

บทที่ 10

หุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อย

ในบทนี้เนื้อหาจะครอบคลุมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการรวมงบการเงินถึง 3 เรื่องด้วยกันคือ การรวมบริษัทย่อยที่มีหุ้นบุริมสิทธิในโครงสร้างเงินทุน กำไรต่อหุ้นรวม และการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ของส่วนได้โดยรวม หัวข้อเหล่านี้จะกล่าวถึงในรายละเอียดและวิธีปฏิบัติ ตัวอย่างที่ใช้จะเป็นในรูปแบบที่เข้าใจง่าย เพื่อให้รายละเอียดที่กระชับ และเน้นความสำคัญไปที่เนื้อหาและความสัมพันธ์ ซึ่งในเนื้อหาทั้ง 3 เรื่องนี้ ต้องใช้พื้นฐานจากการบัญชีขั้นกลาง

บริษัทย่อยที่มีหุ้นบุริมสิทธิ

ในหุ้นบุริมสิทธิที่มีอยู่โครงสร้างทุนของบริษัทย่อยทำให้กระบวนการรวมงบการเงินยุ่งยากขึ้นแต่วิธีปฏิบัติขั้นพื้นฐานไม่เปลี่ยนไป การบัญชีของบริษัทใหญ่/ผู้ลงทุนภายใต้วิธี Equity จะได้รับผลกระทบด้วย เมื่อบริษัทที่ได้รับการลงทุนนั้นมีหุ้นบุริมสิทธิอยู่ความยุ่งยากเกิดขึ้นจากการพิจารณาถึงสิทธิของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิตามสัญญาในการแบ่งส่วนของเจ้าของและกำไรของบริษัทที่ได้รับการลงทุนได้แก่ หุ้นบุริมสิทธิ และหุ้นสามัญ

หุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่ายส่วนใหญ่เป็นแบบสะสม ไม่รวมรับเงินปันผลและไม่มีสิทธิออกเสียง นอกจากนี้ หุ้นบุริมสิทธิที่ออกจำหน่าย โดยปกติจะได้สิทธิในการชำระบัญชีก่อนและบ่อยครั้งที่สามารถเรียกได้ในราคาที่สูงกว่ามูลค่าหุ้น หรือมูลค่าที่ชำระบัญชีกำไรสุทธิของบริษัทที่ได้รับการลงทุนซึ่งมีหุ้นบุริมสิทธิอยู่จะถูกจัดสรรให้แก่หุ้นสามัญเป็นลำดับต่อไป ซึ่งส่วนของผู้ถือหุ้นจะถูกจัดสรรตามนี้เป็นต้น

หุ้นบุริมสิทธิจะมีราคาที่เรียกเก็บได้หรือราคาไถ่ถอน ซึ่งเงินจำนวนนี้จะถูกใช้ในการจัดสรรส่วนของเจ้าของของบริษัทที่ได้รับการลงทุน แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนที่ไม่ได้กล่าวถึงในสัญญาการไถ่ถอนหุ้นคือ ส่วนของเจ้าของจะถูกจัดสรรให้แก่หุ้นบุริมสิทธิตามมูลค่าที่ตราไว้บวก

กับส่วนเกินมูลค่าหุ้น นอกจากนี้เงินปันผลที่ค้างชำระของหุ้นบุริมสิทธิประเภทสะสมจะต้องถูก
รวมไว้ในส่วนของเจ้าของในส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ สำหรับหุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่ร่วมกับเงินปัน
ผล ถ้าไรจะถูกแบ่งให้กับผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิตามอัตราส่วนหรือจำนวนเงินที่ตกลงกันได้ ถ้าหุ้นบุริม
สิทธินั้นเป็นประเภทสะสมและไม่ร่วมกับเงินปันผล ถ้าไรในปีปัจจุบันจะต้องถูกจัดสรรให้ผู้ถือหุ้น
บุริมสิทธิตามเงื่อนไขการจ่ายเงินปันผลของปีปัจจุบัน โดยไม่พิจารณาว่ากรรมการจะประกาศ
จ่ายเฉพาะปีปัจจุบัน จ่ายปันผลปีปัจจุบันและปีก่อนที่ไม่มีมีการจ่ายปันผล หรือไม่มีมีการจ่ายเงิน
ปันผลเลย ส่วนถ้าไรที่จะจัดสรรให้กับหุ้นบุริมสิทธิประเภทไม่สะสม และไม่ร่วมกับเงินปันผล จะ
จัดสรรให้เมื่อมีการจ่ายปันผลเท่านั้น ซึ่งคิดเพียงจำนวนเงินที่ประกาศจ่ายปันผล

บริษัทย่อยที่มีหุ้นบุริมสิทธิซึ่งไม่ได้ถือโดยบริษัทใหญ่

ตัวอย่าง 1 มกราคม 2540 บริษัทพิเศษ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัท
สินธรเป็นเงิน 485,500 บาท ณ 31 ธันวาคม 2539 ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทสินธรประกอบ
ด้วย

หุ้นบุริมสิทธิ 10% สะสมไม่ร่วมกับ	
ราคาตามมูลค่า 100 บาท จำนวน 105 บาท	100,000 บาท
หุ้นสามัญ (ราคาตามมูลค่า 10 บาท)	300,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	40,000 บาท
ถ้าไรสะสม	<u>160,000 บาท</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>600,000 บาท</u>

ณ วันที่ 1 มกราคม 2540 ไม่มีเงินปันผลค้าง ปี 2540 บริษัทสินธรมีกำไรสุทธิ
50,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 30,000 (20,000 บาท เงินปันผลหุ้นสามัญ 10,000 บาท เงิน
ปันผลหุ้นบุริมสิทธิ)

ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้ปรับค่าความนิยม และตัดจ่ายภายใน 10 ปี

การคำนวณส่วนได้ในบริษัทสินธร 90% ต้องมีการแยกมูลค่าตามบัญชีในส่วนของ
หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิออกจากกัน

ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสินธร	600,000 บาท
<u>หัก</u> ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (1,000 x 105)	<u>105,000 บาท</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u><u>495,000 บาท</u></u>

การคำนวณหาส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี สำหรับการซื้อหุ้น
สามัญ 90% มีดังนี้

เงินที่จ่ายซื้อหุ้นสามัญ 90%	485,500 บาท
<u>หัก</u> ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ (495,000 x 90%)	<u>445,500 บาท</u>
ค่าความนิยม	<u><u>40,000 บาท</u></u>

กำไรสุทธิในบริษัทสินธร ประจำปี มีจำนวน 50,000 บาท แบ่งให้หุ้นบุริมสิทธิ
10,000 บาท (100,000 x 10%) หุ้นสามัญ 40,000 บาท รายการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน
มีดังนี้

2540

ม.ค. 1 เงินลงทุนในบริษัทสินธร	485,500	
เงินสด		485,500
บันทึกการซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัทสินธร		
เงินสด	18,000	
เงินลงทุนในบริษัทสินธร		18,000
บันทึกการรับเงินปันผล		
ธ.ค. 31 เงินลงทุนในบริษัทสินธร	32,000	
กำไรจากบริษัทย่อย		32,000
บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย (40,000 x 90%)	- 4,000	

ในงบการเงินรวมของบริษัทพิเศษ และบริษัทสินธร สำหรับปี 2540 (ตาราง 10-1) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสินธร ณ 31 ธันวาคม 2540 มีจำนวน 620,000 ประกอบด้วยหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสินธร	620,000 บาท
<u>หัก ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ</u>	<u>105,000 บาท</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>515,000 บาท</u>

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในหุ้นบุริมสิทธิ

ณ 31 ธันวาคม 2540 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทสินธรประกอบด้วย 100% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิและ 10% ของส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ หรือ 156,500 $[(105,000 \times 100\%) + (515,000 \times 10\%)]$ เช่นเดียวกับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิปี 2540 ประกอบด้วย 100% ของกำไรสุทธิหุ้นบุริมสิทธิและ 10% ของกำไรสุทธิหุ้นสามัญซึ่งเท่ากับ 14,000 บาท $[(10,000 \times 100\%) + (40,000 \times 10\%)]$

บริษัทพิเศษและสินธร จำกัด
 กระดาษทำการเพื่อทางการเงินรวม
 สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

	บ.พิเศษ	บ.สินธร	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	648,000	280,000				928,000
กำไรจากบริษัทย่อย	32,000	-	②32,000			-
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย	(530,000)	(230,000)	③4,000			(764,000)
M.I. หุ้นสามัญ 10%					4,000	(4,000)
M.I. หุ้นบริวารสิทธิ์ 100%					10,000	(10,000)
กำไรสุทธิ	150,000	50,000				150,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม-พิเศษ	250,000					250,000
-สินธร		160,000	①5,000		15,500	
			②139,500			
กำไรสุทธิ	150,000	50,000				150,000
	400,000	210,000				400,000
เงินปันผล-หุ้นสามัญ	(100,000)	(20,000)		②18,000	(2,000)	(100,000)
-หุ้นบริวารสิทธิ์		(10,000)			(10,000)	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.	300,000	180,000				300,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	600,500	740,000				1,340,500
เงินลงทุนบริษัทสินธร	499,500			②499,500		
ค่าความนิยม			②40,000	③4,000		36,000
	1,100,000	740,000				1,376,500
หนี้สิน	200,000	120,000				320,000
หุ้นบริวารสิทธิ์	-	100,000	①100,000			
หุ้นสามัญ-พิเศษ	500,000					500,000
-สินธร		300,000	②270,000		30,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	100,000	40,000	②36,000		4,000	100,000
กำไรสะสม	300,000	180,000				300,000
	1,100,000	740,000				
M.I.				①105,000	105,000	
			626,5000	626,500	156,500	156,500
						1,376,500

รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการ

① หุ้นบุริมสิทธิ์-สินธร	100,000	
กำไรสะสม-สินธร	5,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย-หุ้นบุริมสิทธิ์		105,000
หุ้นสามัญ-สินธร	270,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	36,000	
กำไรสะสม-สินธร	139,500	
② กำไรจากบริษัทสินธร	32,000	
ค่าความนิยม	40,000	
เงินปันผล		18,000
เงินลงทุนในบริษัทสินธร		499,500
③ ค่าความนิยมตัดบัญชี	4,000	
ค่าความนิยม		4,000

รายการข้อ 1 จัดให้ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์เป็นผู้ถือหุ้นส่วนน้อย เนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์ ณ วันต้นงวด 105,000 สูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้ 100,000 บาท ซึ่งส่วนเกิน 5,000 บาท จะต้องถูกเดบิตกำไรสะสมของบริษัทสินธร ที่ต้องตัดกำไรสะสมของบริษัทสินธร เพราะผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์สามารถอ้างสิทธิในกำไรสะสมของบริษัทสินธรได้เต็มที่ ตามส่วนเกินที่ถูกเรียกเก็บไว้ 5,000 บาท

งบกำไรขาดทุนรวมในตาราง 10-1 แสดงรายการหักส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไร แยกออกเป็นหุ้นบุริมสิทธิ์และหุ้นสามัญ การแบ่งรายการจะช่วยในการเตรียมกระดาษทำการ แต่งบกำไรขาดทุนรวมจะเตรียมขึ้นจากกระดาษทำการ ซึ่งโดยทั่วไปจะแสดงกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเป็นจำนวนเดียวกัน เช่นเดียวกับตารางที่ 10-1 ที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยรวมในงบดุลรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 ตามวิธี One-Line Consolidation เป็นจำนวนเดียวกันคือ 156,500 บาท แม้ว่ากระดาษทำการงบการเงินรวมจะมีข้อมูลตัวเลขของหุ้นบุริมสิทธิ์และหุ้นสามัญนี้แยกต่างหากไว้แล้วก็ตาม ข้อมูลที่แยกออกมานั้น โดยทั่วไปจะไม่ใช้ในการรายงานงบการเงินเบื้องต้น เนื่องจากเป็นบัญชีส่วนของผู้เจ้าของของบริษัทย่อยทั้งหมด ซึ่งต้องถูกตัด

ออกไปในกระบวนการรวมงบการเงิน การจัดทำงบการเงินรวมมีจุดประสงค์หลักเพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น และเจ้าหน้าที่ของบริษัทใหญ่ โดยไม่สนใจผู้ถือหุ้นส่วนน้อยว่าได้รับผลประโยชน์อย่างไรจากข้อมูลที่มีอยู่

หุ้นบุริมสิทธิบริษัทย่อยที่ถือครองโดยบริษัทใหญ่

การซื้อหุ้นของบริษัทใหญ่ ที่เป็นการซื้อหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยจะแสดงแยกออกมาตามจำนวนที่ถูกซื้อ เพื่อการรวมงบการเงิน หุ้นที่ถูกแยกออกเพื่อจุดประสงค์ในการรวมงบการเงิน เพราะมูลค่าตามบัญชีจะไม่ปรากฏเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบดุลรวม แต่การแยกนี้เป็นการทางโครงสร้าง (Constructive Retirement) เพราะเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ (ในบัญชีของบริษัทใหญ่) และส่วนของหุ้นบุริมสิทธิ (ในบัญชีของบริษัทย่อย) จะถูกแสดงในงบการเงินต่างหากของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การแยกทางโครงสร้างของหุ้นบุริมสิทธิบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ซื้อไปจะถูกรายงานแยกออกมาในงบการเงินรวม เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวกับหุ้นบุริมสิทธิที่ถือโดยบริษัทใหญ่กับเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิต้องถูกตัดออกไปและผลต่างจะต้องถูกตัดหรือ เครดิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่ที่จะต้องถูกรายงานในงบดุลรวมอีกทางหนึ่งและเนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในวิธี One-line Consolidation นั้นจะเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นรวม การบัญชีที่ทำให้รายการเปรียบเทียบกันได้ซึ่งบริษัทใหญ่ต้องทำคือ ปรับปรุงเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทย่อยในมูลค่าตามบัญชีที่หามาได้ และหักหรือเครดิตส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่ สำหรับผลต่างระหว่างราคาที่จ่ายลงทุนไป และมูลค่าตามบัญชีที่ต่ำกว่า เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิจะต้องถูกบันทึกตามเกณฑ์ของมูลค่าตามบัญชีของมันไม่ใช่ตามวิธี Cost หรือ Equity

การแยกทางโครงสร้างของหุ้นบุริมสิทธิบริษัทย่อย

บริษัทสินธรมีผลขาดทุนในปี 2541 30,000 บาท และไม่มีกำไรเงินปันผล ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลงจากวันที่ 31 ธันวาคม 2540 620,000 บาท (ตามตารางที่ 10-1) เป็น 590,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 และเงินลงทุนในบริษัทสินธร 90% ของบริษัท

พิเชษฐ์ จะลดลงจากปลายปี 2540 499,500 บาท เป็น 459,500 บาท ณ วันสิ้นปี 2541
 บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินธรจะลดลง 40,000 บาท คำนวณดังนี้

ขาดทุนสุทธิ	30,000
บวก : กำไรส่วนของหุ้นบุริมสิทธิ	<u>10,000</u>
ผลขาดทุนของหุ้นสามัญ	40,000
อัตราส่วนที่บริษัทพิเชษฐ์ถือหุ้นไว้	<u>90%</u>
ส่วนของเจ้าของลดลงจากผลขาดทุนของบริษัทสินธร	36,000
บวก : ค่าความนิยมตัดจ่าย	<u>4,000</u>
ขาดทุนจากบริษัทสินธรปี 2541	<u><u>40,000</u></u>

เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินธร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 จำนวน 459,500 บาท สามารถตรวจสอบได้ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นสินธร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541	590,000
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ 1,000 หุ้น x (ราคาหุ้นที่ขาย 105 บาทต่อหุ้น + เงินปันผลค้างจ่าย 10,000 บาท)	<u>115,000</u> 475,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541	<u>90%</u>
อัตราส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทสินธรที่จัดสรรได้	427,500
บวก : ค่าความนิยมยังไม่ได้ตัดจ่าย	<u>32,000</u>
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินธร ณ 31 ธันวาคม 2541	<u><u>459,500</u></u>

1 มกราคม 2542 บริษัทพิเชษฐ์ เห็นว่าหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทสินธร มีราคาลดลง จึงได้ซื้อไว้ 800 หุ้น (80%) ที่ราคา 100 บาทต่อหุ้น เนื่องจากราคาซื้อ 80,000 บาท น้อยกว่า ราคามูลค่าตามบัญชี 92,000 บาท ของหุ้นที่เป็นการแยกทางโครงสร้างบริษัทพิเชษฐ์จะบันทึกเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทสินธร ดังนี้

Dr. เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์ของบริษัทสินธร	80,000	
Cr. เงินสด		80,000
บันทึกการซื้อหุ้นบุริมสิทธิ์ในบริษัทสินธร 80%		
Dr. เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร	12,000	
Cr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		12,000
ปรับปรุงส่วนของ Paid-in Capital แสดงถึงการแยกทางโครงสร้าง		

บริษัทสินธรรายงานกำไรสุทธิปี 2542 20,000 บาท แต่ไม่ได้ประกาศจ่ายเงินปันผลไปอีกปี บริษัทพิเศษบุรี บันทึกเงินลงทุนระหว่างปี 2542 ดังนี้

Dr. เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์ของบริษัทสินธร	80,000	
Cr. กำไรจากหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร		80,000
บันทึกเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ์ค้างจ่ายของบริษัทสินธร 80%		
Dr. เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินธร	12,000	
Cr. กำไรจากหุ้นสามัญบริษัทสินธร		12,000
บันทึกส่วนของหุ้นสามัญในกำไรสุทธิของบริษัทสินธรหักค่าความนิยมตัดจ่าย		

ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์และหุ้นสามัญของบริษัทสินธรโดยสรุป และบัญชีเงินลงทุนยกไป ณ วันสิ้นปี 2542 ของบริษัทพิเศษบุรี มีดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสินธร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542	
ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม (590,000 + 20,000)	610,000
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์ (105,000 + 20,000)	<u>125,000</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u>485,000</u>
บัญชีเงินลงทุนของบริษัทสินธร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542	
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทย่อย (125,000 x 80%)	100,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทย่อย [(485,000 x 90%) + ค่าความนิยมยังไม่ตัดจ่าย 28,000)]	464,500

ข้อมูลสำหรับปี 2542 นี้ จะแสดงอยู่ในกระดาดำทำการงบการเงินรวมของบริษัท พิเศษคู่และบริษัทสินธรในตารางที่ 10-2

รายการในกระดาดำทำการปี 2542 จะเหมือนกับปี 2540 ในตารางที่ 10-1 ยกเว้นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์ของบริษัทสินธร วิธีการตัดส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์และบัญชีเงินลงทุน จะคล้ายกับของหุ้นสามัญ ในขั้นแรกกำไรจากหุ้นบุริมสิทธิ์ในบริษัทย่อยจะถูกตัดไปพร้อมกับเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร รายการในกระดาดำทำการข้อนี้ (ข้อ 1) ลดเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธรเป็น 92,000 บาท ซึ่งจะต้องนำไปปรับปรุงที่เงินลงทุนยกมา ณ วันที่ 1 มกราคม 2542 ถัดมา เป็นเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธรและส่วนของผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ์ของบริษัทสินธร ณ วันที่ 1 มกราคม 2542 จะต้องถูกตัดออกไปในกระดาดำทำการตามรายการข้อ 2 รายการข้อ 1 และข้อ 2 บันทึกในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้

1. Dr. กำไรจากหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร	8,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร		8,000
2. Dr. หุ้นบุริมสิทธิ์-บริษัทสินธร	80,000	(100,000×80%)
กำไรสะสม-บริษัทสินธร	12,000	(15,000×80%)
Cr. เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์บริษัทสินธร		92,000
3. Dr. หุ้นสามัญ-บริษัทสินธร	270,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น-บริษัทสินธร	36,000	
กำไรสะสม-บริษัทสินธร	121,500	
กำไรจากหุ้นสามัญบริษัทสินธร	5,000	
ค่าความนิยม	32,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นสามัญ		464,500

กระต่ายทำการเพื่อทำงานการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542

	บ.พิเศษรัฐ	บ.สินธร	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	707,000	340,000				1,047,000
กำไรจากบริษัทสินธร-หุ้นสามัญ	5,000	-	③5,000			-
กำไรจากบริษัทสินธร-หุ้นบุริมสิทธิ์	8,000	-	①8,000			-
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย	(580,000)	(320,000)	④4,000			904,000
M.I.หุ้นสามัญ 10 %x (10,000)					1,000	(1,000)
M.I.หุ้นบุริมสิทธิ์ 20%(10,000)					2,000	(2,000)
กำไรสุทธิ	140,000	20,000				140,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสมต้นปี-พิเศษรัฐ	350,000					350,000
-สินธร		150,000	②12,000		3,000	
			③121,500		13,500	
กำไรสุทธิ	140,000	20,000				140,000
	490,000	170,000				490,000
เงินปันผล-พิเศษรัฐ	(40,000)					(40,000)
-สินธร						
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 2542	450,000	170,000				450,000
งบดุล						
สินทรัพย์อื่น	535,500	700,000				1,235,500
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	464,500			③464,500		-
เงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์	100,000			② 92,000		-
				① 8,000		
ค่าความนิยม			③32,000	④4,000		28,000
	1,100,000	700,000				1,263,500
หนี้สิน	50,000	90,000				140,000
หุ้นบุริมสิทธิ์-สินธร		100,000	② 80,000		20,000	
หุ้นสามัญ-พิเศษรัฐ	500,000					500,000
-สินธร		300,000	③270,000		30,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	100,000	40,000	③36,000		4,000	
กำไรสะสม	450,000	170,000				100,000
	1,100,000	700,000				450,000
M.I. - หุ้นบุริมสิทธิ์					24,000	
- หุ้นสามัญ					49,500	
					73,500	73,500
						1,263,600

ส่วนรายการที่เหลือ (ข้อ 3 และ 4) จะเหมือนเดิม ซึ่งเป็นการรวมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหุ้นสามัญเท่านั้น

กระดาษทำการในตารางที่ 10-2 แสดงถึงกำไรของบริษัทพิเศษที่เท่ากับกำไรสุทธิรวม และส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทจะเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นรวม ความเท่ากันนี้เป็นผลจากรายการของบริษัทใหญ่ที่ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์ตามส่วนของเจ้าของ ณ วันที่ลงทุนและเงินปันผลค้างจ่ายที่เพิ่มขึ้นของหุ้นบุริมสิทธิ์ประเภทสะสม

กำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวม

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ และกำไรต่อหุ้น (EPS) ภายใต้วิธี equity จะเท่ากับกำไรสุทธิรวมและกำไรต่อหุ้นรวม แต่ผลต่างการคำนวณที่เกี่ยวข้องในการหาคำไรสุทธิบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวม (นั่นคือ วิธี One-line Consolidation กับ consolidation) ไม่ได้ช่วยในการคำนวณกำไรต่อหุ้น การคำนวณกำไรต่อหุ้นบริษัทใหญ่และกำไรต่อหุ้นรวมเหมือนกัน กำไรต่อหุ้นทำขึ้นสำหรับส่วนของผู้ลงทุน ซึ่งสามารถใช้ได้เต็มที่มากกว่าผู้ที่ได้รับการลงทุน ถือได้ว่าทำขึ้นเพื่อบริษัทใหญ่ซึ่งเป็นผู้ลงทุนเช่นกัน แต่การพิจารณาและตัวอย่างประกอบจะนำวิธีการบัญชี Equity เพื่อบันทึกเงินลงทุนได้อย่างเหมาะสมเช่นเดิม

การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ จะขึ้นอยู่กับโครงสร้างทุนของบริษัทย่อย ถ้าบริษัทย่อย (หรือส่วนของผู้รับการลงทุน) ไม่มีหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญ (Common Stock Equivalents) หรือ หลักทรัพย์เสริมสภาพคล่องอื่น ๆ (Potentially Dilutive Securities) วิธีที่นำมาใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นรวมจะเหมือนกับที่ทำเฉพาะแต่ละบริษัท ถ้าบริษัทย่อยมีหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญและหลักทรัพย์เสริมสภาพคล่องอื่นค้างชำระอยู่ด้วย ดังนั้นไม่ว่าอย่างไรก็ตาม Potential Dilutive จะต้องนำไปพิจารณาในการคำนวณหาคำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (Primary EPS) กำไรต่อหุ้นรวมของบริษัทใหญ่ การปรับปรุงตามปกติ สำหรับการคำนวณกำไรต่อหุ้นจะขึ้นอยู่กับ Potentially dilutive Securities ของบริษัทย่อย ว่าสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่ ถ้าหุ้นนั้นแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญบริษัทย่อย Potential Dilution จะต้องถูกแสดงไว้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อย ทั้งนี้เพื่อใช้ในการหาคำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่ (และกำไรต่อหุ้นรวม) ถ้า Dilutive Securities ของบริษัทย่อย

สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ บริษัทจะจัดการกับหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญ
บริษัทใหญ่หรือ Dilutive Securities โดยรวมไว้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทใหญ่โดย
ตรง ในกรณีหลังนี้การคำนวณกำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อยจึงไม่จำเป็นในการคำนวณกำไรต่อหุ้น
ของบริษัทใหญ่

รูปแบบทั่วไปในการคำนวณกำไรต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเหล่านี้ได้สรุปไว้ในตาราง
ที่ 10-3 สำหรับกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (Primary EPS) และตารางที่ 10-4 สำหรับการคำนวณ
หา Fully Diluted EPS ช่วงแรกในตารางที่ 10-3 และ 10-4 จะแสดงถึงการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้น
ต้น (Primary EPS) และกำไรต่อหุ้นรวมของบริษัทใหญ่ โดยที่บริษัทย่อยไม่มีหุ้นเทียบเท่าหุ้น
สามัญหรือ Potentially Dilutive Securities เลย

ในกรณีนี้ การคำนวณกำไรต่อหุ้น จะทำเหมือนกับของบริษัทที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง
กัน และไม่จำเป็นต้องปรับปรุงกำไรบริษัทย่อย เพื่อรวมไว้ในกำไรบริษัทใหญ่ ทั้งนี้วิธี Equity นำ
มาใช้ต้องถูกต้อง

	บริษัทย่อยไม่มี หุ้นเทียบเท่า หุ้นสามัญ	บริษัทย่อยมีหุ้น เทียบเท่าหุ้น สามัญที่แปลง สภาพเป็นหุ้น สามัญบริษัทย่อย	บริษัทย่อยมีหุ้น เทียบเท่าหุ้น สามัญที่แปลง สภาพเป็นหุ้น สามัญบริษัทใหญ่
จำนวนเงินของเลขตัวตั้ง (บาท) กำไรในส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญ	XX	xx	XX
บวก ปรับปรุงหุ้นเทียบเท่าหุ้น สามัญของบริษัทใหญ่	XX	XX	XX
บวก ปรับปรุงหุ้นเทียบเท่าหุ้น สามัญที่แปลงสภาพเป็นหุ้น ของบริษัทใหญ่ได้แทนที่การ คำนวณ (ต้องแสดงในผลลด ลงสุทธิ)	-		XX

	บริษัทย่อยไม่มีหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญ	บริษัทย่อยมีหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญที่แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญบริษัทย่อย	บริษัทย่อยมีหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญที่แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญบริษัทใหญ่
หัก ส่วนของบริษัทใหญ่ในกำไรที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทย่อย	-	(XX)	
บวก ส่วนของบริษัทใหญ่ในกำไรขั้นมูลฐาน (Primary Earnings) ของบริษัทย่อย	-	XX	
(Primary Earnings) ของบริษัทใหญ่ = a	xx	XX	xx
จำนวนหุ้นของเลขตัวหาร (หุ้น) หุ้นสามัญค้างชำระของบริษัทใหญ่	XX	XX	xx
บวก : หุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่แปลงสภาพ	XX	XX	xx
บวก : หุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญบริษัทย่อยที่แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญบริษัทใหญ่หุ้นสามัญบริษัทใหญ่และหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญ = b	XX	xx	xx
กำไรต่อหุ้นมูลฐาน (Primary EPS) ของบริษัทใหญ่ และ EPS รวม	$\frac{a}{b}$	$\frac{a}{b}$	$\frac{a}{b}$

ตารางที่ 10 – 3 การคำนวณ Primary EPS รวมและของบริษัทใหญ่

แบบฝึกหัดบทที่ 10

1. ต่อไปนี้เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสินสยาม จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540	
หุ้นบุริมสิทธิสะสม 10% ราคาตามมูลค่า 100 บาท จำนวน 10,000 หุ้น	
ออกจำหน่าย หุ้นละ 105 บาท มีเงินปันผลค้าง 1 ปี	1,000,000.-
หุ้นสามัญ ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท จดทะเบียนและเรียกชำระ	
แล้ว 100,000 หุ้น	1,000,000.-
ส่วนเกินมูลค่า	2,000,000.-
กำไรสะสม	<u>4,000,000.-</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>8,000,000.-</u>

1 มกราคม 2541 บริษัทพรรณราย จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสินสยาม 90% ในราคาหุ้นละ 90 บาท สิทธิประโยชน์และหนี้สินของบริษัทสินสยามบันทึกบัญชีราคาตลาด ส่วนเกินที่เกิดจากการซื้อหุ้นให้ตั้งเป็นค่าความนิยมและตัดบัญชีให้หมดภายใน 10 ปี ปี 2541 บริษัทสินสยามกำไรสุทธิ 1,200,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 600,000 บาท

- ให้ทำ**
1. คำนวณราคาตามบัญชีของบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินสยาม
 2. กำไรจากบริษัทสินสยามสำหรับปี 2541
 3. บัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัทสินสยาม ณ 31 ธันวาคม 2541
 4. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541

2. ต่อไปนี้เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสินธร จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539	
หุ้นบุริมสิทธิ สะสม 12% ไม่รวมรับราคาตามมูลค่า	
100 บาท ออกจำหน่าย 105 บาท	600,000.-
หุ้นสามัญ ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท	1,000,000.-
ส่วนเกินมูลค่า	140,000.-
กำไรสะสม	<u>760,000.-</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>2,500,000.-</u>

2 มกราคม 2540 บริษัทพิศาล จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสินธร 80% เป็นเงิน 1,536,000 บาท ระหว่างปี 2540 บริษัทสินธร มีขาดทุนสุทธิ 100,000 บาท ไม่มีการจ่ายเงินปันผล

ระหว่างปี 2541 บริษัทสินธรมีกำไรสุทธิ 500,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 344,000 บาท

- ให้ทำ**
1. คำนวณราคาตามบัญชีของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสินธร
 2. คำนวณกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 2540
 3. คำนวณกำไรจากบริษัทย่อย สำหรับปี 2541

3. 31 ธันวาคม 2540 บริษัทพรชัย จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสรชัย จำกัด 80% ในราคาตามบัญชี

ปี 2541 บริษัทพรชัย มีกำไรสุทธิ (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย) 3,000,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผล 1,000,000 บาท บริษัทสรชัย มีกำไรสุทธิ 500,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผล 300,000 บาท

ส่วนของผู้ถือหุ้น ณ 31 ธันวาคม 2540 และ 2541 มีดังนี้

	31 ธันวาคม 2540	31 ธันวาคม 2541
หุ้นบุริมสิทธิ์ สะสม 12% ราคาตามมูลค่า		
100 บาท ออกจำหน่าย 105 บาท	1,000,000	1,000,000
หุ้นสามัญราคาตามมูลค่า 10 บาท	2,000,000	2,000,000
ส่วนเกินมูลค่า	300,000	300,000
กำไรสะสม	<u>700,000</u>	<u>900,000</u>
	<u>4,000,000</u>	<u>4,200,000</u>

- ให้ทำ**
1. คำนวณบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสรชัย ณ 31 ธันวาคม 2540 โดยสมมติว่าบริษัทสรชัย มีเงินปันผลค้าง 1 ปี
 2. คำนวณกำไรสุทธิรวม และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ สำหรับปี 2541
 3. คำนวณบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสรชัย ณ 31 ธันวาคม 2541

ข้อ 4. ต่อไปนี้เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสายธาร จำกัด ณ 31 ธันวาคม 2540	
หุ้นบุริมสิทธิสะสม 15% ไม่รวมรับราคาตามมูลค่า 100 บาท (เงินปันผลค้างรับ 1 ปี)	1,000,000.-
หุ้นสามัญ ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท	2,000,000.-
ส่วนเกินมูลค่า	200,000.-
กำไรสะสม	<u>300,000.-</u>
	<u>3,500,000.-</u>

- 1 มกราคม 2541 บริษัทพรชัย จำกัด ซื้อหุ้นบุริมสิทธิ 50% จ่ายเงินไป 800,000 บาท และหุ้นสามัญ 80% เป็นเงิน 2,000,000 บาท บริษัทสายธารจำกัด มีกำไรสุทธิประจำปี 2541 เป็นเงิน 400,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 300,000 บาท

- ให้ทำ**
1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทพรชัย จำกัด เกี่ยวกับการซื้อหุ้นบุริมสิทธิในบริษัทสายธาร
 2. คำนวณส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีจากการซื้อเงินลงทุนในหุ้นสามัญ และหุ้นบุริมสิทธิ
 3. คำนวณกำไรจากบริษัทย่อย - หุ้นบุริมสิทธิ
 4. คำนวณกำไรจากบริษัทย่อย - หุ้นสามัญ
 5. คำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยให้บริษัทพรชัย ณ 31 ธันวาคม 2541

ข้อ 5. 1 มกราคม 2542 บริษัทพรศักดิ์ จำกัด จ่ายเงิน 3,100,000 บาท เพื่อซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทสินธร จำกัด 180,000 หุ้น ณ วันนั้นบริษัทสินธรมีส่วนของผู้ถือหุ้นประกอบด้วย

หุ้นบุริมสิทธิ สะสม 10% ไม่รวมถึงราคาตามมูลค่า 100 บาท จำหน่าย 105 บาท เงินปันผลค้าง 1 ปี	1,000,000 บาท
หุ้นสามัญ ราคาตามมูลค่า 10 บาท	2,000,000 บาท
ส่วนเกินมูลค่า	500,000 บาท
กำไรสะสม	<u>650,000 บาท</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>4,150,000 บาท</u>

ระหว่างปี 2542 บริษัทสินธร จำกัด มีกำไรสุทธิ 500,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผล 400,000 บาท ส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชีให้ตัดบัญชีภายใน 40 ปี

- ให้ทำ
1. คำนวณส่วนเกินของราคาหุ้นที่สูงกว่าราคาตามบัญชี
 2. กำไรจากบริษัทย่อยปี 2542
 3. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิปี 2542
 4. ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542
 5. บัญชีเงินลงทุนในบริษัทสินธร ณ 31 ธันวาคม 2542

ข้อ 6. 1 กรกฎาคม 2541 บัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์ 80% มีจำนวน 175,000 บาท และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญ 90% จำนวน 650,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทสายัณห์จำกัด ณ 31 ธันวาคม 2541 มีดังนี้

หุ้นบุริมสิทธิ์ สะสม 9% ไม่รวมรับ ราคาตามมูลค่า	
100 บาท จำนวน 105 บาท	200,000
หุ้นสามัญราคาตามมูลค่า 10 บาท	500,000
ส่วนเกินมูลค่า	40,000
กำไรสะสม	<u>160,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>900,000</u>

บริษัทสายัณห์ จำกัด มีกำไรสุทธิปี 2540 จำนวน 24,000 บาท และปี 2541 จำนวน 46,000 บาท ไม่มีการจ่ายเงินปันผลทั้ง 2 ปี

- ให้ทำ
1. คำนวณบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์และหุ้นสามัญ ณ 31 ธันวาคม 2541 ภายใต้วีธี One-Line Consolidation ถึงความนิยมตัดบัญชีภายใน 10 ปี
 2. แสดงรายการตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นบุริมสิทธิ์และหุ้นสามัญที่จะปรากฏในกระดาษทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 โดยสมมติให้ตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

ข้อ 7. ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัทไฟบูลย์และบริษัทสายทิพย์ สำหรับปี 2541

	บ.ไฟบูลย์	บ.สายทิพย์
ขาย	1,233,000	700,000
ต้นทุนขาย	<u>(610,000)</u>	<u>(400,000)</u>
กำไรขั้นต้น	623,000	300,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	<u>(390,000)</u>	<u>(210,000)</u>
กำไรสุทธิจากการดำเนินงาน	233,000	90,000
กำไรจากบริษัทสายทิพย์	<u>67,000</u>	<u> </u>
กำไรสุทธิ	300,000	90,000
กำไรสะสมต้นปี	600,000	200,000
เงินปันผล	<u>(200,000)</u>	<u>(50,000)</u>
กำไรสะสมปลายปี	<u>600,000</u>	<u>240,000</u>
งบดุล		
เงินสด	181,000	50,000
สินทรัพย์อื่น	200,000	300,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์(สุทธิ)	900,000	600,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญ	<u>719,000</u>	<u> </u>
รวมสินทรัพย์	<u>2,000,000</u>	<u>950,000</u>
	200,000	60,000
หนี้สินหมุนเวียน		100,000
หุ้นบุริมสิทธิ์สะสม 10%	1,200,000	500,000
หุ้นสามัญ	-	50,000
ส่วนเกินมูลค่า	<u>600,000</u>	<u>240,000</u>
กำไรสะสม	<u>2,000,000</u>	<u>950,000</u>

ณ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทไฟบูลย์ ถือหุ้นสามัญในบริษัทสายทิพย์ 90,000 หุ้น
บริษัทไฟบูลย์ ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสายทิพย์ 2 ครั้ง ดังนี้

ครั้งที่ 1 1 มกราคม 2540 70,000 หุ้นจ่ายเงิน 500,000 บาท
 ครั้งที่ 2 1 เมษายน 2541 20,000 หุ้นจ่ายเงิน 152,000 บาท
 ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทสายทิพย์ ณ วันสิ้นปี 2539 , 2540 และ 2541 มีดังนี้

	31 ธันวาคม		
	2539	2540	2541
หุ้นบุริมสิทธิสะสม 10% ราคาตามมูลค่า 100 บาท	100,000	100,000	100,000
หุ้นสามัญ ราคาตามมูลค่า 5 บาท	500,000	500,000	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	50,000	60,000	50,000
กำไรสะสม	150,000	200,000	240,000
	<u>800,000</u>	<u>850,000</u>	<u>890,000</u>

บริษัทสายัณห์ มีกำไรสุทธิประจำปี 2541 จำนวน 90,000 บาท (กำไรสุทธิที่เกิดขึ้น
 สมมติว่าสม่ำเสมอตลอดทั้งปี) และจ่ายเงินปันผลทุกไตรมาส ๆ ละ 12,500 บาท ค่าความ
 นิยมให้ตัดบัญชีภายใน 10 ปี บริษัทไพบูลย์และบริษัทสายทิพย์ไม่มีรายการค้าระหว่างกัน

ให้ทำ กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมสำหรับปี 2541

