

บทที่ 2

งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

Consolidated Financial Statements at Date of Acquisition

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัท ณ วันซื้อหุ้น
2. การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น
3. การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา
4. การบันทึกรายการ ณ วันซื้อ
5. การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี
6. กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
7. การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 2 จบแล้วสามารถ

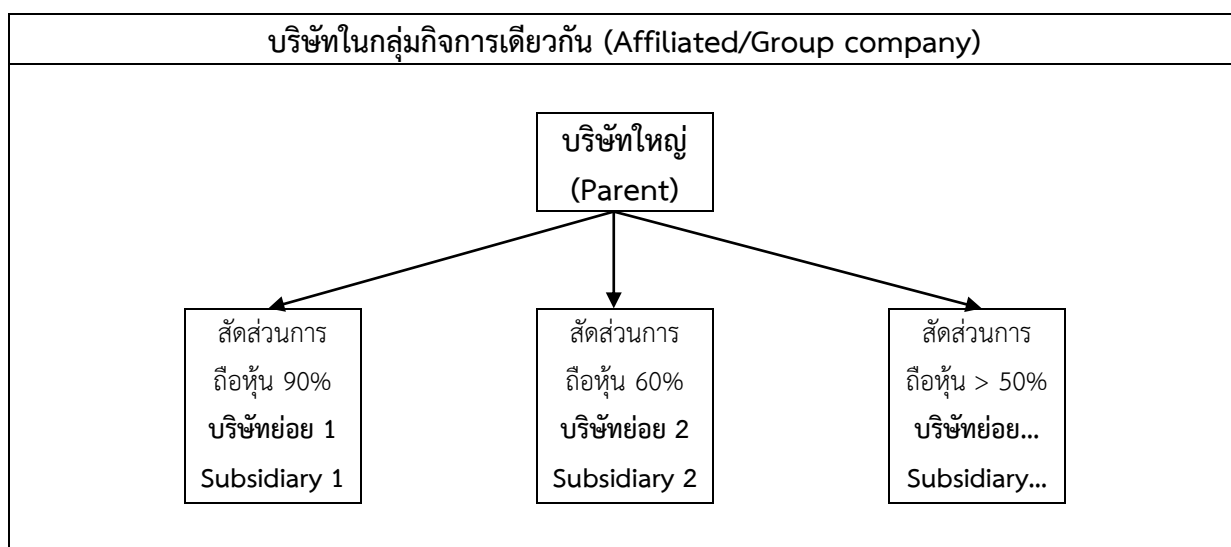
1. อธิบายหลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัท ณ วันซื้อหุ้นได้
2. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
3. คำนวณการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น/ลดลงได้
4. บันทึกบัญชีรายการ ณ วันซื้อหุ้น ในสมุดรายวันทั่วไปเกี่ยวกับเงินลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อยและค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจได้
5. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันซื้อหุ้น เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ค่าความนิยม และผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น/ลดลงของทั้งบริษัทใหญ่และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) ตามสัดส่วนการถือหุ้นได้
6. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ ณ วันซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ได้

การที่กิจการหนึ่งเข้าไปรวมกับอีกกิจการหนึ่งโดยวิธีการซื้อหุ้นของกิจการนั้นมาถือไว้ในจำนวนที่มีอิทธิพลต่อการดำเนินงานของกิจการนั้น การรวมกิจการชนิดนี้ทั้งสองกิจการยังคงดำรงอยู่และเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากตามกฎหมาย สำหรับวัตถุประสงค์ในการรวมธุรกิจอาจเป็นการลดต้นทุน ลดระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจ หลีกเลี่ยงการถูกควบคุมโดยบริษัทอื่น และ/หรือ มีสิทธิในสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัท ณ วันซื้อหุ้น การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา การบันทึกรายการ ณ วันซื้อ การบันทึกรายการปรับปรุง และตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ มีดังต่อไปนี้

2.1 หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัท ณ วันซื้อหุ้น

การรวมธุรกิจ (Business combinations) โดยวิธีการซื้อหุ้น (Acquisition method) เป็นการรวมธุรกิจที่บริษัทหนึ่งลงทุนซื้อหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของอีกบริษัทหนึ่งจนทำให้บริษัทที่ถูกซื้อหุ้นอยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทผู้ลงทุน ซึ่งความสัมพันธ์เป็นลักษณะบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน (Affiliated/Group company) ประกอบด้วย บริษัทผู้ลงทุน เรียกว่า บริษัทใหญ่ (Parent company) (มีอำนาจควบคุมบริษัทอื่นโดยมีสัดส่วนการถือหุ้นมากกว่า 50%) และบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่ เรียกว่า บริษัทย่อย (Subsidiary company) (มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อยกว่า 50%) ปรากฏตามภาพที่ 2.1 ดังนี้



ภาพที่ 2.1 ลักษณะบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน (Affiliated/Group company)

ที่มา: ดุษฎี สงวนชาติ, วรศักดิ์ ทุมมานนท์, และพงศ์พรต ฉัตรภรณ์, 2559, หน้า 79;

Beams, Antony, Bettinghaus, & Smith, 2018, p. 87

จากความสัมพันธ์เป็นลักษณะบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันจึงส่งผลกระทบในการจัดทำงบการเงินของบริษัทใหญ่ที่จะต้องนำบริษัทย่อยทุกบริษัททั้งในประเทศและต่างประเทศมารวมจัดทำงบการเงินรวม (Preparing consolidated statements) เพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกลุ่มกิจการเดียวกันได้ชัดเจนขึ้น โดยเฉพาะสามารถจัดวิธีการสร้างกำไรภายในกลุ่มกิจการ

เดียวกัน เนื่องจากหลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวมจะต้องตัดรายการระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน (ผกาพรรณ พรหมสาขา ณ สกลนคร, 2554, หน้า 3-1; Beams et al., 2018, p. 87)

การจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น คือ งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน เรียกว่า “งบแสดงฐานะการเงินของบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน” หรือ “งบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ (ระบุชื่อ) และบริษัทย่อย” หลักในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ได้แก่ บริษัทใหญ่เป็นผู้จัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมในกระดาษาทำการโดยไม่กระทบงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันที่จะต้องแสดงรายการในงบการเงินตามกฎหมายของแต่ละกิจการ ส่วนงบการเงินรวมเป็นการจัดทำเพื่อให้ผู้ลงทุน ผู้ที่มีส่วนได้เสีย และผู้สนใจทั่วไป ได้เข้าใจและรับรู้ถึงภาพรวมของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกัน

2.2 การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น มีคำศัพท์ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

ต้นทุนการซื้อหุ้น คือ จำนวนเงินสดและราคายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อมอบให้

สินทรัพย์สุทธิ คือ สินทรัพย์รวม หักด้วย หนี้สินรวม

ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ คือ ผลต่างของต้นทุนการซื้อธุรกิจ หักด้วย ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกซื้อ (Fair value)

ผลต่างจากการตีราคาสินทรัพย์สุทธิ คือ ผลต่างของราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกซื้อ (Fair value) หักด้วย ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกซื้อ (Book value)

ผลต่างรวม คือ ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ บวกด้วย ผลต่างจากการตีราคาสินทรัพย์สุทธิ

ตัวอย่างที่ 2.1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิจากัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 90 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายอยู่ เป็นเงินสด 1,000,000 บาท และออกหุ้นของบริษัทให้อีก 10,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท และราคาตลาดหุ้นละ 50 บาท มีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจซึ่งประกอบด้วย ค่าจดทะเบียนและค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น 20,000 บาท และค่าที่ปรึกษา 40,000 บาท ณ วันซื้อ ราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของงบแสดงฐานะการเงินบริษัทย่อย มีรายการดังนี้

หน่วย : บาท

รายการ	บ.ใหญ่ จักรวุฒิจากัด	บ.ย่อย ขอบพิเชียร	
		ราคายุติธรรม	ราคาตามบัญชี
เงินสด	260,000	40,000	40,000
ลูกหนี้การค้า	140,000	60,000	60,000
สินค้าคงเหลือ	180,000	120,000	100,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	120,000	80,000	80,000
ที่ดิน	240,000	160,000	120,000
อาคาร-สุทธิ	1,600,000	1,000,000	800,000
อุปกรณ์-สุทธิ	1,400,000	340,000	400,000

หน่วย : บาท

รายการ	บ.ใหญ่ จักรวุฒิ	บ.ย่อย ชอปปิเชียร	
		ราคายุติธรรม	ราคาตามบัญชี
สินทรัพย์ (ต่อ)	ราคาตามบัญชี		
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,500,000	=	=
รวมสินทรัพย์	5,440,000	1,800,000	1,600,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้การค้า	400,000	140,000	140,000
ตัวจ่ายเงิน	740,000	260,000	280,000
ทุนหุ้นสามัญ	2,100,000		800,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	1,400,000		200,000
กำไรสะสม	800,000		180,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,440,000		1,600,000

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 2.1 สามารถคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นได้ดังนี้

ต้นทุนการซื้อหุ้น คำนวณจากเงินสดที่จ่ายจำนวน 1,000,000 บาท และหุ้นสามัญที่ออกให้ 10,000 หุ้น ราคาตลาดหุ้นละ 50 บาท เป็นเงิน 500,000 บาท เป็นเงินทั้งสิ้น (A6) 1,500,000 บาท

ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ คำนวณได้จากสินทรัพย์ราคายุติธรรม 1,800,000 บาท หักหนี้สินราคายุติธรรม 400,000 บาท คงเหลือ 1,400,000 บาท ซื้อหุ้นร้อยละ 90 ดังนั้น ราคายุติธรรมในสัดส่วนที่ซื้อหุ้น เท่ากับ (B6) 1,260,000 บาท

ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ คำนวณได้จาก สินทรัพย์ราคาตามบัญชี 1,600,000 บาท หักหนี้สิน 420,000 บาท คงเหลือ 1,180,000 บาท ซื้อหุ้นร้อยละ 90 คำนวณสัดส่วนราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในส่วนที่ซื้อเท่ากับ (C6) 1,062,000 บาท

จากข้อมูลตามตัวอย่างที่ 2.1 แสดงว่าต้นทุนการซื้อหุ้นเป็นเงินลงทุนสูงกว่าราคาตามบัญชีราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ เท่ากับ (A6) 1,500,000 - (C6) 1,062,000 = (D10) 438,000 บาท ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนการซื้อหุ้นสูงกว่าราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ เท่ากับ (A6) 1,500,000 - (B6) 1,260,000 = (B8) 240,000 บาท เป็นผลต่างเนื่องมาจากค่าความนิยม และราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิสูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ เท่ากับ (B6) 1,260,000 - (C6) 1,062,000 = (B9) 198,000 บาท เป็นผลต่างรวมจากการตีราคาเพิ่มขึ้น

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1			
2	ทุนหุ้นสามัญ	ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
3	800,000	200,000	180,000	90%
4				
5	ต้นทุนการซื้อหุ้น	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ	
6	1,500,000	=1400000*D3	=1180000*D3	
7				
8	ค่าความนิยม (กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ)	=A6-B6		
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6		
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	กระทบยอด	=A6-C6
11				
12	รายการ	ราคายุติธรรม	ราคาตามบัญชี	ผลต่างจากการตีราคา
13	เงินสด	40,000	40,000	=B13-C13
14	ลูกหนี้การค้า	60,000	60,000	=B14-C14
15	สินค้าคงเหลือ	120,000	100,000	=B15-C15
16	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	80,000	80,000	=B16-C16
17	ที่ดิน	160,000	120,000	=B17-C17
18	อาคาร-สุทธิ	1,000,000	800,000	=B18-C18
19	อุปกรณ์-สุทธิ	340,000	400,000	=B19-C19
20	เจ้าหนี้การค้า	140,000	140,000	=C20-B20
21	ตัวเงินจ่าย	260,000	280,000	=B21-C21
22	รวมสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์-หนี้สิน)	=B13+B14+B15+B16+B17+B18+B19-B20-B21	=C13+C14+C15+C16+C17+C18+C19-C20-C21	=D13+D14+D15+D16+D17+D18+D19-D20-D21
23			กระทบยอด	=B22-C22

2.3 การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา

ผลต่างจากการตีราคาคำนวณจากรายการที่ราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมแตกต่างกันจากหัวข้อ 2.2 (D13) เงินสด ถึง (D23) กระทบยอด ให้คัดลอกแล้วนำผลต่างนั้นมาใส่ในช่อง (B4) ถึง (B14) ผลต่างที่ได้ นั้นจะต้องนำมาคำนวณด้วยสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น 90% จึงจะเป็นส่วนของบริษัทใหญ่ และสัดส่วน 10% เป็นของส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) ผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง) ประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

เทคนิคการตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคาโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	รายละเอียดผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง) ตามสัดส่วนการถือหุ้น			
2	รายการ	ผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	สัดส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	สัดส่วนที่เป็นของ NCI
3			90%	10%
4	เงินสด	0	=B4*C3	=B4*D3
5	ลูกหนี้การค้า	0	=B5*C3	=B5*D3
6	สินค้าคงเหลือ	20,000	=B6*C3	=B6*D3
7	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	0	=B7*C3	=B7*D3
8	ที่ดิน	40,000	=B8*C3	=B8*D3
9	อาคาร-สุทธิ	200,000	=B9*C3	=B9*D3
10	อุปกรณ์-สุทธิ	-60,000	=B10*C3	=B10*D3
11	เจ้าหนี้การค้า	0	=B11*C3	=B11*D3
12	ตัวเงินจ่าย	-20,000	=B12*C3	=B12*D3
13	รวมสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์-หนี้สิน)	220,000	=C4+C5+C6+C7+C8+C9+C10-C11-C12	=D4+D5+D6+D7+D8+D9+D10-D11-D12
14	กระทบยอด	220,000	=B14*C3	=B14*D3

2.4 การบันทึกรายการ ณ วันซื้อ

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 90 ของหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายอยู่ เป็นเงินสด 1,000,000 บาท และออกหุ้นของบริษัทให้อีก 10,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท และราคาตลาดหุ้นละ 50 บาท มีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ ซึ่งประกอบด้วย ค่าจดทะเบียน และค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น 20,000 บาท และค่าที่ปรึกษา 40,000 บาท

เทคนิคการบันทึกบัญชีรายการ ณ วันซื้อ ในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	สมุดรายวันทั่วไป				
2	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
3	25x1				
4	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,500,000	
5		เครดิต เงินสด			1,000,000
6		ทุนหุ้นสามัญ-บ.ใหญ่			=10000*10
7		ส่วนเกินมูลค่าหุ้น			=10000*(50-10)
8		บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ		=SUM(D4:D7)	=SUM(E4:E7)
9					
10		เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ		=20000+40000	
11		เครดิต เงินสด			=\$D\$9
12		บันทึกค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ		=SUM(D10:D11)	=SUM(E10:E11)

2.5 การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) หลักการตัดบัญชีคือให้ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยในสัดส่วนร้อยละ 90 ของราคาตามบัญชี เท่ากับส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นของบริษัทย่อย และเนื่องจากจำนวนเงินในบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย มีจำนวน 1,500,000 บาท สูงกว่าส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยตามสัดส่วนที่ซื้อร้อยละ 90 ซึ่งเท่ากับ 1,062,000 บาท (ร้อยละ 90 ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย 1,180,000 บาท) อยู่จำนวน 438,000 บาท ซึ่งเมื่อคำนวณผลต่างจากการซื้อผลต่างนี้คือ ค่าความนิยม 240,000 จะนำมาบันทึกบัญชีเป็นค่าความนิยมเพื่อแสดงในงบแสดงฐานะการเงินรวมให้ทราบว่าเมื่อมีการซื้อหุ้นได้มีการจ่ายสูงกว่าราคายุติธรรมอยู่ 240,000 บาท และบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของบริษัทใหญ่ 198,000 บาท (รายละเอียดในหัวข้อ 2.3 การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคาส่วนของบริษัทใหญ่ ช่อง (C) โดยนำเฉพาะยอดที่ไม่เป็น 0 สำหรับสินทรัพย์ที่มียอดผลต่างบวกอยู่ด้านเดบิต ยอดผลต่างลบอยู่ด้านเครดิต และหนี้สินที่มียอดผลต่างลบอยู่ด้านเดบิต ยอดผลต่างบวกอยู่ด้านเครดิต)

สรุป (A) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (D3)
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (D3)
กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (D3)
ค่าความนิยม	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B8)
สินค้างเหลือ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (C6)
ที่ดิน	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (C8)
อาคาร-สุทธิ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (C9)
ตัวเงินจ่าย	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (C12)
อุปกรณ์-สุทธิ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (C10)
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A6)

(B) บันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) (รายละเอียดในหัวข้อ 2.3 การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคาส่วนของบริษัทใหญ่ ช่อง (D) โดยนำเฉพาะยอดที่ไม่เป็น 0 สำหรับสินทรัพย์ที่มียอดผลต่างบวกอยู่ด้านเดบิต ยอดผลต่างลบอยู่ด้านเครดิต และหนี้สินที่มียอดผลต่างลบอยู่ด้านเดบิต ยอดผลต่างบวกอยู่ด้านเครดิต) ผลต่างเดบิตหรือเครดิตเป็นยอดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
สินค้างเหลือ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D6)
ที่ดิน	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D8)
อาคาร-สุทธิ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D9)
ตัวเงินจ่าย	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D12)
อุปกรณ์-สุทธิ	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D10)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)	รายละเอียดการตัดจำหน่าย (D13)

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาดำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน) ในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันซื้อ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาดำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ม.ค.-01	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		720,000	
8		ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		180,000	
9		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		162,000	
10		ค่าความนิยม		240,000	
11		สินค้าคงเหลือ		18,000	
12		ที่ดิน		36,000	
13		อาคาร-สุทธิ		180,000	
14		ตัวเงินจ่าย		18,000	
15		เครดิต อุปกรณ์-สุทธิ			54,000
16		เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,500,000
17		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D7:D16)	=SUM(E7:E16)
18					
19		(B)			
20		เดบิต สินค้าคงเหลือ		2,000	
21		ที่ดิน		4,000	
22		อาคาร-สุทธิ		20,000	
23		ตัวเงินจ่าย		2,000	
24		เครดิต อุปกรณ์-สุทธิ			6,000
25		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)*			22,000
26		บันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ NCI		=SUM(D20:D25)	=SUM(E20:E25)
27					
28		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี**		=D17+D26	=E17+E26

* โอนผลต่างรวมจากการตีราคาส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) จำนวน 22,000 บาท ไปกระดาดำการในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ส่วนของ NCI ปรับปรุง ที่ช่อง (E43))

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D28) และ (E28) ไปกระดาดำการในช่องกระทบยอด (D49) และ (E49)

2.6 กระดาษทำการเพื่อจัดทางการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทางการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 4-1 – 4-2; Beams, Antony, Bettinghaus, & Smith, 2018, p.123) มีดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

ขั้นตอนที่ 3 ออกยอดในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling interest คำย่อ คือ NCI) รายการที่จะปรากฏในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะประกอบไปด้วยรายการที่กระทบส่วนของผู้อถือหุ้น ได้แก่ (1) ทุนหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด ซึ่งก็คือการนำยอดต้นงวดของทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

ขั้นตอนที่ 4 ออกยอดในช่องสุดท้าย คือ งบการเงินรวม กระทำเหมือนกระดาษทำการทั่วไปโดยให้นำรายการที่อยู่ด้านเดียวกันมารวมกัน อยู่คนละด้านกันให้นำมาลบกัน ตัวอย่างเช่น เดบิตเหมือนกันให้นำมาบวกกัน เดบิตกับเครดิตให้นำมาหักกลบลบกัน จุดที่น่าสังเกต ได้แก่ ในงบแสดงฐานะการเงิน รายการส่วนของผู้อถือหุ้นของบริษัทย่อยจะถูกตัดบัญชีในสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้น ดังนั้น ส่วนของผู้อถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวมจะเท่ากับส่วนของผู้อถือหุ้นของบริษัทใหญ่บวกกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนผู้อถือหุ้น โดยแสดงรายการถัดจากกำไรสะสมต้นปี (1 ม.ค.)

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4		จักรวติ	ขอบพิเชียร	เดบิต	เครดิต	10%	
5	งบแสดงฐานะการเงิน						
6	สินทรัพย์						
7	เงินสด	260,000	40,000	0	0	0	=B7+C7+D7-E7+F7
8	ลูกหนี้การค้า	140,000	60,000	0	0	0	=B8+C8+D8-E8+F8
9	สินค้าคงเหลือ	180,000	100,000	18,000	0	0	=B9+C9+D9+D11-E9+F9
10				(A)			
11				2,000			
12				(B)			
13	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	120,000	80,000	0	0	0	=B13+C13+D13-E13+F13
14	ที่ดิน	240,000	120,000	36,000	0	0	=B14+C14+D14+D16-E14+F14
15				(A)			
16				4,000			
17				(B)			

	A	B	C	D	E	F	G
18	อาคาร	1,600,000	800,000	180,000	0	0	=B18+C18+D18+D20-E18+F18
19				(A)			
20				20,000			
21				(B)			
22	อุปกรณ์	1,400,000	400,000	0	54,000	0	=B22+C22+D22-E22-E24+F22
23					(A)		
24					6,000		
25					(B)		
26	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,500,000	0	0	1,500,000	0	=B26+C26+D26-E26+F26
27					(A)		
28	ค่าความนิยม	0	0	240,000	0	0	=B28+C28+D28-E28+F28
29				(A)			
30	รวมสินทรัพย์	=B7+B8+B9+ B13+B14+B18 +B22 +B26+B28	=C7+C8+C9+ C13+C14+C18 +C22 +C26+C28	=D7+D8+D9+ D11+D13+D14 +D16+D18+ D20+D22+D26 +D28	=E7+E8+E9+ E13+E14+E18 +E22+E24+ E26+E28	=F7+F8+F9+F13 +F14+F18+F22 +F26+F28	=G7+G8+G9+ G13+G14+G18+G22+G26+G28

	A	B	C	D	E	F	G
31	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
32	เจ้าหนี้การค้า	400,000	140,000	0	0	0	=B32+C32-D32+E32-F32
33	ตั๋วเงินจ่าย	740,000	280,000	18,000	0	0	=B33+C33-D33-D35+E33-F33
34				(A)			
35				2,000			
36				(B)			
37	ทุนหุ้นสามัญ	2,100,000	800,000	720,000	0	=C37*F4	=B37+C37-D37+E37-F37
38				(A)			
39	ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	1,400,000	200,000	180,000	0	=C39*F4	=B39+C39-D39+E39-F39
40				(A)			
41	กำไรสะสม (1 ม.ค.)	800,000	180,000	162,000	0	=C41*F4	=B41+C41-D41+E41-F41
42				(A)			
43	ส่วนของ NCI (ปรับปรุง)			0	22,000	=E43-D43	
44					(B)		
45	ส่วนของ NCI (1 ม.ค.)					=F37+F39+F41 +F43	=F\$45
46	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=B32+B33+B37+B39+B41	=C32+C33+C37+C39+C41	=D32+D33+D35+D37+D39+D41+D43	=E32+E33+E37+E39+E41+E43		=G32+G33+G37+G39+G41+G45
47	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D30+D46	=E30+E46		
48				กระทบยอด			
49				1,582,000	1,582,000		

2.7 การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

เมื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่จะจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น คือ งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน จากกระดาษทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษทำการช่อง (B) เรียกว่า “งบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ (ระบุชื่อ) และบริษัทย่อย” ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการ			
2	บริษัท จักรวดี จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบแสดงฐานะการเงินรวม	งบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	300,000	260,000	
9	ลูกหนี้การค้า	200,000	140,000	
10	สินค้าคงเหลือ	300,000	180,000	
11	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	200,000	120,000	
12	ที่ดิน	400,000	240,000	
13	อาคาร-สุทธิ	2,600,000	1,600,000	
14	อุปกรณ์-สุทธิ	1,740,000	1,400,000	งบการเงินรวม
15	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,500,000	5,980,000
16	ค่าความนิยม	240,000	0	งบเฉพาะกิจการ
17	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B16)	=SUM(C8:C16)	5,440,000
18	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
19	เจ้าหนี้การค้า	540,000	400,000	
20	ตั๋วเงินจ่าย	1,000,000	740,000	
21	ทุนหุ้นสามัญ	2,100,000	2,100,000	
22	ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	1,400,000	1,400,000	งบการเงินรวม
23	กำไรสะสม (1 ม.ค.)	800,000	800,000	5,980,000
24	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	140,000	0	งบเฉพาะกิจการ
25	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B19:B24)	=SUM(C19:C24)	5,440,000

2.8 สรุป

เมื่อความสัมพันธ์เป็นลักษณะบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันจึงส่งผลกระทบต่อในการจัดทำงบการเงินของบริษัทใหญ่ที่จะต้องนำบริษัทย่อยทุกบริษัททั้งในประเทศและต่างประเทศมารวมจัดทำงบการเงินรวม โดยมีหลักการสำคัญของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการระหว่างบริษัท ณ วันซื้อหุ้น รวมทั้งเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นจากการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การตัดจำหน่ายผลต่างจากการตีราคา การบันทึกรายการ ณ วันซื้อ การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินรวมและงบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันซื้อหุ้น