

บทที่ 9 การถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือ (Indirect and Mutual Holding)

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน มักจะมีการเข้าซื้อหุ้นในบริษัทต่างๆ เพื่อหวังผลตอบแทนในรูปแบบของส่วนแบ่งกำไร และเงินปันผล โดยมีได้อยู่แค่การถือหุ้นบริษัทใดบริษัทหนึ่ง อาจมีการถือหุ้นหลายๆบริษัท เรียกบริษัทเหล่านี้ว่า บริษัทในเครือ และยังมีการถือหุ้นผ่านบริษัท ถือหุ้นไขว้กันระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งสามารถจัดประเภทได้ดังนี้

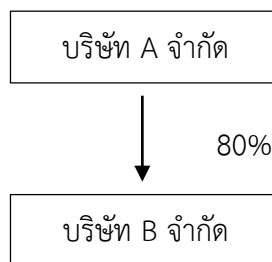
1. การถือหุ้นทางตรง (Direct holding)
2. การถือหุ้นทางอ้อม (Indirect holding)
3. การถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Mutual holding)

การถือหุ้นทางตรง (Direct holding)

กรณีนี้ บริษัทใหญ่เป็นผู้ถือหุ้นบริษัทย่อยโดยตรง ซึ่งอาจมีทั้งการถือหุ้นบริษัทเพียงบริษัทเดียวหรือถือหุ้นในบริษัทย่อยมากกว่า 1 บริษัท

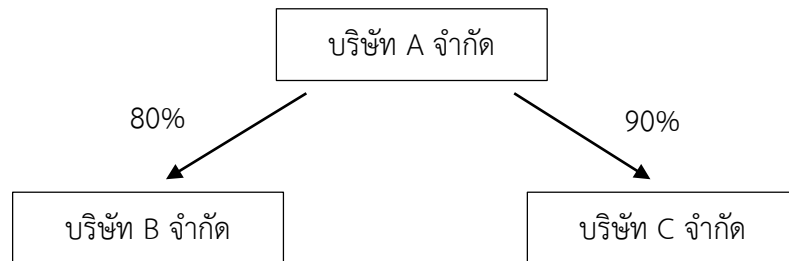
บริษัทย่อยบริษัทเดียว (Single subsidiary)

บริษัทใหญ่หนึ่งบริษัทถือหุ้นบริษัทย่อยหนึ่งบริษัทเช่นกัน เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 80% ของบริษัท B จำกัด ซึ่งได้กล่าวโดยละเอียดแล้วในหน่วยที่ผ่านมา



บริษัทย่อยหลายบริษัท (Multiple subsidiary)

บริษัทใหญ่อาจถือหุ้นในบริษัทย่อยมากกว่า 1 บริษัท เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 80% ในบริษัท B จำกัด และถือหุ้น 90% ในบริษัท C จำกัด หลักในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน และจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมนั้น เหมือนกรณีการถือหุ้นในบริษัทย่อยเพียงบริษัทเดียว เพียงแต่เมื่อจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม ต้องเพิ่มคอลัมน์สำหรับบริษัทย่อยอีกหนึ่งคอลัมน์ และยังคงรวมแต่ละรายการเป็นรายบรรทัดเหมือนเดิม



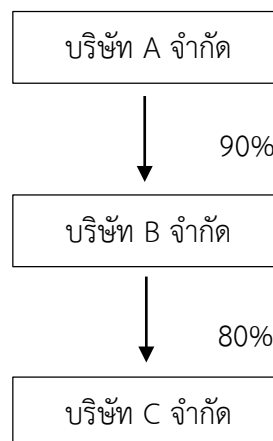
การถือหุ้นทางอ้อม (Indirect holding)

การที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นบริษัทย่อย และบริษัทย่อยก็ถือหุ้นบริษัทอีกแห่งหนึ่ง ทำให้บริษัทใหญ่มีส่วนได้เสียในบริษัทแห่งนั้นโดยอัตโนมัติ หรือบางครั้งบริษัทอาจถือหุ้นในบริษัทแห่งนั้นร่วมกับบริษัทย่อยด้วย เรียกการถือหุ้นลักษณะนี้ว่า การถือหุ้นทางอ้อม ซึ่งแบ่งเป็น

1. การถือหุ้นหลายระดับ (Multilevel ownership)
2. การถือหุ้นในบริษัทร่วมกัน (Connecting affiliates)

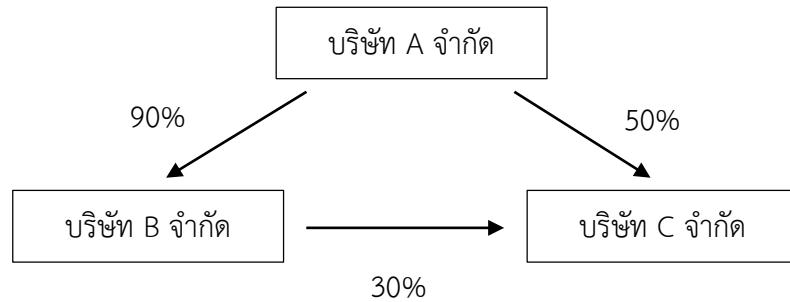
การถือหุ้นหลายระดับ

บริษัทใหญ่ถือหุ้นบริษัทย่อย และบริษัทย่อยถือหุ้นในบริษัทอีกแห่งหนึ่ง ทำให้บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทนั้น โดยทางอ้อมผ่านบริษัทย่อย เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 90% ในบริษัท B จำกัด และบริษัท B จำกัด ถือหุ้น 80% ในบริษัท C จำกัด



การถือหุ้นในบริษัทร่วมกัน

บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย และในขณะเดียวกันก็ถือหุ้นในบริษัทอื่นร่วมกับบริษัทย่อยด้วย เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 90% ในบริษัท B จำกัด และถือหุ้น 50% ในบริษัท C จำกัด ด้วย ในขณะที่บริษัท B ถือหุ้น 30% ในบริษัท C จำกัด



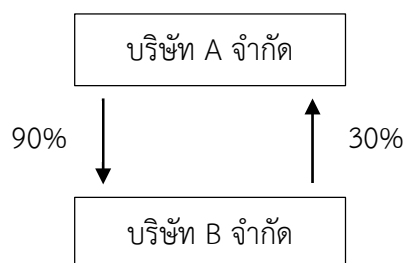
การถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Mutual holding)

กรณีที่บริษัทในเครือเดียวกัน ต่างก็ถือหุ้นซึ่งกันและกันในลักษณะต่างๆดังนี้

1. บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Parent mutually owed)
2. บริษัทหลายบริษัทถือหุ้นซึ่งกันและกัน (Connecting affiliated mutually owned)

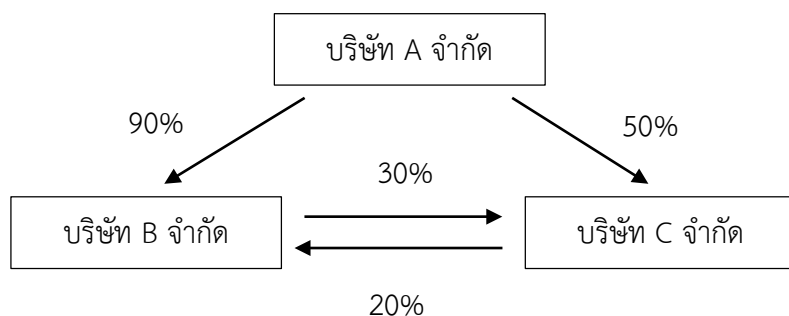
บริษัทใหญ่ละบริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน

บริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อย และในขณะเดียวกันบริษัทย่อยก็ถือหุ้นในบริษัทใหญ่ด้วย เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 90% ในบริษัท B จำกัด ในขณะที่บริษัท B จำกัด ก็ถือหุ้น 30% ในบริษัท A จำกัด

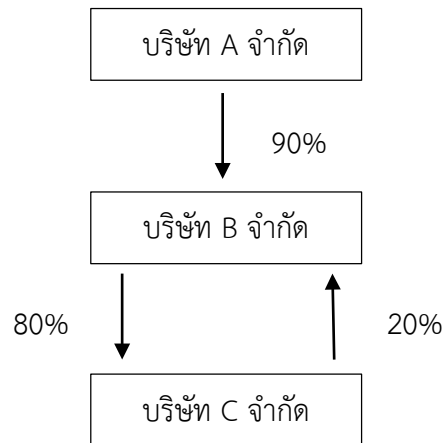


บริษัทหลายบริษัทถือหุ้นซึ่งกันและกัน

บริษัทในเครือเดียวกันอาจมีการถือหุ้นซึ่งกันและกันหลายบริษัทในเวลาเดียวกัน เช่น บริษัท A จำกัด ถือหุ้น 90% ในบริษัท B จำกัด และถือหุ้น 50% ในบริษัท C จำกัดด้วย ในขณะที่บริษัท B จำกัด ถือหุ้น 30% ในบริษัท C จำกัด และบริษัท C จำกัด ก็ถือหุ้นกลับในบริษัท B จำกัด 20%



หรือบริษัท A ถือหุ้น 90% ในบริษัท B และบริษัท B ถือหุ้น 80% ในบริษัท C และบริษัท C ก็ถือหุ้นกลับในบริษัท B 20%



ในหน่วยเรียนต้นๆ ได้อธิบายหลักการทางบัญชีเกี่ยวกับการถือหุ้นโดยตรงไว้ละเอียดแล้ว ในหน่วยเรียนนี้จึงจะกล่าวเพียงการถือหุ้นโดยอ้อม และการถือหุ้นซึ่งกันและกันเท่านั้น

การบัญชีกรณีการถือหุ้นหลายระดับ

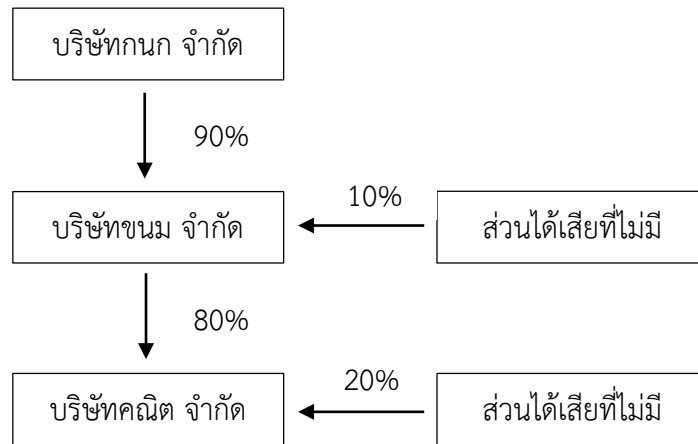
การถือหุ้นในลักษณะนี้ บางครั้งเรียกว่า "การถือหุ้นของบริษัท พ่อ ลูก หลาน" (Father-son-grandson) โดยเป็นการถือหุ้นต่อเนื่องกันมาในแต่ละระดับ สิ่งที่ต้องระวังในการตัดบัญชีในกระตาดำทำการเพื่อทำงานการเงินรวม คือ การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ ต้องคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทที่ถูกถือหุ้นลำดับสุดท้ายก่อน เพราะกำไรของบริษัทดังกล่าวจะถูกจัดสรรให้แก่บริษัทที่ถือหุ้นในลำดับถัดไป

ตัวอย่างที่ 1 การถือหุ้นหลายระดับ

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทกนก จำกัด ซื้อหุ้น 90% ในบริษัทชนม จำกัด ในราคาตามบัญชีเท่ากับ 135,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทชนม จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท

วันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทชนม จำกัด ซื้อหุ้น 80% ในบริษัทคณิต จำกัด ในราคาตามบัญชีเท่ากับ 64,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทคณิต จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 50,000 บาท และกำไรสะสม 30,000 บาท

ภาพแสดงการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือ แสดงได้ดังนี้



ระหว่างปี 25X2 บริษัททั้งสาม รายงานกำไรสุทธิของบริษัทเอง (Separate income) และจ่ายเงินปันผลดังนี้

	บริษัททนก จำกัด	บริษัทขนม จำกัด	บริษัทคณิต จำกัด
กำไรสุทธิ	60,000	40,000	30,000
เงินปันผลจ่าย	40,000	20,000	15,000

งบทดลองของทั้ง 3 กิจการในปี 25X2 ปรากฏ ดังนี้

	บริษัททนก จำกัด	บริษัทขนม จำกัด	บริษัทคณิต จำกัด
เงินลงทุนในบริษัทขนม จำกัด	135,000		
เงินลงทุนในบริษัทคณิต จำกัด		64,000	
สินทรัพย์อื่น	400,000	200,000	100,000
ต้นทุนขาย	390,000	120,000	80,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	150,000	40,000	50,000
เงินปันผล	40,000	20,000	15,000
รวมเดบิต	1,115,000	444,000	245,000
หนี้สิน	97,000	57,000	5,000
ทุนหุ้นสามัญ	300,000	100,000	50,000
ขาย	600,000	200,000	160,000
เงินปันผลรับ	18,000	12,000	
กำไรสะสม 1 ม.ค. X2	100,000	75,000	30,000
รวมเครดิต	1,115,000	444,000	245,000

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

	บริษัทกนก	บริษัทชนม	บริษัท คณิต	N.C.I
กำไรสุทธิ	60,000	40,000	30,000	
กำไรสุทธิจากบริษัทคณิต		24,000	(30,000)	6,000
		64,000		
กำไรสุทธิจากบริษัทชนม	57,600	(64,000)		6,400
กำไรสุทธิรวม	117,600			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ				12,400

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ

พ.ศ. 25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	บริษัทกนก จำกัด - บริษัทชนม จำกัด ทุนหุ้นสามัญ-บ.ชนม จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.ชนมไทย จำกัด เงินลงทุนในบริษัทชนม จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)		100,000 75,000	- -	157,500 17,500	- -
	(2)	เงินลงทุนในบริษัทชนม จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.กนก จำกัด (ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้เปลี่ยนแปลงตามส่วนได้เสียของบริษัทย่อย)		22,500	-	22,500	-
	(3)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทชนม จำกัด เงินปันผล-บ.ชนม จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		18,000	-	18,000	-
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บ.ชนม จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		6,400	-	2,000 4,400	- -

พ.ศ. 25X2		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(5)	บริษัทขนม จำกัด - บริษัทคณิต จำกัด ทุนหุ้นสามัญ-บ.คณิต จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.คณิต จำกัด เงินลงทุนในบริษัทคณิต จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)		50,000 30,000	- -	64,000 16,000	- -
	(6)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทคณิต จำกัด เงินปันผล-บ.คณิต จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		12,000	-	12,000	-
	(7)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บ.คณิต จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		6,000	-	3,000 3,000	- -

บริษัทกนก จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาดำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	บ.กนก	บ.ชนม	บ.คณิต	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	600,000	200,000	160,000			960,000
เงินปันผลรับ-บริษัทชนม	18,000			³⁾ 18,000		
เงินปันผลรับ-บริษัทคณิต		12,000		⁶⁾ 12,000		
ต้นทุนขาย	(390,000)	(120,000)	(80,000)			(590,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(150,000)	(40,000)	(50,000)			(240,000)
N.C.ในกำไรสุทธิของชนม				⁴⁾ 6,400		(6,400)
N.C.ในกำไรสุทธิของคณิต				⁷⁾ 6,000		(6,000)
กำไรสุทธิ	78,000	52,000	30,000			117,600
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X2 – บ.กนก	100,000				²⁾ 22,500	122,500
- บ.ชนม		75,000		¹⁾ 75,000		
- บ.คณิต			30,000	⁵⁾ 30,000		
กำไรสุทธิ	78,000	52,000	30,000			117,600
เงินปันผล – บ.กนก	(40,000)					(40,000)
- บ.ชนม		(20,000)			³⁾ 18,000	
- บ.คณิต			(15,000)		⁴⁾ 2,000	
					⁶⁾ 12,000	
					⁷⁾ 3,000	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X2	138,000	107,000	45,000			200,100

บริษัทกนก จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาดำการเพื่อจัดำการการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	บ.กนก	บ.ชนม	บ.คณิต	รายการตัดบัญชี		งบรวม
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X2	138,000	107,000	45,000			200,100
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินลงทุนในบริษัทชนม จำกัด	135,000			²⁾ 22,500	¹⁾ 157,500	
เงินลงทุนในบริษัทคณิต จำกัด		64,000			⁵⁾ 64,000	
สินทรัพย์อื่น	400,000	200,000	100,000			700,000
รวมสินทรัพย์	535,000	264,000	100,000			700,000
หนี้สิน	97,000	57,000	5,000			159,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.กนก	300,000					300,000
- บ.ชนม		100,000		¹⁾ 100,000		
- บ.คณิต			50,000	⁵⁾ 50,000		
กำไรสะสม	138,000	107,000	45,000			200,100
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุม					¹⁾ 17,500	
- ชนม					⁴⁾ 4,400	21,900
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุม					⁵⁾ 16,000	19,000
- คณิต					⁷⁾ 3,000	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	535,000	264,000	100,000	319,900	319,900	700,000

การบัญชีกรณีการถือหุ้นในบริษัทร่วมกัน

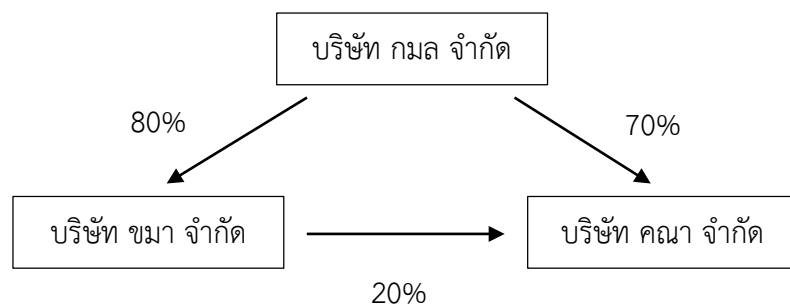
หลักการบันทึกบัญชีในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่ และการจัดทำกระดาดำการเพื่อำการการเงินรวม กรณีการถือหุ้นในบริษัทร่วมกัน มีหลักการเช่นเดียวกับกรณีการถือหุ้นหลายระดับ เพียงแต่ขั้นตอนของการคำนวณกำไรสุทธิในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ต้องคำนึงถึงส่วนของผู้ถือหุ้นที่เหลืออยู่หลังจากหักการถือหุ้นทางตรง และทางอ้อมของบริษัทที่เข้ามาลงทุน

ตัวอย่างที่ 2 การถือหุ้นในบริษัทร่วมกัน

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทกมล จำกัด ซื้อหุ้น 80% ในบริษัทขมา จำกัด ในราคาตามบัญชีเท่ากับ 140,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทขมา จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 150,000 บาท และกำไรสะสม 25,000 บาท

วันที่ 1 มกราคม 25X2 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทคณา จำกัด ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 20,000 บาท บริษัทกมล จำกัด ซื้อหุ้น 70% ในบริษัทคณา จำกัด ในราคาตามบัญชีเท่ากับ 84,000 บาท และบริษัทขมา จำกัด ซื้อหุ้น 20% ในบริษัทคณา จำกัด ในราคาตามบัญชีเท่ากับ 24,000 บาท

ภาพของการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือแสดงได้ดังนี้



ระหว่างปี 25X3 บริษัททั้งสาม รายงานกำไรสุทธิของบริษัทเอง (Separate income) และจ่ายเงินปันผลดังนี้

	บริษัทกมล จำกัด	บริษัทขมา จำกัด	บริษัทคณา จำกัด
กำไรสุทธิ	100,000	50,000	40,000
เงินปันผลจ่าย	50,000	25,000	35,000

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

	บริษัทกมล	บริษัทขมา	บริษัทคณา	N.C.I
กำไรสุทธิ	100,000	50,000	40,000	
กำไรสุทธิจากบริษัทคณา	28,000	8,000	(40,000)	4,000
		58,000		
กำไรสุทธิจากบริษัทขมา	46,400	(58,000)		11,600
กำไรสุทธิรวม	174,400			
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ				15,600

งบทดลองของทั้ง 3 กิจการในปี 25X3 ปรากฏ ดังนี้

	บริษัทกมล จำกัด	บริษัทขมา จำกัด	บริษัทคณา จำกัด
เงินลงทุนในบริษัทขมา จำกัด	140,000		
เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด	84,000		
เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด		24,000	
สินทรัพย์อื่น	350,000	250,000	145,000
ต้นทุนขาย	490,000	150,000	100,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	210,000	50,000	40,000
เงินปันผล	50,000	25,000	35,000
รวมเดบิต	1,324,000	499,000	320,000
ขาย	800,000	250,000	180,000
เงินปันผลรับจากบริษัทขมา จำกัด	20,000		
เงินปันผลรับจากบริษัทคณา จำกัด	24,500		
เงินปันผลรับจากบริษัทคณา จำกัด		7,000	
กำไรสะสม 1 ม.ค. X3	150,000	50,000	30,000
หนี้สิน	29,500	42,000	10,000
ทุนหุ้นสามัญ	300,000	150,000	100,000
รวมเครดิต	1,324,000	499,000	320,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระตาดำทำการ

พ.ศ. 25X3		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	บริษัทกมล จำกัด – บริษัทขมา จำกัด ทุนหุ้นสามัญ-บ.ขมา จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.ขมา จำกัด เงินลงทุนในบริษัทขมา จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)		150,000	-	160,000	-
				50,000	-	40,000	-
	(2)	เงินลงทุนในบริษัทขมา จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.กมล จำกัด (ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้เปลี่ยนแปลงตามส่วนได้เสียของบริษัทย่อย)		20,000	-	20,000	-

พ.ศ. 25X3		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(3)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทขมา จำกัด เงินปันผล-บ.ขมา จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		20,000	-	20,000	-
	(4)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร-บ.ขมา จำกัด เงินปันผล-บ.ขมา จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		11,600	-	5,000 6,600	- -
	(5)	บริษัทกมล จำกัด - บริษัทคณา จำกัด และ บริษัทขมา จำกัด - บริษัทคณา จำกัด ทุนหุ้นสามัญ-บ.คณา จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.คณา จำกัด เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด-บ.กมล จำกัด เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด-บ.ขมา จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)		100,000 30,000	- -	91,000 26,000 13,000	- - -
	(6)	เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด-บ.กมล จำกัด เงินลงทุนในบริษัทคณา จำกัด-บ.ขมา จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.กมล จำกัด (ปรับปรุงเงินลงทุนให้เปลี่ยนแปลงตามส่วนได้เสียของบริษัทย่อย)		7,000 2,000	- -	9,000	-
	(7)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทคณา จำกัด-บ.กมล จำกัด รายได้เงินปันผลจากบริษัทคณา จำกัด-บ.ขมา จำกัด เงินปันผล-บ.คณา จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		24,500 7,000	- -	31,500	-
	(8)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร-บ.คณา จำกัด เงินปันผล-บ.คณา จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		4,000	-	3,500 500	- -

บริษัทกมล จำกัด และบริษัทย่อย
กระดาษาทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม
สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

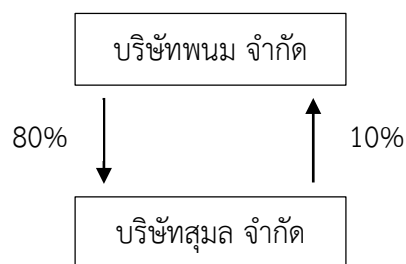
รายการ	บ.กมล	บ.ขมา	บ.คณา	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	800,000	250,000	180,000			1,230,000
เงินปันผลรับ-บริษัทขมา	20,000			³⁾ 20,000		
เงินปันผลรับ-บริษัทคณา	24,500			⁷⁾ 24,500		
เงินปันผลรับ-บริษัทคณา		7,000		⁷⁾ 7,000		
ต้นทุนขาย	(490,000)	(150,000)	(100,000)			(740,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(210,000)	(50,000)	(40,000)			(300,000)
N.C.ในกำไรสุทธิของขมา				⁴⁾ 11,600		(11,600)
N.C.ในกำไรสุทธิของคณา				⁸⁾ 4,000		(4,000)
กำไรสุทธิ	144,500	57,000	40,000			174,400
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X3 – บ.กมล	150,000				²⁾ 20,000	179,000
- บ.ขมา		50,000		¹⁾ 50,000	⁶⁾ 9,000	
- บ.คณา			30,000	⁵⁾ 30,000		
กำไรสุทธิ	144,500	57,000	40,000			174,400
เงินปันผล – บ.กมล	(50,000)					(50,000)
- บ.ขมา		(25,000)			³⁾ 20,000	
- บ.คณา			(35,000)		⁴⁾ 5,000	
					⁷⁾ 31,500	
					⁸⁾ 3,500	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X3	244,500	82,000	35,000			303,400

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยถือหุ้นซึ่งกันและกัน

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทพนม จำกัด ซื้อหุ้น 80% ในบริษัทสุมล จำกัด ในราคาตามบัญชี เท่ากับ 120,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสุมล จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท

วันที่ 5 มกราคม 25X1 บริษัทสุมล จำกัด ซื้อหุ้น 10% ในบริษัทพนม จำกัด ในราคาตามบัญชี เท่ากับ 30,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทสุมล จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท

ภาพของการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือแสดงได้ดังนี้



ระหว่างปี 25X1 บริษัททั้งสอง รายงานกำไรสุทธิของบริษัทเอง (Separate income) และจ่ายเงินปันผลดังนี้

	บริษัทพนม จำกัด	บริษัทสุมล จำกัด
กำไรสุทธิ	50,000	20,000
เงินปันผลจ่าย	20,000	10,000

งบทดลองของทั้ง 2 กิจการในปี 25X1 ปรากฏ ดังนี้

	บริษัทกมล จำกัด	บริษัทขมา จำกัด
เงินลงทุนในบริษัทสุมล จำกัด	120,000	
เงินลงทุนในบริษัทพนม จำกัด		30,000
สินทรัพย์อื่น	308,000	182,000
ต้นทุนขาย	200,000	60,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	50,000	20,000
เงินปันผล	20,000	10,000
รวมเดบิต	698,000	302,000

ขาย	300,000	100,000
เงินปันผลรับจากบริษัทสมล จำกัด	8,000	
เงินปันผลรับจากบริษัทพนม จำกัด		2,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. X1	100,000	50,000
หนี้สิน	90,000	50,000
ทุนหุ้นสามัญ	200,000	100,000
รวมเครดิต	698,000	302,000

การบันทึกบัญชีกรณีบริษัทซื้อหุ้นซึ่งกันและกัน มี 2 วิธี คือ

1. วิธีซื้อหุ้นกลับคืน (Treasury stock method)
2. วิธีความเป็นหน่วยงาน (Entity approach)

วิธีซื้อหุ้นกลับคืน

วิธีนี้มีหลักคิดว่า การที่บริษัทย่อยถือหุ้นบริษัทใหญ่บางส่วนนั้น เป็นการซื้อหุ้นของตนเองกลับคืนมา ดังนั้นเมื่อจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำการเงินรวม รายการตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ จะต้องตัดคู่กับบัญชีหุ้นสามัญซื้อคืน (Treasury stock) และแสดงบัญชีหุ้นสามัญซื้อคืนนี้หักจากส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ในงบแสดงฐานะการเงินรวม

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

	บริษัทพนม		
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของบริษัทพนม			50,000
กำไรสุทธิจากการดำเนินงานของบริษัทสมล			20,000
รวมกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน			70,000
หัก กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			
กำไรสุทธิเฉพาะบริษัทสมล	20,000		
บวก กำไรจากบริษัทพนม (50,000 × 10%)	5,000	25,000	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		20%	(5,000)
กำไรสุทธิรวม			65,000

จากการคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิข้างต้นนั้น เป็นการคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงานของทั้งสองกิจการ แล้วจึงหักด้วยส่วนได้เสียของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งมีอยู่ 20% ออก ส่วนที่เหลือจึงเป็นกำไรสุทธิรวม

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ

พ.ศ. 25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ-บ.สุมล จำกัด กำไรสะสมต้นปี-บ.สุมล จำกัด เงินลงทุนในบริษัทสุมล จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)		100,000	-	120,000	-
				50,000	-	30,000	-
	(2)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทสุมล จำกัด เงินปันผล-บ.สุมล จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)		8,000	-	8,000	-
	(3)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร เงินปันผล-บ.สุมล จำกัด ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)		5,000	-	2,000	-
						3,000	-
	(4)	หุ้นสามัญซื้อคืน เงินลงทุนในบริษัทพนม จำกัด (ตัดบัญชีเงินลงทุนบริษัทใหญ่ และบันทึกหุ้นสามัญซื้อคืน)		30,000	-	30,000	-
	(5)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทพนม จำกัด เงินปันผล-บ.พนม จำกัด (ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทใหญ่กับเงินปันผลของบริษัทใหญ่)		2,000	-	2,000	-

บริษัทพนม จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บ.พนม	บ.สุมล	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	300,000	100,000			400,000
เงินปันผลรับจากบริษัทสุมล	8,000		8,000 ²⁾		
เงินปันผลรับจากบริษัทพนม		2,000	2,000 ⁵⁾		
ต้นทุนขาย	(200,000)	(60,000)			(260,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(20,000)			(70,000)
N.C.ในกำไรสุทธิ			5,000 ²⁾		(5,000)
กำไรสุทธิ	58,000	22,000			65,000
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1 – บ.พนม	100,000				100,000
- บ.สุมล		50,000	50,000 ¹⁾		
กำไรสุทธิ	58,000	22,000			65,000
เงินปันผล – บ.พนม	(20,000)			2,000 ⁵⁾	(18,000)
- บ.สุมล		(10,000)		8,000 ²⁾	
				2,000 ³⁾	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X1	138,000	62,000			147,000
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทสุมล จำกัด	120,000			120,000 ¹⁾	
เงินลงทุนในบริษัทพนม จำกัด		30,000		30,000 ⁴⁾	
สินทรัพย์อื่น	308,000	182,000			490,000
รวมสินทรัพย์	428,000	212,000			490,000

บริษัทพนม จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บ.พนม	บ.สุมล	รายการตัดบัญชี		งบรวม
หนี้สิน	90,000	50,000			140,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.พนม	200,000				200,000
- บ.สุมล		100,000	100,000 ¹⁾		
หุ้นสามัญซื้อคืน			30,000 ⁴⁾		(30,000)
กำไรสะสม	138,000	62,000			147,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				30,000 ¹⁾	
				3,000 ³⁾	33,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	428,000	212,000	195,000	195,000	490,000

วิธีความเป็นหน่วยงาน

วิธีนี้ใช้หลักการคิดที่ว่ากำไรสุทธิของบริษัทใหญ่จะมีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยรวมอยู่ด้วย ในขณะที่เดียวกันกำไรสุทธิของบริษัทย่อยก็ต้องมีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทใหญ่รวมอยู่ด้วยเช่นกัน จึงต้องใช้หลักทางคณิตศาสตร์ในการคำนวณหากำไรสุทธิที่แท้จริงของแต่ละกิจการแล้วจัดสรรเป็นรายได้ตามส่วนได้เสีย ดังแสดงการคำนวณดังต่อไปนี้

$$\begin{array}{llll}
 \text{สมบัติ} & P & = & \text{กำไรสุทธิของบริษัทพนม จำกัด} \\
 & S & = & \text{กำไรสุทธิของบริษัทสุมล จำกัด} \\
 \text{ดังนั้น} & P & = & 50,000 + 0.8S \quad \dots\dots\dots(1) \\
 & S & = & 20,000 + 0.1P \quad \dots\dots\dots(2) \\
 \text{แทนค่า S ในสมการ (1)} & P & = & 50,000 + 0.8(20,000 + 0.1P) \\
 & P & = & 50,000 + 16,000 + 0.08p \\
 & P - 0.08P & = & 66,000 \\
 & P & = & 66,000/0.92 \\
 & P & = & 71,739 \text{ บาท} \\
 \text{แทนค่า P ในสมการ (2)} & S & = & 20,000 + 0.1(71,739) \\
 & S & = & 27,174 \text{ บาท}
 \end{array}$$

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

$$\begin{aligned}\text{กำไรสุทธิรวม} &= 71,739 \times 90\% \\ &= 64,565 \text{ บาท}\end{aligned}$$

การคำนวณกำไรสุทธิรวม จะคำนวณจาก 90% ของกำไรสุทธิของบริษัทพนม จำกัด
เนื่องจากกำไรส่วนนี้ 10% จะนำไปรวมอยู่ในกำไรสุทธิของบริษัทสมล จำกัด

$$\begin{aligned}\text{N.C.I ในกำไรสุทธิ} &= 27,174 \times 20\% \\ &= 5,435 \text{ บาท}\end{aligned}$$

การแสดงส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินรวมวิธีนี้ จะแสดงเฉพาะส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ที่มีได้ถูกซื้อหุ้นกลับคืนโดยบริษัทย่อยเท่านั้น ดังนั้นรายการตัดบัญชีในกระดาษาทำการจึงต้องตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่ในส่วนที่บริษัทย่อยซื้อกลับคืนด้วย

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ

พ.ศ. 25X1		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
ธ.ค.	31						
	(1)	ทุนหุ้นสามัญ-บ.สมล จำกัด		100,000	-		
		กำไรสะสมต้นปี-บ.สมล จำกัด		50,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทสมล จำกัด				120,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				30,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)					
	(2)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทสมล จำกัด		8,000	-		
		เงินปันผล-บ.สมล จำกัด				8,000	-
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)					
	(3)	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร		5,435	-		
		เงินปันผล-บ.สมล จำกัด				2,000	-
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				3,435	-
		(ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)					
	(4)	ทุนหุ้นสามัญ-บ.พนม จำกัด		100,000	-		
		กำไรสะสมต้นปี-บ.พนม จำกัด		50,000	-		
		เงินลงทุนในบริษัทพนม จำกัด				120,000	-
		(ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่ กับส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่)					
	(5)	รายได้เงินปันผลจากบริษัทพนม จำกัด		2,000	-		
		เงินปันผล-บ.พนม จำกัด				2,000	-
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทใหญ่กับเงินปันผลของบริษัทย่อย)					

บริษัทพนม จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บ.พนม	บ.สุมล	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ					
ขาย	300,000	100,000			400,000
เงินปันผลรับจากบริษัทสุมล	8,000		8,000 ²⁾		
เงินปันผลรับจากบริษัทพนม		2,000	2,000 ⁵⁾		
ต้นทุนขาย	(200,000)	(60,000)			(260,000)
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(50,000)	(20,000)			(70,000)
N.C.ในกำไรสุทธิ			5,435 ²⁾		(5,435)
กำไรสุทธิ	58,000	22,000			64,565
งบกำไรสะสม					
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X1 – บ.พนม	100,000		10,000 ⁴⁾		90,000
- บ.สุมล		50,000	50,000 ¹⁾		
กำไรสุทธิ	58,000	22,000			64,565
เงินปันผล – บ.พนม	(20,000)			2,000 ⁵⁾	(18,000)
- บ.สุมล		(10,000)		8,000 ²⁾	
				2,000 ³⁾	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X1	138,000	62,000			136,565
งบแสดงฐานะการเงิน					
เงินลงทุนในบริษัทสุมล จำกัด	120,000			120,000 ¹⁾	
เงินลงทุนในบริษัทพนม จำกัด		30,000		30,000 ⁴⁾	
สินทรัพย์อื่น	308,000	182,000			490,000
รวมสินทรัพย์	428,000	212,000			490,000

บริษัทพนม จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาดำการเพื่อจัดำงการการเงินรวม

สำรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

รายการ	บ.พนม	บ.สุมล	รายการตัดบัญชี		งบรวม
หนี้สิน	90,000	50,000			140,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.พนม	200,000		20,000 ⁴⁾		180,000
- บ.สุมล		100,000	100,000 ¹⁾		
กำไรสะสม	138,000	62,000			136,565
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				30,000 ¹⁾	
				3,435 ³⁾	33,435
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	428,000	212,000	195,435	195,435	490,000

การบัญชีกรณีบริษัทหลายบริษัทถือหุ้นซึ่งกันและกัน

การถือหุ้นระหว่างกิจการที่อยู่ในเครือเดียวกัน อาจเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบ แต่หลักการคำนวณกำไรสุทธิรวม และส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมยังคงใช้หลักการเดียวกัน ในตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงด้วยวิธีความเป็นหน่วยงานซึ่งเป็นวิธีที่เหมาะสมกับหลักการจัดทำงบการเงินรวมมากที่สุด

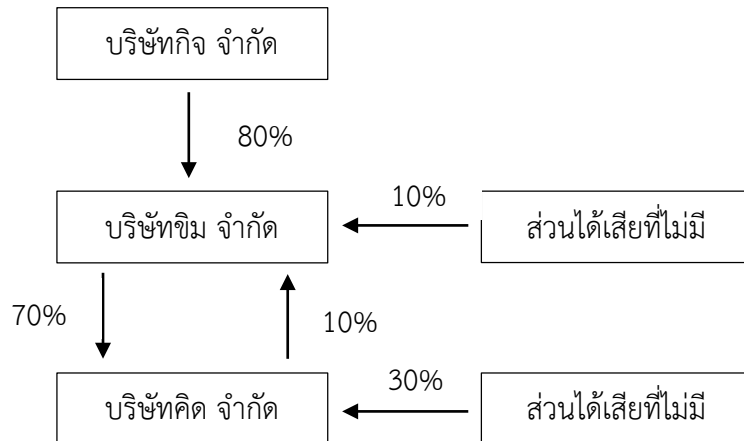
ตัวอย่างที่ 4 บริษัทหลายบริษัทถือหุ้นซึ่งกันและกัน

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัทกิจ จำกัด ซื้อหุ้น 80% ในบริษัทхим จำกัด ในราคาตามบัญชี เท่ากับ 120,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทхим จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท

วันที่ 1 มกราคม 25X2 บริษัทхим จำกัด ซื้อหุ้น 70% ในบริษัทคิด จำกัด ในราคาตามบัญชี เท่ากับ 70,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทคิด จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 80,000 บาท และกำไรสะสม 20,000 บาท

วันที่ 5 มกราคม 25X2 บริษัทคิด จำกัด ซื้อหุ้น 10% ในบริษัทхим จำกัด ในราคาตามบัญชี เท่ากับ 18,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทхим จำกัด ณ วันนั้นประกอบด้วย หุ้นสามัญ 100,000 บาท และกำไรสะสม 80,000 บาท

ภาพของการถือหุ้นระหว่างบริษัทในเครือแสดงได้ดังนี้



ระหว่างปี 25X2 บริษัททั้งสาม รายงานกำไรสุทธิของบริษัทเอง (Separate income) และจ่ายเงินปันผลดังนี้

	บริษัทกิจ จำกัด	บริษัทхим จำกัด	บริษัทคิต จำกัด
กำไรสุทธิ	50,000	40,000	30,000
เงินปันผลจ่าย	30,000	20,000	10,000

งบทดลองของทั้ง 3 กิจการในปี 25X1 ปรากฏ ดังนี้

	บริษัทกิจ จำกัด	บริษัทхим จำกัด	บริษัทคิต จำกัด
เงินลงทุนในบริษัทхим จำกัด	120,000		
เงินลงทุนในบริษัทคิต จำกัด		70,000	
เงินลงทุนในบริษัทхим จำกัด			18,000
สินทรัพย์อื่น	420,000	150,000	120,000
ต้นทุนขาย	400,000	120,000	80,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	150,000	40,000	50,000
เงินปันผล	30,000	20,000	10,000
รวมเดบิต	1,120,000	400,000	278,000
ขาย	600,000	200,000	160,000
เงินปันผลรับ	16,000	7,000	2,000
กำไรสะสม 1 ม.ค. X2	100,000	80,000	20,000
หนี้สิน	54,000	13,000	16,000
ทุนหุ้นสามัญ	350,000	100,000	80,000
รวมเครดิต	1,120,000	400,000	278,000

สมบัติ	A	=	กำไรสุทธิของบริษัทกิจ จำกัด
	B	=	กำไรสุทธิของบริษัทхим จำกัด
	C	=	กำไรสุทธิของบริษัทคิต จำกัด
ดังนั้น	A	=	50,000 + 0.8B(1)
	B	=	40,000 + 0.7C(2)
	C	=	30,000 + 0.1B(3)
แทนค่า C ในสมการ (2)	B	=	40,000 + 0.7(30,000 + 0.1B)
	B	=	40,000 + 21,000 + 0.07B
	B - 0.07B	=	61,000
	B	=	61,000 / 0.93
	B	=	65,591 บาท
แทนค่า B ในสมการ (3)	C	=	30,000 + 0.1(65,591)
	C	=	36,559 บาท
แทนค่า B ในสมการ (1)	A	=	50,000 + 0.8(65,591)
	A	=	102,473 บาท

การคำนวณกำไรสุทธิรวมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไรสุทธิ

กำไรสุทธิรวม	=	กำไรสุทธิเฉพาะบริษัทกิจ จำกัด + 80% ของ B
	=	50,000 + (65,591 × 80%)
	=	102,473 บาท

การคำนวณกำไรสุทธิรวม จะคำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทกิจ จำกัด บวกด้วย 80% ของกำไรสุทธิของบริษัทхим จำกัด เนื่องจากกำไรสุทธิของบริษัทхим จำกัด ได้รวม 70% ของกำไรสุทธิของบริษัทคิต จำกัด ไว้แล้ว

N.C.I ในกำไรสุทธิ	=	10% ของ B + 30% ของ C
	=	(65,591 × 10%) + (36,559 × 30%)
	=	17,527 บาท

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษาทำการ

พ.ศ. 25X3		รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
ร.ค.	31				
		บริษัทกิจ จำกัด - บริษัทขิม จำกัด และบริษัทคิต จำกัด - บริษัทขิม จำกัด			
(1)		ทุนหุ้นสามัญ-บ.ขิม จำกัด		100,000 -	
		กำไรสะสมต้นปี-บ.ขิม จำกัด		80,000 -	
		เงินลงทุนในบริษัทขิม จำกัด - บ.ขิม			144,000 -
		เงินลงทุนในบริษัทขิม จำกัด - บ.คิต			18,000 -
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			18,000 -
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)			
(2)		เงินลงทุนในบริษัทขิม จำกัด - บ.กิจ จำกัด		24,000 -	
		กำไรสะสมต้นปี-บ.กิจ จำกัด			24,000 -
		(ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้เปลี่ยนแปลงตามส่วนได้เสียของบริษัทย่อย)			
(3)		รายได้เงินปันผลจากบริษัทขิม จำกัด - บ.กิจ		16,000 -	
		รายได้เงินปันผลจากบริษัทขิม จำกัด - บ.คิต		2,000 -	
		เงินปันผล-บ.ขิม จำกัด			18,000 -
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)			
(4)		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร		6,559 -	
		เงินปันผล-บ.ขิม จำกัด			2,000 -
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			4,559 -
		(ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			
		บริษัทขิม จำกัด - บริษัทคิต จำกัด			
(5)		ทุนหุ้นสามัญ-บ.คิต จำกัด		80,000 -	
		กำไรสะสมต้นปี-บ.คิต จำกัด		20,000 -	
		เงินลงทุนในบริษัทคิต จำกัด			70,000 -
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			30,000 -
		(ตัดบัญชีเงินลงทุน ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกับส่วนของผู้ถือหุ้น บริษัทย่อย)			
(6)		รายได้เงินปันผลจากบริษัทคิต จำกัด		7,000 -	
		เงินปันผล-บ.คิต จำกัด			7,000 -
		(ตัดรายได้เงินปันผลจากบริษัทย่อยกับเงินปันผลของบริษัทย่อย)			
(7)		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกำไร		10,968 -	
		เงินปันผล-บ.คิต จำกัด			3,000 -
		ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม			7,968 -
		(ตัดกำไรและเงินปันผลของบริษัทย่อยในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม)			

บริษัทกิจ จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาดำการเพื่อจัดทํางบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	บ.กิจ	บ.ชิม	บ.คิด	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ขาย	600,000	200,000	160,000			960,000
เงินปันผลรับ-บริษัทชิม	16,000			³⁾ 16,000		
เงินปันผลรับ-บริษัทคิด		7,000		⁶⁾ 7,000		
เงินปันผลรับ-บริษัทชิม			2,000	³⁾ 2,000		
ต้นทุนขาย	(400,000)	(120,000)	(80,000)			(600,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(150,000)	(40,000)	(50,000)			(240,000)
N.C.ในกำไรสุทธิของชิม				⁴⁾ 6,559		(6,559)
N.C.ในกำไรสุทธิของคิด				⁷⁾ 10,968		(10,968)
กำไรสุทธิ	66,000	47,000	32,000			102,473
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มกราคม 25X2 – บ.กิจ	100,000				²⁾ 24,000	124,000
- บ.ชิม		80,000		¹⁾ 80,000		
- บ.คิด			20,000	⁵⁾ 20,000		
กำไรสุทธิ	66,000	47,000	32,000			102,473
เงินปันผล – บ.กิจ	(30,000)					(30,000)
- บ.ชิม		(20,000)			³⁾ 18,000	
					⁴⁾ 2,000	
- บ.คิด			(10,000)		⁶⁾ 7,000	
					⁷⁾ 3,000	
กำไรสะสม 31 ธันวาคม 25X2	136,000	107,000	42,000			196,473

บริษัทกิจ จำกัด และบริษัทย่อย

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

รายการ	บ.กิจ	บ.chim	บ.คิต	รายการตัดบัญชี		งบรวม
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินลงทุนในบริษัทchim จำกัด	120,000			2) 24,000	1) 144,000	
เงินลงทุนในบริษัทคิต จำกัด		70,000			5) 70,000	
เงินลงทุนในบริษัทchim จำกัด			18,000		1) 18,000	
สินทรัพย์อื่น	420,000	150,000	120,000			690,000
รวมสินทรัพย์	540,000	274,000	138,000			690,000
หนี้สิน	54,000	13,000	16,000			83,000
ทุนหุ้นสามัญ – บ.กิจ	350,000					350,000
- บ.chim		100,000		1) 100,000		
- บ.คิต			80,000	5) 80,000		
กำไรสะสม	136,000	107,000	42,000			196,473
N.C.I – chim					1) 18,000	
					4) 4,559	22,559
N.C.I – คิต					5) 30,000	
					7) 7,968	37,968
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	540,000	220,000	138,000	346,527	346,527	690,000