

บทที่ 9

งบการเงินรวม – การถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

ในบทก่อนได้กล่าวถึงการถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ถือหุ้นทางตรงในบริษัทย่อยเพียงบริษัทเดียว ในบทนี้จะกล่าวถึงกรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นสามัญในบริษัทย่อยทั้งทางตรงและทางอ้อม ขณะเดียวกันบริษัทย่อยอาจมีการถือหุ้นสามัญในบริษัทใหญ่ด้วย แต่ก่อนที่จะกล่าวถึงการถือหุ้นระหว่างกันควรทราบถึงโครงสร้างของบริษัทในเครือเดียวกันก่อน

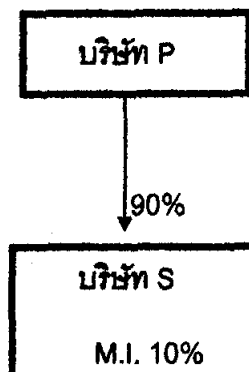
โครงสร้างของบริษัทในเครือเดียวกัน (Affiliation Structures)

ลักษณะการถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยสามารถถือได้หลายรูปแบบดังนี้

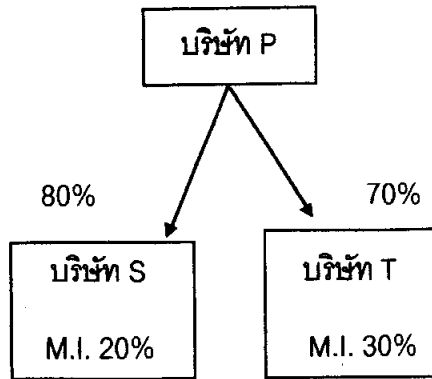
1. ถือหุ้นทางตรง (Direct Holdings)

กรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยโดยตรง บริษัทใหญ่อาจมีบริษัทย่อยเพียงบริษัทเดียว หรือมากกว่า 1 บริษัทก็ได้

1.1 บริษัทย่อยบริษัทเดียว (Single Subsidiary)



1.2 บริษัทย่อยมากกว่า 1 บริษัท (Multiple Subsidiaries)



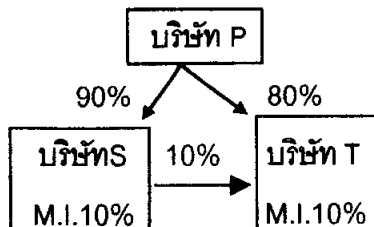
2. การถือหุ้นทางอ้อม (Indirect Holdings)

กรณีที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นทางอ้อมบริษัทย่อยบางบริษัทเพิ่มขึ้นโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นที่บริษัทถือหุ้นทางตรงอยู่แล้ว

2.1 บริษัท พ่อ - ลูก - หลาน (Father-Son-Grandson)



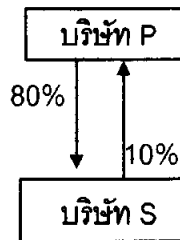
2.2 บริษัทในเครือเดียวกันมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน (Connecting Affiliation)



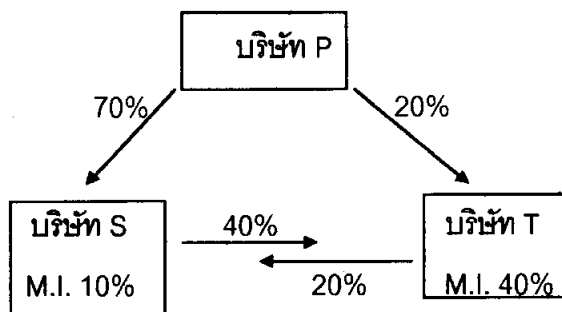
3. การถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Mutual Holdings)

กรณีที่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการถือหุ้นซึ่งกันและกันในขณะเดียวกัน บริษัทย่อยต่างก็มีการถือหุ้นซึ่งกันและกัน มีดังนี้

3.1 บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Parent Mutually Owned)

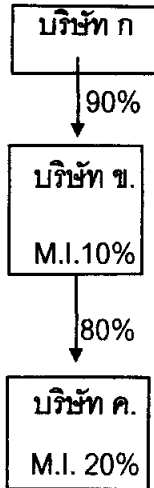


3.2 บริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Connecting Affiliates)



การถือหุ้นทางอ้อม - ถือหุ้นแบบพ้อ - ลูก - หลาน

เมื่อบริษัทใหญ่มีการถือหุ้นในบริษัทย่อยซึ่งบริษัทย่อยนั้นมีการลงทุนถือหุ้นสามัญในบริษัทอื่น ทำให้บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสียในบริษัทนั้นเพิ่มขึ้นโดยผ่านบริษัทย่อย ดังตัวอย่าง



จากรูปการถือหุ้นนี้ถือเป็นการถือหุ้นแบบ พ่อ-ลูก -หลาน ซึ่งบริษัท ก. มีส่วนได้เสียในบริษัท ข. เท่ากับ 90% และบริษัท ก. มีส่วนได้เสียในบริษัท ค. 72% ($90\% \times 80\%$)

ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัท ข. มีส่วนได้เสียในบริษัท ข. 10% และมีส่วนได้เสียในบริษัท ค. 8% ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัท ค. มีส่วนได้เสียในบริษัท ค. 20%

การบัญชีบริษัท พ่อ - ลูก - หลาน โดยวิธีส่วนได้เสีย

ตัวอย่าง บริษัทพัฒนา จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท สำราญ จำกัด 80% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2539 และบริษัทสำราญ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสำเร็จ จำกัด 70% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2540 ทั้งบริษัทพัฒนาและบริษัทสำราญซื้อหุ้นเงินลงทุนในราคาตามบัญชี งบทดลองทั้ง 3 บริษัท ณ วันที่ 1 มกราคม 2540 แสดงดังนี้

	บริษัทพัฒนา	บริษัทสำราญ	บริษัทสำเร็จ
สินทรัพย์อื่น	900,000	313,000	370,000
เงินลงทุนในบริษัทสำราญ 80%	360,000		-
เงินลงทุนในบริษัทสำเร็จ 70%		217,000	-
	<u>1,260,000</u>	<u>530,000</u>	<u>370,000</u>
หนี้สิน	60,000	80,000	60,000
หุ้นสามัญ	1,000,000	400,000	200,000
กำไรสะสม	<u>200,000</u>	<u>50,000</u>	<u>110,000</u>
	<u>1,260,000</u>	530,000	<u>370,000</u>

กำไรสุทธิแต่ละบริษัท (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย) และเงินปันผลสำหรับปี

2540

	บริษัทพัฒนา	บริษัทสำราญ	บริษัทสำเร็จ
กำไรสุทธิ	100,000	65,000	50,000
เงินปันผล	50,000	30,000	20,000

การบัญชีบริษัทพ่อ - ลูก - หลาน โดยวิธีส่วนได้เสียนั้น บริษัทลูกจะบันทึกบัญชีกำไรจากบริษัทหลานก่อนที่บริษัทพ่อจะรับรู้กำไรจากบริษัทลูก จากตัวอย่างบริษัทสำราญจะบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสำเร็จ และกำไรจากบริษัทสำเร็จก่อนที่บริษัทพัฒนาจะบันทึกเงินลงทุนในบริษัทสำราญและกำไรจากบริษัทสำราญ ดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัทสำราญ

Dr. เงินสด	14,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัทสำเร็จ		14,000
บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัทสำเร็จ		

Dr.	เงินลงทุนในบริษัทสำเริง	35,000	
	Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		35,000
	บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย (50,000 x 70%)		

กำไรสุทธิของบริษัทสำเริงมีจำนวน 100,000 บาท (กำไรสุทธิของบริษัทพัฒนา 100,000 บาท กำไรจากบริษัทสำเริง 80,000)

บัญชีเงินลงทุนในบริษัทสำเริง ณ 31 ธันวาคม 2540 มีจำนวน 238,000 บาท

สมุดบัญชีของบริษัทพัฒนา

Dr.	เงินสด	24,000	
	Cr. เงินลงทุนในบริษัทสำเริง		24,000
	บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัทสำเริง		

Dr.	เงินลงทุนในบริษัทสำเริง	80,000	
	Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		80,000
	บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย (100,000 x 80%)		

กำไรสุทธิของบริษัทพัฒนา มีจำนวน 180,000 บาท (กำไรสุทธิ) ของบริษัทพัฒนา 100,000 บาท กำไรจากบริษัทสำเริง 80,000 บาท) บัญชีเงินลงทุนในบริษัทสำเริง ณ 31 ธันวาคม 2540 มีจำนวน 416,000 บาท กำไรสุทธิรวมของบริษัทพัฒนาและบริษัทย่อยสำหรับปี 2540 มีจำนวน 180,000 บาท ซึ่งเท่ากับกำไรสุทธิของบริษัทพัฒนาตามวิธีส่วนได้เสีย

การคำนวณกำไรสุทธิรวม

การคำนวณหากำไรสุทธิบริษัทพัฒนาและกำไรสุทธิรวมสามารถทำได้หลายวิธี ดังนี้

กำไรสุทธิของบริษัทพัฒนา (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย)	100,000
บวก กำไรสุทธิของบริษัทสำราญ (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย)	
(65,000 × 80%)	52,000
บวก กำไรสุทธิของบริษัทสำเร็จ	
(50,000 × 80% × 70%)	<u>28,000</u>
กำไรสุทธิของบริษัทพัฒนาและกำไรสุทธิรวม	<u>180,000</u>

การคำนวณกำไรสุทธิรวมในรูปของตาราง

	บ.พัฒนา	บ.สำราญ	บ.สำเร็จ
กำไรสุทธิแต่ละบริษัท	100,000	65,000	50,000
แบ่งกำไรสุทธิของบริษัทสำเร็จ			
ให้ บริษัทสำราญ		35,000	(35,000)
แบ่งกำไรสุทธิของ บ.สำราญ			
ให้ บ.พัฒนา	<u>80,000</u>	<u>(80,000)</u>	<u> </u>
กำไรสุทธิรวม	<u>180,000</u>		
ส่วนแบ่งของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ		<u>20,000</u>	<u>15,000</u>

การคำนวณในรูปตารางจะมีข้อดีในกรณีที่มีการถือหุ้นระหว่างกันซับซ้อน จะช่วยให้การปันส่วนกำไรสุทธิสะดวกขึ้น

บริษัทพัฒนาและบริษัทย่อย
 กระดาษทำการเพื่อทางบการเงินรวม
 สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

	บ.พัฒนา	บ.สำราญ	บ.สำเร้ง	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.		งบรวม
งบกำไรขาดทุน								
ขาย	500,000	300,000	240,000					1,040,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย	(400,000)	(235,000)	(190,000)					(825,000)
กำไรจากบริษัทสำราญ	80,000			②80,000				-
กำไรจากบริษัทสำเร้ง		35,000		①35,000				-
M.I. สำราญ 20%(100,000)						20,000		(20,000)
M.I. สำเร้ง 30%(50,000)							15,000	(15,000)
กำไรสุทธิ	180,000	100,000	50,000					180,000
งบกำไรสะสม								
กำไรสะสมต้นปี-พัฒนา	200,000							200,000
- สำราญ		50,000		②40,000		10,000		-
- สำเร้ง			110,000	①77,000			33,000	-
กำไรสุทธิ	180,000	100,000	50,000					180,000
เงินปันผล -พัฒนา	380,000	150,000	160,000					380,000
- สำราญ	(50,000)	(30,000)			②24,000	(6,000)		(50,000)
- สำเร้ง			(20,000)		①14,000		(6,000)	-
กำไรสะสมปลายปี	330,000	120,000	140,000					330,000
งบดุล								
สินทรัพย์อื่น	974,000	362,000	400,000					1,736,000
เงินลงทุนในสำราญ	416,000		-		②416,000			-
เงินลงทุนในสำเร้ง		238,000	-		①238,000			-
	1,390,000	600,000	400,000					1,736,000
หนี้สิน								
หุ้นสามัญ -พัฒนา	60,000	80,000	60,000					200,000
หุ้นสามัญ - สำราญ	1,000,000	400,000		②320,000		80,000		1,000,000
- สำเร้ง			200,000	①140,000			60,000	-
กำไรสะสม	330,000	120,000	140,000					330,000
	1,390,000	600,000	400,000					
M.I. สำราญ						104,000		104,000
M.I. สำเร้ง							102,000	102,000
								1,736,000

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม - วิธีส่วนได้เสีย

(Consolidation Working Papers - Equity Method)

ตาราง 9 - 2 แสดงกระดาษทำการของบริษัทพัฒนาและบริษัทย่อย เพื่อทำงบการเงินรวมปี 2540 ในกระดาษทำการนี้จะพบว่าไม่มีรายการใดแปลกใหม่แตกต่างจากเรื่องของการตัดบัญชีกำไรจากบริษัทย่อย, เงินปันผล และเงินลงทุนในบริษัทย่อย ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเมื่อ 31 ธันวาคม 2540 ของบริษัทสำราญ 104,000 บาท ก็คือ 20% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทสำราญเมื่อ 31 ธันวาคม 2540 จำนวน 520,000 บาท หรือส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเมื่อ 31 ธันวาคม 2540 ของบริษัทสำราญ จำนวน 102,000 บาท ก็คือ 30% ของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทสำราญเมื่อ 31 ธันวาคม 2540 จำนวน 340,000 บาท เช่นกัน กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม - วิธีราคาทุน

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม - แบบราคาทุน

(Consolidation Working Papers - Cost Method)

ตัวอย่าง 1 มกราคม 2539 บริษัทพัฒนา จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัทสำราญ 80% จ่ายเงินไป 336,000 บาท ณ วันนั้น บริษัทสำราญ มีหุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม 20,000 บาท ถ้าบริษัทพัฒนาและบริษัทสำราญ ใช้วิธีราคาทุน (Cost method) ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและรายได้เงินปันผลที่จะปรากฏในสมุดของบริษัทพัฒนาและบริษัทสำราญในปี 2540 มีดังนี้

สมุดบัญชีของบริษัทพัฒนา

เงินลงทุนในบริษัทสำราญ 80%	336,000
----------------------------	---------

รายได้เงินปันผล	24,000
-----------------	--------

สมุดบัญชีของบริษัทสำราญ

เงินลงทุนในบริษัทสำราญ 70%	217,000
----------------------------	---------

รายได้เงินปันผล	16,000
-----------------	--------

การจะเปลี่ยนจากวิธีราคาทุน (Cost method) เป็นวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ในกรณีบริษัท พ่อ - ลูก - หลาน จะต้องเปลี่ยนบัญชีเงินลงทุนในบริษัทหลานก่อนแล้ว จึงเปลี่ยนบัญชีเงินลงทุนในบริษัทลูก ดังตัวอย่าง

กำไรสุทธิของบริษัทสำราญจะมีเพียง 79,000 บาท ถ้าบันทึกบัญชีเงินลงทุนตามวิธีราคาทุน แต่ถ้าเปลี่ยนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสียจะมีกำไรสุทธิรวมเป็น 100,000 บาท ทั้งนี้เพราะบริษัทสำเร็จจ่ายเงินปันผล 20,000 บาท กำไรสุทธิ 50,000 บาท เมื่อเปลี่ยนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย ต้องปรับปรุงบัญชีดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัทสำเร็จ	21,000	
รายได้เงินปันผล	14,000	
Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		35,000

การที่บริษัทสำราญ ปรับปรุงบัญชีเปลี่ยนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย มีผลทำให้กำไรสุทธิเป็น 100,000 บาทแล้ว เมื่อบริษัทพัฒนาจะเปลี่ยนการบันทึกบัญชีเงินลงทุนจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีรวมส่วนได้ฐานของกำไรสุทธิที่ใช้ในการคำนวณก็เปลี่ยนแปลงตามไปด้วย

Dr. เงินลงทุนในบริษัทสำราญ	80,000	
รายได้เงินปันผล	24,000	
Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		80,000
กำไรสะสมต้นปี-พัฒนา		24,000

รายการเปลี่ยนแปลงจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีรวมส่วนได้ของบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสำราญคำนวณได้ดังนี้

	กำไรสะสม ต้นปี	เงินลงทุนใน บริษัทสำราญ	กำไรจาก บริษัทย่อย	รายได้เงิน ปันผล
ผลกระทบบวกก่อน				
80% ของกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น (50,000-20,000)×10%	24,000	24,000		
ผลกระทบบวกปัจจุบัน				
ลดขอยกบัญชีเงินลงทุน ด้วยเงินปันผลที่บริษัทสำราญจ่าย 70% (20,000)		(24,000)		(24,000)
80% ของกำไรสุทธิในบริษัทสำราญ		80,000	80,000	
	<u>24,000</u>	<u>80,000</u>	<u>80,000</u>	<u>(24,000)</u>

กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวม โดยการเปลี่ยนราคาจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีรวม
ส่วนได้แสดงตาราง 9 - 3

บริษัทพัฒนาและบริษัทย่อย
กระดาดข่าการเพื่อหางบการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

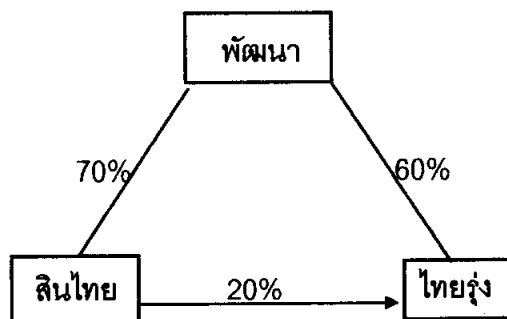
ตาราง 9 - 3

	บ.พัฒนา	บ.สำราญ	บ.สำเริง	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.		งบรวม
				Dr.	Cr.			
งบกำไรขาดทุน								
ขาย	500,000	300,000	240,000					1,040,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่าย	(400,000)	(235,000)	(190,000)					(825,000)
รายได้เงินปันผลจาก บริษัทสำราญ	24,000			B 24,000				-
รายได้เงินปันผลจาก บริษัทสำเริง		14,000		A 14,000				-
กำไรจากบริษัทสำราญ				②80,000	B 80,000			-
กำไรจากบริษัทสำเริง				①35,000	A 35,000			-
M.I. สำราญ 20%(100,000)						20,000		(20,000)
M.I. สำเริง 30%(50,000)							15,000	(15,000)
กำไรสุทธิ	124,000	79,000	50,000					180,000
งบกำไรสะสม								
กำไรสะสมต้นปี-พัฒนา	176,000				824,000			200,000
สำราญ		50,000		②40,000		10,000		
สำเริง			110,000	①77,000			33,000	
กำไรสุทธิ	124,000	79,000	50,000					180,000
เงินปันผล-พัฒนา	300,000	129,000	160,000					380,000
- สำราญ	(50,000)	(30,000)			②24,000	(6,000)		(50,000)
- สำเริง			(20,000)		①14,000		(6,000)	-
กำไรสะสมปลายปี	250,000	120,000	140,000					330,000
งบดุล								
สินทรัพย์อื่น	974,000	362,000	400,000					1,736,000
เงินลงทุนในสำราญ	336,000	-	-	B 80,000	②416,000			-
เงินลงทุนในสำเริง	-	217,000	-	A 21,000	①238,000			-
	1,310,000	579,000	400,000					1,736,000
หนี้สิน	80,000	80,000	60,000					200,000
หุ้นสามัญ-พัฒนา	1,000,000							1,000,000
- สำราญ		400,000		②320,000		80,000		-
- สำเริง			200,000	①140,000			60,000	-
กำไรสะสม	250,000	99,000	140,000					330,000
	1,310,000	579,000	400,000	831,000	831,000			
M.I. สำราญ						104,000		104,000
M.I. สำเริง							102,000	102,000
								1,736,000

①	หุ้นสามัญ	140,000	
	กำไรสะสมต้นปี	77,000	
	กำไรจากบริษัทย่อย	35,000	
	เงินปันผล		14,000
	เงินลงทุนในบริษัทสำเร็จ		238,000
②	หุ้นสามัญ	320,000	
	กำไรสะสมต้นปี	40,000	
	กำไรจากบริษัทย่อย	80,000	
	เงินปันผล		24,000
	เงินลงทุนในบริษัทสำราญ		416,000

การถือหุ้นทางอ้อมแบบ Indirect Holdings - Connecting Affiliates Structure

ตัวอย่าง บริษัทพัฒนาซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทสินไทย 70% และซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทไทยรุ่ง 60% บริษัทสินไทยซื้อหุ้นสามัญในบริษัทไทยรุ่ง 20%



สมุดบัญชีบริษัทพัฒนา สมุดบัญชีบริษัทสินไทย

เงินลงทุนใน เงินลงทุนใน เงินลงทุนใน
 บ.สินไทยเมื่อ บ.ไทยรุ่งเมื่อ บ.ไทยรุ่งเมื่อ
 1 ม.ค. 2540 1 ม.ค. 2539 1 am 2538

ราคาหุ้นที่ซื้อ	248, 000	136, 000	40, 000
หัก ราคาตามบัญชี	(238, 000)	(126, 000)	(40, 000)
ค่าความนิยม	10, 000	10, 000	
บัญชีเงินลงทุน ณ 31 ธ.ค. 40			
ราคาหุ้น	248, 000	136, 000	40, 000
บวก กำไรสะสมที่เพิ่มขึ้นก่อนปี 2541	7, 000	18, 000	8, 000
หัก ค่าความนิยมตัดจ่าย (10%ต่อปี)	(1, 000)	(2, 000)	
บัญชีเงินลงทุน ณ 31 ธ.ค. 40	254, 000	152, 000	48, 000

ระหว่างปี 2541 ทั้ง 3 บริษัท มีกำไรจากการดำเนินงานและเงินปันผลดังนี้
 กำไรจากการดำเนินงาน 80,000 บาท , 30,000 บาท และ 15,000 บาท ตามลำดับ เงินปันผล
 30,000 บาท, 10,000 บาท และ 5,000 บาท ตามลำดับ กำไรจากการดำเนินงานของบริษัท
 พัฒนา 80,000 บาท ได้รวมกำไรจากการขายที่ดิน ให้บริษัทสินไทย 10,000 บาท ในปี 2541
 ด้วย กำไรจากการดำเนินงานของบริษัทสินไทย 30,000 บาท ได้รวมกำไรจากการขายสินค้า
 ราคาหุ้น 10,000 บาท ให้บริษัทพัฒนาในราคา 20,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 2541 สินค้าคง
 เหลือของบริษัทพัฒนามีส่วนที่ซื้อจากบริษัทสินไทยเหลืออยู่ 10,000 บาท ต่อไปนี้เป็นตารางการ
 คำนวณหากำไรสุทธิรวมและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรขาดทุน

	บริษัทพัฒนา	บริษัทสินไทย	บริษัทไทยรุ่ง
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานแต่ละบริษัท	80,000	30,000	15,000
หัก กำไรระหว่างกันที่ยังไม่เกิดขึ้น	(10,000)	(5,000)	-
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานแต่ละบริษัท ที่ปรับปรุงแล้ว	70,000	25,000	15,000
การปันส่วนกำไรสุทธิของไทยรุ่ง			
20% ให้สินไทย		3,000	- 3,000
60% ให้พัฒนา	9,000		- 9,000
การปันส่วนกำไรสุทธิของสินไทย			
70% ให้พัฒนา	19,600	-19,600	
หัก การตัดจ่ายค่าความนิยม			
จากเงินลงทุนใน บ.สินไทย	-1,000		
จากเงินลงทุนใน บ.ไทยรุ่ง	-1,000		
กำไรสุทธิรวม	96,600		
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ		8,400	3,000

ตารางที่ 9 - 4

การบัญชีบริษัทในเครือโดยวิธีส่วนได้เสีย

(Equity Method of Accounting for Connecting Affiliates)

ก่อนที่จะมีการปันส่วนกำไรในบริษัทไทยรุ่ง และสินไทยให้บริษัทพัฒนาจะต้องมีการปรับลดรายการกำไรระหว่างกันที่ยังไม่เกิดขึ้นก่อน ตารางที่ 9 - 4 แสดงการปันส่วนกำไรจากบริษัทไทยรุ่งให้บริษัทสินไทย 20% และให้บริษัทพัฒนา 60% เพื่อให้กำไรของบริษัทสินไทยได้รวมกำไรที่ได้รับจากบริษัทไทยรุ่ง (3,000 บาท) ก่อนที่จะปันให้บริษัทพัฒนา

สมุดบัญชีของบริษัทสินไทยจะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในไทยรุ่งดังนี้

Dr. เงินสด	1,000	
Cr. เงินลงทุนในไทยรุ่ง		1,000
บันทึกรับเงินปันผลจากไทยรุ่ง (5,000 x 20%)		
Dr. เงินลงทุนในไทยรุ่ง	3,000	
Cr. กำไรจากบริษัทไทยรุ่ง		3,000
บันทึกกำไรจากบริษัทไทยรุ่ง 15,000 x 20%		

บัญชีเงินลงทุนในบริษัทไทยรุ่ง ณ 31 ธันวาคม 2541 มียอดคงเหลือ 50,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 2540 มี 48,000 บาท บวกกำไรจากบริษัทย่อย 3,000 บาท หัก เงินปันผล 1,000 บาท กำไรจากบริษัทไทยรุ่งที่บริษัทสินไทยได้รับไม่ได้หักกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด 5,000 บาท เพราะบริษัทไทยรุ่งมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในกำไรระหว่างกันจำนวนนี้ แต่กำไรสุทธิ 33,000 ของบริษัทสินไทยได้รวมกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท ไว้ด้วย กำไรระหว่างกันจำนวนนี้ต้องมีการตัดทิ้งก่อนที่จะเป็นส่วนกำไรไว้บริษัทพัฒนาและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

สมุดบัญชีของบริษัทพัฒนามบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนดังนี้

Dr. เงินสด	3,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัทไทยรุ่ง		3,000
บันทึกรับเงินปันผลจากไทยรุ่ง (5,000 x 60%)		
Dr. เงินลงทุนในบริษัทไทยรุ่ง	8,000	
Cr. กำไรจากบริษัทไทยรุ่ง		8,000
บันทึกกำไรจากบริษัทไทยรุ่ง คำนวณได้ดังนี้		
60% ของกำไรสุทธิ 15,000		9,000
หัก ตัดจ่ายค่าความนิยม		<u>(1,000)</u>
		<u>8,000</u>

Dr. เงินสด	7,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัทสินไทย		7,000
บันทึกรับเงินปันผลจากสินไทย (10,000 x 70%)		
Dr. เงินลงทุนในบริษัทสินไทย	8,600	
Cr. กำไรจากบริษัทสินไทย		8,600
บันทึกกำไรจากบริษัทสินไทยคำนวณได้ดังนี้		
70% ของกำไรสุทธิ 33,000		23,100
หัก 70% ของกำไรในสินค้าคงเหลือ 5,000		- 3,500
100% ของกำไรในที่ดิน		- 10,000
ค่าความนิยมตัดจ่าย		1,000
		<u>8,600</u>

ณ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทพัฒนา จำกัด แสดงบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสินไทย 70% และบริษัทไทยรุ่ง 60% ดังนี้

	เงินลงทุนใน บ.สินไทย 70%	เงินลงทุนใน บ.ไทยรุ่ง 60%
ยอด ณ 31 ธันวาคม 2540	254,000	152,000
บวก กำไรจากบริษัทย่อย	8,600	8,000
หัก เงินปันผล	(7,000)	(3,000)
เหลือ ณ 31 ธันวาคม 2541	<u>255,600</u>	<u>157,000</u>

กระดาษทำการเพื่อท้งบการเงินรวม - วิธีส่วนได้เสีย (Consolidation Working Papers - Equity Method)

กระดาษทำการเพื่อท้งบการเงินรวมของบริษัทพัฒนาและบริษัทย่อยสำหรับปี
2541 แสดงดังตาราง 9 - 5

บริษัทพัฒนาและบริษัทย่อย
กระต่ายท่าการเพื่อทำงานการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2541

ตาราง 9 - 5

	บ.พัฒนา	บ.สินไทย	บ.ไทยรุ่ง	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.		งบรวม
				Dr.	Cr.	สินไทย	ไทยรุ่ง	
งบกำไรขาดทุน								
ขาย	500,000	150,000	100,000	①20,000				730,000
ต้นทุนขาย	(310,000)	(90,000)	(60,000)	②5,000	①20,000			(445,000)
กำไรขั้นต้น	190,000	60,000	40,000					285,000
ค่าใช้จ่าย	(120,000)	(30,000)	(25,000)	⑤ 1,000				(177,000)
				⑧ 1,000				-
				③10,000				-
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000							
กำไรจากการดำเนินงาน	80,000	30,000	15,000					108,000
กำไรจากบริษัทสินไทย	8,600							-
กำไรจากบริษัทไทยรุ่ง	8,000	3,000						-
M.I.สินไทย 30%(33,000-5,000)						84,000		(8,400)
M.I.ไทยรุ่ง 20%(1,500)							3,000	(3,000)
กำไรสุทธิ	96,600	33,000	15,000					96,600
งบกำไรสะสม								
กำไรสะสมต้นปี-พัฒนา	80,000							80,000
สินไทย		50,000		⑦35,000		15,000		
ไทยรุ่ง			40,000	④24,000			8,000	
				⑥8,000				
กำไรสุทธิ	96,600	33,000	15,000					96,600
	176,600	83,000						176,600
เงินปันผลพัฒนา	(30,000)							(30,000)
-สินไทย		(10,000)			⑦7,000	(3,000)		
-ไทยรุ่ง			(5,000)		④3,000			
					⑥1,000		1,000	
กำไรสะสมปลายปี	146,600	73,000	146,000					146,000
งบดุล								
สินทรัพย์อื่น	86,000	119,000	93,000					298,000
สินค้างเหลือ	40,000	30,000	30,000		②5,000			95,000
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	200,000	200,000	140,000		③10,000			530,000
เงินลงทุนในสินไทย70%	255,600				⑦255,600			-
เงินลงทุนในไทยรุ่ง 60%	157,000				④157,000			-
เงินลงทุนในไทยรุ่ง 20%		50,000			⑥50,000			-
ค่าความนิยม				④8,000	⑤1,000			15,000
				⑦9,000	⑧1,000			
กำไรสะสมปลายปี	738,600	399,000	2633,000					938,000
หนี้สิน	92,000	26,000	13,000					131,000
หุ้นสามัญ-พัฒนา	500,000							500,000
-สินไทย		300,000		⑦210,000		90,000		
-ไทยรุ่ง			200,000	④120,000			40,000	
				⑥40,000				
กำไรสะสมปลายปี	146,600	73,000	50,000					146,600
M.I.สินไทย						110,400		110,400
M.I.ไทยรุ่ง							50,000	50,000
	738,600	399,000	263,000	510,600	510,600			938,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการตามตาราง 9 - 5 มีดังนี้

1.	ขาย	20,000	
	ต้นทุนขาย		20,000
	ตัดบัญชีซื้อขายระหว่างกัน		
2.	ต้นทุนขาย	5,000	
	สินค้าคงเหลือ		5,000
	ตัดกำไรระหว่างกันในสินค้าปลายงวด		
3.	กำไรจากการขายที่ดิน	10,000	
	ที่ดิน		10,000
	ตัดกำไรระหว่างกันที่ยังไม่เกิดขึ้นในที่ดิน		
4.	หุ้นสามัญ - ไทยรุ่ง	120,000	
	กำไรสะสมต้นปี - ไทยรุ่ง	24,000	
	กำไรจากบริษัทย่อย	8,000	
	ค่าความนิยม	8,000	
	เงินปันผล		3,000
	เงินลงทุนในไทยรุ่ง 60%		157,000
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทไทยรุ่งกับส่วนของผู้ถือหุ้น		
5.	ค่าความนิยมตัดจ่าย	1,000	
	ค่าความนิยม		1,000
	ตัดจ่ายค่าความนิยม		
6.	หุ้นสามัญ - ไทยรุ่ง	40,000	
	กำไรสะสมต้นปี - ไทยรุ่ง	8,000	
	กำไรจากบริษัทย่อย	3,000	
	เงินปันผล		1,000
	เงินลงทุนในไทยรุ่ง 20%		50,000

7.	หุ้นสามัญ - สิ้นไทย	210,000	
	กำไรสะสมต้นปี - สิ้นไทย	35,000	
	กำไรจากบริษัทสิ้นไทย	8,600	
	ค่าความนิยม	9,000	
	เงินปันผล		7,000
	เงินลงทุนในสิ้นไทย 70%		255,600
	ตัดบัญชีเงินลงทุนในสิ้นไทยกับส่วนของผู้ถือหุ้น		
8.	ค่าความนิยมตัดจ่าย	1,000	
	ค่าความนิยม		1,000
	ตัดบัญชีค่าความนิยมตัดจ่าย		

จากตาราง 9 - 5 สามารถตรวจสอบคำตอบของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในแต่ละบริษัทได้ดังนี้

	ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย บ.สิ้นไทย 30%	ส่วนของผู้ถือ หุ้นส่วนน้อย บ.ไทยรุ่ง 20%	รวมส่วนของ ผู้ถือหุ้นส่วน น้อย
มูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธันวาคม 2541			
- บริษัทสิ้นไทย 373,000 × 30%	111,900		111,900
- บริษัทไทยรุ่ง 250,000 × 20%		50,000	50,000
หัก กำไรระหว่างกันในสินค้าปลายงวด ที่ยังไม่รับรู้ 5,000 × 30%	(1,500)		(1,500)
	<u>110,400</u>	<u>50,000</u>	<u>160,400</u>

การถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Mutual Holdings)

การถือหุ้นซึ่งกันและกัน อาจเป็นกรณีการถือหุ้นซึ่งกันและกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย หรือระหว่างบริษัทย่อยด้วยกันเอง การคำนวณกำไรจากบริษัทย่อยต้องคำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อย ภายหลังจากปรับกำไรจากการถือหุ้นซึ่งกันและกันแล้ว หรือ การคำนวณกำไรสุทธิตามเกณฑ์การทำงานการเงินรวม

บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน

กรณีหุ้นบริษัทใหญ่ถูกบริษัทย่อยถือ อาจจะถือว่าบริษัทย่อยไปลงทุนในบริษัทใหญ่ หรืออาจถือว่าบริษัทย่อยซื้อหุ้นคืนมา (Treasury Stock) ดังนั้น การจัดทำงบการเงินรวมจึงทำได้ 2 วิธี คือ

1. Treasury Stock Approach
2. Conventional Approach

Treasury Stock Approach

วิธีนี้จะถือว่าการที่บริษัทย่อยถือหุ้นของบริษัทใหญ่เป็นการซื้อหุ้นสามัญกลับคืนมา การจัดทำงบการเงินรวมจะตัดบัญชีดังนี้

Dr. หุ้นสามัญซื้อคืน (Treasury Stock)

Cr. เงินลงทุนในบริษัทใหญ่

ตัวอย่าง 1 มกราคม 2540 บริษัทไพศาลซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัทสายธารเป็นเงิน 360,000 ณ วันนั้น บริษัทสายธารมีหุ้นสามัญ 300,000 บาท กำไรสะสม 100,000 บาท