บทที่ 4 งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น

งบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น ยึดหลักการ ความเป็นหนึ่งหน่วยงานทางธุรกิจเดียวกันของ บริษัทใหญ่ และ บริษัท ย่อย แต่โดยที่ หลังวันซื้อหุ้น หมายถึง ช่วงเวลาที่ บ.ใหญ่ และย่อย ต่างมีผลการดำเนินงานร่วมกันมาได้ระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งโดยปกติ คือ 1 รอบระยะเวลาบัญชี โดย บริษัทใหญ่ ปิดงบการเงิน ที่เรียกว่า "งบเฉพาะกิจการ" ซึ่งมีการบันทึก บัญชีเงินลงทุนใน บ.ย่อย โดยวิธีราคาทุน และ บ.ใหญ่ ถูกกำหนดให้เป็นผู้จัดทำงบการเงินรวม และงบการเงินรวมหลังวันซื้อหุ้น ประกอบด้วย งบรวม จำนวน 3 งบ คือ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกำไรสะสม และงบแสดงฐานะการเงิน

ขั้นตอนการจัดทำงบการเงินรวมของ บ.ใหญ่ (ที่บันทึกเงินลงทุน โดย วิธีราคาทุน) มีดังต่อไปนี้

1. ตัดบ/ช เงินลงทุนฯ และส่วนของผู้ถือหุ้น ของ บ.ย่อย ซึ่งแสดงราคาตามบัญชี พร้อมทั้งระบุ " ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม"(กรณีซื้อหุ้นไม่เต็ม 100%)
2. กระจายผลต่างระหว่างราคาทุน และ ราคาตามบัญชี ที่เกิดขึ้นในตอนเข้าซื้อหุ้น ไปยัง ส/ท และ น/ส ที่มีการตีราคาเพิ่ม-ลด ในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม และแสดง "ค่าความนิยม" (หากมี)
3. ปรับปรุงเงินลงทุนในกระดาษทำการจากวิธีราคาทุน ไปเป็นวิธีส่วนได้เสีย โดย คำนวณจาก การเปลี่ยนแปลงของกำไรสะสม ณ วันซื้อหุ้น กับ กำไรสะสมต้นปี ที่จะทำงบการเงินรวม ตามสัดส่วนที่เข้าซื้อหุ้น และบันทึกการปรับบัญชีเงินลงทุน ดังนี้

   เดบิต เงินลงทุนใน บ. B

   เครดิต กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่

   (เป็นการทำงบการเงินรวม ปีที่ 2,3,4.....)
4. ตัดบ/ช รายได้เงินปันผลในงบ บ.ใหญ่ กับ บ/ช เงินปันผลจ่าย ในงบของ บ.ย่อย
5. จัดสรรกำไรและเงินปันผล บ.ย่อย ให้แก่ " ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม"
6. ตัดจำหน่ายผลต่างการตีราคา ส/ท และ น/ส เพิ่ม-ลด โดยเป็น**มูลค่าสะสม**ของรายการตัดจำหน่ายตั้งแต่วันซื้อหุ้น จนถึง งวดปัจจุบัน โดยปรับปรุงผ่านบัญชีกำไรสะสมต้นปี และ " ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม"
7. ตัดรายการระหว่างกันอื่นๆ (ถ้ามี) เช่น รายการ ลูกหนี้-เจ้าหนี้ระหว่างกัน รายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกัน เช่น ดอกเบี้ยรับ-ดอกเบี้ยจ่าย

ตัวอย่าง ที่ 1

1 มค. 25x1 บ.อรนุช จำกัด ซื้อหุ้นสามัญ บ.สุภาดา จำกัด 90% ในราคา 800,000 บาท โดยจ่ายเงินสด โดยในวันนี้ส่วนของผู้ถือหุ้นของ บ.สุภาดา จำกัด ประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ 300,000 บาท ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 180,000 บาท และกำไรสะสม 250,000 บาท โดยมีสินทรัพย์บางรายการตีราคายุติธรรมดังนี้

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้าคงเหลือ(ขายหมดในปี 25x1)	35,000	20,000
ที่ดิน	250,000	300,000
อาคาร(อายุใช้งาน เหลือ 4 ปี)	80,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	(16,000)	
ยานพาหนะ(อายุการใช้งานเหลือ 3 ปี)	90,000	60,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-ยานพาหนะ	(36,000)	

ณ 31 ธ.ค. 25x1 บริษัท สุภาดา จำกัด ประกาศและจ่ายเงินปันผล 40,000 บาท และมีกำไรสุทธิ 52,000 บาท ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัททั้งสอง ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25x1

ให้ทำ 1) รายการตัดบ/ชในกระดาษทำการ

2) จัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธ.ค. 25x1

งบการเงินของ บ.อรนุช และ บ.สุภาดา 31 ธันวาคม 25x1

งบกำไรขาดทุน	บ.อรนุช	บ.สุภาดา
ขาย	950,000	550,000
เงินปันผลรับ	36,000	
หัก ต้นทุนขาย	(480,000)	(375,000)
ค่าเสื่อมราคา	(65,000)	(34,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(135,000)	(89,000)
กำไรสุทธิ	306,000	52,000
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นปี 1 มค. 25x1	460,000	250,000
บวก กำไรสุทธิ	306,000	52,000
หัก เงินปันผลจ่าย	(50,000)	(40,000)
กำไรสะสมปลายปี 31 ธ.ค. 25x1	716,000	262,000
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินสด	97,500	239,000
ลูกหนี้การค้า-สุทธิ	140,000	160,000
สินค้าคงเหลือ	205,000	119,000
เงินลงทุนใน บ.สุภาดา	800,000	
ที่ดิน	545,000	450,000

อาคาร	600,000	80,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	(180,000)	(32,000)
ยานพาหนะ	250,000	90,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-ยานพาหนะ	(150,000)	(54,000)
รวมสินทรัพย์	2,307,500	1,052,000
เจ้าหนี้การค้า	491,500	110,000
เงินกู้	400,000	200,000
ทุนหุ้นสามัญ	500,000	300,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000	180,000
กำไรสะสม	716,000	262,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,307,500	1,052,000

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	

บริษัท อรนุช จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

งบกำไรขาดทุน	บ.อรนุช จำกัด	บ.สุภาดา จำกัด	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
ขาย	950,000	550,000			
รายได้เงินปันผล	36,000				
ต้นทุนขาย:-	(480,000)	(375,000)			
ค่าเสื่อมราคา	(65,000)	(34,000)			
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(135,000)	(89,000)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ					
กำไรสุทธิ	306,000	52,000			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี- บ.อรนุช จำกัด	460,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		250,000			
กำไรสุทธิ	306,000	52,000			
เงินปันผลจ่าย	(50,000)	(40,000)			
กำไรสะสมสิ้นปี	716,000	262,000			
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	97,500	239,000			
ลูกหนี้	140,000	160,000			
สินค้าคงเหลือ	205,000	119,000			
เงินลงทุนในบริษัท สุภาดา จำกัด	800,000				
ที่ดิน	545,000	450,000			
อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	420,000	48,000			
ยานพาหนะ-สุทธิ	100,000	36,000			
ค่าความนิยม					

รวมสินทรัพย์	2,307,500	1,052,000			
เจ้าหนี้การค้า	491,500	110,000			
เงินกู้	400,000	200,000			
ทุนหุ้นสามัญ - บ.อรนุช จำกัด	500,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		300,000			
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ-บ.อรนุช จำกัด	200,000				
บ.สุภาดา จำกัด		180,000			
กำไรสะสม ปลายปี	716,000	262,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,307,500	1,052,000			

ตัวอย่างที่ 2 การจัดทำงบการเงินรวม ของ บ.อรนุช และ บ.สุภาดา ปี 25x2

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	

บริษัท อรนุช จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

งบกำไรขาดทุน	บ.อรนุช จำกัด	บ.สุภาดา จำกัด	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
ขาย	1,150,000	690,000			
รายได้เงินปันผล	54,000				
ต้นทุนขาย:-	(586,500)	(483,000)			
ค่าเสื่อมราคา	(65,000)	(34,000)			
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(172,500)	(110,000)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ					
กำไรสุทธิ	380,000	63,000			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี- บ.อรนุช จำกัด	716,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		262,000			
กำไรสุทธิ	380,000	63,000			
เงินปันผลจ่าย	(70,000)	(60,000)			
กำไรสะสมสิ้นปี	1,026,000	265,000			
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	298,000	130,000			
ลูกหนี้	108,000	200,000			
สินค้าคงเหลือ	70,000	180,000			
เงินลงทุนในบริษัท สุภาดา จำกัด	800,000				

ที่ดิน	545,000	450,000			
อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	405,000	40,000			
ยานพาหนะ-สุทธิ	50,000	10,000			
ค่าความนิยม					
รวมสินทรัพย์	2,276,000	1,010,000			
เจ้าหนี้การค้า	150,000	65,000			
เงินกู้	400,000	200,000			
ทุนหุ้นสามัญ - บ.อรนุช จำกัด	500,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		300,000			
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ-บ.อรนุช จำกัด	200,000				
บ.สุภาดา จำกัด		180,000			
กำไรสะสม	1,026,000	265,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,276,000	1,010,000			

ตัวอย่างที่ 3 การจัดทำงบการเงินรวม ของ บ.อรนุช และ บ.สุภาดา ปี 25x3

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	

บริษัท อรนุช จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

งบกำไรขาดทุน	บ.อรนุช จำกัด	บ.สุภาดา จำกัด	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
ขาย	1,350,000	850,000			
รายได้เงินปันผล	67,500				
ต้นทุนขาย:-	(702,000)	(510,000)			
ค่าเสื่อมราคา	(35,000)	(13,000)			
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(243,000)	(119,000)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ					
กำไรสุทธิ	437,500	208,000			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี- บ.อรนุช จำกัด	1,026,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		265,000			
กำไรสุทธิ	437,500	208,000			
เงินปันผลจ่าย	(90,000)	(75,000)			
กำไรสะสมสิ้นปี	1,373,500	398,000			
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	261,000	230,000			
ลูกหนี้	247,500	198,000			
สินค้าคงเหลือ	250,000	220,000			
เงินลงทุนในบริษัท สุภาดา จำกัด	800,000				
ที่ดิน	545,000	450,000			
อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ	390,000	32,000			
ยานพาหนะ-สุทธิ	30,000	5,000			

ค่าความนิยม					
รวมสินทรัพย์	2,523,500	1,135,000			
เจ้าหนี้การค้า	250,000	57,000			
เงินกู้	200,000	200,000			
ทุนหุ้นสามัญ - บ.อรนุช จำกัด	500,000				
- บ.สุภาดา จำกัด		300,000			
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ-บ.อรนุช จำกัด	200,000				
บ.สุภาดา จำกัด		180,000			
กำไรสะสม	1,373,500	398,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	2,523,500	1,135,000			

แบบฝึกหัด

ข้อ 1 ในวันที่ 1 มกราคม 2562 บริษัท รุ่งอรุณ จำกัด เข้าซื้อหุ้น บริษัท สนธยา จำกัด 80% เป็นเงินสดจำนวน 1,800,000 บาท โดยในวันเข้าซื้อหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท สนธยา จำกัด ประกอบด้วย

ทุนหุ้นสามัญ	1,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	200,000
กำไรสะสม	345,000
รวม	1,545,000

โดยบริษัท สนธยา จำกัด ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มดังรายการต่อไปนี้

	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม	อายุการให้ประโยชน์
สินค้าคงเหลือ	200,000	240,000	ขายหมดภายในปี 2562
ที่ดิน	500,000	900,000	
อุปกรณ์	600,000	800,000	8 ปี

หากมีส่วนเกินเงินลงทุนที่เหลือจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม 3 รายการนี้ถือเป็นค่าความนิยม

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของ บริษัททั้งสอง สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2562

รายการ	บ.รุ่งอรุณ จำกัด	บ.สนธยา จำกัด
งบกำไรขาดทุน		
ขาย	3,500,000	1,400,000
เงินปันผลรับ	80,000	
หัก ต้นทุนขาย	(2,100,000)	(910,000)
หัก ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(980,000)	(300,000)
กำไรสุทธิ	500,000	190,000
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสมต้นงวด ยกมา	3,100,000	345,000
บวกกำไรสุทธิ	500,000	190,000
หัก เงินปันผลจ่าย	(200,000)	(100,000)
กำไรสะสมปลายงวด	3,400,000	435,000
สินทรัพย์		
เงินสด	200,000	135,000
ลูกหนี้การค้า-สุทธิ	300,000	140,000
สินค้าคงเหลือ	400,000	210,000
เงินลงทุนใน บ. สนธยา จำกัด	1,800,000	
ที่ดิน	1,100,000	700,000
อาคาร-สุทธิ	900,000	600,000
อุปกรณ์-สุทธิ	1,200,000	400,000
รวมสินทรัพย์	5,900,000	2,185,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
เจ้าหนี้การค้า	200,000	150,000
เงินกู้ระยะยาว	500,000	400,000
ทุนหุ้นสามัญ	1,500,000	1,000,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	300,000	200,000
กำไรสะสม	3,400,000	435,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,900,000	2,185,000

ให้ทำ 1. บันทึกรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม ในวันที่ 31 ธันวคม 2562ในรูปสมุด

รายวันทั่วไป

2. จัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวม บริษัท รุ่งอรุณ จำกัด และบริษัทย่อย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2562

บริษัท รุ่งอรุณ จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562

งบกำไรขาดทุน	บ.รุ่งอรุณ จำกัด	บ.สนธยา จำกัด	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
ขาย	3,500,000	1,400,000			
รายได้เงินปันผล	80,000				
ต้นทุนขาย:-	(2,100,000)	(910,000)			
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (รวมค่าเสื่อมราคา)	(980,000)	(300,000)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ					
กำไรสุทธิ	500,000	190,000			
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี- บ.รุ่งอรุณ จำกัด	3,100,000				
- บ.สนธยา จำกัด		345,000			
กำไรสุทธิ	500,000	190,000			
เงินปันผลจ่าย	(200,000)	(100,000)			
กำไรสะสมสิ้นปี	3,400,000	435,000			
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	200,000	135,000			
ลูกหนี้การค้า-สุทธิ	300,000	140,000			
สินค้าคงเหลือ	400,000	210,000			
เงินลงทุนในบริษัท สนธยา จำกัด	1,800,000				
ที่ดิน	1,100,000	700,000			
อาคาร-สุทธิ	900,000	600,000			
อุปกรณ์-สุทธิ	1,200,000	400,000			
ค่าความนิยม					
รวมสินทรัพย์	5,900,000	2,185,000			

เจ้าหนี้การค้า	200,000	150,000			
เงินกู้ระยะยาว	500,000	400,000			
ทุนหุ้นสามัญ - บ.รุ่งอรุณ จำกัด	1,500,000				
- บ.สนธยา จำกัด		1,000,000			
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ-บ.รุ่งอรุณ จำกัด	300,000				
บ.สนธยา จำกัด		200,000			
กำไรสะสม ปลายปี	3,400,000	435,000			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม					
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,900,000	2,185,000			

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า

วันที่		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	