



### รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการจะมีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	36,000	37,500	(1) 36,000		37,500
ต้นทุนสินค้าขาย	30,000	30,000	(2) 1,000	(1) 36,000	25,000
กำไรขั้นต้น	6,000	7,500			12,500
งบดุล					
สินค้าคงเหลือ		6,000		(2) 1,000	5,000

### การตัดรายการซื้อและขายในรูปของสมุดรายวัน

(1) ขาย	36,000
ต้นทุนสินค้าขาย	36,000
(2) ต้นทุนสินค้าขาย	1,000
สินค้าคงเหลือ	1,000

### การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด

- กำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดจะถือว่าเป็นกำไรของกิจการรวมก็ต่อเมื่อสินค้าได้ขายให้กับหน่วยงานภายนอก
- ตามปกติแล้วการรับรู้กำไรจะเกิดขึ้นทันทีในปีต่อมา



**ตัวอย่างที่ 5.3** ระหว่างปี 25+3 บริษัท ก ขายสินค้าที่มีราคาทุน 40,000 บาท ให้กับบริษัท ข ในราคา 48,000 บาท และบริษัท ข ก็ได้ขาย 75% ของสินค้าดังกล่าวไปในราคา 45,000 บาท

บริษัท ก		บริษัท ข	
สินค้าคงเหลือ	40,000	สินค้าคงเหลือ	48,000
เจ้าหนี้	40,000	เจ้าหนี้-บริษัท ก	48,000
บันทึกการซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ		บันทึกการซื้อสินค้าจากบริษัท ก	
ลูกหนี้-บริษัท ข	48,000	ลูกหนี้	52,500
ขาย	48,000	ขาย	52,500
บันทึกการขายสินค้าให้กับบริษัท ข		บันทึกการขายสินค้า 45,000 บาท และ 7,500 บาท ให้กับลูกค้า	
ต้นทุนสินค้าขาย	40,000	ต้นทุนสินค้าขาย	42,000
สินค้าคงเหลือ	40,000	สินค้าคงเหลือ	42,000
บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขายให้บริษัท ข		บันทึกต้นทุนสินค้าขาย (48,000 บาท × 75%) และ 6,000 บาท จากสินค้าคงเหลือต้นงวด	



รายละเอียดของสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัททั้งสองสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

	งบกำไรขาดทุนรวม				
	รายการระหว่างบริษัท				
	ต้นทุนสินค้าขายของ บริษัท ก	กำไรขั้นต้นของ บริษัท ก	ราคาโอน	กำไรขั้นต้นของ บริษัท ข	ราคาขายของ บริษัท ข
สินค้าที่โอนมาในปี 25+2 และขายในปี 25+3	5,000	1,000	6,000	1,500	7,500
สินค้าที่โอนมาและขายในปี 25+3	30,000	6,000	36,000	9,000	45,000
สินค้าคงเหลือปี 25+3	10,000	2,000	12,000	-	-
รวม	45,000	9,000	54,000	10,500	52,500

### รายการตัดบัญชีในการดาษาทำการ จะมีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	48,000	52,500	(1) 48,000		52,500
ต้นทุนสินค้าขาย	40,000	42,000	(3) 2,000	(1) 36,000 (2) 1,000	35,000
กำไรขั้นต้น	8,000	10,500			17,500
งบดุล					
สินค้าคงเหลือ		12,000		(3) 2,000	10,000
งลท. ในบริษัท ข	XXX		(2) 1,000		

### รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ

(1) ขาย	48,000
ต้นทุนสินค้าขาย	48,000
ตัดรายการซื้อและขายระหว่างบริษัท	
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	1,000
ต้นทุนสินค้าที่ขาย	1,000
รับรู้กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด	
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	2,000
สินค้าคงเหลือ	2,000
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด	

### การขายสินค้าแบบ Downstream และ Upstream

- บริษัทใหญ่ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อย จะเรียกว่า *Downstream Sale*
- บริษัทย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ จะเรียกว่า *Upstream Sale*
- บริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทย่อยด้วยกันเอง จะเรียกการขายลักษณะนี้ว่า *Horizontal Sale*

## ผลของการขายสินค้าแบบ Downstream และ Upstream ที่มีต่อการคำนวณกำไรสุทธิ

**ตัวอย่างที่ 5.4** สมมติว่าบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข กำไรสุทธิของบริษัท ก และ บริษัท ข สำหรับปี 25+5 มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	600,000	300,000
ต้นทุนสินค้าขาย	300,000	180,000
กำไรขั้นต้น	300,000	120,000
ค่าใช้จ่าย	100,000	70,000
กำไรสุทธิของบริษัท ก	200,000	
กำไรสุทธิของบริษัท ข		50,000

M.I. ในกำไรสุทธิ = กำไรสุทธิบ. ข  $50,000 \times 20\% = 10,000$

M.I. ในกำไรสุทธิ = (กำไรสุทธิบ. ข  $50,000$  บาท - กำไรในสินค้าคงเหลือ  $20,000$ )  $\times 20\%$   
= 6,000 บาท

ถ้าการขายสินค้าเป็นแบบ Upstream และบริษัทใหญ่มีสินค้าที่ซื้อจากบริษัทย่อยคงเหลืออยู่ทั้งต้นงวดและปลายงวด การคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ จะเป็นดังนี้

$$M.I. \text{ ในกำไรสุทธิ} = (\text{กำไรสุทธิของบริษัทย่อย} - \text{กำไรในสินค้าปลายงวด} + \text{กำไรในสินค้าต้นงวด}) \times \text{อัตราส่วนได้เสียของ M.I.}$$

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

งบกำไรขาดทุนรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

	Downstream	Upstream
ขาย (900,000 - 100,000)	800,000	800,000
ต้นทุนขาย (480,000 + 20,000 - 100,000)	400,000	400,000
กำไรขั้นต้น	400,000	400,000
ค่าใช้จ่าย (100,000 + 70,000)	170,000	170,000
กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นแล้ว	230,000	230,000
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ	10,000	6,000
กำไรสุทธิรวม	220,000	224,000

หรือ

	Downstream	Upstream
กำไรสุทธิของบริษัท ก	200,000	200,000
บวก : รายได้จากบริษัท ข		
Downstream		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข หักด้วย		
กำไรในสินค้า (50,000 $\times$ 80%) - 20,000	20,000	
Upstream		
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข		
(50,000 - 20,000) $\times$ 80%		24,000
กำไรสุทธิของบริษัท ก (กำไรสุทธิรวม)	220,000	224,000

## กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

- เมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย จะทำให้อุดขายต้นทุนสินค้าขายและกำไรขั้นต้นเพิ่มขึ้น แต่จะไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อยจนกว่าสินค้าเหล่านี้จะถูกขายต่อให้กับบุคคลภายนอก
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีโดย
  - เดบิต บัญชีรายได้จากบริษัทย่อย XX
  - เครดิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย XX
- งบการเงินรวมกำไรขั้นต้นในสินค้าคงเหลือปลายงวด จะถูกตัดบัญชีโดย
  - เดบิต บัญชีต้นทุนสินค้าขาย XX
  - เครดิต บัญชีสินค้าคงเหลือ XX



## การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด

**ตัวอย่างที่ 5.5** สมมติว่าบริษัท ก เป็นเจ้าของ 90% ในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัท ข งบกำไรขาดทุนของบริษัททั้งสองสำหรับปี 25+7 ก่อนการพิจารณากำไรในสินค้าคงเหลือ มีดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	100,000	50,000
ต้นทุนสินค้าขาย	60,000	35,000
กำไรขั้นต้น	40,000	15,000
ค่าใช้จ่าย	15,000	5,000
กำไรจากการดำเนินงาน	25,000	10,000
รายได้จากบริษัท ข	9,000	=
กำไรสุทธิ	34,000	10,000

- บริษัท ก ขายสินค้าให้บริษัท ข ในราคา 15,000 บาท โดยรวมกำไรไว้ 6,250 บาท และสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25+7 ของบริษัท ข มี 40% ของสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก รวมไว้ด้วย
- กำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข 2,500 บาท (ราคาโอน 6,000 บาท - ราคาทุน 3,500 บาท) จะปรากฏอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานของบริษัท ก

บริษัท ก จะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับกำไรที่อยู่ในสินค้าคงเหลือของ  
บริษัท ข ดังนี้

รายได้จากบริษัท ข 2,500  
เงินลงทุนในบริษัท ข 2,500  
บันทึกการตัดกำไรในสินค้าคงเหลือที่ขายให้บริษัท ข

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
กระดาดำการ (บางส่วน)  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข 90%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	100,000	50,000	(1) 15,000			135,000
รายได้จากบ. ข	6,500		(3) 6,500			
รวม	106,500	50,000				135,000
ต้นทุนสินค้าขาย	60,000	35,000	(2) 2,500	(1) 15,000		82,500
ค่าใช้จ่ายอื่น	15,000	5,000				20,000
รวม	75,000	40,000				102,500
กำไรสุทธิ	31,500	10,000				32,500
M.I.					1,000	(1,000)
(10,000×10%)						
กำไรสุทธิ	31,500	10,000				31,500
งบดุล						
สินค้าคงเหลือ		7,500		(2) 2,500		5,000
งลท.ในบริษัท ข	xxx			(3) 6,500		

### การบันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด

บริษัท ข ได้ขายสินค้าที่ซื้อจากบริษัท ก ในระหว่างปี 25+7  
ออกไปทั้งหมดในปี 25+8 และไม่มีรายการค้าระหว่างบริษัท ก  
และบริษัท ข เกิดขึ้นในปี 25+8

	บริษัท ก	บริษัท ข
ขาย	120,000	60,000
ต้นทุนสินค้าขาย	80,000	40,000
กำไรขั้นต้น	40,000	20,000
ค่าใช้จ่าย	20,000	5,000
กำไรจากการดำเนินงาน	20,000	15,000
รายได้จากบริษัท ข	13,500	-
กำไรสุทธิ	33,500	15,000

บริษัท ข จะต้องมีการปรับปรุงดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 2,500  
รายได้จากบริษัท ข 2,500  
บันทึกกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจากการขายให้บริษัท ข ในปี 25+7

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
กระดาดำการ (บางส่วน)  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+8

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	120,000	60,000				180,000
รายได้จากบริษัท ข	16,000		(2) 16,000			
รวม	136,000	60,000				180,000
ต้นทุนสินค้าขาย	80,000	40,000		(1) 2,500		117,500
ค่าใช้จ่ายอื่น	20,000	5,000				25,000
รวม	100,000	45,000				142,500
กำไรสุทธิ	36,000	15,000				37,500
M.I.					1,500	(1,500)
(15,000×10%)						
กำไรสุทธิ	36,000	15,000				36,000
งบดุล						
สินค้าคงเหลือ				(1) 2,500		(2) 16,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	xxx					

- บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดโดยการปรับปรุงต้นทุนสินค้า  
ขายให้แสดงตามราคาทุน และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข  
ให้แสดงยอดตรงกับส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อย ณ วันต้นปี
- ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท  
ข ให้แสดงยอด ณ วันที่ 1 มกราคม 25+8

### กำไรในสินค้าคงเหลือเมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้ บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)

- เมื่อบริษัทย่อยขายสินค้าให้กับบริษัทใหญ่จะทำให้ยอดขาย ต้น  
ทุนสินค้าขาย และกำไรขั้นต้นของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น แต่จะไม่มี  
ผลกระทบต่อกำไรจากการดำเนินงานของบริษัทใหญ่จนกว่าสินค้า  
ค่านำออกขายให้กับหน่วยงานภายนอก
- การขายสินค้าของบริษัทย่อยให้กับบริษัทใหญ่นี้จะมีผลต่อ  
กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ เนื่องจากบริษัทใหญ่จะบันทึกส่วนได้  
เสียในกำไรสุทธิของบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย
- ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยเต็ม 100% บริษัทใหญ่จะ  
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดทั้ง 100%
- ถ้าบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยไม่ถึง 100% บริษัทใหญ่จะ  
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดตามอัตราส่วนได้เสียของ  
ตนเองเท่านั้น

### การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด

**ตัวอย่างที่ 5.6** ระหว่างปี 25+7 บริษัทย่อย ข ขายสินค้าที่มี  
ราคาทุน 7,500 บาท ให้กับบริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ในราคา  
20,000 บาท และบริษัท ก ก็ได้ขาย 60% ของสินค้าที่ซื้อจาก  
บริษัท ข ให้กับหน่วยงานภายนอกไปในราคา 15,000 บาท

## กรณีที่ 1

บ.ก มีส่วนได้เสียในบ. ข 100%

เงินลงทุนในบริษัท ข 50,000  
 รายได้จากบริษัท ข 50,000  
 บันทึกส่วนได้เสีย 100% ในกำไรสุทธิ  
 50,000 บาท ของบริษัท ข

รายได้จากบริษัท ข 5,000  
 เงินลงทุนในบริษัท ข 5,000  
 ตัด 100% ของกำไรในสินค้าคงเหลือ  
 ปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้น

หรืออาจเลือกบันทึกรวมเป็นรายการ  
 เดียวโดยเดบิตเงินลงทุนในบริษัท ข  
 และเครดิตรายได้จากบริษัท ข เท่ากับ  
 45,000 บาท ก็ได้ [(50,000 -  
 5,000)×100%]

## กรณีที่ 2

บ. ก มีส่วนได้เสียในบ. ข 75%

เงินลงทุนในบริษัท ข 37,500  
 รายได้จากบริษัท ข 37,500  
 บันทึกส่วนได้เสีย 75% ในกำไรสุทธิ  
 50,000 บาท ของบริษัท ข

รายได้จากบริษัท ข 3,750  
 เงินลงทุนในบริษัท ข 3,750  
 ตัด 75% ของกำไรในสินค้าคงเหลือ  
 ปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้น

หรืออาจเลือกบันทึกรายการเดียวโดยเด  
 บิตเงินลงทุนในบริษัท ข และเครดิตราย  
 ได้จากบริษัท ข เท่ากับ 33,750 บาท ก็  
 ได้ [(50,000 - 5,000) × 75%]

การขายแบบ Upstream กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะลดลง  
 เนื่องจากต้องหักส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรในสินค้าคง  
 เหลือปลายงวดออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิที่  
 บริษัทย่อยรายงาน

## บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข 75%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	250,000	150,000	(1) 20,000			380,000
รายได้จากบ.ข	33,750		(3) 33,750			
รวม	283,750	150,000				380,000
ต้นทุนสินค้าขาย	100,000	80,000	(2) 5,000	(1) 20,000		165,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	50,000	20,000				70,000
รวม	150,000	100,000				235,000
กำไรสุทธิ	133,750	50,000				145,000
M.I. (50,000 - 5,000)×25%					11,250	(11,250)
กำไรสุทธิ	133,750	50,000				133,750
งบดุล						
สินค้าคงเหลือ	10,000			(2) 5,000		5,000
งลท.ในบริษัท ข	XXX			(3) 33,750		

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างบริษัท
- (2) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด โดยการปรับปรุงต้นทุน  
สินค้าขายและสินค้าคงเหลือให้แสดงตามราคาทุน
- (3) ตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนใน  
บริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นงวด

## การบันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด

- กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดที่มีต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่  
และกำไรสุทธิรวมจะตรงกันข้ามกับผลของกำไรในสินค้าคง  
เหลือปลายงวด
- ความสัมพันธ์ระหว่างกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (ปีที่มี  
การซื้อขายสินค้าระหว่างกัน) และกำไรสุทธิรวมจะเป็นไปใน  
ทางเดียวกัน
- ความสัมพันธ์ระหว่างกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด (ปีที่ขาย  
สินค้าให้กับหน่วยงานภายนอก) และกำไรสุทธิรวมจะเป็นไป  
ในทางตรงกันข้าม

สมมติว่าในปีต่อมา ปี 25+8 ไม่มีรายการค้าเกิดขึ้นระหว่าง  
บริษัททั้งสอง บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิในปี 25+8 60,000  
บาท บริษัท ก จะบันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข  
ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข 45,000  
 รายได้จากบริษัท ข 45,000  
 (บันทึกส่วนได้เสีย 75% ในกำไรสุทธิของบริษัท ข 60,000 บาท)

เงินลงทุนในบริษัท ข 3,750  
 รายได้จากบริษัท ข 3,750  
 บันทึกกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด 75% ของ 5,000 บาท)

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

กระดาดำทำการ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25+8

	บริษัท ก	บริษัท ข 75%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	275,000	160,000				435,000
รายได้จากบ. ข	48,750		(2) 48,750			
รวม	323,750	160,000				435,000
ต้นทุนสินค้าขาย	120,000	85,000		(1) 5,000		200,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	60,000	15,000				75,000
รวม	180,000	100,000				275,000
กำไรสุทธิ	143,750	60,000				160,000
M.I. (50,000+5,000) ×25%					16,250	(16,250)
กำไรสุทธิ	143,750	60,000				143,750
งบดุล						
งลท.ในบริษัท ข	XXX		(1) 3,750	(2) 48,750		
กำไรสะสมต้นงวด บริษัท ข		XXX	(1) 1,250			

### ตัวอย่างกระดาษทำการ-กำไรระหว่างบริษัทเมื่อบริษัทใหญ่ขายสินค้าให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

**ตัวอย่างที่ 5.7** บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ในบริษัท ข โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด 945,000 บาท เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25+1 ณ วันสิ้นทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ประกอบด้วย หุนสามมัญ 1,000,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท

ข้อมูลทางการค้าของบริษัททั้งสอง สำหรับปี 25+5 มีดังนี้

ขายสินค้าให้กับบริษัท ข ในปี 25+5 (ราคาทุน 150,000 บาท)	200,000 บาท
กำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4	20,000 บาท
กำไรในสินค้าคงเหลือของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+5	25,000 บาท
บัญชีเจ้าหนี้ - บริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+5	100,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+4 บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข มียอดคงเหลือ 1,285,000 บาท ระหว่างปี 25+5 บริษัท ก บันทึกการขายในสมุดรายวันสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสีย ดังนี้

เงินสด	90,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	90,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข (10,000 × 90%)	
เงินลงทุนในบริษัท ข	265,000
รายได้จากบริษัท ข	265,000
บันทึกรายได้จากบริษัท ข ซึ่งคำนวณได้ดังนี้	
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบ.ข(300,000× 90%)	270,000
บวก กำไรในสินค้าคงเหลือต้นปี (31 ธันวาคม 25+4)	20,000
หัก กำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี (31 ธันวาคม 25+5)	(25,000)
	<u>265,000</u>

วิธีส่วนได้เสีย บริษัท ก และบริษัทย่อย ข ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม Downstream สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	10,000,000	3,000,000	(1)200,000			12,800,000
รายได้จากบ. ข	265,000		(4)265,000			
รวม	10,265,000	3,000,000				12,800,000
ต้นทุนสินค้าขาย	5,500,000	2,000,000	(3) 25,000	(1)200,000		7,305,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	3,500,000	700,000		(2) 20,000		4,200,000
รวม	9,000,000	2,700,000				11,505,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
กำไรสุทธิ	1,265,000	300,000			30,000*	1,295,000
M.I.						(30,000)
กำไรสุทธิ	1,265,000	300,000	490,000	220,000	30,000	1,265,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม ย/ม						
บริษัท ก	1,940,000					1,940,000
บริษัท ข		450,000	(5)405,000		45,000	
กำไรสุทธิยกมา	1,265,000	300,000	490,000	220,000	30,000	1,265,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(500,000)					(500,000)
บริษัท ข		(100,000)		(4) 90,000	(10,000)	
กำไรสะสม ย/ป	2,705,000	650,000	895,000	310,000	65,000	2,705,000
งบดุล						
เงินสด	300,000	50,000				350,000
ลูกหนี้	700,000	200,000		(6)100,000		800,000
สินค้าคงเหลือ	900,000	450,000		(3) 25,000		1,325,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	640,000	100,000				740,000
โรงงานและอุปกรณ์	8,000,000	1,200,000				9,200,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,460,000		(2) 20,000	(4)175,000		
				(5)1,305,000		
รวมสินทรัพย์	12,000,000	2,000,000				12,415,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เจ้าหนี้	800,000	150,000	(6)100,000			850,000
หนี้สินอื่น	495,000	200,000				695,000
หุนสามมัญ						
บริษัท ก	8,000,000					8,000,000
บริษัท ข		1,000,000	(5)900,000		100,000	
กำไรสะสมย/ม	2,705,000	650,000	895,000	310,000	65,000	2,705,000
M.I.					165,000	165,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	12,000,000	2,000,000	1,915,000	1,915,000		12,415,000

\* 300,000 × 0.1

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน
- (2) ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวด
- (3) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือ
- (4) ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี โดยการตัดบัญชีรายได้จากบริษัท ข และเงินปันผลจ่าย
- (5) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (6) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน

## รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรอบของสมุดรายวัน

(1) ขาย ต้นทุนสินค้าขาย	200,000 200,000	
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข ต้นทุนสินค้าขาย	20,000 20,000	
(3) ต้นทุนสินค้าขาย สินค้าคงเหลือ	25,000 25,000	
(4) รายได้จากบริษัท ข เงินปันผลจ่าย เงินลงทุนในบริษัท ข	265,000 90,000 175,000	
(5) หุ้นสามัญ - บริษัท ข กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข เงินลงทุนในบริษัท ข	900,000 405,000 1,305,000	
(6) เจ้าหนี้ ลูกหนี้	100,000 100,000	

## วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

	วิธีส่วนได้เสีย ไม่สมบูรณ์	- จำนวนที่แสดงสูงไป + จำนวนที่แสดงต่ำไป	=	วิธีส่วนได้เสีย
ยอดคงเหลือของบ/ช งลท.				
ณ 31 ธค. 25+4	1,305,000	- 20,000		1,285,000
รายได้จากบริษัท ข - 25+5	270,000	+ 20,000	}	265,000
	-	- 25,000		
เงินปันผลรับ - 25+5	(90,000)			(90,000)
ยอดคงเหลือของบ/ช งลท.				
ณ 31 ธค. 25+5	<u>1,485,000</u>	=	<u>25,000</u>	<u>1,460,000</u>

## รายการปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อแปลงวิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์มาเป็นวิธีส่วนได้เสีย

(1) รายได้จากบริษัท ข	5,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	20,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	25,000

## วิธีราคาทุน

วิธีราคาทุน บริษัท ก และบริษัท ข  
ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับการเงินรวม  
Downstream สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	10,000,000	3,000,000	(1) 200,000			12,800,000
เงินปันผลรับ	90,000		(6) 90,000			
รวม	10,090,000	3,000,000				12,800,000
ต้นทุนขาย	5,500,000	2,000,000	(3) 25,000	(1) 200,000		
ค่าใช้จ่ายอื่น	3,500,000	700,000		(2) 20,000		
รวม	9,000,000	2,700,000				11,505,000
กำไรสุทธิ	1,090,000	300,000				1,295,000
M.I.					30,000*	(30,000)
กำไรสุทธิ	1,090,000	300,000	315,000	220,000	30,000	1,265,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม/ม						
บริษัท ก	1,600,000		(2) 20,000	(4) 360,000		1,940,000
บริษัท ข		450,000	(5) 405,000		45,000	
กำไรสุทธิยกมา	1,090,000	300,000	315,000	220,000	30,000	1,265,000
เงินปันผลจ่าย	(500,000)					(500,000)
บริษัท ก		(100,000)		(6) 90,000	(10,000)	
บริษัท ข						
กำไรสะสม/ป	2,190,000	650,000	740,000	670,000	65,000	2,705,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
งบดุล						
เงินสด	300,000	50,000				350,000
ลูกหนี้	700,000	200,000		(7) 100,000		800,000
สินค้าคงเหลือ	900,000	450,000		(3) 25,000		1,325,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	640,000	100,000				740,000
โรงงานและอุปกรณ์	8,000,000	1,200,000				9,200,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	945,000		(4)	(5)		
สินทรัพย์	11,485,000	2,000,000	360,000	1,305,000		12,415,000
เจ้าหนี้	800,000	150,000		(7) 100,000		850,000
หนี้สินอื่น	495,000	200,000				695,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	8,000,000					8,000,000
บริษัท ข		1,000,000	(5) 900,000		100,000	
กำไรสะสม/ม	2,190,000	650,000	740,000	670,000	65,000	2,705,000
M.I.					165,000	165,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	11,485,000	2,000,000	2,100,000	2,100,000		12,415,000

\* 300,000 × 0.1

- (1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน
- (2) ปรับปรุงสินค้าคงเหลือต้นงวด
- (3) ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด
- (4) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 25+1 ถึงวันที่ 1 มกราคม 25+5 (450,000-50,000) × 90%
- (5) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข
- (6) ตัดบัญชีเงินปันผลระหว่างกัน
- (7) ตัดบัญชีเจ้าหนี้และบัญชีลูกหนี้ระหว่างกัน

**ตัวอย่างกระดาษทำการ-กำไรระหว่างบริษัทเมื่อบริษัท  
ย่อยขายสินค้าให้บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)**

**ตัวอย่างที่ 5.8** บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท ข เป็นเงิน 480,000 บาท เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+6 ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัท ข ประกอบด้วย หุ้นสามัญ 500,000 บาท และกำไรสะสม 100,000 บาท

บริษัท ข ขายสินค้าให้กับบริษัท ก เช่นเดียวกับการขายตามปกติ ข้อมูลทางการค้าระหว่างบริษัททั้งสอง สำหรับปี 25+7 มีดังนี้

ขายสินค้าให้กับบริษัท ก - 25+7	300,000 บาท
กำไรในสินค้าของบริษัท ก ณ 31 ธันวาคม 25+6	40,000
กำไรในสินค้าของบริษัท ก ณ 31 ธันวาคม 25+7	30,000
ลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างบริษัท ณ 31 ธค. 25+7	50,000

บริษัท ก บันทึกรายการในสมุดรายวันสำหรับการลงทุนในบริษัท ข ตามวิธีส่วนได้เสียดังนี้

เงินสด	40,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	40,000
บันทึกเงินปันผลรับจากบริษัท ข (50,000 × 80%)	
เงินลงทุนในบริษัท ข	88,000
รายได้จากบริษัท ข	88,000
บันทึกรายได้จากบริษัท ข ซึ่งคำนวณได้ดังนี้	

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบ. ข (100,000 × 80%)	80,000
บวก 80% ของกำไรในสินค้าต้นปี 25+6 40,000 บาท	32,000
หัก 80% ของกำไรในสินค้าปลายปี 25+7 30,000 บาท	(24,000)
	<u>88,000</u>

วิธีส่วนได้เสีย                      บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
ส่วนได้เสีย 80%    กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม  
Upstream                      สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	3,000,000	1,500,000	(1)300,000			4,200,00
รายได้จากบ. ข	88,000		(4) 88,000			
รวม	3,088,000	1,500,000				4,200,000
ต้นทุนสินค้าขาย	2,000,000	1,000,000	(3) 30,000	(1)300,000		2,690,000
				(2) 40,000		988,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	588,000	400,000				3,678,000
รวม	2,588,000	1,400,000				522,000
กำไรสุทธิ	500,000	100,000				(22,000)
M.I. *					22,000	500,000
กำไรสุทธิ	500,000	100,000	418,000	340,000	22,000	
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม ย/ม						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		250,000	(2) 8,000			
			(5)200,000		42,000	
กำไรสุทธิยกมา	500,000	100,000	418,000	340,000	22,000	500,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(400,000)					(400,000)
บริษัท ข		(50,000)		(4) 40,000	(10,000)	
กำไรสะสม ย/ป	1,100,000	300,000	626,000	380,000	54,000	1,100,000
งบดุล						
เงินสด	200,000	50,000				250,000
ลูกหนี้	700,000	100,000				750,000
สินค้าคงเหลือ	1,100,000	200,000		(6) 50,000		1,270,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	384,000	150,000		(2) 30,000		534,000
โรงงานและอุปกรณ์	2,000,000	500,000				2,500,000
งลท.ในบ. ข	616,000		(2) 32,000	(4) 48,000		
				(5)600,000		
รวมสินทรัพย์	5,000,000	1,000,000				5,304,000
เจ้าหนี้	500,000	150,000	(6) 50,000			600,000
หนี้สินอื่น	400,000	50,000				450,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	3,000,000					3,000,000
บริษัท ข		500,000	(5)400,000		100,000	
กำไรสะสม/ม	1,100,000	300,000	626,000	380,000	54,000	1,100,000
M.I.					154,000	154,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	5,000,000	1,000,000	1,108,000	1,108,000		5,304,000

\* M.I. = (100,000 + 40,000 - 30,000) × 0.2

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ ในรูปของสมุดรายวัน

(1) ขาย	300,000
ต้นทุนสินค้าขาย	300,000
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	32,000
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	8,000
ต้นทุนสินค้าขาย	40,000
(3) ต้นทุนสินค้าขาย	30,000
สินค้าคงเหลือ	30,000
(4) รายได้จากบริษัท ข	88,000
เงินปันผลจ่าย	40,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	48,000
(5) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	200,000
หุ้นสามัญ - บริษัท ข	400,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	600,000
(6) เจ้าหนี้	50,000
ลูกหนี้	50,000

## วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

วิธีส่วนได้เสีย - จำนวนที่แสดงสูงไป		วิธีส่วนได้เสีย	
ไม่สมบูรณ์ + จำนวนที่แสดงต่ำไป			
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน			
ณ 31 ธันวาคม 25+6	600,000 -	32,000	568,000
รายได้จากบริษัท ข - 25+7	80,000 +	32,000	88,000
	-	24,000	
เงินปันผลรับ - 25+7	(40,000)		(40,000)
ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุน			
ณ 31 ธันวาคม 25+7	640,000 =	24,000	616,000

รายการปรับปรุงในกระดาษทำการ เมื่อบริษัท ก ไม่ได้บันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบของกำไรในสินค้าคงเหลือในสมุดบัญชีสำหรับปี 25+7 ทำได้ดังนี้

(1) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	32,000	
รายได้จากบริษัท ข		8,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		24,000

## วิธีราคาทุน

วิธีราคาทุน บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
ส่วนได้เสีย 80% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม  
Upstream สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	3,000,000	1,500,000	(1)300,000			4,200,000
เงินปันผลรับ	40,000		(6) 40,000			
รวม	3,040,000	1,500,000				4,200,000
ต้นทุนสินค้าขาย	2,000,000	1,000,000	(3) 30,000	(1)300,000		2,690,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	588,000	400,000		(2) 40,000		988,000
รวม	2,588,000	1,400,000				3,678,000
กำไรสุทธิ	452,000	100,000				522,000
M.I.*					22,000	(22,000)
กำไรสุทธิ	452,000	100,000	370,000	340,000	22,000	500,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม ย/ม						
บริษัท ก	912,000		(2) 32,000	(4)120,000		1,000,000
บริษัท ข		250,000	(2) 8,000			
			(5)200,000		42,000	
กำไรสุทธิยกมา	452,000	100,000	370,000	340,000	22,000	500,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(400,000)					(400,000)
บริษัท ข		(50,000)		(6) 40,000	(10,000)	
กำไรสะสม ย/ป	964,000	300,000	610,000	500,000	54,000	1,100,000

งบดุล	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินสด	200,000	50,000				250,000
ลูกหนี้	700,000	100,000				800,000
สินค้าคงเหลือ	1,100,000	200,000		(7) 50,000		1,270,000
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	384,000	150,000		(3) 30,000		534,000
โรงงานและอุปกรณ์	2,000,000	500,000				2,500,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	480,000		(4)120,000	(5)600,000		
รวมสินทรัพย์	4,864,000	1,000,000				5,304,000
เจ้าหนี้	500,000	150,000	(7) 50,000			600,000
หนี้สินอื่น	400,000	50,000				450,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	3,000,000					3,000,000
บริษัท ข		500,000	(5)400,000		100,000	
กำไรสะสมยกมา	964,000	300,000	616,000	500,000	54,000	1,100,000
M.I.					154,000	154,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	4,864,000	1,000,000	1,108,000	1,108,000		5,304,000

\* M.I. = (100,000 + 40,000 - 30,000) × 20%

## ตัวอย่างสรุปกำไรในสินค้าคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 5.9 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข โดยสมมติว่า

1. กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระเท่ากับ 100,000 บาท
2. บริษัท ข (ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสียอยู่ 90 %) มีกำไรสุทธิตามงบกำไรขาดทุน 50,000 บาท
3. กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดเท่ากับ 5,000 บาท
4. กำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดเท่ากับ 10,000 บาท



	Downstream ก ขายให้ ข	Upstream ข ขายให้ ก
<b>กำไรสุทธิของบริษัท ก- วิธีส่วนได้เสีย</b>		
กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ	100,000	100,000
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (50,000 × 90%)	45,000	45,000
<b>บวก :</b> กำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวด (5,000 × 100%)	5,000	
(5,000 × 90%)		4,500
<b>หัก :</b> กำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (10,000 × 100%)	(10,000)	
(10,000 × 90%)		(9,000)
กำไรสุทธิของบริษัท ก	<u>140,000</u>	<u>140,500</u>
<b>กำไรสุทธิรวม</b>		
กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ		
บวกด้วยกำไรสุทธิของบริษัท ข (100,000 + 50,000)	150,000	150,000
ปรับปรุงด้วยกำไรในสินค้าคงเหลือ สินค้าคงเหลือต้นงวด (5,000×100%)	5,000	5,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด(10,000×100%)	(10,000)	(10,000)
รวมกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นแล้ว	145,000	145,000
<b>หัก:</b> ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ (50,000 × 10%)	(5,000)	
(50,000 + 5,000 - 10,000) ×10%		(4,500)
กำไรสุทธิรวม	<u>140,000</u>	<u>140,500</u>

**THE END**