

บทที่ 4

งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

(Consolidate financial statements after Acquisition)

การจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นนั้นมีหลักในการจัดทำเหมือนกับ การจัดทำงบการเงินรวม ณ วันซื้อหุ้น แตกต่างตรงที่งบการเงินรวมณวันซื้อหุ้นจะมีเพียงงบเดียว คือ งบแสดงฐานะการเงินรวม แต่เมื่อมีการร่วมกันดำเนินงาน งบการเงินที่เพิ่มขึ้นจาก ณ วันซื้อหุ้น คืองบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จรวม และงบกำไรสะสมรวม เมื่อบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม ให้ตัดรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทออก แล้วจึงรวมรายการที่เหลือเป็นผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินโดยรวมของบริษัท แต่ทั้งนี้ รายการตัดบัญชีระหว่างกัน จะมีรายการเพิ่มมากขึ้น เช่น เกิดการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน เกิดลูกหนี้-เจ้าหนี้ระหว่างกัน เป็นต้น และในการจัดทำงบการเงินรวม วิธีที่สะดวกที่สุดคือ การใช้กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

กระดาษทำการสำหรับจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น-วิธีราคาทุน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ปรับปรุง (2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการระบุว่า “เมื่อจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเงินลงทุนในบริษัทย่อยให้บันทึกบัญชีด้วย**วิธีราคาทุน**” นั้นย่อมหมายถึงกิจการที่มีบริษัทย่อยต้องแสดงเงินลงทุนด้วยวิธีราคาทุนไว้ในงบการเงินเฉพาะกิจการและเมื่อต้องนำงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่มาเป็นส่วนประกอบในการจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมนั้นผู้จัดทำจำเป็นต้องมีความเข้าใจการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุนเป็นอย่างดีจึงจะสามารถตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมได้

วิธีราคาทุน บริษัทใหญ่จะรับรู้รายได้ในแต่ละงวดจากส่วนได้เสียในเงินปันผลที่บริษัทย่อยประกาศจ่าย โดยเดบิตเงินสด และเครดิตเงินปันผลรับ ดังนั้น บัญชีเงินลงทุนจะแสดงยอดราคาทุน ณ วันซื้อหุ้นต่อเนื่องกันไป โดยมีได้เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยจึงทำให้บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยส่วนที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสียนั้นไม่มีความสมดุลกันดังนั้นขั้นตอนหนึ่งของการทำงบการเงินรวม เมื่อใช้วิธีราคาทุนคือการทำให้บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสียมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 1 งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น-วิธีราคาทุน

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทอานนท์จำกัด จ่ายเงินสด 440,000 บาท ซื้อหุ้นสามัญ 80% ของบริษัทเอนกจำกัด ส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทเอนกจำกัด ณ วันนี้ประกอบด้วยหุ้นสามัญ 300,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 150,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท ในปี 25X1 บริษัทเอนกจำกัด มีกำไรสุทธิ 100,000 บาท และจ่ายเงินสดปันผล วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 จำนวน 20,000 บาท

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทเอนก จำกัด ปรากฏดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	ผลต่าง	ตัดจำหน่าย เป็นรายได้ (ค่าใช้จ่าย)
สินค้าคงเหลือ (ขายหมดในปี 25X1)	15,000	20,000	5,000	(5,000)
ที่ดิน	260,000	300,000	40,000	
อาคาร (อายุการใช้งานเหลืออยู่ 20 ปี)	400,000	350,000		
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	(80,000)	(70,000)	(40,000)	2,000
อุปกรณ์ (อายุการใช้งานเหลืออยู่ 10 ปี)	120,000	140,000		
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	(30,000)	(35,000)	15,000	(1,500)

ในวันที่ 1 มกราคม และ 1 ตุลาคม 25X1 รายการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน ที่ปรากฏในสมุดบัญชีของบริษัทอานนท์ มีดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทเอนก		440,000	-		
		เงินสด				400,000	-
		(บันทึกรายการลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย)					
ต.ค.	1	เงินสด		16,000	-		
		รายได้เงินปันผล				16,000	-
		(บันทึกรับรายได้จากบริษัทย่อย 20,000X80%)					

การบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุน ไม่ต้องบันทึกรับรู้กำไรขาดทุนจากบริษัทย่อย และการบันทึกรายได้เงินปันผล ซึ่งเกิดจากเงินปันผลจ่ายของบริษัทเอนก จำกัด คุณกับส่วนได้เสียที่บริษัทใหญ่มีต่อบริษัทย่อย (20,000 x 80%) ยังคงมีผลทำให้บัญชีเงินลงทุน ณ วันสิ้นงวด

ไม่แตกต่างจาก ณ วันซื้อ คือ 440,000 บาท ต่อไปนี้เป็นงบทดลองของทั้งสองบริษัทหลังจากบริษัทใหญ่ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทย่อยแล้ว 1 ปี

ปีที่ 1 หลังจากซื้อหุ้น งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ของบริษัททั้งสองปรากฏดังนี้

รายการ	บริษัทอาอนนท์ จำกัด		บริษัทเอนก จำกัด	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	106,000		35,000	
ลูกหนี้การค้า	20,000		10,000	
สินค้าคงเหลือ	10,000		15,000	
เงินลงทุนในบริษัทเอนก จำกัด	440,000			
ที่ดิน	700,000		260,000	
อาคาร	600,000		400,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		120,000		80,000
อุปกรณ์	200,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		40,000		30,000
เจ้าหนี้การค้า		150,000		50,000
ตั๋วเงินจ่าย		300,000		100,000
ทุนหุ้นสามัญ		800,000		300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		400,000		150,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1		230,000		50,000
เงินปันผล	80,000		20,000	
ขาย		600,000		270,000
รายได้เงินปันผล		16,000		
ต้นทุนขาย	350,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคา	50,000		20,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	100,000		30,000	
รวม	2,656,000	2,656,000	1,030,000	1,030,000

การจัดทำกระดาดำทำการเพื่อทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นนั้นยังคงต้องใช้ความรู้เรื่องการค้าคำนวณหาผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีที่ศึกษาแล้วในหน่วยที่ 3 เนื่องจากผลต่าง(ถ้า)มีเหล่านั้นต้องนำมาตัดจำหน่ายเมื่อสิ้นงวดอย่างไรก็ตามหากกิจการใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยบัญชีเงินลงทุนจะมีได้รับผลกระทบจากการตัดจำหน่ายผลต่างแต่อย่างใดเนื่องจากมีได้รับรู้กำไรจากบริษัทย่อยดังแสดงให้เห็นแล้วในสมุดรายวันของบริษัทอาอนนท์จำกัดขึ้นต้น

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเสมือนซื้อ 100% (440,000/0.8) 550,000

หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

ทุนหุ้นสามัญ	300,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	150,000	
กำไรสะสม	50,000	500,000
ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (Excess of cost over book value)		50,000
ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-		
สินค้าคงเหลือ	5,000	
ที่ดิน	40,000	
อาคาร	(50,000)*	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	10,000	
อุปกรณ์	20,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	(5,000)	20,000
ค่าความนิยม (ไม่ตัดจำหน่าย)		30,000
		<u>50,000</u>

*กรณีสินทรัพย์ที่มีบัญชีปรับมูลค่ามีมูลค่ายุติธรรมเพียงอย่างเดียวเช่นบัญชีอาคาร มีราคาทุน 400,000 บาท บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมมียอด 80,000 บาท เท่ากับราคาตามบัญชีของบัญชีอาคาร (สุทธิ) 320,000 บาทมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 280,000 บาท (ไม่ได้แยกว่าเป็นบัญชีอาคารและบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมมีมูลค่ายุติธรรมอย่างไร) นั่นหมายความว่าต้องปรับราคาสินทรัพย์เท่ากับ 40,000 บาท

การคำนวณปรับเพิ่มหรือลดสินทรัพย์ที่มีบัญชีปรับมูลค่าต้องปรับเป็นสัดส่วนราคาตามบัญชีตามตัวอย่างข้างต้นจึงมีคำนวณสัดส่วนในการปรับลดบัญชีอาคารและบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมได้ดังนี้

$$\text{อาคาร} = 40,000 \times 400,000 / 320,000 = 50,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร} = 40,000 \times 400,000 / 320,000 = 50,000 \text{ บาท}$$

ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อบริษัทใหญ่ใช้วิธีราคาทุนบันทึกเงินลงทุนมีดังนี้

1. ตัดบัญชีเกี่ยวกับส่วนของผู้ถือหุ้นและบริษัทย่อยในราคาตามบัญชีกับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยพร้อมกับบันทึกส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในส่วนของผู้ถือหุ้น

2. กระจายผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตามบัญชีที่เกิดขึ้นณวันซื้อหุ้นไปยังสินทรัพย์และหนี้สินในกระดาชทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
3. ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในกระดาชทำการจากวิธีราคาทุนไปเป็นวิธีส่วนได้เสียดังนี้
 - 3.1 คำนวนการเปลี่ยนแปลงในกำไรสะสมของบริษัทย่อยตั้งแต่วันซื้อหุ้น โดยนำกำไรสะสมณวันซื้อหุ้นไปหักออกจากกำไรสะสมวันต้นปีที่ทำงบการเงิน
 - 3.2 นำผลลัพธ์ในข้อ 3.1 คูณด้วยส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่จะได้ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในกำไรสะสมของบริษัทย่อยที่เพิ่มขึ้น
 - 3.3 ปรับปรุงเงินลงทุนในกระดาชทำการ โดยเดบิตบัญชีเงินลงทุน และเครดิตบัญชีกำไรสะสมต้นปี ของบริษัทใหญ่ ตามจำนวนที่คำนวณได้จากข้อ 3.2 จะทำให้บัญชีเงินลงทุนมียอดสมดุลกับบัญชีที่แสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อย
4. ตัดบัญชีรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับบัญชีเงินปันผลที่บริษัทย่อยจ่าย
5. จัดสรรกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วน แม้จะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม
6. ตัดจำหน่ายผลต่างที่กระจายให้สินทรัพย์และหนี้สินโดยมูลค่าสะสมของรายการตัดจำหน่ายตั้งแต่วันที่ซื้อหุ้นจนกระทั่งถึงงวดปัจจุบันและปรับปรุงผ่านบัญชีกำไรสะสมต้นปี และบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม
7. ตัดรายการระหว่างกันอื่นๆ(ถ้ามี)เช่นลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างการรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกัน เป็นต้น

(Consolidate financial statements after Acquisition)

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย
 กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
 สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บริษัทอานนท์	บริษัทเอนก	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	270,000			870,000
รายได้เงินปันผลจากบริษัทเอนก จำกัด	16,000		3) 60,000		
ต้นทุนขาย	(350,000)	(120,000)	2) 5000		(475,000)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(20,000)	6) 1,500	5) 2,000	(69,500)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(100,000)	(30,000)			(130,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			4) 19,100		(19,100)
กำไรสุทธิ	116,000	100,000			176,400
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.X1 - อานนท์	230,000				230,000
- เอนก		50,000	1) 50,000		
กำไรสุทธิ	116,000	100,000			176,400
เงินปันผล - อานนท์	(80,000)				(80,000)
- เอนก		(20,000)		3) 16,000	
				4) 4,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.X1	266,000	130,000			326,400
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	106,000	35,000			141,000
ลูกหนี้การค้า	20,000	10,000			30,000
สินค้าคงเหลือ	10,000	15,000			25,000
เงินลงทุนในบริษัท เอนก จำกัด	440,000			1) 400,000	
				2) 40,000	
ที่ดิน	700,000	260,000	2) 40,000		1,000,000
อาคาร	600,000	400,000		2) 50,000	950,000
ค่าเสื่อมราคามาสสะสม - อาคาร	(120,000)	(80,000)	2) 10,000		(188,000)
			5) 2000		
อุปกรณ์	200,000	120,000	2) 20,000		340,000
ค่าเสื่อมราคามาสสะสม-อุปกรณ์	(40,000)	(30,000)		2) 5,000	(76,500)
				6) 1,500	
ค่าความนิยม			2) 24,000		24,000
รวมสินทรัพย์	1,916,000	730,000			2,245,500
เจ้าหนี้การค้า	150,000	50,000			200,000
ตั๋วเงินจ่าย	300,000	100,000			400,000
ทุนหุ้นสามัญ- อานนท์	800,000				800,000
- เอนก		300,000	1) 300,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - อานนท์	400,000				400,000
- เอนก		150,000	1) 150,000		
กำไรสะสม	266,000	130,000			326,400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				1) 100,000	
				2) 4,000	
				4) 15,100	119,100
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,916,000	730,000	637,600	637,600	2,245,500

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาชทำการ

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทเอนก		300,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - บริษัทเอนก		150,000	-		
		กำไรสะสมต้นปี - บริษัทเอนก		50,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				400,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				100,000	-
		(ตัดเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)					
	(2)	ต้นทุนขาย (สินค้าคงเหลือต้นปี)		5,000	-		
		ที่ดิน		40,000	-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		10,000	-		
		อุปกรณ์		20,000	-		
		ค่าความนิยม (30,000x80%)		24,000	-		
		อาคาร				50,000	-
		ค่าเสื่อมราคาสะสม -อุปกรณ์				5,000	-
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก จำกัด				40,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				4,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และปรับปรุงผลต่างจากการจ่ายซื้อ)					
	(3)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย		16,000	-		
		เงินปันผล - บริษัทเอนก				16,000	-
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย กับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย)					
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ		19,100	-		
		เงินปันผล - บริษัทเอนก				4,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				15,100	-
		(ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)					
	(5)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		2,000	-		
		ค่าเสื่อมราคา - อาคาร				2,000	-
		(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคารที่เกิดจาก อาคารลดลงสุทธิ 40,000 บาท 20 ปี)					
	(6)	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์		1500	-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม -อุปกรณ์				1500	-
		(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจาก อุปกรณ์เพิ่มขึ้น 15,000 บาท 10 ปี)					

จากกระดาศทำการเพื่่อจัดทำงานการเงินรวม โดยการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุน ข้างต้นนั้น จะเห็นว่ากำไรสุทธิในงบการเงินรวมจะไม่เท่ากับกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งต่างจากวิธีส่วนได้เสีย แต่หากเข้าใจในหลักการที่แตกต่างระหว่างวิธีราคาทุนและวิธีส่วนได้เสียแล้ว จะสามารถกระดาศยกกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียได้ ด้วยการนำกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่หักรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย(ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีราคาทุน) บวกกำไรสุทธิของบริษัทย่อยส่วนที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสีย (ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ตามวิธีส่วนได้เสีย) ดังนั้นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเฉพาะกิจการหลังจากปรับเป็นวิธีส่วนได้เสียแล้ว จะเท่ากับกำไรสุทธิในงบการเงินรวมและการกระดาศดังกล่าวนี้ช่วยในการคำนวณหาส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิที่ปรากฏในกระดาศทำการ จำนวน 19,100 บาท ดังแสดงวิธีการคำนวณด้านล่างนี้

กระดาศยกกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

	บริษัทใหญ่	N.C.I*
	80%	20%
กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่	116,000	
<u>หัก</u> รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย	(16,000)	
	100,000	
<u>บวก</u> กำไรจากบริษัทย่อย		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ (100,000)	80,000	20,000
<u>บวก</u> ค่าเสื่อมราคาอาคารลดลง (2,000)	1,600	400
<u>หัก</u> ต้นทุนขายเพิ่ม (5,000)	(4,000)	(1,000)
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์เพิ่มขึ้น (1,500)	(1,200)	(300)
ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสีย	76,400	19,100
กำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธีส่วนได้เสีย	176,400	

*N.C.I.ย่อมาจาก Nocontrolling Interest หมายถึง ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

(Consolidate financial statements after Acquisition)

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 1 สมมติในปี 25X2 บริษัทอเนก จำกัด มีกำไรสุทธิ 200,000 บาท และ
จ่ายเงินปันผล 25,000 บาท

ปีที่ 2 หลังจากซื้อหุ้น งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ของบริษัททั้งสองมีดังนี้

รายการ	บริษัทอาอนนท์ จำกัด		บริษัทอเนก จำกัด	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	131,000		65,000	
ลูกหนี้การค้า	95,000		40,000	
สินค้าคงเหลือ	20,000		75,000	
เงินลงทุนในบริษัทอเนก จำกัด	440,000			
ที่ดิน	700,000		260,000	
อาคาร	600,000		400,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		150,000		100,000
อุปกรณ์	200,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		60,000		45,000
เจ้าหนี้การค้า		180,000		40,000
ตัวเงินจ่าย		200,000		20,000
ทุนหุ้นสามัญ		800,000		300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		400,000		150,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X2		266,000		130,000
เงินปันผล	90,000		25,000	
ขาย		850,000		455,000
รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย		20,000		
ต้นทุนขาย	400,000		150,000	
ค่าเสื่อมราคา	100,000		55,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	150,000		50,000	
รวม	2,926,000	2,926,000	1,240,000	1,240,000

(Consolidate financial statements after Acquisition)

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	บริษัทอานนท์	บริษัทเอนก	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	850,000	455,000			1,305,000
รายได้เงินปันผลจากบริษัทเอนก จำกัด	20,000		4) 20,000		
ต้นทุนขาย	(400,000)	(150,000)			(550,000)
ค่าเสื่อมราคา	(100,000)	(55,000)	7) 1,500	6) 2,000	(154,500)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(150,000)	(50,000)			(200,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			5) 40,100		(40,100)
กำไรสุทธิ	220,000	200,000			360,400
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.X2 - อานนท์	266,000		2) 4,000	3) 64,000	326,400
- เอนก		130,000	7) 1,200	6) 1,600	
กำไรสุทธิ	220,000	200,000	1) 130,000		360,400
เงินปันผล - อานนท์	(90,000)				(90,000)
- เอนก		(25,000)		4) 20,000	
				5) 5,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.X2	396,000	305,000			596,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	131,000	65,000			196,000
ลูกหนี้การค้า	95,000	40,000			135,000
สินค้าคงเหลือ	20,000	75,000			95,000
เงินลงทุนในบริษัท เอนก จำกัด	440,000		3) 64,000	1) 464,000	
				2) 40,000	
ที่ดิน	700,000	260,000	2) 40,000		1,000,000
อาคาร	600,000	400,000		2) 50,000	950,000
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม - อาคาร	(150,000)	(100,000)	2) 10,000		(236,000)
			6) 4,000		
อุปกรณ์	200,000	120,000	2) 20,000		340,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	(60,000)	(45,000)		2) 5,000	(113,000)
				7) 3,000	
ค่าความนิยม			2) 24,000		24,000
รวมสินทรัพย์	1,976,000	815,000			2,391,000
เจ้าหนี้การค้า	180,000	40,000			220,000
ตั๋วเงินจ่าย	200,000	20,000			220,000
ทุนหุ้นสามัญ	800,000	300,000	1) 300,000		800,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	400,000	150,000	1) 150,000		400,000
กำไรสะสม	396,000	305,000			596,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			2) 1,000	1) 116,000	
			7) 300	2) 4,000	
				5) 35,100	
				6) 400	154,200
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,976,000	815,000	810,100	810,100	2,391,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - เอนก ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - เอนก กำไรสะสมต้นปี - เอนก เงินลงทุนในบริษัทเอนก ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)		300,000 150,000 130,000	- - -	464,000 116,000	- -
	(2)	กำไรสะสมต้นปี - อานนท์ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ที่ดิน ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร อุปกรณ์ ค่าความนิยม อาคาร ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์ เงินลงทุนในบริษัทเอนก จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และปรับปรุงผลต่างจากการจ่ายซื้อ)		4,000 1,000 40,000 10,000 20,000 24,000	- - - - - -	50,000 5,000 40,000 4,000	- - - -
	(3)	เงินลงทุนในบริษัทเอนก กำไรสะสมต้นปี- อานนท์ (ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้นของบริษัทย่อย)		64,000	-	64,000	-
	(4)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย เงินปันผล- บริษัทเอนก (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		20,000	-	20,000	-
	(5)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ เงินปันผล- บริษัทเอนก ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		40,100	-	5,000 35,100	- -
	(6)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร กำไรสะสมต้นปี- อานนท์ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ค่าเสื่อมราคา อาคาร (ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคารที่เกิดจาก อาคารลดลงสุทธิ 20 ปี)		4,000	-	1,600 400 2,000	- - -
	(7)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ กำไรสะสมต้นปี - อานนท์ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ค่าเสื่อมราคาสะสม- อุปกรณ์ (ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจาก อุปกรณ์เพิ่มขึ้นสุทธิ 15,000 บาท 10 ปี)		1,500 1,200 300	- - -	3,000	- - -

	บริษัทใหญ่	M.I.
	80%	20%
กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่	220,000	
<u>หัก</u> รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย	(20,000)	
	200,000	
<u>บวก</u> กำไรจากบริษัทย่อย		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ (200,000)	160,000	40,000
<u>บวก</u> ค่าเสื่อมราคาอาคารลดลง (2,000)	1,600	400
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์เพิ่มขึ้น (1,500)	(1,200)	(300)
ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสีย	160,400	40,100
กำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการตามวิธีส่วนได้เสีย	360,400	

การจัดทำงบการเงินรวม

งบการเงินรวม เป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่เจ้าของกิจการจะต้องจัดให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินโดยรวมถ้ากิจการมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือมากกว่า 1 แห่ง โดยเฉพาะบริษัทใหญ่ๆ ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หากมีบริษัทย่อยจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการในหน่วยเรียนนี้จะแสดงงบการเงินรวม ซึ่งประกอบด้วย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบกำไรสะสมรวม และงบแสดงฐานะการเงินรวมโดยขั้นตอนของการทำงบการเงินรวม คือ นำรายการที่อยู่ในช่อง “งบการเงินรวม” ของกระดาษทำการมาจัดเรียงให้อยู่ในรูปแบบของงบการเงินแต่ละงบเท่านั้นดังจะแสดงให้เห็นต่อไปนี้

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

ขาย	130,500	
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย		550,000
กำไรขั้นต้น		755,000
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคา	154,500	
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	200,000	354,500
<u>หัก</u> ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ		40,100
กำไรสุทธิรวม		360,400

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย

งบกำไรสะสมรวม

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1	326,400
<u>บวก</u> กำไรสุทธิ	<u>360,400</u>
รวม	
<u>หัก</u> เงินปันผล	<u>90,000</u>
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X2	<u><u>596,800</u></u>

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย

งบแสดงฐานะการเงินรวม

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

สินทรัพย์		หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
สินทรัพย์หมุนเวียน		หนี้สินหมุนเวียน	
เงินสด	196,000	เจ้าหนี้การค้า	220,000
ลูกหนี้การค้า	135,000	ตัวเงินจ่าย	22,000
สินค้าคงเหลือ	95,000	ส่วนของผู้ถือหุ้น	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		ทุนหุ้นสามัญ	800,000
ที่ดิน	1,000,000	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	400,000
อาคาร	950,000	กำไรสะสม	596,800
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(236,000)</u>	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	154,200
อุปกรณ์	340,000		
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(113,000)</u>		
ค่าความนิยม	24,000		
รวมสินทรัพย์	<u><u>2,391,000</u></u>	รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	<u><u>2,391,000</u></u>

กระดาดำทำการสำหรับจัดทำงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้นวิธีส่วนได้เสีย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 28 เรื่อง (ปรับปรุง 2552) เงินลงทุนในบริษัทร่วมกำหนดให้ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยใช้วิธีส่วนได้เสียโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้ลงทุนแสดงข้อมูลที่สะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของทุนหรือส่วนได้เสียของผู้ลงทุนในกิจการที่ตน

ลงทุนวิธีนี้บัญชีเงินลงทุนจะไม่แสดงด้วยราคาทุนแต่เป็นการปรับปรุงด้วยรายการอื่น ที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของผู้ถูกลงทุน ได้แก่ กำไรขาดทุนจากบริษัทผู้ถูกลงทุน การปรับปรุงผลต่างที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจและเงินปันผลจากบริษัทผู้ถูกลงทุน

ตัวอย่างที่ 2 งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น-วิธีส่วนได้เสีย

จากตัวอย่างที่ 1 ถ้าบริษัทอานนท์ จำกัด บันทึกเงินลงทุนในบริษัทเอนกจำกัดโดยใช้วิธีส่วนได้เสียบัญชีเงินลงทุนในบริษัทเอนกจำกัดจะแสดงจำนวนเงิน 50,400 บาทและบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยจะแสดงจำนวนเงิน 76,400 บาท ซึ่งเกิดจากการบันทึกรายการดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบริษัทเอนก		440,000	-		
		เงินสด				440,000	-
		(บันทึกการลงทุนซื้อหุ้นสามัญในบริษัทย่อย)					
ต.ค.	1	เงินสด		16,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				16,000	-
		(บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย 20,000X80%)					
ธ.ค.	31	เงินลงทุนในบริษัทเอนก		76,400	-		
		ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย				76,400	-
		(บันทึกรับรู้รายได้จากบริษัทย่อย)					

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย

	100%	80%	20%
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ	100,000	80,000	20,000
<u>บวก</u> ค่าเสื่อมราคาอาคารลดลง	2,000	1,600	400
<u>หัก</u> ต้นทุนขายเพิ่มขึ้น	(5,000)	(4,000)	(1,000)
ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์เพิ่มขึ้น	(1,500)	(1,200)	(300)
ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสีย	<u>95,500</u>	<u>76,400</u>	<u>19,100</u>

ปีที่ 1 หลังจากซื้อหุ้น งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ของบริษัททั้งสองปรากฏดังนี้

รายการ	บริษัทอาอนนท์ จำกัด		บริษัทเอนก จำกัด	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	106,000		35,000	
ลูกหนี้การค้า	20,000		10,000	
สินค้าคงเหลือ	10,000		15,000	
เงินลงทุนในบริษัทเอนก จำกัด	500,400			
ที่ดิน	700,000		260,000	
อาคาร	600,000		400,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		120,000		80,000
อุปกรณ์	200,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		40,000		30,000
เจ้าหนี้การค้า		150,000		50,000
ตัวเงินจ่าย		300,000		100,000
ทุนหุ้นสามัญ		800,000		300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		400,000		150,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1		230,000		50,000
เงินปันผล	80,000		20,000	
ขาย		600,000		270,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย		76,400		
ต้นทุนขาย	350,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคา	50,000		20,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	100,000		30,000	
รวม	2,716,400	2,716,400	1,030,000	1,030,000

ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวมเมื่อผู้ลงทุนใช้วิธีส่วนได้เสีย ยังคงปฏิบัติเช่นเดียวกับวิธีราคาทุน แต่ความยุ่งยากจะมีน้อยกว่า คือ ไม่มีการปรับปรุงเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรแทนบัญชีรายได้เงินปันผลและไม่มีการปรับปรุงกำไรสะสมต้นปีของผู้ลงทุนสำหรับมูลค่า สะสมของรายการตัดจำหน่ายผลต่างจากการจ่ายซื้อตั้งแต่วันซื้อหุ้นจนกระทั่งถึงงวดปัจจุบันและผู้ลงทุนต้องตัดบัญชีกำไรขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน(upstream) และรายการบัญชีจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม(downstream) เท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วน

ได้เสียในบริษัทร่วมกันนั้นนอกจากนั้นยอดกำไรสุทธิในงบกำไรสุทธิรวมจะแสดงยอดที่เท่ากับงบการเงินเฉพาะกิจของผู้ลงทุนดังกล่าวแสดงการจัดทำกระดาดำทำการได้ดังนี้

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาดำทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บริษัทอานนท์	บริษัทเอนก	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	600,000	270,000			870,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทเอนก จำกัด	76,400		3) 76,400		
ต้นทุนขาย	(350,000)	(120,000)	2) 5,000		(475,000)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(20,000)	6) 1,500	5) 2,000	(69,500)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(100,000)	(30,000)			(130,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			4) 19,100		(19,100)
กำไรสุทธิ	176,400	100,000			176,400
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.X1 - อานนท์	230,000				230,000
- เอนก		50,000	1) 50,000		
กำไรสุทธิ	176,400	100,000			176,400
เงินปันผล - อานนท์	(80,000)				(80,000)
- เอนก		(20,000)		3) 16,000	
				4) 4,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.X1	326,400	130,000			326,400
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	106,000	35,000			141,000
ลูกหนี้การค้า	20,000	10,000			30,000
สินค้าคงเหลือ	10,000	15,000			25,000
เงินลงทุนในบริษัท เอนก จำกัด	500,400			1) 400,000	
				2) 40,000	
				3) 60,000	
ที่ดิน	700,000	260,000	2) 40,000		1,000,000
อาคาร	600,000	400,000		2) 50,000	950,000
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม - อาคาร	(120,000)	(80,000)	2) 10,000		(188,000)
			5) 2,000		
อุปกรณ์	200,000	120,000	2) 20,000		340,000
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม-อุปกรณ์	(40,000)	(30,000)		2) 5,000	(76,500)
				6) 1,500	
ค่าความนิยม			2) 24,000		24,000
รวมสินทรัพย์	1,976,400	730,000			2,245,500
เจ้าหนี้การค้า	150,000	50,000			200,000
ตั๋วเงินจ่าย	300,000	100,000			400,000
ทุนหุ้นสามัญ- อานนท์	800,000				800,000
- เอนก		300,000	1) 300,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น - อานนท์	400,000				400,000
- เอนก		150,000	1) 150,000		
กำไรสะสม	326,400	130,000			326,400
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				1) 100,000	
				2) 4,000	
				4) 15,100	
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	1,976,400	730,000	637,600	698,000	2,245,500

จากข้อมูลเดิมในตัวอย่างที่ 2 สมมติในปี 25X2 บริษัทอเนก จำกัด มีกำไรสุทธิ 200,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 25,000 บาท

บัญชีเงินลงทุนในบริษัทอเนก จำกัด จะแสดงจำนวนเงิน 640,800 บาท ซึ่งเกิดจากยอดคงเหลือ 31 ธันวาคม 25X1 ยกมา 500,400 บาท หักด้วยเงินปันผลจากบริษัทย่อย 20,000 บาท และยอดบวกด้วยส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย 160,400 บาท ซึ่งเกิดจากการบันทึกรายการดังนี้

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่						
ต.ค.	1	เงินสด		20,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทอเนก				20,000	-
		(บันทึกรับเงินปันผลจากบริษัทย่อย 25,000X80%)					
ธ.ค.	1	เงินสด		160,400	-		
		เงินลงทุนในบริษัทอเนก					
		ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย				160,400	-
		(บันทึกรับรู้รายได้จากบริษัทย่อย)					

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย

	100%	80%	20%
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิ	200,000	160,000	40,000
<u>บวก</u> ค่าเสื่อมราคาอาคารลดลง	2,000	1,600	400
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์เพิ่มขึ้น	(1,500)	(1,200)	(300)
ส่วนแบ่งกำไรตามวิธีส่วนได้เสีย	<u>200,500</u>	<u>160,400</u>	<u>40,100</u>

ปีที่ 2 หลังจากซื้อหุ้น งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ของบริษัททั้งสองมีดังนี้

รายการ	บริษัทออนนัท จำกัด		บริษัทเอนก จำกัด	
	เดบิต	เครดิต	เดบิต	เครดิต
เงินสด	131,000		65,000	
ลูกหนี้การค้า	95,000		40,000	
สินค้าคงเหลือ	20,000		75,000	
เงินลงทุนในบริษัทเอนก จำกัด	648,000			
ที่ดิน	700,000		260,000	
อาคาร	600,000		400,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		150,000		100,000
อุปกรณ์	200,000		120,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		60,000		45,000
เจ้าหนี้การค้า		180,000		40,000
ตัวเงินจ่าย		200,000		20,000
ทุนหุ้นสามัญ		800,000		300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		400,000		150,000
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X2		326,400		130,000
เงินปันผล	90,000		25,000	
ขาย		850,000		455,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย		160,400		
ต้นทุนขาย	400,000		150,000	
ค่าเสื่อมราคา	100,000		55,000	
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	150,000		50,000	
รวม	3,126,800	3,126,800	1,240,000	1,240,000

(Consolidate financial statements after Acquisition)

บริษัทอานนท์ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บริษัทอานนท์	บริษัทเอนก	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	850,000	455,000			1,305,000
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทเอนก จำกัด	160,400		3) 160,400		
ต้นทุนขาย	(400,000)	(150,000)			(550,000)
ค่าเสื่อมราคา	(100,000)	(55,000)	6) 1,500	5) 2,000	(154,500)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(150,000)	(50,000)			(200,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			4) 40,100		(40,100)
กำไรสุทธิ	360,400	200,000			360,400
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 ม.ค.X2 - อานนท์	326,400				326,400
- เอนก		130,000	1) 130,000		
กำไรสุทธิ	360,400	200,000			360,400
เงินปันผล - อานนท์	(90,000)				(90,000)
- เอนก		(25,000)		3) 20,000 4) 5,000	
กำไรสะสม 31 ธ.ค.X2	596,800	305,000			596,800
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	131,000	65,000			196,000
ลูกหนี้การค้า	95,000	40,000			135,000
สินค้าคงเหลือ	20,000	75,000			95,000
เงินลงทุนในบริษัท เอนก จำกัด	640,800		2) 4,000 6) 1,200	1) 464,000 2) 40,000 3) 140,400 5) 1,600	
ที่ดิน	700,000	260,000	2) 40,000		1,000,000
อาคาร	600,000	400,000		2) 50,000	950,000
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม - อาคาร	(150,000)	(100,000)	2) 10,000 5) 4,000		(236,000)
อุปกรณ์	200,000	120,000	2) 20,000		340,000
ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรม	(60,000)	(45,000)		2) 5,000 6) 3,000	(113,000)
ค่าความนิยม			2) 24,000		24,000
รวมสินทรัพย์	2,176,800	815,000			2,391,000
เจ้าหนี้การค้า	180,000	40,000			220,000
ตั๋วเงินจ่าย	200,000	20,000			220,000
ทุนหุ้นสามัญ	800,000	300,000	1) 300,000		800,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้น	400,000	150,000	1) 150,000		400,000
กำไรสะสม	596,800	305,000			596,800
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			2) 1,000 2) 300	1) 116,000 2) 4,000 3) 35,100 5) 400	154,200
รวมหนี้สินและส่วนผู้ถือหุ้น	2,176,800	815,000	886,500	886,500	2,391,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาทำการ

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทเอนก		300,000	-		
		ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ - บริษัทเอนก		150,000	-		
		กำไรสะสมต้นปี - บริษัทเอนก		130,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				464,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				116,000	-
		(ตัดเงินบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย)					
	(2)	เงินลงทุนในบริษัทเอนก		4,000	-		
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		1,000	-		
		ที่ดิน		40,000	-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		10,000	-		
		อุปกรณ์		20,000	-		
		ค่าความนิยม		24,000	-		
		อาคาร				50,000	-
		ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์				5,000	-
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				40,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				4,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และปรับปรุงผลต่างจากการจ่ายซื้อ)					
	(3)	ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อย		160,400	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				140,400	-
		เงินปันผล- บริษัทเอนก				20,000	-
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อย)					
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร		40,100	-		
		เงินปันผล- บริษัทเอนก				5,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				35,100	-
		(ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)					
	(5)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร		4,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก				1,600	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				400	-
		ค่าเสื่อมราคา อาคาร				2,000	-
		(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคารที่เกิดจาก อาคารลดลงสุทธิ 40,000 บาท 20 ปี)					
	(6)	ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์		1,500	-		
		เงินลงทุนในบริษัทเอนก		1,200	-		
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		300	-		
		ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์				3,000	-
		(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจาก อุปกรณ์เพิ่มขึ้นสุทธิ 15,000 บาท 10 ปี)					