

บทที่ 4

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ Intercompany Profit in Inventories

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ
2. กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Downstream
3. กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Upstream

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 4 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายหลักการสำคัญของวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้
2. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
3. คำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยของรายการระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ได้
4. บันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไปเกี่ยวกับการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อยและรายได้เงินปันผลรับจากบริษัทย่อยได้
5. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไป (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ การบันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด การบันทึกตัดบัญชีรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด การบันทึกตัดบัญชีรายการกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดถัดไป และการบันทึกตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัทได้
6. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ เกี่ยวกับรายการระหว่างบริษัท (เพิ่มเติมจากบทที่ 3) ในสินค้าคงเหลือ กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) โดยใช้ Excel ได้

เมื่อกิจการควบคุมกิจการอื่นอีกกิจการหนึ่งหรือมากกว่านั้นในลักษณะเป็นกลุ่มกิจการเดียวกันอาจมีรายการซื้อขายสินค้าระหว่างกลุ่มกิจการเพื่อนำมาขายหรือเป็นวัตถุดิบ กำไรระหว่างบริษัทในสินค้านี้จะถูกบันทึกในสมุดบัญชีแต่ละบริษัทที่เกิดรายการค้า ซึ่งส่งผลกระทบทำให้มีการบันทึกกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าจำนวนนี้ซ้ำซ้อนในกรณีที่ซื้อมาจากกลุ่มกิจการเดียวกันและได้ขายสินค้าให้บุคคลภายนอกไปแล้ว หรือรวมกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวดในกรณีสินค้าที่ซื้อมาจากกลุ่มกิจการเดียวกันแต่ยังไม่ได้ขายสินค้าให้บุคคลภายนอก ดังนั้น เพื่อลดการแสดงรายการที่ซ้ำซ้อนในการเงินรวมของกลุ่มกิจการ บริษัทใหญ่จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงและตัดบัญชีสำหรับกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าที่มีการซื้อขายระหว่างกลุ่มกิจการดังกล่าวข้างต้น นอกจากนี้ บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน (TFRS 10 สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 6) ถ้าสมาชิกในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างออกไป ต้องมีการปรับปรุงให้เหมาะสมเมื่อจัดทำงบการเงินรวมเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น นโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ได้แก่ การเปลี่ยนวิธีการบันทึกราคาคงเหลือ และวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ (จักรวุฒิ ขอบพิเชียร, 2545) เป็นต้น

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Downstream กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Upstream มีดังต่อไปนี้

4.1 หลักการสำคัญของวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนรายการหนึ่งที่มีความสำคัญของกิจการ สินค้าคงเหลือของธุรกิจพาณิชย์กรรมและธุรกิจที่ซื้อสินค้าสำเร็จรูปมาเพื่อขาย หมายถึง สินค้าสำเร็จรูป สินค้าคงเหลือของธุรกิจอุตสาหกรรมและธุรกิจที่ผลิตสินค้าสำเร็จรูปขึ้นมาเพื่อขาย หมายถึง วัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป และสินค้าคงเหลือของธุรกิจประเภทให้บริการ หมายถึง ต้นทุนงานให้บริการ ซึ่งการบริหารสินค้าคงเหลือจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการดำเนินธุรกิจทั้งในแง่ของการควบคุมต้นทุนของสินค้าคงเหลือและปริมาณสินค้าคงเหลือให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมสำหรับกิจการ เพราะถ้ากิจการมีสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนมากอาจทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาโดยไม่มี ความจำเป็น ขณะที่กิจการมีสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนน้อยอาจทำให้กิจการขาดแคลนสินค้าคงเหลือเพื่อรองรับความต้องการของลูกค้าได้ทันทั่วทั้งปี ดังนั้น สินค้าคงเหลือจึงส่งผลกระทบต่อฐานะการเงินตลอดจนผลการดำเนินงานของธุรกิจดังกล่าวข้างต้นได้ ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาคงเหลือนั้น ไม่เพียงแต่วิธีที่แตกต่างกันเท่านั้น จะทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายต่างกัน ปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายต่างกันด้วย คือ ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งมีทั้งหมด 2 วิธี (อรุณี อย่างธารา และคณะ, 2557, หน้า 8-12 – 8-36) ดังนี้

(1) วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) เป็นวิธีการบันทึกบัญชีที่ทำให้กิจการสามารถทราบต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือตลอดเวลา เนื่องจากวิธีนี้จะบันทึกสินค้าคงเหลือทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงในตัวสินค้า จึงทำให้บัญชีสินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าเป็นปัจจุบันเสมอ ทำให้ทราบราคาคงเหลือ ต้นทุนขาย (ทุกครั้งที่มีการซื้อ) และกำไรขั้นต้น (ทุกครั้งที่มีการขาย)

(2) วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic inventory method) เป็นวิธีการบันทึกบัญชีที่กิจการไม่สามารถทราบต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือระหว่างงวด เนื่องจากวิธีนี้จะไม่มีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือเมื่อมีการซื้อหรือขายสินค้าในระหว่างงวด แต่กิจการจะสามารถทราบได้ต่อเมื่อมีการ

ดำเนินการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี แล้วจึงนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนขาย ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยใช้สมการดังนี้

ซื้อสุทธิ	=	ซื้อสินค้า	-	ส่งคืน	-	ส่วนลดรับ
-----------	---	------------	---	--------	---	-----------

ต้นทุนสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	=	สินค้าคงเหลือต้นงวด	+	ซื้อสุทธิ
------------------------------	---	---------------------	---	-----------

ต้นทุนขาย	=	สินค้าคงเหลือต้นงวด	+	ซื้อสุทธิ	-	สินค้าคงเหลือปลายงวด
-----------	---	---------------------	---	-----------	---	----------------------

ขายสุทธิ	=	ขายสินค้า	-	รับคืน	-	ส่วนลดจ่าย
----------	---	-----------	---	--------	---	------------

กำไรขั้นต้น	=	ขายสุทธิ	-	ต้นทุนขาย
-------------	---	----------	---	-----------

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือเปรียบเทียบระหว่างวิธีการบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method) กับวิธีการบันทึกสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวด (Periodic inventory method) มีดังต่อไปนี้

รายการค้า		Perpetual inventory method			Periodic inventory method		
		การบันทึกบัญชี	เดบิต	เครดิต	การบันทึกบัญชี	เดบิต	เครดิต
(1)	ซื้อสินค้าเป็นเงินสด/เงินเชื่อ	สินค้าคงเหลือ	XX		ซื้อสินค้า	XX	
		เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		XX	เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		XX
(2)	ส่งคืนสินค้าที่ซื้อเป็นเงินสด/เงินเชื่อ	เงินสด/เจ้าหนี้การค้า	XX		เงินสด/เจ้าหนี้การค้า	XX	
		สินค้าคงเหลือ		XX	ส่งคืนสินค้า		XX
(3)	จ่ายชำระหนี้เป็นเงินสดและได้ส่วนลดรับ	เจ้าหนี้การค้า	XX		เจ้าหนี้การค้า	XX	
		เงินสด		XX	เงินสด		XX
		สินค้าคงเหลือ		XX	ส่วนลดรับ		XX
(4)	จ่ายค่าขนส่งขาเข้าเป็นเงินสด	สินค้าคงเหลือ	XX		ค่าขนส่งขาเข้า	XX	
		เงินสด		XX	เงินสด		XX
(5)	ขายสินค้าเป็นเงินสด/เงินเชื่อ	เงินสด/ลูกหนี้การค้า	XX		เงินสด/ลูกหนี้การค้า	XX	
		ขายสินค้า		XX	ขายสินค้า		XX
		ต้นทุนขาย	XX		(ไม่บันทึกบัญชี)	---	
		สินค้าคงเหลือ		XX			---
(6)	รับคืนสินค้าที่ขายเป็นเงินสด/เงินเชื่อ	รับคืน	XX		รับคืน	XX	
		เงินสด/ลูกหนี้การค้า		XX	เงินสด/ลูกหนี้การค้า		XX
		สินค้าคงเหลือ	XX		(ไม่บันทึกบัญชี)	---	
		ต้นทุนขาย		XX			---

รายการค้า		Perpetual inventory method			Periodic inventory method		
		การบันทึกบัญชี	เดบิต	เครดิต	การบันทึกบัญชี	เดบิต	เครดิต
(7)	รับชำระหนี้เป็นเงินสด/ เช็ค และมีส่วนลดจ่าย	เงินสด/เงินฝากธนาคาร	XX		เงินสด/เงินฝากธนาคาร	XX	
		ส่วนลดจ่าย	XX		ส่วนลดจ่าย	XX	
		ลูกหนี้การค้า		XX	ลูกหนี้การค้า		XX
(8)	จ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ เป็นเงินสด	ค่าใช้จ่ายต่างๆ	XX		ค่าใช้จ่ายต่างๆ	XX	
		เงินสด		XX	เงินสด		XX
(9)	บันทึกต้นทุนขายและ สินค้าคงเหลือปลายงวด	(ไม่บันทึกบัญชี)	---		สินค้าคงเหลือปลายงวด	XX	
			---		ต้นทุนขาย	XX	
			---		ส่งคืนสินค้า	XX	
			---		ส่วนลดรับ	XX	
				---	สินค้าคงเหลือต้นงวด		XX
				---	ค่าขนส่งขาเข้า		XX
				---	ซื้อสินค้า		XX
(10)	ปิดบัญชีรายได้และ ค่าใช้จ่ายเข้า บัญชีกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณกำไรสุทธิ/ ขาดทุนสุทธิ	ขายสินค้า	XX		ขายสินค้า	XX	
		กำไรขาดทุน (ขาดทุน)	XX		กำไรขาดทุน (ขาดทุน)	XX	
		ต้นทุนขาย		XX	ต้นทุนขาย		XX
		ค่าใช้จ่ายต่างๆ		XX	ค่าใช้จ่ายต่างๆ		XX
		กำไรขาดทุน (กำไร)		XX	กำไรขาดทุน (กำไร)		XX
(11)	โอนบัญชีกำไรขาดทุน (กำไร) เพิ่มบัญชีกำไร สะสม	กำไรขาดทุน (กำไร)	XX		กำไรขาดทุน (กำไร)	XX	
		กำไรสะสม		XX	กำไรสะสม		XX
(12)	โอนบัญชีกำไรขาดทุน (ขาดทุน) ลดบัญชีกำไร สะสม	กำไรสะสม	XX		กำไรสะสม	XX	
		กำไรขาดทุน (ขาดทุน)		XX	กำไรขาดทุน (ขาดทุน)		XX

4.2 กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Downstream

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณีที่บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream) จะถูกบันทึกบัญชีที่บริษัทใหญ่ กำไรดังกล่าวเป็นสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะไม่มีส่วนได้ในกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือนี้ มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Downstream มี 2 รายการ ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ปีที่มีการขายสินค้าระหว่างบริษัทจะนำกำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวดไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ในกรณีที่มีขาดทุนจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทให้นำไปบวกกลับเนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงและกระทบเฉพาะกำไรสุทธิในบริษัทย่อยที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น

ปีต่อมาหลังจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทจะนำกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด รายการดังกล่าวมีผลทำให้กำไรสุทธิในงบการเงินของบริษัทต่ำเกินไป เนื่องจากทำให้ต้นทุนขายในปีปัจจุบันสูงกว่าความเป็นจริงด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดนั้น จึงต้องเพิ่มกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน และเนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างบริษัทนั้นเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ การรับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดจึงนำมาบวกเพิ่ม

เฉพาะกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ในกรณีที่มิขาดทุนจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทให้ทำตรงกันข้ามกับกรณีกำไร ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด *	xxx	0
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด **	xxx	0
หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	xxx	xxx
รับรู้ขาดทุนในสินค้าคงเหลือต้นงวด **	xxx	0
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด *	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรในสินค้าคงเหลือ กรณีราคาขายได้รวมกำไรไว้แล้ว

(อัตรากำไร xx% / (100% + อัตรากำไร xx%)) * สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันต้นงวดบัญชี

* สูตรคำนวณขาดทุนในสินค้าคงเหลือ กรณีราคาขายได้รวมขาดทุนไว้แล้ว

(อัตราขาดทุน xx% / (100% - อัตราขาดทุน xx%)) * สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันต้นงวดบัญชี

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการระหว่างบริษัทเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่ตัดบัญชีในกระดาขทำการงบการเงินรวมมี 4 ลักษณะ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 5-6 – 5-10; Beams et al., 2018, pp. 174-179) มีดังต่อไปนี้

(1) รายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท จะตัดบัญชีด้วยยอดขายสินค้าระหว่างงวดบัญชี โดยบันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีขายสินค้า		xxx	.-
	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)			xxx
	บัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด (Periodic)			xxx
	บันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท			

(2) รายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด จะตัดบัญชีด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด โดยบันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)		xxx .-	
	บัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด (Periodic)		xxx .-	
	บัญชีสินค้าคงเหลือ			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด			

(3) รายการหนี้สินค้างชำระค่าสินค้านำระหว่างบริษัท ณ วันสิ้นงวดบัญชี จะตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท โดยบันทึกตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีเจ้าหนี้การค้า		xxx .-	
	บัญชีลูกหนี้การค้า			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท			

(4) รายการรับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด จะตัดบัญชีด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด โดยบันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2				
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)			xxx .-
	บัญชีสินค้าคงเหลือต้นงวด (Periodic)			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด			

ตัวอย่างที่ 4.1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด 2,300,000 บาท ราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้ถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินของทั้งสองบริษัทสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ปรากฏในกระดาดำทำการงบการเงินรวม และกลุ่มกิจการใช้วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method)

รายการระหว่างบริษัทปี 25x1 มีดังนี้

(ก) บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย เป็นเงิน 600,000 บาท โดยราคาขายได้บวกกำไรร้อยละ 20 จากราคาทุนไว้เรียบร้อยแล้ว

(ข) สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยได้รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัทใหญ่ เป็นเงิน 120,000 บาท

(ค) ณ วันสิ้นงวด บริษัทย่อยยังคงค้างชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัทใหญ่ เป็นเงิน 40,000 บาท รวมอยู่ในบัญชีเจ้าหนี้การค้า

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 2,300,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 2,000,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 240,000 บาท รวมเป็นเงิน 2,240,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 100 ดังนั้น สินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 2,240,000 บาท

ต้นทุนการซื้อหุ้นสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 60,000 บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความนิยม ส่วนราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีไม่มีผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง (B9) 0 บาท

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
2	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
3	2,000,000	240,000	100%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	2,300,000	=C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากการตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยในงวดปัจจุบันจะถูกปรับปรุงด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด ซึ่งบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย โดยราคาขายได้บวกกำไรร้อยละ 20 จากราคาทุนไว้เรียบร้อยแล้ว และสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยได้รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัทใหญ่ เป็นเงิน 120,000 บาท รายการดังกล่าวมีผลทำให้กำไรสุทธิในงบการเงินของบริษัทสูงเกินไป จึงต้องลดยอดกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน เนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างบริษัทนั้นเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ ดังนั้นกำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด จำนวน (B8) 20,000 บาท $[(20\% \div 120\%) \times 120,000 \text{ บาท}]$ จึงนำมาหักจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C17)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C17)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ก) และ (ข)	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B17)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B8)	

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของบริษัทใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	324,000	324,000
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	100%	=100%-B4
5	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B3*B4	=C3*C4
6	บวก รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด	0	0
7	หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	0	0
8	กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	=(20%/120%)*120000	0
9	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B5+B6-B7-B8	=C5+C6-C7-C8
10			(ข)

	A	B	C
11	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
12	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	660,000	
13	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$9	
14	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	<u>100,000</u>	
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B12+B13-B14	
16		(ก)	

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรูฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด (D3) 2,300,000 บาท และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B14) 100,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		2,300,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			100,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 100 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรูฒิ จำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตทุนหุ้นสามัญ (D7) 2,000,000 บาท คือ ร้อยละ 100 ของ 2,000,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 240,000 บาท คือ ร้อยละ 100 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 240,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 60,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 2,300,000 บาท

สรุป (A) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)
กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)
ค่าความนิยม	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B8)
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A6)

(B) บันทึกตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่รับรู้จากเงินปันผลระหว่างงวดบัญชีโดยบันทึกเดบิต บัญชีรายได้เงินปันผล ด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากบริษัทย่อย ร้อยละ 100 ของเงินปันผลที่จ่าย 100,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 100,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 100,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกรายการระหว่างปี (E8)

(C) ตัดบัญชีรายการซื้อขายระหว่างบริษัทในงวดบัญชีนี้เกิดจากบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream) โดยเดบิต ขายสินค้า ด้วยราคาขายสินค้าระหว่างบริษัท (D19) 600,000 บาท และเครดิต ต้นทุนขาย ด้วยยอดเท่ากับราคาขายสินค้า (E20) 600,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ขายสินค้า	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ก)

(D) ตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด คำนวณได้จากสินค้าคงเหลือในราคาขายระหว่างบริษัท 120,000 บาท ในราคานี้บริษัทใหญ่ได้รวมกำไรไว้ 20% จากราคาทุน โดยเดบิต ต้นทุนขาย ด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ $[(20\%/120\%)*120,000]$ เท่ากับ (D24) 20,000 บาท และเครดิต สินค้าคงเหลือ ด้วยยอดเท่ากับต้นทุนขาย (E25) 20,000 บาท

สรุป (D) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ก) และ (ข)

(E) รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด โดยได้คำนวณไว้เมื่อสิ้นงวดบัญชีก่อน ซึ่งยังไม่มีกำไรรวมอยู่

(F) ตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบริษัทย่อยเป็นหนี้อยู่ 40,000 บาท บันทึกอยู่ในบัญชีเจ้าหนี้การค้า และบริษัทใหญ่บันทึกบัญชีลูกหนี้การค้าในจำนวนเดียวกัน จึงตัดบัญชีโดยเดบิตบัญชีเจ้าหนี้การค้า (D34) 40,000 บาท และเครดิตบัญชีลูกหนี้การค้า (E35) 40,000 บาท เพื่อลดการแสดงรายการที่ซ้ำซ้อนในงบการเงินรวม

สรุป (F) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หนี้สินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ค)

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาศทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน) ในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาศทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ธ.ค.-31	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		2,000,000	
8		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		240,000	
9		ค่าความนิยม		60,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			2,300,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้อถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		100,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต ขายสินค้า		600,000	
20		เครดิต ต้นทุนขาย			=\$D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายระหว่างบริษัท		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					

	A	B	C	D	E
23		(D)			
24		เดบิต ต้นทุนขาย		=(20%/120%) *120000	
25		เครดิต สินค้าคงเหลือ			=\$D\$24
26		บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (20%)		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
27					
28		(E)			
29		เดบิต กำไรสะสม (ต้นปี)		0	
30		เครดิต ต้นทุนขาย			0
31		บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด		=SUM(D29:D30)	=SUM(E29:E30)
32					
33		(F)			
34		เดบิต เจ้าหนี้การค้า		40,000	
35		เครดิต ลูกหนี้การค้า			=\$D\$34
36		บันทึกตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท		=SUM(D34:D35)	=SUM(E34:E35)
37					
38		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี**		=D11+D16+D21 +D26+D31+D36	=E11+E16+E21+ E26+E31+E36

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D38) และ (E38) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D58) และ (E58)

(5) กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (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) รายการที่จะปรากฏในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะประกอบไปด้วยรายการที่กระทบส่วนของผู้ถือหุ้น ได้แก่ (1) ทุนหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสุทธิ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ในงบกำไรขาดทุน) คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด บวกกำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม หักเงินปันผล ซึ่งก็คือ การนำยอดต้นงวด (ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บวกกำไรสะสม ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วน ที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม) บวกด้วยรายได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชี (กำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจ ควบคุม) และหักด้วยเงินปันผลจ่ายที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

ขั้นตอนที่ 4 ออกยอดในช่องสุดท้าย คือ งบการเงินรวม กระทำเหมือนกระดาษทำการทั่วไปโดยให้นำ รายการที่อยู่ด้านเดียวกันมารวมกัน อยู่คนละด้านกันให้นำมาลบกัน ตัวอย่างเช่น เดบิตเหมือนกันให้นำมาบวก กัน เดบิตกับเครดิตให้นำมาหักกลบลบกัน จุดที่น่าสังเกต ได้แก่

(1) ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม กำไรสุทธิรวมจะเท่ากับกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ หักรายได้เงินปัน ผลจากบริษัทย่อย (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีราคาทุน) บวกกำไรสุทธิของบริษัทย่อย และแยกนำเสนอเป็น กำไรสุทธิส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีส่วนได้เสีย) และกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของ บริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสีย

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะ ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ใน บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

(3) ในงบแสดงฐานะการเงิน รายการส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะถูกตัดบัญชีในสัดส่วนที่บริษัท ใหญ่ถือหุ้น ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวมจะเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่บวก กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนผู้ถือหุ้น โดยแสดงรายการถัดจากกำไรสะสมสิ้น ปี (31 ธันวาคม)

กระตาดำทำการเพื่่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระตาดำทำการเพื่่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4		จักรวณิ	ชอบพิเชียร	เดบิต	เครดิต	0%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	2,500,000	1,244,000	600,000	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7				(C)			
8	รายได้เงินปันผล	100,000	0	100,000	0	0	=B8+C8-D8+E8-F8
9				(B)			
10	ต้นทุนขาย	1,520,000	620,000	20,000	600,000	0	=B10+C10+D10-E10 -E12+F10
11				(D)	(C)		
12					0		
13					(E)		
14	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	420,000	300,000	0	0	0	=B14+C14+D14-E14+F14
15	กำไรสุทธิ	660,000	324,000	=D6+D8+ D10+D14	=E6+E8+E10 +E12+E14	=SUM(F6:F14)	=G6+G8-G10-G14
16	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$16	0
17	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B15-B16	=C15-C16	=D15-D16	=E15-E16	=F16-F15	864,000

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
18							
19	การเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี						
20	กำไรสะสมต้นปี (1 ม.ค.)	400,000	240,000	240,000	0	=C20*F4	=B20+C20-D20-D22+E20-F20
21				(A)			
22				0			
23				(E)			
24	บวก กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	660,000	324,000	=D17	=E17	=F17	=G17
25	หัก เงินปันผลจ่าย (1 ธ.ค.)	280,000	100,000	0	100,000	0	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(C)		
27	กำไรสะสมสิ้นปี (31 ธ.ค.)	780,000	464,000	=D20+D22 +D24+D25	=E20+E24 +E25	=F20+F24- F25	=G20+G24-G25
28							

	A	B	C	D	E	F	G
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	286,000	194,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	508,000	222,000	0	40,000	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33					(F)		
34	สินค้าคงเหลือ	642,000	448,000	0	20,000	0	=B34+C34+D34-E34+F34
35					(D)		
36	ที่ดิน	8,000,000	1,600,000	0	0	0	=B36+C36+D36-E36+F36
37	อาคาร-สุทธิ	4,000,000	2,300,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	อุปกรณ์-สุทธิ	3,600,000	1,200,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	2,300,000	0	0	2,300,000	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40					(A)		
41	ค่าความนิยม	0	0	60,000	0	0	=B41+C41+D41-E41+F41
42				(A)			
43	รวมสินทรัพย์	19,336,000	5,964,000	=D31+D32+ D34+D36+ D37+D38 +D39+D41	=E31+E32+ E34+E36+ E37+E38 +E39+E41	=SUM (F31:F42)	=SUM(G31:G42)

	A	B	C	D	E	F	G
45	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
46	เจ้าหนี้การค้า	556,000	1,100,000	40,000	0	0	=B46+C46-D46+E46-F46
47				(F)			
48	เงินกู้	6,000,000	2,400,000	0	0	0	=B48+C48-D48+E48-F48
49	ทุนหุ้นสามัญ	12,000,000	2,000,000	2,000,000	0	=C49*F4	=B49+C49-D49+E49-F49
50				(A)			
51	กำไรสะสมสิ้นปี (31 ธ.ค.)	780,000	464,000	=D27	=E27	=F27	=G27
52	ส่วนของ NCI (ปรับปรุง)			0	0	=E52-D52	
53							
54	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F49+F51 +F52	=\$F\$54
55	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	19,336,000	5,964,000	=D46+D48 +D49+D51 +D52	=E46+E48 +E49+E51 +E52		=G46+G48+G49+G51 +G54
56	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D43+D55	=E43+E55		
57				กระทบยอด			
58				3,060,000	3,060,000		

(6) การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

เมื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่จะจัดทำงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ คือ (1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จากกระดาษทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษทำการช่อง (B) และ (2) งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยมารวมกัน จากกระดาษทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษทำการช่อง (B) เรียกว่า “งบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ (ระบุชื่อ) และบริษัทย่อย”

(1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
4	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
8	รายได้จากการขาย	3,144,000	2,500,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	100,000	
10	ต้นทุนขาย	1,560,000	1,520,000	
11	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	720,000	420,000	งบการเงินรวม
12	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9-B10-B11	=C8+C9-C10-C11	864,000
13	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			
14	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	864,000	(ก)	งบเฉพาะบริษัท
15	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	0	(ข)	660,000
16	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B15:B16)		

(2) งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	480,000	286,000	
9	ลูกหนี้การค้า	690,000	508,000	
10	สินค้าคงเหลือ	1,070,000	642,000	
11	ที่ดิน	9,600,000	8,000,000	
12	อาคาร-สุทธิ	6,300,000	4,000,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	4,800,000	3,600,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	2,300,000	23,000,000
15	ค่าความนิยม	60,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	19,336,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,616,000	556,000	
19	เงินกู้	8,400,000	6,000,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	12,000,000	12,000,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	984,000	780,000	23,000,000
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	0	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	19,336,000

4.3 กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Upstream

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream) จะถูกบันทึกบัญชีที่บริษัทย่อย กำไรดังกล่าวเป็นสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ซึ่งบริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงเท่ากับสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นเท่า่นั้น ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะมีส่วนร่วมในรายการระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือตามสัดส่วนที่ผู้ไม่มีอำนาจควบคุมถือหุ้นอยู่เช่นเดียวกัน ดังนั้น รายการระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือจะตัดบัญชีโดยแบ่งสัดส่วนกันระหว่างบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ-กรณี Upstream มี 2 รายการ ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ปีที่มีการขายสินค้าระหว่างบริษัท กรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทใหญ่กำไรระหว่างบริษัทเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย ดังนั้น การคำนวณส่วนแบ่งของกำไรในบริษัทย่อยจึงมีผลกระทบทั้งบริษัทใหญ่และส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือจึงปรับปรุงก่อนที่จะทำการแบ่งกำไรตามสัดส่วนที่ถือหุ้น กำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด ซึ่งทำให้กำไรสุทธิปีนี้สูงเกินความเป็นจริงจึงนำมาลดยอดกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก่อนที่จะมีการแบ่งให้บริษัทใหญ่และส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมในกรณีที่มิขาดทุนจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทให้ทำตรงกันข้ามกับกรณีกำไร

ปีต่อมาหลังจากการขายสินค้าระหว่างบริษัท กรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทใหญ่กำไรระหว่างบริษัทเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย ดังนั้น การคำนวณส่วนแบ่งของกำไรในบริษัทย่อยจึงมีผลกระทบทั้งบริษัทใหญ่และส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือจึงปรับปรุงก่อนที่จะทำการแบ่งกำไรตามสัดส่วนที่ถือหุ้น กำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด ซึ่งมีผลทำให้กำไรสุทธิปีนี้ต่ำเกินความเป็นจริง จึงนำมาบวกเพิ่มกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก่อนที่จะมีการแบ่งให้บริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุมในกรณีที่มิขาดทุนจากการขายสินค้าระหว่างบริษัทให้ทำตรงกันข้ามกับกรณีกำไร ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด *	xxx	xxx
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด **	xxx	xxx
หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	xxx	xxx
รับรู้ขาดทุนในสินค้าคงเหลือต้นงวด **	xxx	xxx
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด *	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรในสินค้าคงเหลือ กรณีราคาขายได้รวมกำไรไว้แล้ว

(อัตรากำไร xx% / (100% + อัตรากำไร xx%)) * สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันต้นงวดบัญชี

* สูตรคำนวณขาดทุนในสินค้าคงเหลือ กรณีราคาขายได้รวมขาดทุนไว้แล้ว

(อัตราขาดทุน xx% / (100% - อัตราขาดทุน xx%)) * สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันต้นงวดบัญชี

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการระหว่างบริษัทเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือที่ตัดบัญชีในกระดาษาทำการงบการเงินรวมมี 4 ลักษณะ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 5-13 – 5-16; Beams, Antony, Bettinghaus, & Smith, 2018, pp. 179-182) มีดังต่อไปนี้

1. รายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท จะตัดบัญชีด้วยยอดขายสินค้าระหว่างงวดบัญชี โดยบันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทในสมุดรายวันทั่วไป เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีขายสินค้า		xxx .-	
	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)			xxx .-
	บัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด (Periodic)			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท			

2. รายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด จะตัดบัญชีด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวด โดยบันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดในสมุดรายวันทั่วไป เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)		xxx .-	
	บัญชีสินค้าคงเหลือปลายงวด (Periodic)		xxx .-	
	บัญชีสินค้าคงเหลือ			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด			

3. รายการหนี้สินค้างชำระค่าสินค้าระหว่างบริษัท ณ วันสิ้นงวดบัญชี จะตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท โดยบันทึกตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ในสมุดรายวันทั่วไป เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1				
ธ.ค. 31	บัญชีเจ้าหนี้การค้า		xxx .-	
	บัญชีลูกหนี้การค้า			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท			

4. รายการรับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด จะตัดบัญชีด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวด รายการกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดนี้จะปรับปรุงบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) สำหรับส่วนของบริษัทใหญ่ ส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมจะปรับปรุงกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ต้นปี) เนื่องจากรายการกำไรในสินค้าต้นงวดนั้นสืบเนื่องมาจากงบการเงินปีก่อน โดยบันทึกตัดบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ต้นปี) ตามสัดส่วนการถือหุ้นในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2				
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีต้นทุนขาย (Perpetual)			xxx .-
	บัญชีสินค้าคงเหลือต้นงวด (Periodic)			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด			

ตัวอย่างที่ 4.2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 80 เป็นเงินสด 2,000,000 บาท ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้ถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินของทั้งสองบริษัท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ปรากฏในกระดาดำทำการงบการเงินรวม และกลุ่มกิจการใช้วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual inventory method)

รายการระหว่างบริษัทปี 25x1 มีดังนี้

(ก) บริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่ (Upstream) เป็นเงิน 1,600,000 บาท โดยบวกกำไร 25% จากราคาทุน

(ข) สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ได้รวมสินค้าที่ซื้อจากบริษัทย่อย เป็นเงิน 80,000 บาท

(ค) ณ วันสิ้นงวดบริษัทใหญ่ยังคงค้างชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัทย่อย เป็นเงิน 28,000 บาท รวมอยู่ในบัญชีเจ้าหนี้และบริษัทย่อยบันทึกบัญชีลูกหนี้ด้วยจำนวนเงินเดียวกัน

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 4.2 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 2,000,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน จำนวนได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 2,000,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 400,000 บาท รวมเป็นเงิน 2,400,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 80 ดังนั้น สินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,920,000 บาท

ต้นทุนการซื้อหุ้นสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 80,000 บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความนิยม ส่วนราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีไม่มีผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง (B9) 0 บาท

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
2	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
3	2,000,000	400,000	80%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	2,000,000	=C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยและกำไรส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม ในกรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ กำไรระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย ดังนั้น การคำนวณส่วนแบ่งของกำไรจึงมีผลกระทบทั้งบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม รายการกำไรระหว่างบริษัทจึงปรับปรุงก่อนที่จะทำการแบ่งกำไรตามสัดส่วนที่ถือหุ้น กำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดจำนวน $[(25\%/125\%)*80,000]$ เท่ากับ (B6) 16,000 บาท ซึ่งทำให้กำไรสุทธิปีนี้สูงเกินความเป็นจริง จึงนำมาลดยอดกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก่อนที่จะมีการแบ่งให้บริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C17)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C17)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.2 ข้อ (ก) และ (ข)	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B17)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B8)	

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	374,400	374,400
4	บวก รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด	0	=B\$4
5	หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	0	=B\$5
6	กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	= (25%/125%)*80000	=B\$6
7	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	=B3+B4-B5-B6	=C3+C4-C5-C6
8	คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	80%	=100%-B8
9	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B7*B8	=C7*C8
10			(ข)
11	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
12	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	686,000	
13	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$9	
14	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	160,000	
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B12+B13-B14	
16		(ก)	

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 80 เป็นเงินสด (D3) 2,000,000 บาท และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B14) 160,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		2,000,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			160,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 80 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรวุฒิจำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตหุ้นสามัญ (D7) 1,600,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ 2,000,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 320,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 400,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 80,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 2,000,000 บาท

สรุป (A) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หุ้นสามัญ-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)
กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B3) * คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)
ค่าความนิยม	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (B8)
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	คำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (A6)

(B) บันทึกตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่รับรู้จากเงินปันผลระหว่างงวดบัญชีโดยบันทึกเดบิต บัญชีรายได้เงินปันผล ด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากบริษัทย่อย ร้อยละ 80 ของเงินปันผลที่จ่าย 200,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 160,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 160,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกรายการระหว่างปี (E8)

(C) ตัดบัญชีรายการซื้อขายระหว่างบริษัทในงวดบัญชีนี้เกิดจากบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream) โดยเดบิต ขายสินค้า ด้วยราคาขายสินค้าระหว่างบริษัท (D19) 1,600,000 บาท และเครดิต ต้นทุนขาย ด้วยยอดเท่ากับราคาขายสินค้า (E20) 1,600,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ขายสินค้า	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ก)

(D) ตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด คำนวณได้จากสินค้าคงเหลือในราคาขายระหว่างบริษัท 80,000 บาท ในราคานี้บริษัทย่อยได้รวมกำไรไว้แล้วร้อยละ 25 จากราคาทุน โดยเดบิต ต้นทุนขาย ด้วยกำไรระหว่างบริษัทที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ คือ $[(25\%/125\%)*80,000]$ เท่ากับ (D24) 16,000 บาท และเครดิต สินค้าคงเหลือ ด้วยยอดเท่ากับต้นทุนขาย (E25) 16,000 บาท

สรุป (D) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดในสินค้าคงเหลือปลายงวด	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ก) และ (ข)

(E) รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด โดยได้คำนวณไว้เมื่อสิ้นงวดบัญชีก่อน ซึ่งยังไม่มีกำไรรวมอยู่

(F) ตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบริษัทใหญ่เป็นหนี้อยู่ 28,000 บาท บันทึกอยู่ในบัญชีเจ้าหนี้การค้า และบริษัทย่อยบันทึกบัญชีลูกหนี้การค้าในจำนวนเดียวกัน จึงตัดบัญชีโดยเดบิตบัญชีเจ้าหนี้การค้า (D35) 28,000 บาท และเครดิตบัญชีลูกหนี้การค้า (E36) 40,000 บาท เพื่อลดการแสดงรายการที่ซ้ำซ้อนในงบการเงินรวม

สรุป (F) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หนี้สินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 4.1 ข้อ (ค)

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ธ.ค.-31	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		1,600,000	
8		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		320,000	
9		ค่าความนิยม		80,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			2,000,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและ บันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ. ใหญ่		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		160,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่าง งวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)

	A	B	C	D	E
17					
18		(C)			
19		เดบิต ขายสินค้า		1,600,000	
20		เครดิต ต้นทุนขาย			=D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายระหว่างบริษัท		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					
23		(D)			
24		เดบิต ต้นทุนขาย		=(25%/125%) *80000	
25		เครดิต สินค้าคงเหลือ			=D\$24
26		บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (20%)		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
27					
28		(E)			
29		เดบิต กำไรสะสม (ต้นปี)		0	
30		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ต้นปี)		0	
31		เครดิต ต้นทุนขาย			=D29+D30
32		บันทึกตัดบัญชีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด		=SUM(D29:D31)	=SUM(E29:E31)
33					
34		(F)			
35		เดบิต เจ้าหนี้การค้า		28,000	
36		เครดิต ลูกหนี้การค้า			=D\$34
37		บันทึกตัดบัญชีหนี้สินระหว่างบริษัท		=SUM(D35:D36)	=SUM(E35:E36)
38					
39		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี**		=D11+D16+D21 +D26+D32+D37	=E11+E16+E21+ E26+E32+E37

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D39) และ (E39) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D58) และ (E58)

(5) กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (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) รายการที่จะปรากฏในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะประกอบไปด้วยรายการที่กระทบส่วนของผู้ถือหุ้น ได้แก่ (1) ทุนหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสุทธิ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ในงบกำไรขาดทุน) คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด บวกกำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม หักเงินปันผล ซึ่งก็คือการนำยอดต้นงวด (ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บวกกำไรสะสม ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม) บวกด้วยรายได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชี (กำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม) และหักด้วยเงินปันผลจ่ายที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

ขั้นตอนที่ 4 ออกยอดในช่องสุดท้าย คือ งบการเงินรวม กระทำเหมือนกระดาษทำการทั่วไปโดยให้นำรายการที่อยู่ด้านเดียวกันมารวมกัน อยู่คนละด้านกันให้นำมาลบกัน ตัวอย่างเช่น เดบิตเหมือนกันให้นำมาบวกกัน เดบิตกับเครดิตให้นำมาหักกลบลบกัน จุดที่น่าสังเกต ได้แก่

(1) ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม กำไรสุทธิรวมจะเท่ากับกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ หักรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีราคาทุน) บวกกำไรสุทธิของบริษัทย่อย และแยกนำเสนอเป็นกำไรสุทธิส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีส่วนได้เสีย) และกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสีย

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ในบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

(3) ในงบแสดงฐานะการเงิน รายการส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะถูกตัดบัญชีในสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้น ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวมจะเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่บวกกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนผู้ถือหุ้น โดยแสดงรายการถัดจากกำไรสะสมสิ้นปี (31 ธันวาคม)

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4		จักรวณิ	ชอบพิเชียร	เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	3,250,000	1,762,400	1,600,000	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7				(C)			
8	รายได้เงินปันผล	160,000	0	160,000	0	0	=B8+C8-D8+E8-F8
9				(B)			
10	ต้นทุนขาย	2,020,000	798,000	16,000	1,600,000	0	=B10+C10+D10-E10- E12+F10
11				(D)	(C)		
12					0		
13					(E)		
14	ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	704,000	590,000	0	0	0	=B14+C14+D14- E14+F14
15	กำไรสุทธิ	686,000	374,400	=D6+D8+ D10+D14	=E6+E8+E10 +E12+E14	=SUM (F6:F14)	=G6+G8-G10-G14
16	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	71,680	71,680
17	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B15-B16	=C15-C16	=D15-D16	=E15-E16	=F16-F15	812,720

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
18							
19	การเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี						
20	กำไรสะสมต้นปี (1 ม.ค.)	1,000,000	400,000	320,000	0	=C20*F4	=B20+C20-D20-D22+E20-F20
21				(A)			
22				0			
23				(E)			
24	บวก กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	686,000	374,400	=D17	=E17	=F17	=G17
25	หัก เงินปันผลจ่าย (1 ธ.ค.)	240,000	200,000	0	160,000	=C25*F4	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(C)		
27	กำไรสะสมสิ้นปี (31 ธ.ค.)	1,446,000	574,400	=D20+D22 +D24+D25	=E20+E24 +E25	=F20+F24 -F25	=G20+G24-G25
28							

	A	B	C	D	E	F	G
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	560,400	198,800	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	454,800	205,000	0	28,000	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33					(F)		
34	สินค้าคงเหลือ	369,400	336,000	0	16,000	0	=B34+C34+D34-E34+F34
35					(D)		
36	ที่ดิน	6,400,000	1,800,000	0	0	0	=B36+C36+D36-E36+F36
37	อาคาร-สุทธิ	2,940,000	1,800,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	อุปกรณ์-สุทธิ	1,800,000	800,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	2,000,000	0	0	2,000,000	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40					(A)		
41	ค่าความนิยม	0	0	80,000	0	0	=B41+C41+D41-E41+F41
42				(A)			
43	รวมสินทรัพย์	14,524,600	5,139,800	=D31+D32+ D34+D36+ D37+D38 +D39+D41	=E31+E32+ E34+E36+ E37+E38 +E39+E41	=SUM (F31:F42)	=SUM(G31:G42)

	A	B	C	D	E	F	G
45	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
46	เจ้าหนี้การค้า	478,600	965,400	28,000	0	0	=B46+C46-D46+E46-F46
47				(F)			
48	เงินกู้	4,600,000	1,600,000	0	0	0	=B48+C48-D48+E48-F48
49	ทุนหุ้นสามัญ	8,000,000	2,000,000	1,600,000	0	=C49*F4	=B49+C49-D49+E49-F49
50				(A)			
51	กำไรสะสมสิ้นปี (31 ธ.ค.)	1,446,000	574,400	=D27	=E27	=F27	=G27
52	ส่วนของ NCI (ปรับปรุง)			0	0	=E52-D52	
53				(E)			
54	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F49+F51 +F52	=\$F\$54
55	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	14,524,600	5,139,800	=D46+D48 +D49+D51 +D52	=E46+E48 +E49+E51 +E52		=G46+G48+G49+G51+ G54
56	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D43+D55	=E43+E55		
57				กระทบยอด			
58				3,804,000	3,804,000		

(6) การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

เมื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่จะจัดทำงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ คือ (1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จากกระดาษทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษทำการช่อง (B) และ (2) งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยมารวมกัน จากกระดาษทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษทำการช่อง (B) เรียกว่า “งบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ (ระบุชื่อ) และบริษัทย่อย”

(1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
4	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
8	รายได้จากการขาย	3,412,400	3,250,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	160,000	
10	ต้นทุนขาย	1,234,000	2,020,000	
11	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	1,294,000	704,000	งบการเงินรวม
12	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9-B10 -B11	=C8+C9-C10 -C11	884,400
13	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			
14	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	812,720	(ก)	งบเฉพาะบริษัท
15	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	71,680	(ข)	686,000
16	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B15:B16)		

(2) งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิจำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	759,200	560,400	
9	ลูกหนี้การค้า	631,800	454,800	
10	สินค้าคงเหลือ	689,400	369,400	
11	ที่ดิน	8,200,000	6,400,000	
12	อาคาร-สุทธิ	4,740,000	2,940,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	2,600,000	1,800,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	2,000,000	17,700,400
15	ค่าความนิยม	80,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	14,524,600
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,416,000	478,600	
19	เงินกู้	6,200,000	4,600,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	8,000,000	8,000,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	1,572,720	1,446,000	17,700,400
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	511,680	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	14,524,600

4.4 สรุป

สินค้าคงเหลือมีผลกระทบต่อฐานะการเงินตลอดจนผลการดำเนินงานของธุรกิจ ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนนั้น ไม่เพียงแค่วิธีที่แตกต่างกันเท่านั้น จะทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายต่างกัน ปัจจัยหนึ่งที่ทำให้มูลค่าสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายต่างกันด้วย คือ ระบบการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการ ได้แก่ วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่องและวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด กรณีที่บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream) กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือนั้นจะถูกบันทึกบัญชีที่บริษัทใหญ่ กำไรดังกล่าวเป็นสิทธิของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่เท่านั้น แต่กรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream) รายการระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือจะตัดบัญชีโดยแบ่งสัดส่วนกันระหว่างบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) ทั้ง 2 กรณี มีเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นที่การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่