

บทที่ 3

งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น

(Consolidated Financial Statement – Date of acquisition)

การจัดทำงบการเงินรวม มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกลุ่มบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเสมือนว่าเป็นบริษัทเดียวกัน ซึ่งช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถวิเคราะห์และประเมินได้ว่า ทรัพยากรของบริษัทที่ใช้ในการลงทุนหรือให้ความช่วยเหลือแก่บริษัทย่อย เกิดประโยชน์หรือมีความเสียหายที่จะกระทบต่อบริษัทหรือไม่เพียงใด งบการเงินรวมจึงมีประโยชน์ทั้งสำหรับผู้บริหารเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรในการลงทุน หรือให้ความช่วยเหลือบริษัทย่อย รวมทั้งบริหารบริษัทย่อยให้ได้ประโยชน์สูงสุดแก่บริษัท ส่วนผู้ลงทุนก็ใช้งบการเงินรวมในการประเมินความสามารถของผู้บริหาร รวมทั้งใช้ในการตัดสินใจลงทุนในบริษัทนั้น

ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม

1. ในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัด โดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย การที่งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้
 - 1.1 ตัดราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย แต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกันตัดส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้นๆ
 - 1.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวม ที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงวดนั้น
 - 1.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวม ที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิประกอบด้วยรายการต่อไปนี้
 - จำนวนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ ซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการรวมธุรกิจ คือคำนวณมูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น
 - ส่วนแบ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการเปลี่ยนแปลงของส่วนเจ้าของ ตั้งแต่วันที่มีการรวมธุรกิจ
2. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิ หรือ แปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

3. กิจกรรมที่ต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้ ค่าใช้จ่าย และเงินปันผลระหว่างกัน ของกิจการที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน
4. กำไรและขาดทุน ซึ่งเป็นผลมาจากรายการระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้อยู่ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร ต้องมีการตัดบัญชีเต็มจำนวนเช่นกัน
5. ผลขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึงการด้อยค่า ซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม
6. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินรวม ภายใต้ส่วนของ เจ้าของเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ กำไรหรือขาดทุน เบ็ดเสร็จรวมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแม้ว่าการปันส่วนจะทำให้ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม และต้องแสดงรายการกำไรหรือ ขาดทุนเบ็ดเสร็จที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แยกต่างหากเช่นเดียวกัน

งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น (Consolidated balance sheet at date of acquisition)

การจัดทำงบการเงินรวมนั้นเป็นการยึดหลักความเป็นหน่วยงานทางธุรกิจ (Business entity) ถึงแม้โดยรูปแบบทางกฎหมายแล้วบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะแยกกันโดยอิสระ แต่ด้วยเนื้อหาทาง บัญชีถือว่าเป็นหนึ่งหน่วยงานทางธุรกิจ ดังนั้น จึงต้องมีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อนำเสนอผลการ ดำเนินงาน และมาตรฐานการเงินของบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยให้แก่บุคคลและหน่วยงานภายนอก ผู้ใช้งบการเงิน

งบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น มีอยู่เพียงงบเดียวเท่านั้น คือ งบแสดงฐานะทางการเงินรวม (Consolidated balance sheet) เนื่องจาก ณ วันซื้อหุ้นทั้งสองกิจการพึงจะนำสินทรัพย์ และหนี้สิน มารวมกันยังมิได้ดำเนินงานร่วมกัน จึงยังไม่มีงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม และงบกำไรสะสมรวม

ขั้นตอนพื้นฐานสำหรับการจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น มีดังนี้

1. เปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุน (Cost) กับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ย่อยในส่วนที่บริษัทใหญ่ซื้อ (Book value) ถ้ามีผลต่างอาจเกิดจากสองสาเหตุ สาเหตุแรก สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยมิได้บันทึกในมูลค่ายุติธรรม สาเหตุที่สอง เกิดจากบริษัท ย่อยยังมีได้บันทึกสินทรัพย์บางชนิด เช่น ค่าความนิยม สิทธิบัตร หรือสูตรการผลิต
2. ตัดบัญชีเงินลงทุนของบริษัทใหญ่ และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ถ้ามี) ตาม สัดส่วนการถือหุ้นในบริษัทย่อย กับกลุ่มบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้น (บัญชีทุนหุ้นสามัญ บัญชี ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และบัญชีกำไรสะสมต้นปี) ของบริษัทย่อย และการกระจายผลต่างตามที่ คำนวณไว้ในขั้นตอนที่ 1 เข้าบัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในกระดาดำทำการสำหรับการจัดทำบ งบการเงินรวม

3. รวบรวมรายการต่างๆ ของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่เหลืออยู่หลังจากปรับปรุงและตัดบัญชีใน กระดาษทำการใส่ไว้ในช่องงบการเงินรวม ตามเกณฑ์แต่ละบรรทัด (ราคาตามบัญชีของ สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทใหญ่+มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ ของบริษัทย่อย) แล้วจึงนำตัวเลขทั้งหมดในช่องงบการเงินรวมไปจัดทำงบการเงินรวมต่อไป

การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมจะแยกศึกษาเป็น 2 เรื่อง คือ

1. กรณีบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยทั้งหมด (100%)
2. กรณีบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยบางส่วน

โดยในแต่ละเรื่องจะศึกษาทั้ง 3 กรณีต่อไปนี้

กรณีที่ 1 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ของบริษัทย่อย

กรณีที่ 2 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าสูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ของบริษัทย่อย

กรณีที่ 3 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ของบริษัทย่อย

การทำงบแสดงฐานะการเงินรวมกรณีบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยทั้งหมด (100%)

ตัวอย่างที่ 1 การทำงบแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100% เท่ากับราคาตามบัญชี

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทมานะ จำกัด ซื้อหุ้นทั้งหมดของบริษัทมณี จำกัด ด้วยเงิน สด 300,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทมณี จำกัด โดยสินทรัพย์และ หนี้สินของบริษัทมณี จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม ณ ขณะวันซื้อหุ้นแล้ว งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ทั้งสอง ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 หลังจากบริษัทมานะ จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัทมณี จำกัด แล้วแสดง ดังนี้

บริษัทมานะ จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	50,000	
ลูกหนี้	40,000	
สินค้าคงเหลือ	<u>60,000</u>	150,000

เงินลงทุนระยะยาว

เงินลงทุนในบริษัท มณี จำกัด		300,000
-----------------------------	--	---------

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน	550,000	
อาคาร(สุทธิ)	200,000	
อุปกรณ์สำนักงาน(สุทธิ)	<u>100,000</u>	<u>850,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>1,300,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า		150,000
----------------	--	---------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	500,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	250,000	
กำไรสะสม	<u>400,000</u>	<u>1,150,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>1,300,000</u>

บริษัท หนึ่ง จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	10,000	
ลูกหนี้การค้า	15,000	
สินค้าคงเหลือ	<u>20,000</u>	45,000

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน	200,000	
อาคาร(สุทธิ)	60,000	
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	<u>45,000</u>	<u>305,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>350,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า		50,000
----------------	--	--------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	200,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	
กำไรสะสม	<u>60,000</u>	<u>300,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>350,000</u>

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 300,000

ทุนหุ้นสามัญ	200,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	
กำไรสะสม	<u>60,000</u>	
	300,000	
ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย	<u>100%</u>	<u>300,000</u>

ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี 0

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทมณี จำกัด กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทมณี จำกัด

การจัดทำงบแสดงฐานะทางการเงินรวม ก็เพียงแต่นำยอดของแต่ละบัญชีในช่องงบการเงินรวมของกระดาษทำการ ไปจัดเข้าหมวดบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินเท่านั้นและจะเห็นได้ว่า บัญชีเงินลงทุนในบริษัทมณีจะไม่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินรวม เช่นเดียวกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทมณี (บริษัทย่อย) ก็จะไม่ปรากฏ มีเพียงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทมานะ (บริษัทใหญ่) เท่านั้น

ตัวอย่างที่ 2 การทำงานการเงินแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100% สูงกว่าราคาตามบัญชี

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 1 สมมติว่าบริษัทมานะ จำกัด จ่ายเงินสดซื้อหุ้นในบริษัทมณี จำนวนทั้งหมด 330,000 บาท และงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทมานะ จำกัด จะเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 ยกเว้น บัญชีเงินสดจะลดลง 30,000 บาท (50,000 – 20,000) เนื่องจากจ่ายเงินเพิ่มซื้อหุ้นเพิ่มขึ้น (330,000 – 300,000) และบัญชีเงินลงทุนใน บริษัทมณี จำกัด จะแสดงตามราคาทุนที่จ่ายซื้อหุ้น คือ 330,000 บาท

สาเหตุการจ่ายเงินซื้อสูงกว่าราคาตามบัญชีในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย นั้นอาจเกิดจากสาเหตุผล 2 กรณี ต่อไปนี้

1. สินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแสดงราคาตามบัญชีไว้ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
2. ค่าความนิยม (Goodwill) จากการซื้อกิจการ

หรืออาจเกิดจากทั้ง 2 สาเหตุข้างต้นพร้อมกันก็ได้ ดังแสดงให้เห็นตามตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติข้อมูลเพิ่มเติมให้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ในบริษัทมณี จำกัดต่อไปนี้ ต่างจากราคาตามบัญชี

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	เพิ่มขึ้น (ลดลง)
สินค้าคงเหลือ	20,000	15,000	(5,000)
ที่ดิน	200,000	250,000	50,000
อาคาร	60,000	45,000	(15,000)
อุปกรณ์	45,000	35,000	(10,000)
			<u>20,000</u>

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 330,000

 ทุนหุ้นสามัญ 200,000

 ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 40,000

 กำไรสะสม 60,000

300,000

 ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย 100% 300,000

ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (Excess of cost over book value) 30,000

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-

 สินค้ายคงเหลือ (5,000)

 ที่ดิน 50,000

 อาคาร (15,000)

 อุปกรณ์ (10,000) 20,000

 ค่าความนิยม (30,000 – 20,000) 10,000

30,000

จากการเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ของบริษัทย่อยนั้น ปรากฏว่าเกิดส่วนเกินของราคาทุนสูงกว่าราคาตามบัญชี เท่ากับ 30,000 บาท ซึ่งเกิดจากราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยนั้นยังไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นเมื่อปรับให้ราคาดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมแล้วผลต่างที่เหลืออยู่อีก 10,000 บาท จึงเป็นค่าความนิยม

กระดาษทำการเพื่อทำงบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงได้ดังนี้

บริษัทมานะ และบริษัทมณี
กระดาษทำการเพื่อทำงบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

	บริษัทมานะ	บริษัทมณี	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	20,000	10,000			30,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	15,000			55,000
สินค้าคงเหลือ	60,000	20,000		2) 5,000	75,000
เงินลงทุนในบัญชีมณี	330,000			1) 300,000	
				2) 30,000	
ที่ดิน	550,000	200,000	2) 50,000		800,000
อาคาร (สุทธิ)	200,000	60,000		2) 15,000	245,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	100,000	45,000		2) 10,000	135,000
ค่าความนิยม			2) 10,000		10,000
	1,300,000	350,000			1,350,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	150,000	50,000			200,000
ทุนหุ้นสามัญ – บริษัทมานะ	500,000				500,000
– บริษัทมณี		200,000	1) 200,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น – บริษัทมานะ	250,000				250,000
– บริษัทมณี		40,000	1) 40,000		
กำไรสะสม – บริษัทมานะ	400,000				
– บริษัทมณี		60,000	1) 60,000		
	1,300,000	350,000	360,000	360,000	1,350,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทมณี จำกัด กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทมณี จำกัด
2. ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยและบันทึกค่าความนิยม

ตัวอย่างที่ 3 การทำงานแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย 100% ต่ำกว่าราคาตามบัญชี

จากข้อมูลเดิมตัวอย่างที่ 1 สมมติว่าบริษัทมานะ จำกัด จ่ายเงินสดซื้อหุ้นในบริษัทมณี จำกัด ทั้งหมด 250,000 บาท และงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทมานะ จำกัด หลังจากซื้อหุ้นของบริษัทมณี จำกัด แล้วยอดคงเหลือในแต่ละบัญชีของบริษัทมานะ จำกัด จะเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 ยกเว้นบัญชีเงินสดจะเพิ่มขึ้น 50,000 บาท (100,000 – 50,000) เนื่องจากจ่ายเงินเพื่อซื้อหุ้นน้อยลง (300,000 – 250,000) และบัญชีเงินลงทุนในบริษัท มณี จำกัด จะแสดงตามราคาทุนที่จ่ายซื้อหุ้น คือ 250,000 บาท

สาเหตุการจ่ายเงินซื้อต่ำกว่าราคาตามบัญชีในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย นั้นอาจเกิดจากเหตุผล 2 กรณี ต่อไปนี้

1. สินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแสดงราคาตามบัญชีไว้สูงกว่ามูลค่ายุติธรรม
2. กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (Bargain purchase)

หรืออาจเกิดจากสาเหตุทั้ง 2 อย่างข้างต้นพร้อมกันก็ได้ ดังแสดงให้เห็นตามตัวอย่างต่อไปนี้

สมมติข้อมูลเพิ่มเติมให้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ในบริษัทมณี จำกัดต่อไปนี้ ต่างจากราคาตามบัญชี

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	เพิ่มขึ้น (ลดลง)
สินค้าคงเหลือ	20,000	15,000	(5,000)
ที่ดิน	200,000	210,000	10,000
อาคาร	60,000	45,000	(15,000)
อุปกรณ์	45,000	35,000	(10,000)

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ		250,000
ทุนหุ้นสามัญ	200,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	40,000	
กำไรสะสม	<u>60,000</u>	
	300,000	
ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย	<u>100%</u>	<u>300,000</u>

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน(Excess of book value over cost) 50,000

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-

สินค้าคงเหลือ	(5,000)	
ที่ดิน	10,000	
อาคาร	(15,000)	
อุปกรณ์	<u>(10,000)</u>	(20,000)
ค่าความนิยม (50,000 – 20,000)		<u>(30,000)</u>
		<u>(50,000)</u>

จากการเปรียบเทียบราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยนั้น ปรากฏว่าเกิดส่วนเกินของราคาตามบัญชีสูงกว่าราคาทุน เท่ากับ 50,000 บาท ซึ่งเกิดจากราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยนั้นยังไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นเมื่อปรับราคาดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมแล้ว ผลต่างที่เหลืออยู่อีก 30,000 บาท จึงเป็น **กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ** (ส่วนเกินที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิสูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจ) **ซึ่งต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมโดยถือเป็นรายได้ในงวดที่เกิดรายการทันที ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (ปรับปรุง 2552)**

กระดาษทำการเพื่อท่างบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงได้ดังนี้

การทำงานแสดงฐานะการเงินรวมกรณีบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยบางส่วน

เมื่อบริษัทใหญ่เข้าไปซื้อหุ้นในบริษัทย่อยไม่ครบทั้งหมด 100% แต่ก็ยังอยู่ในสัดส่วนที่จะควบคุมบริษัทย่อยได้ (เกินกึ่งหนึ่ง) อาจเรียกได้ว่า Controlling Interest ในขณะที่หุ้นอีกจำนวนหนึ่งถูกถือโดยผู้ถือหุ้นรายย่อยอื่น ซึ่งมีสภาพเป็นผู้ลงทุนในบริษัทย่อย เรียกว่า “ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม” (Non Controlling Interests) เมื่อจัดทำงบการเงินรวมแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ประกอบไปด้วย หุ้นสามัญ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ และกำไรสะสม รวมกันในสัดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมถือหุ้นอยู่ในบริษัทย่อย) เป็นรายการแยกต่างหากจากสัดส่วนของผู้ถือหุ้นที่เป็นของบริษัทใหญ่ และการทำงานงบการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยบางส่วนศึกษาได้จากตัวอย่างทั้ง 3 กรณีนี้

กรณีที่ 1 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าเท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

กรณีที่ 2 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าสูงกว่าราคาตามบัญชีสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

กรณีที่ 3 บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

ตัวอย่างที่ 4 การทำงานแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย <100% เท่ากับราคาตามบัญชี

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทสาคร จำกัด ซื้อหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด 80% ด้วยเงินสด 400,000 บาท งบแสดงฐานะการเงินของบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 หลังจากบริษัทสาคร จำกัด ซื้อหุ้นในบริษัทสายธาร จำกัด แล้วแสดง ดังนี้

บริษัทสาคร จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	80,000	
ลูกหนี้การค้า	40,000	
สินค้าคงเหลือ	<u>50,000</u>	170,000

เงินลงทุนระยะยาว

เงินลงทุนในบริษัท สายธาร จำกัด		400,000
--------------------------------	--	---------

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน	600,000	
อาคาร (สุทธิ)	450,000	
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	<u>150,000</u>	<u>1,200,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>1,770,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า		350,000
----------------	--	---------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	650,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	350,000	
กำไรสะสม	<u>420,000</u>	<u>1,420,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>1,770,000</u>

บริษัทสายธาร จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	30,000
ลูกหนี้การค้า	20,000
สินค้าคงเหลือ	<u>40,000</u>

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

		90,000
ที่ดิน	250,000	
อาคาร (สุทธิ)	160,000	
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	<u>100,000</u>	<u>510,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>600,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า	100,000
----------------	---------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	250,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	
กำไรสะสม	<u>150,000</u>	<u>500,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>600,000</u>

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ	400,000
-----------------------------------	---------

ทุนหุ้นสามัญ	250,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	
กำไรสะสม	<u>150,000</u>	
	500,000	
ส่วนได้เสียในบริษัทย่อย	<u>80%</u>	<u>400,000</u>

ผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชี	<u>0</u>
-------------------------------------	----------

จากการเปรียบเทียบผลต่างระหว่างราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย และราคาบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของย่อย ปรากฏว่าไม่มีผลต่างเกิดขึ้นเป็นเพราะ

1. สินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยแสดงด้วยราคาตามบัญชีที่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมแล้ว
2. บริษัทใหญ่จ่ายซื้อเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ จึงไม่มีค่าความนิยมกระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวมแสดงได้ดังนี้

บริษัทสาคร และบริษัทสายธาร
กระดาษทำการเพื่องบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

	บริษัท สาคร	บริษัท สายธาร	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	80,000	30,000			110,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	20,000			60,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	40,000			90,000
เงินลงทุนในบริษัทสายธาร	400,000			1) 400,000	
ที่ดิน	600,000	250,000			850,000
อาคาร (สุทธิ)	450,000	160,000			610,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	150,000	100,000			250,000
	1,770,000	600,000			1,970,000
หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	350,000	100,000			450,000
ทุนหุ้นสามัญ - สาคร	650,000				650,000
- สายธาร		250,000	1) 250,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - สาคร	350,000				350,000
- สายธาร		100,000	1) 100,000		
กำไรสะสม - สาคร	420,000				420,000
สายธาร		150,000	1) 150,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				1) 100,000	100,000
	1,770,000	600,000	500,000	500,000	1,970,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

- ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสายธาร จำกัด ส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กับ ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - สายธาร		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - สายธาร		100,000	-		
		กำไรสะสม - สายธาร		150,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				400,000	-
		ส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				100,000	-
(ตัดบัญชีเงินลงทุน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)							

หลังจากทำกระดาษาทำการเพื่อทำงบแสดงฐานะการเงินรวมเสร็จสิ้นแล้ว จึงนำยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีในคอลัมน์งบการเงินรวมมาจัดเรียงตามรูปแบบของงบแสดงฐานะการเงินตามที่แสดงให้เห็นดังนี้

บริษัทสาคร จำกัด และบริษัทสายธาร จำกัด

งบแสดงฐานะการเงินรวม

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	110,000	
ลูกหนี้การค้า	60,000	
สินคงเหลือ	<u>90,000</u>	

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

260,000

ที่ดิน	850,000	
อาคาร (สุทธิ)	610,000	
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	<u>250,000</u>	<u>1,710,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>1,970,000</u>

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า	450,000
----------------	---------

ส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	100,000
---------------------------------------	---------

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนหุ้นสามัญ	650,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	350,000	
กำไรสะสม	<u>420,000</u>	<u>1,420,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>1,970,000</u>

ตัวอย่างที่ 5 การทำงานแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย <100% สูงกว่าราคาตามบัญชี

กรณีบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อยบางส่วน เมื่อทำงานการเงินรวมแล้วต้องปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อยให้เป็นมูลค่ายุติธรรม แล้วนำมารวมกับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทใหญ่ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non Controlling Interests) มีทฤษฎีในการแสดงด้วยกัน 2 วิธี คือ

1. ความเป็นเจ้าของ (Parent Company Theory หรือ Proprietary Theory) คือมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในงบการเงินรวมจะเป็นจำนวนรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่ กับราคาตามบัญชีก่อนการซื้อกิจการของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อยเฉพาะส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
2. ทฤษฎีความเป็นหน่วยงาน (Entity Theory) ซึ่งกำหนดให้กิจการแสดงสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิที่กิจการเข้าควบคุมในงบการเงินรวมด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องคำนึงว่ากิจการซื้อหุ้นทั้งหมดหรือบางส่วนของบริษัทย่อย มูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในงบการเงินรวมจะเป็นจำนวนรวมของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อย ทั้งส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่และส่วนที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการรวมธุรกิจ “จำนวนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ คำนวณด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่าของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของหุ้นที่ถือโดยส่วนได้

เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมนั้น” จึงทำให้เหลือทฤษฎีในการแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพียงทฤษฎีเดียว คือ “ทฤษฎีความเป็นหน่วยงาน” แต่ก็ยังมีแนวทางให้ถือปฏิบัติ 2 แนวทางคือ

- 2.1 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีส่วนได้เสียในค่าความนิยม
- 2.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสียในค่าความนิยม

โดยตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงหลักการทางบัญชีที่ปฏิบัติแตกต่างกันทั้ง 2 แนวทาง จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 4 สมมติบริษัทสาคร จำกัด จ่ายเงินซื้อหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด 80% ในราคา 450,000 บาท และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทสายธาร จำกัด ที่ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมมีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	เพิ่มขึ้น (ลดลง)
สินค้าคงเหลือ	40,000	35,000	(5,000)
ที่ดิน	250,000	300,000	50,000
อาคาร	160,000	185,000	25,000
อุปกรณ์	100,000	70,000	(30,000)
			<u>40,000</u>

2.1 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีส่วนได้เสียในค่าความนิยม

แนวทางนี้ต้องปรับปรุงราคาสินทรัพย์สุทธิทั้งหมดของบริษัทย่อยให้มีราคาตามที่เหมาะสมจะเป็นเพื่อนำมาคำนวณหาค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมกิจการ โดยคำนึงถึงสินทรัพย์สุทธิทั้งสิ้นของกิจการ แทนที่จะคำนึงเฉพาะส่วนที่บริษัทใหญ่นั้นซื้อ นั่นหมายความว่า ต้องสมมติว่าบริษัทย่อยถูกซื้อ 100% การใช้แนวทางนี้มาปฏิบัติจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์ ซึ่งหมายรวมถึง “ค่าความนิยม” และหนี้สินที่ระบุได้ ที่ถูกปรับให้เป็นมูลค่ายุติธรรมตามสัดส่วนที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมถืออยู่

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเสมือนซื้อ 100% $(450,000/0.8)$ 562,500

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

ทุนหุ้นสามัญ	250,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	100,000	
กำไรสะสม	<u>150,000</u>	<u>500,000</u>

ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน(Excess of book value over cost) 62,500

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-

สินค้ำคงเหลือ	(5,000)	
ที่ดิน	50,000	
อาคาร	25,000	
อุปกรณ์	(30,000)	40,000
ค่าความนิยม (62,500 – 40,000)		22,500
		<u>62,500</u>

บริษัทสาคร และบริษัทสายธาร
กระดาษาทำการเพื่องบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

	บริษัท สาคร	บริษัท สายธาร	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	30,000	30,000			60,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	20,000			60,000
สินค้ำคงเหลือ	50,000	40,000		2) 5,000	85,000
เงินลงทุนในบริษัทสายธาร	450,000			1) 400,000 2) 50,000	
ที่ดิน	600,000	250,000	2) 50,000		900,000
อาคาร (สุทธิ)	450,000	160,000	2) 25,000		635,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	150,000	100,000		2) 30,000	220,000
ค่าความนิยม			2) 22,500		22,500
	1,770,000	600,000			1,982,500
หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	350,000	100,000			450,000
ทุนหุ้นสามัญ - สาคร	650,000				650,000
- สายธาร		250,000	1) 250,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - สาคร	350,000				350,000
- สายธาร		100,000	1) 100,000		
กำไรสะสม - สาคร	420,000				420,000
สายธาร		150,000	1) 150,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				1) 100,000 2) 12,500	112,500
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,770,000	600,000	578,000	578,000	1,982,500

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสายธาร จำกัด และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด
2. ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยและบันทึกค่าความนิยม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงในรูปแบบของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - สายธาร		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - สายธาร		100,000	-		
		กำไรสะสม - สายธาร		150,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				400,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				100,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)					
	(2)	ที่ดิน		50,000	-		
		อาคาร		25,000	-		
		ค่าความนิยม		22,500	-		
		สินค้าคงเหลือ				5,000	-
		อุปกรณ์สำนักงาน				30,000	-
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				50,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				12,500	-
		(ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย และบันทึกค่าความนิยม)					

2.2 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสียในค่าความนิยม

แนวทางนี้เหมือนกับแนวทางแรกทุกประการ แต่สำหรับมูลค่าของค่าความนิยมต้องหมายถึงส่วนต่างของต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่าส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ดังนั้น ค่าความนิยมที่แสดงในงบการเงินรวม จะเป็นจำนวนที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อเท่านั้น ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ได้มีส่วนได้เสียในค่าความนิยมดังกล่าว

จากตัวอย่างที่ 5 หากใช้แนวทางที่ 2.2 คือ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสียในค่าความนิยม สามารถคำนวณหาค่าความนิยมเฉพาะที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสีย คือ 18,000 บาท ($22,500 \times 80\%$)

Consolidated Financial Statement : Date of Acquisition

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - สายธาร		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - สายธาร		100,000	-		
		กำไรสะสม - สายธาร		150,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				400,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				100,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)					
	(2)	ที่ดิน		50,000	-		
		อาคาร		25,000	-		
		ค่าความนิยม		18,000	-		
		สินค้าคงเหลือ				5,000	-
		อุปกรณ์สำนักงาน				30,000	-
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				50,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				8,000	-
		(ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย และบันทึกค่าความนิยม)					

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการสำหรับงบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงในรูปแบบของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

โดยหนังสือเล่มนี้ได้ใช้แนวทางที่ 2.2 คือ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสียในค่าความนิยมในการนำเสนอตัวอย่างเพื่อความเข้าใจถึงหลักการจัดทำกระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมสำหรับต้นทุนการจ่ายซื้อที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมต่อไป

บริษัทสาคร และบริษัทสายธาร
กระดาษาทำการเพื่อบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

	บริษัท สาคร	บริษัท สายธาร	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	30,000	30,000			60,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	20,000			60,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	40,000		2) 5,000	85,000
เงินลงทุนในบริษัทสายธาร	450,000			1) 400,000 2) 50,000	
ที่ดิน	600,000	250,000	2) 50,000		900,000
อาคาร (สุทธิ)	450,000	160,000	2) 25,000		635,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	150,000	100,000		2) 30,000	220,000
ค่าความนิยม			2) 18,000		18,000
	1,770,000	600,000			1,978,000
หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	350,000	100,000			450,000
ทุนหุ้นสามัญ - สาคร	650,000				650,000
- สายธาร		250,000	1) 250,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - สาคร	350,000				350,000
- สายธาร		100,000	1) 100,000		
กำไรสะสม - สาคร	420,000				420,000
สายธาร		150,000	1) 150,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				1) 100,000 2) 8,000	108,000
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,770,000	600,000	593,000	593,000	1,978,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสายธาร จำกัด กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด
2. ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยและบันทึกค่าความนิยม

ตัวอย่างที่ 6 การทำงานแสดงฐานะการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อหุ้นในบริษัทย่อย < 100% ต่ำกว่าราคาตามบัญชี

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 4 สมมติบริษัทสาคร จำกัด จ่ายเงินซื้อหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด 80% ในราคา 340,000 บาท และราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ของบริษัทสายธารจำกัดที่ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมมีดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	เพิ่มขึ้น (ลดลง)
สินค้าคงเหลือ	40,000	35,000	(5,000)
ที่ดิน	250,000	200,000	(50,000)
อาคาร	160,000	185,000	25,000
อุปกรณ์	100,000	70,000	<u>(30,000)</u>
			<u>(60,000)</u>
การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี			
ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเมื่อซื้อ 100% (340,000/0.8)			425,000
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ			
ทุนหุ้นสามัญ		250,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		100,000	
กำไรสะสม		<u>150,000</u>	<u>500,000</u>
ส่วนเกินของราคาตามบัญชีที่สูงกว่าราคาทุน(Excess of book value over cost)			<u>(75,000)</u>
ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-			
สินค้าคงเหลือ		(5,000)	
ที่ดิน		(50,000)	
อาคาร		25,000	
อุปกรณ์		<u>(30,000)</u>	<u>(60,000)</u>
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (75,000 – 60,000)			(15,000)
			<u>(75,000)</u>

บริษัทสาคร และบริษัทสายธาร
กระดาษาทำการเพื่อบแสดงฐานะการเงินรวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

	บริษัท สาคร	บริษัท สายธาร	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงิน รวม
			เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	140,000	30,000			170,000
ลูกหนี้การค้า	40,000	20,000			60,000
สินค้าคงเหลือ	50,000	40,000		2) 5,000	85,000
เงินลงทุนในบริษัทสายธาร	340,000		2) 60,000	1) 400,000	
ที่ดิน	600,000	250,000		2) 50,000	800,000
อาคาร (สุทธิ)	450,000	160,000	2) 25,000		635,000
อุปกรณ์สำนักงาน (สุทธิ)	150,000	100,000		2) 30,000	220,000
	1,770,000	600,000			1,958,000
หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้การค้า	350,000	100,000			450,000
ทุนหุ้นสามัญ - สาคร	650,000				650,000
- สายธาร		250,000	1) 250,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - สาคร	350,000				350,000
- สายธาร		100,000	1) 100,000		
กำไรสะสม - สาคร	420,000				420,000
สายธาร		150,000	1) 150,000		
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ				2) 12,000	12,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			2) 12,000	1) 100,000	88,000
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,770,000	600,000	597,000	597,000	1,958,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสายธาร จำกัด ส่วนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสายธาร จำกัด
2. ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยและบันทึกค่าความนิยมติดลบ

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการสำหรับบแสดงฐานะการเงินรวมแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - สายธาร		250,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - สายธาร		100,000	-		
		กำไรสะสม - สายธาร		150,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทสายธาร				400,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				100,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)					
	(2)	เงินลงทุนในบริษัทสายธาร		60,000	-		
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		12,000	-		
		อาคาร		25,000	-		
		สินค้าคงเหลือ				5,000	-
		ที่ดิน				50,000	-
		อุปกรณ์สำนักงาน				30,000	-
		กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ				12,000	-
		(ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย และบันทึกค่าความนิยมติดลบ)					

บัญชีกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ หรือ บัญชีส่วนเกินในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่สูงกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) ให้นำไปแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมทันที

เงินปันผลของบริษัทย่อยที่ยังไม่ได้จ่าย

ในกรณีที่บริษัทย่อยประกาศว่าจะจ่ายเงินปันผลให้หุ้นสามัญ แต่ยังไม่ได้อำนาจ บริษัทใหญ่ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อยเสียก่อน ให้ถือว่าเงินที่จ่ายซื้อเป็นการซื้อทั้งเงินปันผล และซื้อหุ้นสามัญต้นทุนการซื้อหุ้นสามัญ ต้องหักด้วยการซื้อเงินปันผลก่อน และเมื่อทำงบการเงินรวม ให้ปรับปรุงเงินปันผลค้างรับและเงินปันผลค้างจ่ายระหว่างกันด้วย

เช่น บริษัท ก จ่ายซื้อบริษัท ข 100,000 บาท เพื่อให้ได้มาซึ่งอำนาจในการควบคุม ร้อยละ 90 ในวันที่ซื้อ บริษัท ข ประกาศว่าจะจ่ายเงินปันผลให้หุ้นสามัญทั้งสิ้น 10,000 บาท ดังนั้น การลงทุนในบริษัท ก และ ของบริษัท ข เป็นดังนี้

เมื่อจัดทำกระดาษทำการเพื่องบการเงินรวม ต้องเพิ่มรายการปรับปรุงอีกหนึ่งรายการ คือ เงินปันผลค้างจ่าย และเงินปันผลค้างรับมูลค่า 9,000 บาท

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ม.ค.	1						
		เงินลงทุนในบริษัท ข		91,000	-		
		เงินปันผลค้างรับ		9,000	-		
		เงินสด				100,000	-
		(บันทึกรายการลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท ข จำกัด)					

ในกรณีบริษัทย่อยได้ดำเนินการซื้อหุ้นสามัญกลับคืนมา การคำนวณราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่ซื้อให้หักออกด้วยยอดหุ้นสามัญซื้อคืนก่อน และเมื่อจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม ให้ปรับปรุงการซื้อหุ้นสามัญคืนของบริษัทย่อย เพื่อมิให้แสดงบัญชีหุ้นสามัญซื้อคืนในงบแสดงฐานะการเงินรวม โดยบันทึกรายการดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
		ทุนหุ้นสามัญ		xxx	-		
		หุ้นสามัญซื้อคืน				xxx	
		(บันทึกการตัดบัญชีทุนหุ้นสามัญและหุ้นสามัญซื้อคืน)					

ตัวอย่างที่ 7 การจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมโดยใช้กระดาษทำการ กรณีบริษัทย่อย มีเงินปันผลค้างจ่าย และหุ้นสามัญซื้อคืน

บริษัทศักดิ์ดา จำกัด ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทธรา จำกัด ร้อยละ 80 ทำให้มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัทธรา จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 ด้วยเงินสด 664,000 บาท ในวันนั้น บริษัทธรา จำกัด ประกาศว่าจะจ่ายเงินปันผล 80,000 บาทงบการเงินของบริษัทศักดิ์ดา จำกัด และบริษัทธรา จำกัด ณ วันที่ 1 มกราคม 25X8 เป็นดังนี้

Consolidated Financial Statement : Date of Acquisition

สินทรัพย์	บริษัทศักดิ์ดา จำกัด	บริษัทธรา จำกัด	ราคายุติธรรม
	ราคาตามบัญชี	ราคาตามบัญชี	
เงินสด	86,000	10,000	10,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	80,000	75,000
เงินปันผลค้างรับ	64,000		
ตัวเงินรับ-บริษัทธรา จำกัด	160,000		
เงินลงทุนในบริษัทธรา จำกัด	600,000		
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ	2,200,000	810,000	850,000
สิทธิบัตร			75,000
รวม	3,310,000	900,000	
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้การค้า	180,000	60,000	70,000
เงินปันผลค้างจ่าย		80,000	80,000
ตัวเงินจ่าย	900,000	160,000	160,000
ทุนหุ้นสามัญ	1,100,000	300,000	
หุ้นสามัญซื้อคืน		(70,000)	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	400,000	55,000	
กำไรสะสม	730,000	315,000	
รวม	3,310,000	900,000	

จากข้อมูลของบริษัทศักดิ์ดา จำกัด ที่เข้าซื้อหุ้นในบริษัทธรา จำกัด 80% หลักการที่บริษัทธรา จำกัด ได้ประกาศจ่ายเงินปันผลไปแล้ว นั้นหมายถึงบริษัทศักดิ์ดา จำกัด ต้องซื้อเงินปันผลค้างรับจากบริษัทธรา จำกัด ด้วยจำนวนเงิน 64,000 บาท ($80,000 \times 80\%$) ดังนั้นต้นทุนของการลงทุนเพื่อซื้อหุ้นในบริษัทธรา จำกัด ที่แท้จริงจึงต้องหักเงินที่จ่ายเพื่อซื้อเงินปันผลค้างรับออกเสียก่อน เท่ากับยอด 600,000 บาท ($664,000 - 64,000$)

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเสมือนซื้อ 100% ($600,000 / 0.8$) 750,000

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

ทุนหุ้นสามัญ	300,000	
ทุนหุ้นสามัญซื้อคืน	(70,000)	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	55,000	
กำไรสะสม	<u>315,000</u>	<u>600,000</u>

ส่วนเกินของราคาตามทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี(Excess of book value over cost) 150,000

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-

สินค้าคงเหลือ	(5,000)	
ที่ดินและอุปกรณ์	40,000	
สิทธิบัตร	75,000	
เจ้าหนี้การค้า	(10,000)	100,000
ค่าความนิยม (150,000 – 100,000)		50,000

บริษัท ศักดิ์ดีตา และบริษัทย่อย
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
วันที่ 1 มกราคม 25X8

	งบการเงินแต่ละบริษัท		รายการปรับปรุง		งบการเงินรวม
	ศักดิ์ดีตา	ธรา	เดบิต	เครดิต	
สินทรัพย์					
เงินสด	86,000	10,000			96,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	80,000		(3) 5,000	275,000
เงินปันผลค้างรับ	64,000			(4) 64,000	
ตัวเงินรับบริษัทธรา	160,000			(5) 160,000	
เงินลงทุนในบริษัทธรา	600,000			(2) 480,000	
				(3) 120,000	
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	2,200,000	810,000	(3) 40,000		3,050,000
สิทธิบัตร			(3) 75,000		75,000
ค่าความนิยม			(3) 40,000		40,000
	3,310,000	900,000			3,536,000
หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ					
เจ้าหนี้การค้า	180,000	60,000		(3) 10,000	250,000
เงินปันผลค้างจ่าย		80,000	(4) 64,000		16,000
ตัวเงินจ่าย	900,000	160,000	(5) 160,000		900,000
ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทศักดิ์ดีตา	1,100,000				1,100,000
- บริษัทธรา		300,000	(2) 230,000		
			(1) 70,000		
หุ้นสามัญซื้อคืน		(70,000)		(1) 70,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัทศักดิ์ดีตา	400,000				400,000
- บริษัทธรา		55,000	(2) 55,000		
กำไรสะสม - บริษัทศักดิ์ดีตา	730,000				730,000
- บริษัทธรา		315,000	(2) 315,000		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				(2) 120,000	
				(3) 20,000	140,000
	3,310,000	900,000	1,049,000	1,049,000	3,536,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี

1. ตัดรายการหุ้นสามัญซื้อคืนของบริษัทธรา จำกัด
2. ตัดเงินลงทุนในบริษัทธรา จำกัด และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทธรา จำกัด
3. ปรับปรุงราคาสินทรัพย์ของบริษัทธรา จำกัด
4. ตัดเงินปันผลค้างรับและค้างจ่ายระหว่างบริษัท
5. ตัดหนี้สินระหว่างบริษัท (ตัวเงินรับและตัวเงินจ่าย)

รายการปรับปรุงและตัดบัญชี แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25X8		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	หุ้นหุ้นสามัญ - บริษัทธรา หุ้นหุ้นสามัญซื้อคืน (ตัดรายการหุ้นซื้อคืนกับบัญชีหุ้นเรือนหุ้น)		70,000	-	70,000	-
	(2)	หุ้นหุ้นสามัญ - บริษัทธรา ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัทธรา กำไรสะสม - บริษัทธรา เงินลงทุนในบริษัทธรา ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดเงินลงทุน และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)		230,000	-		
				55,000	-		
				315,000	-		
						480,000	-
						120,000	-
	(3)	ที่ดิน สิทธิบัตร ค่าความนิยม สินค้าคงเหลือ เจ้าหนี้การค้า เงินลงทุนในบริษัทธรา ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยและบันทึกค่าความนิยม)		40,000	-		
				75,000	-		
				40,000	-		
						5,000	-
						10,000	-
						120,000	-
						20,000	-
	(4)	เงินปันผลค้างจ่าย เงินปันผลค้างรับ (ตัดรายการเงินปันผลค้างรับ ค้างจ่ายระหว่างกัน)		64,000	-		
						64,000	
	(5)	ตัวเงินจ่าย ตัวเงินรับ - บริษัทธรา (ตัดรายการตัวเงินรับ ตัวเงินจ่ายระหว่างกัน)		160,000	-		
						160,000	-