

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย

ฉบับปรับปรุงให้สอดคล้องกับ ม.บช. ปี 2550 - 2551

วิชา การบัญชี 1

เรื่อง งบการเงินรวม

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

ข้อ 2 3 (3/2539)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x7 บริษัท ก จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของหุ้นสามัญของบริษัท ข จำกัด จำนวน 90% โดยจ่ายเงินสูงกว่าราคาตามบัญชี 67,500 บาท ซึ่งถือเป็นค่าความนิยมและตัดบัญชีภายใน 5 ปี ต่อมาเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25x8 บริษัท ก จำกัด ได้ขายหุ้นบริษัท ข จำกัด ไป 10% ในราคา 210,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 ส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท ข จำกัด ประกอบด้วย

	บาท
หุ้นทุน	750,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25x7	750,000
กำไรสุทธิ ปี 25x7	450,000
เงินปันผล ปี 25x7	<u>(300,000)</u>
	<u>1,650,000</u>

ปี 25x8 บริษัท ข จำกัด มีกำไรสุทธิ 600,000 บาท

กำไรในสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกันคงเหลือ ดังนี้

	<u>31 ธค. x7</u>	<u>31 ธค. X8</u>
บริษัท ก จำกัด ขาย	12,000	18,000
บริษัท ข จำกัด ขาย	15,000	7,500

ให้ทำ :

- (1) แสดงการคำนวณราคาทุนของหุ้น 10% ของบริษัท ข จำกัด ซึ่งขายเมื่อ 1 กรกฎาคม 25x8
- (2) แสดงการคำนวณการรับรู้รายได้จากบริษัท ข จำกัด ปี 25x7 และปี 25x8
- (3) บันทึกการรายการเงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก จำกัด ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x7 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x8
- (4) แสดงรายการตัดบัญชี เพื่อท่างบการเงินรวมปี 25x8

(20 คะแนน)

คำตอบ

- (1) แสดงการคำนวณราคาทุนของหุ้น 10% ของบริษัท ข จำกัด ซึ่งขายเมื่อ 1 กรกฎาคม 25x8

คำนวณมูลค่าตามบัญชี ณ วันขายหุ้น 10%

ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ณ วันที่ 1/1/25x7	1,500,000
สัดส่วนซื้อหุ้น	<u>90%</u>
ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ในราคาทุน	1,350,000
บวก ค่าความนิยม ณ วันรวมกิจการ	<u>67,500</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ ราคาทุน	1,417,500
บวก ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัท ข ปี 25x7	379,500

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข.

หัก เงินปันผลปี 25x7 (300,000 x 90%)	(270,000)
มูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ณ วันที่ 31/12/25x7	1,527,000
บวก ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัท ข H1 / 25x8	295,500
ราคาหุ้นของเงินลงทุน ณ วันที่ 1/7/25x8	1,822,500
หัก ขายเงินลงทุน 10% จาก 90%	202,500
เงินลงทุนคงเหลือ ณ 1/7/25x8	1,620,000
บวก ส่วนแบ่งกำไรครึ่งปีหลัง	216,000
เงินลงทุนสุทธิ ณ 31/12/25x8	<u>1,836,000</u>

(2) แสดงการคำนวณการรับรู้รายได้จากบริษัท ข จำกัด ปี 25x7 และปี 25x8

การรับรู้กำไรจากบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย

	ปี	<u>25x7</u>	<u>H1/25x8</u>	<u>H2/25x8</u>	<u>25x8</u>
กำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ข		450,000	300,000	300,000	600,000
สัดส่วนการถือหุ้น		90%	90%	80%	
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น		405,000	270,000	240,000	510,000
หัก กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีปัจจุบัน					
ก เป็นผู้ขายให้ ข		(12,000)		(18,000)	(18,000)
ข เป็นผู้ขายให้ ก					
ปี x7 ก ถือหุ้น ข 90%		(13,500)			
ปี x8 ก ถือหุ้น ข 80%				(6,000)	(6,000)
บวก กำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีปัจจุบัน					
ก เป็นผู้ขายให้ ข			12,000		12,000
ข เป็นผู้ขายให้ ก			13,500		13,500
กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท ข ที่ ก รับรู้		379,500	295,500	216,000	511,500

(3) วันที่รายการเงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก จำกัด ตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม 25x7 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x8

1/1/25x7	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	1,417,500	
	เงินสด		1,417,500
	บันทึกการซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด		
ปี 25x7	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	379,500	
	ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัท ข ย่อย		379,500
	วันที่รับรู้ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ประจำปี 25x7		

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข.

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

	เงินสด	270,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด		270,000
	รับเงินปันผลจากบริษัท ข จำกัด		
1/7/25x8	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	295,500	
	ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย		295,500
	บันทึกบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ครั้งปีแรก / 25x8		
	เงินสด	210,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด		202,500
	รายการกำไรจากการขายเงินลงทุน		7,500
	ขายเงินลงทุนในบริษัท ข 10%		
31/12/25x8	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	216,000	
	ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย		216,000
	บันทึกบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข ครั้งปีหลัง / 25x8		

(4) แสดงรายการตัดบัญชี เพื่อทำงานการเงินรวมปี 25x8

รายการตัดบัญชีซึ่งบการเงินรวมปี 25x8			
	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	25,500	
	(12,000 + (15,000 x 90%))		
	ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	1,500	
	ต้นทุนขาย		27,000
	(ตัดบัญชีกำไรในสินค้างเหลือต้นปี)		
	ต้นทุนขาย	25,500	
	สินค้างเหลือ		25,500
	(18,000 + 7,500)		
	(ตัดบัญชีกำไรในสินค้างเหลือปลายปี)		
	ทุนหุ้นสามัญบริษัท ข จำกัด (750,000 x 80%)	600,000	
	กำไรสะสมต้นงวดบริษัท ข จำกัด (900,000 x 80%)	720,000	
	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท ข จำกัด (295,500 + 216,000)	511,500	
	ค่าความนิยม (67,500 - ส่วนที่ขาย 7,500)	60,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด (1,836,000 + 25,500)		1,861,500
	กำไรในส่วนหุ้นที่ขาย		30,000
	(ตัดบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นต้นงวดกับเงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด)		

โจทยข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บช.

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

ตรวจสอบคำตอบ	
คำนวณหาบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31/12/8	
โดยกระทบยอดจากส่วนของผู้ถือหุ้น	
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข จำกัด	2,250,000
อัตรากำไรสุทธิ	80%
ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ข จำกัดที่เป็นของ ก	1,800,000
บวก ค่าความนิยมที่ยังไม่ตัดบัญชี	60,000
หัก กำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด	
ก เป็นผู้ขาย	(18,000)
ข เป็นผู้ขาย	(6,000)
บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31/12/8	1,836,000

เพิ่มเติม กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะควบคู่ไปกับงบการเงินรวมซึ่งต้องใช้วิธีราคาทุนในการจัดทำ ดังนั้น จากข้อมูลเดียวกัน คำตอบที่ได้จะเป็นเช่นนี้
ตัวเลขที่นำเสนอในงบการเงินเฉพาะ

- (1) แสดงการคำนวณราคาทุนของหุ้น 10% ของบริษัท ข จำกัด ซึ่งขายเมื่อ 1 กรกฎาคม 25x8

$$\text{ราคาทุนของหุ้น 10\% ที่ขายไป} = 1,417,500 \times 10\% / 90\% = 157,500 \text{ บาท}$$

- (2) แสดงการคำนวณการรับรู้รายได้จากบริษัท ข จำกัด ปี 25x7 และปี 25x8

กิจการจะรายได้จากเงินลงทุนในบริษัท ข ได้เท่ากับเงินปันผลที่ได้รับเท่านั้น ดังนี้			
ปี 25x7	=	300,000 x 90%	= 270,000 บาท
ปี 25x8	=	0 บาท	

- (3) บันทึกการจ่ายเงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด ในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท ก จำกัด ตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม 25x7 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x8

1/1/25x7	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	1,417,500	
	เงินสด		1,417,500
	บันทึกการซื้อหุ้นบริษัท ข จำกัด		
ปี 25x7	เงินสด	270,000	
	เงินปันผลรับ		270,000
	รับเงินปันผลจากบริษัท ข จำกัด		
	เงินสด	210,000	
	เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด (1,417,500 x 1/9)		157,500
	รายการกำไรจากการขายเงินลงทุน		52,500
	ขายเงินลงทุนในบริษัท ข 10%		

- (4) แสดงรายการตัดบัญชี เพื่อทำงบการเงินรวมปี 25x8

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บช.

ไม่มีรายการตัดบัญชี เนื่องจากนำเสนอตามวิธีราคาทุน

ครั้งที่ 3 (3/2539) ข้อ 2

เป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย ถูกยกเลิกไปแล้ว

ข้อ 3 ครั้งที่ 4 (1/2540)

ไม่มีกระดาษทำการเฉลี่ยไม่ได้

ข้อ 3 ครั้งที่ 6 (3/2540)

บริษัท ก จำกัด ซื้อสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข. จำกัด โดยจ่ายเงินสด จำนวน 200,000 บาท (ในจำนวนนี้เป็นเงินกู้ระยะยาว จำนวน 120,000 บาท) และมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรวมกิจการอีกจำนวน 40,000 บาท

งบดุลของบริษัท ก. จำกัด และบริษัท ข. จำกัด ณ วันที่ 1 มิถุนายน 25x0 ซึ่งเป็นวันรวมกิจการปรากฏดังนี้

	บริษัท ก.	บริษัท ข.	(บาท)
		ราคาบัญชี	ราคายุติธรรม
<u>สินทรัพย์</u>			
เงินสด	150,000	30,000	30,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	50,000	47,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	50,000	45,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	400,000	300,000	340,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(100,000)</u>	<u>(60,000)</u>	<u>(75,000)</u>
	<u>530,000</u>	<u>370,000</u>	<u>387,000</u>
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>			
เจ้าหนี้การค้า	40,000	50,000	50,000
ตัวเงินจ่าย	30,000	30,000	30,000
เงินกู้ระยะยาว	170,000	120,000	120,000
หุ้นทุน	200,000	100,000	
กำไรสะสม	<u>90,000</u>	<u>70,000</u>	
	<u>530,000</u>	<u>370,000</u>	<u>200,000</u>

ให้ทำ

1. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรมของทรัพย์สินสุทธิที่ระบุได้ทั้งหมด
2. บันทึกต้นทุนการซื้อกิจการ
3. บันทึกปรับโอนราคายุติธรรมของสินทรัพย์
4. ทำงบดุลรวมของบริษัท ก. หลังการรวมกิจการ

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข.

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

เฉลย

- คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรมของทรัพย์สินสุทธิที่ระบุได้ทั้งหมด

ราคาจ่ายซื้อ (200,000 + 40,000)	240,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	187,000
ผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อกิจการกับราคายุติธรรมของทรัพย์สินสุทธิที่ระบุ	53,000

- บันทึกต้นทุนการซื้อกิจการ

เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	240,000	
เงินสด (80,000 + 40,000)		120,000
เจ้าหนี้เงินกู้		120,000
บันทึกต้นทุนการซื้อกิจการ		

- บันทึกรับโอนราคายุติธรรมของสินทรัพย์

เงินสด	30,000	
ลูกหนี้การค้า		47,000
สินค้าคงเหลือ		45,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์		340,000
ค่าความนิยม		53,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		75,000
เจ้าหนี้การค้า		50,000
ตัวเงินจ่าย		30,000
เงินกู้ระยะยาว		120,000
เงินลงทุน		240,000
บันทึกการรับโอนราคายุติธรรมของสินทรัพย์		

- ทำงบดุลรวมของบริษัท ก. หลังการรวมกิจการ

	<u>บริษัท ก.</u>	<u>บริษัท ข</u>	<u>dr</u>	<u>cr</u>	<u>งบดุลรวม</u>
<u>สินทรัพย์</u>					
เงินสด	30,000	30,000			60,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	47,000			87,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	45,000			85,000
เงินลงทุนในบริษัท ข จำกัด	240,000			240,000	
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	400,000	340,000			740,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(75,000)			(175,000)
ค่าความนิยม			53,000		53,000

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข.

	650,000	387,000	850,000
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>			
เจ้าหนี้การค้า	40,000	50,000	90,000
ตัวเงินจ่าย	30,000	30,000	60,000
เงินกู้ระยะยาว	290,000	120,000	410,000
หุ้นทุน	200,000		200,000
กำไรสะสม	90,000		90,000
	<u>650,000</u>	<u>200,000</u>	<u>850,000</u>

ข้อ 3 ครั้งที่ 11 (2/2542)

- ก) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย จงอธิบายขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวมพอสังเขปให้เป็นที่เข้าใจ

การจัดทำงบการเงินรวม

กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นรายการระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวนยอดคงเหลือของรายการระหว่างกันในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผล ต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกันที่รับรู้อยู่ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร ต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวนเช่นกัน ขาดทุนระหว่างกันอาจแสดงให้เห็นถึงการด้อยค่าจึงต้องมีการรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกันในกลุ่ม

งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นจะต้องมีวันที่ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยแตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมีวันที่เดียวกันกับงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งกิจการต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินของบริษัทย่อยกับวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน และช่วงระยะเวลางวดบัญชีของงบการเงินและความแตกต่างของวันที่ในงบการเงินจะต้องเหมือนกันในทุกๆ งวดบัญชี

นอกจากนี้ งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์ทางบัญชีอื่นที่คล้ายคลึงกัน โดยหากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างออกไปกิจการนั้นๆ ต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อนำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม

โจทย์ข้อสอบดัดแปลงจากข้อสอบที่จัดทำขึ้นและเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บช.

ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้องแสดงในงบดุลรวมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ (parent shareholders' equity) ภายใต้อาณัติของเจ้าของ เช่นเดียวกับกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยซึ่งต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากเช่นเดียวกัน

ผลขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำการเงินรวมอาจมีจำนวนเกินกว่าส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยนั้น ผลขาดทุนส่วนเกินที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยดังกล่าวต้องนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่เว้นแต่ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะมีภาระผูกพันและมีความสามารถที่จะลงทุนเพิ่มเติมเพื่อรองรับผลขาดทุนนั้นได้ กำไรทั้งหมดของบริษัทย่อยที่เกิดขึ้นในเวลาต่อมาให้ถือเป็นของบริษัทใหญ่จนกว่าจะชดเชยกับผลขาดทุนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยทั้งหมดที่เคยนำไปหักจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

เมื่อบริษัทใหญ่จัดทำการเงินเฉพาะกิจการ บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

- ราคาทุน หรือ
- วิธีการบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ซึ่งหมายความว่ากิจการจะต้องแสดงมูลค่าเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการด้วยราคาทุนเดิมเท่านั้น ซึ่งจะแตกต่างจากม.บช.ฉบับเดิมที่อนุญาตให้แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียในงบเฉพาะได้

ข้อ 3 ครั้งที่ 13 (1/2543)

ดูในเล่มคู่มือบรรยาย
