

บทที่ 6 กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร (Intercompany Profit Transactions – Plant Assets)

การดำเนินงานระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย ย่อมมีรายการระหว่างกัน (Intercompany Transactions) เกิดขึ้นเป็นปกติ นอกจากรายการส่งสินค้าให้ระหว่างกันซึ่งได้กล่าวไว้แล้วนั้น ยังมีการส่งสินทรัพย์ถาวรให้ระหว่างกัน เพื่อไว้ใช้ในการดำเนินงาน หรือเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจด้านอื่น ซึ่งรายการระหว่างกันเหล่านี้ไม่ถือว่าเป็นการขายเนื่องจากมิได้เกิดจากการต่อรองราคากันโดยอิสระ ฉะนั้นหากมีการส่งสินทรัพย์ให้กันระหว่างบริษัทโดยราคาที่ต่างจากราคาทุนของสินทรัพย์ทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยจะนับเป็นกำไรหรือขาดทุนของกิจการมิได้ แต่จะถือเป็น “รายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น” ในทางปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ใช้ราคาทุน (Cost) ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย (Investment in subsidiary) นั้น ให้ตัดยอดคงเหลือและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างกันให้หมด ไปทั้งจำนวน รวมถึงรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการซื้อขายระหว่างกัน

รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวرنั้นสามารถแยกได้เป็น 2 เรื่อง คือ รายการกำไรระหว่าง บริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา คือ ที่ดิน และรายการกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา คือ อาคาร อุปกรณ์ หรือเครื่องจักร เป็นต้น ซึ่งทั้ง 2 เรื่องนั้นมีหลักการตัดบัญชีเหมือนกัน เพียงแต่ระยะเวลาในการยอมรับให้เป็น “รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว” ต่างกันคือ ที่ดิน จะรับรู้เป็นกำไรก็ต่อเมื่อมีการขายให้บุคคลภายนอกไปแล้วเท่านั้น ส่วนอาคาร อุปกรณ์ หรือเครื่องจักร จะรับรู้เป็นกำไรเมื่อมีการใช้งาน นั้นหมายถึงรับรู้พร้อมกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา

ดังได้กล่าวไว้แล้วว่า กำไรที่เกิดขึ้นจากการส่งสินทรัพย์ถาวรในราคาที่สูงกว่าราคาทุนให้บริษัทในเครือเดียวกัน จะต้องตัดบัญชีออก โดยหากบริษัทใหญ่ใช้ราคาทุน (Cost) บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้น แม้บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยจะไม่ได้รับผลกระทบจากกำไรในสินทรัพย์ถาวรดังกล่าว เนื่องจากวิธีนี้มิได้รับรู้กำไรจากบริษัทย่อย แต่เมื่อคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเพื่อแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงินรวม ย่อมหลีกเลี่ยงไม่พ้นสำหรับรายการปรับลดกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยจำนวนกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการโอนสินทรัพย์ถาวร ซึ่งจำนวนที่ปรับลดลงนี้ขึ้นอยู่กับทิศทางของการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัท หากเป็นกรณีบริษัท

ใหญ่เป็นผู้ขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทย่อย (Down Stream) นั้น กำไรจากการขายอยู่ที่บริษัทใหญ่ หากปรับลดจึงไม่กระทบต่อส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แต่หากเป็นกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทใหญ่ (Up Stream) นั้นกำไรจากการขายอยู่ที่บริษัทย่อย ฉะนั้นเมื่อจะปรับลดกำไรจากบริษัทย่อยเพื่อคำนวณให้แก่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม จะต้องปรับลดเฉพาะส่วนที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไปมีส่วนได้เสียในบริษัทย่อยเท่านั้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงหลักการตัดรายการในงบการเงินรวม ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) กำหนดให้ตัดกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งจำนวน ไม่คำนึงว่าบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย

บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย (Down Stream)

ตัวอย่าง 1 วันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัทใหญ่ย้ง จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัทย่อยยับ จำกัด ราคา 500,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและราคาตลาดของส่วนได้เสียที่ซื้อในระหว่างปี 25X7 บริษัทใหญ่ย้ง จำกัด ขายที่ดินราคาทุน 500,000 บาท ในราคา 550,000 บาท ให้บริษัทย่อยยับ จำกัด และบริษัทย่อยยับ จำกัด ขายที่ดินให้บุคคลภายนอกปี 25X9 ในราคา 600,000 บาท ปี 25X8 และปี 25X9 บริษัทย่อยยับ จำกัด มีกำไรสุทธิ และจ่ายเงินปันผลในแต่ละปี ดังนี้

	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิ	100,000	200,000
เงินปันผล	40,000	100,000

งบการเงินของบริษัทใหญ่ย้ง จำกัด และบริษัทย่อยยับ จำกัด ในปี 25X7 แสดงดังนี้

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย
ขาย	500,000	300,000
รายได้เงินปันผล	40,000	
กำไรจากการขายที่ดิน	50,000	
ต้นทุนขาย	(200,000)	(100,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(100,000)	(50,000)
กำไรสุทธิ	290,000	150,000
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X7	400,000	125,000
กำไรสุทธิ	290,000	150,000
เงินปันผล	(100,000)	(50,000)
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000

งบแสดงฐานะการเงิน

เงินสด	10,000	5,000.00
ลูกหนี้	50,000	45,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	85,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด	500,000	
ที่ดิน	400,000	350,000
อาคาร และอุปกรณ์	250,000	250,000
รวมสินทรัพย์	1,310,000	735,000
หนี้สิน	20,000	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,310,000	735,000

ต่อไปนี้เป็นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระตาดำการเพื่อทำงบการเงินรวมสำหรับปี 25X7 โดยจะนำเสนอเฉพาะการจัดทำงบการเงินรวมจากงบการเงินเฉพาะกิจการที่บริษัทใหญ่จัดทำ โดยการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยราคาทุน (Cost) ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยสรุปเป็นขั้นตอนต่อไปนี้

พ.ศ. 25X7		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อยยับ จำกัด)		40,000	-	40,000	-
	(2)	กำไรจากการขายที่ดิน ที่ดิน (ตัดกำไรจากการขายที่ดิน เนื่องจากบริษัทใหญ่จะรับรู้กำไรจากการขายที่ดินไม่ได้ เพราะที่ดิน ยังมีได้ขายให้บุคคลภายนอก ในขณะที่เดียวกันบัญชีที่ดินที่บริษัทย่อยยับรับไปจะแสดงในราคาสูง กว่าความเป็นจริงเพราะได้รวมกำไรมูลค่า 50,000 บาท		50,000	-	50,000	-

พ.ศ. 25X7		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล)		30,000	-	10,000	-
						20,000	-
	(5)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX7-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		100,000	-		
				25,000	-	125,000	-

บริษัทใหญ่ยิ่ง จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

รายการ	บ.ใหญ่ยิ่ง	บ.ย่อยยับ	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	500,000	300,000			800,000
รายได้เงินปันผล	40,000		40,000		
กำไรจากการขายที่ดิน	50,000		50,000		
ต้นทุนขาย	(200,000)	(100,000)			(300,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(100,000)	(50,000)			(150,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			30,000		(30,000)
กำไรสุทธิ	290,000	150,000			320,000

บริษัทใหญ่ยัง จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

รายการ	บ.ใหญ่ยัง	บ.ย่อยยับ	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X7	400,000	125,000	100,000		400,000
			25,000		
กำไรสุทธิ	290,000	150,000			320,000
เงินปันผล	(100,000)	(50,000)		40,000	(100,000)
				10,000	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000			620,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	10,000	5,000			15,000
ลูกหนี้	50,000	45,000			95,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	85,000			185,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด	500,000			500,000	
ที่ดิน	400,000	350,000		50,000	700,000
อาคาร และอุปกรณ์	250,000	250,000			500,000
รวมสินทรัพย์	1,310,000	735,000			1,495,000
หนี้สิน	20,000	10,000			30,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000	400,000		700,000
			100,000		
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000			620,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				20,000	
				125,000	145,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,310,000	735,000	745,000	745,000	1,495,000

สำหรับรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการในปี 25X8 และปี 25X9 ยังคงปฏิบัติเช่นเดียวกับปี 25X7 ยกเว้นรายการตัดกำไรในที่ดินที่ซื้อขายระหว่างกัน (รายการที่ 2) ที่จะปฏิบัติต่างกันในแต่ละปี และการปรับกำไรสะสมต้นปีกับบัญชีเงินลงทุน (รายการที่ 6) เพื่อให้ทั้งสองบัญชีแสดงยอดคงเหลือที่เป็นปัจจุบันในแต่ละปี ดังแสดงรายการปรับปรุง และตัดบัญชีดังต่อไปนี้

พ.ศ. 25X8		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อยยับ จำกัด)		32,000	-	32,000	-
	(2)	กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทยิ่งใหญ่ จำกัด ที่ดิน (ปรับกำไรสะสมต้นปีปัจจุบันเนื่องจากได้รวมกำไรจากการขายที่ดินในปี 25X7 ไว้จำนวน 50,000 บาท และลดบัญชีที่ดินที่บันทึกไว้สูงเกินไป)		50,000	-	50,000	-
	(3)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทย่อยยับ จำกัด $(125,000 + 150,000 - 50,000) \times 80\%$ เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย)		400,000 180,000	- -	580,000	-
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล)		20,000	-	8,000 12,000	- -
	(5)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		100,000 45,000	- -	145,000	-
	(6)	เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทย่อยยับ จำกัด (ปรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด ให้เท่ากับส่วนได้เสีย ณ วันต้นปี)		80,000	-	80,000	-

สำหรับรายการปรับปรุงรายการที่ 2 ของปี 25X9 นั้น เป็นการรับรู้กำไรจากการขายที่ดินเนื่องจากในปีบริษัทย่อยยับ ได้ขายที่ดินให้แก่บุคคลภายนอกแล้ว จึงต้องรับรู้กำไรที่ตัดออกไว้ตั้งแต่ปี 25X8 โดยไม่คำนึงว่าจะได้กำไรหรือขาดทุนจากการขายที่ให้แก่บุคคลภายนอกจำนวนเท่าไร และยอดกำไรสะสมต้นปี 25X9 ยังคงต้องปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันเหมือนเดิม

พ.ศ. 25X9		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทย่อยยับ จำกัด)		80,000	-	80,000	-
	(2)	กำไรสะสมต้นปีX9-บริษัทยิ่งใหญ่ จำกัด กำไรจากการขายที่ดิน (ปรับกำไรสะสมต้นปีปัจจุบันเนื่องจากได้รวมกำไรจากการขายที่ดินในปี 25X7 ไว้จำนวน 50,000 บาท และรับรู้กำไรจากการขายที่ดิน)		50,000	-	50,000	-
	(3)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX9-บริษัทย่อยยับ จำกัด $(225,000 + 100,000 - 40,000) \times 80\%$ เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย)		400,000 228,000	- -	628,000	-
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล)		40,000	-	20,000 20,000	- -
	(5)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX9-บริษัทย่อยยับ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		100,000 57,000	- -	157,000	-
	(6)	เงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX9-บริษัทย่อยยับ จำกัด (ปรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยยับ จำกัด ให้เท่ากับส่วนได้เสีย ณ วันต้นปี)		128,000	-	128,000	-

บริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ (Up Stream)

ตัวอย่างที่ 2 วันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัทพรมทอง จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท สองแคว จำกัด ราคา 516,000 บาท ซึ่งเท่ากับราตามบัญชีและราคาตลาดของส่วนได้เสียที่ซื้อ โดยมีทุนหุ้นสามัญ 500,000 บาท และกำไรสะสม 145,000 บาท ในระหว่าง 25X7 บริษัทสองแควได้ขายที่ดินราคาทุน 650,000 บาท ในราคา 700,000 บาท ให้กับบริษัทพรมทอง จำกัด และบริษัทพรมทอง จำกัด ขายที่ดินให้บุคคลภายนอกปี 25X9 ในราคา 750,000 บาท ปี 25X7 ปี 25X8 และปี 25X9 บริษัทสองแคว จำกัด มีกำไรสุทธิ และจ่ายเงินปันผลในแต่ละปี ดังนี้

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิ	160,000	120,000	200,000
เงินปันผล	80,000	60,000	100,000

ต่อไปนี้เป็นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในการจัดทำกระดาษาทำการเพื่อทำงานการเงินรวม ทั้ง 3 ปี

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
(1) รายได้เงินปันผล	64,000	48,000	80,000
เงินปันผล	64,000	48,000	80,000
(ตัดรายได้เงินปันผลกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)			
(2) กำไรจากการขายที่ดิน	50,000		
กำไรสะสมต้นปี บ.พรมทอง		40,000	40,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		10,000	10,000
กำไรจากการขายที่ดิน			50,000
ที่ดิน	50,000	50,000	
(ปรับปรุงรายการกำไรจากการขายที่ดิน)			
(3) ทุนหุ้นสามัญ	400,000	400,000	400,000
		0	
กำไรสะสมต้นปี บ.สองแคว		180,000	228,000
	116,000	0	
เงินลงทุนต้นปี บ.สองแคว	516,000	580,000	628,000
(ตัดบัญชีเงินลงทุน กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)			

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
(4) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ*	22,000	24,000	50,000
เงินปันผล	16,000	12,000	20,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	6,000	2,000	30,000
(ปรับปรุงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล ที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			
(5) ทุนหุ้นสามัญ	100,000	100,000	100,000
		0	
กำไรสะสมต้นปี บ.สองแคว	29,000	45,000	57,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	129,000	145,000	157,000
(ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			
(6) เงินลงทุนใน บ.สองแคว		64,000	112,000
กำไรสะสมต้นปี บ.พรมทอง		64,000	112,000
(ปรับบัญชีเงินลงทุนให้เท่ากับส่วนได้เสีย ณ วันต้นปี)			

*การคำนวณกำไรสุทธิที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิของบริษัทสองแคว	160,000	120,000	200,000
<u>หัก</u> กำไรที่ยังไม่รับรู้จากการขายที่ดิน	(50,000)	-	
<u>บวก</u> กำไรที่รับรู้จากการขายที่ดิน	-	-	50,000
	110,000	120,000	250,000
<u>คูณ</u> ส่วนได้ในบริษัทย่อย	0.2	0.2	0.2
ส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	22,000	24,000	50,000

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัทพรมทอง จำกัด และบริษัทสองแคว จำกัด กรณี Up Stream สำหรับปี 25X9

	ปี 25X7	ปี 25X8
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	700,000	550,000
รายได้เงินปันผล	80,000	
กำไรจากการขายที่ดิน	50,000	
ต้นทุนขาย	(400,000)	(300,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(150,000)	(50,000)
กำไรสุทธิ	280,000	200,000
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X9	550,000	285,000
กำไรสุทธิ	280,000	200,000
เงินปันผล	(255,000)	(100,000)
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินสด	19,000	25,000
ลูกหนี้	65,000	65,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	150,000
เงินลงทุนในบริษัทสองแคว จำกัด	516,000	
ที่ดิน	450,000	400,000
อาคารและอุปกรณ์	350,000	300,000
รวมสินทรัพย์	1,600,000	940,000
หนี้สิน	325,000	55,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600,000	940,000

บริษัทพรมทอง จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาศทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X9

รายการ	บ.พรมทอง	บ.สองแคว	รายการตัดบัญชี		งบรวม
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	700,000	550,000			1,250,000
รายได้เงินปันผล	80,000		80,000 ¹⁾		
กำไรจากการขายที่ดิน	50,000			50,000 ²⁾	100,000
ต้นทุนขาย	(400,000)	(300,000)			(700,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(150,000)	(50,000)			(200,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			50,000 ⁴⁾		(50,000)
กำไรสุทธิ	280,000	200,000			400,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X9 – บริษัทใหญ่	550,000		40,000 ²⁾	112,000 ⁶⁾	622,000
- บริษัทย่อย		285,000	228,000 ³⁾		
			57,000 ⁵⁾		
กำไรสุทธิ	280,000	200,000			400,000
เงินปันผล	(255,000)	(100,000)		80,000 ¹⁾	(255,000)
				20,000 ⁴⁾	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000			767,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินสด	19,000	25,000			44,000
ลูกหนี้	65,000	65,000			130,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	150,000			350,000
เงินลงทุนในบริษัทสองแคว จำกัด	516,000		112,000 ⁶⁾	628,000 ³⁾	
ที่ดิน	450,000	400,000			850,000
อาคารและอุปกรณ์	350,000	300,000			650,000
รวมสินทรัพย์	1,600,000	940,000			2,024,000
หนี้สิน	325,000	55,000			380,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000	400,000 ³⁾		700,000
			100,000 ⁵⁾		
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000			767,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			10,000 ²⁾	30,000 ⁴⁾	
				157,000 ⁵⁾	177,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600,000	940,000	1,077,000	1,077,000	2,024,000

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา

รายการกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาที่ยังไม่เกิดขึ้น ต้องตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อทำการเงินรวม พร้อมกับการลดยอดสินทรัพย์ถาวรดังกล่าว และต้องปรับปรุงลดยอดบัญชีกำไรสะสมของบริษัทใหญ่ สำหรับการรับรู้กำไรในงวดที่ผ่านมาแล้ว (ปีต่อๆ มาจากที่ขายระหว่างกัน) โดยจะรับรู้เป็นรายได้ต่อเมื่อมีการใช้งานสินทรัพย์ถาวรนั้น หรือได้มีการขายสินทรัพย์ถาวรนั้นให้บุคคลภายนอกไป ดังนั้นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงินรวม กรณีกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา จะต่างกับกรณีสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา ตรงที่ การปรับลดค่าเสื่อมราคาแต่ละปีเสมือนเป็นการรับรู้กำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวรนั่นเอง ทั้งนี้แนวทางการปฏิบัติสำหรับการขายแบบ Down Stream และ Up Stream ยังคงเป็นทำนองเดียวกับกำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา

บริษัทใหญ่ขายอุปกรณ์ให้บริษัทย่อย (Down Stream)

ตัวอย่างที่ 3 วันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัทพายุ จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัทสมายล์ จำกัด ราคา 500,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและราคาตลาดของส่วนได้เสียที่ซื้อ ในระหว่างปี 25X7 บริษัทพายุ จำกัด ได้ขายอุปกรณ์ราคาตามบัญชี 100,000 บาท (ราคาทุน 300,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 200,000 บาท) ในราคา 150,000 บาท อายุการใช้งานเหลืออยู่ 10 ปี ให้กับบริษัทสมายล์ จำกัด และบริษัทสมายล์ จำกัด คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ปี 25X8 และปี 25X9 บริษัทสมายล์ จำกัด มีกำไรสุทธิ และจ่ายเงินปันผลในแต่ละปี ดังนี้

	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิ	100,000	200,000
เงินปันผล	40,000	100,000

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัทพายุ จำกัด และบริษัทสมายล์ จำกัด สำหรับปี 25X7

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	บริษัท พายุ	บริษัท สมายล์
ขาย	500,000	300,000
รายได้เงินปันผล	40,000	
กำไรจากการขายอุปกรณ์	50,000	
ต้นทุนขาย	(200,000)	(100,000)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(25,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(25,000)
กำไรสุทธิ	290,000	150,000

งบกำไรสะสม

กำไรสะสม 1 มกราคม 25X7	400,000	125,000
กำไรสุทธิ	290,000	150,000
เงินปันผล	(100,000)	(50,000)
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000

งบแสดงฐานะการเงิน

เงินสด	10,000	5,000
ลูกหนี้	50,000	45,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	85,000
เงินลงทุนในบริษัทสมายล์ จำกัด	500,000	
ที่ดิน	400,000	350,000
อาคาร และอุปกรณ์	250,000	250,000
<u>หัก</u> ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(50,000)
รวมสินทรัพย์	1,310,000	735,000
หนี้สิน	20,000	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,310,000	735,000

ต่อไปนี้เป็นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อทำการเงินรวมสำหรับปี 25X7 จากงบการเงินเฉพาะกิจการที่บริษัทใหญ่จัดทำด้วยวิธีราคาทุน (Cost Method) โดยสรุปเป็นขั้นตอนต่อไปนี้

พ.ศ. 25X7		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	รายได้เงินปันผล เงินปันผล-บริษัทสมายล์ จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลกับบัญชีเงินปันผลของบริษัทสมายล์ จำกัด)		40,000	-	40,000	-

พ.ศ. 25X7		รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(2)	กำไรจากการขายอุปกรณ์ อุปกรณ์ (300,000-150,000) ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ (ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์ เนื่องจากบริษัทใหญ่จะรับรู้กำไรจากการขายอุปกรณ์มิได้ จนกว่าจะได้ใช้ประโยชน์จากอุปกรณ์ชิ้นนี้ ในขณะที่เดียวกันบัญชีอุปกรณ์ที่บริษัทสมายล์รับไปจะแสดงในราคาสูงกว่าความเป็นจริง 50,000 บาท		50,000 150,000	- -	200,000	-
	(3)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคา (ทยอยรับรู้กำไรจากการขายอุปกรณ์ตามอายุการใช้ 10 ปี		5,000	-	5,000	-
	(4)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทสมายล์ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX7-บริษัทสมายล์ จำกัด เงินลงทุนในบริษัทสมายล์ จำกัด (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี กับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย)		400,000 100,000	- -	500,000	-
	(5)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บริษัทสมายล์ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ปรับปรุงบัญชีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล		30,000	-	10,000 20,000	- -
	(6)	ทุนหุ้นสามัญ-บริษัทสมายล์ จำกัด กำไรสะสมต้นปีX7-บริษัทสมายล์ จำกัด ส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม (ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย ณ วันต้นปี ให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		100,000 25,000	- -	125,000	-

บริษัทพายุ จำกัด และบริษัทย่อย
กระต่ายทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X7

รายการ	บ.พายุ	บ.สมายล์	รายการตัดบัญชี	งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ				
ขาย	500,000	300,000		800,000
รายได้เงินปันผล	40,000		40,000 ¹⁾	
กำไรจากการขายอุปกรณ์	50,000		50,000 ²⁾	
ต้นทุนขาย	(200,000)	(100,000)		(300,000)
ค่าเสื่อมราคา	(50,000)	(25,000)	4,000 ³⁾	(71,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(25,000)		(75,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			30,000 ⁵⁾	(30,000)
กำไรสุทธิ	290,000	150,000		324,000
งบกำไรสะสม				
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X7	400,000	125,000	100,000 ⁴⁾ 25,000 ⁶⁾	400,000
กำไรสุทธิ	290,000	150,000		324,000
เงินปันผล	(100,000)	(50,000)	40,000 ¹⁾ 10,000 ⁵⁾	(100,000)
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000		624,000
งบแสดงฐานะการเงิน				
เงินสด	10,000	5,000		15,000
ลูกหนี้	50,000	45,000		95,000
สินค้าคงเหลือ	100,000	85,000		185,000
เงินลงทุนในบริษัทสมายล์ จำกัด	500,000		500,000 ⁴⁾	
ที่ดิน	400,000	350,000		750,000
อาคาร และอุปกรณ์	350,000	300,000	150,000 ²⁾	800,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(100,000)	(50,000)	4,000 ³⁾ 200,000 ³⁾	(346,000)
รวมสินทรัพย์	1,310,000	735,000		1,499,000
หนี้สิน	20,000	10,000		30,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000	400,000 ⁴⁾ 100,000 ⁶⁾	700,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X7	590,000	225,000		624,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			20,000 ⁵⁾ 125,000 ⁶⁾	145,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,310,000	735,000	899,000 899,000	1,499,000

สำหรับรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการในปี 25X8 และปี 25X9 ยังคงปฏิบัติเช่นเดียวกับปี 25X7 โดยมีรายการตัดบัญชีเหมือนกับกรณีการขายที่ดินระหว่างกัน ยกเว้นรายการตัดกำไรในอุปกรณ์ที่ซื้อขายระหว่างกัน (รายการที่ 2) ที่จะปฏิบัติเหมือนกันในปีหลายๆ จากที่ได้ขายอุปกรณ์ระหว่างกัน และการทยอยรับรู้กำไรจากการขายอุปกรณ์ (รายการที่ 3) ที่จะปฏิบัติต่างกันในแต่ละปี ดังแสดงรายการปรับปรุง และตัดบัญชีต่อไปนี้

พ.ศ. 25X8		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(2)	กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทพายุ จำกัด อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ (ปรับกำไรสะสมต้นปีปัจจุบันเนื่องจากได้รวมกำไรจากการขายอุปกรณ์ในปี 25X7 ไว้จำนวน 50,000 บาท และ ลดบัญชีอุปกรณ์ที่บันทึกไว้สูงเกินไป)		50,000 150,000	- -	200,000	-
	(3)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคา กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทพายุ จำกัด (ทยอยรับรู้กำไรจากการขายอุปกรณ์ตามอายุการใช้งาน)		10,000	-	5,000 5,000	- -

พ.ศ. 25X9		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(2)	กำไรสะสมต้นปีX8-บริษัทพายุ จำกัด อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ (ปรับกำไรสะสมต้นปีปัจจุบันเนื่องจากได้รวมกำไรจากการขายอุปกรณ์ในปี 25X7 ไว้จำนวน 50,000 บาท และ ลดบัญชีอุปกรณ์ที่บันทึกไว้สูงเกินไป)		50,000 150,000	- -	200,000	-
	(3)	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคา กำไรสะสมต้นปีX9-บริษัทพายุ จำกัด (ทยอยรับรู้กำไรจากการขายอุปกรณ์ตามอายุการใช้งาน)		15,000	-	5,000 10,000	- -

บริษัทย่อยขายอุปกรณ์ให้บริษัทใหญ่ (Up Stream)

ตัวอย่างที่ 4 วันที่ 1 มกราคม 25X7 บริษัทพลังไทย จำกัด ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท สามัคคี จำกัด ราคา 480,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและราคาตลาดของส่วนได้เสียที่ซื้อ โดยมีทุนหุ้นสามัญ 500,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท ในระหว่างปี 25X7 บริษัทสามัคคี จำกัด ได้ขายอุปกรณ์ราคาตามบัญชี 100,000 บาท (ราคาทุน 300,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 200,000 บาท) ในราคา 150,000 บาท อายุการใช้งานเหลืออยู่ 10 ปี ให้กับบริษัทพลังไทย จำกัด และบริษัทพลังไทย จำกัด คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ปี 25X7 ปี 25X8 และปี 25X9 บริษัท สามัคคี จำกัด มีกำไรสุทธิและจ่ายเงินปันในแต่ละปี ดังนี้

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิ	150,000	155,000	200,000
เงินปันผล	70,000	50,000	100,000

ต่อไปนี้เป็นรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาะทำการเพื่อทำงานการเงินรวม ทั้ง 3 ปี

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
(1) รายได้เงินปันผล	56,000	40,000	80,000
เงินปันผล	56,000	40,000	80,000
(ตัดรายได้เงินปันผลกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)			
(2) กำไรจากการขายอุปกรณ์	50,000		
อุปกรณ์	150,000	50,000	50,000
กำไรสะสมต้นปี บ.พลังไทย		40,000	40,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		10,000	10,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	200,000	100,000	100,000
(ปรับปรุงรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์ระหว่างกัน)			
(3) ค่าเสื่อมราคาสะสม	5,000	10,000	15,000
ค่าเสื่อมราคา	5,000	5,000	5,000
กำไรสะสมต้นปี บ.พลังไทย		4,000	8,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		1,000	2,000
(ปรับปรุงรายการค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากการขายอุปกรณ์ระหว่างกัน)			

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
(4) ทุนหุ้นสามัญ	400,000	400,000	400,000
กำไรสะสมต้นปี บ.สามัคคี	80,000	144,000	228,000
เงินลงทุนใน บ.สามัคคี	480,000	544,000	628,000
(ตัดบัญชีเงินลงทุน กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย)			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมใน			
(5) กำไรสุทธิ*	21,000	32,000	41,000
เงินปันผล	14,000	10,000	20,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	7,000	22,000	21,000
(ปรับปรุงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ และเงินปันผล ที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			
(6) ทุนหุ้นสามัญ	100,000	100,000	100,000
กำไรสะสมต้นปี บ.สามัคคี	20,000	36,000	57,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	120,000	136,000	157,000
(ตัดส่วนของผู้ถือหุ้นในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			
(7) เงินลงทุนใน บ.สามัคคี	-	64,000	148,000
กำไรสะสมต้นปี บ.พลังไทย	-	64,000	148,000
(ปรับปรุงเงินลงทุนให้เท่ากับส่วนได้เสีย ณ วันต้นปี)			

*การคำนวณกำไรสุทธิที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

	ปี 25X7	ปี 25X8	ปี 25X9
กำไรสุทธิของบริษัทสามัคคี	150,000	155,000	200,000
<u>หัก</u> กำไรที่ยังไม่รับรู้จากการขายอุปกรณ์	(50,000)	-	
<u>บวก</u> กำไรที่รับรู้จากการขายอุปกรณ์	5,000	5,000	5,000
	105,000	160,000	205,000
<u>คูณ</u> ส่วนได้ในบริษัทย่อย	0.2	0.2	0.2
ส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	21,000	32,000	41,000

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัทพลไทย จำกัด และบริษัทสามัคคีจำกัด กรณี Up Stream สำหรับปี 25X9

	ปี 25X7	ปี 25X8
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ		
ขาย	750,000	550,000
รายได้เงินปันผล	80,000	
ต้นทุนขาย	(400,000)	(300,000)
ค่าเสื่อมราคา	(100,000)	(25,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(25,000)
กำไรสุทธิ	280,000	200,000
งบกำไรสะสม		
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X9	550,000	285,000
กำไรสุทธิ	280,000	200,000
เงินปันผล	(255,000)	(100,000)
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000
งบแสดงฐานะการเงิน		
เงินสด	55,000	25,000
ลูกหนี้	65,000	65,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	150,000
เงินลงทุนในบริษัทสามัคคี จำกัด	480,000	
ที่ดิน	450,000	400,000
อาคารและอุปกรณ์	500,000	400,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(150,000)	(100,000)
รวมสินทรัพย์	1,600,000	940,000
หนี้สิน	325,000	55,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600,000	940,000

บริษัทพลังไทย จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X9

รายการ	บ.พลังไทย	บ.สามัคคี	รายการตัดบัญชี	งบรวม
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ				
ขาย	700,000	550,000		1,300,000
รายได้เงินปันผล	80,000		80,000 ¹⁾	
ต้นทุนขาย	(400,000)	(300,000)		(700,000)
ค่าเสื่อมราคา	(100,000)	(25,000)	5,000 ³⁾	(120,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(25,000)		(75,000)
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ			41,000 ⁵⁾	(41,000)
กำไรสุทธิ	280,000	200,000		364,000
งบกำไรสะสม				
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X9 – บ.พลังไทย	550,000		40,000 ²⁾ 148,000 ⁷⁾	666,000
			8,000 ³⁾	
- บ.สามัคคี		285,000	228,000 ⁴⁾	
			57,000 ⁶⁾	
กำไรสุทธิ	280,000	200,000		364,000
เงินปันผล	(255,000)	(100,000)	80,000 ¹⁾	(255,000)
			20,000 ⁵⁾	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000		775,000
งบแสดงฐานะการเงิน				
เงินสด	55,000	25,000		80,000
ลูกหนี้	65,000	65,000		130,000
สินค้าคงเหลือ	200,000	150,000		350,000
เงินลงทุนในบริษัทสามัคคี จำกัด	480,000		148,000 ⁷⁾ 628,000 ⁴⁾	
ที่ดิน	450,000	400,000		850,000
อาคารและอุปกรณ์	500,000	400,000	150,000 ²⁾	1,050,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(150,000)	(100,000)	15,000 ³⁾ 200,000 ²⁾	(435,000)
รวมสินทรัพย์	1,600,000	940,000		2,025,000
หนี้สิน	325,000	55,000		380,000
ทุนหุ้นสามัญ	700,000	500,000	400,000 ⁴⁾	700,000
			100,000 ⁶⁾	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X9	575,000	385,000		775,000

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	10,000 ²⁾	2,000 ³⁾		
		21,000 ⁵⁾		
		157,000 ⁶⁾	170,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,600,000	940,000	1,269,000	1,269,000
			2,025,000	

สรุปรายการตัดบัญชีในกระดาษาทำการ – รายการกำไรระหว่างกันในสินทรัพย์ถาวร

		ปีที่ขายระหว่างกัน	ปีที่ถือไว้	ปีที่ขายบุคคลภายนอก
สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มี ค่าเสื่อมราคา	Downstream	กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx สินทรัพย์ xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx สินทรัพย์ xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx
	Upstream	กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx สินทรัพย์ xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx สินทรัพย์ xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx
				ปีที่ถือไว้ (ต่อไป)
สินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อม	Downstream	กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx
		ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx	ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx	ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ xx
	Upstream	กำไรจากการขายสินทรัพย์ xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx	กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx สินทรัพย์ xx ค่าเสื่อมราคาสะสม xx
		ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx	ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx	ค่าเสื่อมราคาสะสม xx ค่าเสื่อมราคา xx กำไรสะสมต้นปี บ.ใหญ่ 90% xx N.C.I 10% xx

*สมมติบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย 90%