอน หรือรูปอื่น อันจะทำให้ทุนของตนลดไปจากจำนวนเดิมที่ตนจำกัดความรับผิดชอบไม่ได้)

กฎหมายกำหนดว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบในหนี้สินของห้างเท่านั้นที่จะเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการได้

การจำแนกประเภทของผู้เป็นหุ้นส่วน

ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วน จำแนกออกได้ 3 ประเภทดังนี้

1. หุ้นส่วนดำเนินงาน (Active Partner) คือ หุ้นส่วนผู้ดำเนินงานในห้าง ปกติจะได้รับเงินเดือนเป็นค่าตอบแทนเป็นพิเศษนอกเหนือจากส่วนแบ่งผลกำไรที่ตกลงกัน

2. หุ้นส่วนไม่ดำเนินงาน (Sleeping or Dormant or Silent Partner) หุ้นส่วนประเภทนี้จะไม่ดำเนินงานในห้าง นำทุนมาลงร่วมในกิจการ และคอยรับผลประโยชน์จากส่วนแบ่งผลกำไรเท่านั้น

3. หุ้นส่วนสมมติ (Quasi Partner) คือ ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งได้ลาออกจากการเป็นหุ้นส่วนในห้างนั้นแล้ว แต่ยังคงทิ้งเงินทุนไว้ในห้างหุ้นส่วนในรูปแบบเงินกู้ ซึ่งจะได้รับดอกเบี้ยเป็นผลตอบแทน

สัญญาการเข้ากันเป็นหุ้นส่วน

การเข้ากันเป็นหุ้นส่วนอาจจะตกลงกันด้วยวาจาได้ แต่ควรจัดทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรให้ชัดเจน เพื่อป้องกันการเกิดปัญหาขึ้นภายหลัง โดยทั่วไปมักมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ชื่อของผู้เป็นหุ้นส่วน และชื่อห้างหุ้นส่วน
2. วันที่จัดตั้งห้าง และเวลาสิ้นสุดของห้าง (ถ้ามี)
3. วัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วน และที่ตั้งสำนักงาน
4. ทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน
5. อำนาจ หน้าที่ของผู้เป็นหุ้นส่วน
6. การบัญชี และวันสิ้นงวดการบัญชี
7. อัตราส่วนแบ่ง และวิธีแบ่งผลกำไรและขาดทุน
8. ดอกเบี้ยเงินทุน และค่าช่วยการที่คิดให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน
9. เงินลงทุนเพิ่ม และเงินถอนของผู้เป็นหุ้นส่วน ตลอดจนหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติทางการบัญชี
10. การประกันชีวิตผู้เป็นหุ้นส่วน ตลอดจนวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับเบี้ยประกันและเงินประกันที่ได้รับตามกรมธรรม์
11. การจ่ายคืนทุนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในกรณี ลาออก หรือตาย
12. วิธีการไกล่เกลี่ยข้อโต้แย้งหรือการขัดกันระหว่างหุ้นส่วน

การตั้งกิจการห้างหุ้นส่วนและบริษัทจำกัด

การตั้งกิจการในรูปห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทจำกัดนั้น ผู้จัดตั้งกิจการควรจะได้คำนึงถึงผลดี และผลเสีย ของกิจการทั้งสองลักษณะ แล้วเลือกจัดตั้งกิจการในลักษณะที่เหมาะสมกับสภาพของผู้จัดตั้งกิจการ

กิจการห้างหุ้นส่วน มีความสะดวกง่ายดายในการเข้ากันเป็นหุ้นส่วนและมีความเป็นอิสระและคล่องตัวในการบริหารงาน แต่หุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวในหนี้สินของห้าง นอกจากนี้เนื่องจากความเข้ากันได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนมีความสำคัญอยู่มาก ดังนั้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในความสัมพันธ์ระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกัน เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วนลาออก หรือผู้เป็นหุ้นส่วนตาย จะทำให้ห้างหุ้นส่วนเลิกโดยปริยาย

กรณีที่เกิดกิจการต้องการเงินลงทุนจำนวนมาก ๆ การจัดตั้งกิจการในลักษณะบริษัทจำกัดจะกระทำได้ง่ายกว่าห้างหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนมักพบในกิจการขนาดเล็กกว่าบริษัท เพราะรวบรวมคนที่จะมาร่วมดำเนินงานง่าย และเงินลงทุนก็ไม่จำเป็นต้องเป็นจำนวนมาก อีกทั้งวิธีการแบ่งส่วนกำไร ก็สามารถเปลี่ยนแปลงยืดหยุ่นได้ตามแต่จะตกลงกัน

กิจการประกอบวิชาชีพ เช่น สำนักงานทนายความและการบัญชี คลินิกแพทย์มักนิยมตั้งกิจการในรูปห้างหุ้นส่วน ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนมีความรับผิดชอบในหนี้สินของห้างโดยไม่จำกัดจำนวน

สิทธิส่วนได้เสีย

สิทธิส่วนได้เสียของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนจะบันทึกไว้ในบัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งประกอบด้วย เงินลงทุนเริ่มแรกตอนจัดตั้งห้าง การลงทุนเพิ่ม เงินถอน ตลอดจนส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของห้าง

“สิทธิส่วนได้เสีย” แตกต่างจาก “ส่วนแบ่งผลกำไร”

ยกตัวอย่างให้เห็นอย่างชัดเจนได้ดังนี้

ตีมา และ พาสีร์ ตกลงกันเป็นหุ้นส่วนกัน ตีมาลงทุน 120,000 บาท พาสีร์ลงทุน 80,000 บาท ตกลงแบ่งผลกำไรขาดทุนเท่ากัน

รายการจะปรากฏดังนี้

	สินทรัพย์	บัญชีทุน-ตีมา	บัญชีทุน-พาสีร์
เงินลงทุน	200,000	120,000	80,000

เงินทุนของห้างทั้งหมดจำนวน 200,000 บาท ตีมา มีสิทธิส่วนได้เสีย 120,000 บาท หรือ 60% และพาสีร์ มีสิทธิส่วนได้เสีย 80,000 บาท หรือ 40%

สมมติว่าต่อมา ห้างหุ้นส่วนดำเนินงานมีกำไรสุทธิ 120,000 บาท บัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนจะเพิ่มขึ้นดังนี้

	สินทรัพย์	บัญชีทุน-ตีมา	บัญชีทุน-พาสีร์
เงินลงทุน	200,000	120,000	80,000
กำไรสุทธิ	120,000	60,000	60,000
รวม	320,000	180,000	140,000

จากตัวอย่างนี้แสดงให้เห็นว่าสิทธิส่วนได้เสียในหุ้นส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนเปลี่ยนไป คือ ทีมา มีสิทธิส่วนได้เสีย 180,000 บาท หรือ 56.25% และพาสีร์ มีสิทธิส่วนได้เสีย 140,000 บาท หรือ 43.75%

ถ้าหุ้นส่วน เลิกกิจการ ณ วันนี้ และสมมติว่าสินทรัพย์ของห้างขายได้ในราคาตามบัญชี ทีมา จะได้รับเงินคืนทุน 180,000 บาท และพาสีร์จะได้ 140,000 บาท

แม้ว่าสิทธิส่วนได้เสียของผู้เป็นหุ้นส่วนเปลี่ยนไป แต่ไม่ทำให้อัตราส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนเปลี่ยนไป ทีมา และ พาสีร์ ยังคงได้รับส่วนแบ่งผลกำไรขาดทุนของห้างหุ้นส่วนต่อไปในอัตราเท่ากันทุกปี

สมมติในปีต่อมา กิจการดำเนินงานขาดทุน 288,000 บาท บัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนจะเปลี่ยนแปลงไปดังนี้

	<u>สินทรัพย์</u>	<u>บัญชีทุน-ทีมา</u>	<u>บัญชีทุน-พาสีร์</u>
ยอดยกมา	320,000	180,000	140,000
ขาดทุนสุทธิ	(288,000)	(144,000)	(144,000)
คงเหลือ	32,000	36,000	(4,000)

กรณีนี้ บัญชีทุนพาสีร์ เกิดยอดเดบิต 4,000 บาท แสดงว่าหุ้นส่วน ทีมา และ พาสีร์ มีสิทธิเรียกร้องเอาจาก พาสีร์ 4,000 บาท ถ้าหุ้นส่วนเลิกกิจการในวันนี้ และสินทรัพย์ขายได้ในราคาตามบัญชี พาสีร์จะต้องนำเงินมาให้หุ้นส่วน 4,000 บาท เพื่อชดเชยกับส่วนขาดในบัญชีของตน ทางด้าน ทีมา จะได้รับเงิน 32,000 บาท จากการขายสินทรัพย์บวกเงินสด 4,000 บาท ที่พาสีร์ นำมาใช้คืน รวมเป็น 36,000 บาท เท่ากับสิทธิส่วนได้เสียของตน

การเปิดบัญชีหุ้นส่วน

ผู้เป็นหุ้นส่วนอาจนำเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นมาลงทุน การบันทึกรายการบัญชีให้เดบิตเงินสดหรือสินทรัพย์ที่นำมาลงทุนแล้วเครดิตบัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน สินทรัพย์ที่มีใช้เงินสดจะบันทึกตามมูลค่าที่ถูกต้องซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนยอมรับในราคานี้ ซึ่งปกติจะเป็นราคาตลาด (Fair market Value) ของสินทรัพย์ ณ วันที่นำมาลงทุน หุ้นส่วนบางคนอาจลงทุนด้วย “แรงงาน” ซึ่งหมายถึง ชื่อเสียง สติปัญญา ความสามารถ ตลอดจนความชำนาญในการปฏิบัติงานต่าง ๆ อันมีลักษณะเหมือนเป็นค่าความนิยมของหุ้นส่วนคนนั้น ในกรณีนี้ควรระบุไว้ในสัญญาการเข้าเป็นหุ้นส่วนให้ชัดเจนว่าจะให้มีการบันทึกแรงงานไว้ในสมุดบัญชีของห้างหรือไม่ ถ้าต้องบันทึกแล้วก็ควรระบุให้ชัดเจนอีกว่าแรงงานนั้นควรจะมีมูลค่าเท่าใด

ตัวอย่างที่ 1 ชาตรี ศิธา และวีณา ตกลงร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วน เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2540 โดยชาตรีนำเงินสดมาลงทุน 100,000 บาท ศิธา นำสินค้ามาลงทุนมูลค่า 100,000 บาท ส่วนวีณา ลงทุนด้วยแรงงาน ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนยอมให้บันทึกแรงงานในสมุดบัญชีของห้างเป็นมูลค่า 100,000 บาท

การบันทึกรายการปรากฏดังนี้

เงินสด	100,000	
สินค้า	100,000	
ค่าความนิยม	100,000	
ทุน - ชาตรี		100,000
ทุน - ศิธา		100,000
ทุน - วีณา		100,000

บันทึกการลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ผู้เป็นหุ้นส่วนบางคนอาจเคยดำเนินกิจการค้าประเภทธุรกิจเจ้าของคนเดียวมาแล้ว และต้องการร่วมทุนกับบุคคลอื่นเพื่อเปลี่ยนกิจการเป็นห้างหุ้นส่วน กรณีนี้จะมีการโอนสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการไปให้แก่ห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งอาจต้องนำการปรับปรุงสินทรัพย์หนี้สินต่าง ๆ ให้ถูกต้องเสียก่อนแล้วจึงโอนไปให้ห้างหุ้นส่วน การเปลี่ยนกิจการจากร้านค้าคนเดียวเป็นห้างหุ้นส่วน มีวิธีการบัญชีที่ทำได้ 2 วิธีดังนี้

1. ใช้สมุดบัญชีเดิมของร้านค้าคนเดียวเป็นสมุดบัญชีของห้างหุ้นส่วน
2. เปิดสมุดบัญชีชุดใหม่ขึ้นสำหรับห้างหุ้นส่วน

วิธีที่ 1 ใช้สมุดบัญชีชุดเดิมของร้านค้าคนเดียวเป็นสมุดบัญชีของห้างหุ้นส่วน วิธีนี้ต้องปรับปรุงสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการต่าง ๆ ในสมุดบัญชีชุดเดิมให้ถูกต้อง พร้อมกับบันทึกการลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นในสมุดบัญชีเล่มเดิมนั้น

วิธีที่ 2 เปิดสมุดบัญชีชุดใหม่ขึ้นสำหรับห้างหุ้นส่วน วิธีนี้ต้องปรับปรุงรายการต่าง ๆ ในสมุดบัญชีของร้านค้าให้ถูกต้องก่อนแล้วทำการปิดบัญชีในสมุดชุดเดิม ซึ่งถือเป็นการโอนสินทรัพย์สุทธิไปให้แก่ห้างหุ้นส่วน แล้วทำการเปิดสมุดบัญชีชุดใหม่ที่ใช้เป็นสมุดของห้างหุ้นส่วนเพื่อบันทึกการรับโอนสินทรัพย์ หนี้สินและทุนของร้านค้าคนเดียว พร้อมกับบันทึกการลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นด้วย

ตัวอย่างที่ 2 นานา และ วารินทร์ ตกลงร่วมกันตั้งกิจการห้างหุ้นส่วนชื่อ “ห้างหุ้นส่วนนานา และวารินทร์” เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2540 โดยนานานำร้านค้าของตนมาลงทุน วารินทร์นำเงินสด 150,000 บาท และรถยนต์ราคา 100,000 บาท มาลงทุน เนื่องจากวารินทร์เป็นผู้มีชื่อเสียงในธุรกิจ จึงตกลงคิดค่าความนิยมให้วารินทร์ 30,000 บาท

งบดุลของร้านนานา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539 มีดังนี้

ร้านนานาพานิช

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

สินทรัพย์		หนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ	
สินทรัพย์หมุนเวียน		หนี้สินหมุนเวียน	
เงินสด	150,000	เจ้าหนี้การค้า	45,000
ลูกหนี้	150,000	ตั๋วเงินจ่าย	15,000
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	<u>6,000</u>	รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>60,000</u>
สินค้า	<u>144,000</u>	หนี้สินระยะยาว	
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	<u>438,000</u>	เงินกู้	150,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		รวมหนี้สินทั้งสิ้น	<u>210,000</u>
อุปกรณ์สำนักงาน	10,000	ส่วนของผู้เจ้าของ	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>2,000</u>	ทุน - นานา	240,000
เครื่องตกแต่ง	5,000	รวมหนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ	<u>450,000</u>
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>1,000</u>		
รวมที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ	<u>12,000</u>		
รวมสินทรัพย์ทั้งสิ้น	<u>450,000</u>		

ข้อตกลงของการเข้าเป็นหุ้นส่วน กำหนดไว้ดังนี้

1. ให้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็น 5% ของยอดลูกหนี้สิ้นปี
2. สินค้าตีตามราคาตลาด 153,000 บาท
3. เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2539 นานา จ่ายชำระหนี้เจ้าหนี้การค้า 30,000 บาท ยังไม่ได้ลงบัญชี
4. เงินกู้ตามบัญชีของนานา กู้มาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2539 อัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี ยังไม่ได้จ่ายดอกเบี้ย
5. ให้นานา ถอนเงินสดที่เหลือออกไปครึ่งหนึ่ง

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป เพื่อบันทึกการเข้ากันเป็นหุ้นส่วนของนานา และวารินทร์ ทั้ง 2 วิธีจะปรากฏดังต่อไปนี้

**วิธีที่ 1 ใช้สมุดชุดเดิมของร้านค้าคนเดียวเป็นสมุดบัญชีของห้างหุ้นส่วน
สมุดรายวันทั่วไป**

2540

ม.ค. 1	สินค้า	9,000	
	เจ้าหนี้การค้า	30,000	
	ทุน - นานา		6,000
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		1,500
	เงินสด		30,000
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย $(150,000 \times \frac{6}{100} \times \frac{2}{12})$		1,500

บันทึกการปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินตามข้อตกลงของห้างหุ้นส่วน

ทุน - นานา	60,000	
เงินสด $(150,000 - 30,000) \times \frac{1}{2}$		60,000

บันทึกการถอนเงินสดของนานาที่เหลือออกไปครึ่งหนึ่ง

เงินสด	150,000	
รถยนต์	100,000	
ทุน - วารินทร์		250,000

บันทึกการนำเงินสดและสินทรัพย์ของวารินทร์มาลงทุน

ค่าความนิยม	30,000	
ทุน - วารินทร์		30,000
บันทึกค่าความนิยมให้แก่วารินทร์		

ต่อไปนี้เป็น

เมื่อบันทึกรายการข้างต้นแล้ว บัญชีต่าง ๆ จะมียอดจำนวนเงิน ปรากฏตามงบดุลข้างหุ้นส่วน

ห้างหุ้นส่วนนาซาและวารินทร์

งบดุล

ณ วันที่ 1 มกราคม 2540

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด		210,000
ลูกหนี้	160,000	
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	<u>7,500</u>	142,500
สินค้าคงเหลือ		<u>153,000</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		<u>505,500</u>

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

อุปกรณ์สำนักงาน	10,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	<u>2,000</u>	8,000
เครื่องตกแต่ง	5,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง	<u>1,000</u>	4,000
รถยนต์		<u>100,000</u>
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ		<u>112,000</u>

สินทรัพย์อื่น

ค่าความนิยม		<u>30,000</u>
รวมสินทรัพย์ทั้งสิ้น		<u>647,500</u>

หนี้สินและส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้า	15,000
ตัวเงินจ่าย	15,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	1,500
รวมหนี้สินหมุนเวียน	31,500
หนี้สินระยะยาว	
เงินกู้	150,000
รวมหนี้สินทั้งสิ้น	181,500
ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	
ทุน - นานา	186,000
ทุน - วารินทร์	280,000
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	466,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	647,500

วิธีที่ 2 เปิดสมุดบัญชีชุดใหม่ขึ้นสำหรับห้างหุ้นส่วน

สมุดรายวันทั่วไป

2540			
ม.ค. 1	เงินสด	60,000	
	ลูกหนี้	150,000	
	สินค้าคงเหลือ	153,000	
	อุปกรณ์สำนักงาน	10,000	
	เครื่องตกแต่ง	5,000	
	เจ้าหนี้การค้า		15,000
	ตัวเงินจ่าย		15,000
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย		1,500
	เงินกู้		150,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์สำนักงาน		2,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องตกแต่ง		1,000
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ		7,500
ทุน - นานา		186,000
บันทึกการรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินของร้านนานา		
<hr/>		
เงินสด	150,000	
รถยนต์	100,000	
ทุน - วารินทร์		250,000
บันทึกการนำเงินสดและสินทรัพย์ของวารินทร์มาลงทุน		
<hr/>		
ค่าความนิยม	30,000	
ทุน - วารินทร์		30,000
บันทึกค่าความนิยมที่คิดให้แก่วารินทร์		
<hr/>		

เมื่อห้างหุ้นส่วนเปิดสมุดบัญชีชุดใหม่แยกต่างหากจากสมุดร้านค้าเดิมเช่นนี้ สมุดบัญชีของร้านนานาพานิช จะต้องทำการปิดให้หมดไป โดยทำการปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นไปตามข้อตกลงของห้างก่อนแล้วโอนปิดบัญชีไป หรือจะทำการปิดบัญชีโดยไม่ต้องปรับปรุงรายการแต่อย่างใดก็ได้เช่นกัน สำหรับงบดุลของห้างหุ้นส่วนในวันเปิดบัญชีนั้นจะมียอดบัญชีทุกรายการเช่นเดียวกับงบดุลที่ปรากฏตามวิธีที่ 1

การแบ่งผลกำไรและขาดทุน

หลังจากเปิดกิจการห้างหุ้นส่วนแล้ว ห้างก็จะดำเนินกิจการค้าไปตลอดรอบระยะเวลาบัญชี มีการซื้อ การขาย การรับรายได้และจ่ายค่าใช้จ่าย ซึ่งวิธีการบัญชีจะเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เมื่อถึงสิ้นงวดบัญชีผลการดำเนินงานของกิจการอาจมีกำไรหรือขาดทุน ดังนั้นในวันสิ้นงวดบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วนจึงต้องทำการแบ่งผลกำไรและขาดทุนตามสัญญาที่ได้ตกลงกันได้

การแบ่งผลกำไรและขาดทุนของห้างหุ้นส่วน มีดังต่อไปนี้

1. แบ่งในอัตราเท่ากัน
2. แบ่งตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน
3. แบ่งตามอัตราส่วนทุน
4. คิดดอกเบี้ยเงินทุน เงินเดือนหรือโบนัสให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน แล้วแบ่งผลกำไรขาดทุนที่เหลือตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน

กรณีที่มีได้กำหนดอัตราส่วนแบ่งกำไรขาดทุนไว้ในสัญญาการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนประมวลกฎหมายและพาณิชย์ มาตรา 1044 กำหนดไว้ว่า ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนทุนที่นำมาลงในห้าง แต่กฎหมายของต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกาและอังกฤษ กำหนดไว้ว่าให้แบ่งในอัตราส่วนเท่ากัน ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดปัญหาในการแบ่งกำไรขาดทุน จึงควรระบุอัตราส่วนแบ่งกำไรขาดทุนไว้ในสัญญาการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนให้ชัดเจน

การบันทึกการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับบัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนทำได้ 2 วิธีคือ

1. วิธีทุนคงที่
2. วิธีทุนเปลี่ยนแปลง

1. **วิธีทุนคงที่ (Fixed Capital Method)** วิธีนี้จะเปิดบัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อใช้บันทึกการลงทุน ส่วนรายการอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนกับห้างซึ่งจะทำให้ทุนเปลี่ยนแปลง จะถูกบันทึกไว้ในบัญชีกระแสทุน (Current Account) หรือบัญชีเงินถอน (Drawing Account) ทุก ๆ สิ้นปีต้องทยอยคงเหลือในบัญชีกระแสทุนเพื่อยกยอดคงเหลือไปปีหน้า โดยไม่ต้องปิดบัญชีกระแสทุนหรือเงินถอนนี้ไปยังบัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วน

ในทางปฏิบัติโดยปกติแล้วมักนิยมบันทึกรายการที่ทำให้ทุนเปลี่ยนแปลงอย่างถาวรเช่นการลงทุนเพิ่มและการถอนทุนลงในบัญชีทุน ส่วนรายการที่ทำให้ทุนเปลี่ยนแปลงในลักษณะที่ไม่ถาวร เช่นการแบ่งกำไรหรือขาดทุนประจำปีจะถูกบันทึกลงในบัญชีกระแสทุน เมื่อถึงสิ้นงวดบัญชีแล้วก็จะทยอยคงเหลือสุทธิในบัญชีกระแสทุนแล้วปิดเข้าบัญชีทุน เพื่อให้ทราบถึงจำนวนสิทธิส่วนได้เสียของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนว่าจะมีจำนวนเงินเป็นเท่าไร

2. **วิธีทุนเปลี่ยนแปลง (Alternative Capital Method)** วิธีนี้จะเปิดบัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนตามจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงบัญชีเดียว รายการต่าง ๆ ที่ทำให้ทุนเปลี่ยนแปลงไม่ว่าจะมีลักษณะเปลี่ยนแปลงอย่างถาวรหรือไม่ก็ตาม จะถูกบันทึกลงในบัญชีทุนนี้ทั้งหมด รวมทั้งการแบ่งกำไรขาดทุนของห้างหุ้นส่วน

ต่อไปนี้จะเป็นตัวอย่งการแบ่งกำไรขาดทุนของห้างหุ้นส่วนในกรณีต่าง ๆ โดยใช้วิธีทุนเปลี่ยนแปลงในการบันทึกบัญชี

ตัวอย่างที่ 3 พงษ์และพันธ์ เป็นหุ้นส่วนกัน พงษ์ลงทุน 100,000 พันธุ์ลงทุน 50,000 วันต้นปี 2539 พงษ์มีทุนคงเหลือ 120,000 บาท พันธุ์มีทุนคงเหลือ 60,000 บาท วันที่ 1 เมษายน 2539 พงษ์ถอนทุน 30,000 บาท และลงทุนเพิ่มอีก 60,000 บาท ในวันที่ 1 กรกฎาคม 2539 ส่วนพันธุ์ลงทุนเพิ่ม ในวันที่ 1 มีนาคม 2539 และถอนทุน 60,000 เมื่อ 1 ตุลาคม 2539 สิ้นปี 2539 ห้างหุ้นส่วนมีกำไรสุทธิ 150,000 บาท ให้แบ่งกำไรขาดทุนแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

1. แบ่งกำไรขาดทุนเท่ากัน
2. แบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน ซึ่งพงษ์และพันธ์ ระบุไว้ในสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนในอัตรา 1 : 2
3. แบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนทุน ดังนี้
 - 3.1 อัตราส่วนทุน ณ วันเริ่มตั้งกิจการ
 - 3.2 อัตราส่วนทุน ณ วันต้นปี
 - 3.3 อัตราส่วนทุน ณ วันสิ้นปี
 - 3.4 อัตราส่วนทุนถัวเฉลี่ย
4. คิดดอกเบี้ยทุนให้พงษ์และพันธ์ในอัตรา 5% ของทุน ณ วันต้นปี คิดเงินเดือนให้คนละ 10,000 บาท ต่อปี และกำไรขาดทุนที่เหลือแบ่งเท่ากัน
5. คิดดอกเบี้ยทุนให้หุ้นส่วนในอัตรา 10% ของทุนถัวเฉลี่ย คิดเงินเดือนให้คนละ 500 บาทต่อเดือน กำไรขาดทุนที่เหลือแบ่งกันในอัตราส่วนทุน ณ วันต้นปี

การคำนวณส่วนแบ่งกำไร การบันทึกรายการแบ่งกำไรขาดทุน ตามวิธีทุนเปลี่ยนแปลง (Alternative Capital Method) และการแสดงรายการส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนในงบดุล ณ วันสิ้นปี 2539 ในแต่ละกรณีจะปรากฏดังนี้

1. แบ่งกำไรขาดทุนเท่ากัน

กำไรสุทธิ	=	150,000	บาท
แบ่งในอัตราเท่ากัน	=	<u>150,000</u>	
		12	
ส่วนแบ่งกำไรคนละ	=	75,000	บาท

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
Cr. ทุน - พงษ์		75,000
Cr. ทุน - พันธุ์		75,000

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนในอัตราเท่ากัน

บัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะปรากฏในงบดุลคำนวณได้ดังนี้

ทุน - พงษ์

ยอดยกมา	120,000
บวก ลงทุนเพิ่ม	<u>60,000</u>
	180,000
ส่วนแบ่งกำไร	<u>75,000</u>
	255,000
หัก เงินถอน	<u>30,000</u>
ทุนปลายงวด	<u>225,000</u>

ทุน - พันธุ์

ยอดยกมา	60,000
บวก ลงทุนเพิ่ม	<u>90,000</u>
	150,000
ส่วนแบ่งกำไร	<u>165,000</u>
	315,000
หัก เงินถอน	<u>60,000</u>
ทุนปลายงวด	<u>165,000</u>

การแสดงรายการในงบดุลปรากฏดังนี้

ห้างหุ้นส่วนพงษ์และพันธ์

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

.....

ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	225,000
ทุน - พันธุ์	165,000
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

2. แบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนที่ตกลงกัน

อัตราส่วนแบ่งกำไรขาดทุน พงษ์ : พันธุ์ = 1 : 2

ส่วนแบ่งกำไร

พงษ์	=	$\frac{1}{3} \times 150,000$	=	50,000	บาท
พันธุ์	=	$\frac{2}{3} \times 150,000$	=	100,000	บาท

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
Cr. ทุน - พงษ์		50,000
Cr. ทุน - พันธุ์		100,000

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนในอัตรา 1 : 2

บัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะปรากฏในงบดุลคำนวณได้ดังนี้

ทุน - พงษ์	ยอดยกมา		120,000
	บวก ลงทุนเพิ่ม	60,000	
	ส่วนแบ่งกำไร	<u>50,000</u>	<u>110,000</u>
			230,000
	หัก เงินถอน		<u>30,000</u>
	ทุนปลายงวด		<u>200,000</u>

ทุน - พันธุ์	ยอดยกมา		60,000
	บวก ลงทุนเพิ่ม	90,000	
	ส่วนแบ่งกำไร	<u>100,000</u>	<u>190,000</u>
			250,000
	หัก เงินถอน		<u>60,000</u>
	ทุนปลายงวด		<u>190,000</u>

การแสดงรายการในงบดุลปรากฏดังนี้

ห้างหุ้นส่วนพงษ์และพันธุ์

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	200,000
ทุน - พันธุ์	<u>190,000</u>
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

3. แบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนทุน

3.1 อัตราส่วนทุน ณ วันเริ่มตั้งกิจการ

ทุน ณ วันเริ่มตั้งกิจการ พงษ์ = 100,000 บาท

พันธุ์ = 50,000 บาท

อัตราส่วนทุน ณ วันเริ่มตั้งกิจการ = 2 : 1

ส่วนแบ่งกำไร : พงษ์ $\frac{2}{3} \times 150,000 = 100,000$ บาท

พันธุ์ $\frac{1}{3} \times 150,000 = 50,000$ บาท

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
		Cr. ทุน - พงษ์ 100,000
		Cr. ทุน - พันธุ์ 50,000

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนตามอัตราส่วนทุน ณ วันเริ่มตั้งกิจการ

บัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนที่จะปรากฏในงบดุล จำนวนได้ดังนี้

ทุน - พงษ์

ยอดยกมา		120,000
บวก ลงทุนเพิ่ม	60,000	
ส่วนแบ่งกำไร	<u>100,000</u>	<u>160,000</u>
		280,000
หัก เงินถอน		<u>30,000</u>
ทุนปลายงวด		<u>250,000</u>

ทุน - พันธุ์

ยอดยกมา		60,000
บวก ลงทุนเพิ่ม	90,000	
ส่วนแบ่งกำไร	<u>50,000</u>	<u>140,000</u>
		200,000
หัก เงินถอน		<u>60,000</u>
ทุนปลายงวด		<u>140,000</u>

การแสดงรายการส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนในงบดุล ณ วันสิ้นปี 2539 ปรากฏดังนี้

ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	250,000
ทุน - พันธุ์	<u>140,000</u>
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

3.2 อัตราส่วนทุน ณ วันสิ้นปี

ทุน ณ วันต้นปี พงษ์ = 120,000

พันธุ์ = 60,000

อัตราส่วนทุน ณ วันต้นปี 2 : 1

ส่วนแบ่งกำไร : พงษ์ $\frac{2}{3} \times 150,000 = 100,000$

พันธุ์ $\frac{1}{3} \times 150,000 = 50,000$

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
Cr. ทุน - พงษ์		100,000
Cr. ทุน - พันธุ์		50,000

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนในอัตราส่วนทุน ณ วันต้นปี

บัญชีทุนของหุ้นส่วนที่จะปรากฏในงบดุลคำนวณได้ดังนี้

ทุน - พงษ์	ยอดยกมา		120,000
	บวก ลงทุนเพิ่ม	60,000	
	ส่วนแบ่งกำไร	<u>100,000</u>	<u>160,000</u>
			280,000
	หัก เงินถอน		<u>30,000</u>
	ทุนปลายงวด		<u>250,000</u>
ทุน - พันธุ์	ยอดยกมา		60,000
	บวก ลงทุนเพิ่ม	90,000	
	ส่วนแบ่งกำไร	<u>50,000</u>	<u>140,000</u>
			200,000
	หัก เงินถอน		<u>60,000</u>
	ทุนปลายงวด		<u>140,000</u>

การแสดงรายการในงบดุลในวันสิ้นงวดปรากฏดังนี้

ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	250,000
ทุน - พันธุ์	<u>140,000</u>
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>290,000</u>

3.4 แบ่งตามอัตราส่วนทุนถัวเฉลี่ย

ทุน - พงษ์

วันที่	จำนวนเงิน	ระยะเวลา	ผลคูณ
1 ม.ค. 39	120,000	3	360,000
1 เม.ย. 39	90,000	3	270,000
1 ก.ย. 39	150,000	6	900,000
		12	<u>1,530,000</u>

ทุน - พันธุ์

วันที่	จำนวนเงิน	ระยะเว	ผลคูณ
1 ม.ค. 39	60,000	2	120,000
1 มี.ค. 39	150,000	7	1,050,000
1 ต.ค. 39	90,000	3	270,000
		12	<u>1,440,000</u>

$$\begin{aligned} \text{อัตราส่วนทุนถัวเฉลี่ย พงษ์ : พันธุ์} &= 1,530,000 : 1,440,000 \\ &= 153 : 144 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ส่วนแบ่งกำไร : พงษ์} & \frac{153}{297} \times 150,000 = 77,273 \\ & \text{พันธุ์} \frac{144}{297} \times 150,000 = 72,727 \end{aligned}$$

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
Cr. ทุน - พงษ์		77,273
Cr. ทุน - พันธุ์		72,727

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนในอัตราส่วนทุนถัวเฉลี่ย

บัญชีของผู้เป็นหุ้นส่วนจะปรากฏในงบดุล ณ วันสิ้นปี 2539 ดังนี้
 ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	227,273
ทุน - พันธุ์	162,727
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

4. คิดดอกเบี้ยทุนให้พงษ์และพันธุ์ในอัตรา 5% ของทุน ณ วันต้นปี คิดเงินเดือนให้คนละ 10,000 บาทต่อปี กำไรขาดทุนที่เหลือนแบ่งเท่ากัน

- คิดดอกเบี้ยทุน 5% ของทุน ณ วันต้นปี :

$$\begin{aligned} \text{พงษ์} &= \frac{5}{100} \times 120,000 = 6,000 \\ \text{พันธุ์} &= \frac{5}{100} \times 60,000 = 3,000 \\ \text{รวม} &= 9,000 \end{aligned}$$

- คิดเงินเดือนคนละ 10,000 บาทต่อปี :

$$\begin{aligned} \text{พงษ์} &= 10,000 \\ \text{พันธุ์} &= 10,000 \\ \text{รวม} &= 20,000 \end{aligned}$$

- กำไรขาดทุนที่เหลือนแบ่งเท่ากัน

$$\begin{aligned} \text{กำไรทั้งสิ้น} &= 150,000 \\ \text{กำไรที่เหลือ} &= 150,000 - 9,000 - 20,000 \\ \text{กำไรที่เหลือได้รับคนละ} &= \frac{121,000}{2} = 60,500 \end{aligned}$$

- รวมส่วนแบ่งกำไร

$$\begin{aligned} \text{พงษ์} &= 6,000 + 10,000 + 60,500 = 76,500 \\ \text{พันธุ์} &= 3,000 + 10,000 + 60,500 = 73,500 \end{aligned}$$

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
	Cr. ทุน - พงษ์	76,500
	Cr. ทุน - พันธุ์	73,500

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน

บัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนจะปรากฏในงบดุล ณ วันสิ้นปีดังนี้
ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	226,500
ทุน - พันธุ์	<u>163,500</u>
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

5. คิดดอกเบี้ยทุนให้ผู้เป็นหุ้นส่วนในอัตรา 10% ของทุนถัวเฉลี่ย คิดเงินเดือนให้คนละ 500 บาท ต่อเดือน กำไรขาดทุนที่เหลือให้แบ่งกันในอัตราส่วนทุน ณ วันต้นปี

- คิดดอกเบี้ยทุนในอัตรา 10% ของทุนถัวเฉลี่ย

$$\begin{aligned} \text{ดอกเบี้ยทุน : พงษ์} &= \frac{1,530,000}{12} \times \frac{10}{100} = 12,750 \\ \text{พันธุ์} &= \frac{1,440,000}{12} \times \frac{10}{100} = 12,000 \\ \text{รวมดอกเบี้ยทุน} &= \underline{24,750} \end{aligned}$$

- คิดเงินเดือนให้หุ้นส่วนคนละ 500 บาทต่อเดือน

$$\begin{aligned} \text{เงินเดือน : พงษ์} &= 500 \times 12 = 6,000 \\ \text{พันธุ์} &= 500 \times 12 = 6,000 \\ \text{รวมเงินเดือน} &= \underline{12,000} \end{aligned}$$

- กำไรขาดทุนที่เหลือแบ่งในอัตราส่วนทุน ณ วันที่นั้น

$$\begin{aligned} \text{กำไรที่เหลือ} &= 150,000 - 24,750 - 12,000 = 113,250 \\ \text{พงษ์} &= \frac{2}{3} \times 113,250 = 75,500 \\ \text{พันธุ์} &= \frac{1}{3} \times 113,250 = 37,750 \end{aligned}$$

ส่วนแบ่งกำไร

$$\begin{aligned} \text{พงษ์} &= 12,750 + 6,000 + 75,500 = 94,250 \\ \text{พันธุ์} &= 12,000 + 6,000 + 37,750 = 55,750 \end{aligned}$$

บันทึกรายการดังนี้

Dr. กำไรขาดทุน	150,000	
	Cr. ทุน - พงษ์	94,250
	Cr. ทุน - พันธุ์	55,750

บันทึกการแบ่งกำไรขาดทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน

บัญชีทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนจะปรากฏในงบดุล ณ วันสิ้นปีดังนี้

ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน

ทุน - พงษ์	244,250
ทุน - พันธุ์	146,750
รวมส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	<u>390,000</u>

การบันทึกรายการแบ่งกำไรขาดทุนในสมุดรายวันทั่วไป ตามตัวอย่างข้างต้น ทุกกรณีใช้วิธีทุนเปลี่ยนแปลง (Alternative Capital Method) หากเป็นการบันทึกรายการตามวิธีทุนคงที่ (Fixed Capital Method) ก็ให้เปลี่ยนจากบัญชีทุน - พงษ์ เป็นกระแสทุน - พงษ์ และเปลี่ยนทุน - พันธุ์ เป็น กระแสทุน - พันธุ์ เท่านั้น