

บทที่ 5

กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ Intercompany Profit in Property, Plant and Equipment

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Downstream
3. กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Upstream
4. กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Downstream
5. กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Upstream

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 5 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายหลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้
2. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
3. คำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยของรายการระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ได้
4. บันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไปเกี่ยวกับการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อยและรายได้เงินปันผลรับจากบริษัทย่อยได้
5. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไป (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ การบันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด และการบันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทได้
6. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ เกี่ยวกับรายการระหว่างบริษัท (เพิ่มเติมจากบทที่ 3) ในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าและที่มีการเสื่อมค่า กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) โดยใช้ Excel ได้

รายการระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันเกี่ยวกับการซื้อขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current assets) หรือสินทรัพย์ถาวร (Fixed assets) หรือสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่า 1 ปี (Plant assets) ก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น/ไม่รับรู้ในงบการเงิน (Unrealized profits or losses) (Beams et al., 2018, p.209) รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ยังไม่เกิดขึ้น/ไม่รับรู้นี้มีผลทำให้บริษัทผู้ขายแสดงกำไรสุทธิสูงเกินความเป็นจริง ดังนั้น บริษัทใหญ่ต้องมีขั้นตอนก่อนการจัดทำงบการเงินรวม คือ การตัดรายการแบบเต็มจำนวนสำหรับรายการกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนดังกล่าวข้างต้น (TFRS 10 สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 47) เพื่อให้งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการสะท้อนรายการกำไรสุทธิที่เป็นจริง

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Downstream กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Upstream กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Downstream กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Upstream กรณีศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มีดังต่อไปนี้

5.1 หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current assets) แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า เช่น ที่ดิน เป็นต้น และกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า เช่น อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น นอกจากนี้ การจัดทำงบการเงินรวมในกรณีนี้สามารถแบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะที่ 1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และลักษณะที่ 2 บริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 6-1 – 6-2; Beams et al., 2018, p.209)

หลักการสำคัญของกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน มี 3 กรณี ที่ต้องมีการปรับปรุงรายการระหว่างบริษัทเมื่อจัดทำงบการเงินรวม ประกอบด้วย

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท รายการกำไรจากการซื้อขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ระหว่างบริษัทนี้มีผลทำให้บริษัทผู้ขายแสดงกำไรสุทธิสูงเกินความเป็นจริงเนื่องจากเป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น/ไม่รับรู้ หากบริษัทใหญ่ไม่มีการตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น/ไม่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในปีที่มีการขายระหว่างบริษัท รายการกำไรสุทธิในงบการเงินรวมก็จะสูงไป อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดถึงรายได้ที่แท้จริงของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยได้

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เป็นรายการซื้อขายระหว่างบริษัทก็จะมีผลทำให้กำไรสุทธิต่ำกว่าความเป็นจริง เนื่องจากมีการบันทึกค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นๆ ในช่วงระหว่างปีที่บริษัทผู้ซื้อถือครองสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้น กำไรสะสมของบริษัทผู้ขายจะรวมกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นอยู่ต่อไป จึงต้องทำการปรับปรุงและตัดบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นนั้นทุกๆ ปี จนกว่าบริษัทผู้ซื้อถือครองสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้นจะมีการขายให้บริษัทอื่นที่ไม่ใช่บริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก และ

กรณีที่ 3 ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก บริษัทผู้ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้นก็จะสามารถรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงได้

5.2 กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Downstream

รายการระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า-กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) เช่น ที่ดิน เป็นต้น กำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ ซึ่งกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจะเป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ทั้งจำนวน โดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling interest คำย่อ คือ NCI) จะไม่มีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนดังกล่าว ดังนั้น มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Downstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 6-2 – 6-13; Beams et al., 2018, pp. 210-211) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในกรณีที่มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทให้นำไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ ในกรณีที่ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทให้นำไปบวกกลับ เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และกระทบเฉพาะกำไรสุทธิในบริษัทย่อยที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	0
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายสินทรัพย์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาทุน
ก	=	ข	-	ง

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในกรณีช่วงระยะเวลาที่ยังถือครองสินทรัพย์นั้นอยู่ รายการดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของงวดบัญชีนั้นๆ จึงไม่ต้องทำการปรับปรุงในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

กรณีที่ 3 ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก ในกรณีที่มีการขายให้บุคคลภายนอก การปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย เพื่อรับรู้ผลกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยบวกกำไรส่วนของบริษัท

ใหญ่ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท หรือหักด้วยขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก กำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	0
หัก ขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายสินทรัพย์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาทุน
ก	=	ข	-	ง

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าระหว่างบริษัท ได้แก่

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าระหว่างบริษัท ให้ตัดบัญชีในส่วนของกำไรขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าระหว่างบริษัท ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินแสดงราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี โดยปรับปรุงบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้นๆ กับบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ได้แก่

กรณีบริษัทใหญ่มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ให้ปรับปรุงด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เครดิตบัญชีสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx	-
	บัญชีสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ปรับปรุงด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์					
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx	.-		
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์				xxx	.-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์					

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ถ้ายังไม่มีขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้นให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่ใช่บริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวม ได้แก่

กรณีบริษัทใหญ่มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ให้ปรับปรุงโดยเดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์					
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx	.-		
	บัญชีสินทรัพย์				xxx	.-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์					

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชี คือ เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีกำไรสะสม ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx	.-
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			.-

กรณีที่ 3 ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก ในปีที่มีการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่ใช่บริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก จะรับรู้กำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัทเป็นกำไรที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่

กรณีที่มิกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท บันทึกตัดบัญชีโดย เดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และเครดิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x3	ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx	.-
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการจำหน่ายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท			.-

กรณีที่เป็นผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท บันทึกตัดบัญชีโดย เดบิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x3	ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก			
ธ.ค. 31	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx	.-
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงจากการจำหน่ายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท			.-

ตัวอย่างที่ 5.1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวดี จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 70 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด 1,300,000 บาท ณ วันที่ซื้อหุ้นนั้น บริษัท ขอบพิเชียร จำกัด มีทุนหุ้นสามัญ จำนวนเงิน 1,600,000 บาท และกำไรสะสม (1 ม.ค.) จำนวนเงิน 200,000 บาท โดยสินทรัพย์สุทธิในบัญชีมีราคาเท่ากับราคายุติธรรม ผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาษทำการงบการเงินรวม รายการระหว่างบริษัทในปี 25X1 บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อยในราคา 600,000 บาท ที่ดินแปลงนี้มีราคาทุน 460,000 บาท

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 5.1 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ

ต้นทุนการซื้อหุ้น เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 1,300,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวนเงิน (A3) 1,600,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 200,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,800,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 70 ดังนั้นสินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,260,000 บาท

ต้นทุนการซื้อหุ้นสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 40,000 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	1,600,000	200,000	70%
4			
5	ต้นทุนการซื้อหุ้น	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	1,300,000	=C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงวดปัจจุบันจะถูกปรับปรุงด้วยกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท จำนวนเงิน (B4) 140,000 บาท (บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อยในราคา 600,000 บาท - ที่ดินแปลงนี้มีราคาทุน 460,000 บาท) รายการดังกล่าวมีผลทำให้กำไรสุทธิในงบการเงินของบริษัทใหญ่สูงเกินไปจึงต้องลดยอดกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน เนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างบริษัทนั้นเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ ดังนั้น กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท จึงนำมาหักเฉพาะกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่

สำหรับกำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ถูกระทบจากรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท เนื่องจากกำไรดังกล่าวกระทบเฉพาะกำไรส่วนของบริษัทใหญ่เท่านั้น

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C15)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C15)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.1	
กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.1	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B15)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel

	A	B	C
1	การคำนวณกำไรจากการขายที่ดิน	ปี 25x1	
2	ราคาขาย	600,000	
3	หัก ราคาทุน	460,000	
4	กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท (ราคาขายมากกว่า ราคาทุน)	=B2-B3	
5	ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท (ราคาทุนมากกว่า ราคาขาย)	0	
6			
7	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
8		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
9	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	310,000	310,000
10	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	70%	=100%-B10
11	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B9*B10	=C9*C10
12	บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	=B\$5	0
13	หัก กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	=B\$4	0
14	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	<u>=B11+B12-B13</u>	<u>=C11+C12-C13</u>
15			(ข)

	A	B	C
16	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
17	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	434,000	
18	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$14	
19	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	70,000	
20	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B17+B18-B19	
21		(ก)	

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 70 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด (D3) 1,300,000 บาท และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B19) 70,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,300,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			70,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 70 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตหุ้นหุ้นสามัญ (D7) 1,120,000 บาท คือ ร้อยละ 70 ของ 1,600,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 140,000 บาท คือ ร้อยละ 70 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 200,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 40,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 1,300,000 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 70 ของเงินปันผลที่จ่าย 100,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 70,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 70,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกรายการระหว่างปี (E8)

(C) ปีที่ขาย 25x1 บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้ด้วยราคากำไรระหว่างบริษัท จำนวน 140,000 บาท รายการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้เกิดจากบริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย ในปี 25X1 ดังนั้น จึงต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรจากการขายที่ดิน (D19) 140,000 บาท และเครดิต บัญชีที่ดิน ด้วยยอดเท่ากับกำไรจากการขายที่ดิน (E20) 140,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.1

(D) ปีต่อๆ มา 25x2 บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้ด้วยราคากำไรระหว่างบริษัท จำนวน 140,000 บาท รายการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้เกิดจากบริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย ในปี 25X1 ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และเครดิต บัญชีที่ดิน เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

(E) ปีที่ขายให้กับบุคคลภายนอก บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้ด้วยราคากำไรระหว่างบริษัท จำนวน 140,000 บาท รายการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้เกิดจากบริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย ในปี 25X1 ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และเครดิต บัญชีกำไรจากการขายที่ดิน เพื่อรับรู้เป็นกำไรที่เกิดขึ้นจริงในปีที่ขายให้กับบุคคลภายนอก เพราะในปี 25x1 ยังไม่มีการขายที่ดินให้กับบุคคลภายนอก

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

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาศทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ธ.ค.-31	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		1,120,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		140,000	
9		ค่าความนิยม		40,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,300,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		70,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต กำไรจากการขายที่ดิน		140,000	
20		เครดิต ที่ดิน			=\$D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีที่ขาย		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					
23		(D)			
24		เดบิต กำไรสะสม (ต้นปี)		0	
25		เครดิต ที่ดิน			=\$D\$24
26		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มา		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
27					

	A	B	C	D	E
28		(E)			
29		เดบิต กำไรสะสม (ต้นปี)		0	
30		เครดิต กำไรจากการขายที่ดิน			=D\$29
31		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีที่ขายให้กับบุคคลภายนอก		=SUM(D29:D30)	=SUM(E29:E30)
32					
33		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D21 +D26+D31	=E11+E16+E21 +E26+E31

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D33) และ (E33) ไปกระดาษาทำการในช่องกระทบยอด (D57) และ (E57)

(5) กระดาษาทำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษาทำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 4-1 – 4-2; Beams et al., 2018, p.123) มีดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษาทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

ขั้นตอนที่ 3 ออกยอดในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest ค่าย่อ 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 กระทำเหมือนกระดาษาทำการทั่วไปโดยให้นำรายการที่อยู่ด้านเดียวกันมารวมกัน 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

	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				เดบิต	เครดิต	30%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,060,000	794,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	70,000	0	70,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	กำไรจากการขายที่ดิน	140,000	0	140,000	0	0	=B9+C9-D9+E9-F9
10				(C)	(E)		
11	ต้นทุนขาย	520,000	264,000	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	316,000	220,000	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12
13	กำไรสุทธิ	434,000	310,000	=D6+D7+D9+ D11+D12	=E6+E7+E9+ E11+E12	=F6+F7+F9+ F11+F12	=G6+G7+G9-G11-G12
14	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	93,000	93,000
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B13-B14	=C13-C14	=D13-D14	=E13-E14	=F14-F13	441,000

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	30%	
16							
17	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสม สำหรับปี 25x1						
18	กำไรสะสม (1 มกราคม)	480,000	200,000	140,000	0	=C18*F4	=B18+C18-D18-D20-D22 +E18-F18
19				(A)			
20				0			
21				(D)			
22				0			
23				(E)			
24	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	434,000	310,000	=D15	=E15	=F15	=G15
25	เงินปันผล (1 ธ.ค.)	200,000	100,000	0	70,000	=C25*F4	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(C)		
27	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	714,000	410,000	=D18+D20+ D22+D24+ D25	=E18+E24+ E25	=F18+F24- F25	=G18+G24-G25
28							

	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				เดบิต	เครดิต	30%	
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	254,000	132,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	252,000	177,800	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	สินค้าคงเหลือ	408,000	191,200	0	0	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34	ที่ดิน	1,400,000	1,200,000	0	140,000	0	=B34+C34+D34-E34-E36
35					(C)		
36					0		
37					(D)		
38	อาคาร-สุทธิ	1,500,000	960,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	อุปกรณ์-สุทธิ	660,000	240,000	0	0	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40	เงินลงทุนในบ.ย่อย	1,300,000	0	0	1,300,000	0	=B40+C40+D40-E40+F40
41					(A)		
42	ค่าความนิยม	0	0	40,000	0	0	=B42+C42+D42-E42+F42
43				(A)			
44	รวมสินทรัพย์	5,774,000	2,901,000	=D31+D32+ D33+D34+ D38+D39+ D40+D42	=E31+E32+ E33+E34+ E36+E38+ E39+E40+ E42	0	=SUM(G31:G43)

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	30%	
45	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
46	เจ้าหนี้การค้า	760,000	291,000	0	0	0	=B45+C45-D45+E45-F45
47	เงินกู้	1,900,000	600,000	0	0	0	
48	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	1,600,000	1,120,000	0	=C46*F3	=B46+C46-D46+E46-F46
49				(A)			
50	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	714,000	410,000	=D27	=E27	=F27	=G27
51	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E51-D51	
52							
53	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธันวาคม)					= F48+F50 +F51	=F\$53
54	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,774,000	2,901,000	=D46+D47 +D48+D50	=E46+E47+ E48+E50+ E51		=G46+G47+G48+G50+G53
55	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D44+D54	=E44+E54		
56				กระทบยอด			
57				1,510,000	1,510,000		

(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	1,854,000	1,060,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	70,000	
10	กำไรจากการขายที่ดิน	0	140,000	
11	ต้นทุนขาย	784,000	520,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	536,000	316,000	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12	=C8+C9+C10 -C11-C12	534,000
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะ บริษัท
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	441,000	(ก)	434,000
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	93,000	(ข)	
17	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	386,000	254,000	
9	ลูกหนี้การค้า	429,800	252,000	
10	สินค้าคงเหลือ	599,200	408,000	
11	ที่ดิน	2,460,000	1,400,000	
12	อาคาร-สุทธิ	2,460,000	1,500,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	900,000	660,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,300,000	7,275,000
15	ค่าความนิยม	40,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	5,774,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,051,000	760,000	
19	เงินกู้	2,500,000	1,900,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	2,400,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	721,000	714,000	7,275,000
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	603,000	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	5,774,000

5.3 กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Upstream

กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี บริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรระหว่างบริษัทในที่ดินจะเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย กำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นนั้นจะเป็นของบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม ตามสัดส่วนการถือหุ้น รายการปรับปรุงที่จำเป็นจะกระทบรายการในบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนั้น มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน-กรณี Upstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 6-13 – 6-22; Beams et al., 2018, pp. 212-214) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิของบริษัทย่อย

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่บริษัทย่อยมีการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทจะนำกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไปหักจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยทั้งจำนวน ส่วนในกรณีที่ มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทให้นำไปบวกกลับ เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็น กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และมีผลกระทบทั้งบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุมจึงนำมาปรับปรุงกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก่อนที่จะนำมาคำนวณกำไรส่วนของบริษัทใหญ่ และส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	xxx
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายสินทรัพย์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาทุน
ก	=	ข	-	ง

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในกรณีช่วงระยะเวลาที่ยังถือครองสินทรัพย์นั้นอยู่ รายการดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อยของงวดบัญชีนั้นๆ จึงไม่ต้องทำการปรับปรุงในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

กรณีที่ 3 ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก ในปีที่ย่อยมีการขายให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่เป็นบริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก การปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย เพื่อรับรู้ผลกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยบวกกำไรส่วนของบริษัทใหญ่ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท หรือหักด้วยขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก กำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	xxx
หัก ขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท *	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

* สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายสินทรัพย์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาทุน
ก	=	ข	-	ง

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าระหว่างบริษัท ได้แก่

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีการเสื่อมค่าระหว่างบริษัท ให้ตัดบัญชีในส่วนของกำไรขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินแสดงราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี โดยปรับปรุงบัญชีสินทรัพย์นั้นๆ กับบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่บริษัทย่อยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

กรณีบริษัทย่อยมีผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์เครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx	-
	บัญชีสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณีบริษัทย่อยมีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาชทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณี 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ถ้ายังไม่มีการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้นให้บุคคลภายนอก รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาชทำการงบการเงินรวม ได้แก่

กรณีบริษัทย่อยมีผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาชทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทตามสัดส่วนการถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ และเดบิตบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทตามสัดส่วนการถือหุ้น เท่ากับ 100% หัก สัดส่วนการถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้น ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xxx .-	
	บัญชีสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

กรณีบริษัทย่อยมีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาชทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้น และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทตามสัดส่วนการถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเครดิตบัญชีส่วนได้เสีย

ที่ไม่มีอำนาจควบคุม ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทตามสัดส่วนการถือหุ้น เท่ากับ 100% หัก สัดส่วนการถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx .-
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

กรณีที่ 3 ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก ในปีที่มีการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้น ให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่เป็นบริษัทในเครือ/บุคคลภายนอก จะรับรู้กำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทเป็นกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่

กรณีบริษัทย่อยมีผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ด้วยผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้นตามสัดส่วนที่ถือหุ้น รวมทั้งเครดิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ด้วยผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้น ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x3	ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือบุคคลภายนอก			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xxx .-	
	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการจำหน่ายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท			

กรณีบริษัทย่อยมีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวมโดย เดบิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้น และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และ

บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้นตาม สัดส่วนที่ถือหุ้น ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x3	ปีที่มีการขายให้แก่บริษัทอื่นหรือ บุคคลภายนอก			
ธ.ค. 31	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx .-
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงจากการ จำหน่ายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท			

ตัวอย่างที่ 5.2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 80 ของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด จำนวนเงิน 1,340,000 บาท สินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นมีราคาตามบัญชีเท่ากับราคายุติธรรม ซึ่งประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ จำนวนเงิน 1,200,000 บาท และกำไรสะสม (1 ม.ค.) จำนวนเงิน 400,000 บาท ผลต่างจากการซื้อหุ้นถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาชทำการงบการเงินรวม ระหว่างปี 25X1 บริษัทย่อยขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คือ ที่ดิน ให้บริษัทใหญ่ ในราคา 500,000 บาท โดยที่ดินแปลงนี้มีราคาทุน 400,000 บาท

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 5.2 มีเทคนิคการจัดทำการงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาชทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ

ต้นทุนการซื้อหุ้น เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 1,340,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวนเงิน (A3) 1,200,000 บาท บวกกับกำไรสะสมต้นปี จำนวนเงิน (B3) 400,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,600,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 80 ดังนั้นสินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,280,000 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	1,200,000	400,000	80%
4			
5	ต้นทุนการซื้อหุ้น	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	1,340,000	=C\$6+0	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงวดปัจจุบันจะถูกปรับปรุงด้วยการหักกำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท จำนวน (B4) 100,000 บาท (บริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ ในราคา 500,000 บาท - ที่ดินแปลงนี้มีราคาทุน 400,000 บาท) รายการดังกล่าวมีผลทำให้กำไรสุทธิในงบการเงินของบริษัทใหญ่สูงเกินไปจึงต้องลดยอดกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน เนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างบริษัทนั้นเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย ดังนั้น กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท จึงนำมาหักกับกำไรสุทธิของบริษัทย่อย ก่อนแบ่งตามสัดส่วนการถือหุ้นให้บริษัทใหญ่ (80%) และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) (20%)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C15)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C15)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.2	
กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.2	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B15)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel

	A	B	C
1	การคำนวณกำไรจากการขายที่ดิน	ปี 25x1	
2	ราคาขาย	500,000	
3	หัก ราคาทุน	<u>400,000</u>	
4	กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท (ราคาขายมากกว่า ราคาทุน)	=B2-B3	
5	ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท (ราคาทุนมากกว่า ราคาขาย)	0	
6			
7	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
8		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
9	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	142,000	=B\$9
10	บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	=B\$5	=B\$5
11	หัก กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	=B\$4	=B\$4
12	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	=B9+B10-B11	=C9+C10-C11
13	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	80%	=100%-B13
14	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	<u>=B12*B13</u>	<u>=C12*C13</u>
15			(ข)
16	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
17	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	385,000	
18	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$14	
19	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	<u>96,000</u>	
20	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	<u>=B17+B18-B19</u>	
21		(ก)	

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 80 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด (D3) 1,340,000 และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B19) 96,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,340,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			96,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 80 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตหุ้นสามัญ (D7) 960,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ 1,200,000 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) 60,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 1,340,000 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 120,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 96,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 96,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกการระหว่างปี (E8)

(C) ปีที่ขาย 25x1 บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้ด้วยราคากำไรระหว่างบริษัท จำนวน 100,000 บาท รายการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้เกิดจากบริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ในปี 25X1 ดังนั้น จึงต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรจากการขายที่ดิน (D19) 100,000 บาท และเครดิต บัญชีที่ดิน ด้วยยอดเท่ากับกำไรจากการขายที่ดิน (E20) 100,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.2

(D) ปีต่อๆ มา บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในงวดบัญชี จำนวนเงิน 100,000 บาท รายการขายที่ดินระหว่างบริษัทนี้เกิดจากบริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรสะสม (1 ม.ค.) ตามสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ 80% เดบิต บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) (ปรับปรุง) 20% และเครดิต บัญชีที่ดิน เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

(E) ปีที่ขายให้กับบุคคลภายนอก บันทึกรับรู้กำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการขายที่ดินที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัทในปี 25X1 โดยบริษัทย่อยขายที่ดินโดยมีกำไร 100,000 บาท จึงนำมาปรับปรุงส่วนของบริษัทใหญ่ในบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี 1 ม.ค.) ตามสัดส่วนการถือหุ้น ร้อยละ 80 คิดเป็นเงิน 80,000 บาท และปรับปรุงส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ตามสัดส่วนการถือหุ้น ร้อยละ 20 คิดเป็นเงิน 20,000 บาท และรับรู้เป็นรายได้ในปีปัจจุบันโดยเครดิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายที่ดิน จำนวนเงิน 100,000 บาท เนื่องจาก ในปี 25X1 ยังไม่มีการขายที่ดินให้กับบุคคลภายนอก จึงไม่ต้องปรับปรุง

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

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	31/12	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		960,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		320,000	
9		ค่าความนิยม		60,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,340,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของ ผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้น สามัญ		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)

	A	B	C	D	E
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		96,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต กำไรจากการขายที่ดิน		100,000	
20		เครดิต ที่ดิน			=D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีที่ขาย		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					
23		(D)			
24		เดบิต กำไรสะสม (1 ม.ค.)		0	
25		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)		0	
26		เครดิต ที่ดิน			0
27		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มา		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
28					
29		(E)			
30		เดบิต กำไรสะสม (1 ม.ค.)		0	
31		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)		0	
32		เครดิต กำไรจากการขายที่ดิน			0
33		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัทในปีที่ขายให้กับบุคคลภายนอก		=SUM(D29:D30)	=SUM(E29:E30)
34					
35		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D21 +D26+D31	=E11+E16+E21 +E26+E31

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D35) และ (E35) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D59) และ (E59)

(5) กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 4-1 – 4-2; Beams et al., 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

	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				เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,356,000	700,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	96,000	0	96,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	กำไรจากการขายที่ดิน	0	100,000	100,000	0	0	=B9+C9-D9+E9-F9
10				(C)	(E)		
11	ต้นทุนขาย	640,000	358,000	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	427,000	300,000	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12
13	กำไรสุทธิ	385,000	142,000	=D6+D7+D9+ D11+D12	=E6+E7+E9+ E11+E12	=F6+F7+F9- F11-F12	=G6+G7+G9-G11-G12
14	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$14	8,400
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B13-B14	=C13-C14	=D13-D14	=E13-E14	=F14-F13	322,600

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
16							
17	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
18	กำไรสะสม (1 มกราคม)	600,000	400,000	320,000	0	=C18*F4	=B18+C18-D18-D20-D22+E18-F18
19				(A)			
20				0			
21				(D)			
22				0			
23				(E)			
24	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	385,000	142,000	=D15	=E15	=F15	=G15
25	เงินปันผล	240,000	120,000	0	96,000	=C25*F4	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(C)		
27	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	745,000	422,000	=D18+D20+ D22+D24+ D25	=E18+E24+ E25	=F18+F24- F25	=G18+G24-G25
28							

	A	B	C	D	E	F	G
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	352,000	117,200	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	265,400	166,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	สินค้าคงเหลือ	395,600	152,000	0	0	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34	ที่ดิน	1,600,000	800,000	0	100,000	0	=B34+C34+D34-E34-E36
35					(C)		
36					0		
37					(D)		
38	อาคาร-สุทธิ	1,200,000	820,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	อุปกรณ์-สุทธิ	640,000	300,000	0	0	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,340,000	0	0	1,340,000	0	=B40+C40+D40-E40+F40
41					(A)		
42	ค่าความนิยม	0	0	60,000	0	0	=B42+C42+D42-E42+F42
43				(A)			
44	รวมสินทรัพย์	5,793,000	2,355,200	=D31+D32+ D33+D34+ D38+D39+ D40+D42	=E31+E32+ E33+E34+ E36+E38+ E39+E40+ E42	=SUM (F31:F43)	=SUM(G31:G43)

	A	B	C	D	E	F	G
45	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
46	เจ้าหนี้การค้า	748,000	333,200	0	0	0	=B46+C46-D46+E46-F46
47	เงินกู้	1,900,000	400,000	0	0	0	=B47+C47-D47+E47-F47
48	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	1,200,000	960,000	0	=C48*F4	=B48+C48-D48+E48-F48
49				(A)			
50	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	745,000	422,000	=D27	=E27	=F27	=G27
51	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E51-D51-D53	
52				(D)			
53				0			
54				(E)			
55	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธันวาคม)					=F46+F47+F48+F50+F51	=\$F\$53
56	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,793,000	2,355,200	=D46+D47+D48+D50+D51+D52	=E46+E47+E48+E50+E51		=G46+G47+G48+G50+G55
57	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D44+D56	=E44+E56		
58				กระทบยอด			
59				1,536,000	1,536,000		

(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	2,056,000	1,356,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	96,000	
10	กำไรจากการขายที่ดิน	0	0	
11	ต้นทุนขาย	998,000	640,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	727,000	427,000	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12	=C8+C9+C10 -C11-C12	331,000
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะ บริษัท
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	322,600	(ก)	385,000
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	8,400	(ข)	
17	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	469,200	352,000	
9	ลูกหนี้การค้า	431,400	265,400	
10	สินค้าคงเหลือ	547,600	395,600	
11	ที่ดิน	2,300,000	1,600,000	
12	อาคาร-สุทธิ	2,020,000	1,200,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	940,000	640,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,340,000	6,768,200
15	ค่าความนิยม	60,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	5,793,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,081,200	748,000	
19	เงินกู้	2,300,000	1,900,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	2,400,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	682,600	745,000	6,768,200
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	304,400	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	5,793,000

5.4 กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Downstream

รายการระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า-กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) รายการซื้อขายอาคารและอุปกรณ์ที่มีการคิดค่าเสื่อมราคาในแต่ละงวดบัญชีราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะมีมูลค่าลดลง เนื่องจากการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ กำไรหรือขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนี้จะรวมอยู่ในบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบการเงินของผู้ซื้อและจะเสื่อมค่าไปทุกๆ ปีจากการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ รายการกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่าจะมีการปรับปรุงสองส่วน คือ ส่วนของกำไรจากการซื้อขายระหว่างบริษัท และส่วนของการเสื่อมค่าหรือค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ราคาแตกต่างจากราคาทุนเดิม ในปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ด้านหนึ่งงบการเงินของผู้ขายจะแสดงกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้น จึงต้องปรับปรุงกำไรขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท เนื่องจากกำไรสุทธิได้รวมกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นและค่าเสื่อมราคา อีกด้านหนึ่งงบการเงินของผู้ซื้อจะแสดงด้วยจำนวนที่สูงไปเนื่องจากคำนวณจากราคาที่ซื้อขายระหว่างบริษัทที่บวกกำไรระหว่างบริษัท ในช่วงระหว่างปีที่บริษัทผู้ซื้อยังคงถือครองสินทรัพย์นั้น กำไรสะสม (ต้นปี) ของผู้ขายจะรวมกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นอยู่ ดังนั้น จึงต้องทำการปรับปรุงตัดบัญชีกำไรขาดทุนและค่าเสื่อมราคา รวมทั้งค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์นั้นทุกปีจนกว่าจะครบอายุการใช้ประโยชน์ หรือผู้ซื้อมีการขายให้บริษัทอื่นที่ไม่เป็นบริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก

การจัดทำงบการเงินรวมในกรณีมีกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่ากรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) เช่นเดียวกับกำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน หากบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย กำไรระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ทั้งจำนวน โดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) จะไม่มีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนดังกล่าว ดังนั้น มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Downstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 6-23 – 6-29; Beams et al., 2018, pp. 214-216) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการขายอาคารและอุปกรณ์ระหว่างบริษัทจะนำกำไรระหว่างบริษัทไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ ในกรณีที่มิขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทให้นำไปบวกกลับ เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงและกระทบเฉพาะกำไรสุทธิในบริษัทย่อยที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น รวมทั้งต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่สูงหรือต่ำกว่าคำนวณจากราคาตามบัญชีเดิม โดยถ้ามีกำไรระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปนั้นไปบวก ส่วนกรณีที่มิขาดทุนระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาซึ่งต่ำไปนั้นไปหักออก ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	xxx	0
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สูงไป (กรณีกำไร) ***	xxx	0
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	xxx	0
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ต่ำไป (กรณีขาดทุน) ***	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

**สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
ก	=	ข	-	ค

**สูตรคำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

ราคาตามบัญชี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)
ค	=	ง	-	จ

**สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)	เท่ากับ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (ต้นปี)	บวก	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี
จ (สิ้นปี)	=	จ (ต้นปี)	+	ช

**สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (เช่น วิธีเส้นตรง) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

ค่าเสื่อมราคา สำหรับปี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	มูลค่าคงเหลือเมื่อใช้ งานครบ	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
ช	=	a	-	b	÷	c

***สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ ประโยชน์สำหรับปี	เท่ากับ	กำไร (ขาดทุน) จากการ ขายที่ดิน	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
d	=	ก	÷	c

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในช่วงระยะเวลาที่ยังถือครองสินทรัพย์นั้นอยู่รายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของงวดบัญชีนั้น ๆ จึงไม่ต้องทำการปรับปรุงในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย แต่ต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่สูงหรือต่ำกว่าคำนวณจากราคาตามบัญชีเดิม โดยถ้ามีกำไรระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปนั้นไปบวก ส่วนกรณีที่มีขาดทุนระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาซึ่งต่ำไปนั้นไปหักออก และกระทบเฉพาะกำไรสุทธิในบริษัทย่อยที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	0	0
ค่าเสื่อมราคาที่สูงไป (กรณีกำไร) ***	xxx	0
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	0	0
ค่าเสื่อมราคาต่ำไป (กรณีขาดทุน) ***	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างบริษัท ได้แก่

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างบริษัท ให้ตัดบัญชีในส่วนของกำไรขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินแสดงราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม โดยปรับปรุงบัญชีสินทรัพย์นั้นๆ กับบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ได้แก่

กรณีมีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ให้ปรับปรุงด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เครดิตบัญชีสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx	-
	บัญชีสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับกำไรระหว่างบริษัท คือ การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่แสดงในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเดิม ค่าเสื่อมราคาก็จะสูงไปด้วยเช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีที่มีการซื้อขาย ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูงเกินไปในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ปรับปรุงด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับขาดทุนระหว่างบริษัท คือ การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่แสดงในราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม ค่าเสื่อมราคาก็จะต่ำไป จึงปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีที่มีการซื้อขาย ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		xxx .-	
	บัญชีสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ต่ำเกินไปในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ถ้ายังไม่มีการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้นให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่ใช่บริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม ได้แก่

กรณีบริษัทใหญ่มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ให้ปรับปรุงโดยเดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx	.-
	บัญชีสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับกำไรระหว่างบริษัท คือ กรณีมีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท สินทรัพย์นั้นจะแสดงในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเดิม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาก็จะสูงไปด้วย เช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ (ตามจำนวนปีที่ซื้อระหว่างบริษัทจนถึงปีที่จัดทำงบการเงินรวม) และเครดิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีนั้น) รวมทั้งเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปของปีก่อนๆ) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx	.-
	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			xxx
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูงเกินไปในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชี คือ เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx	.-
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			.-

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับขาดทุนระหว่างบริษัท คือ กรณีขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท สินทรัพย์นั้นจะแสดงในราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาก็จะต่ำไปด้วยเช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีนั้น) รวมทั้งเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปของปีก่อนๆ) และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ (ตามจำนวนปีที่ซื้อระหว่างบริษัทจนถึงปีที่จัดทำงบการเงินรวม) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		xxx	.-
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx	.-
	บัญชีสินทรัพย์			xxx
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ต่ำเกินไปในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			.-

ตัวอย่างที่ 5.3 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 80 เป็นเงินสด จำนวน 1,440,000 บาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ขอบพิเชียร จำกัด มีทุนหุ้นสามัญ จำนวน 1,400,000 บาท และกำไรสะสม จำนวน 300,000 บาท ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้ถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาดำทำการงบการเงินรวม เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทใหญ่ขายอุปกรณ์ให้บริษัทย่อย (Downstream) ในราคา 400,000 บาท อุปกรณ์นี้มีราคาตามบัญชี 360,000 บาท และมีอายุการใช้ประโยชน์เหลืออีก 4 ปี

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 5.3 มีเทคนิคการจัดทำการงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกรายการปรับปรุงและตัด

บัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ ดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 1,440,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 1,400,000 บาท บวกกับกำไรสะสม ต้นปี จำนวน (B3) 300,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,700,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 80 ดังนั้นสินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,360,000 บาท

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

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
2	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
3	1,400,000	300,000	80%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	1,440,000	=C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยและกำไรส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) ในกรณี que บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายอุปกรณ์ให้บริษัทย่อย (Downstream) กำไรระหว่างบริษัทเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ ดังนั้นรายการกำไรระหว่างบริษัทและค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์จึงปรับปรุงในส่วนของกำไรที่เป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C18)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C18)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.3	
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.3	

การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B18)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

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

	A	B	C	D	E
1	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (วิธีเส้นตรง) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
2	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	มูลค่าคงเหลือเมื่อใช้งานครบ
3					
2				F	G
3				หาร	อายุการใช้ประโยชน์
4					
5	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
6	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)	เท่ากับ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (ต้นปี)	บวก	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี
7					
8					
9	สูตรคำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
10	ราคาตามบัญชี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)
11					
12					
13	สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า ปีที่ขาย				
14	กำไร (ขาดทุน) จากการขายอุปกรณ์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
15	=C15-E15		400,000		360,000
16					
17	สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า ปีต่อมา				
18	กำไร (ขาดทุน) จากการขายอุปกรณ์	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
19	=C19-E19		0		0
20					

	A	B	C	D	E
21	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
22	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปี	เท่ากับ	กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
23	=C23/E23		=\$A\$15		4
24					
25	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1				
26		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI		
27	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	280,000	=B27		
28	คูณ สัดส่วนการถือหุ้น	80%	=100%-B28		
29	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B27*B28	=C27*C28		
30	บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	0	0		
31	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สูงไป (กรณีกำไร)	=\$A\$23	0		
32	หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	=\$A\$15	0		
33	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ต่ำไป (กรณีขาดทุน)	0	0		
34	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B29+B30+B31 -B32-B33	=C29+C30+C31 -C32-C33		
35			(ข)		
36					
37	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1				
38	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	644,000			
39	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=\$B\$34			
40	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	64,000			
41	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B38+B39-B40			
42		(ก)			

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 80 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด (D3) 1,440,000 บาท และวันที่ 1 ธันวาคม 25X1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B40) 64,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,440,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			64,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 80 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตหุ้นสามัญ (D7) 1,120,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ 1,400,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 240,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 300,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 80,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 1,440,000 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 80,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 64,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 64,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกการกระจายระหว่างปี (E8)

(C) ปีที่ขาย ปี 25x1 บันทึกตัดบัญชีกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท ซึ่งบริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อยปีนี้ รายการนี้จึงปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรจากการขายอุปกรณ์ จำนวน (D19) 40,000 บาท และเครดิต บัญชีอุปกรณ์ ด้วยยอดเท่ากับกำไรจากการขายอุปกรณ์ (E20) 40,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.3

(D) ปีต่อๆ มา บันทึกตัดบัญชีกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท ซึ่งบริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อยเมื่อปีก่อน (ปี 25x1) ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรสะสม (1 ม.ค.) และเครดิต บัญชีอุปกรณ์ เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

(E) ปีที่ขาย ปี 25x1 บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัทในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาในงบการเงินจึงมีจำนวนที่สูงไป การตัดบัญชีจึงปรับปรุงโดยเดบิต บัญชีอุปกรณ์ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมปีนี้ที่สูงไปของ จำนวน (D29) 10,000 บาท และเครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารด้วยค่าเสื่อมราคาปีนี้ที่สูงไป จำนวน (E30) 10,000 บาท (วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทใหญ่ขายอุปกรณ์ให้บริษัทย่อย (Downstream) ในราคา 400,000 บาท อุปกรณ์นี้มีราคาตามบัญชี 360,000 บาท และมีอายุการใช้ประโยชน์เหลืออีก 4 ปี ดังนั้น มีกำไร 40,000 บาท (400,000 – 360,000) หาดด้วยอายุการใช้ประโยชน์เหลืออีก 4 ปี เท่ากับ ค่าเสื่อมราคา = $40,000 \div 4 = 10,000$ บาท/ปี)

สรุป (E) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ค่าเสื่อมราคาสะสม	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.3
ค่าเสื่อมราคา	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.3

(F) ปีต่อๆ มา ปี 25x2 บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัทในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาในงบการเงินจึงมีจำนวนที่สูงไป การตัดบัญชีจึงปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีอุปกรณ์ (ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่สูงไปของปีนี้ (ปี 25x2) บวกกับปีก่อน (ปี 25x1)) และเครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ด้วยค่าเสื่อมราคาปีนี้ (ปี 25x2) ที่สูงไป) และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (1 ม.ค.) (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงไปของปีก่อน (ปี 25x1)) ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาศทำการงบการเงินรวม (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	31/12	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		1,120,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		240,000	
9		ค่าความนิยม		80,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,440,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		64,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต กำไรจากการขายอุปกรณ์		40,000	
20		เครดิต อุปกรณ์			=\$D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัทในปีที่ขาย		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					
23		(D)			
24		เดบิต กำไรสะสม (1 ม.ค.)		0	
25		เครดิต อุปกรณ์			=\$D\$24
26		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มา		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)

	A	B	C	D	E
27					
28		(E)			
29		เดบิต อุปกรณ์		=\$E\$30	
30		เครดิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			10,000
31		บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่สูงไปปีที่ขาย		=SUM(D29:D30)	=SUM(E29:E30)
32					
33		(F)			
34		เดบิต อุปกรณ์		=E35+E36	
35		เครดิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			0
36		กำไรสะสม (1 ม.ค.)			0
37		บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่สูงไปปีต่อๆมา		=SUM(D34:D36)	=SUM(E34:E36)
38					
39		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D21+D26+D31+D37	=E11+E16+E21+E26+E31+E37

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

(5) กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 4-1 – 4-2; Beams et al., 2018, p.123) มีดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

ขั้นตอนที่ 3 ออกยอดในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest ค่าย่อ 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 และยกนำเสนอเป็นกำไรสุทธิส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีส่วนได้เสีย) และกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ตามวิธีส่วนได้เสีย

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ในบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

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

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel

	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				เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,400,000	800,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	64,000	0	64,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	กำไรจากการขายอุปกรณ์	40,000	0	40,000	0		=B9+C9-D9+E9-F9
10				(C)			
11	ต้นทุนขาย	520,000	300,000	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	340,000	220,000	0	10,000	0	=B12+C12+D12-E12-E14+F12
13					(E)		
14					0		
15					(F)		
16	กำไรสุทธิ	644,000	280,000	=D6+D7+D9 +D11+D12	=E6+E7+E9 +E11+E12+ E14	=SUM (F6:F12)	=G6+G7+G9-G11-G12
17	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=G17	56,000
18	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B16-B17	=C16-C17	=D16-D17	=E16-E17	=F17-F16	774,000
19							

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
20	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
21	กำไรสะสม (1 มกราคม)	600,000	300,000	240,000	0	=C21*F4	=B21+C21-D21-D23+E21-F21
22				(A)	(F)		
23				0			
24				(D)			
25	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	644,000	280,000	=D18	=E18	=F18	=G18
26	เงินปันผล	200,000	80,000	0	64,000	=C26*F4	=B26+C26+D26-E26-F26
27					(B)		
28	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,044,000	500,000	=D21+D23+D25+D26	=E21+E25+E26	=F21+F25-F26	=G21+G25-G26
29							

	A	B	C	D	E	F	G
30	งบแสดงฐานะการเงิน						
31	สินทรัพย์						
32	เงินสด	244,000	140,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	ลูกหนี้การค้า	260,000	166,000	0	0	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34	สินค้าคงเหลือ	360,000	194,000	0	0	0	=B34+C34+D34-E34+F34
35	ที่ดิน	1,600,000	1,000,000	0	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36	อาคาร-สุทธิ	1,600,000	1,000,000	0	0	0	=B36+C36+D36-E36+F36
37	อุปกรณ์-สุทธิ	800,000	600,000	10,000	40,000	0	=B37+C37+D37+E37-F37
38				(E)	(C)		
39				0	0		
40				(F)	(D)		
41	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,440,000	0	0	1,440,000	0	=B41+C41+D41-E41+F41
42					(A)		
43	ค่าความนิยม	0	0	80,000	0	0	=B43+C43+D43-E43+F43
44				(A)			
45	รวมสินทรัพย์	6,304,000	3,100,000	=D32+D33+ D34+D35+ D36+D37 +D39+D41+ D43	=E32+E33+ E34+E35+ E36+E37 +E39+E41+ E43	=SUM (F32:F44)	=SUM(G32:G44)

	A	B	C	D	E	F	G
46	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
47	เจ้าหนี้การค้า	760,000	400,000	0	0	0	=B47+C47-D47+E47-F47
48	เงินกู้	1,700,000	800,000	0	0	0	=B48+C48-D48+E48-F48
49	ทุนหุ้นสามัญ	2,800,000	1,400,000	1,120,000	0	=C49*F4	=B49+C49-D49+E49-F49
50				(A)			
51	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,044,000	500,000	=D28	=E28	=F28	=G28
52	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E52-D52	
53							
54	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F47+F48+F49+F51+F52	=\$F\$54
55	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	6,304,000	3,100,000	=D47+D48+D49+D51	=E47+E48+E49+E51+E52		=G47+G48+G49+G51+G54
56	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D45+D55	=E45+E55		
57				กระทบยอด			
58				1,554,000	1,554,000		

(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	2,200,000	1,400,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	64,000	
10	กำไรจากการขายอุปกรณ์	0	40,000	
11	ต้นทุนขาย	820,000	520,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	550,000	340,000	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12	=C8+C9+C10 -C11-C12	830,000
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	774,000	(ก)	งบเฉพาะบริษัท
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	56,000	(ข)	644,000
17	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	384,000	244,000	
9	ลูกหนี้การค้า	426,000	260,000	
10	สินค้าคงเหลือ	554,000	360,000	
11	ที่ดิน	2,600,000	1,600,000	
12	อาคาร-สุทธิ	2,600,000	1,600,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	1,370,000	800,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,440,000	8,014,000
15	ค่าความนิยม	80,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	6,304,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,160,000	760,000	
19	เงินกู้	2,500,000	1,700,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	2,800,000	2,800,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	1,174,000	1,044,000	8,014,000
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	380,000	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	6,304,000

5.5 กำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Upstream

การขายอาคารและอุปกรณ์ที่มีการเสื่อมค่าโดยบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรระหว่างบริษัทจะเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย รายการตัดบัญชีที่จำเป็นในการจัดทำกระดาษาทำการงบการเงินรวมจะปรับปรุงทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยก็จะทำการปรับปรุงกำไรทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุมเช่นเดียวกัน

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปที่เกิดขึ้นจะกระทบทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม รวมทั้งรายการตัดบัญชีในกระดาษาทำการและรายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในอาคารและอุปกรณ์-กรณี Upstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 6-30 – 6-37; Beams et al., 2018, pp. 216-222) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการขายอาคารและอุปกรณ์ระหว่างบริษัทจะนำกำไรระหว่างบริษัทไปหักออกจากกำไรส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ ในกรณีที่มิมีขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทให้นำไปบวกกลับ เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง รวมทั้งต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคา (ตามช่วงเวลาที่ยึดครองในแต่ละปี) ที่สูงหรือต่ำกว่าคำนวณจากราคาตามบัญชีเดิม โดยถ้ามีกำไรระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปนั้นไปบวก ส่วนกรณีที่มิมีขาดทุนระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาซึ่งต่ำไปนั้นไปหักออก โดยกระทบกำไรสุทธิในบริษัทย่อยทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และ NCI ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	xxx	xxx
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สูงไป (กรณีกำไร) ***	xxx	xxx
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	xxx	xxx
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ต่ำไป (กรณีขาดทุน) ***	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

**สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
ก	=	ข	-	ค

**สูตรคำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

ราคาตามบัญชี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)
ค	=	ง	-	จ

****สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า**

ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)	เท่ากับ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (ต้นปี)	บวก	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี
จ (สิ้นปี)	=	จ (ต้นปี)	+	ช

****สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (เช่น วิธีเส้นตรง) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า**

ค่าเสื่อมราคา สำหรับปี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	มูลค่าคงเหลือเมื่อใช้ งานครบ	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
ช	=	a	-	b	÷	c

*****สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า**

ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ ประโยชน์สำหรับปี	เท่ากับ	กำไร (ขาดทุน) จากการ ขายที่ดิน	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
d	=	ก	÷	c

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในกรณีช่วงระยะเวลาที่ยังถือครองสินทรัพย์นั้นอยู่ รายการรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของงวดบัญชีนั้นๆ จึงไม่ต้องทำการปรับปรุงในการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย แต่ต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่สูงหรือต่ำกว่า คำนวณจากราคาตามบัญชีเดิม โดยถ้ามีกำไรระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปนั้นไปบวก ส่วนกรณีที่ มีขาดทุนระหว่างบริษัทจะนำค่าเสื่อมราคาซึ่งต่ำเกินไปนั้นไปหักออก โดยกระทบกำไรสุทธิในบริษัทย่อยทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และ NCI ดังนี้

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	0	0
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สูงไป (กรณีกำไร) ***	xxx	xxx
หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัท **	0	0
ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ต่ำไป (กรณีขาดทุน) ***	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม กรณีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างบริษัท ได้แก่

กรณีที่ 1 ปีที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเชื่อมค่าระหว่างบริษัท ให้ตัดบัญชีในส่วนของกำไรขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินแสดงราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม โดยปรับปรุงบัญชีสินทรัพย์นั้นๆ กับบัญชีกำไรหรือขาดทุนที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ได้แก่

กรณีมีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ เครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย					
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		xxx	.-		
	บัญชีสินทรัพย์				xxx	.-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์					

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับกำไรระหว่างบริษัท คือ การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่แสดงในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเดิม ค่าเสื่อมราคาก็จะสูงไปด้วยเช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีที่มีการซื้อขาย ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1	ปีที่มีการซื้อขาย					
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx	.-		
	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร				xxx	.-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูงเกินไปในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์					

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ปรับปรุงด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชีจะบันทึกโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับขาดทุนระหว่างบริษัท คือ การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่แสดงในราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม ค่าเสื่อมราคาก็จะต่ำไป จึงปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยค่าเสื่อมราคาต่ำเกินไปในปีที่มีการซื้อขาย ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		xxx .-	
	บัญชีสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ต่ำเกินไปในปีที่มีการซื้อขายสินทรัพย์			

กรณีที่ 2 ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ในปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์ ถ้ายังไม่มีขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัทนั้นให้แก่บริษัทอื่นที่ไม่ใช่บริษัทในเครือหรือบุคคลภายนอก รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวม ได้แก่

กรณีบริษัทใหญ่มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ให้ปรับปรุงโดยเดบิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ ด้วยกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)		xxx .-	
	บัญชีสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับกำไรระหว่างบริษัท คือ กรณีมีกำไรจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท สินทรัพย์นั้นจะแสดงในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเดิม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาก็จะสูงไปด้วยเช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตบัญชีสินทรัพย์ (ตามจำนวนปีที่ซื้อระหว่างบริษัทจนถึงปีที่จัดทำงบการเงินรวม) และเครดิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีนั้น) รวมทั้งเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปของปีก่อนๆ ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			xxx .-
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx .-
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่สูงเกินไปในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

กรณีบริษัทใหญ่มีผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท รายการตัดบัญชี คือ เดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) รวมทั้งบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ด้วยผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
ธ.ค. 31	บัญชีสินทรัพย์		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)			xxx .-
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

รายการที่ต้องปรับปรุงควบคู่กับขาดทุนระหว่างบริษัท คือ กรณีขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างบริษัท สินทรัพย์นั้นจะแสดงในราคาที่ต่ำกว่าราคาตามบัญชีเดิม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาก็จะต่ำไปด้วยเช่นเดียวกัน จึงต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาโดย เดบิตค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปในปีนั้น) รวมทั้งเครดิตบัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงเกินไปของปีก่อนๆ ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น และเครดิตบัญชีสินทรัพย์ (ตามจำนวนปีที่ซื้อระหว่างบริษัทจนถึงปีที่จัดทำงบการเงินรวม) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อมาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			
จ.ค. 31	บัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)		xxx .-	
	บัญชีสินทรัพย์			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ดำเนินไปใน ปีต่อๆ มาที่มีการครอบครองสินทรัพย์			

ตัวอย่างที่ 5.4 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 75 เป็นเงินสด จำนวน 1,440,000 บาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท ขอบพิเชียร จำกัด มีทุนหุ้นสามัญ จำนวน 1,200,000 บาท และกำไรสะสม จำนวน 400,000 บาท ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจให้ถือเป็นค่าความนิยม งบการเงินของทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาษาทำการงบการเงินรวม เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 บริษัทย่อยขายอุปกรณ์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ในราคา 200,000 บาท อุปกรณ์นี้มีราคาตามบัญชี 140,000 บาท และมีอายุการใช้ประโยชน์เหลืออีก 3 ปี

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 5.4 มีเทคนิคการจัดทำการงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษาทำการเพื่อจัดทำการงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 1,440,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 1,200,000 บาท บวกกับกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 400,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,600,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 75 ดังนั้นสินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,200,000 บาท

ต้นทุนการซื้อธุรกิจสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 240,000 บาท ผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าความนิยม ส่วนราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีไม่มีผลต่างจากการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลง (B9) 0 บาท

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
2	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
3	1,200,000	400,000	75%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	1,440,000	=5C56	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยและกำไรส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมในกรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายอุปกรณ์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรระหว่างบริษัทเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งของกำไรในบริษัทย่อยจึงมีผลกระทบทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) นอกจากนี้ รายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัทจะต้องปรับปรุงกับกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก่อนมีการคำนวณแบ่งตามสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C18)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C18)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.4	
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.4	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B18)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

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

สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (วิธีเส้นตรง) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า

	A	B	C	D	E
1	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (วิธีเส้นตรง) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
2	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	มูลค่าคงเหลือเมื่อใช้งานครบ
3					
2				F	G
3				หาร	อายุการใช้ประโยชน์
4					
5	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
6	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)	เท่ากับ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (ต้นปี)	บวก	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี
7					
8					
9	สูตรคำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
10	ราคาตามบัญชี	เท่ากับ	ราคาทุน	ลบ	ค่าเสื่อมราคาสะสม (สิ้นปี)
11					
12					
13	สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า ปีที่ขาย				
14	กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
15	=C15-E15		200,000		140,000
16					
17	สูตรคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า ปีต่อมา				
18	กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	เท่ากับ	ราคาขาย	ลบ	ราคาตามบัญชี
19	=C19-E19		0		0
20					
21	สูตรคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีการเสื่อมค่า				
22	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สำหรับปี	เท่ากับ	กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน	หาร	อายุการใช้ประโยชน์
23	=C23/E23		=A\$15		3
24					

	A	B	C	D	E
25	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1				
26		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI		
27	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	180,000	180,000		
28	บวก ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	0	0		
29	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์สูงไป (กรณีกำไร)	=A\$23*(6/12)	=B\$29		
30	หัก กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	=A\$15	=B\$30		
31	ค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ต่ำไป (กรณีขาดทุน)	0	0		
32	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	=B27+B28+B29 -B30-B31	=C27+C28+C29 -C30-C31		
33	คูณ สัดส่วนการถือหุ้น	75%	=100%-B33		
34	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B32*B33	=C32*C33		
35			(ข)		
36					
37	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1				
38	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	760,000			
39	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$34			
40	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	30,000			
41	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B38+B39-B40			
42		(ก)			

(3) การบันทึกรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรูฒ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 75 ของหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด (D3) 1,440,000 บาท และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ (B40) 30,000 บาท

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,440,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			30,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

(4) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังนี้

(A) บันทึกตัดบัญชีระหว่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด (บริษัทย่อย) กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ในสัดส่วนร้อยละ 75 ที่ถือหุ้นอยู่ของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด (บริษัทใหญ่) โดยใช้ยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 (ณ วันที่ซื้อหุ้น) จึงเดบิตหุ้นหุ้นสามัญ (D7) 900,000 บาท คือ ร้อยละ 75 ของ 1,200,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 300,000 บาท คือ ร้อยละ 75 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 400,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 240,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 1,440,000 บาท

สรุป (A) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หุ้นหุ้นสามัญ-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 75 ของเงินปันผลที่จ่าย 40,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 30,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 30,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	การบันทึกการระหว่างปี (E8)

(C) ปีที่ขาย ปี 25x1 บันทึกตัดบัญชีกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท ซึ่งบริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อยปีนี้ รายการนี้จึงปรับปรุงโดย เดบิต บัญชีกำไรจากการขายอุปกรณ์ จำนวน (D19) 60,000 บาท และเครดิต บัญชีอุปกรณ์ ด้วยยอดเท่ากับกำไรจากการขายอุปกรณ์ (E20) 60,000 บาท

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัท	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.4

(D) ปีต่อๆ มา ปี 25x2 บันทึกตัดบัญชีรายการซื้อขายระหว่างบริษัทด้วยกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริงจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัทเมื่อปีก่อน (ปี 25x1) จำนวน 60,000 บาท ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงโดย เดบิต กำไรสะสม (1 ม.ค.) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น และเครดิต บัญชีอุปกรณ์ เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

(E) ปีที่ขาย ปี 25x1 บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัท ซึ่งได้รวมกำไรอยู่ในราคาซื้อขาย ทำให้ค่าเสื่อมราคาปรากฏในงบการเงินสูงไป จึงตัดบัญชีโดย เดบิต บัญชีอุปกรณ์ ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่สูงไปของปีนี้ จำนวน (D30) 10,000 บาท และเครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่สูงไปของปีนี้ จำนวน (E31) 10,000 บาท (ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25x1 คำนวณได้ดังนี้ ราคาสินทรัพย์สูงไป จำนวน 60,000 บาท อายุการใช้ประโยชน์ที่เหลือ 3 ปี ค่าเสื่อมราคาสูงไป ปีละ 20,000 บาท แต่ในปีปัจจุบันซื้ออุปกรณ์ระหว่างบริษัทในเดือนกรกฎาคม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาจึงคำนวณเป็นช่วงเวลา (1 ก.ค. – 31 ธ.ค.) เท่ากับ 6 เดือน = $6/12 \times 20,000 = 10,000$ บาท/ปี)

สรุป (E) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
ค่าเสื่อมราคาสะสม	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.4
ค่าเสื่อมราคา	โจทย์ตัวอย่างที่ 5.4

(F) ปีต่อๆ มา ปี 25x2 ตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่มีการซื้อขายระหว่างบริษัทในราคาที่สูงกว่าราคาตามบัญชีเดิม ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาในงบการเงินจึงมีจำนวนที่สูงไป การตัดบัญชีจึงปรับปรุงกับบัญชีอุปกรณ์ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่สูงไปของปีนี้และปีก่อน เครดิตบัญชีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารด้วยค่าเสื่อมราคาปีนี้ที่สูงไป เครดิตกำไรสะสม (ต้นปี) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ด้วยค่าเสื่อมราคาที่สูงไปของปีก่อนๆ ตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

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

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อตัดบัญชีในกระดาดำทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ธ.ค.-31	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		900,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		300,000	
9		ค่าความนิยม		240,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,440,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้น สามัญ		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		30,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต กำไรจากการขายอุปกรณ์		60,000	
20		เครดิต อุปกรณ์			=\$D\$19
21		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ ระหว่างบริษัทในปีที่ขาย		=SUM(D19:D20)	=SUM(E19:E20)
22					

	A	B	C	D	E
23		(D)			
24		เดบิต กำไรสะสม (1 ม.ค.)		0	
25		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)		0	
26		เครดิต อุปกรณ์			=D24+D25
27		บันทึกตัดบัญชีรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มา		=SUM(D24:D26)	=SUM(E24:E26)
28					
29		(E)			
30		เดบิต อุปกรณ์		=\$E\$31	
31		เครดิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (6/12*20,000 = 10,000)			10,000
32		บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่สูงไปปีที่ขาย		=SUM(D30:D31)	=SUM(E30:E31)
33					
34		(F)			
35		เดบิต อุปกรณ์		=E36+E37+E38	
36		เครดิต ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร			0
37		กำไรสะสม (1 ม.ค.)			0
38		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง)			0
39		บันทึกตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่สูงไปปีต่อมา		=SUM(D35:D37)	=SUM(E35:E37)
40					
41		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D21 +D27+D32+D39	=E11+E16+E21 +E27+E32+E39

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D41) และ (E41) ไปกระดาษาทำการในช่องกระทบยอด (D58) และ (E58)

(5) กระดาษาทำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม

ลำดับขั้นตอนของกระดาษาทำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 4-1 – 4-2; Beams et al., 2018, p.123) มีดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษาทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

ขั้นตอนที่ 3 ออกยอดในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest ค่าย่อ คือ NCI) รายการที่จะปรากฏในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะประกอบไปด้วยรายการที่กระทบส่วนของผู้ถือหุ้น ได้แก่ (1) ทุนหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสุทธิ ส่วน

ของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ในงบกำไรขาดทุน) คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในสัดส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด บวกกำไรที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม หักเงินปันผล ซึ่งก็คือการนำยอดต้นงวด (ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บวกกำไรสะสม ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม) บวกด้วยรายได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชี (กำไรที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม) และหักด้วยเงินปันผลจ่ายที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

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

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

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ในบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

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

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel

	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				เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,690,000	700,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	30,000	0	30,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	กำไรจากการขายอุปกรณ์	0	60,000	60,000	0		=B9+C9-D9+E9-F9
10				(C)			
11	ต้นทุนขาย	600,000	320,000	0	0	0	=B11+C11+D11 -E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	360,000	260,000	0	10,000	0	=B12+C12+D12 -E12-E14+F12
13					(E)		
14					0		
15					(F)		
16	กำไรสุทธิ	760,000	180,000	=D6+D7+D9 +D11+D12	=E6+E7+E9+ E11+E12+E14	=SUM(F6:F12)	=G6+G7+G9 -G11-G12
17	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=G17	32,500
18	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B16-B17	=C16-C17	=D16-D17	=E16-E17	=F17-F16	827,500
19							

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
20	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
21	กำไรสะสม (1 มกราคม)	900,000	400,000	300,000	0	=C21*F4	=B21+C21-D21-D23+E21-F21
22				(A)	(F)		
23				0			
24				(D)			
25	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	760,000	180,000	=D18	=E18	=F18	=G18
26	เงินปันผล	280,000	40,000	0	30,000	=C26*F4	=B26+C26+D26-E26-F26
27					(B)		
28	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,380,000	540,000	=D21+D23+D25 +D26	=E21+E25+E26	=F21+F25-F26	=G21+G25-G26
29							

	A	B	C	D	E	F	G
30	งบแสดงฐานะการเงิน						
31	สินทรัพย์						
32	เงินสด	274,000	180,000	0	0	0	=B32+C32+D32 -E32+F32
33	ลูกหนี้การค้า	250,000	210,000	0	0	0	=B33+C33+D33 -E33+F33
34	สินค้าคงเหลือ	256,000	174,000	0	0	0	=B34+C34+D34 -E34+F34
35	ที่ดิน	1,400,000	800,000	0	0	0	=B35+C35+D35 -E35+F35
36	อาคาร-สุทธิ	1,200,000	800,000	0	0	0	=B36+C36+D36 -E36+F36
37	อุปกรณ์-สุทธิ	1,000,000	600,000	10,000	60,000	0	=B37+C37+D37 +D39-E37-E39
38				(E)	(C)		
39				0	0		
40				(F)	(D)		
41	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,440,000	0	0	1,440,000	0	=B41+C41+D41 -E41+F41
42					(A)		
43	ค่าความนิยม	0	0	240,000	0	0	=B43+C43+D43 -E43+F43
44				(A)			
45	รวมสินทรัพย์	5,820,000	2,764,000	=D32+D33+D34+ D35+D36+D37 +D39+D41+D43	=E32+E33+E34+ E35+E36+E37 +E39+E41+E43	=SUM(F32:F44)	=SUM(G32:G44)

	A	B	C	D	E	F	G
46	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
47	เจ้าหนี้การค้า	840,000	224,000	0	0	0	=B47+C47 -D47+E47-F47
48	เงินกู้	1,200,000	800,000	0	0	0	=B48+C48 -D48+E48-F48
49	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	1,200,000	900,000	0	=C49*F4	=B49+C49 -D49+E49-F49
50				(A)			
51	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,380,000	540,000	=D28	=E28	=F28	=G28
52	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	= E52-D52	
53				(D)	(F)		
54	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F47+F48+F49 +F51+F52	=\$F\$54
55	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,820,000	2,764,000	=D47+D48+D49 +D51+D52	=E47+E48+E49 +E51+E52		=G47+G48+G49+G51+G54
56	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D45+D55	=E45+E55		
57				กระทบยอด			
58				1,540,000	1,540,000		

(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	2,390,000	1,690,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	30,000	
10	กำไรจากการขายอุปกรณ์	0	0	
11	ต้นทุนขาย	920,000	600,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	610,000	360,000	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12	=C8+C9+C10 -C11-C12	860,000
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	827,500	(ก)	งบเฉพาะบริษัท
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	32,500	(ข)	760,000
17	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B15:B16)		

5.3 งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวดี จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะกิจการ	กระทบบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	454,000	274,000	
9	ลูกหนี้การค้า	460,000	250,000	
10	สินค้าคงเหลือ	430,000	256,000	
11	ที่ดิน	2,200,000	1,400,000	
12	อาคาร-สุทธิ	2,000,000	1,200,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	1,550,000	1,000,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,440,000	7,334,000
15	ค่าความนิยม	240,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	5,820,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,064,000	840,000	
19	เงินกู้	2,000,000	1,200,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	2,400,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	1,447,500	1,380,000	7,334,000
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	422,500	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	5,820,000

5.6 สรุป

รายการระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกันเกี่ยวกับการซื้อขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current assets) ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่า 1 ปี (Plant assets) ส่งผลกระทบทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น/ไม่รับรู้ในงบการเงิน (Unrealized profits or losses) โดยการจัดทำงบการเงินรวมในกรณีนี้สามารถแบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ กรณีที่บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายให้บริษัทย่อย (Downstream) และกรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ทั้ง 2 ลักษณะ มีเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นที่การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่