

หน่วยที่ 10 บริษัทย่อยในต่างประเทศ (Foreign Subsidiary)

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมิได้หยุดอยู่แค่การมีสาขาหรือบริษัทย่อยภายในประเทศเท่านั้น แต่บริษัทที่มีขีดความสามารถในการแข่งขันสูง อาจขยายกิจการออกไปต่างประเทศ หรือบางครั้งอาจมีเหตุจำเป็นทางธุรกิจด้านอื่นที่ทำให้บริษัทเชื้อสายไทย ต้องไปเติบโตในต่างประเทศ เช่น บุกเบิกตลาดใหม่ ฐานวัตถุดิบ หรืออำนาจการซื้อของลูกค้า เป็นต้น เมื่อดำเนินธุรกิจในต่างประเทศจึงเป็นเหตุให้ต้องบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นเป็นเงินตราต่างประเทศเช่นกัน ปัญหาของการจัดทำบัญชีจะเกิดขึ้นเมื่อต้องการทราบผลการดำเนินงานโดยรวมของบริษัทจะไม่สามารถจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในประเทศไทย และบริษัทย่อยที่อยู่ในประเทศต่างๆ ซึ่งมีได้ใช้ สกุลเงินบาทเป็นหน่วยเงินตราในการรายงานงบการเงิน

เนื่องจากหลักการบันทึกบัญชี และจัดทำงบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ เหมือนกับกรณีบริษัทย่อยในประเทศ แต่เมื่อบริษัทใหญ่จะนำเสนองบการเงินรวมนั้น ปัญหาของการมีบริษัทย่อยในต่างประเทศคือ การต้องวัดค่าใหม่ (Remeasurement) หรือการแปลงค่า (Translation) ของรายการแต่ละรายการในงบการเงินของบริษัทย่อย ก่อนจะนำมารวมเป็นรายบรรทัดกับงบการเงินของบริษัทใหญ่ได้

ดังนั้น ในหน่วยเรียนนี้จึงมุ่งเน้นถึงปัญหาในการจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ที่มีบริษัทย่อยในต่างประเทศ โดยใช้แนวทางในการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อย ตามมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 25X2) เรื่อง “ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ” ซึ่งให้คำนิยามของหน่วยงานในต่างประเทศไว้ว่า “บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้า หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน”

หลักการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ (Restatement of foreign financial statements)

ดังที่กล่าวข้างต้นแล้วว่า หน่วยงานต่างประเทศนั้น หมายรวมถึง บริษัทย่อยในต่างประเทศด้วย หน่วยเรียนนี้จึงใช้บริษัทย่อยในต่างประเทศเป็นตัวแทนการนำเสนอการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ

บริษัทย่อยในต่างประเทศจะบันทึกบัญชีมูลค่าเริ่มแรกของรายการค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional Currency) โดยการแปลงจำนวนเงินตรา

ต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) ของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการนั้น

เมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงาน บริษัทย่อยในต่างประเทศจะต้องวัดค่ารายการค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่บันทึกไว้ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานอีกครั้ง (Remeasurement) ด้วยวิธี Temporal ซึ่งเกิดจากสาเหตุต่อไปนี้

1. บริษัทย่อยในต่างประเทศบันทึกบัญชีด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่ยอดคงเหลือของรายการที่เป็นตัวเงินต้องถูกวัดค่าใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด (อัตราปิด)
2. บริษัทย่อยในต่างประเทศบันทึกบัญชีด้วยสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เมื่อต้องจัดทำงบการเงินรวม หากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่ใช่สกุลเงินเดียวกับที่บริษัทใหญ่ใช้ในการนำเสนอการเงิน บริษัทใหญ่ต้องแปลงค่า (Translation) งบการเงินของบริษัทย่อยจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional Currency) ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน (Reporting Currency) ด้วยวิธี All Current

หลักการวัดค่ารายการในงบการเงินใหม่ด้วยวิธี Temporal

1. รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary Items) เช่น เงินสด ลูกหนี้ และหนี้สินต่างๆ ให้วัดค่าโดยใช้อัตราปิด ณ วันที่ในงบการเงิน (Current rate)
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonmonetary Items) ที่แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนในอดีต เช่น ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ค่าความนิยม สิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่างๆ ให้วัดค่าโดยใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ (Historical rate)
3. รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ที่แสดงมูลค่าด้วยราคายุติธรรม เช่น หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดให้วัดค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ตราายุติธรรมนั้น โดยทั่วไป คือ Current rate
4. ส่วนของผู้ถือหุ้นและเงินปันผลจ่ายให้วัดค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (Historical Rate)
5. รายได้และค่าใช้จ่ายให้วัดค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ โดยทั่วไปเป็นอัตราถัวเฉลี่ย (Average rate) แต่สำหรับรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีความสัมพันธ์กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ถูกวัดค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (Historical Rate) จะถูกวัดค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเดียวกับที่ใช้วัดค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นๆ เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่าย

6. ผลต่างจากการวัดค่าให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงวดที่เกิดขึ้นในบัญชี “กำไรขาดทุนจากการวัดค่า” (Remeasurement Gain or Los)

หลักการแปลงค่าด้วยวิธี All current

1. สินทรัพย์ และหนี้สินทั้งหมด แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ในงบการเงิน (Current rate)
2. รายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการ แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการในทางปฏิบัติอาจใช้อัตราเฉลี่ย (Average rate)
3. ส่วนของผู้ถือหุ้นและเงินปันผลจ่าย แปลงค่าโดยใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ (Historical rate) ในกรณีที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น คือวันที่กิจการเข้าไปมีส่วนได้เสียในหน่วยงานในต่างประเทศ (วันซื้อหุ้น)
4. ผลต่างจากการแปลงค่า ให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่นำเสนองบการเงิน (บริษัทใหญ่) ในบัญชี “ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม” (Cumulative translation adjustment) จนกว่าจะขายเงินลงทุนในกิจการในต่างประเทศออกไป โดยแสดงรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนจากการขายเงินลงทุน

การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

ตามที่กล่าวแล้วว่าการแปลงค่างบการเงินนั้น บริษัทย่อยในต่างประเทศจะต้องบันทึกรายการค้าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวดเสียก่อน ซึ่งขั้นตอนดังกล่าวสามารถศึกษาได้จากการบัญชีขั้นสูง 1 (Advanced Accounting 1) ในหน่วยเรียนนี้จึงมุ่งนำเสนอหลักการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ภายใต้สถานการณ์ต่อไปนี้

1. บริษัทย่อยมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต่างจากสกุลเงินท้องถิ่น
2. บริษัทย่อยมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเหมือนกับสกุลเงินท้องถิ่น

บริษัทย่อยมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต่างจากสกุลเงินท้องถิ่น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) ระบุว่า “เมื่อกิจการจัดทำบัญชีและบันทึกรายการในสกุลเงินอื่นที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น ณ เวลาที่กิจการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องแปลงค่าทุกรายการให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน” ซึ่งเป็นการแปลงค่างบการเงินด้วยวิธี Temporal

ตัวอย่างที่ 1 การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต่างจากสกุลเงินท้องถิ่น

บริษัท Mex จำกัด ในประเทศเม็กซิโก ซื้อหุ้นในบริษัท U.S. จำกัด ที่ตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา ในวันที่ 1 มกราคม 25X1 ด้วยเงิน 20,000 ดอลลาร์ อัตราแลกเปลี่ยนของเงินเปโซต่อ 1 ดอลลาร์ ตลอดปี 25X1 มีดังนี้

1 มกราคม 25X1	15.0 เปโซ
1 กันยายน 25X1	16.0 เปโซ
31 ธันวาคม 25X1	17.0 เปโซ
อัตราถัวเฉลี่ยไตรมาสที่ 4	16.5 เปโซ
อัตราถัวเฉลี่ยตลอดทั้งปี	15.6 เปโซ

สมมติบริษัท U.S. มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน คือ สกุลเงินเปโซ รายได้และค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดทั้งปี ใช้วิธี FIFO ในการคำนวณต้นทุนสินค้า สินค้าคงเหลือต้นปีมียอดยกมา 7,600 ดอลลาร์ และสินค้าคงเหลือปลายปีได้ถูกซื้อเข้ามาระหว่างไตรมาสที่ 4

ต่อไปนี้เป็นกระดาดำทำการสำหรับการแปลงค่างบการเงินของบริษัท U.S. จากสกุลเงินดอลลาร์ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน คือ สกุลเงินเปโซ ด้วยวิธี Temporal

บริษัท U.S. จำกัด					
กระดาดำทำการสำหรับแปลงค่างบการเงิน					
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1					
	ดอลลาร์		อัตราแลกเปลี่ยน	เปโซ	
	เดบิต	เครดิต		เดบิต	เครดิต
เงินสด	9,300		17.0 (C)	158,100	
ลูกหนี้ (สุทธิ)	6,080		17.0 (C)	103,360	
สินค้า	8,300		16.5 (H)	136,950	
ที่ดิน	5,000		15.0 (H)	75,000	
อาคาร (สุทธิ)	6,500		15.0 (H)	97,500	
อุปกรณ์ (สุทธิ)	4,300		15.0 (H)	64,500	
เจ้าหนี้		6,400	17.0 (C)		108,800
ตัวเงินจ่ายระยะสั้น		6,350	17.0 (C)		107,950
หุ้นกู้		9,000	17.0 (C)		153,000
หุ้นสามัญ		9,600	15.0 (H)		144,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น		3,000	15.0 (H)		45,000
สามัญ					
กำไรสะสม		4,800	15.0 (H)		*72,000
1 มกราคม					

หมายเหตุ : (C) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน หรืออัตราปิด

(A) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย ซึ่งใช้ในการประมาณอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการค้า

(H) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต

* ยอดกำไรสะสม 1 มกราคม เป็นยอดยกมาจากปีก่อน แต่สำหรับตัวอย่างนี้เป็นปีแรกจึงใช้อัตรา ณ วันซื้อ

บริษัท U.S. จำกัด					
กระดาษทำการสำหรับแปลงค่างบการเงิน (ต่อ)					
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1					
	ดอลลาร์		อัตราแลกเปลี่ยน	เปโซ	
	เดบิต	เครดิต		เดบิต	เครดิต
ขาย		30,200	15.6 (A)		471,120
ต้นทุนขาย	18,500		**	276,570	
ค่าเสื่อมราคา	1,000		15.0 (H)	15,000	
ค่าใช้จ่ายอื่น	6,550		15.6 (A)	102,180	
ภาษีเงินได้	820		15.6 (A)	12,792	
เงินปันผลจ่าย	3,000		16.0 (H)	48,000	
	<u>69,350</u>	<u>69,350</u>		<u>1,089,952</u>	<u>1,101,870</u>
ขาดทุนจากการแปลงค่า				11,918	
				<u>1,101,870</u>	<u>1,101,870</u>

**คำนวณต้นทุนขาย

	ดอลลาร์	อัตราแลกเปลี่ยน	เปโซ
สินค้าคงเหลือต้นงวด	7,600	15.0 (H)	114,000
บวก ซื้อสินค้า (18,500 + 8,300 - 7,600)	19,200	15.6 (A)	299,520
หัก สินค้าคงเหลือสิ้นงวด	(8,300)	16.5 (H)	(136,950)
ต้นทุนขาย	<u>18,500</u>		<u>276,570</u>

จากข้อมูลทางการเงินก่อนการแปลงค่า (สกุลเงินดอลลาร์) บริษัท U.S. มีบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนขาย คือ บัญชีสินค้าคงเหลือต้นงวด บัญชีสินค้าคงเหลือสิ้นงวด และบัญชีต้นทุนขาย เมื่อจัดทำกระดาษทำการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (สกุลเงินเปโซ) จำเป็นต้องกระทบยอดจาก 3 บัญชีข้างต้นเพื่อคำนวณหาบัญชีซื้อสินค้า (19,200 บาท) และนำส่วนประกอบของต้นทุนขายมาแปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนของแต่ละบัญชีที่เกี่ยวข้อง เมื่อแปลงค่ารายการในงบทดลองครบทุกรายการแล้ว จะเห็นว่าผลต่างจากการแปลงค่าที่มียอดดุลด้านเดบิต หมายถึง บริษัท U.S. จำกัด มีขาดทุนจากการแปลงค่า จะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ตัวอย่างที่ 2 การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเหมือนกับสกุลเงินท้องถิ่น

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 1 สมมติบริษัท U.S. มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน คือ **สกุลเงินดอลลาร์**ต่อไปนี้เป็นกระดาษทำการสำหรับการแปลงค่างบการเงินของบริษัท U.S. จากสกุลเงินดอลลาร์ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงิน คือ **สกุลเงินเปโซ** ด้วยวิธี All current

บริษัท U.S. จำกัด

กระดาษทำการสำหรับแปลงค่างบการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	ดอลลาร์		อัตรา แลกเปลี่ยน	เปโซ	
	เดบิต	เครดิต		เดบิต	เครดิต
เงินสด	9,300		17.0 (C)	158,100	
ลูกหนี้ (สุทธิ)	6,080		17.0 (C)	103,360	
สินค้า	8,300		17.0 (C)	141,100	
ที่ดิน	5,000		17.0 (C)	85,000	
อาคาร (สุทธิ)	6,500		17.0 (C)	110,500	
อุปกรณ์ (สุทธิ)	4,300		17.0 (C)	73,100	
เจ้าหนี้		6,400	17.0 (C)		108,800
ตัวเงินจ่ายระยะสั้น		6,350	17.0 (C)		107,950
หุ้นกู้		9,000	17.0 (C)		153,000
หุ้นสามัญ		9,600	15.0 (H)		144,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		3,000	15.0 (H)		45,000
กำไรสะสม 1 มกราคม		4,800	15.0 (H)		72,000
ขาย		30,200	15.6 (A)		471,120
ต้นทุนขาย	18,500		15.6 (A)	288,600	
ค่าเสื่อมราคา	1,000		15.6 (A)	15,600	
ค่าใช้จ่ายอื่น	6,550		15.6 (A)	102,180	
ภาษีเงินได้	820		15.6 (A)	12,792	
เงินปันผลจ่าย	3,000		16.0 (H)	48,000	
	<u>69,350</u>	<u>69,350</u>		<u>1,138,332</u>	<u>1,101,870</u>
ผลต่างจากการแปลงค่า					36,462
สะสม				<u>1,138,332</u>	<u>1,138,332</u>

จากกระดาษทำการสำหรับแปลงค่างบการเงินข้างต้น จะเห็นว่ามีผลต่างจากการแปลงค่าที่มี ยอดดุลด้านเครดิต ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552X ให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหาก แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่นำเสนองบการเงิน (บริษัท Mex จำกัด) ในบัญชี

“ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม” จนกว่าจะขายเงินลงทุนในกิจการในต่างประเทศออกไป (บริษัท U.S. จำกัด)

การบัญชีสำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศและการจัดทำกระดาดำทำการเพื่อทำการเงินรวม

สำหรับบริษัทย่อยในต่างประเทศนั้นมีหลักการบัญชีในลักษณะเดียวกับบริษัทย่อยในประเทศ คือ เมื่อเริ่มต้นซื้อกิจการ หรือซื้อหุ้นจนได้อำนาจควบคุม ต้องเริ่มคำนวณหาผลต่างจากการจ่ายซื้อ โดยปรับผลต่างที่เกิดขึ้นเข้าสู่สินทรัพย์และหนี้สินที่ยังไม่ไข่มูลค่ายุติธรรม ผลต่างที่เหลือจึงบันทึกเป็น “ค่าความนิยม” หรือ “กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ” เมื่อสิ้นงวดต้องจัดทำกระดาดำทำการเพื่อทำการเงินรวม เพียงแต่ความยุ่งยากที่เพิ่มขึ้นคือ การที่ต้องแปลงค่ารายการในงบการเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องในทุกขั้นตอนของการจัดทำงบการเงิน ซึ่งสามารถแบ่งช่วงเวลาที่ต้องแปลงค่างบการเงินเป็น 2 ช่วง

1. การแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น
2. การแปลงค่างบการเงินหลังวันซื้อหุ้น

การแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้น

โดยปกติงบการเงิน ณ วันซื้อหุ้นมีเพียงงบเดียว คือ งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด และด้วยหลักการของวิธี All current คือ สินทรัพย์และหนี้สินทุกรายการต้องแปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ในงบการเงิน (Current rate) ส่วนของผู้ถือหุ้น แปลงค่าโดยใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ (Historical rate) คือวันที่บริษัทใหญ่เข้าไปซื้อหุ้นในบริษัทย่อย ซึ่งก็เป็นวันเดียวกันกับวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินนั้น ดังนั้นการแปลงค่างบการเงิน ณ วันซื้อหุ้นจึงไม่มีผลต่างจากการแปลงค่า เพราะทุกบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินถูกแปลงค่าด้วยอัตราเดียวกันทั้งหมด ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 3 การแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทรักไทย จำกัด ซื้อหุ้นของบริษัท Penny จำกัด ในประเทศมาเลเซีย 80% ด้วยเงินสด 450,000 บาท อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนี้ คือ 1 รึงกิตเท่ากับ 10 บาท งบแสดงฐานะการเงินของทั้งสองบริษัท หลังจากบริษัทรักไทย จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัท Penny จำกัดแล้วแสดงดังนี้ (สมมติบริษัท Penny จำกัด ใช้สกุลเงินริงกิตเป็นสกุลเงินดำเนินงาน)

บริษัทไทย จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
เงินสด	30,000	เจ้าหนี้การค้า	350,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	ทุนหุ้นสามัญ	650,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	350,000
เงินลงทุนในบริษัท Penny จำกัด	450,000	กำไรสะสม	420,000
ที่ดิน	600,000		
อาคาร	450,000		
อุปกรณ์	150,000		
รวมสินทรัพย์	1,770,000	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,770,000

บริษัท Penny จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

หน่วย : ริงกิต

สินทรัพย์		หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
เงินสด	3,000	เจ้าหนี้การค้า	10,000
ลูกหนี้การค้า	2,000	ทุนหุ้นสามัญ	25,000
สินค้าคงเหลือ	4,000	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	10,000
ที่ดิน	25,000	กำไรสะสม	150,000
อาคาร	16,000		
อุปกรณ์	10,000		
รวมสินทรัพย์	60,000	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	60,000

สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท Penny จำกัด ถูกบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว ยกเว้น บัญชีอาคาร มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันถูกซื้อหุ้น 21,000 ริงกิต (มีอายุการใช้งานเหลืออีก 10 ปี)

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเหมือนซื้อ 100% (450,000/10)/0.8	56,250	
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ		
ทุนหุ้นสามัญ	25,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	10,000	
กำไรสะสม	15,000	50,000
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (Excess of cost over book value)		6,250
ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-		
อาคาร		5,000
ค่าความนิยม {เฉพาะของบริษัทใหญ่ (6,250-5,000)×80%}		1,000
		6,000

บริษัท Penny จำกัด

กระดาดำทำการสำหรับแปลงค่างบการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	ริงกิต		อัตรา แลกเปลี่ยน	บาท	
	เดบิต	เครดิต		เดบิต	เครดิต
เงินสด	3,000		10 (C)	30,000	
ลูกหนี้	2,000		10 (C)	20,000	
สินค้าคงเหลือ	4,000		10 (C)	40,000	
ที่ดิน	25,000		10 (C)	250,000	
อาคาร	16,000		10 (C)	160,000	
อุปกรณ์	10,000		10 (C)	100,000	
เจ้าหนี้การค้า		10,000	10 (C)		100,000
ทุนหุ้นสามัญ		25,000	10 (H)		250,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		10,000	10 (H)		100,000
กำไรสะสม		15,000	10 (H)		150,000
				600,000	600,000

หลังจากแปลงค่าบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยจากสกุลเงินริงกิต เป็นสกุลเงินบาท แล้ว จึงนำบแสดงฐานะการเงินของบริษัทย่อยหลังการแปลงค่ามารวมกับงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทใหญ่ โดยใช้กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมเป็นเครื่องมือช่วย และมีรายการปรับปรุง และตัดบัญชีเช่นเดิม ดังแสดงต่อไปนี้

พ.ศ. 25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - Penny		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - Penny		100,000	-		
		กำไรสะสม - Penny		150,000	-		
		อาคาร (5,000 x 10)		50,000	-		
		ค่าความนิยม (1,000 x 10)		10,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัท Penny				450,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				110,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น-บริษัท ย่อย)					

บริษัท ไทย จำกัด และบริษัท ย่อย
กระดาดำทำกรเพื่อจัดท้งบแสดงฐานะการการเงิน
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

รายการ	บ.รักไทย	บ.Penny	รายการปรับปรุง		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	30,000	30,000			60,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	20,000			60,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	40,000			90,000
เงินลงทุนบริษัท Penny จำกัด	450,000			450,000 ¹⁾	
ที่ดิน	600,000	250,000			850,000
อาคาร (สุทธิ)	450,000	160,000	50,000 ¹⁾		660,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	150,000	100,000			250,000
ค่าความนิยม			10,000 ¹⁾		10,000
รวมสินทรัพย์	1,770,000	600,000			1,980,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	350,000	100,000			450,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.รักไทย	650,000				650,000
- บ.Penny		250,000	250,000 ¹⁾		
ส่วนเกินมูลค่า – บ.รักไทย	350,000				350,000
- บ.Penny		100,000	100,000 ¹⁾		
กำไรสะสม – บ.รักไทย	420,000				420,000
- บ.Penny		150,000	150,000 ¹⁾		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				110,000 ¹⁾	110,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,770,000	600,000	560,000	560,000	1,980,000

การแปลงค่าทางการเงินหลังวันซื้อหุ้น

งบการเงินหลังวันซื้อหุ้นจะประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและ งบกำไรสะสม ซึ่งส่วนประกอบของแต่ละงบจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างกันทำให้เกิดผลต่างจากการแปลงค่าทางการเงิน และวิธี All current นี้ ผลต่างจากการแปลงค่าให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่นำเสนอการเงิน (บริษัทใหญ่) ในชื่อบัญชี "ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม"

จากตัวอย่างที่ 1 สมมติให้บริษัท Penny จำกัด จ่ายเงินปันผลวันที่ 1 ธันวาคม 25X1 โดยอัตราแลกเปลี่ยนในปี 25X1 มีดังนี้

อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 ธันวาคม คือ 1 ริงกิต เท่ากับ 13 บาท

อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 3 ธันวาคม คือ 1 ริงกิต เท่ากับ 11 บาท

อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยสำหรับปี 25X1 คือ 1 ริงกิต เท่ากับ 12 บาท

งบทดลองในปี 25X1 ของทั้งสองบริษัท แสดงด้วยสกุลเงินท้องถิ่นของแต่ละกิจการ ดังนี้

รายการ	บริษัทไทย จำกัด (บาท)		บริษัท Penny จำกัด (ริงกิต)	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	40,000		6,000	
ลูกหนี้การค้า	50,000		5,000	
สินค้าคงเหลือ	60,000		7,000	
การลงทุนในบริษัท Penny จำกัด	450,000			
ที่ดิน	600,000		25,000	
อาคาร	425,000		15,500	
อุปกรณ์	125,000		9,500	
เจ้าหนี้การค้า		278,000		12,000
ทุนหุ้นสามัญ		650,000		25,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		350,000		10,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1		420,000		15,000
เงินปันผล	100,000		5,000	
ขาย		600,000		27,000
รายได้เงินปันผล		52,000		
ต้นทุนขาย	350,000		12,000	
ค่าเสื่อมราคา	50,000		1,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	100,000		3,000	
รวม	2,350,000	2,350,000	89,000	89,000

บริษัท Penny จำกัด
กระดาศทำการสำหรับแปลงค่าบการเงิน วิธี All current
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	ริงกิต		อัตรา แลกเปลี่ยน	บาท	
	เดบิต	เครดิต		เดบิต	เครดิต
เงินสด	6,000		11 (C)	66,000	
ลูกหนี้	5,000		11 (C)	55,000	
สินค้าคงเหลือ	7,000		11 (C)	77,000	
ที่ดิน	25,000		11 (C)	275,000	
อาคาร	15,500		11 (C)	170,500	
อุปกรณ์	9,500		11 (C)	104,500	
เจ้าหนี้การค้า		12,000	11 (C)		132,000
ทุนหุ้นสามัญ		25,000	10 (H)		250,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		10,000	10 (H)		100,000
กำไรสะสม		15,000	10 (H)		150,000
เงินปันผล	5,000		13 (H)	65,000	
ขาย		27,000	12 (A)		324,000
ต้นทุนขาย	12,000		12 (A)	144,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	1,000		12 (A)	12,000	
ค่าเสื่อมราคา	3,000		12 (A)	36,000	
ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม					49,000
				1,005,000	1,005,000

สำหรับรายการตัดบัญชีในกระดาศทำการเพื่อจัดท้างบการเงินรวมนั้นยังคงปฏิบัติเช่นเดิม
เพียงแต่ต้องมีรายการปรับปรุงบัญชีผลต่างจากการแปลงค่าสะสม ซึ่งมี 2 ส่วนที่ต้องปรับปรุง

ส่วนแรก คือ ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม 49,000 บาท ที่ปรากฏอยู่ในงบแสดงฐานะ
การเงินของบริษัท Penny จำกัด (บริษัทย่อย) ต้องโอนให้บริษัทรักไทย จำกัด (บริษัทใหญ่) และส่วน
ได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกระดาศทำการ (รายการปรับปรุงรายการที่ 5)

ส่วนที่สอง คือ ผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาตามบัญชี ณ วันซื้อหุ้น ถูกแปลงค่าโดยใช้
อัตรา ณ วันเกิดรายการ (H) เมื่อมีการตัดจำหน่ายถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราถั่วเฉลี่ย (A) และเมื่อสิ้น
งวด ถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราปิด (C) การแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ต่างกันในแต่ละช่วงเวลา
เป็นเหตุทำให้ต้องปรับปรุงผลต่างจากการแปลงค่าสะสมจำนวน 6,500 บาท เพิ่มเติมอีกหนึ่งรายการ
(รายการปรับปรุงรายการที่ 6) ดังแสดงต่อไปนี้

	ริงกิต	อัตรา แลกเปลี่ยน	บาท
ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีต้นงวด	6,000	10	60,000
ตัดจำหน่ายผลต่างฯ ระหว่างงวด (อาคาร 5,000/10)	(500)	12	(6,000)
ผลต่างฯ คงเหลือที่แปลงด้วยอัตรา ณ วันเกิด รายการ			54,000
ผลต่างฯ คงเหลือที่แปลงด้วยอัตรา ณ วันสิ้นงวด*	5,500	11	60,500
ปรับปรุงผลต่างจากการแปลงค่าสะสมเพิ่มขึ้น			6,500
* ประกอบด้วย อาคาร	4,500	11	49,500
ค่าความนิยม	1,000	11	11,000
รวม	5,500		60,500

รายการปรับปรุงและบัญชีในกระตาดำการฯ แสดงในรูปของรายวันทั่วไป ได้ดังนี้

พ.ศ. 25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	1						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - Penny		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - Penny		100,000	-		
		กำไรสะสม - Penny		150,000	-		
		อาคาร (5,000 x 10)		50,000	-		
		ค่าความนิยม (1,000 x 10)		10,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัท Penny				450,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				110,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น-บริษัท ย่อย)					
	(2)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย		52,000	-		
		เงินปันผล-บริษัท Penny				52,000	-
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย กับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย)					

บริษัทรักไทย จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

รายการ	บ.รักไทย	บ.Penny	รายการปรับปรุง		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	324,000			924,000
รายได้เงินปันผลจากบริษัท Penny จำกัด	52,000		52,000 ²⁾		
ต้นทุนขาย	(350,000)	(144,000)			(494,000)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(12,000)	6,000 ⁴⁾		(68,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(100,000)	(36,000)			(136,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ	152,000	132,000	25,200 ³⁾		(25,200)
					200,800
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค. X1 – รักไทย	420,000				420,000
- Penny		150,000	150,000 ¹⁾		
กำไรสุทธิ	152,000	132,000			200,800
เงินปันผล – รักไทย	(100,000)				(100,000)
- Penny		(65,000)		52,000 ²⁾ 13,000 ³⁾	
กำไรสะสม 31 ธ.ค. X1	472,000	217,000			520,800

รายการ	บ.รักไทย	บ.Penny	รายการปรับปรุง		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	40,000	66,000			106,000
ลูกหนี้การค้า	50,000	55,000			105,000
สินค้าคงเหลือ	60,000	77,000			137,000
เงินลงทุนบริษัท Penny จำกัด	450,000			450,000 ¹⁾	
ที่ดิน	600,000	275,000			875,000
อาคาร	425,000	170,500	50,000 ¹⁾	6,000 ⁴⁾	645,000
			5,500 ⁶⁾		
อุปกรณ์	125,000	104,500			229,500
ค่าความนิยม			10,000 ¹⁾		11,000
			1,000 ⁶⁾		
รวมสินทรัพย์	1,750,000	748,000			2,108,500
เจ้าหนี้การค้า	278,000	132,000			410,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.รักไทย	650,000				650,000
- บ.Penny		250,000	250,000 ¹⁾		
ส่วนเกินมูลค่า – บ.รักไทย	350,000				350,000
- บ.Penny		100,000	100,000 ¹⁾		
กำไรสะสม	472,000	217,000		39,200 ⁵⁾	520,800
ผลต่างจากการแปลงค่าสะสม – บ.รักไทย				6,500 ⁶⁾	45,700
-			49,000 ⁵⁾		
บ.Penny		49,000		110,000 ¹⁾	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				12,200 ³⁾	132,000
				9,8050 ¹⁾	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,750,000	748,000	698,700	698,700	2,108,500