

บทที่ 5

กำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ

(Intercompany Profit Transactions – Inventories)

จากที่ได้กล่าวไว้แล้วในหน่วยเรียนที่ผ่านมาถึงการจัดทำงบการเงินรวมนั้นใช้หลักการที่ว่าบริษัทใหญ่ที่ต้องนำงบการเงินของบริษัทในเครือต่างๆ มารวมกันนั้นให้ถือเป็นหนึ่งหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ดังนั้นรายการค้าที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจึงต้องตัดออกเมื่อต้องออก เมื่อต้องจัดทำงบการเงินรวม และถือเป็นการโอนสินทรัพย์ระหว่างกันแทนการซื้อขายเนื่องจากราคาที่ตกลงกันระหว่างบริษัทในเครือมิใช่ราคายุติธรรมที่สามารถต่อรองกันได้โดยอิสระ รายการระหว่างบริษัทนั้นมีหลากหลาย ซึ่งในหน่วยเรียนนี้จะกล่าวถึง การจัดทำงบการเงินรวม กรณีกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ ที่เกิดจากบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream) และบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream)

รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ (Intercompany in Merchandise Inventory)

การตัดรายการซื้อขายระหว่างบริษัท

รายการซื้อขายระหว่างกัน จะต้องถูกตัดให้หมดไปในกระดาษาทำการ เพื่อทำงบการเงินรวมเหลือแสดงในงบการเงินรวมไว้เพียงการซื้อขายกับบุคคลภายนอกเท่านั้น เป็นไปตามที่มาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ให้แนวทางไว้ว่า “กิจการต้องตัดยอดคงเหลือรายการบัญชี รวมถึงรายได้ ค่าใช้จ่าย และเงินปันผล ระหว่างกันของกิจการที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน” และในกรณีที่บริษัทในเครือมีกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากรายการซื้อขายระหว่างกันที่รวมอยู่ในราคาขายของทรัพย์สิน หรือที่ได้หักออกจากราคาทุนของทรัพย์สินแล้วแต่กรณีให้ตัดกำไรขาดทุนดังกล่าวออกให้หมดไปทั้งจำนวน ไม่ว่าบริษัทใดเป็นผู้ขายทรัพย์สินนั้น

กรณีที่บริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (Periodic Inventory) สินค้าที่ซื้อระหว่างกันจะถูกบันทึกไว้ในบัญชีซื้อ ดังนั้นจึงต้องตัดบัญชีซื้อออก แต่ในกรณีที่บริษัทใช้ระบบสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory) สินค้าจะถูกบันทึกผ่านต้นทุนขายเมื่อมีการขายสินค้า จึงต้องตัดบัญชีต้นทุนขายออก

ตัวอย่างที่ 1 การตัดรายการซื้อขายระหว่างบริษัท

ในปี 25X1 บริษัท ไพศาล จำกัด ซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก ราคา 50,000 บาทและขายสินค้าจำนวนดังกล่าวโดยบวกกำไรอีก 10% ให้บริษัท สุนทร จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย และระหว่างปี บริษัท สุนทร จำกัด ได้ขายสินค้าให้ลูกค้าทั้งหมดในราคา 60,000 บาท (บันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง)

บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัททั้งสองได้ดังนี้

บริษัท ไพศาล จำกัด	บริษัท สุนทร จำกัด
สินค้า 50,000 เจ้าหนี้การค้า 50,000 (บันทึกการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก)	สินค้า 55,000 เจ้าหนี้ - บ.ไพศาล 55,000 (บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัทไพศาล จำกัด)
ลูกหนี้ - บ.สุนทร 55,000 ขาย 55,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บริษัทสุนทร จำกัด)	ลูกหนี้การค้า 60,000 ขาย 60,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บุคคลภายนอก)
ต้นทุนขาย 50,000 สินค้า 50,000 (บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บริษัทสุนทร จำกัด)	ต้นทุนขาย 55,000 สินค้า 55,000 (บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บุคคลภายนอก)

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่ายอดขายในสมุดบัญชีของบริษัท ไพศาล จำกัด ได้รวมสินค้าที่โอนให้บริษัท สุนทร จำกัด มาด้วยจำนวนเงิน 55,000 บาท ในขณะที่ยอดต้นทุนขายของบริษัท สุนทร จำกัด ก็ได้รวมสินค้าที่รับโอนมาจากบริษัท ไพศาล จำกัด จำนวน 55,000 บาท เช่นกัน นอกจากนี้ยังมีรายการเกี่ยวกับลูกหนี้ - เจ้าหนี้ ระหว่างกันซึ่งเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกัน จึงต้องตัดรายการที่กล่าวข้างต้นออกในกระดาษาทำการเพื่อทำการเงินรวมดังต่อไปนี้

บริษัท ไพศาล จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	ไพศาล	สุนทร	รายการตัดบัญชี	งบรวม
--	-------	-------	----------------	-------

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ(บางส่วน)					
ขาย	55,000	60,000	¹⁾ 55,000	¹⁾	60,000
ต้นทุนขาย	50,000	55,000		55,000	50,000
กำไรขั้นต้น	5,000	5,000			10,000
งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน)					
สินทรัพย์				²⁾	
ลูกหนี้ - บริษัท สุนทร จำกัด	55,000			55,000	-
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้ - บริษัท ไพศาล จำกัด		55,000	²⁾ 55,000		-

จากกระดาษาทำการข้างต้นจะเห็นว่างบการเงินรวมจะแสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่ว่าสินค้าถูกซื้อมาด้วยราคา 50,000 บาทและขายไปด้วยราคา 60,000 บาท ซึ่งยังคงมีกำไรขั้นต้นรวมด้วยยอด 10,000 บาท

รายการกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream)

รายการขายสินค้าระหว่างบริษัทดังที่กล่าวมาแล้วนั้นมีทั้งการขายจากบริษัทใหญ่ให้บริษัทย่อย (Downstream) การขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) และการขายกันเองระหว่างบริษัทย่อย (Horizontal) ซึ่งไม่ว่าจะขายในลักษณะใดย่อมมีรายการตัดบัญชีที่เหมือนกันคือตัดยอดซื้อ - ขายระหว่างกัน ตัดลูกหนี้ - เจ้าหนี้ระหว่างกัน และตัดรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นระหว่างกันในสินค้าคงเหลือทั้ง 100%

การขายสินค้าจากบริษัทใหญ่ไปให้บริษัทย่อย (Downstream) โดยการบวกกำไรลงไปด้วยนั้น หากสินค้ายังมิได้ขายให้บุคคลภายนอก สินค้าคงเหลือปลายปีที่บริษัทย่อยจะแสดงยอดที่รวมกำไรไว้ด้วย จึงต้องมีการบันทึกการตัดกำไรในสินค้าจำนวนดังกล่าวออก และเมื่อสินค้าคงเหลือปลายปีถูกยกไปเป็นสินค้าต้นปีในงวดบัญชีถัดไปแล้ว หากกิจการใช้วิธีการบันทึกราคาทุนของสินค้าด้วยวิธี FIFO สินค้าต้นปีจะถูกสันนิษฐานว่าได้ขายออกไปแล้ว กำไรในสินค้าปลายปีที่แล้วเดิมไม่เคยรับรู้ จะต้องมารับรู้ในปีนี้เนื่องจากสินค้าได้ถูกขายให้แก่บุคคลภายนอกไปแล้ว

กระบวนการไม่รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี ไม่ว่าจะเป็นกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย (Downstream) หรือบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย (Upstream) ปฏิบัติไม่แตกต่างกันคือการตัดยอดสินค้าคงเหลือที่แสดงมูลค่าสูงเกินไปในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และในงบแสดงฐานะการเงิน แต่กระบวนการรับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีนั้นจะปฏิบัติต่างกันระหว่างกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย กับ

กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย ซึ่งจะกล่าวต่อไปในหัวข้อรายการกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่

การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี

ในการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อเกิดการซื้อขายระหว่างบริษัทขึ้นจะรับรู้กำไรจากการขายสินค้าก็ต่อเมื่อสินค้าได้ถูกขายให้บุคคลภายนอกแล้ว แต่หากสินค้ายังคงเหลือสินค้ายังคงเหลืออยู่เมื่อสิ้นงวดจะทำให้ข้อมูลที่น่าเสนอในรูปของหนึ่งหน่วยงานทางเศรษฐกิจ เป็นข้อมูลที่มีได้แสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริง คือ ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กำไรของกิจการที่รับโอนสินค้าจะแสดงสูงไปเพราะสินค้าคงเหลือปลายปีถูกบันทึกไว้สูงไป และในงบแสดงฐานะการเงินยอดบัญชีสินค้าคงเหลือก็สูงไปด้วยเช่นกัน ดังนั้นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีจึงต้อง เดบิตต้นทุนขาย (สินค้าคงเหลือปลายปีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) และ เครดิตสินค้าคงเหลือ (สินค้าคงเหลือปลายปีในงบแสดงฐานะการเงิน)

ตัวอย่างที่ 2 การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี - Downstream

ในปี 25X1 บริษัท พรชัย จำกัด ซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก ราคา 50,000 บาท และขายสินค้าจำนวนดังกล่าวโดยบวกกำไรอีก 20% ให้บริษัท สินชัย จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย และระหว่างปีบริษัทสินชัย ได้ขายสินค้าราคาทุน 45,000 บาท ในราคา 50,000 บาท (บันทึกสินค้าแบบต่อเนื่อง) ดังนั้นสินค้าคงเหลือสิ้นปี 25X1 ของบริษัท สินชัย จำกัด (ราคาขาย) เท่ากับ 15,000 บาท

บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัททั้งสองได้ดังนี้

บริษัท พรชัย จำกัด	บริษัท สินชัย จำกัด
สินค้า 50,000 เจ้าหนี้การค้า 50,000 (บันทึกรายการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก)	สินค้า 60,000 เจ้าหนี้ - บ.พรชัย 60,000 (บันทึกรายการซื้อสินค้าจากบริษัทพรชัย จำกัด)
ลูกหนี้ - บ.สินชัย 60,000 ขาย 60,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บริษัทสินชัย จำกัด)	ลูกหนี้การค้า 50,000 ขาย 50,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บุคคลภายนอก)
ต้นทุนขาย 50,000 สินค้า 50,000 (บันทึกต้นทุนการขายสินค้า)	ต้นทุนขาย 45,000 สินค้า 45,000 (บันทึกต้นทุนการขายสินค้า)

จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 2 จะเห็นว่ากำไรที่เกิดจากการโอนสินค้าระหว่างกันจำนวน 10,000 บาท (60,000 - 50,000) นั้น ยังรับรู้ไม่ได้ทั้งหมดเนื่องจากบริษัท สิ้นชัย จำกัด พึ่งจะขายสินค้าได้เพียง 75% (45,000/60,000) จึงควรรับรู้เพียง 7,500 บาทเท่านั้น (10,000 × 75%) ส่วนอีก 25% จำนวนเงิน 2,500 บาท (10,000 × 25%) ได้รวมอยู่ในยอดสินค้าคงเหลือของบริษัท สิ้นชัย จำกัด ดังนั้นหากกิจการไม่ตัดบัญชีสินค้าคงเหลือปลายปี ซึ่งแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และในงบแสดงฐานะการเงินออกนั้น งบการเงินจะไม่แสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริง จึงแสดงรายการตัดบัญชีไว้ในกระดาษทำการด้านล่างนี้

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

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ(บางส่วน)	พรชัย	สิ้นชัย	รายการตัดบัญชี		งบรวม
ขาย	60,000	50,000	¹⁾ 60,000		50,000
ต้นทุนขาย	50,000	45,000	³⁾ 2,500	¹⁾ 60,000	37,500
กำไรขั้นต้น	10,000	5,000			12,500
งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน)					
สินทรัพย์					
ลูกหนี้ - บริษัทสิ้นชัย จำกัด	60,000			²⁾ 60,000	-
สินค้าคงเหลือ		15,000		³⁾ 2,500	12,500
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้ - บริษัท พรชัย จำกัด		60,000	²⁾ 60,000		-

จากกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมจะเห็นว่า

- กำไรขั้นต้นรวมเท่ากับ 12,500 บาท ซึ่งประกอบด้วย กำไรจากการโอนสินค้าระหว่างกันที่เกิดขึ้นแล้ว (ขายแล้ว) 7,500 บาท (10,000 × 75%) บวกกับกำไรที่บริษัทพรชัยตั้งราคาขายสูงกว่าทุนที่รับมาอีก 5,000 บาท (50,000 – 45,000)

- สินค้าคงเหลือของบริษัทสิ้นชัยแสดงด้วยราคาทุนคือ 12,500 บาท (15,000 × 100/120)

รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการแสดงในรูปของรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25x1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ - ขายระหว่างกัน)		60,000	-	60,000	-
	(2)	เจ้าหนี้ - บริษัทพรชัย จำกัด ลูกหนี้ - บริษัท สิ้นชัย จำกัด (ตัดรายการลูกหนี้เจ้าหนี้ระหว่างกัน)		60,000	-	60,000	-
	(3)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี)		2,500	-	2,500	-

การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี

สินค้าคงเหลือปลายปีที่ผ่านมาจะยกมาเป็นสินค้าคงเหลือต้นปีปัจจุบัน ดังนั้นหากสินค้าคงเหลือปลายปีที่ผ่านมามีกำไรระหว่างกันรวมมาด้วย ทำให้กำไรสุทธิในงวดที่ผ่านมาียอดสูงเกินไป สินค้าคงเหลือต้นปีก็จะมีกำไรระหว่างกันรวมมาด้วยเช่นกัน (สินค้าคงเหลือต้นปีราคาสูงเกินไป) และจะทำให้กำไรสุทธิในงวดปัจจุบันมียอดต่ำเกินไป ซึ่งสินค้าคงเหลือต้นปีถูกรายงานไว้ที่เดียวคือในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นส่วนเพิ่มต้นทุนขาย หากจะแสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีต้องเครดิต บัญชีต้นทุนขายออก และหากบริษัทใหญ่ บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ด้วยวิธีราคาทุน (Cost) เมื่อทำงานการเงินรวมต้องแสดงรายการปรับปรุงกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี ด้วยการเดบิต กำไรสะสมต้นปีของบริษัทใหญ่ เพื่อแสดงรายการปรับปรุง เนื่องจากกำไรในสินค้า ปลายปีที่แสดงไว้สูงเกินไปเมื่อปลายปีที่ผ่านมาได้นำไปปรับกับกำไรสุทธิของบริษัทย่อยเนื่องจากวิธีราคาทุน ไม่ได้บันทึกโอนกำไรจากบริษัทย่อย จึงเป็นเหตุให้กำไรสะสมต้นปีเป็นยอดที่สูงกว่าปกติ ดังแสดงตามตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 3 การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี - Downstream

ข้อมูลต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 2 โดยสมมติเพิ่มเติมว่าในปี 25X2 บริษัท พรชัย จำกัด ซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก ราคา 75,000 บาท และขายสินค้าจำนวนดังกล่าวโดยบวกกำไรอีก 20% ให้บริษัท สิ้นชัย จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ระหว่างปี บริษัท สิ้นชัย ได้ขายสินค้าที่เป็นยอดคงเหลือต้นปี

ราคาทุน 15,000 บาท ในราคา 20,000 บาท และขายสินค้ายอดที่ส่งมาระหว่างปี 25X2 ราคาทุน 81,000 บาท ในราคา 100,000 บาท บันทึกรายการในสมุดรายวันของบริษัททั้งสองได้ดังนี้

บริษัท พรชัย จำกัด	บริษัท สินชัย จำกัด
สินค้า 75,000 เจ้าหนี้การค้า 75,000 (บันทึกรายการซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก)	สินค้า 90,000 เจ้าหนี้ - บ.พรชัย 90,000 (บันทึกรายการซื้อสินค้าจากบริษัทพรชัย จำกัด)
ลูกหนี้ - บ.สินชัย 90,000 ขาย 90,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บริษัทสินชัย จำกัด)	ลูกหนี้การค้า 120,000 ขาย 120,000 (บันทึกการขายสินค้าให้บุคคลภายนอก)
ต้นทุนขาย 75,000 สินค้า 75,000 (บันทึกต้นทุนการขายสินค้า)	ต้นทุนขาย 96,000 สินค้า 96,000 (บันทึกต้นทุนการขายสินค้า(15,000+81,000))

จากข้อมูลข้างต้น จะเห็นว่ากำไรที่เกิดจากการโอนสินค้าระหว่างกันในปี 25X1 จำนวน 10,000 บาท (60,000 - 50,000) นั้น ซึ่งรับรู้ไปแล้ว 7,500 บาท จากการขายสินค้าบางส่วนให้บุคคลภายนอกไป (10,000 × 75%) ส่วนกำไรที่เหลืออีกจำนวนเงิน 2,500 บาท (10,000 × 25%) ต้องมารับรู้ในปี 25X2 เพราะถือเสมือนว่าสินค้าปลายปีที่แล้วจะขายออกไปก่อนในปีปัจจุบัน จึงรับรู้กำไรจำนวนดังกล่าวได้

กำไรจากการโอนสินค้าระหว่างกันในปี 25X2 จำนวน 15,000 บาท (90,000 - 75,000) ยังรับรู้ไม่ได้ทั้งหมด เพราะสินค้าถูกขายให้บุคคลภายนอกเพียง 90% (81,000/90,000 × 100) จึงต้องปรับปรุงกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี 10% (9,000/90,000 × 100) ที่เหลือด้วยจำนวนเงิน 1,500 บาท (15,000 × 10%) ซึ่งแสดงรายการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องไว้ในกระดาษทำการด้านล่างนี้

บริษัทพรชัย จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	พรชัย	สินชัย	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ(บางส่วน)					
ขาย	90,000	120,000	¹⁾ 90,000		120,000
ต้นทุนขาย	75,000	96,000	⁴⁾ 1,500	¹⁾ 90,000 ³⁾ 2,500	80,000
กำไรขั้นต้น	15,000	24,000			40,000
งบกำไรสะสม (บางส่วน)					
กำไรสะสมต้นปี - บริษัทพรชัย	xxx		³⁾ 2,500		
- บริษัทสินชัย		xxx			
งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน)					
สินทรัพย์					
ลูกหนี้ - บริษัท สินชัย จำกัด	90,000			²⁾ 90,000	-
สินค้าคงเหลือ		9,000		⁴⁾ 1,500	7,500
เงินลงทุนในบริษัทสินชัย	xxx				
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น					
เจ้าหนี้ - บริษัท พรชัย จำกัด		90,000	²⁾ 90,000		-

จากกระดาษาทำการเพื่อทำงบการเงินรวมจะเห็นว่า

- กำไรขั้นต้นรวมเท่ากับ 40,000 บาท ซึ่งประกอบด้วย กำไรระหว่างกันสินค้า คงเหลือต้นปีที่เกิดขึ้นแล้ว (ขายแล้ว) 2,500 บาท กำไรจากการโอนสินค้าระหว่างกันในปีปัจจุบันที่เกิดขึ้นแล้ว (ขายแล้ว) 13,500 บาท $(81,000 \times 20/120)$ บวกกับกำไรที่บริษัท สินชัย จำกัด ตั้งราคาขายสูงกว่าทุนที่รับมาทั้งสินค้าต้นปีและสินค้านำเข้าปีอีก 24,000 บาท $(120,000 + 96,000)$

- สินค้าคงเหลือของบริษัท สินชัย จำกัด แสดงด้วยราคาทุน คือ 7,500 บาท $(9,000 \times 100/120)$

รายการตัดบัญชีในกระต่ายทำการแสดงในรูปของรายวันได้ดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ร.ค.	31						
	(1)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ - ขายระหว่างกัน)		90,000	-	90,000	-
	(2)	เจ้าหนี้ - บริษัทพรชัย จำกัด ลูกหนี้ - บริษัทสินชัย จำกัด (ตัดรายการลูกหนี้เจ้าหนี้ระหว่างกัน)		90,000	-	90,000	-
	(3)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัทพรชัย ต้นทุนขาย (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี)		2,500	-	2,500	-
	(4)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการในกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี)		1,500	-	1,500	-

รายการกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream)

การขายสินค้าจากบริษัทย่อยไปให้บริษัทใหญ่ (Upstream) โดยการบวกกำไรลงไปด้วย และสินค้ายังมีได้ขายให้บุคคลภายนอก ถ้าเป็นกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีจะปรับปรุงเหมือนกัน ไม่ว่าจะกรณี Downstream หรือ Upstream ดังที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อรายการกำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย แต่ถ้ามีกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีที่ต้องปรับปรุง เมื่อจัดทำกระต่ายทำการเพื่อทำการเงินรวม ณ สิ้นปี (ตามหลัก FIFO) การปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับปรุงยอดสินค้าคงเหลือในกรณี Downstream และ Upstream จะต่างกัน ซึ่งเป็นประเด็นที่ต้องคำนึงถึงเป็นพิเศษ เนื่องจากการขายในลักษณะ Upstream นั้น กำไรของบริษัทย่อยต้องแบ่งเป็น 2 ส่วน ส่วนหนึ่งเป็นของบริษัทใหญ่และอีกส่วนหนึ่งเป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non controlling Interest) ดังนั้นหากบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้า (Upstream) และต้องปรับปรุงกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี ก็ต้องแบ่งการปรับปรุงเป็น 2 ส่วนเช่นกัน คือ ของบริษัทใหญ่และของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้กิจการที่ต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการต้องแสดงบัญชีเงินลงทุนด้วย

ราคาทุน ในหัวข้อการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือทั้งปลายปี และต้นปีที่จะกล่าวต่อไปนี้จะเน้นการแสดงบัญชีเงินลงทุนด้วยราคาทุนเป็นหลัก และแสดงการคำนวณเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีส่วนได้เสียสำหรับกิจการที่เข้าถือหุ้นในบริษัทร่วมไว้ในส่วนท้าย

การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี

หลักการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีในกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้า (Upstream) นั้นยังคงเหมือนกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้า (Downstream) ทุกประการคือตัดสินค้าคงเหลือที่แสดงไว้สูงเกินไปทั้งในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและในงบแสดงฐานะการเงินทั้ง 100%

ตัวอย่างที่ 4 การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี - Upstream

บริษัทพงษ์เทพ จำกัด ถือหุ้นในบริษัท สามารถ จำกัด 80% และระหว่างปี 25X1 บริษัทสามารถ จำกัด ขายสินค้าราคาทุน 50,000 บาท ให้บริษัทพงษ์เทพ จำกัด ในราคา 60,000 บาท ในปี 25X1 บริษัทพงษ์เทพ จำกัด มีสินค้าที่รับมาจากบริษัท สามารถ จำกัด คงเหลือในราคา 15,000 บาท และบริษัทสามารถ จำกัด รายงานกำไรสุทธิ 9,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 5,000 บาท งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนการพิจารณากำไรในสินค้าคงเหลือปรากฏดังนี้

	บริษัทพงษ์เทพ	บริษัทสามารถ
ขาย	150,000	60,000
ต้นทุนขาย	<u>85,000</u>	<u>50,000</u>
กำไรขั้นต้น	65,000	10,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	60,000	9,000
รายได้เงินปันผล	<u>4,000</u>	—
กำไรสุทธิ	<u>64,000</u>	<u>9,000</u>

จากงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จข้างต้นแสดงให้เห็นว่าบริษัท พงษ์เทพ จำกัด บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยวิธีราคาทุนเนื่องจากแสดงรายได้เงินปันผลจำนวน 4,000 บาท ($5,000 \times 80\%$) โดยไม่นำรายการดังกล่าวไปปรับลดบัญชีเงินลงทุนแต่อย่างใด และเมื่อต้องจัดทำงบการเงินรวมสามารถแสดงรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการดังต่อไปนี้ งบการเงินรวมสามารถแสดงรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการดังต่อไปนี้

รายการตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวันทั่วไป แสดงดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
.							
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผล - บริษัท สามารถ จำกัด)		4,000	-	4,000	-
	(2)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน)		60,000	-	60,000	-
	(3)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี)		2,500	-	2,500	-
	(4)	ส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ ส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมใน กำไรสุทธิ)		1,300	-	1,300	-

บริษัท พงษ์เทพ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม (บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	พงษ์เทพ	สามารถ	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	150,000	60,000	2) 60,000		150,000
รายได้เงินปันผล	4,000		1) 4,000		
ต้นทุนขาย	(85,000)	(50,000)	3) 2,500	2) 60,000	(77,500)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(5,000)	(1,000)			(6,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			1,300		(1,300)
กำไรสุทธิ	64,000	9,000			65,200
งบกำไรสะสม					
เงินปันผล	xxx	5,000		1) 4,000	
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ	15,000			3) 2,500	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				4) 1,300	

รายการตัดบัญชีในข้อ (3) กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีเกิดจากอัตรากำไรในสินค้า 20% ของ**ราคาทุน** $(10,000/50,000 \times 100)$ คูณกับปริมาณสินค้าคงเหลือใน**ราคาขาย** 15,000 บาท จึงได้กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีเท่ากับ 2,500 บาท $(15,000 \times 20/120)$

รายการตัดบัญชีในข้อ (4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ เกิดจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อย หักกำไรในสินค้าปลายปี คูณส่วนได้เสียของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ ควบคุม $(9,000 - 2,500) \times 20\%$

กระทบยอดกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ 64,000
หัก รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย (4,000)
60,000

บวก กำไรจากบริษัทย่อย

กำไรสุทธิของบริษัทย่อย 9,000
หัก กำไรในสินค้าปลายปี (2,500)
6,500
80 % 5,200

กำไรสุทธิตามวิธีส่วนได้เสีย 65,200

การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี

หลักการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย (Upstream) ยังคงเป็นหลักการเดียวกับกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย คือ ลดยอดสินค้าคงเหลือต้นปีที่อยู่ในต้นทุนขาย 100% และลดยอดกำไรสะสมต้นปีของบริษัทใหญ่ แต่ที่ต่างจากกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย (Downstream) คือต้องลดตามสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย ส่วนที่เหลือให้ลดส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี - Upstream

โจทย์ต่อเนื่องจากตัวอย่างที่ 4 โดยสมมติเพิ่มเติมว่าในปี 25X2 บริษัท สามารถ จำกัด ขาย สินค้าราคาทุน 75,000 บาท ให้บริษัท พงษ์เทพ จำกัด ในราคา 90,000 บาท และระหว่างปี 25X2 บริษัท พงษ์เทพ จำกัด ได้ขายสินค้าที่เป็นยอดคงเหลือต้นปีทั้งหมด และมีสินค้าที่รับจาก บริษัท พงษ์เทพ จำกัด ระหว่างปี 25X2 เหลืออยู่ 9,000 บาท บริษัทสามารถ จำกัด รายงานกำไรประจำปี 13,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 10,000 บาท งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนการพิจารณากำไรในสินค้าคงเหลือมีดังนี้

	พงษ์เทพ	สามารถ
ขาย	200,000	90,000
ต้นทุนขาย	140,000	75,000
กำไรขั้นต้น	60,000	15,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	6,000	2,000
กำไรจากการดำเนินงาน	54,000	13,000
รายได้เงินปันผล	8,000	
กำไรสุทธิ	62,000	13,000

รายการตัดบัญชีในรูปแบบของสมุดรายวันทั่วไปแสดงดังนี้

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วันที่						
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผล - บริษัทสามารถ)		8,000	-	8,000	-
	(2)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน)		90,000	-	90,000	-
	(4)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัทพวงษ์เทพ จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ต้นทุนขาย (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี)		2,000 500	-	2,500	-
	(5)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ ส่วนเสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ)		2,800	-	2,800	-

รายการตัดบัญชีในข้อ (3) กำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีเกิดจากกำไรในสินค้าคงเหลือ เมื่อปลายปี 25X1 และปรับปรุงกำไรสะสมต้นปี ตามสัดส่วนที่บริษัทใหญ่ถือหุ้น (80%) และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (20%)

รายการตัดบัญชีในข้อ (4) กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีเกิดจากอัตรากำไรในสินค้า 20% ของราคาทุน $(15,000/75,000 \times 100)$ คูณกับปริมาณสินค้าคงเหลือในราคาขาย 9,000 บาท จึงได้กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปีเท่ากับ 1,500 บาท $(9,000 \times 20/120)$

รายการตัดบัญชีในข้อ (5) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ เกิดจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อย บวกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี และหักกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี แล้วจึงคูณ ส่วนได้เสียของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม $(13,000 + 2,500 - 1,500) \times 20\%$

บริษัท พงษ์เทพ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม(บางส่วน)
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	พงษ์เทพ	สามารถ	รายการปรับปรุงตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	200,000	90,000	2) 90,000		200,000
รายได้เงินปันผล	8,000		1) 8,000		
ต้นทุนขาย	(140,000)	(75,000)	4) 1,500	2) 90,000 3) 2,500	(124,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(6,000)	(2,000)			(8,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			5) 2,800		(2,800)
กำไรสุทธิ	62,000	13,000			65,200
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี-บริษัทพงษ์เทพ	xxx		3) 2000		
กำไรสะสมต้นปี-บริษัทสามารถ		xxx			
เงินปันผล	xxx	10,000		1) 8,000	
งบแสดงฐานะการเงิน					
สินค้าคงเหลือ	9,000			4) 1,500	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			3) 500	5) 2,800	

กระทบบยอดกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่		62,000
<u>หัก</u> รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย		(8,000)
<u>บวก</u> กำไรจากบริษัทย่อย		
กำไรสุทธิของบริษัทย่อย	13,000	
<u>บวก</u> กำไรในสินค้าต้นงวด	2,500	
<u>หัก</u> กำไรในสินค้าปลายปี	(1,500)	
	13,000	
	<u>80 %</u>	<u>11,200</u>
กำไรสุทธิตามวิธีส่วนได้เสีย		<u>65,200</u>

ตัวอย่างที่ 6 การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปีและปลายปี-Upstream and Downstream-Cost Method

บริษัท พรพระ จำกัด ซื้อหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้วของบริษัทสันทราย จำกัด 90% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 ด้วยเงินสด 171,000 บาท ณ วันที่ซื้อส่วนได้เสียของบริษัท สันทราย จำกัด ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 60,000 บาท ผลต่างจากการจ่ายซื้อสูงกว่าราคาตามบัญชี เกิดจากการบันทึกอุปกรณ์ไว้ต่ำเกินไป 9,000 บาท (คาดว่าจะมีอายุการใช้งานต่อไปอีก 12 ปี) ส่วนที่เหลือเป็นค่าความนิยม

ระหว่างปี 25x1 และปี 25x2 บริษัทสันทราย จำกัด รายงานกำไรสุทธิ และจ่ายเงินปันผล ดังนี้

	ปี 25x1	ปี 25x2
กำไรสุทธิประจำปี	12,000	15,000
เงินปันผลจ่าย	6,000	5,000

ต่อไปนี้เป็นรายการซื้อ-ขายระหว่างกัน และกำไรในสินค้าคงเหลือระหว่างกันทั้ง 2 ปี

	25x1		25x2	
	Upstream	Downstream	Upstream	Downstream
ราคาขาย	4,000	22,000	5,625	21,000
ราคาทุน	<u>2,400</u>	<u>16,500</u>	<u>3,375</u>	<u>15,750</u>
กำไรขั้นต้น	1,600	5,500	2,250	5,250
ปริมาณสินค้าคงเหลือสิ้นปี	20%	20%	20%	20%
กำไรในสินค้าคงเหลือ	320	1,100	450	1,050

การเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตามบัญชี

ราคาทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเสมือนซื้อ 100% (171,000/0.9) 171,000

หัก ราคาตามบัญชีของของสินทรัพย์สุทธิ

ทุนหุ้นสามัญ	100,000	
--------------	---------	--

กำไรสะสม	<u>60,000</u>	<u>160,000</u>
----------	---------------	----------------

ส่วนเกินของราคาทุนที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (Excess of cost over book value)		<u>30,000</u>
---	--	---------------

ปรับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรม :-

อุปกรณ์ (อายุการใช้งาน 12 ปี)	9,000	
-------------------------------	-------	--

ค่าความนิยม (ไม่ตัดจำหน่าย)	<u>21,000</u>	<u>30,000</u>
-----------------------------	---------------	---------------

รายการตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวันทั่วไปของปี 25x1 แสดงได้ดังนี้

พ.ศ.25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทสันทราย จำกัด กำไรสะสมต้นปี - บริษัทสันทราย จำกัด อุปกรณ์ ค่าความนิยม (21,000×90%) เงินลงทุนในบริษัทสันทราย จำกัด (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย ณ วันต้นปี กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย)		90,000 54,000 8,100 18,900	- - - -	171,000	-
	(2)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล -บริษัทสันทราย จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทสันทราย จำกัด)		5,400	-	5,400	-
	(3)	ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย อุปกรณ์ (ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจากการปรับปรุงส่วนเกิน 9,000/12)		750	-	750	-
	(4)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี -Upstream)		320	-	320	-
	(5)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน-Downstream)		4,000	-	4,000	-
	(6)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี -Upstream)		1,100	-	1,100	-
	(7)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน-Downstream)		22,000	-	22,000	-
	(8)	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทสันทราย จำกัด กำไรสะสมต้นปี - บริษัทสันทราย จำกัด อุปกรณ์ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		10,000 6,000 900	- - -	16,900	-
	(9)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ เงินปันผล -บริษัทสันทราย จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล)		1,093	-	600 493	- -

กระทบบยออดกำรสรุทฐธในงบการเงนเฉพาะกการจากวธการาคาทุนเป็นวธสรวนได้เสย

กำรสรุทฐธของบรชทหญ	88,400
<u>หัก</u> รายได้เงนปันผลจากบรชทย่อย	<u>(5,400)</u>
	83,000
<u>บวก</u> กำรจากบรชทย่อย*	<u>8,737</u>
กำรสรุทฐธตามวธสรวนได้เสย	<u>91,737</u>

* คำนวณกำรจากบรชทย่อยในแต่ละปี

	ปี 25x1		ปี 25x2	
	บรชทหญ	N.C.I	บรชทหญ	N.C.I
กำรสรุทฐธประจำปี	12,000	12,000	15,000	15,000
<u>บวก</u> กำรในลนค้ำคงเหลอต้นปี- Upstream	-	-	320	320
<u>หัก</u> กำรในลนค้ำคงเหลอปลายปี- Upstream	(320)	(320)	(450)	(450)
<u>หัก</u> รายการตตำหนายลนทรพยที่ตเพิ่ม	(750)	(750)	(750)	(750)
	10,930	10,930	14,120	14,120
ส่วนได้เสยทมในบรชทย่อย	90%	10%	90%	10%
	9,837	1,093	12,708	1,412
<u>บวก</u> กำรในลนค้ำคงเหลอต้นปี- Downstream	-		1,100	
<u>หัก</u> กำรในลนค้ำคงเหลอปลายปี- Downstream	(1,100)		(1,050)	
กำรจากบรชทย่อย	8,737		12,758	

บริษัท พระพร จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษาทำการเพื่อจัดท้งการเงินรวม(บางส่วน)
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	พระพร	สันทราย	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	400,000	60,000	⁵⁾ 4,000		434,000
			⁷⁾ 22,000		
รายได้เงินปันผล	5,400		²⁾ 5,400		
ต้นทุนขาย	(231,000)	(38,000)	⁴⁾ 320	⁵⁾ 4,000	(244,420)
			⁶⁾ 1,100	⁷⁾ 22,000	
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	(17,000)	(1,000)	³⁾ 750		(18,750)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่นๆ	(69,000)	(9,000)			(78,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			⁹⁾ 1,093		(1,093)
กำไรสุทธิ	88,400	12,000			91,737
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี - บ.พระพร	320,000				320,000
- บ. สันทราย		60,000	¹⁾ 54,000		
			⁸⁾ 6,000		
เงินปันผล		(6,000)		²⁾ 5,400	
				⁹⁾ 600	
กำไรสุทธิ	88,400	12,000			91,737
กำไรสะสมปลายปี	408,400	66,000			411,737
งบแสดงฐานะทางการเงิน					
เงินสด	53,000	4,800			57,800
ลูกหนี้	131,400	20,000			151,400
สินค้าคงเหลือ	23,000	6,200		⁴⁾ 320	27,780
				⁶⁾ 1,100	
เงินลงทุนในบริษัทสันทราย	171,000			¹⁾ 171,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	930,000	157,000	¹⁾ 8,100	³⁾ 750	1,095,250
			⁸⁾ 900		

รายการ	พรพระ	สินทราย	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
ค่าความนิยม			1) 18,900		18,900
รวม	1,308,400	188,000			1,351,130
เจ้าหนี้	300,000	22,000			
ทุนหุ้นสามัญ - บ.พรพระ	600,000				
- บ.สินทราย		100,000	1) 90,000		
			8) 10,000		
กำไรสะสมปลายปี	408,400	66,000			411,737
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				8) 16,900	17,393
				9) 493	
รวม	1,308,400	188,000	222,563	222,563	1,351,130

รายการตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวันทั่วไปของปี 25X1 แสดงได้ดังนี้

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ - บริษัทสันทราย จำกัด กำไรสะสมต้นปี - บริษัทสันทราย จำกัด อุปกรณ์ ค่าความนิยม เงินลงทุนในบริษัทสันทราย จำกัด (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อย ณ วันต้นปี กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย)		90,000 59,400 8,100 18,900	- - - -	176,400	-
	(2)	เงินลงทุนในบริษัทสันทราย จำกัด กำไรสะสมต้นปี -บริษัทพรพระจำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทสันทราย จำกัด)		5,400	-	5,400	-
	(3)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล -บริษัทสันทรายจำกัด (ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจากการปรับปรุงส่วนเกิน 9,000/12)		4,500	-	4,500	-
	(4)	กำไรสะสมต้นปี - บริษัทพรพระ จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย อุปกรณ์ (ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ที่เกิดจากการปรับปรุงส่วนเกิน 9,000/12)		675 75 750	- - -	1,500	-
	(5)	กำไรสะสมต้นปี-บริษัทพรพระ จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ต้นทุนขาย (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงต้นปี -Upstream)		288 32	- -	320	-
	(6)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี -Upstream)		450	-	450	-
	(7)	ขาย ต้นทุนขาย (ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน-Upstream)		5,625	-	5,625	-
	(8)	กำไรสะสมต้นปี-บริษัทพรพระ จำกัด ต้นทุนขาย (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี-Downstream)		1,100	-	1,100	-

พ.ศ.25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(9)	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ (ตัดรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี -Downstream)		1,050	-	1,050	-
	(10)	ขาย ต้นทุนขาย ตัดรายการซื้อ ขายระหว่างกัน-Downstream		21,000	-	21,000	-
	(11)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทสันทราย จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บริษัทสันทราย จำกัด อุปกรณ์ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		10,000 6,600 900	- - -	17,500	-
	(12)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล -บริษัทสันทรายจำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิและเงินปันผล)		1,412	-	500 912	- -

กระทบบยอดกำไรสุทธิในงบการเงินเฉพาะกิจการจากวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่	94,500
<u>หัก</u> รายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อย	<u>(4,500)</u>
	90,000
<u>บวก</u> กำไรจากบริษัทย่อย*	<u>12,758</u>
กำไรสุทธิตามวิธีส่วนได้เสีย	<u>102,758</u>

บริษัท พรพระ จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ (ปี25X2)	พรพระ	สันทราย	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	440,000	70,000	7) 5,625 10) 21,000		483,375
รายได้เงินปันผล	4,500		3) 4,500		
ต้นทุนขาย	(261,000)	(44,000)	6) 450 9) 1,050	5) 320 7) 5,625 8) 1,100 10) 21,000	(278,455)
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	(19,000)	(2,000)	4) 750		(21,750)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่นๆ	(70,000)	(9,000)			(79,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			12) 1,412		(1,412)
กำไรสุทธิ	94,500	15,000			102,758
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นปี - บ.พรพระ	408,400		4) 675 5) 288 8) 1,100	2) 5,400	411,737
- บ. สันทราย		66,000	1) 59,400 11) 6,600		0
เงินปันผล	0	(5,000)		3) 4,500 12) 500	0
กำไรสุทธิ	94,500	15,000			102,758
กำไรสะสมปลายปี	502,900	76,000			514,495
งบแสดงฐานะทางการเงิน					
เงินสด	63,000	5,000			68,000
ลูกหนี้	143,900	25,500			169,400
สินค้าคงเหลือ	25,000	7,500		6) 450	31,000

รายการ	พรพระ	สินทราย	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
เงินลงทุนในบจก.สินทราย	171,000			⁹⁾ 1,050	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	950,000	168,000	²⁾ 5,400	¹⁾ 176,400	0
			¹⁾ 8,100	⁴⁾ 1,500	1,125,500
			¹¹⁾ 900		
ค่าความนิยม			¹⁾ 18,900		18,900
รวม	1,352,900	206,000			1,421,800
เจ้าหนี้	250,000	30,000			280,000
ทุนหุ้นสามัญ - บ.พรพระ	600,000				600,000
- บ.สินทราย		100,000	¹⁾ 90,000		0
			¹¹⁾ 10,000		
กำไรสะสมปลายปี	502,900	76,000			514,495
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			⁵⁾ 32	¹¹⁾ 17,500	18,305
			⁴⁾ 75	¹²⁾ 912	
รวม	1,352,900	206,000	236,257	236,257	1,421,800

กรณีบริษัทผู้ลงทุนมีเงินทุนในบริษัทร่วม

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น เป็นการ จัดทำงบการเงินรวมกรณีบริษัทใหญ่เข้าถือหุ้นบริษัทย่อย จนกระทั่งมีอำนาจควบคุม แต่หากการเข้าไปลงทุนไม่ถึงขนาดเข้าไปควบคุมบริษัทผู้ถูกลงทุนได้ แต่มีเพียงอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเรียกว่าบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย ในกรณีที่ต้องมีรายการตัดกำไรขาดทุนระหว่างกัน ไม่ว่าบริษัทใหญ่ซึ่งเป็นผู้ลงทุนเป็นผู้ขาย หรือบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกันเท่ากับส่วนแบ่งที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้น

ตัวอย่างที่ 7 การแสดงเงินลงทุนในบริษัทร่วม ด้วยวิธีส่วนได้เสีย กรณีกำไรในสินค้าคงเหลือระหว่างกัน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 บริษัท กนก จำกัด เข้าลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทครา จำกัด เป็นจำนวน 25% โดยจ่ายเงินสด 200,000 บาท งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแสดงผลการดำเนินงานแต่ละบริษัท ดังนี้

	บริษัท กนก	บริษัท ครา
ขาย	500,000	200,000
ต้นทุนขาย	(250,000)	(80,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	<u>(100,000)</u>	<u>(50,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>150,000</u>	<u>70,000</u>

ระหว่างปี บริษัท ครา จำกัด มีกำไรสุทธิ 70,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 20,000 บาท นอกจากนี้บริษัทกนก จำกัด และบริษัท ครา จำกัด มีกำไรระหว่างบริษัทจากการขายสินค้าระหว่างกัน โดยกำไรดังกล่าวรวมอยู่ในสินค้าปลายงวดของผู้ซื้อ 20,000 บาท

กรณีเช่นนี้ไม่ว่าบริษัทผู้ลงทุนหรือบริษัทร่วมเป็นผู้ขาย จะบันทึกส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วมไม่แตกต่างกัน ดังแสดงการคำนวณส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วมดังต่อไปนี้

กรณีบริษัท กนก จำกัด (ผู้ลงทุน) เป็นผู้ขายสินค้า

กำไรสุทธิของบริษัทร่วม	=	70,000	บาท
ส่วนได้เสียในบริษัทร่วม	=	<u>25%</u>	
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	=	17,500	บาท
หักกำไรระหว่างบริษัทที่ยังไม่เกิดขึ้น(20,000x25%)	=	<u>(5,000)</u>	บาท
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	=	<u>12,500</u>	บาท

กรณีบริษัท ครา จำกัด (ผู้ลงทุน) เป็นผู้ขายสินค้า

กำไรสุทธิของบริษัทรวม	=	70,000	บาท
หัก กำไรระหว่างบริษัทที่ยังไม่เกิดขึ้น	=	(20,000)	บาท
กำไรสุทธิของบริษัทรวมหลังปรับปรุงรายการระหว่างกัน	=	50,000	บาท
ส่วนได้เสียในบริษัทรวม	=	25%	
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทรวม	=	12,500	บาท

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ครา จำกัด(บริษัทร่วม) จะแสดงด้วยวิธีส่วนได้เสียโดยแสดงยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 ด้วยจำนวนเงิน 207,500 บาท ซึ่งเกิดจากส่วนได้เสียของบริษัท ครา จำกัด ที่เปลี่ยนแปลงไป ดังแสดงรายการบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ต่อไปนี้

พ.ศ.25X3		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เดือน	วัน						
ม.ค.	1	เงินลงทุนในบจก.ครา		200,000	-		
		เงินสด (บันทึกการลงทุนในหุ้นสามัญ)				200,000	-
ธ.ค.	31	เงินสด		5,000	-		
		เงินลงทุนในบจก.ครา (บันทึกเงินปันผลที่ได้รับ)				5,000	-
		เงินลงทุนในบจก.ครา กำไรจากบจก.ครา (บันทึกกำไรจากการลงทุน) 70,000×25%		17,500	-	17,500	-
		กำไรจากบจก.ครา		5,000	-		
		เงินลงทุนในบจก.ครา (บันทึกตัดรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น) 20,000×25%				5,000	-

สรุปรายการตัดบัญชีในกระตาดำการ - รายการกำไรระหว่างกันในสินค้าคงเหลือ

	สินค้าคงเหลือปลายปี			สินค้าคงเหลือต้นปี		
Downstream	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ	xx	xx	กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่ ต้นทุนขาย	xx	xx
Upstream	ต้นทุนขาย สินค้าคงเหลือ	xx	xx	กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่ 90% ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 10% ต้นทุนขาย	xx xx	xx

* สมมติบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย 90%