

บทที่ 6

กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ Intercompany Profit in Bonds

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้
2. กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream
3. กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Upstream

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 6 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายหลักการสำคัญของวิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้
2. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
3. บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ เกี่ยวกับหุ้นกู้ ดอกเบี้ยจ่าย และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรงได้
4. บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับเงินลงทุนในหุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ และส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรงได้
5. คำนวณสรุปยอดคงเหลือเกี่ยวกับหุ้นกู้ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ดอกเบี้ยจ่าย เงินลงทุนในหุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ ผลต่างดอกเบี้ย และกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้
6. คำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยของรายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ กรณี Downstream และ Upstream ของปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้และปีต่อๆ มาหลังจากที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ได้
7. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบกำไรขาดทุนรวมในสมุดรายวันทั่วไป (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ การบันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด และการบันทึกตัดบัญชีรายการกำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ได้
8. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของงบกำไรขาดทุนรวมเพื่อจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนและงบเฉพาะกิจการ เกี่ยวกับรายการระหว่างบริษัท (เพิ่มเติมจากบทที่ 3) ในหุ้นกู้ กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Upstream) โดยใช้ Excel ได้

หุ้นกู้ (Bonds) เป็นตราสารหนี้ระยะยาวชนิดหนึ่งที่เกิดจากการออกเพื่อต้องการระดมเงินทุน โดยผู้ออกตราสารจะมีภาระผูกพันทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จะต้องจ่ายเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้แก่ผู้ถือตราสารหนี้ระยะยาวตามจำนวนและเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ ผู้ถือหุ้นกู้มีฐานะเป็นเจ้าหนี้โดยได้รับผลตอบแทนในรูปของดอกเบี้ย ดังนั้น ผู้ออกหุ้นกู้จะต้องจ่ายดอกเบี้ยตามที่ระบุไว้บนใบหุ้น ลักษณะของหุ้นกู้จะถูกแบ่งออกเป็นหุ้นมูลค่าหุ้นละเท่าๆ กัน หุ้นกู้ในปัจจุบันมีหลายรูปแบบเพื่อดึงดูดให้นักลงทุนหันมาลงทุนในกิจการ เช่น หุ้นกู้ด้อยสิทธิ หุ้นกู้แปลงสภาพ หุ้นกู้ชนิดมีหลักทรัพย์ค้ำประกัน และหุ้นกู้ชนิดไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน เป็นต้น ในกรณีที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทในกลุ่มกิจการเดียวกันจากบุคคลภายนอกหรือบริษัทอื่นจะถือว่าเป็นการไถ่ถอนหุ้นกู้นั้นแล้ว (พยอม สิงห์แสน, 2543, หน้า 7-1)

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Upstream กรณีศึกษาและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มีดังต่อไปนี้

6.1 หลักการสำคัญของรายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้

กิจการอาจได้รับเงินจากการจำหน่ายหุ้นกู้ในจำนวนที่มากกว่า น้อยกว่า หรือเท่ากับ มูลค่าที่ระบุไว้บนใบหุ้น (Face value) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอัตราดอกเบี้ยของหุ้นกู้เมื่อเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยในตลาดของหุ้นกู้ที่มีความเสี่ยงใกล้เคียงกับหุ้นกู้ของกิจการ ดังนั้น จึงแบ่งประเภทการจำหน่ายหุ้นกู้ได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 การจำหน่ายหุ้นกู้ตามราคาหน้าตั๋ว กรณีอัตราดอกเบี้ยของหุ้นกู้ตามหน้าตั๋วจะเท่ากับอัตราดอกเบี้ยในตลาด

กรณีที่ 2 การจำหน่ายหุ้นกู้ต่ำกว่าราคาหน้าตั๋ว กรณีนี้อัตราดอกเบี้ยของหุ้นกู้ตามหน้าตั๋วจะต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาด จึงทำให้เกิดส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ (Discount on bond) หมายถึง กิจการจะได้รับเงินจากการจำหน่ายหุ้นกุน้อยกว่ามูลค่าที่ระบุไว้บนใบหุ้น (Face value) เนื่องจากกิจการจ่ายผลตอบแทนในรูปของดอกเบี้ยให้แก่ผู้ถือหุ้นกุน้อยกว่าอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด เพื่อเป็นการจูงใจให้นักลงทุนซื้อหุ้นกู้จึงจำหน่ายหุ้นกู้ในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่าที่ระบุไว้บนใบหุ้น (Face value) นั้นเอง

กรณีที่ 3 การจำหน่ายหุ้นกู้สูงกว่าราคาหน้าตั๋ว กรณีนี้อัตราดอกเบี้ยของหุ้นกู้ตามหน้าตั๋วจะสูงกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาด จึงทำให้เกิดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (Premium on bond) หมายถึง กิจการจะได้รับเงินจากการจำหน่ายหุ้นกู้มากกว่ามูลค่าที่ระบุไว้บนใบหุ้น (Face value) เนื่องจากกิจการจ่ายผลตอบแทนในรูปของดอกเบี้ยให้แก่ผู้ถือหุ้นกู้มากกว่าอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด ราคาจำหน่ายหุ้นกู้ที่สูงจึงชดเชยกับผลตอบแทนที่ผู้ถือหุ้นกู้ได้รับเพิ่มขึ้นนั่นเอง

หากการจำหน่ายหุ้นกู้ของกิจการก่อให้เกิดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ หรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ กิจการต้องทยอยตัดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ หรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ ตลอดช่วงอายุของหุ้นกู้ โดยมีวิธีการตัดบัญชี 2 วิธี ได้แก่ วิธีเส้นตรง (Straight-line method) และวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest method) แต่ในบทนี้จะใช้วิธีเส้นตรงในการคำนวณเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจในการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกระดาดำรงการงบการเงินรวม (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-1; Beams et al., 2018, pp. 243-244) ดังนี้

1. การถือหุ้นกู้ระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกันเป็นการการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอีกบริษัทหนึ่งนั้น หากราคาที่ไถ่ถอนหุ้นกุนั้นไม่เท่ากับราคาตามบัญชีถือได้ว่ามีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้เกิดขึ้นเช่นเดียวกัน แต่เป็นทางด้านผู้ซื้อ ซึ่งนิยมบันทึกรวมอยู่ในบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ หากเงินลงทุนในหุ้นกุนั้นเป็นการลงทุนระยะยาว

ซึ่งตั้งใจจะถือไว้จนกว่าจะครบอายุของหุ้นกู้ ผลต่างดังกล่าวนั้นจะมีการตัดบัญชีให้หมดไปตามอายุของหุ้นกู้ เช่นเดียวกัน โดยจะปรับปรุงแต่ละงวดบัญชีเมื่อมีการรับรู้ดอกเบี้ยรับ ในที่นี้จะใช้วิธีเส้นตรงในการคำนวณการตัดบัญชีเช่นเดียวกัน

2. การถือหุ้นกู้ระหว่างกลุ่มกิจการเดียวกันเป็นการไถ่ถอนหุ้นกู้โดยอีกริธีหนึ่งนี้ ในงบการเงินของแต่ละบริษัทยังคงแสดงรายการเกี่ยวกับหุ้นกู้ในบัญชี โดยบริษัทผู้ออกหุ้นกู้จะแสดงหุ้นกู้เป็นหนี้สิน ส่วนบริษัทผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้จะแสดงรายการเป็นสินทรัพย์ ดังนั้น เมื่อจัดทำงบการเงินรวมรายการหนี้สินระหว่างบริษัทนี้จะตัดบัญชี หากราคาตามบัญชีของหุ้นกู้ไม่เท่ากับราคาไถ่ถอนหุ้นกู้จะรับรู้ผลกำไรขาดทุนเกิดขึ้นในปีที่มีการไถ่ถอน และปรับปรุงด้วยผลต่างของดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายซึ่งเกิดจากการขายและไถ่ถอนหุ้นกู้ที่สูงหรือต่ำกว่าราคามูลค่าซึ่งมีผลทำให้กำไรขาดทุนสูงหรือต่ำไป

6.2 กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream

รายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อหุ้นกู้ จากบุคคลภายนอก (Downstream) กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream รายการนี้เกิดขึ้นเมื่อบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ในราคาสูงกว่าราคาตามมูลค่า ส่วนการไถ่ถอนหุ้นกู้กระทำโดยบริษัทย่อย ถือได้ว่าหุ้นกู้นั้นผู้ออกหุ้นกู้คือบริษัทใหญ่และราคาไถ่ถอนคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชี ผลต่างที่เกิดขึ้นนั้นจะมีการรับรู้เป็นผลกำไรในงวดบัญชีที่มีการไถ่ถอนคืนในงบการเงินรวม และมีการตัดบัญชีสำหรับดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยรับที่มีจำนวนเงินที่แตกต่างกัน โดยกำไรที่เกิดขึ้นจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนดจะแสดงในงบการเงินรวมเป็นของบริษัทใหญ่เท่านั้น ไม่กระทบส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการงบการเงินรวมจะแตกต่างกันระหว่างปีที่มีการไถ่ถอน และปีต่อๆ มา ดังนั้น มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-8, 7-15; Beams et al., 2018, pp. 244-246) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยจะถูกกระทบจากกำไรขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ในปีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ และปรับปรุงด้วยผลต่างดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย ส่วนในปีหลังจากที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยจะปรับปรุงเฉพาะผลต่างดอกเบี้ย โดยไม่ปรับปรุงกำไรขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้อีก เนื่องจากกำไรขาดทุนนั้นจะปรับปรุงรับรู้เฉพาะปีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้เท่านั้น ในกรณีนี้กำไรระหว่างบริษัทจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรับปรุงเฉพาะส่วนของบริษัทใหญ่ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-9) ดังนี้

1.1) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย-ส่วนของบริษัทใหญ่ และ NCI ปีแรกที่ไถ่ถอนหุ้นกู้

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	xxx	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลขาดทุน)	xxx	0
หัก ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	xxx	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลกำไร)	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

1.2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย-ส่วนของบริษัทใหญ่ และ NCI ปีต่อๆ มาที่ไถ่ถอนหุ้นกู้

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	xxx	xxx
บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	0	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลขาดทุน)	xxx	0
หัก ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	0	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลกำไร)	xxx	0
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-8, 7-15; Beams et al., 2018, pp. 244-247) จะเป็นดังนี้

1. ในปีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทให้ตัดบัญชีรายการหนี้สินระหว่างบริษัทโดยเดบิตบัญชีหุ้นกู้เดบิตบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ หรือเครดิตบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ ทางด้านผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ เครดิตบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ทางด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนรายการรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างบริษัทนั้นจะปรับปรุงโดยเดบิตบัญชีดอกเบี้ยรับ ทางด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ เครดิตบัญชีดอกเบี้ยจ่าย ทางด้านผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ รวมทั้งรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ โดยถ้ามีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จะเครดิตบัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนถ้ามีผลขาดทุนจะเดบิตบัญชีขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ การปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกระดาดำทำการงบการเงินรวมมีรายการเหมือนกันทั้งกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Upstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			
ธ.ค. 31	บัญชีหุ้นกู้		xxx	-
	บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนเกิน)		xxx	-
	บัญชีดอกเบี้ยรับ		xxx	-
	บัญชีขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (กรณีมีผลขาดทุน)		xxx	-
	บัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (กรณีมีผลกำไร)			xxx
	บัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนลด)			xxx
	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย			xxx
	บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้			xxx
	บันทึกตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			

2. ในปีต่อๆ มา จนครบกำหนดอายุของหุ้นกู้ รายการตัดบัญชีจะยังคงต้องบันทึกอยู่เช่นเดิมแต่รายการที่เปลี่ยนแปลงไป คือ ยอดคงเหลือในบัญชีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าลดลงทุกปีเนื่องจากการตัดบัญชีทุกครั้งที่มีการจ่ายดอกเบี้ย และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงแล้วแต่กรณีที่ไถ่ถอนคืนนั้นจ่ายในราคาต่ำกว่าหรือสูงกว่าราคาตามบัญชี และเมื่อครบกำหนดไถ่ถอนคืนตามอายุของหุ้นกุนั้น บัญชีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกุนั้นจะหมดไป และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีพอดี การปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกระดาศทำการงบการเงินรวม กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Downstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อๆ มาที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			
ธ.ค. 31	บัญชีหุ้นกู้		xxx .-	
	บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนเกิน)		xxx .-	
	บัญชีดอกเบี้ยรับ		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (กรณีมีผลขาดทุน)		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (กรณีมีผลกำไร)			xxx .-
	บัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนลด)			xxx .-
	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย			xxx .-
	บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			

ตัวอย่างที่ 6.1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิจำกัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 80 ของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด จำนวนเงิน 1,150,000 บาท ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจถือเป็นค่าความนิยมงบการเงินของทั้งสองบริษัท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาศทำการงบการเงินรวมรายการระหว่างบริษัท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่จากบุคคลภายนอกจำนวน 1,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 108 บาท หุ้นกุนั้นบริษัทใหญ่ออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคาหุ้นละ 110 บาท ราคาตามมูลค่าหุ้นกุนั้นละ 100 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ 10 ปี และตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกุนั้นตามวิธีเส้นตรง

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 6.1 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี สรุปยอดคงเหลือ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ ดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 1,150,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 1,000,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 400,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,400,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 80 ดังนั้น สินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 1,120,000 บาท

ต้นทุนการซื้อธุรกิจสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 30,000 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	1,000,000	400,000	80%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	1,150,000	=C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) บันทึกรับหุ้นและรายการระหว่างปี

ข้อมูลจากโจทย์ตัวอย่างที่ 6.1 วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทย่อยซื้อหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่จากบุคคลภายนอก จำนวน 1,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 108 บาท หุ้นกู้ที่บริษัทใหญ่ออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคาหุ้นละ 110 บาท ราคาตามมูลค่าหุ้นกู้ (Face value) หุ้นละ 100 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ 10 ปี และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับ เงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7) 48,000 บาท

(2.1) การคำนวณรวมทั้งการบันทึกส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ดอกเบี้ยจ่าย และการบันทึกหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่ (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้) ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้ และรายได้เงินปันผลรับจากบริษัทย่อยระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	บริษัทใหญ่ (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้) Downstream				
2	ราคาขายต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคาขาย
3	110		1,000		=A3*C3
4	ราคา Face ต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคา Face
5	100		1,000		=A5*C5

	A	B	C	D	E
6	ราคาขาย	หัก	ราคา Face	เท่ากับ	ส่วนเกินฯ (ราคาขาย มากกว่า ราคา Face)
7	=E\$3		=E\$5		=A7-C7
8					ส่วนต่ำฯ (ราคาขาย น้อยกว่า ราคา Face)
9					0
10	อัตราดอกเบี้ย ต่อปี	อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ (ปี)			
11	12%	10			
12					
13	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
14	25x1				
15	1/1	เดบิต เงินสด		=E\$3	
16		เครดิต หุ้นกู้ 12%			=E\$5
17		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้			=E\$7
18		บันทึกการขายหุ้นกู้ระหว่างบริษัท		=SUM(D15:D17)	=SUM(E15:E17)
19					
20	12/1	เดบิต เงินสด		=E\$21	
21		เครดิต รายได้เงินปันผล			48,000
22		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D20:D21)	=SUM(E20:E21)
23					
24	12/31	เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย		=E\$5*A11	
25		เครดิต เงินสด			=D\$24
26		บันทึกดอกเบี้ยจ่ายในอัตรา 12% ต่อปี		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
27					
28		เดบิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้		=E\$7/B11	
29		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย			=D\$28
30		บันทึกตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรง อายุ หุ้นกู้ 10 ปี		=SUM(D28:D29)	=SUM(E28:E29)
31					

(2.2) การคำนวณรวมทั้งการบันทึกดอกเบี้ยรับ และการบันทึกเงินลงทุนในหุ้นกู้ของบริษัทย่อย (ผู้ซื้อ
หุ้นกู้จากบุคคลภายนอก) ระหว่างปี 25x1 ดังนี้

	A	B	C	D	E
32	บริษัทย่อย (ผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอก) Downstream				
33	ราคาซื้อต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคาซื้อ
34	108		1,000		=A34*C34
35	ราคา Face ต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคา Face
36	100		1,000		=A36*C36
37	ราคาซื้อ	หัก	ราคา Face	เท่ากับ	ส่วนเกินฯ (ราคาขาย มากกว่า ราคา Face)
38	=E\$34		=E\$36		=A38-C38
39					ส่วนต่ำฯ (ราคาขาย น้อยกว่า ราคา Face)
40					0

	A	B	C	D	E
41	อัตราดอกเบี้ย ต่อปี	อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ (ปี)			
42	12%	10			
43					
44	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
45	25x1				
46	1/1	เดบิต เงินลงทุนในหุ้นกู้		=E\$34	
47		เครดิต เงินสด			=D\$46
48		บันทึกการซื้อหุ้นกู้จากบริษัทใหญ่		=SUM(D46:D47)	=SUM(E46:E47)
49					
50	12/31	เดบิต เงินสด		=E\$51	
51		เครดิต ดอกเบี้ยรับ			=E\$36*A42
52		บันทึกดอกเบี้ยรับในอัตรา 12% ต่อปี		=SUM(D50:D51)	=SUM(E50:E51)
53					
54		เดบิต ดอกเบี้ยรับ		=E\$38/B42	
55		เครดิต เงินลงทุนในหุ้นกู้			=D\$54
56		บันทึกตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรง อายุ หุ้นกู้ 10 ปี		=SUM(D54:D55)	=SUM(E54:E55)

(3) สรุปยอดคงเหลือ

สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่และสมุดบัญชีของบริษัทย่อย มีแหล่งข้อมูลมาจาก (2) บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี โดยมาคำนวณหาผลต่างระหว่างดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยจ่าย และกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ Downstream)						
2			X1	X2	X3	X4	X5
3	เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	11,000	11,000	11,000	11,000	11,000
4	เครดิต	หุ้นกู้ 12%	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
5	เครดิต	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	9,000	8,000	7,000	6,000	5,000
6							
	A	B	H	I	J	K	L
1	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ Downstream)						
2			X6	X7	X8	X9	X10
3	เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	11,000	11,000	11,000	11,000	11,000
4	เครดิต	หุ้นกู้ 12%	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
5	เครดิต	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	4,000	3,000	2,000	1,000	0
6							

	A	B	C	D	E	F	G
7	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย (ผู้ถือหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่จากบุคคลภายนอก Downstream)						
8			X1	X2	X3	X4	X5
9	เดบิต	เงินลงทุนในหุ้นกู้	107,200	106,400	105,600	104,800	104,000
10	เครดิต	ดอกเบี้ยรับ	11,200	11,200	11,200	11,200	11,200
11							
	A	B	H	I	J	K	L
7	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย (ผู้ถือหุ้นกู้ของบริษัทใหญ่จากบุคคลภายนอก Downstream)						
8			X6	X7	X8	X9	X10
9	เดบิต	เงินลงทุนในหุ้นกู้	103,200	102,400	101,600	100,800	100,000
10	เครดิต	ดอกเบี้ยรับ	11,200	11,200	11,200	11,200	11,200
11							

	A	B	C	D	E	F	G
12	ผลต่างระหว่างดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่าย						
13			X1	X2	X3	X4	X5
14		ดอกเบี้ยรับ	=C10	=D10	=E10	=F10	=G10
15		ดอกเบี้ยจ่าย	=C3	=D3	=E3	=F3	=G3
16		ผลต่างดอกเบี้ย	=C14-C15	=D14-D15	=E14-E15	=F14-F15	=G14-G15
17							
	A	B	H	I	J	K	L
12	ผลต่างระหว่างดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่าย						
13			X6	X7	X8	X9	X10
14		ดอกเบี้ยรับ	=H10	=I10	=J10	=K10	=L10
15		ดอกเบี้ยจ่าย	=H3	=I3	=J3	=K3	=L3
16		ผลต่างดอกเบี้ย	=H14-H15	=I14-I15	=J14-J15	=K14-K15	=L14-L15
17							

	A	B	C	D	E	F	G
18	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
19			X1	X2	X3	X4	X5
20	ปีที่ขาย	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	2,000	0	0	0	0
21	ปีต่อๆ มา	กำไรสะสมต้นปี	0	=\$C\$20-C16	=\$D\$21-D16	=\$E\$21-E16	=\$F\$21-F16
22							
	A	B	H	I	J	K	L
18	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
19			X6	X7	X8	X9	X10
20	ปีที่ขาย	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	0	0	0	0	0
21	ปีต่อๆ มา	กำไรสะสมต้นปี	=\$G\$21-G16	=\$H\$21-H16	=\$I\$21-I16	=\$J\$21-J16	=\$K\$21-K16
22							

(4) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงวดปัจจุบันจะถูกปรับปรุงโดยบวกกำไรระหว่างบริษัทจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จำนวนเงิน (B6) 2,000 บาท รายการดังกล่าวถือเป็นกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจึงนำมารับรู้ในงวดบัญชีที่ไถ่ถอนหุ้นกู้ รวมทั้งทำให้เกิดผลต่างของดอกเบี๋ย คือ มีการบันทึกดอกเบี๋ยรับด้วยจำนวนเงิน 11,200 บาท ส่วนดอกเบี๋ยจ่ายบันทึกด้วยจำนวน 11,000 บาท ดังนั้น รายได้จึงสูงไป 200 บาท จึงต้องลดยอดกำไรสุทธิด้วยการหักผลต่างดอกเบี๋ย (กรณีมีผลกำไร) จำนวนเงิน (B7) 200 บาท เนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างบริษัทนั้นเกิดขึ้นที่บริษัทใหญ่ จึงนำมาหักเฉพาะกำไรส่วนของบริษัทใหญ่เท่านั้น

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C19)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C19)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	สรุปรายการดอกเบี้ย (C20)	
ผลต่างดอกเบี๋ย (กรณีมีผลกำไร)	สรุปรายการดอกเบี้ย (C16)	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B19)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

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

	A	B	C
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	171,200	171,200
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	80%	=100%-B4
5	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B3*B4	=C3*C4
6	บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	2,000	0
7	หัก ผลต่างดอกเบี๋ย (กรณีมีผลกำไร)	200	0
8	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B5+B6-B7	=C5+C6-C7
9			(ข)
10			
11	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
12	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	206,000	
13	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$8	
14	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	48,000	
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B12+B13-B14	
16		(ก)	

(5) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

(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) 800,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ 1,000,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 320,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 400,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 30,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 1,150,000 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 60,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 48,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 48,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี (E21)

(C) ปีแรก 25x1 ที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในงวดบัญชีนี้ โดยบัญชีหุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ใหญ่ จำนวน (D19) 100,000 บาท (คำนวณจากหุ้นกู้ จำนวน 1,000 หุ้น ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาท) ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ณ วันสิ้นงวด จำนวน (D20) 9,000 บาท (คำนวณได้จาก ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 10,000 บาท อายุหุ้นกู้ 10 ปี - ตัดบัญชีปีละ 1,000 บาท) ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ใหญ่ จำนวน (E22) 11,000 บาท (คำนวณจากราคาตามมูลค่า 100,000 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี เท่ากับ 12,000 บาท - ส่วนเกินมูลค่าหุ้นตัดบัญชีปีละ 1,000 บาท) รายการด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้จะตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย จำนวน (E23) 107,200 บาท (คำนวณได้จากราคาไถ่ถอนคืน 108,000 บาท สูงกว่าราคาตามมูลค่า 8,000 บาท อายุหุ้นกู้ 10 ปี - ตัดบัญชีปีละ 800 บาท) บัญชีดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ย่อย จำนวน (D21) 11,200 บาท (คำนวณจากราคาตามมูลค่า 100,000 บาท คูณด้วยอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี หักด้วยรายการตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ปีละ 800 บาท) และบัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จำนวน (E24) 2,000 บาท (คำนวณได้จากราคาตามบัญชีหุ้นกู้ ณ วันที่ไถ่ถอนหุ้นกู้ 110,000 บาท หักด้วยราคาไถ่ถอนหุ้นกู้ 108,000 บาท)

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ใหญ่	สรุปยอดคงเหลือ (C4)
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่	สรุปยอดคงเหลือ (C5)
ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ย่อย	สรุปยอดคงเหลือ (C10)
ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ใหญ่	สรุปยอดคงเหลือ (C3)
เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย	สรุปยอดคงเหลือ (C9)
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	สรุปยอดคงเหลือ (C20)

(D) ปีต่อๆ มา ปี 25x2 บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท ซึ่งรายการปรับปรุงจะเหมือนกับปีก่อน แตกต่างที่บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้มียอดลดลงอีก 1,000 บาท คงเหลือ 8,000 บาท บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ลดลง 800 บาท คงเหลือ 106,400 บาท และกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะบันทึกในบัญชีกำไรสะสมด้วยจำนวน 1,800 บาท คำนวณได้จากกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 2,000 บาท หักผลต่างดอกเบี้ยปีก่อน 200 บาท ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุง เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

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

	A	B	C	D	E
1	รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวม (Downstream ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ธ.ค.-31	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		800,000	
8		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		320,000	
9		ค่าความนิยม		30,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,150,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		48,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ใหญ่		100,000	
20		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่		9,000	
21		ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ย่อย		11,200	
22		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ใหญ่			11,000
23		เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย			107,200
24		กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้			2,000
25		บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้		=SUM(D19:D24)	=SUM(E19:E24)
26					

	A	B	C	D	E
27		(D)			
28		เดบิต หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ใหญ่		0	
29		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่		0	
30		ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ย่อย		0	
31		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ใหญ่			0
32		เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย			0
33		กำไรสะสม (ต้นปี)			0
34		บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท ในปีต่อๆ มา		=SUM(D28:D33)	=SUM(E28:E33)
35					
36		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D25+D34	=E11+E16+E25+E34

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D36) และ (E36) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D69) และ (E69)

(6) 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) หุ้นหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสุทธิ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ในงบกำไรขาดทุน) คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

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

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

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

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ในบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

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

กระดาดำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	960,000	600,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	48,000	0	48,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	ดอกเบี้ยรับ	0	11,200	11,200	0	0	=B9+C9-D9-D11+E9-F9
10				(C)			
11				0			
12				(D)			
13	กำไรจากการถ่ถอนหุ้นกู้	0	0	0	2,000	0	=B13+C13-D13+E13-F13
14					(C)		
15	ต้นทุนขาย	540,000	240,000	0	0	0	=B15+C15+D15-E15+F15
16	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	240,000	200,000	0	0	0	=B16+C16+D16-E16+F16

	A	B	C	D	E	F	G
17	ดอกเบี้ยยจ่าย	22,000	0	0	11,000	0	=B17+C17+D17-E17-E19+F17
18					(C)		
19					0		
20					(D)		
21	กำไรสุทธิ	206,000	171,200	=D6+D7+D9 +D11+D13 +D15 +D16+D17	=E6+E7+E9 +E13- E15+E16 +E17+E19	=SUM (F6:F17)	=G6+G7+G13-G15-G16 +G9-G17
22	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$22	34,240
23	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	206,000	171,200	=D21-D22	=E21-E22	=F22-F21	296,760
24							
25	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
26	กำไรสะสม (1 มกราคม)	300,000	400,000	320,000	0	=F4*C26	=B26+C26-D26+E26-F26
27				(A)	(D)		
28	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	206,000	171,200	=D23	=E23	=F23	=G23
29	เงินปันผลจ่าย (1 ธ.ค.)	280,000	60,000	0	48,000	=F4*C29	=B29+C29+D29-E29-F29
30					(B)		
31	กำไรสะสม 31 ธันวาคม	226,000	511,200	=D26+D28 +D29	=E26+E28 +E29	=F26+F28 -F29	=G26+G28-G29
32							

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
33	งบแสดงฐานะการเงิน						
34	สินทรัพย์						
35	เงินสด	160,000	160,000	0	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36	ลูกหนี้การค้า	240,000	156,000	0	0	0	=B36+C36+D36-E36+F36
37	สินค้าคงเหลือ	280,000	196,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	ที่ดิน	1,000,000	600,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	อาคาร-สุทธิ	800,000	500,000	0	0	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40	อุปกรณ์-สุทธิ	400,000	200,000	0	0	0	=B40+C40+D40-E40+F40
41	เงินลงทุนในหุ้นกู้	0	107,200	0	107,200	0	=B41+C41+D41-E41-E43+F41
42					(C)		
43					0		
44					(D)		
45	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,150,000	0	0	1,150,000	0	=B45+C45+D45-E45+F45
46					(A)		
47	ค่าความนิยม	0	0	30,000	0	0	=B47+C47+D47-E47+F47
48				(A)			
49	รวมสินทรัพย์	4,030,000	1,919,200	=D35+D36 +D37+D38 +D39+D40 +D45+D47 +D41	=E35+E36 +E37+E38 +E39+E40 +E41+E43 +E45+E47	=F35+F36 +F37+F38 +F39+F40 +F41+F45 +F47	=SUM(G35:G48)

	A	B	C	D	E	F	G
50	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
51	เจ้าหนี้การค้า	1,186,000	408,000	0	0	0	=B51+C51-D51+E51-F51
52	หุ้นกู้	200,000	0	100,000	0	0	=B52+C52-D52-E54+E52-F52
53				(C)			
54				0			
55				(D)			
56	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	18,000	0	9,000	0	0	=B56+C56-D56-E58+E56-F56
57				(C)			
58				0			
59				(D)			
60	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	1,000,000	800,000	0	=C60*F4	=B60+C60-D60+E60-F60
61				(A)			
62	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	226,000	511,200	=D31	=E31	=F31	=G31
63	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E63-D63	
64							
65	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F60+F62 +F63	=\$F\$65
66	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	4,030,000	1,919,200	=D51+D52 +D54+D58 +D60+D62 +D56+D63	=E51+E52 +E56+E60 +E62+E63		=SUM(G51:G65)
67	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D49+D66	=E49+E66		
68				กระทบยอด			
69				1,318,200	1,318,200		

(7) การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

เมื่อจัดทำกระดาษาทำการงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่จะจัดทำงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ คือ (1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จากกระดาษาทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษาทำการช่อง (B) และ (2) งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน จากกระดาษาทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษาทำการช่อง (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	1,560,000	960,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	48,000	
10	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	2,000	0	
11	ต้นทุนขาย	780,000	540,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	440,000	240,000	
13	ดอกเบี้ยจ่าย	11,000	22,000	งบการเงินรวม
14	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12-B13	=C8+C9+C10 -C11-C12-C13	331,000
15	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะบริษัท
16	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	296,760		206,000
17	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	34,240		
18	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B16:B17)		

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

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	320,000	160,000	
9	ลูกหนี้การค้า	396,000	240,000	
10	สินค้าคงเหลือ	476,000	280,000	
11	ที่ดิน	1,600,000	1,000,000	
12	อาคาร-สุทธิ	1,300,000	800,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	600,000	400,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,150,000	4,722,000
15	ค่าความนิยม	30,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	4,030,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	1,594,000	1,186,000	
19	หุ้นกู้	100,000	200,000	
20	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	9,000	18,000	
21	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	2,400,000	งบการเงินรวม
22	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	316,760	226,000	4,722,000
23	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	302,240	0	งบเฉพาะบริษัท
24	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B23)	=SUM(C18:C23)	4,030,000

6.3 กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Upstream

รายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอก (Upstream) กำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Upstream รายการนี้เกิดขึ้นเมื่อบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ในราคาสูงกว่าราคาตามมูลค่า ส่วนการไถ่ถอนหุ้นกู้กระทำโดยบริษัทใหญ่ ถือได้ว่าหุ้นกู้นั้นผู้ถือหุ้นกู้คือบริษัทย่อยและราคาไถ่ถอนคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชี ผลต่างที่เกิดขึ้นนั้นจะมีการรับรู้เป็นผลกำไรในงวดบัญชีที่มีการไถ่ถอนคืนในงบการเงินรวม และมีการตัดบัญชีสำหรับดอกเบี้ยจ่ายและดอกเบี้ยรับที่มีจำนวนเงินที่แตกต่างกัน โดยกำไรที่เกิดขึ้นจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนดจะแสดงในงบการเงินรวมเป็นของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนการถือหุ้น รายการตัดบัญชีในกระดาดทำการงบการเงินรวมจะแตกต่างกันระหว่างปีที่มีการไถ่ถอน และปีต่อๆ มา ดังนั้น มีรายการที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมจากบทที่ 3 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทในหุ้นกู้-กรณี Downstream มี 2 รายการ (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-16; Beams et al., 2018, pp. 246-256) ดังนี้

1) รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย

ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยนั้นจะถูกกระทบจากกำไรขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ในปีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ และปรับปรุงด้วยผลต่างดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย สำหรับในปีต่อๆ มาหลังจากที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยจะปรับปรุงเฉพาะผลต่างดอกเบี้ย โดยไม่ปรับปรุงกำไรขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ อีก เนื่องจากกำไรขาดทุนนั้นจะปรับปรุงรับรู้เฉพาะปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้นั้น ในกรณีนี้กำไรระหว่างบริษัทจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะปรับปรุงทั้งส่วนของบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) จึงทำการปรับปรุงก่อนที่จะคำนวณสัดส่วนการถือหุ้น (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-16) ดังนี้

1.1) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย-ส่วนของบริษัทใหญ่ และ NCI ปีแรกที่ไถ่ถอนหุ้นกู้

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	xxx	xxx
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลขาดทุน)	xxx	xxx
หัก ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	xxx	xxx
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลกำไร)	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

1.2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย-ส่วนของบริษัทใหญ่ และ NCI ปีต่อๆ มาหลังจากที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้

	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	xxx	xxx
บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	0	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลขาดทุน)	xxx	xxx
หัก ขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	0	0
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลกำไร)	xxx	xxx
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	xxx	xxx
คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	xx%	xx%
ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	xxx	xxx

2) รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชี (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 7-8, 7-15; Beams et al., 2018, pp. 244-247) จะเป็นดังนี้

2.1) ในปีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทให้ตัดบัญชีรายการหนี้สินระหว่างบริษัทโดยเดบิตบัญชีหุ้นกู้ เดบิตบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ หรือเครดิตบัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ ทางด้านผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ เครดิตบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ทางด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนรายการรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างบริษัทนั้นจะปรับปรุงโดยเดบิตบัญชีดอกเบี้ยรับ ทางด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ เครดิตบัญชีดอกเบี้ยจ่าย ทางด้านผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ รวมทั้งรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ โดยถ้ามีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จะเครดิตบัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ส่วนถ้ามีผลขาดทุนจะเดบิตบัญชีขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ การปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกระดาดำการงบการเงินรวม กรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Downstream) และกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Upstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1	ปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			
ธ.ค. 31	บัญชีหุ้นกู้		xxx	.-
	บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนเกิน)		xxx	.-
	บัญชีดอกเบี้ยรับ		xxx	.-
	บัญชีขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (กรณีมีผลขาดทุน)		xxx	.-
	บัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ (กรณีมีผลกำไร)			xxx
	บัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนลด)			xxx
	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย			xxx
	บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้			xxx
	บันทึกตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีแรกที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			

2.2) ในปีต่อๆ มา จนครบกำหนดอายุของหุ้นกู้ รายการตัดบัญชีจะยังคงต้องบันทึกอยู่เช่นเดิมแต่รายการที่เปลี่ยนแปลงไป คือ ยอดคงเหลือในบัญชีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าลดลงทุกปีเนื่องจากการตัดบัญชีทุกครั้งที่มีการจ่ายดอกเบี้ย และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงแล้วแต่กรณีที่ไถ่ถอนคืนนั้นจ่ายในราคาต่ำกว่าหรือสูงกว่าราคาตามบัญชี และเมื่อครบกำหนดไถ่ถอนคืนตามอายุของหุ้นกุนั้น บัญชีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้นกุนั้นจะหมดไป และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกุนั้นจะมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีพอดี การปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อการตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกระดาดำทำการงบการเงินรวม กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อจากบุคคลภายนอก (Upstream) ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x2	ปีต่อๆ มาที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			
ธ.ค. 31	บัญชีหุ้นกู้		xxx .-	
	บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนเกิน)		xxx .-	
	บัญชีดอกเบี้ยรับ		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (กรณีมีผลขาดทุน)		xxx .-	
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) (กรณีมีผลขาดทุน) (รายการเพิ่มขึ้นกรณี Upstream)		xxx .-	
	บัญชีกำไรสะสม (ต้นปี) (กรณีมีผลกำไร)			xxx .-
	บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) (กรณีมีผลกำไร) (รายการเพิ่มขึ้นกรณี Upstream)			xxx .-
	บัญชีส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (กรณีมีส่วนลด)			xxx .-
	บัญชีดอกเบี้ยจ่าย			xxx .-
	บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้			xxx .-
	บันทึกตัดบัญชีระหว่างบริษัทในกรณีที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีต่อๆ มาที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้			

ตัวอย่างที่ 6.2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิจากัด ซื้อหุ้นสามัญร้อยละ 80 ของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด เป็นเงินสด จำนวนเงิน 810,000 บาท ผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจถือเป็นค่าความนิยมงบการเงินของทั้งสองบริษัท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ปรากฏในกระดาดำทำการงบการเงินรวมรายการระหว่างบริษัท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยจากบุคคลภายนอกจำนวน 2,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 102 บาท หุ้นกุนั้นบริษัทย่อยออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคาหุ้นละ 105 บาท ราคาตามมูลค่าหุ้นกุนั้นละ 100 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ 5 ปี และตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกุนั้นตามวิธีเส้นตรง

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 6.1 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี สรุปยอดคงเหลือ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระทบทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ ดังต่อไปนี้

(1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ เท่ากับเงินสดที่จ่าย จำนวน (A6) 810,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิมีราคาเท่ากัน คำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (A3) 800,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นปี จำนวน (B3) 200,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,000,000 บาท บริษัทใหญ่ ซื้อหุ้นร้อยละ 80 ดังนั้น สินทรัพย์สุทธิที่เป็นของบริษัทใหญ่จึงเท่ากับ (C6) 800,000 บาท

ต้นทุนการซื้อธุรกิจสูงกว่าราคายุติธรรม (B8) 10,000 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	800,000	200,000	80%
4			
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
6	810,000	=S\$C\$6	=C3*(A3+B3)
7			
8	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A6-B6	
9	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B6-C6	
10	ผลต่างรวม	=B8+B9	

(2) บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยจากบุคคลภายนอก จำนวน 2,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 102 บาท หุ้นกู้ที่บริษัทย่อยออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคาหุ้นละ 105 บาท ราคาตามมูลค่าหุ้นกู้ (Face value) หุ้นละ 100 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ 5 ปี และตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรง และวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทใหญ่ได้รับ เงินปันผลจากบริษัทย่อยเป็นเงินสด เท่ากับ กระทบทำการงบการเงินรวม (B7) 32,000 บาท

(2.1) การคำนวณรวมทั้งการบันทึกส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ดอกเบี้ยจ่าย และการบันทึกหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้) ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	บริษัทย่อย (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้) Upstream				
2	ราคาขายต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคาขาย
3	105		2,000		=A3*C3
4	ราคา Face ต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคา Face
5	100		2,000		=A5*C5
6	ราคาขาย	หัก	ราคา Face	เท่ากับ	ส่วนเกินฯ (ราคาขายมากกว่า ราคา Face)
7	=E\$3		=E\$5		=A7-C7
8					ส่วนต่ำฯ (ราคาขายน้อยกว่า ราคา Face)
9					0
10	อัตราดอกเบี้ยต่อปี	อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ (ปี)			
11	12%	5			
12					
13	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
14	25x1				
15	1/1	เดบิต เงินสด		=E\$3	
16		เครดิต หุ้นกู้ 12%			=E\$5
17		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้			=E\$7
18		บันทึกการขายหุ้นกู้ระหว่างบริษัท		=SUM(D15:D17)	=SUM(E15:E17)
19					
20	12/31	เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย		=E\$5*A11	
21		เครดิต เงินสด			=D\$20
22		บันทึกดอกเบี้ยจ่ายในอัตรา 12% ต่อปี		=SUM(D20:D21)	=SUM(E20:E21)
23					
24		เดบิต ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้		=E\$7/B11	
25		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย			=D\$24
26		บันทึกตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรง อายุหุ้นกู้ 5 ปี		=SUM(D24:D25)	=SUM(E24:E25)
27					

2.2 การคำนวณรวมทั้งการบันทึกดอกเบี้ยรับ การบันทึกเงินลงทุนในหุ้นกู้ในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ (ผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอก) และรายได้เงินปันผลรับจากบริษัทย่อย ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
28	บริษัทใหญ่ (ผู้ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยจากบุคคลภายนอก) Upstream				
29	ราคาซื้อต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคาซื้อ
30	102		2,000		=A30*C30
31	ราคา Face ต่อหุ้น	คุณ	จำนวนหุ้น	เท่ากับ	ราคา Face
32	100		2,000		=A32*C32
33	ราคาซื้อ	หัก	ราคา Face	เท่ากับ	ส่วนเกินฯ (ราคาขายมากกว่า ราคา Face)
34	=E\$30		=E\$32		=A34-C34
35					ส่วนต่ำฯ (ราคาขายน้อยกว่า ราคา Face)
36					0
37	อัตราดอกเบี้ย ต่อปี	อายุการไถ่ถอนหุ้นกู้ (ปี)			
38	12%	5			
39					
40	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
41	25x1				
42	1/1	เดบิต เงินลงทุนในหุ้นกู้		=E\$30	
43		เครดิต เงินสด			=D\$42
44		บันทึกการซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยจากบุคคลภายนอก		=SUM(D42:D43)	=SUM(E42:E43)
45					
46	12/1	เดบิต เงินสด		=E\$47	
47		เครดิต รายได้เงินปันผล			32,000
48		บันทึกได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D46:D47)	=SUM(E46:E47)
49					
50	12/31	เดบิต เงินสด		=E\$51	
51		เครดิต ดอกเบี้ยรับ			=E\$32*A38
52		บันทึกดอกเบี้ยรับในอัตรา 12% ต่อปี		=SUM(D50:D51)	=SUM(E50:E51)
53					
54		เดบิต ดอกเบี้ยรับ		=E\$34/B38	
55		เครดิต เงินลงทุนในหุ้นกู้			=D\$54
56		บันทึกตัดส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ตามวิธีเส้นตรง อายุหุ้นกู้ 5 ปี		=SUM(D54:D55)	=SUM(E54:E55)

(3) สรุปยอดคงเหลือ

สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทย่อยและสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ มีแหล่งข้อมูลมาจาก (2) บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี โดยมาคำนวณหาผลต่างระหว่างดอกเบี๋ยรับ ดอกเบี๋ยจ่าย และกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทย่อย (ผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ Upstream)						
2			X1	X2	X3	X4	X5
3	เดบิต	ดอกเบี๋ยจ่าย	22,000	22,000	22,000	22,000	22,000
4	เครดิต	หุ้นกู้ 12%	200,000	200,000	200,000	200,000	200,000
5	เครดิต	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	8,000	6,000	4,000	2,000	0
6							
7	สรุปยอดคงเหลือในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ (ผู้ซื้อหุ้นกู้ของบริษัทย่อยจากบุคคลภายนอก Upstream)						
8			X1	X2	X3	X4	X5
9	เดบิต	เงินลงทุนในหุ้นกู้	203,200	202,400	201,600	200,800	200,000
10	เครดิต	ดอกเบี๋ยรับ	23,200	23,200	23,200	23,200	23,200
11							
12	ผลต่างระหว่างดอกเบี๋ยรับกับดอกเบี๋ยจ่าย						
13			X1	X2	X3	X4	X5
14		ดอกเบี๋ยรับ	=C10	=D10	=E10	=F10	=G10
15		ดอกเบี๋ยจ่าย	=C3	=D3	=E3	=F3	=G3
16		ผลต่างดอกเบี๋ย	=C14-C15	=D14-D15	=E14-E15	=F14-F15	=G14-G15
17							
18	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้						
19			X1	X2	X3	X4	X5
20	ปีที่ขาย	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	6,000	0	0	0	0
21	ปีต่อมา	กำไรสะสมต้นปี	0	=D\$20-C16	=D\$21-D16	=E\$21-E16	=F\$21-F16
22	ส่วนของ บ.ใหญ่	80%	=D\$21*B22	=D\$21*B22	=E\$21*B22	=F\$21*B22	=G\$21*B22
23	ส่วนของ NCI	20%	=D\$21*B23	=D\$21*B23	=E\$21*B23	=F\$21*B23	=G\$21*B23
24	กระทบยอด	=B22+B23	=C22+C23	=D22+D23	=E22+E23	=F22+F23	=G22+G23

(4) การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

รายการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อยและกำไรส่วนเกินของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) ในกรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้ ส่วนบริษัทใหญ่เป็นผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้ กำไรระหว่างบริษัทเกิดขึ้นที่บริษัทย่อย ดังนั้น การคำนวณส่วนแบ่งของกำไรจึงมีผลกระทบทั้งบริษัทใหญ่และผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI) รายการกำไรระหว่างบริษัทจึงปรับปรุงก่อนที่จะทำการแบ่งกำไรตามสัดส่วนที่ถือหุ้น กำไรระหว่างบริษัทจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จำนวน (B4) 6,000 บาท จะนำมารับรู้ในปีที่มีการไถ่ถอน และปรับปรุงด้วยผลต่างดอกเบี๋ย เท่ากับ (B5) 1,200 บาท (เกิดขึ้นจากดอกเบี๋ยรับ จำนวน 23,200 บาท ที่สูงกว่าดอกเบี๋ยจ่าย จำนวน 22,000 บาท)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อยและการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องมาจากหลายหัวข้อดังต่อไปนี้

รายการ	ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย		
กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C23)	กระดาษทำการงบการเงินรวม (C23)
สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น (C3)	
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	สรุยยอดคงเหลือ (C20)	
ผลต่างดอกเบี้ย (กรณีมีผลกำไร)	สรุยยอดคงเหลือ (C16)	
การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่		
กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B23)	
รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	กระดาษทำการงบการเงินรวม (B7)	

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

	A	B	C
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI ปี 25x1		
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	76,000	=B\$3
4	บวก กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท	6,000	=B\$4
5	หัก ผลต่างดอกเบี้ย	<u>1,200</u>	<u>=B\$5</u>
6	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย หลังปรับปรุง	=B3+B4-B5	=C3+C4-C5
7	คูณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	80%	=100%-B7
8	ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	<u>=B6*B7</u>	<u>=C6*C7</u>
9			(ข)
10			
11	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม ปี 25x1		
12	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	235,200	
13	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$8	
14	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	<u>32,000</u>	
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	<u>=B12+B13-B14</u>	
16		(ก)	

(5) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

(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) 640,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ 800,000 บาท บัญชีกำไรสะสม ณ วันที่ซื้อหุ้น (1 ม.ค.) (D8) 160,000 บาท คือ ร้อยละ 80 ของ กำไรสะสม 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 จำนวน 200,000 บาท และบันทึกบัญชีค่าความนิยม ณ วันที่ 1

มกราคม 25x1 ด้วยยอด (D9) 10,000 บาท และเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยจำนวนเงินที่จ่ายลงทุน (E10) 810,000 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 80 ของเงินปันผลที่จ่าย 40,000 บาท คิดเป็นเงิน (D14) 32,000 บาท และเครดิต บัญชีเงินปันผลจ่าย ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน (E15) 32,000 บาท

สรุป (B) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
รายได้เงินปันผล	บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี (E47)

(C) ปีแรก 25x1 ที่มีการไถ่ถอนหุ้นกู้ บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในงวดบัญชีนี้ โดยบัญชีหุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ย่อย จำนวน (D19) 200,000 บาท (คำนวณจากหุ้นกู้ จำนวน 2,000 หุ้น ราคามูลค่าหุ้นละ 100 บาท) ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ ณ วันสิ้นงวด จำนวน (D20) 8,000 บาท (คำนวณได้จาก ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ 10,000 บาท อายุหุ้นกู้ 5 ปี - ตัดบัญชีปีละ 2,000 บาท) ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ย่อย จำนวน (E22) 22,000 บาท (คำนวณจากราคาตามมูลค่า 200,000 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี เท่ากับ 24,000 บาท - ส่วนเกินมูลค่าหุ้นตัดบัญชีปีละ 2,000 บาท) รายการด้านผู้ไถ่ถอนหุ้นกู้จะตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่ จำนวน (E23) 203,200 บาท (คำนวณได้จากราคาไถ่ถอนคืน 204,000 บาท สูงกว่าราคาตามมูลค่า 4,000 บาท อายุหุ้นกู้ 5 ปี จึงตัดบัญชีปีละ 800 บาท) บัญชีดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ใหญ่ จำนวน (D21) 23,200 บาท (คำนวณจากราคาตามมูลค่า 200,000 บาท คูณด้วยอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 12 ต่อปี หักด้วยรายการตัดบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ปีละ 800 บาท) และบัญชีกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ จำนวน (E24) 6,000 บาท (คำนวณจากราคาตามบัญชีหุ้นกู้ ณ วันที่ไถ่ถอนหุ้นกู้ 210,000 บาท หักด้วยราคาไถ่ถอนหุ้นกู้ 204,000 บาท)

สรุป (C) มีการนำข้อมูลมาจากหัวข้อที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

รายการ	แหล่งที่มาของข้อมูล
หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ย่อย	สรุปยอดคงเหลือ (C4)
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย	สรุปยอดคงเหลือ (C5)
ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ใหญ่	สรุปยอดคงเหลือ (C10)
ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ย่อย	สรุปยอดคงเหลือ (C3)
เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่	สรุปยอดคงเหลือ (C9)
กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	สรุปยอดคงเหลือ (C20)

(D) ปีต่อๆ มา (25x2) บันทึกตัดบัญชีการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท ซึ่งรายการปรับปรุงจะเหมือนกับปีก่อน แตกต่างที่บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้มียอดลดลงอีก 2,000 บาท คงเหลือ 6,000 บาท บัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ลดลง 800 บาท คงเหลือ 202,400 บาท และกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้จะบันทึกในบัญชีกำไรสะสมด้วยจำนวน 3,840 บาท คำนวณได้จากกำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ 6,000 บาท หักผลต่างดอกเบี้ย 1,200 บาท คำนวณในสัดส่วนที่ถือหุ้นร้อยละ 80 และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมคำนวณในสัดส่วนที่ถือหุ้นร้อยละ 20 ดังนั้น จึงไม่ต้องปรับปรุง เพราะยังมาไม่ถึงปี 25x2

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

	A	B	C	D	E
1	รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาศทำการงบการเงินรวม (Downstream ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	12/31	(A)			
7		เดบิต หุ้นหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		640,000	
8		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		160,000	
9		ค่าความนิยม		10,000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			810,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D7:D10)	=SUM(E7:E10)
12					
13		(B)			
14		เดบิต รายได้เงินปันผล		32,000	
15		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$14
16		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D14:D15)	=SUM(E14:E15)
17					
18		(C)			
19		เดบิต หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ย่อย		200,000	
20		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย		8,000	
21		ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ใหญ่		23,200	
22		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ย่อย			22,000
23		เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่			203,200
24		กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้			6,000
25		บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัทในปีที่ขาย		=SUM(D19:D24)	=SUM(E19:E24)
26					
27		(D)			
28		เดบิต หุ้นกู้ 12% - ในสมุด บ.ย่อย		0	
29		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ย่อย		0	
30		ดอกเบี้ยรับ - ในสมุด บ.ใหญ่		0	
31		เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย - ในสมุด บ.ย่อย			0
32		เงินลงทุนในหุ้นกู้ - ในสมุด บ.ใหญ่			0
33		กำไรสะสม (1 ม.ค.)			0
34		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			0

		(ปรับปรุง)			
35		บันทึกตัดบัญชีรายการไถ่ถอนหุ้นกู้ระหว่างบริษัท ในปีต่อๆ มา		=SUM(D28:D33)	=SUM(E31:E34)
36					
37		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D11+D16+D25+D35	=E11+E16+E25+E35

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D37) และ (E37) ไปกระดาษาทำการในช่องกระทบยอด (D69) และ (E69)

(6) 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 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 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)

กระดาดำการเพื่่อจัดทำงานการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำการเพื่่อจัดทำงานการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	20%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	960,000	500,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	32,000	0	32,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	ดอกเบี้ยรับ	23,200	0	23,200	0	0	=B9+C9-D9-D11+E9-F9
10				(C)			
11				0			
12				(D)			
13	กำไรจากการถ่ถอนหุ้นกู้	0	0	0	6,000	0	=B13+C13-D13+E13-F13
14					(C)		
15	ต้นทุนขาย	540,000	220,000	0	0	0	=B15+C15+D15-E15+F15
16	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	240,000	160,000	0	0	0	=B16+C16+D16-E16+F16

	A	B	C	D	E	F	G
17	ดอกเบี้ยจ่าย	0	44,000	0	22,000	0	=B17+C17+D17-E17-E19+F17
18					(C)		
19					0		
20					(D)		
21	กำไรสุทธิ	235,200	76,000	=D6+D7+D9 +D11+D13 +D15 +D16+D17	=E6+E7+E9 +E13 -E15+E16 +E17+E19	=SUM (F6:F17)	=G6+G7+G13-G15 -G16+G9-G17
22	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$22	16,160
23	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B21-B22	=C21-C22	=D21-D22	=E21-E22	=F22-F21	267,840
24							
25	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
26	กำไรสะสม (1 มกราคม)	300,000	200,000	160,000	0	=F4*C26	=B26+C26-D26+E26-F26
27				(A)	(D)		
28	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	235,200	76,000	=D23	=E23	=F23	=G23
29	เงินปันผลจ่าย (1 ธ.ค.)	280,000	40,000	0	32,000	=F4*C29	=B29+C29+D29-E29-F29
30					(B)		
31	กำไรสะสม 31 ธันวาคม	255,200	236,000	=D26+D28 +D29	=E26+E28 +E29	=F26+F28 -F29	=G26+G28-G29
32							

ข

ก

	A	B	C	D	E	F	G
33	งบแสดงฐานะการเงิน						
34	สินทรัพย์						
35	เงินสด	200,000	160,000	0	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36	ลูกหนี้การค้า	240,000	156,000	0	0	0	=B36+C36+D36-E36+F36
37	สินค้าคงเหลือ	280,000	196,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	ที่ดิน	1,000,000	400,000	0	0	0	=B38+C38+D38-E38+F38
39	อาคาร-สุทธิ	800,000	540,000	0	0	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40	อุปกรณ์-สุทธิ	400,000	200,000	0	0	0	=B40+C40+D40-E40+F40
41	เงินลงทุนในหุ้นกู้	203,200	0	0	203,200	0	=B41+C41+D41-E41-E43+F41
42					(C)		
43					0		
44					(D)		
45	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	810,000	0	0	810,000	0	=B45+C45+D45-E45+F45
46					(A)		
47	ค่าความนิยม	0	0	10,000	0	0	=B47+C47+D47-E47+F47
48				(A)			
49	รวมสินทรัพย์	3,933,200	1,652,000	=D35+D36 +D37+D38 +D39+D40 +D45+D47 +D41	=E35+E36 +E37+E38 +E39+E40 +E41+E43 +E45+E47	=F35+F36 +F37+F38 +F39+F40 +F41+F45 +F47	=SUM(G35:G48)

	A	B	C	D	E	F	G
50	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
51	เจ้าหนี้การค้า	1,278,000	200,000	0	0	0	=B51+C51-D51+E51-F51
52	หุ้นกู้	0	400,000	200,000	0	0	=B52+C52-D52-D54+E52-F52
53				(C)			
54				0			
55				(D)			
56	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	0	16,000	8,000	0	0	=B56+C56-D56-D58+E56-F56
57				(C)			
58				0			
59				(D)			
60	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	800,000	640,000	0	=C60*F4	=B60+C60-D60+E60-F60
61				(A)			
62	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	255,200	236,000	=D31	=E31	=F31	=G31
63	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E63-D63	
64					(D)		
65	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F60+F62 +F63	=\$F\$65
66	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,933,200	1,652,000	=D51+D52 +D54+D58 +D60+D62 +D56+D63	=E51+E52 +E56+E60 +E62+E63		=SUM(G51:G65)
67	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D49+D66	=E49+E66		
68				กระทบยอด			
69				1,073,200	1,073,200		

(7) การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ

เมื่อจัดทำกระดาษาทำการงบการเงินรวมแล้ว บริษัทใหญ่จะจัดทำงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ คือ (1) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม จากกระดาษาทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษาทำการช่อง (B) และ (2) งบแสดงฐานะการเงินรวม เป็นการนำงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมารวมกัน จากกระดาษาทำการช่อง (G) และเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ จากกระดาษาทำการช่อง (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	1,460,000	960,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	32,000	
10	กำไรจากการไถ่ถอนหุ้นกู้	0	23,200	
11	ต้นทุนขาย	6,000	0	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	760,000	540,000	
13	ดอกเบี้ยจ่าย	22,000	0	งบการเงินรวม
14	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12-B13	=C8+C9+C10 -C11-C12-C13	284,000
15	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะบริษัท
16	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	267,840	(ก)	235,200
17	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	16,160	(ข)	
18	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B16:B17)		

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

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	360,000	200,000	
9	ลูกหนี้การค้า	396,000	240,000	
10	สินค้าคงเหลือ	476,000	280,000	
11	ที่ดิน	1,400,000	1,000,000	
12	อาคาร-สุทธิ	1,340,000	800,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	600,000	400,000	
14	เงินลงทุนในหุ้นกู้	0	203,200	งบการเงินรวม
15	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	810,000	4,582,000
16	ค่าความนิยม	10,000	0	งบเฉพาะบริษัท
17	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B16)	=SUM(C8:C16)	3,933,200
18	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
19	เจ้าหนี้การค้า	1,478,000	1,278,000	
20	หุ้นกู้	200,000	0	
21	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นกู้	8,000	0	
22	ทุนหุ้นสามัญ	2,400,000	2,400,000	งบการเงินรวม
23	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	287,840	255,200	4,582,000
24	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	208,160	0	งบเฉพาะบริษัท
25	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B19:B24)	=SUM(C19:C24)	3,933,200

6.4 สรุป

หุ้นกู้ (Bonds) เป็นตราสารหนี้ระยะยาวชนิดหนึ่งที่เกิดจากการออกเพื่อต้องการระดมเงินทุน กิจกรรมอาจได้รับเงินจากการจำหน่ายหุ้นกู้ในจำนวนที่มากกว่า น้อยกว่า หรือเท่ากับ มูลค่าที่ระบุไว้บนใบหุ้น (Face value) จึงแบ่งการจำหน่ายหุ้นกู้ได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 การจำหน่ายหุ้นกู้ตามราคาหน้าตั๋ว กรณีที่ 2 การจำหน่ายหุ้นกู้ต่ำกว่าราคาหน้าตั๋ว และกรณีที่ 3 การจำหน่ายหุ้นกู้สูงกว่าราคาหน้าตั๋ว หากการจำหน่ายหุ้นกู้ของกิจการก่อให้เกิดส่วนเกินหรือส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ กิจการต้องทยอยตัดบัญชี โดยมีวิธีการตัดบัญชี 2 วิธี ได้แก่ วิธีเส้นตรง และวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง แต่ในบทนี้จะใช้วิธีเส้นตรงในการคำนวณ ซึ่งรายการระหว่างบริษัทในหุ้นกู้ มี 2 ลักษณะ ได้แก่ บริษัทใหญ่เป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทย่อยเป็นผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอก (Downstream) และบริษัทย่อยเป็นผู้ออกจำหน่ายหุ้นกู้และบริษัทใหญ่เป็นผู้ซื้อหุ้นกู้จากบุคคลภายนอก (Upstream) ทั้ง 2 ลักษณะ มีเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นจากการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น บันทึกหุ้นกู้และรายการระหว่างปี สรุปยอดคงเหลือ การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่