

บทที่ 7

การเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ Changes in Parent Company's Ownership Percentage)

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่
2. การทยอยซื้อหุ้น
3. การขายหุ้นระหว่างงวด

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 7 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายหลักการสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ได้
2. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
3. บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของการทยอยซื้อหุ้นและการขายหุ้นระหว่างงวดได้
4. คำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม และการคำนวณกำไรสะสมต้นปีของบริษัทย่อยได้
5. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไป (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ การบันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด และการบันทึกตัดบัญชีรายการทยอยซื้อหุ้นและการขายหุ้นระหว่างงวดได้
6. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ เกี่ยวกับการทยอยซื้อหุ้นและการขายหุ้นระหว่างงวด โดยใช้ Excel ได้

กรณีที่บริษัทผู้ซื้อหุ้นนั้นไม่ได้ซื้อหุ้นบริษัทอื่นในคราวเดียวกัน แต่ทยอยซื้อหุ้นหลายๆ ครั้ง บริษัทผู้ซื้อหุ้นจะต้องมีการคำนวณผลต่างที่เกิดจากการซื้อแต่ละครั้ง ซึ่งผลต่างที่เกิดขึ้นอาจแตกต่างกัน การบันทึกการซื้อหุ้นจะต้องเข้ากับเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน ซึ่งหากในครั้งแรกนั้นบริษัทผู้ซื้อหุ้นมีสัดส่วนการถือหุ้นน้อยกว่า ร้อยละ 20 จะบันทึกเงินลงทุนตามวิธีราคาทุน เมื่อใดที่บริษัทผู้ซื้อหุ้นมีสัดส่วนการถือหุ้นตั้งแต่ ร้อยละ 20 ถึงร้อยละ 50 ถือว่าเป็นบริษัทร่วม จะต้องเปลี่ยนมาบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ต่อมาบริษัทผู้ซื้อหุ้นมีสัดส่วนการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 หรือสามารถควบคุมบริษัทนั้นได้ ถือเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย จะต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีราคาทุน รวมทั้งจัดทำงบการเงินรวมในลักษณะกลุ่มกิจการเดียวกัน

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่ การทยอยซื้อหุ้น การขายหุ้นระหว่างงวด มีดังต่อไปนี้

7.1 หลักการสำคัญของการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัทใหญ่

บริษัทผู้ซื้อที่มีการทยอยซื้อหุ้นของบริษัทที่ถูกซื้อหุ้นจนกระทั่งสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 จึงเกิดเป็นบริษัทใหญ่ (บริษัทผู้ซื้อหุ้น) และบริษัทย่อย (บริษัทที่ถูกซื้อหุ้น) การซื้อหุ้นดังกล่าวจะทำให้สัดส่วนการถือหุ้นที่ถืออยู่แตกต่างกันไปในแต่ละงวดบัญชี และบางครั้งบริษัทใหญ่อาจมีการขายหุ้นของบริษัทย่อยออกไปเพียงบางส่วนทำให้สัดส่วนการถือหุ้นที่ถืออยู่นั้นลดลง หรืออาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยเองโดยการจดทะเบียนเพิ่มทุนซึ่งมีผลทำให้สัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทย่อยเปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งการรับรู้กำไรในบริษัทย่อย (นับเป็นช่วงของเวลา) ตั้งแต่วันต้นปีถึงวันที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น ถือว่าเป็นกำไรก่อนการซื้อหุ้น (Preacquisition earnings) ด้านเงินปันผลก็เช่นเดียวกัน (นับเป็นจุดของเวลา) หากมีการประกาศจ่ายเงินปันผลก่อนที่บริษัทใหญ่จะซื้อหุ้นในบริษัทย่อย ถือว่าเป็นเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น (Preacquisition dividends) (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 8-1; พยอม สิงห์เสนห์, 2543, หน้า 8-1; Beams et al., 2018, p. 271)

ตัวอย่างที่ 7.1 วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัท จักรวุฒิจากัด ซื้อหุ้นบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 80 เป็นเงินสด จำนวน 600,000 บาท โดยมีข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ณ วันซื้อ ดังนี้

1. ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม (1 ม.ค.) 200,000 บาท
2. ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
3. กำไรสุทธิสำหรับปี 25x1 จำนวน 100,000 บาท โดยกำไรสุทธิเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดทั้งปี
4. มีการจ่ายเงินปันผลปีละ 2 ครั้ง ได้แก่ ครั้งที่ 1 วันที่ 1 มิถุนายน และครั้งที่ 2 วันที่ 1 ธันวาคม ของทุกปี โดยจ่ายเงินปันผลครั้งละ 20,000 บาท เป็นเงินสด

เส้นเวลาของจุดการซื้อหุ้น จุดการจ่ายเงินปันผล และช่วงเวลาของกำไรสุทธิสำหรับปี 25x1 ดังนี้

1 ม.ค.	1 มิ.ย.	1 ต.ค.	1 ธ.ค.	31 ธ.ค.
	จ่ายเงินปันผล ครั้งที่ 1	ซื้อหุ้น 80%	จ่ายเงินปันผล ครั้งที่ 2	
ช่วงเวลาของกำไรสุทธิก่อนการซื้อหุ้น 9 เดือน		ช่วงเวลาของกำไรสุทธิหลังการซื้อหุ้น 3 เดือน		

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	ณ วันซื้อหุ้น 1 ต.ค. 25x1			
2	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น	
3	400,000	200,000	80%	
4				
5	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของ สินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของ สินทรัพย์สุทธิ	
6	600,000	=B3-B2	=C3*(A3+B3)	
7				
8	ค่าความนิยม	=A6-B6		
9	ผลต่างจากจากตีราคา	=B6-C6		
10	ผลต่างรวม	=B8+B9		

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

	A	B
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ ปี 25x1	ส่วนของ บ.ใหญ่
2	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย (1 ต.ค.-31 ธ.ค. 25x1)	=100000*3/12
3	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	80%
4	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B2*B3
5	การคำนวณเงินลงทุนในบริษัทย่อย ณ 31 ธ.ค. 25x1	
6	เงินลงทุนในบริษัทย่อย 1 ต.ค.	600,000
7	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=B4
8	หัก รายได้เงินปันผลในบริษัทย่อย (1 ธ.ค. 25x1)	=80%*20000
9	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธ.ค. 25x1)	=B6+B7-B8

การบันทึกบัญชีรายการระหว่างปีในสมุดรายวันทั่วไป โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
2	25x1				
3	1/10	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		600,000	
4		เครดิต เงินสด			=D\$3
5		บันทึกการลงทุนหุ้นสามัญในบริษัทย่อย		=SUM(D3:D4)	=SUM(E3:E4)
6					
7	1/12	เดบิต เงินสด		=\$E\$8	
8		เครดิต รายได้เงินปันผล			16,000
9		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D7:D8)	=SUM(E7:E8)

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

	A	B	C	D	E
1	รายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	31/12	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		320,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		160,000	
9		กำไรก่อนการซื้อหุ้น		60,000	
10		ค่าความนิยม		76,000	
11		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			600,000
12		เงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น			16,000
13		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ		=SUM(D7:D12)	=SUM(E7:E12)
14					
15		(B)			
16		เดบิต รายได้เงินปันผล		16,000	
17		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=D16
18		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D16:D17)	=SUM(E16:E17)

7.2 การทยอยซื้อหุ้น (Piecemeal acquisition)

กรณีที่บริษัทนั้นซื้อหุ้นของบริษัทอื่นจนมีสัดส่วนในการถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 หรือสามารถควบคุมบริษัทนั้นได้ ถือเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จะต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีราคาทุน โดยบริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้เป็นราคา ณ วันรวมธุรกิจ (กฤษฎา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 8-3 – 8-12; Beams et al., 2018, pp. 274-281)

หากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียเกิดขึ้นในปีเดียวกับการรวมธุรกิจ จะปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1						
	บัญชีส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม		xxx	.		
	บัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม (ผลต่างด้านเดบิต)		xxx	.		
	บัญชีรายได้เงินปันผล				xxx	.
	บัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม (ผลต่างด้านเครดิต)				xxx	.
	บันทึกการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียที่เกิดขึ้นในปีเดียวกับการรวมธุรกิจ					

หากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียเกิดขึ้นหลังจากปีที่ซื้อหุ้น บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x2						
	บัญชีกำไรสะสม		xxx	.		
	บัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม				xxx	.
	บันทึกการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียที่เกิดขึ้นหลังจากปีที่ซื้อหุ้น					

หากในปัจจุบันมีการรับเงินปันผลแล้ว จะมีการรับรู้รายได้จากกำไรสุทธิของบริษัทร่วมแล้ว ให้บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 1

วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x2						
	บัญชีกำไรสะสม		xxx	.-		
	บัญชีส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม					
	บัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม				xxx	.-
	บัญชีรายได้เงินปันผล					
	บันทึกการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียเกิดขึ้นหลังจากปีที่ซื้อหุ้นและมีการรับเงินปันผลแล้ว					

ตัวอย่างที่ 7.2 บริษัท จักรูติ จำกัด ซื้อหุ้นบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด หลายครั้งดังต่อไปนี้

วันที่ 1 มกราคม 25X1 ซื้อหุ้นร้อยละ 25 เป็นเงิน 130,000 บาท

วันที่ 1 เมษายน 25X2 ซื้อหุ้นร้อยละ 30 เป็นเงิน 235,500 บาท

วันที่ 1 ตุลาคม 25X3 ซื้อหุ้นร้อยละ 10 เป็นเงิน 85,000 บาท

ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ซื้อหุ้นกับราคาตามบัญชี

รายการเกี่ยวกับส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 ประกอบด้วย
ทุนหุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม (1 ม.ค.) 100,000 บาท

กำไรสุทธิสำหรับปี (เกิดขึ้นตลอดปีอย่างสม่ำเสมอ) และเงินปันผล จ่ายทุกวันที่ 1 ธันวาคม ของทุกปี มีดังนี้

ปี	กำไรสุทธิ (บาท)	เงินปันผล (บาท)
25X1	80,000	20,000
25X2	100,000	24,000
25x3	120,000	30,000

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 7.2 เทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel ประกอบด้วย การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การบันทึกรายการระหว่างปี การคำนวณส่วนแบ่งกำไร (การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม การคำนวณกำไรสะสมต้นปีของ บ.ย่อย) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ซื้อหุ้นครั้งที่ 1

1.1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ซื้อครั้งที่ 1 วันที่ 1 มกราคม 25x1 (C3) ร้อยละ 25

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ คำนวณจากเงินสดที่จ่ายจำนวน (A3) 130,000 บาท

ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิ ไม่มีผลต่างเนื่องจากผลต่างที่เกิดขึ้นจากการซื้อนั้นมีเพียงค่าความนิยมอย่างเดียว ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีจึงเท่ากัน ราคาตามบัญชีคำนวณได้จากทุนหุ้นสามัญ จำนวน (C3) 400,000 บาท บวกกำไรสะสมต้นงวดจำนวน (C3) 100,000 บาท คำนวณด้วยสัดส่วนที่

ซื้อหุ้นร้อยละ 25 สิ้นทรัพย์สุทธิราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมในสัดส่วนที่ซื้อหุ้นจึงเท่ากับ (B3) 125,000 บาท ต้นทุนการซื้อธุรกิจสูงกว่าราคายุติธรรมอยู่ (B5) 5,000 บาท ส่วนราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีไม่มีผลต่าง

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นครั้งที่ 1 โดยใช้ Excel (Hoyle et al., 2017, p.153) ดังนี้

	A	B	C
1	ครั้งที่ 1 วันที่ 1 มกราคม 25x1 ร้อยละ 25		
2	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
3	130,000	=C\$3	=25%*(400000+100000)
4			
5	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A3-B3	
6	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B3-C3	
7	ผลต่างรวม	=B5+B6	
8			

1.2) การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x1				
2	วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
3	25x1				
4	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม		130,000	
5		เครดิต เงินสด			=D\$4
6		บันทึกการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ชอบ พิเชียร จำกัด 25%		=SUM(D4:D5)	=SUM(E4:E5)
7					
8	1/12	เดบิต เงินสด		=25%*20000	
9		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม			=D\$8
10		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทร่วม		=SUM(D8:D9)	=SUM(E8:E9)
11					
12	31/12	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทร่วม		=E\$13	
13		เครดิต ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม			=25%*80000
14		บันทึกการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม		=SUM(D12:D13)	=SUM(E12:E13)

1.3) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในบริษัท
ย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้ Excel ดังนี้

		G	H	
1		การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม (25%)		
2		กำไรสุทธิของบริษัทร่วม	80,000	
3		คุณ สัดส่วนการถือหุ้น	25%	
4		ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	=H2*H3	
5				
6		การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี		
7		เงินลงทุนในบริษัทร่วม (1 ม.ค. 25x1)	130,000	
8		บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	=H4	
9		หัก เงินปันผล	5,000	
10		เงินลงทุนในบริษัทร่วม (31 ธ.ค. 25x1)	=H7+H8-H9	

2) ซื้อหุ้นครั้งที่ 2

2.1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ซื้อครั้งที่ 2 วันที่ 1 เมษายน 25x2 (C11) ร้อยละ 30

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ จำนวนจากเงินสดที่จ่ายจำนวน (A11) 235,500 บาท

การคำนวณราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น 1 เมษายน 25x2 จำนวนจากส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท
ย่อย โดยนำส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บวกกำไรสุทธิของปี 25x1 หัก เงินปันผลของปี 25x1
และบวกด้วยกำไรสุทธิของปี 25x2 ถึงวันที่ 1 เมษายน ส่วนเงินปันผลในปี 25x2 นั้นยังไม่มีจ่ายก่อนวันที่
1 เมษายน 25x2 ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันที่ 1 เมษายน 25x2 จึงเท่ากับ 585,000 บาท
โดยคำนวณจาก (C11) [(400,000+100,000)+(80,000-20,000)+(100,000*3/12)] แล้วนำมาคูณด้วย
สัดส่วนที่ซื้อหุ้นร้อยละ 30 คิดเป็นเงิน (B11) 175,500 บาท

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นครั้งที่ 2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
9	ครั้งที่ 2 วันที่ 1 เมษายน 25x2 ร้อยละ 30		
10	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
11	235,500	=C\$11	=30%*((400000+100000) +(80000-20000) +(100000*3/12))
12			
13	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A11-B11	
14	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B11-C11	
15	ผลต่างรวม	=B13+B14	
16			

2.2) การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x2				
2					
3	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
4	25x2				
5	เม.ย.-01	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		235,500	
6		เครดิต เงินสด			=D\$5
7		บันทึกการซื้อหุ้นสามัญบริษัท ขอบ พิเชียร จำกัด 30%		=SUM(D5:D6)	=SUM(E5:E6)
8					
9	เม.ย.-01	เดบิต กำไรสะสม (ต้นปี)		=(9/12)*20000	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			=D\$9
11		บันทึกปรับปรุงเงินลงทุนเป็นวิธีราคาทุน		=SUM(D9:D10)	=SUM(E9:E10)
12					
13	ธ.ค.-01	เดบิต เงินสด		=E\$14	
14		เครดิต รายได้เงินปันผล			=24000*(25%+30%)
15		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D13:D14)	=SUM(E13:E14)
16					

2.3) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม และการคำนวณกำไรสะสมต้นปีของ บ.ย่อย โดยใช้ Excel ดังนี้

	G	H	I	J
1				
2	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (55%)	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 2	ส่วนของผู้ไม่มี อำนาจควบคุม
3	กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	=(12/12)*100000	=(9/12)*100000	=(12/12)*100000
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้น	25%	30%	45%
5	ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=H3*H4	=I3*I4	=J3*J4
6				(ข)
7				

	G	H	I	J
8	การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบ ระยะเวลาบัญชี	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 2	รวม
9	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (1 ม.ค. 25x2)	145,000	0	=SUM(H9:I9)
10	ต้นทุนการซื้อหุ้นครั้งที่ 2 วันที่ 1 เม.ย. 25x2	0	235,500	=SUM(H10:I10)
11	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=\$H\$5	=\$I\$5	=SUM(H11:I11)
12	หัก รายได้เงินปันผลในบริษัทย่อย	=H4*24000	=I4*24000	=SUM(H12:I12)
13	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธ.ค. 25x2)	=H9+H11-H12	=I10+I11-I12	=SUM(H13:I13)
14				
15				
16	การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม			รวม
17	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่			153,200
18	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย			=\$J\$11
19	หัก เงินปันผล			=\$J\$12
20	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม			=J17+J18-J19
21				(ก)
22				
23				
24				
25	การคำนวณกำไรสะสมต้นปีของ บ.ย่อย	สัดส่วน ร้อยละ	กำไรสะสมต้น ปี	กำไรสะสมต้นปี ตามสัดส่วน
26	กำไรสะสมต้นปีของซื้อครั้งที่ 1 (1 ม.ค. 25x1)	25%	100,000	=H26*I26
27	กำไรสะสมต้นปีของซื้อครั้งที่ 2 (1 เม.ย. 25x2)	30%	=I28+I29	=H27*I27
28	-สำหรับปี 25x1		100,000	
29	-บวก สำหรับปี 25x2		=H30-H31	
30	เท่ากับ กำไรสุทธิ สำหรับปี 25x1	80,000		
31	หัก เงินปันผลสำหรับปี 25x1	20,000		
32	รวมกำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย			=J26+J27

2.4) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

(A) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันรวมธุรกิจทั้ง 2 ครั้ง ร้อยละ 25 และ 30 ตามลำดับ และกำไรของส่วนที่ซื้อระหว่างงวดบัญชีซึ่งมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นมาแล้ว 3 เดือน เป็นเงิน 25,000 บาท คำนวณร้อยละ 30 ส่วนเงินปันผลไม่มีการจ่ายก่อนซื้อหุ้น รวมทั้งบันทึกค่าความนิยม ณ วันรวมธุรกิจจากการซื้อทั้ง 2 ครั้ง

(B) ตัดบัญชีรายได้เงินปันผลที่ได้รับระหว่างงวดบัญชีกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย

การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาศทำการ ปี 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
21	รายการตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาศทำการ ปี 25x2				
22	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
23	25x2				
24	ธ.ค. 31	(A)			
25		เดบิต หุ้นหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		220,000	
26		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		73,000	
27		กำไรก่อนซื้อหุ้น		7,500	
28		ค่าความนิยม		65,000	
29		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			365,500
30		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D25:D29)	=SUM(E25:E29)
31					
32		(B)			
33		เดบิต รายได้เงินปันผล		13,200	
34		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$33
35		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D33:D34)	=SUM(E33:E34)
36					
37		รวมรายการปรับปรุงและตัดบัญชี		=D30+D35	=E30+E35
38					

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D37) และ (E37) ไปกระดาศทำการในช่องกระดาศยอด (D50) และ (E50)

2.5) กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

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

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาศทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

ขั้นตอนที่ 3 ออกยอดในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest คำย่อ คือ NCI) รายการที่จะปรากฏในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะประกอบไปด้วยรายการที่กระทบส่วนของผู้ถือหุ้น ได้แก่ (1) ทุนหุ้นสามัญ (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม (2) กำไรสะสมต้นงวด (ในงบแสดงฐานะการเงิน) ตามสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม และ (3) กำไรสุทธิ ส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ในงบกำไรขาดทุน) คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อยในสัดส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด บวกกำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม หักเงินปันผล ซึ่งก็คือ การนำยอดต้นงวด (ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บวกกำไรสะสม 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)

กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	45%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,040,000	600,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	13,200	0	13,200	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	ต้นทุนขาย	540,000	260,000	0	0	0	=B9+C9+D9-E9+F9
10	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	360,000	240,000	0	0	0	=B10+C10+D10-E10+F10
11	กำไรก่อนซื้อหุ้น	0	0	7,500	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12				(A)			

	A	B	C	D	E	F	G	
13	กำไรสุทธิ	153,200	100,000	=D6+D7+D9 +D10+D11	=E6+E7+E9 +E10+E11	=F6+F7+F9 +F10+F11	=G6+G7-G9 -G10-G11	
14	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$14	45,000	← ข
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B13-B14	=C13-C14	=D13-D14	=E13-E14	=F14-F13	187,500	← ก
16								
17	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี							
18	กำไรสะสม (1 มกราคม)	425,500	160,000	73,000	0	=F4*C18	=B18+C18-D18+E18-F18	
19				(A)				
20	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	153,200	100,000	=D15	=E15	=F15	=G15	
21	เงินปันผลจ่าย	120,000	24,000	0	13,200	=F4*C21	=B21+C21+D21-E21-F21	
22					(B)			
23	กำไรสะสม 31 ธันวาคม	458,700	236,000	=D18+D20 +D21	=E18+E20 +E21	=F18+F20 -F21	=G18+G20-G21	
24								

	A	B	C	D	E	F	G
25	งบแสดงฐานะการเงิน						
26	สินทรัพย์						
27	เงินสด	184,000	180,000	0	0	0	=B27+C27+D27-E27+F27
28	ลูกหนี้การค้า	248,000	140,000	0	0	0	=B28+C28+D28-E28+F28
29	สินค้าคงเหลือ	240,000	160,000	0	0	0	=B29+C29+D29-E29+F29
30	ที่ดิน	1,000,000	260,000	0	0	0	=B30+C30+D30-E30+F30
31	อาคาร-สุทธิ	1,000,000	300,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	อุปกรณ์-สุทธิ	400,000	190,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	เงินลงทุนในบ.ย่อย	365,500	0	0	365,500	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34					(A)		
35	ค่าความนิยม	0	0	65,000	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36				(A)			
37	รวมสินทรัพย์	3,437,500	1,230,000	=D27+D28 +D29+D30 +D31+D32 +D33+D35	=E27+E28 +E29+E30 +E31+E32 +E33+E35	=SUM (F27:F36)	=SUM(G27:G36)

	A	B	C	D	E	F	G
38	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
39	เจ้าหนี้การค้า	378,800	394,000	0	0	0	=B39+C39-D39+E39-F39
40	เงินกู้	600,000	200,000	0	0	0	=B40+C40-D40+E40-F40
41	ทุนหุ้นสามัญ	2,000,000	400,000	220,000	0	=C41*F4	=B41+C41-D41+E41-F41
42				(A)			
43	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	458,700	236,000	=D31	=E31	=F31	=G23
44	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	0	=E44-D44	
45							
46	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F41+F43 +F44	=\$F\$46
47	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,437,500	1,230,000	=D39+D40 +D41+D43 +D44	=E39+E40 +E41+E43 +E44		=SUM(G39:G46)
48	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D37+D47	=E37+E47		
49				กระทบยอด			
50				378,700	378,700		

3) ซื้อหุ้นครั้งที่ 3

3.1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

ซื้อครั้งที่ 3 วันที่ 1 ตุลาคม 25x3 (C19) ร้อยละ 10

ต้นทุนการซื้อธุรกิจ คำนวณจากเงินสดที่จ่ายจำนวน (A19) 85,000 บาท

การคำนวณราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น 1 ตุลาคม 25x3 คำนวณจากส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย โดยนำส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บวกกำไรสุทธิของปี 25x1 และปี 25x2 หัก เงินปันผลของปี 25x1 และปี 25x2 และบวกด้วยกำไรสุทธิของปี 25x3 ถึงวันที่ 1 ตุลาคม ส่วนเงินปันผลในปี 25x3 นั้นยังไม่มีกระจายก่อนวันที่ 1 ตุลาคม ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x3 จึงเท่ากับ 726,000 บาท โดยคำนวณจาก (C19)/[(400,000+100,000)+(80,000-20,000)+(100,000-24,000)+(120,000*9/12)] แล้วนำมาคูณด้วยสัดส่วนที่ซื้อหุ้นร้อยละ 10 คิดเป็นเงิน (B19) 72,600 บาท

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นครั้งที่ 3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
17	ครั้งที่ 3 วันที่ 1 ตุลาคม 25x3 ร้อยละ 10		
18	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
19	85,000	=C\$19	=10%*((400000+100000)+(80000-20000)+(100000-24000)+(120000*9/12))
20			
21	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A19-B19	
22	ผลต่างจากกำไรราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B19-C19	
23	ผลต่างรวม	=B21+B22	
24			

3.2) การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x3				
2					
3	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
4	25x3				
5	ต.ค.-01	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		85,000	
6		เครดิต เงินสด			=D\$5
7		บันทึกการซื้อหุ้นสามัญบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด 30%		=SUM(D5:D6)	=SUM(E5:E6)
8					

	A	B	C	D	E
9	ธ.ค.-01	เดบิต เงินสด		=E\$10	
10		เครดิต รายได้เงินปันผล			=(25%+30%+10%)*30000
11		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D9:D10)	=SUM(E9:E10)
12					

3.3) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในการเงินรวม การคำนวณกำไรสะสมต้นปีของ บ.ย่อย ระหว่างปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	G	H	I	J	K
1					
2	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (65%)	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 3	ส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม
3	กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	120,000	120,000	=(3/12)*120000	120,000
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้น	25%	30%	10%	=100%-(H4+I4+J4)
5	ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=H3*H4	=I3*I4	=J3*J4	=K3*K4
6					(ข)
7	การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 3	ส่วนของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม
8	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (1 ม.ค. x3)	164,000	250,800	0	=SUM(H8:J8)
9	ต้นทุนการซื้อหุ้นครั้งที่ 3 ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x3	0	0	85,000	=SUM(H9:J9)
10	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=H5	=I5	=J5	=SUM(H10:J10)
11	หัก เงินปันผล	=H4*30000	=I4*30000	=J4*30000	=SUM(H11:J11)
12	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธ.ค. x3)	=H8+H10-H11	=I8+I9+I10-I11	=J9+J10-J11	=SUM(H12:J12)
13				กระทบยอด	=K8+K9+K10-K11
14	การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในการเงินรวม				ส่วนของบริษัทใหญ่
15	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่				179,500
16	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย				=K10
17	หัก เงินปันผล				=K11
18	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในการเงินรวม				=K15+K16-K17
19					(ก)

	G	H	I	J	K
20		สัดส่วนร้อยละ	กำไรสะสม ต้นปี		กำไรสะสมต้นปี ตามสัดส่วน
21	กำไรสะสมต้นปีของซื้อครั้งที่ 1 (1 ม.ค. x1)	25%	100,000		=H21*I21
22	กำไรสะสมต้นปีของซื้อครั้งที่ 2 (1 เม.ย. x2)	30%	=I23+I24+I27		=H22*I22
23	-สำหรับปี 25x1		100,000		
24	-บวก สำหรับปี 25x2		=H25-H26		
25	เท่ากับ กำไรสุทธิ สำหรับปี 25x1	80,000			
26	หัก เงินปันผลสำหรับปี 25x1	20,000			
27	-บวก กำไรก่อนซื้อหุ้นสำหรับปี 25x2		=(3/12)*100000		
28	กำไรสะสมต้นปีของซื้อครั้งที่ 3 (1 ต.ค. x3)	10%	=I29+I30+I33		=H28*I28
29	-สำหรับปี 25x1		100,000		
30	-บวก สำหรับปี 25x2		=H31-H32		
31	เท่ากับ กำไรสุทธิ สำหรับปี 25x1	80,000			
32	หัก เงินปันผลสำหรับปี 25x1	20,000			
33	-บวก สำหรับปี 25x3		=H34-H35		
34	เท่ากับ กำไรสุทธิ สำหรับปี 25x2	100,000			
35	หัก เงินปันผลสำหรับปี 25x2	24,000			
36	รวมกำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย				=K21+K22+K28

3.4) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

(A) บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันรวมธุรกิจตามสัดส่วนร้อยละที่ซื้อ สำหรับกำไรสะสมไ้ยอด ณ วันซื้อหุ้นแต่ละครั้งยกเว้นงวดปัจจุบันให้ใช้กำไรสะสมต้นงวด ซึ่งจะแยกกำไรก่อนซื้อหุ้นและเงินปันผลก่อนซื้อหุ้นเป็นคนละบัญชี จำนวนเงิน (D21) 104,100 บาท ที่คำนวณได้จาก $((100,000 \times 25\%) + (185,000 \times 30\%) + (236,000 \times 10\%))$ บัญชีกำไรก่อนซื้อหุ้นเป็นกำไรของส่วนที่ซื้อระหว่างงวดบัญชี (1 ม.ค. – 30 ก.ย.) ซึ่งมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นมาแล้ว 9 เดือน เป็นจำนวนเงิน 90,000 บาท ที่คำนวณได้จาก $(120,000 \times 9/12)$ แล้วนำมาคูณด้วยสัดส่วนการถือหุ้นร้อยละ 10 ได้เท่ากับ (D22) 9,000 บาท ไม่มีการจ่ายเงินปันผลก่อนซื้อหุ้น รวมทั้งบันทึกค่าความนิยมคงเหลือ ณ วันรวมธุรกิจ จากการซื้อทั้ง 3 ครั้ง

(B) ตัดบัญชีรายได้เงินปันผลที่ได้รับระหว่างงวดบัญชีกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย

การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาษาทำการ ปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
16	รายการตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาษาทำการ ปี 25x3				
17	วัน เดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
18	25x3				
19	ธ.ค.-31	(A)			
20		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		260,000	
21		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		104,100	
22		กำไรก่อนซื้อหุ้น		9,000	
23		ค่าความนิยม		77,400	
24		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			450,500
25		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึก ผลต่างจากการตีราคาส่วนของ บ.ใหญ่		=SUM(D20:D24)	=SUM(E20:E24)
26					
27		(B)			
28		เดบิต รายได้เงินปันผล		19,500	
29		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$28
30		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่าง งวด		=SUM(D28:D29)	=SUM(E28:E29)
31					
32		รวมรายการปรับปรุงและตัดบัญชี		=D25+D30	=E25+E30

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D32) และ (E32) ไปกระดาษาทำการในช่องกระทบยอด (D50) และ (E50)

3.5) 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 ออกรายการในช่องส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (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 ซึ่งก็คือ การนำยอดต้นงวด (ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บวกกำไรสะสม ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วน ที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม) บวกด้วยรายได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างงวดบัญชี (กำไรที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจ ควบคุม) และหักด้วยเงินปันผลจ่ายที่ทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง

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

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

(2) ในการเปลี่ยนแปลงกำไรสะสมระหว่างปี บัญชีกำไรสะสมรวมจะแสดงรายการกำไรสะสมเฉพาะ ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ เนื่องจากกำไรสะสมส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุมได้แยกต่างหากไปรวมอยู่ใน บัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแล้ว

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

กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงานการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4				เดบิต	เครดิต	35%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	1,000,000	640,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	19,500	0	19,500	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	ต้นทุนขาย	480,000	280,000	0	0	0	=B9+C9+D9-E9+F9
10	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	360,000	240,000	0	0	0	=B10+C10+D10-E10+F10
11	กำไรก่อนซื้อหุ้น	0	0	9,000	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12				(A)			

	A	B	C	D	E	F	G
13	กำไรสุทธิ	179,500	120,000	=D6+D7+D9 +D10+D11	=E6+E7+E9 +E10+E11	=F6+F7+F9 +F10+F11	=G6+G7-G9-G10-G11
14	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$14	42,000
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B13-B14	=C13-C14	=D13-D14	=E13-E14	=F14-F13	229,000
16							
17	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
18	กำไรสะสม (1 มกราคม)	458,700	236,000	104,100	0	=F4*C18	=B18+C18-D18+E18-F18
19				(A)			
20	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	179,500	120,000	=D15	=E15	=F15	=G15
21	เงินปันผลจ่าย	140,000	30,000	0	19,500	=F4*C21	=B21+C21+D21-E21-F21
22					(B)		
23	กำไรสะสม 31 ธันวาคม	498,200	326,000	=D18+D20 +D21	=E18+E20 +E21	=F18+F20 -F21	=G18+G20-G21
24							

	A	B	C	D	E	F	G
25	งบแสดงฐานะการเงิน						
26	สินทรัพย์						
27	เงินสด	176,000	160,000	0	0	0	=B27+C27+D27-E27+F27
28	ลูกหนี้การค้า	260,000	120,000	0	0	0	=B28+C28+D28-E28+F28
29	สินค้าคงเหลือ	220,000	180,000	0	0	0	=B29+C29+D29-E29+F29
30	ที่ดิน	1,000,000	260,000	0	0	0	=B30+C30+D30-E30+F30
31	อาคาร-สุทธิ	900,000	280,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	อุปกรณ์-สุทธิ	360,000	170,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	450,500	0	0	450,500	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34					(A)		
35	ค่าความนิยม	0	0	77,400	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36				(A)			
37	รวมสินทรัพย์	3,366,500	1,170,000	=D27+D28 +D29+D30 +D31+D32 +D33+D35	=E27+E28 +E29+E30 +E31+E32 +E33+E35	=SUM (F27:F36)	=SUM(G27:G36)

	A	B	C	D	E	F	G
38	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
39	เจ้าหนี้การค้า	368,300	264,000	0	0	0	=B39+C39-D39+E39-F39
40	เงินกู้	500,000	180,000	0	0	0	=B40+C40-D40+E40-F40
41	ทุนหุ้นสามัญ	2,000,000	400,000	260,000	0	=C41*F4	=B41+C41-D41+E41-F41
42				(A)			
43	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	498,200	326,000	=D31	=E31	=F31	=G23
44	ส่วนของ NCI ปรับปรุง				0	=E44-D44	
45							
46	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F41+F43 +F44	=\$F\$46
47	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	3,366,500	1,170,000	=D39+D40 +D41+D43 +D44	=E39+E40 +E41+E43 +E44		=SUM(G39:G46)
48	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D37+D47	=E37+E47		
49				กระทบยอด			
50				470,000	470,000		

3.6) 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 25X3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
4	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X3			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
8	รายได้จากการขาย	1,640,000	1,000,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	19,500	
10	ต้นทุนขาย	760,000	480,000	
11	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	600,000	360,000	
12	กำไรก่อนซื้อหุ้น	9,000	0	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9-B10 -B11-B12	=C8+C9-C10 -C11-C12	271,000
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะ บริษัท
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	229,000	(ก)	179,500
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	42,000	(ข)	
17	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B15:B16)		

(2) งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิจำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	336,000	176,000	
9	ลูกหนี้การค้า	380,000	260,000	
10	สินค้าคงเหลือ	400,000	220,000	
11	ที่ดิน	1,260,000	1,000,000	
12	อาคาร-สุทธิ	1,180,000	900,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	530,000	360,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	450,500	4,163,400
15	ค่าความนิยม	77,400	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	3,366,500
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	632,300	368,300	
19	เงินกู้	680,000	500,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	2,000,000	2,000,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	597,000	498,200	4,163,400
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	254,100	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	3,366,500

7.3 การขายหุ้นระหว่างงวด (Sale of an interest during an accounting period)

กรณีที่มีการขายหุ้นเกิดขึ้นระหว่างงวด ผู้ขายจะต้องคำนวณราคาตามบัญชีของหุ้น ณ วันที่ขาย โดยจะต้องพิจารณาถึงส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย และเงินปันผลที่จ่ายจนถึงวันที่ขายหุ้น จึงสามารถคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายหุ้น (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 8-17 – 8-20; Beams et al., 2018, pp. 279-282)

ตัวอย่างที่ 7.3 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท จักรวุฒิ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด ร้อยละ 80 เป็นเงินสด จำนวนเงิน 200,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย ณ วันที่ ประกอบด้วยหุ้นสามัญ จำนวนเงิน 200,000 บาท และกำไรสะสม (1 ม.ค.) จำนวนเงิน 40,000 บาท ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับ ราคาตามบัญชี

กำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายของบริษัทย่อย สำหรับปี 25X1, 25X2, และ 25X3 มีดังนี้

ปี	กำไรสุทธิ	เงินปันผล (จ่ายทุกวันที่ 1 ธันวาคม)
25X1	40,000	8,000
25X2	60,000	10,000
25X3	80,000	10,000

ในวันที่ 31 มีนาคม 25X3 บริษัทใหญ่ได้ขายหุ้นของบริษัทย่อยไปร้อยละ 20 เป็นเงิน 100,000 บาท

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 7.3 เทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel ประกอบด้วย การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การบันทึกรายการระหว่างปี การคำนวณส่วนแบ่งกำไร (การคำนวณกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	ครั้งที่ 1 วันที่ 1 มกราคม 25x1 ร้อยละ 80		
2	ต้นทุนการซื้อธุรกิจ	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
3	200,000	=D\$3	=80%*(200000+40000)
4			
5	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A3-B3	
6	ผลต่างจากกำไรราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B3-C3	
7	ผลต่างรวม	=SUM(B5:B6)	

2) การบันทึกรายการระหว่างปี และ 3) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร

2.1) บันทึกรายการระหว่างปี 25x1

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x1				
2	วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
3	25x1				
4	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		200,000	
5		เครดิต เงินสด			=D\$4
6		บันทึกการซื้อหุ้นสามัญบริษัท ขอบพิเชียร จำกัด 80%		=SUM(D4:D5)	=SUM(E4:E5)
7					
8	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$9	
9		เครดิต รายได้เงินปันผล			=80%*8000
10		บันทึกได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D8:D9)	=SUM(E8:E9)

3.1) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร ปี 25x1

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

		G	H	
1		การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (80%)		
2		กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	40,000	
3		คูณ สัดส่วนการถือหุ้น	<u>80%</u>	
4		ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	<u>=H2*H3</u>	
5				
6		การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี		
7		เงินลงทุนในบริษัทย่อย (1 มกราคม 25x1)	200,000	
8		บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=H\$4	
9		หัก เงินปันผล	<u>6,400</u>	
10		เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธันวาคม 25x1)	<u>=H7+H8-H9</u>	

2.2) บันทึกรายการระหว่างปี 25x2

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x2				
2	วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
3	25x2				
4	1/12	เดบิต เงินสด		=E\$5	
5		เครดิต รายได้เงินปันผล			=80%*10000
6		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D4:D5)	=SUM(E4:E5)

3.2) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร ปี 25x2

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ระหว่างปี 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	G	H	
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (80%)		
2	กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	60,000	
3	คุณ สัดส่วนการถือหุ้น	80%	
4	ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=H2*H3	
5			
6	การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี		
7	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (1 มกราคม 25x2)	225,600	
8	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	=\$H\$4	
9	หัก เงินปันผล	8,000	
10	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธันวาคม 25x2)	=H7+H8-H9	
11			
12			

2.3) บันทึกรายการระหว่างปี 25x3

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัท จักรวุฒิ จำกัด ระหว่างปี 25x3				
2	วัน เดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
3	25x3				
4	31/3	เดบิต เงินสด		100,000	
5		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			=20/80*200000
6		กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน (ค)			=D4-E5
7		บันทึกการจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทย่อยร้อยละ 20 จาก ร้อยละ 80		=SUM(D4:D6)	=SUM(E4:E6)
9					
10	1/12	เดบิต เงินสด		=\$E\$11	
11		เครดิต รายได้เงินปันผล			=(80%-20%)*10000
12		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D10:D11)	=SUM(E10:E11)

3.3) การคำนวณส่วนแบ่งกำไร ปี 25x3

การคำนวณกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ระหว่างปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	G	H	I	J	K
1					
2	การคำนวณกำไรขาดทุนจากการ จำหน่ายเงินลงทุน	สัดส่วน ร้อยละ	ราคาตามบัญชี	รวม	
3	ราคาขาย	20%/80%		100,000	
4	ราคาตามบัญชีของเงินลงทุนส่วนที่ ขาย	20%/80%	281,600	=(20%/80%)*I4	
5	กำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงิน ลงทุน			=J3-J4	(ง)
6					
7					

	G	H	I	J	K
8	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรใน บริษัทย่อย (65%)	1 ม.ค.-31มี.ค.	1 เม.ย.-31 ธ.ค.	1 ม.ค.-31มี.ค.	1 เม.ย.-31 ธ.ค.
9	กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	$=(3/12)*80000$	$=(9/12)*80000$	$=H9$	$=I9$
10	คุณ สัดส่วนการถือหุ้น	80%	60%	20%	40%
11	ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย	$=H9*H10$	$=I9*I10$	$=J9*J10$	$=K9*K10$
12		$=H11+I11$		$=J11+K11$	
13				(ข)	
14	การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้น รอบระยะเวลาบัญชี			25x3	
15	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (1 มกราคม 25x3)			265,600	
16	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (1 ม.ค. - 31 มี.ค.)			$=\$H\11	
17	หัก การขายหุ้นครั้งที่ 1 ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x3 (20%)			$=\$J\4	
18	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (หลังวันที่ขายหุ้นครั้งที่ 1)			$=J15+J16-J17$	
19	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย (1 เม.ย. - 31 ธ.ค.)			$=\$I\11	
20	หัก เงินปันผล			$=\$E\11	
21	เงินลงทุนในบริษัทย่อย (31 ธันวาคม 25x3)			$=J18+J19$ $-J20$	
22					
23	การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัท ใหญ่ในงบการเงินรวม	ราคาขาย	ราคาตามบัญชี	25x3	
24	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่			116,000	
25	บวก ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย			$=\$H\12	
26	หัก เงินปันผล			$=J20$	
27	กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน	$=\$E\6	$=\$J\5	$=H27-I27$	
28		(ค)	(ง)		
29	กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ใน งบการเงินรวม			$=J24+J25-$ $J26-J27$	
30				(ก)	

4) การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี

(A) บันทึกตัดบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย ณ วันรวมธุรกิจ (1 ม.ค. 25x1) ร้อยละ 80 กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ด้วยยอดคงเหลือหลังการขาย ($200,000 - ((20\%/80\%)*200,000)$) เท่ากับ (E33) 150,000 บาท บันทึกค่าความนิยม ณ วันรวมธุรกิจ หักด้วยค่าความนิยมของหุ้นที่ขายไป รวมทั้งบันทึกตัดบัญชีกำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน ที่คำนวณจากกำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุนตามราคาทุน (ค) ($100,000 - (20\%/80\%)*200,000$) เท่ากับ 50,000 บาท หักด้วยกำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุนตามราคาขาย (ง) ($100,000 - (20\%/80\%)*(265,600+16,000)$) เท่ากับ 29,600 บาท เป็นกำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุนรวม ($50,000 - 29,600$) เท่ากับ (D32) 20,400 บาท และบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุง) ที่เกิดจากการขายหุ้นร้อยละ 20 จากที่ถือหุ้นไว้ทั้งหมดร้อยละ 80 ของส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันที่ขายหุ้นซึ่งคำนวณได้จากผลต่างระหว่างผลรวมด้านเดบิต ($160,000 + 32,000 + 6,000 + 20,400 = 218,400$) หักด้วยยอดด้านเครดิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย (150,000) เท่ากับ (E34) 68,400 บาท

(B) ตัดจำหน่ายรายได้เงินปันผลระหว่างงวด

รายการตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาษทำการ ปี 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
25	รายการตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวมในกระดาษทำการ ปี 25x3				
26	วัน เดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
27	25x3				
28	ธ.ค.-31	(A)			
29		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		160,000	
30		กำไรสะสมต้นปี-บ.ย่อย		32,000	
31		ค่าความนิยม		6,000	
32		กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน		20,400	
33		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			150,000
34		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			68,400
35		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อย บันทึกผลต่าง และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่ขายเงินลงทุน		=SUM(D29:D34)	=SUM(E29:E34)
36					
37		(B)			
38		เดบิต รายได้เงินปันผล		6,000	
39		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=D\$38
40		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D38:D39)	=SUM(E38:E39)
41					
42		รวมรายการปรับปรุงและตัดบัญชี		=D35+D40	=E35+E40

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D42) และ (E42) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D50) และ (E50)

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)

กระตาดำทำการเพื่่อจัดทำงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระตาดำทำการเพื่่อจัดทำงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3						
2							
3	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
4		จักรวติ	ขอบพิเชียร	เดบิต	เครดิต	40%	
5	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
6	รายได้จากการขาย	200,000	180,000	0	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7	รายได้เงินปันผล	6,000	0	6,000	0	0	=B7+C7-D7+E7-F7
8				(B)			
9	กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน	50,000	0	20,400	0	0	=B9+C9-D9+E9-F9
10				(A)			
11	ต้นทุนขาย	100,000	80,000	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	40,000	20,000	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12

	A	B	C	D	E	F	G
13	กำไรสุทธิ	116,000	80,000	=D6+D7+D11 +D12+D9	=E6+E7+E11 +E12+E9	=F6+F7+F11 +F12+F9	=G6+G7+G9 -G11-G12
14	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$14	28,000
15	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	=B13-B14	=C13-C14	=D13-D14	=E13-E14	=F14-F13	141,600
16							
17	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมระหว่างปี						
18	กำไรสะสม (1 มกราคม)	176,000	122,000	32,000	0	=C18*(100% -80%)	=B18+C18-D18+E18-F18
19				(A)			
20	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่	116,000	80,000	=D15	=E15	=F15	=G15
21	เงินปันผลจ่าย	20,000	10,000	0	6,000	=F4*C21	=B21+C21+D21-E21-F21
22					(B)		
23	กำไรสะสม 31 ธันวาคม	272,000	192,000	=D18+D20 +D21	=E18+E20 +E21	=F18+F20 -F21	=G18+G20-G21
24							

	A	B	C	D	E	F	G
25	งบแสดงฐานะการเงิน						
26	สินทรัพย์						
27	เงินสด	140,000	60,000	0	0	0	=B27+C27+D27-E27+F27
28	ลูกหนี้การค้า	160,000	40,000	0	0	0	=B28+C28+D28-E28+F28
29	สินค้าคงเหลือ	198,000	64,000	0	0	0	=B29+C29+D29-E29+F29
30	ที่ดิน	400,000	160,000	0	0	0	=B30+C30+D30-E30+F30
31	อาคาร-สุทธิ	600,000	200,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	อุปกรณ์-สุทธิ	200,000	100,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	เงินลงทุนในบ.ย่อย	150,000	0	0	150,000	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34					(A)		
35	ค่าความนิยม	0	0	6,000	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36				(A)			
37	รวมสินทรัพย์	1,848,000	624,000	=D27+D28 +D29+D30 +D31+D32 +D33+D35	=E27+E28 +E29+E30 +E31+E32 +E33+E35	=SUM (F27:F36)	=SUM(G27:G36)

	A	B	C	D	E	F	G
38	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
39	เจ้าหนี้การค้า	176,000	32,000	0	0	0	=B39+C39-D39+E39-F39
40	เงินกู้	400,000	200,000	0	0	0	=B40+C40-D40+E40-F40
41	ทุนหุ้นสามัญ	1,000,000	200,000	160,000	0	=C41*(100%-80%)	=B41+C41-D41+E41-F41
42				(A)			
43	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	272,000	192,000	=D31	=E31	=F31	=G23
44	ส่วนของ NCI ปรับปรุง			0	68,400	=E44-D44	
45					(A)		
46	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธ.ค.)					=F41+F43+F44	=\$F\$46
47	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,848,000	624,000	=D39+D40+D41+D43+D44	=E39+E40+E41+E43+E44		=SUM(G39:G46)
48	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D37+D47	=E37+E47		
49				กระทบยอด			
50				224,400	224,400		

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 25X3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิจากัด และบริษัทย่อย			
3	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
4	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X3			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
8	รายได้จากการขาย	380,000	200,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	6,000	
10	กำไรจากการจำหน่ายเงินลงทุน	29,600	50,000	
11	ต้นทุนขาย	180,000	100,000	
12	ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	60,000	40,000	งบการเงินรวม
13	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10 -B11-B12	=C8+C9+C10 -C11-C12	169,600
14	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะ บริษัท
15	ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	141,600	(ก)	116,000
16	ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	28,000	(ข)	
17	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B15:B16)		

(2) งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	200,000	140,000	
9	ลูกหนี้การค้า	200,000	160,000	
10	สินค้าคงเหลือ	262,000	198,000	
11	ที่ดิน	560,000	400,000	
12	อาคาร-สุทธิ	800,000	600,000	
13	อุปกรณ์-สุทธิ	300,000	200,000	งบการเงินรวม
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	150,000	2,328,000
15	ค่าความนิยม	6,000	0	งบเฉพาะบริษัท
16	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B15)	=SUM(C8:C15)	1,848,000
17	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
18	เจ้าหนี้การค้า	208,000	176,000	
19	เงินกู้	600,000	400,000	
20	ทุนหุ้นสามัญ	1,000,000	1,000,000	งบการเงินรวม
21	กำไรสะสม (31 ธ.ค.)	363,200	272,000	2,328,000
22	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	156,800	0	งบเฉพาะบริษัท
23	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B18:B22)	=SUM(C18:C22)	1,848,000

7.4 สรุป

กรณีที่ 1 บริษัทผู้ซื้อหุ้นทยอยซื้อหุ้นจนกระทั่งจำนวนหุ้นมากกว่าร้อยละ 50 จึงเกิดเป็นบริษัทใหญ่ (บริษัทผู้ซื้อหุ้น) และบริษัทย่อย (บริษัทที่ถูกซื้อหุ้น) รายการดังกล่าวข้างต้นมีผลทำให้ร้อยละในการถือหุ้นในบริษัทย่อยเปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งการรับรู้กำไรในบริษัทย่อย (นับเป็นช่วงของเวลา) ตั้งแต่วันต้นปีถึงวันที่บริษัทใหญ่ซื้อหุ้น ถือว่าเป็นกำไรก่อนการซื้อหุ้น (Preacquisition earnings) ด้านเงินปันผลก็เช่นเดียวกัน (นับเป็นจุดของเวลา) หากมีการประกาศจ่ายเงินปันผลก่อนที่บริษัทใหญ่เข้าซื้อหุ้นในบริษัทย่อย ถือว่าเป็นเงินปันผลก่อนการซื้อหุ้น (Preacquisition dividends) และกรณีที่ 2 บริษัทใหญ่มีการขายหุ้นบริษัทย่อยเกิดขึ้นระหว่างงวด บริษัทใหญ่จะต้องคำนวณราคาตามบัญชีของหุ้น ณ วันที่ขาย โดยจะต้องพิจารณาถึงส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย และเงินปันผลที่จ่ายจนถึงวันที่ขายหุ้น ทั้ง 2 กรณี มีเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นจากการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น การบันทึกรายการระหว่างปี การคำนวณส่วนแบ่งกำไร (การคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม การคำนวณกำไรสะสมต้นปีของ บ.ย่อย) การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่