

บทที่ 8

การแปลงค่างบการเงิน

Translation of Financial Statements

เนื้อหาประกอบด้วย

1. หลักการสำคัญของการแปลงค่างบการเงิน
2. การแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น
3. การแปลงค่างบการเงินหลังวันซื้อหุ้น

วัตถุประสงค์เชิงพฤติกรรม เมื่อศึกษาบทที่ 8 จบแล้วสามารถ

1. อธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการได้
2. อธิบายวิธีการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินได้
3. คำนวณผลต่างระหว่างต้นทุนการซื้อหุ้น ราคายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อหุ้นได้
4. จัดทำกระดาดำทำการแปลงค่างบการเงินได้
5. คำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทย่อย การคำนวณเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม และการคำนวณกำไรสะสมต้นปีของบริษัทย่อยได้
6. บันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาดำทำการงบการเงินรวมในสมุดรายวันทั่วไป (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยและบันทึกผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ การบันทึกผลต่างกำไร/ขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจากค่าความนิยม และการบันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวดได้
7. เข้าใจเทคนิคและลำดับขั้นตอนของกระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศโดยใช้ Excel ได้

กิจการอาจแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้หากสกุลเงินที่ใช้นำเสนอ งบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะ การเงินของกิจการเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน เช่น เมื่อกลุ่มกิจการประกอบด้วยหลายกิจการซึ่งมีสกุลเงิน ที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละกิจการจะต้องแสดงด้วยสกุลเงิน สกุลหนึ่งที่ใช้ร่วมกันเพื่อให้นำเสนองบการเงินรวม ดังนั้น เมื่อมีการจัดทำงบการเงินรวมระหว่างบริษัทใหญ่ใน ประเทศไทยกับบริษัทย่อยในต่างประเทศที่มีการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น เงินดอลลาร์ ของสหรัฐอเมริกา เงินยูโรของสหภาพยุโรป เงินปอนด์ของประเทศอังกฤษ เงินเยนของประเทศญี่ปุ่น และเงิน หยวนของประเทศจีน เป็นต้น บริษัทใหญ่ต้องแปลงค่าสกุลเงินต่างประเทศที่ใช้ในการดำเนินงานมาเป็นสกุลเงิน บาทของประเทศไทย และรายงานผลกระทบจากการแปลงค่าดังกล่าวภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (สมาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 9)

สำหรับบทนี้จะอธิบายถึงหลักการสำคัญของการแปลงค่างบการเงิน การแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น การแปลงค่างบการเงินหลังวันซื้อหุ้น มีดังต่อไปนี้

8.1 หลักการสำคัญของการแปลงค่างบการเงิน

หลักการสำคัญของการแปลงค่างบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (สมาวิชาชีพบัญชี, 2562) กำหนดให้กิจการอาจมีกิจกรรม เกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คือ อาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรืออาจมีหน่วยงานต่างประเทศ นอกจากนี้ กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินต่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบาย การนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการ แปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ประเด็นหลัก คือ การพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ไດ และจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

1) การพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใด

การพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใดตามมาตรฐานฉบับนี้กำหนดไว้ในหัวข้อการใช้สกุลเงินที่นำเสนอ งบการเงินที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ประกอบด้วย การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน การ แปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ และอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่างบการเงิน ดังนี้

1.1) การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

กิจการอาจแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้หากสกุลเงินที่ใช้นำเสนอ งบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะ การเงินของกิจการเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน เช่น เมื่อกลุ่มกิจการประกอบด้วยหลายกิจการซึ่งมีสกุลเงิน ที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละกิจการจะต้องแสดงด้วยสกุลเงิน สกุลหนึ่งที่ใช้ร่วมกันเพื่อให้นำเสนองบการเงินรวม

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มีใช้สกุล เงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ ใช้วิธีดังต่อไปนี้

(1) สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินแต่ละงวด (นั่นคือ รวมถึงงบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบแสดงฐานะการเงินนั้น

(2) รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงกำไรหรือขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

(3) ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ในทางปฏิบัติอัตราที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ มักจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ จะไม่เหมาะสม ถ้าอัตราแลกเปลี่ยนมีความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจาก

(1) การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด

(2) การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นของงบการเงินรวมในกรณีที่กิจการที่เสนองบการเงินไม่ได้เป็นเจ้าของทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศซึ่งนำมาจัดทำงบการเงินรวมในกรณีที่กิจการที่เสนองบการเงินไม่ได้เป็นเจ้าของทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าและเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการจะถูกจัดสรรและรายงานเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการในงบการเงินแสดงฐานะทางการเงินรวม

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

(1) ทุกรายการ (นั่นคือ สินทรัพย์ หนี้สิน รายการที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของ งบแสดงฐานะการเงินล่าสุด เว้นแต่

(2) เมื่อรายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่งแสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)

เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการนั้นต้องปรับงบการเงินของกิจการขึ้นใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง ก่อนที่จะนำวิธีการแปลงค่าตามที่กำหนดไว้มาถือปฏิบัติ ยกเว้นจำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบที่ได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เมื่อสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้ยุติลง และกิจการไม่ต้องปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง อีกต่อไป ให้กิจการนั้น

ใช้จำนวนซึ่งมีการปรับระดับราคาแล้ว ณ วันที่ที่กิจการยุติการแสดงผลการเงินใหม่เป็นราคาทุนเดิมในการแปลงค่ารายการต่างๆ เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงิน

1.2) การแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ

การแปลงค่าต่อไปนี้ให้นำไปใช้เมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงินเพื่อทำให้งบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนอการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของกิจการที่เสนอการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและรายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม) อย่างไรก็ตาม รายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็นรายการระยะสั้นหรือระยะยาวไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นภาระผูกพันที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนอการเงินมีกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนอการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือหากผลต่างนั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่อธิบายไว้ก่อนหน้านี้ จะถูกรับรู้ในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและผลสะสมแสดงแยกเป็นรายการต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้นไป

เมื่องบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแสดงวันที่ในงบการเงินแตกต่างไปจากวันที่ ในงบการเงินของกิจการที่เสนอการเงิน หน่วยงานต่างประเทศมักจะจัดทำงบการเงินเพิ่มเติม ณ วันที่เดียวกันกับวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนอการเงินเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม หากไม่มีการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม กำหนดให้ใช้งบการเงินที่มีวันที่แตกต่างกันได้ ถ้าความแตกต่างกันนั้นไม่เกินกว่า 3 เดือน และให้ปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์อื่นๆ ที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ที่แตกต่างกันนั้น ในกรณีนี้ การแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศจะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของหน่วยงานต่างประเทศ สำหรับกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างช่วงเวลาจากวันที่ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการที่เสนอการเงินมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการจะต้องทำรายการปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม วิธีการปฏิบัติสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมดังกล่าวนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับกรณีวิธีส่วนได้เสียจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ด้วยเช่นเดียวกัน

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราปิด

1.3) อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่างบการเงิน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการแปลงค่างบการเงินสำหรับหน่วยงานในต่างประเทศ ซึ่งเป็นบริษัทย่อยในต่างประเทศที่ดำเนินการและเสนองบการเงินในสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่อัตราแลกเปลี่ยนที่นำเสนองบการเงินของบริษัทใหญ่ ดังนั้น สามารถสรุปอัตราแลกเปลี่ยนที่จะใช้ในการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ดังนี้

คำย่อของอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่างบการเงิน (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 11-1 - 11-2; (สภาวิชาชีพบัญชี, 2562, หน้า 5-6; Beams et al., 2018, p.475)

คำย่อ	อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่างบการเงิน
ER (Exchange rate)	อัตราแลกเปลี่ยน หมายถึง อัตราที่ใช้แลกเปลี่ยนระหว่างเงินตราสองสกุล
SR (Spot rate)	อัตราแลกเปลี่ยนทันที คือ อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่มีการส่งมอบสินค้าหรือบริการ
C (Current Rate)	อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน หรือเรียกว่า อัตราปิด (Closing rate) คือ อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงบแสดงฐานะการเงิน
H (Historical Rate)	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการค้า หรืออัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการในแต่ละครั้ง
A (Average Rate)	อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย คือ อัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการนำผลรวมของอัตราแลกเปลี่ยนทันทีในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีมาถัวเฉลี่ย

รายการบัญชี	อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้
สินทรัพย์ทุกรายการ	C ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
หนี้สินทุกรายการ	C ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
ทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	H ณ วันรวมธุรกิจ
กำไรสะสม ณ วันต้นงวด	H ณ วันซื้อหุ้น สำหรับปีแรก หรือยอดยกมาจากกำไรสะสม ณ วันสิ้นงวดของงวดก่อน สำหรับปีต่อมา
กำไรสะสม ณ วันสิ้นงวด	คำนวณจากกำไรสะสม ณ วันต้นงวด บวกกำไรสุทธิ สำหรับปีนี้ และ หักเงินปันผลจ่าย สำหรับปีนี้
เงินปันผลจ่าย	H ณ วันบันทึกรายการเงินปันผลจ่าย
รายได้และค่าใช้จ่าย	H ณ วันที่เกิดรายการ หรือ A ที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน

การแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศนี้จะได้กล่าวถึงการแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น และหลังวันซื้อหุ้น รวมทั้งผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) และแยกแสดงเป็นองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (งบแสดงฐานะการเงิน) ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน

2) จะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

จะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไรตามมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดไว้ในหัวข้อการรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ประกอบด้วย การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน และการเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนี้

2.1) การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

- (1) ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
- (2) กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
- (3) ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐาน การบัญชีในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการมักจะถูกนำมาใช้ เช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบสัปดาห์หรือ รอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นใน รอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

2.2) การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

- (1) รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
- (2) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
- (3) รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

มูลค่าตามบัญชีของแต่ละรายการจะถูกกำหนดค่าตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อาจใช้มูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุนเดิม ซึ่งมีรายละเอียดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ไม่ว่ามูลค่าตามบัญชีจะแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือด้วยมูลค่ายุติธรรม ถ้าเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศแล้ว จะต้องแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป เช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือคือราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มี

การด้อยค่า คือ ราคาที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีใช้ ตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบระหว่าง

(1) ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคือ อัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

(2) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถูกรับรู้ในสกุลเงิน ที่ใช้ในการดำเนินงานแต่จะไม่ได้มีการรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศหรือในทางกลับกัน

เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสด ในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่า กระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

2.3) การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้กำหนดให้กิจการบันทึกผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงาน ไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น

เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น

เมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย

กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการปรับมูลค่าใหม่แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประเมิน จึงมีผลให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของกิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและต้องจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิ

หากรายการที่เป็นตัวเงินถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน และเป็นรายการซึ่งอยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินของแต่ละหน่วยงานต่างประเทศ ในกรณีที่รายการดังกล่าวเป็นรายการในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หากรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าวอยู่ในสกุลเงินนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดในงบการเงินเฉพาะกิจการที่เสนองบการเงินและงบการเงินแต่ละหน่วยของหน่วยงานต่างประเทศ กิจการที่เสนองบการเงินต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนนั้นไว้ต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบการเงินซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศและกิจการที่รายงาน (นั่นคือ งบการเงินที่นำหน่วยงานต่างประเทศมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมหรือที่นำหน่วยงานต่างประเทศมารวมด้วยวิธีส่วนได้เสีย)

เมื่อกิจการจัดทำบัญชีและบันทึกรายการในสกุลเงินอื่นที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น ณ เวลาที่กิจการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องแปลงค่าทุกรายการให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามข้อกำหนดที่ระบุ การแปลงค่านี้ทำให้ได้ผลลัพธ์เช่นเดียวกับการบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงินที่อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตั้งแต่เริ่มต้น เช่น ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานด้วยอัตราปิด และให้แปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกด้วยเกณฑ์ราคาทุนเดิมด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับรู้รายการซึ่งมีผลในการบันทึกบัญชี

2.4) การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง

ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต้องรับรู้รายการนับจากวันที่เปลี่ยนโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป อีกนัยหนึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้อาจเหมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งก่อนหน้านี้ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะไม่มีการจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

8.2 การแปลงค่าทางการเงิน ณ วันซื้อหุ้น (Translation of financial statements at the date of the stock acquisition)

การแปลงค่าทางการเงิน ณ วันซื้อหุ้น รายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันซื้อหุ้น เนื่องจากเป็นวันเริ่มแรกของการดำเนินงานร่วมกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ซึ่งถือเป็นอัตราแลกเปลี่ยน H ณ วันที่เกิดรายการ ส่วนรายการ ณ วันที่ในงบการเงินเป็นวันที่เดียวกัน ส่วนต่างจากการแปลงค่าทางการเงินจึงไม่เกิดขึ้น (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 11-2; Beams et al., 2018, pp.477-481)

ตัวอย่างที่ 8.1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท ก จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ที่ประเทศไทย ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท A จำกัด ซึ่งตั้งอยู่ที่ประเทศอังกฤษ ร้อยละ 70 เป็นเงิน 25,000 ปอนด์ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 ปอนด์เท่ากับ 45 บาท ผลต่างจากการรวมธุรกิจถือเป็นค่าความนิยม บริษัท A จำกัด เสนองบการเงินโดยใช้เงินสกุลท้องถิ่น งบทดลองของบริษัท A จำกัด ปรากฏดังนี้

เดบิต	หน่วย : ปอนด์
เงินสด	5,000
ลูกหนี้	4,000
สินค้าคงเหลือ	5,500
ที่ดิน	10,000
อาคาร	22,000
อุปกรณ์	6,000
รวม	<u>52,500</u>
เครดิต	หน่วย : ปอนด์
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	3,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	2,000
เจ้าหนี้	12,500
ทุนหุ้นสามัญ	20,000
กำไรสะสม	<u>15,000</u>
รวม	<u>52,500</u>

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 8.1 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น กระดาษทำการแปลงค่าทางการเงิน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังต่อไปนี้

1. การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท	
2	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	45	
3			
4	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
5	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
6	20,000	15,000	70%
7			
8	หน่วย : ปอนด์ / บาท	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
9	25,000	=C\$9	=C6*(A6+B6)
10	=A9*B2	=B9*B2	=C9*B2
11			
12		ปอนด์	บาท
13	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A9-B9	=A10-B10
14	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B9-C9	=B10-C10
15	ผลต่างรวม	=B13+B14	=C13+C14

2. กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน

เทคนิคการแปลงค่างบการเงินโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท		
2	A = ถัวเฉลี่ย ปี 25x1	49.5		
3	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	45		
4	H = ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1	51		
5	C = ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	48		
6				

	A	B	C	D
7	กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน ณ วันรวมธุรกิจ 1 มกราคม 25x1			
8		หน่วย : ปอนด์	อัตรา แลกเปลี่ยน ณ วันรวม ธุรกิจ 1 ม.ค. 25x1	หน่วย : บาท
9	เดบิต			
10	เงินสด	5,000	=B\$3	=B10*C10
11	ลูกหนี้	4,000	=B\$3	=B11*C11
12	สินค้าคงเหลือ	5,500	=B\$3	=B12*C12
13	ที่ดิน	10,000	=B\$3	=B13*C13
14	อาคาร	22,000	=B\$3	=B14*C14
15	อุปกรณ์	<u>6,000</u>	=B\$3	<u>=B15*C15</u>
16	รวมด้านเดบิต	=SUM(B10:B15)		=SUM(D10:D15)
17	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต น้อยกว่า เครดิต)	0		0
18	รวมด้านเดบิตทั้งหมด	<u>=B16+B17</u>		<u>=D16+D17</u>
19				
20	เครดิต			
21	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	3,000	=B\$3	=B21*C21
22	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	2,000	=B\$3	=B22*C22
23	เจ้าหนี้	12,500	=B\$3	=B23*C23
24	ทุนหุ้นสามัญ	20,000	=B\$3	=B24*C24
25	กำไรสะสม (1 ม.ค.)	<u>15,000</u>	=B\$3	<u>=B25*C25</u>
26	รวมด้านเครดิต	=SUM(B21:B25)		=SUM(D21:D25)
27	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต มากกว่า เครดิต)	0		0
28	รวมด้านเครดิตทั้งหมด	<u>=B26+B27</u>		<u>=D26+D27</u>

3. การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทย่อย และการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1 การแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น รายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันซื้อหุ้น เนื่องจากเป็นวันเริ่มแรกของการดำเนินงานร่วมกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ซึ่งถือเป็นอัตราแลกเปลี่ยน H ณ วันที่เกิดรายการ ส่วนรายการ ณ วันที่ในงบการเงินเป็นวันที่เดียวกัน ผลต่างของอัตรา

แลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศจากการแปลงค่าทางการเงินจึงไม่เกิดขึ้น และยังไม่รับรู้ส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย รวมทั้งเงินปันผลรับจากบริษัทย่อย

4. การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชี ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทใหญ่ ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	1/1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,125,000	
7		เครดิต เงินสด			=D6
8		บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ		=SUM(D6:D7)	=SUM(E6:E7)

5. การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E
1	รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ม.ค. 1	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		630,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		472,500	
9		ค่าความนิยม		22,500	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,125,000
11		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกค่าความนิยม		=SUM(D16:D19)	=SUM(E16:E19)

	A	B	C	D	E
12					
13		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี**		=D20	=E20
14					

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D13) และ (E13) ไปกระดาษาทำการในช่องกระทบยอด (D29) และ (E29)

6. กระดาษาทำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม

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

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษาทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

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

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด ซึ่งก็คือการนำยอดต้นงวดของทุนหุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ ปรับด้วยผลต่างจากการตีราคาส่วนที่เป็นของผู้ไม่มีอำนาจควบคุม

ขั้นตอนที่ 4 ออกยอดในช่องสุดท้าย คือ งบการเงินรวม กระทำเหมือนกระดาษาทำการทั่วไปโดยให้นำรายการที่อยู่ด้านเดียวกันมารวมกัน อยู่คนละด้านกันให้นำมาลบกัน ตัวอย่างเช่น เดบิตเหมือนกันให้นำมาบวกกัน เดบิตกับเครดิตให้นำมาหักกลบลบกัน จุดที่น่าสังเกต ได้แก่ ในงบแสดงฐานะการเงิน รายการส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยจะถูกตัดบัญชีในสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้น ดังนั้น ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวมจะเท่ากับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่บวกกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนผู้ถือหุ้น โดยแสดงรายการถัดจากกำไรสะสมต้นปี (1 ม.ค.)

กระดาศทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1 โดยใช้ Excel

5.2 กระดาศทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาศทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
4	งบแสดงฐานะการเงิน						
5	สินทรัพย์						
6	เงินสด	375,000	225,000	0	0	0	=B6+C6+D6-E6+F6
7	ลูกหนี้การค้า	270,000	180,000	0	0	0	=B7+C7+D7-E7+F7
8	สินค้าคงเหลือ	330,000	247,500	0	0	0	=B8+C8+D8-E8+F8
9	ที่ดิน	1,200,000	450,000	0	0	0	=B9+C9+D9-E9+F9
10	อาคาร	1,350,000	990,000	0	0	0	=B10+C10+D10-E10+F10
11	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	300,000	135,000	0	0	0	=B11+C11-D11+E11-F11
12	อุปกรณ์	600,000	270,000	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12
13	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	150,000	90,000	0	0	0	=B13+C13-D13+E13-F13
14	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,125,000	0		1,125,000		=B14+C14+D14-E14+F14
15					(A)		
16	ค่าความนิยม	0	0	22,500	0	0	=B16+C16+D16-E16+F16
17				(A)			
18	รวมสินทรัพย์	4,800,000	2,137,500	=D6+D7+D8+D9 +D10+D11+D12 +D13+D14+D16	=E6+E7+E8+E9 +E10+E11+E12 +E13+E14+E16	=SUM(F6:F17)	=G6+G7+G8+G9 +G10-G11+G12-G13+G14+G16

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น 1 มกราคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
19	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
20	เจ้าหนี้การค้า	900,000	562,500	0	0	0	=B20+C20-D20+E20-F20
21	ทุนหุ้นสามัญ	3,000,000	900,000	630,000	0	=C21*F3	=B21+C21-D21+E21-F21
22				(A)			
23	กำไรสะสม (1 มกราคม)	900,000	675,000	472,500	0	=C23*F3	=B23+C23-D23+E23-F23
24				(A)			
25	ส่วนของ NCI (1 มกราคม)					=F20+F21 +F23	=\$F\$25
26	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	4,800,000	2,137,500	=D20+D21+D23	=E23+E20+E21		=G20+G21+G23+G25
27	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D18+D26	=E18+E26		
28				กระทบยอด			
29				1,125,000	1,125,000		

8.3 การแปลงค่างบการเงินหลังวันซื้อหุ้น (Translation of financial statements after the date of the stock acquisition)

การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งเป็นหน่วยงานในต่างประเทศหลังวันซื้อหุ้น อัตราแลกเปลี่ยนที่จะนำมาใช้ในการคำนวณจะแตกต่างกันตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ทำให้มีผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเกิดขึ้นจากการแปลงค่างบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนนี้จะคำนวณได้จากยอดรวมหลังจากการแปลงค่าที่แตกต่างกันระหว่างด้านเดบิตและด้านเครดิต ถ้าด้านเดบิต น้อย กว่า ด้านเครดิต จะทำให้ผลต่างอยู่ทางด้านเดบิต เมื่อแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะนำไปเป็นยอดหักกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หรือเป็นผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ) แต่หากผลต่างอยู่ทางด้านเครดิต เมื่อแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะนำไปเป็นยอดบวกกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หรือเป็นผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ) ดังนั้น จึงมีผลกระทบต่อบัญชีกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้น และผลกระทบต่อผู้ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนที่ถือหุ้นเช่นเดียวกัน (กุสุมา คำพิทักษ์, 2553, หน้า 11-5-11-15; Beams et al., 2018, pp.481-490)

ตัวอย่างที่ 8.2 จากตัวอย่างที่ 8.1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบทดลองของบริษัท A จำกัด ปรากฏดังนี้

เดบิต	หน่วย : ปอนด์
เงินสด	7,000
ลูกหนี้	6,000
สินค้าคงเหลือ	8,000
ที่ดิน	10,000
อาคาร	22,000
อุปกรณ์	6,000
ต้นทุนขาย	12,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	7,000
ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	2,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	1,000
เงินปันผล (จ่าย 1 ธันวาคม)	<u>2,000</u>
รวม	<u>83,000</u>

เครดิต	หน่วย : ปอนด์
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	5,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	3,000
เจ้าหนี้	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	20,000
กำไรสะสม	15,000
ขาย	<u>30,000</u>
รวม	<u>83,000</u>

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 8.2 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ดังต่อไปนี้

1. การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท	
2	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	45	
3			
4	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
5	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
6	20,000	15,000	70%
7			
8	หน่วย : ปอนด์ / บาท	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
9	25,000	=C\$9	=C6*(A6+B6)
10	=A9*B2	=B9*B2	=C9*B2
11			
12		ปอนด์	บาท
13	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A9-B9	=A10-B10
14	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B9-C9	=B10-C10
15	ผลต่างรวม	=B13+B14	=C13+C14

2. กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน

เทคนิคการแปลงค่างบการเงินโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท		
2	A = ตัวเฉลี่ย ปี 25x1	49.5		
3	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	45		
4	H = ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1	51		
5	C = ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	48		
6				
7	กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1			
8		หน่วย : ปอนด์	อัตรา แลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	หน่วย : บาท
9	เดบิต			
10	เงินสด	7,000	=\$B\$5	=B10*C10
11	ลูกหนี้	6,000	=\$B\$5	=B11*C11
12	สินค้าคงเหลือ	8,000	=\$B\$5	=B12*C12
13	ที่ดิน	10,000	=\$B\$5	=B13*C13
14	อาคาร	22,000	=\$B\$5	=B14*C14
15	อุปกรณ์	6,000	=\$B\$5	=B15*C15
16	ต้นทุนขาย	12,000	=\$B\$2	=B16*C16
17	ค่าใช้จ่ายอื่น	7,000	=\$B\$2	=B17*C17
18	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	2,000	=\$B\$2	=B18*C18
19	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	1,000	=\$B\$2	=B19*C19
20	เงินปันผล (จ่าย 1 ธันวาคม)	<u>2,000</u>	=\$B\$4	<u>=B20*C20</u>
21	รวมด้านเดบิต	=SUM(B10:B20)		=SUM(D10:D20)
22	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต น้อยกว่า เครดิต)	<u>0</u>		<u>0</u>
23	รวมด้านเดบิตทั้งหมด	<u>=B21+B22</u>		<u>=D21+D22</u>

	A	B	C	D
24				
25	เครดิต			
26	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	5,000	=B\$5	=B26*C26
27	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	3,000	=B\$5	=B27*C27
28	เจ้าหนี้	10,000	=B\$5	=B28*C28
29	ทุนหุ้นสามัญ	20,000	=B\$3	=B29*C29
30	กำไรสะสม	15,000	=B\$3	=B30*C30
31	ขาย	<u>30,000</u>	=B\$2	<u>=B31*C31</u>
32	รวมด้านเครดิต	=SUM(B26:B31)		=SUM(D26:D31)
33	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต มากกว่า เครดิต)	<u>0</u>		<u>=D23-D32</u>
34	รวมด้านเครดิตทั้งหมด	<u>=B32+B33</u>		<u>=D32+D33</u>

3. การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทย่อย และการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 การแปลงค่าบการเงินรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน C (Current Rate) เป็นอัตราปิด คือ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบการเงิน H (Historical Rate) เป็นอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ A (Average Rate) เป็นอัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน เนื่องจากเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลาของการดำเนินงานร่วมกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นปีแรก ซึ่งผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศจากการแปลงค่าบการเงินจึงเกิดขึ้น และมีการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย รวมทั้งเงินปันผลรับจากบริษัทย่อย (ถ้ามี)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทย่อย และการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI			
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI	
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	396,000	=B\$3	
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	<u>70%</u>	<u>=100%-B4</u>	
5	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B3*B4	=C3*C4	
6	หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	<u>0</u>	<u>0</u>	
7	ส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย	<u>=B5-B6</u>	<u>=C5-C6</u>	ข1
8				

	A	B	C	D
9	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI			
10		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI	
11	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีของบริษัทย่อย	99,000	=B\$11	
12	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	=B4	=C4	
13	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B11*B12	=C11*C12	ข2
14	บวก ผลต่างกำไรอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าความ นิยม (กรณี C มากกว่า H)	1,500		
15	หัก ผลต่างขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าความ นิยม (กรณี C น้อยกว่า H)	0		
16	ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จใน บ.ย่อย	B13+B14-B15	ก2	
17				
18	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม			
19	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	452,400		
20	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$7		
21	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	71,400		
22	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	=B19+B20-B21	ก1	

4. การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทใหญ่ ระหว่างปี 25x1 โดยใช้ Excel

	A	B	C	D	E
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทใหญ่ ระหว่างปี 25x1				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x1				
6	ม.ค. 1	เดบิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย		1,125,000	
7		เครดิต เงินสด			=D\$6
8		บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ		=SUM(D6:D7)	=SUM(E6:E7)
9					

	A	B	C	D	E
10	ธ.ค.-01	เดบิต เงินสด		=E\$11	
11		เครดิต รายได้เงินปันผล			71,400
12		บันทึกได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D10:D11)	=SUM(E10:E11)

5. การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

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

1	รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาศทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2	สมุดรายวันทั่วไป				
3	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
4	25x1				
5	ธ.ค. 31	(A)			
6		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		630,000	
7		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		472,500	
8		ค่าความนิยม		24,000	
9		กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจาก ค่าความนิยม)		0	
10		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,125,000
11		กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยน จากค่าความนิยม)			1,500
12		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับส่วน ของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึกค่าความนิยม		=SUM(D6:D11)	=SUM(E6:E11)
13					
14		(B)			
15		เดบิต รายได้เงินปันผล		71,400	
16		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=D\$15
17		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D15:D16)	=SUM(E15:E16)
18					
19		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D12+D17	=E12+E17

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D19) และ (E19) ไปกระดาศทำการในช่องกระทบยอด (D54) และ (E54)

6. กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

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

ขั้นตอนที่ 1 นำงบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยกรอกลงในกระดาษทำการ

ขั้นตอนที่ 2 นำรายการตัดบัญชีและรายการปรับปรุงที่จำเป็นใส่ลงในช่องรายการตัดบัญชีเมื่อบันทึกครบถ้วนแล้วจึงพิสูจน์ความถูกต้องโดยการรวมยอดทั้งด้านเดบิตและเครดิต ทั้งสองด้านจะต้องเท่ากัน

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

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด 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)

กระดาดำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
4	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
5	รายได้จากการขาย	3,000,000	1,485,000	0	0	0	=B5+C5-D5+E5-F5
6	รายได้เงินปันผล	71,400	0	71,400	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7				(B)			
8	ผลต่างกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	0	99,000	0	1,500	0	=B8+C8-D8+E8-F8
9					(A)		
10	ต้นทุนขาย	2,004,000	594,000	0	0	0	=B10+C10+D10-E10+F10
11	ค่าเสื่อมราคา	195,000	148,500	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายอื่น	420,000	346,500	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12
13	ผลต่างขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	0	0	0	0	0	=B13+C13+D13-E13+F13
14				(A)			
15	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	452,400	495,000	=D5+D6+D8 +D10+D11 +D12+D13	=E5+E6+E8 +E10+E11 +E12+E13	=F5+F6+F8 +F10+F11 +F12+F13	=G5+G6+G8-G10 -G11-G12-G13
16	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	118,800	118,800
17	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	29,700	29,700
18	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของบ.ใหญ่	0	99,000	0	1,500	29,700	70,800
19	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	=B15+B16 +B17-B18	=C15+C16 +C17-C18	=D15+D16 +D17-D18	=E15+E16 +E17-E18	=F15+F16 +F17-F18	658,200

ข1
ข2
ก2
ก1

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
20							
21	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสม สำหรับปี 25x1						
22	กำไรสะสม (1 มกราคม)	900,000	675,000	472,500	0	=F3*C22	=B22+C22-D22+E22-F22
23				(A)			
24	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	452,400	396,000	=D19	=E19	=F19	=G19
25	เงินปันผล	180,000	102,000	0	71,400	=F3*C25	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(B)		
27	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,172,400	969,000	=D22+D24+D25	=E22+E24+E25	=F22+F24-F25	=G22+G24-G25
28							

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	429,900	336,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	472,500	288,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	สินค้าคงเหลือ	540,000	384,000	0	0	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34	ที่ดิน	1,200,000	480,000	0	0	0	=B34+C34+D34-E34+F34
35	อาคาร	1,350,000	1,056,000	0	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	435,000	240,000	0	0	0	=B36+C36-D36+E36-F36
37	อุปกรณ์	600,000	288,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	210,000	144,000	0	0	0	=B38+C38-D38+E38-F38
39	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,125,000	0	0	1,125,000	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40					(A)		
41	ค่าความนิยม	0	0	24,000	0	0	=B41+C41+D41-E41+F41
42				(A)			
43	รวมสินทรัพย์	5,072,400	2,448,000	=D31+D32+D33 +D34+D35+D37 +D39+D41+D36 +D38	=E31+E32+E33 +E34+E35+E37 +E39+E41+E36 +E38	=SUM (F31:F42)	=G31+G32+G33+G34+G35- G36+G37-G38+G39+G41

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
44	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
45	เจ้าหนี้การค้า	900,000	480,000	0	0	0	=B45+C45-D45+E45-F45
46	ทุนหุ้นสามัญ	3,000,000	900,000	630,000	0	=C46*F3	=B46+C46-D46+E46-F46
47				(A)			
48	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,172,400	969,000	=D27	=E27	=F27	=G27
49	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น - ส่วนของบ.ใหญ่	0	99,000	=D18	=E18	=F18	=G18
50	ส่วนของ NCI สิ้นปี (31 ธันวาคม)					=F45+F46 +F48+F49	=F\$50
51	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,072,400	2,448,000	=D45+D46 +D48+D49	=E48+E45 +E46+E49		=G45+G46+G48+G49+G50
52	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D43+D51	=E43+E51		
53				กระทบยอด			
54				1,197,900	1,197,900		

ตัวอย่างที่ 8.3 จากตัวอย่างที่ 8.1 และ 8.2 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 งบทดลองของบริษัท A จำกัด ปรากฏดังนี้

เดบิต	หน่วย : ปอนด์
เงินสด	10,000
ลูกหนี้	8,000
สินค้าคงเหลือ	7,000
ที่ดิน	10,000
อาคาร	22,000
อุปกรณ์	6,000
ต้นทุนขาย	17,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	12,000
ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	2,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	1,000
เงินปันผล (จ่าย 1 ธันวาคม)	<u>4,000</u>
รวม	<u>99,000</u>
เครดิต	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	7,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	4,000
เจ้าหนี้	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	20,000
กำไรสะสม	23,000
ขาย	<u>35,000</u>
รวม	<u>99,000</u>

จากโจทย์ตัวอย่างที่ 8.3 มีเทคนิคการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้ Excel สำหรับการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และการแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการ ดังต่อไปนี้

1. การคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น

เทคนิคการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท	
2	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	45	
3			
4	ณ วันซื้อหุ้น 1 ม.ค. 25x1		
5	ทุนหุ้นสามัญ	กำไรสะสมต้นปี	สัดส่วนการถือหุ้น
6	20,000	15,000	70%
7			
8	หน่วย : ปอนด์ / บาท	ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ
9	25,000	=C\$9	=C6*(A6+B6)
10	=A9*B2	=B9*B2	=C9*B2
11			
12		ปอนด์	บาท
13	ค่าความนิยม/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	=A9-B9	=A10-B10
14	ผลต่างจากจากตีราคาเพิ่มขึ้น (ลดลง)	=B9-C9	=B10-C10
15	ผลต่างรวม	=B13+B14	=C13+C14

2. กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน

เทคนิคการแปลงค่างบการเงินโดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	อัตราแลกเปลี่ยนต่อ 1 ปอนด์	หน่วย : บาท		
2	A = ธันวาคม ปี 25x2	52.5		
3	H = ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2	48		
4	H = ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x2	49.5		
5	C = ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	51		
6				

	A	B	C	D
7	กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2			
8		หน่วย : ปอนด์	อัตรา แลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	หน่วย : บาท
9	เดบิต			
10	เงินสด	10,000	=B\$5	=B10*C10
11	ลูกหนี้	8,000	=B\$5	=B11*C11
12	สินค้าคงเหลือ	7,000	=B\$5	=B12*C12
13	ที่ดิน	10,000	=B\$5	=B13*C13
14	อาคาร	22,000	=B\$5	=B14*C14
15	อุปกรณ์	6,000	=B\$5	=B15*C15
16	ต้นทุนขาย	17,000	=B\$2	=B16*C16
17	ค่าใช้จ่ายอื่น	12,000	=B\$2	=B17*C17
18	ค่าเสื่อมราคา-อาคาร	2,000	=B\$2	=B18*C18
19	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	1,000	=B\$2	=B19*C19
20	เงินปันผล (จ่าย 1 ธันวาคม)	<u>4,000</u>	=B\$4	<u>=B20*C20</u>
21	รวมด้านเดบิต	=SUM(B10:B20)		=SUM(D10:D20)
22	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต น้อยกว่า เครดิต)	0		0
23	รวมด้านเดบิตทั้งหมด	<u>=B21+B22</u>		<u>=D21+D22</u>
24				
25	เครดิต			
26	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	7,000	=B\$5	=B26*C26
27	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	4,000	=B\$5	=B27*C27
28	เจ้าหนี้	10,000	=B\$5	=B28*C28
29	ทุนหุ้นสามัญ	20,000	=B\$3	=B29*C29
30	กำไรสะสม (ต้นปี 25x2) :	23,000	ยอดยกมา	=C31+C32
31	กำไรสะสมสิ้นปี 25x1		969,000	
32	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นสิ้นปี 25x1		99,000	
33	ขาย	<u>35,000</u>	=B\$2	<u>=B33*C33</u>
34	รวมด้านเครดิต	=SUM(B26:B33)		=SUM(D26:D33)
35	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ คือ เดบิต มากกว่า เครดิต)	0		<u>=D23-D34</u>
36	รวมด้านเครดิตทั้งหมด	<u>=B34+B35</u>		<u>=D34+D35</u>

3. การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทย่อย และการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 การแปลงค่างบการเงินรายการต่างๆ ที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัทย่อยจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน C (Current Rate) เป็นอัตราปิด คือ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบการเงิน H (Historical Rate) เป็นอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ A (Average Rate) เป็นอัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน เนื่องจากเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลาของการดำเนินงานร่วมกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเป็นปีแรก ซึ่งผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการดำเนินงานในต่างประเทศจากการแปลงค่างบการเงินจึงเกิดขึ้น และมีการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย รวมทั้งเงินปันผลรับจากบริษัทย่อย (ถ้ามี)

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิในบริษัทย่อย การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทย่อย และการคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI			
2		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI	
3	กำไรสุทธิของ บ.ย่อย	157,500	=B\$3	
4	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	70%	=100%-B4	
5	กำไรตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B3*B4	=C3*C4	
6	หัก ผลต่างจากการตีราคาตัดจำหน่าย	0	0	
7	ส่วนแบ่งกำไรสุทธิใน บ.ย่อย (ยกไป B20)	=B5-B6	=C5-C6	ข1
8				
9	การคำนวณส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บ.ย่อย-ส่วนของ บ.ใหญ่ และ NCI			
10		ส่วนของ บ.ใหญ่	ส่วนของ NCI	
11	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีของบริษัทย่อย	214,500	=B\$11	
12	คุณ สัดส่วนการถือหุ้นใน บ.ย่อย	=B4	=C4	
13	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามสัดส่วนการถือหุ้น	=B11*B12	=C11*C12	ข2
14	บวก ผลต่างกำไรอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าความนิยม (กรณี C มากกว่า H)	1,500		
15	หัก ผลต่างขาดทุนอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าความนิยม (กรณี C น้อยกว่า H)	0		
16	ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จใน บ.ย่อย	B13+B14-B15	n2	
17				

	A	B	C	D
18	การคำนวณกำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม			
19	กำไรสุทธิของ บ.ใหญ่	489,600		
20	บวก ส่วนแบ่งกำไรใน บ.ย่อย	=B\$7		
21	หัก รายได้เงินปันผลใน บ.ย่อย	<u>138,600</u>		
22	กำไรสุทธิ-ส่วนของ บ.ใหญ่ ในงบการเงินรวม	<u>=B19+B20-B21</u>	ก1	

4. การบันทึกรายการระหว่างปี

รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทใหญ่ ระหว่างปี 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	รายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปของบริษัทใหญ่ ระหว่างปี 25x2			
2				
3	สมุดรายวันทั่วไป			
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต เครดิต
5	25x2			
6	ธ.ค.-01	เดบิต เงินสด		=E\$7
7		เครดิต รายได้เงินปันผล		138,600
8		บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย		=SUM(D6:D7) =SUM(E6:E7)
9				

5. การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี

รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาสหการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A		B	C	D
1	รายการตัดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม (ตามวิธีราคาทุน)				
2					
3	สมุดรายวันทั่วไป				
4	วันเดือนปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
5	25x2				
6	31/12	(A)			
7		เดบิต ทุนหุ้นสามัญ-บ.ย่อย		630,000	
8		กำไรสะสม (1 ม.ค.)-บ.ย่อย		472,500	
9		ค่าความนิยม		25,500	
10		กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างขาดทุนของอัตราแลกเปลี่ยน จากค่าความนิยม)		0	
11		เครดิต เงินลงทุนในบริษัทย่อย			1,125,000
12		องค์ประกอบอื่น ส่วนของเจ้าของ (1 ม.ค.)			1,500
13		กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ผลต่างกำไรของอัตราแลกเปลี่ยน เปลี่ยนจากค่าความนิยม)			1,500
14		บันทึกตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยกับ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ย่อยและบันทึก ผลต่างจากการซื้อหุ้นสามัญ		=SUM(D7:D13)	=SUM(E7:E13)
15					
16		(B)			
17		เดบิต รายได้เงินปันผล		138,600	
18		เครดิต เงินปันผลจ่าย			=\$D\$17
19		บันทึกตัดบัญชีรายได้เงินปันผลระหว่างงวด		=SUM(D17:D18)	=SUM(E17:E18)
20					
21		รวมปรับปรุงและตัดบัญชี		=D14+D19	=E14+E19

** โอนยอดรวมปรับปรุงและตัดบัญชีช่อง (D21) และ (E21) ไปกระดาษทำการในช่องกระทบยอด (D57) และ (E57)

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

เมื่อได้รายการทั้งหมดแล้วจะสามารถคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้โดยนำส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้นงวด 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)

กระดาดำการเพื่่อจัดท่างบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำการเพื่่อจัดท่างบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
4	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
5	รายได้จากการขาย	3,300,000	1,837,500	0	0	0	=B5+C5-D5+E5-F5
6	รายได้เงินปันผล	138,600	0	138,600	0	0	=B6+C6-D6+E6-F6
7				(B)			
8	ผลต่างกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	0	214,500	0	1,500	0	=B8+C8-D8+E8-F8
9					(A)		
10	ต้นทุนขาย	2,304,000	892,500	0	0	0	=B10+C10+D10-E10+F10
11	ค่าเสื่อมราคา	195,000	157,500	0	0	0	=B11+C11+D11-E11+F11
12	ค่าใช้จ่ายอื่น	450,000	630,000	0	0	0	=B12+C12+D12-E12+F12
13	ผลต่างขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	0	0	0	0	0	=B13+C13+D13-E13+F13
14				(A)			
15	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	489,600	372,000	=D5+D6+D8 +D10+D11 +D12+D13	=E5+E6+E8 +E10+E11 +E12+E13	=F5+F6+F8 +F10+F11 +F12+F13	=G5+G6+G8-G10 -G11-G12-G13
16	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$16	47,250
17	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของ NCI	0	0	0	0	=\$G\$17	64,350
18	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของบ.ใหญ่	0	214,500	0	=\$E\$15	=\$G\$17	151,650
19	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	=B15+B16 +B17-B18	=C15+C16 +C17-C18	=D15+D16 +D17-D18	=E15+E16 +E17-E18	=F15+F16 +F17-F18	461,250

ข1
ข2
ก2
ก1

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดหางบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
20							
21	การเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสม สำหรับปี 25x2						
22	กำไรสะสม (1 มกราคม)	1,172,400	969,000	472,500	0	=F3*C22	=B22+C22-D22+E22-F22
23				(A)			
24	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	489,600	157,500	=D19	=E19	=F19	=G19
25	เงินปันผล	270,000	198,000	0	138,600	=F3*C25	=B25+C25+D25-E25-F25
26					(B)		
27	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,392,000	928,500	=D22+D24+D25	=E22+E24+E25	=F22+F24-F25	=G22+G24-G25
28							

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
29	งบแสดงฐานะการเงิน						
30	สินทรัพย์						
31	เงินสด	450,000	510,000	0	0	0	=B31+C31+D31-E31+F31
32	ลูกหนี้การค้า	480,000	408,000	0	0	0	=B32+C32+D32-E32+F32
33	สินค้าคงเหลือ	570,000	357,000	0	0	0	=B33+C33+D33-E33+F33
34	ที่ดิน	1,200,000	510,000	0	0	0	=B34+C34+D34-E34+F34
35	อาคาร	1,350,000	1,122,000	0	0	0	=B35+C35+D35-E35+F35
36	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	495,000	357,000	0	0	0	=B36+C36-D36+E36-F36
37	อุปกรณ์	600,000	306,000	0	0	0	=B37+C37+D37-E37+F37
38	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	270,000	204,000	0	0	0	=B38+C38-D38+E38-F38
39	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	1,125,000	0	0	1,125,000	0	=B39+C39+D39-E39+F39
40					(A)		
41	ค่าความนิยม	0	0	25,500	0	0	=B41+C41+D41-E41+F41
42				(A)			
43	รวมสินทรัพย์	5,010,000	2,652,000	=D31+D32+D33 +D34+D35+D37 +D39+D41+D36 +D38	=E31+E32+E33 +E34+E35+E37 +E39+E41+E36 +E38	=SUM (F31:F42)	=G31+G32+G33+G34+G35 -G36+G37-G38+G39+G41

	A	B	C	D	E	F	G
1	กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2						
2	รายการ	บ.ใหญ่	บ.ย่อย	รายการตัดบัญชี		NCI	งบการเงินรวม
3				เดบิต	เครดิต	30%	
44	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น						
45	เจ้าหนี้การค้า	618,000	510,000	0	0	0	=B45+C45-D45+E45-F45
46	ทุนหุ้นสามัญ	3,000,000	900,000	630,000	0	=C46*F3	=B46+C46-D46+E46-F46
47				(A)			
48	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,392,000	928,500	=D27	=E27	=F27	=G27
49	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น -ส่วนของบริษัท (1 ม.ค.)	0	99,000	0	1,500	=C49*F3	=B49+C49-D49+E49-F49
50					(A)		
51	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น -ส่วนของบริษัท สำหรับปี	0	214,500	=D18	=E18	=F18	=G18
52	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น -ส่วนของบริษัท (31 ธ.ค.)	0	313,500	=D49+D51	=E49+E51	=F49+F51	=G49+G51
53	ส่วนของบริษัท NCI สิ้นปี (31 ธันวาคม)					=F45+F46 +F48+F52	=\$F\$53
54	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,010,000	2,652,000	=D45+D46 +D48+D52	=E45+E46 +E48+E52		=G45+G46+G48 +G52+G53
55	รวมปรับปรุงและตัดบัญชี			=D43+D54	=E43+E54		
56				กระทบยอด			
57				1,266,600	1,266,600		

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 25X2 โดยใช้ Excel ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวุฒิ จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
4	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงิน เฉพาะกิจการ	กระทบยอด
7	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			
8	รายได้จากการขาย	5,137,500	3,300,000	
9	รายได้เงินปันผล	0	138,600	
10	ผลต่างกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	216,000	0	
11	ต้นทุนขาย	3,196,500	2,304,000	
12	ค่าเสื่อมราคา	352,500	195,000	
13	ค่าใช้จ่ายอื่น	1,080,000	450,000	งบการเงินรวม
14	กำไร (ขาดทุน) สำหรับปี	=B8+B9+B10-B11-B12-B13	=C8+C9+C10-C11-C12-C13	724,500
15	การแบ่งปันกำไร (ขาดทุน):			งบเฉพาะ บริษัท
16	กำไรสุทธิ-ส่วนของ NCI	47,250	(ข1)	489,600
17	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของ NCI	64,350	(ข2)	
18	กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น-ส่วนของบ.ใหญ่	151,650	(ก2)	
19	กำไรสุทธิ-ส่วนของบ.ใหญ่	461,250	(ก1)	
20	รวมการแบ่งปันกำไร (ขาดทุน)	=SUM(B16:B19)		

(2) งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 โดยใช้ Excel
ดังนี้

	A	B	C	D
1	งบแสดงฐานะการเงินรวมและเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่			
2	บริษัท จักรวดี จำกัด และบริษัทย่อย			
3	งบแสดงฐานะการเงิน			
4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2			
5	หน่วย : บาท			
6		งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะ กิจการ	กระทบยอด
7	สินทรัพย์			
8	เงินสด	960,000	450,000	
9	ลูกหนี้การค้า	888,000	480,000	
10	สินค้าคงเหลือ	927,000	570,000	
11	ที่ดิน	1,710,000	1,200,000	
12	อาคาร	2,472,000	1,350,000	
13	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	852,000	495,000	
14	อุปกรณ์	906,000	600,000	
15	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	474,000	270,000	งบการเงินรวม
16	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0	1,125,000	6,562,500
17	ค่าความนิยม	25,500	0	งบเฉพาะบริษัท
18	รวมสินทรัพย์	=SUM(B8:B17)	=SUM(C8:C17)	5,010,000
19	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
20	เจ้าหนี้การค้า	1,128,000	618,000	
21	ทุนหุ้นสามัญ	3,000,000	3,000,000	
22	กำไรสะสม (31 ธันวาคม)	1,569,450	1,392,000	งบการเงินรวม
23	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น -ส่วนของบริษัทใหญ่ (31 ธ.ค.)	222,450	0	6,562,500
24	ส่วนของผู้ถือหุ้น NCI สิ้นปี (31 ธันวาคม)	642,600	0	งบเฉพาะบริษัท
25	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	=SUM(B20:B24)	=SUM(C20:C24)	5,010,000

8.4 สรุป

เมื่อมีการจัดทำงบการเงินรวมระหว่างบริษัทใหญ่ในประเทศไทยกับบริษัทย่อยในต่างประเทศที่มีการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน บริษัทใหญ่ต้องแปลงค่าสกุลเงินต่างประเทศที่ใช้ในการดำเนินงานมาเป็นสกุลเงินบาทของประเทศไทย และรายงานผลกระทบจากการแปลงค่าดังกล่าวภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยมีเทคนิคและลำดับขั้นตอนการใช้ Excel เริ่มต้นจากการคำนวณผลต่างจากการซื้อหุ้น กระดาษทำการแปลงค่างบการเงิน การคำนวณส่วนแบ่งกำไรสุทธิ การบันทึกรายการระหว่างปี การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชี กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และสิ้นสุดที่การแสดงรายการในงบการเงินรวมและงบเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่