

## บทที่ 6

# กำไรหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร

## Intercompany Profit Transactions

### - Plant Assets

**PROFITS!**

กำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวรจะมีผลกระทบต่องบการเงินตลอดไปจนกว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะถูกขายให้กับหน่วยงานภายนอก หรือจนกว่าสินทรัพย์ดังกล่าวจะหมดสภาพไปด้วยการใช้งานของบริษัทที่ซื้อสินทรัพย์นั้นมา

## กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา

- จะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวร
- กำไรหรือขาดทุนระหว่างบริษัทจะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทที่ขายสินทรัพย์ในปีที่มีการขาย
- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี กำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น และจะต้องนำผลกำไรนี้ไปตัดออกจากบัญชีรายได้จากบริษัทย่อย และหักออกในการจัดทำงบการเงินรวม

- ในกรณีที่บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream) กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจะรวมอยู่ในกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และต้องตัดออกทั้งจำนวน โดยไม่ต้องคำนึงถึงเปอร์เซ็นต์ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย
- ถ้าบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรหรือขาดทุนดังกล่าวจะรวมอยู่ในบัญชีของบริษัทย่อย กำไรหรือขาดทุนในสินทรัพย์ถาวร ก็จะถูกตัดออกตามส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่

## บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย (Downstream)

### ตัวอย่างที่ 6.1

- วันที่ 1 มกราคม 25+5 บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ในราคา 270,000 บาท ซึ่งเท่ากับราคาตามบัญชีและราคาตลาด
- กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25+5 เท่ากับ 70,000 บาท
- กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ (ไม่รวมรายได้จากบริษัท ข) เท่ากับ 90,000 บาท

- กำไรสุทธิของบริษัท ก ได้รวมกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท ซึ่งที่ดินมีราคาทุน 40,000 บาท และได้ขายให้กับบริษัท ข ไปในราคา 50,000 บาท

บริษัท ก จะบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการลงทุนในบริษัท ข ในวันที่ 31 ธันวาคม 25+5 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	63,000	
รายได้จากบริษัท ข		63,000

บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข  $(70,000 \times 90\%)$

รายได้จากบริษัท ข	10,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		10,000

ตัดกำไรในที่ดินซึ่งขายให้บริษัท ข

งบการเงินของบริษัท ก และบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+5 มีดังนี้

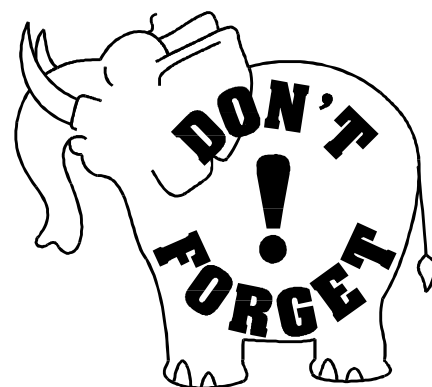
	<u>บริษัท ก</u>	<u>บริษัท ข</u>
<b>งบกำไรขาดทุน</b>		
ขาย	380,000	220,000
รายได้จากบริษัท ข	53,000	-
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000	-
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนสินค้าขาย)	<u>(300,000)</u>	<u>(150,000)</u>
กำไรสุทธิ	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>

## งบกำไรสะสม

กำไรสะสม 1 มค. 25+5	207,000	100,000
กำไรสุทธิ	<u>143,000</u>	<u>70,000</u>
กำไรสะสม 31 ธค. 25+5	<u>350,000</u>	<u>170,000</u>

## งบดุล

สินทรัพย์อื่น	477,000	350,000
ที่ดิน	-	50,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	<u>323,000</u>	<u>-</u>
รวมสินทรัพย์	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>
หนี้สิน	50,000	30,000
ทุนเรือนหุ้น	400,000	200,000
กำไรสะสม	<u>350,000</u>	<u>170,000</u>
รวมหนี้สินและทุน	<u>800,000</u>	<u>400,000</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	380,000	220,000				600,000
รายได้จากบ. ข	53,000		(2)53,000			
กำไรจากการขาย ที่ดิน	10,000		(1)10,000			
รวม	443,000	220,000				600,000
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	300,000	150,000				450,000
กำไรสุทธิ ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อย	143,000	70,000			7,000	(7,000)
กำไรสุทธิ	143,000	70,000	63,000	-0-	7,000	143,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม ย/ม บริษัท ก	207,000					207,000
บริษัท ข		100,000	(3)90,000		10,000	
กำไรสุทธิยกมา	143,000	70,000	63,000	-0-	7,000	143,000
กำไรสะสม ย/ป	350,000	170,000	153,000	-0-	17,000	350,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบดุล						
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	477,000	350,000				827,000
ที่ดิน		50,000		(1)10,000		40,000
งลท.ในบริษัท ข	323,000			(2)53,000		
				(3)270,000		
รวมสินทรัพย์	800,000	400,000				867,000
หนี้สิน	50,000	30,000				80,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(3)180,000		20,000	
กำไรสะสมยกมา	350,000	170,000	153,000	-0-	17,000	350,000
M.I.					37,000	37,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	800,000	400,000	333,000	333,000		867,000

- (1) ตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน
- (2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี (1 มค. 25+5)
- (3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

### การขายสินทรัพย์ในปีต่อมา

- บริษัท ข ใช้ประโยชน์จากที่ดินที่ซื้อมาจากบริษัท ก เป็นเวลา 3 ปี และได้ขายไปในปี 25+9 ราคา 60,000 บาท

- ในปีที่มีการขาย บริษัท ข จะรายงานกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท (60,000 – 50,000) แต่กำไรในแง่ของกิจการรวมจะเท่ากับ 20,000 บาท (60,000 – 40,000)

รายการปรับปรุงในกระดาษทำการ จะเป็นดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		10,000

บริษัท ก ต้องบันทึกกำไรจากการขายที่ดินในปี 25+9 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	10,000	
รายได้จากบริษัท ข		10,000

### บริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่ (Upstream)

ตัวอย่างที่ 6.2 จากข้อมูลในตัวอย่างที่ 6.1 แต่สมมติว่าบริษัท ก ซื้อที่ดินจากบริษัทย่อย ข กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25+5 เท่ากับ 70,000 บาท และกำไรสุทธิจากการดำเนินงานโดยอิสระของบริษัท ก เท่ากับ 90,000 บาท

เงินลงทุนในบริษัท ข	63,000	
รายได้จากบริษัท ข		63,000

บันทึกส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข

รายได้จากบริษัท ข 9,000

เงินลงทุนในบริษัท ข 9,000

ตัด 90 % ของกำไรในที่ดิน 10,000 บาท ที่ซื้อจากบริษัท ข

วิธีส่วนได้เสีย

บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 90%

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

Upstream

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+5

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	390,000	210,000				600,000
รายได้จากบริษัท ข	54,000		(2)54,000			
กำไรจากการขาย ที่ดิน		10,000	(1)10,000			
รวม	444,000	220,000				600,000
ค่าใช้จ่าย (รวมต้นทุนขาย)	300,000	150,000				450,000
กำไรสุทธิ	144,000	70,000				150,000
M.I. (70,000 – 10,000)× 0.1					6,000	(6,000)
กำไรสุทธิ	144,000	70,000	64,000	-0-	6,000	144,000



	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบกำไรสุทธิ</b>						
กำไรสุทธิ 1 มค.						
บริษัท ก	207,000					207,000
บริษัท ข		100,000	(3)90,000		10,000	
กำไรสุทธิยกมา	144,000	70,000	64,000	-0-	6,000	144,000
กำไรสุทธิ 31 ธค.	351,000	170,000	154,000	-0-	16,000	351,000
<b>งบดุล</b>						
สินทรัพย์หมุนเวียน	427,000	400,000				827,000
อื่น						
ที่ดิน	50,000			(1)10,000		40,000
เงินลงทุนในบริษัท ข	324,000			(2)54,000		
				(3)270,000		
รวมสินทรัพย์	801,000	400,000				867,000
หนี้สิน	50,000	30,000				80,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(3)180,000		20,000	
กำไรสุทธิยกมา	351,000	170,000	154,000	-0-	16,000	351,000
M.I.					36,000	36,000
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	801,000	400,000	334,000	334,000		867,000

- (1) ตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดมูลค่าที่ดินให้แสดงตามราคาทุน
- (2) ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนให้แสดงยอด ณ วันต้นปี (1 มค. 25+5)
- (3) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข

## การขายสินทรัพย์ในปีต่อมา

- บริษัท ก ใช้ประโยชน์จากที่ดินเป็นเวลา 3 ปี และได้ขายไปในราคา 60,000 บาท ในปี 25+9
- ในปีที่ยขาย บริษัท ก จะรายงานกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท (60,000 – 50,000)
- แต่กำไรในแง่ของกิจการรวมจะเท่ากับ 20,000 บาท ซึ่งเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ (กำไรสุทธิรวม) 19,000 บาท และของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1,000 บาท

การปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดิน 10,000 บาท ให้แสดงค่า 20,000 บาทในงบการเงินรวม มีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000	
กำไรสะสมต้นงวด - บริษัท ข	1,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		10,000

บริษัท ก ยังต้องบันทึกรายได้จากบริษัท ข ในสมุดบัญชีดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	9,000	
รายได้จากบริษัท ข		9,000

## กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคา

- มูลค่าสูญสิ้นหรือค่าตัดจำหน่ายระหว่างกลุ่มกิจการจะมีผลต่อบัญชีกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งจะปรากฏอยู่ในสมุดบัญชีของบริษัทผู้ขาย
- กำไรหรือขาดทุนจะถูกตัดออกจากงบการเงินของบริษัทใหญ่ และงบการเงินรวมทุกปี จนกว่าจะขายสินทรัพย์ให้กับหน่วยงานอื่น หรือใช้ประโยชน์สินทรัพย์นั้น

## บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาให้กับบริษัทย่อย (Downstream)

- ถ้าบริษัทใหญ่ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี ในปีที่มีการขาย บริษัทใหญ่จะต้องตัดกำไรหรือขาดทุนนี้ออกจากบัญชีรายได้จากบริษัทย่อย
- ในกระดาษทำการ กำไรหรือขาดทุนจะต้องถูกตัดออกพร้อมกับการลดบัญชีสินทรัพย์ถาวรให้แสดงตามราคาทุน

### ตัวอย่างที่ 6.3

- บริษัท ก ขายเครื่องจักร ให้กับบริษัทย่อย ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 80% เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+2 ในราคา 80,000 บาท

- เครื่องจักรมีราคาตามบัญชี ณ วันที่ขาย 50,000 บาท (ราคาทุน 90,000 บาท หักค่าเสื่อมราคาสะสม 40,000 บาท)

การบันทึกรายการซื้อขายเครื่องจักรในสมุดบัญชีของบริษัท ก และบริษัท ข มีดังนี้

*สมุดบัญชีของบริษัท ก*

เงินสด	80,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	40,000	
เครื่องจักร		90,000
กำไรจากการขายเครื่องจักร		30,000

*สมุดบัญชีของบริษัท ข*

เครื่องจักร	80,000	
เงินสด		80,000

ในแง่ของงบการเงินรวมกำไรจากการขายเครื่องจักรที่อยู่ในสมุดบัญชีของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+2 ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากยังไม่มีการใช้งานเครื่องจักร

ดังนั้นบริษัท ก จะต้องปรับปรุงบัญชีรายได้จากบริษัท ข สำหรับปี 25+2 ตามวิธีส่วนได้เสีย ด้วยกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นทั้งหมดในสมุดบัญชีดังนี้

รายได้จากบริษัท ข	30,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		30,000
รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ ดังนี้		
กำไรจากการขายเครื่องจักร	30,000	
เครื่องจักร		30,000
	หรือ	
กำไรจากการขายเครื่องจักร	30,000	
เครื่องจักร	10,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		40,000

#### ตัวอย่างที่ 6.4

- สมมติว่าการขายระหว่างบริษัทเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+2 เครื่องจักรมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ไม่มีมูลค่าซาก
- บริษัท ข คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง
- บริษัท ข จะต้องบันทึกค่าเสื่อมราคา 16,000 บาท สำหรับ 25+2
- ค่าเสื่อมราคา 16,000 บาท ได้รวมกำไรของเครื่องจักรที่ยังไม่เกิดขึ้น 6,000 บาท ( $30,000/5$  ปี)

บริษัท ก จะบันทึกรายการสำหรับปี 25+2 ในสมุดบัญชี เพื่อตัดผลกระทบจากการขายเครื่องจักรระหว่างบริษัท ดังนี้

รายได้จากบริษัท ข	30,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		30,000

เงินลงทุนในบริษัท ข	6,000	
รายได้จากบริษัท ข		6,000

การขายเครื่องจักรระหว่างบริษัทที่มีต้องบการเงินรวมแสดงใน  
กระดาษทำการ (บางส่วน) ของปี 25+2 ได้ดังนี้

	บริษัท ก	บริษัท ข 80%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
งบกำไรขาดทุน					
กำไรจากการขาย	30,000		(1)30,000		
เครื่องจักร					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบดุล					
เครื่องจักร		80,000		(1)30,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(16,000)	(2) 6,000		(10,000)

- (1) ตัดกำไรจากการขายเครื่องจักรและลดมูลค่าเครื่องจักรให้  
แสดงตามราคาทุน
- (2) ปรับปรุงค่าเสื่อมราคา

ตั้งแต่ปี 25+3 จนถึงปี 25+6 บริษัท ก จะปรับปรุงรายได้จาก  
บริษัท ข เพื่อรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักร โดยการบันทึก  
บัญชีในแต่ละปีดังนี้

25+3, 25+4, 25+5 และ 25+6

เงินลงทุนในบริษัท ข	6,000	
รายได้จากบริษัท ข		6,000

ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนจะสะท้อนให้เห็นถึงการตัดและการรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักร ดังนี้

ปี	การตัดกำไร จากการขาย เครื่องจักร	การรับรู้กำไร จากการคิด ค่าเสื่อมราคา	ผลต่อยอดคงเหลือ ของบัญชีเงินลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม
25+2	-30,000	+ 6,000	- 24,000
25+3		+ 6,000	- 18,000
25+4		+ 6,000	- 12,000
25+5		+ 6,000	- 6,000
25+6		+ 6,000	-0-

กำไรจากการขายเครื่องจักรจะถูกตัดบัญชีในกระดาษทำการสำหรับปี 25+3 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	24,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม เครื่องจักร	6,000	30,000

## บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

Downstream กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม (บางส่วน)

ปีต่อจากปีที่ขาย สำหรับปี 25+3, 25+4 25+5 และ 25+6

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
<b>ปี 25+3</b>					
งบกำไรขาดทุน-25+3					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบดุล - 31 ธค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(32,000)	(1) 6,000		
			(2) 6,000		(20,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 24,000		
<b>ปี 25+4</b>					
งบกำไรขาดทุน -25+4					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบดุล - 31 ธค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(48,000)	(1) 12,000		
			(2) 6,000		(30,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 18,000		
<b>ปี 25+5</b>					
งบกำไรขาดทุน- 25+5					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบดุล - 31 ธค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(64,000)	(1) 18,000		
			(2) 6,000		(40,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 12,000		

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			เดบิต	เครดิต	
ปี 25+6					
งบกำไรขาดทุน- 25+6					
ค่าเสื่อมราคา		16,000		(2) 6,000	10,000
งบดุล - 31 ธค.					
เครื่องจักร		80,000		(1) 30,000	50,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(80,000)	(1) 24,000		
			(2) 6,000		(50,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	XXX		(1) 6,000		

## บริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคาให้กับบริษัทใหญ่ (Upstream)

การคำนวณรายได้จากบริษัทย่อยในปีที่มีการขาย บริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงส่วนได้เสียในกำไรสุทธิที่บริษัทย่อยรายงานด้วย

- (1) ส่วนได้เสียในกำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร
- (2) ส่วนได้เสียในกำไรจากการขายสินทรัพย์ที่มีการรับรู้บางส่วนจากการคิดค่าเสื่อมราคา

**ตัวอย่างที่ 6.5** บริษัท ก ซื้อรถบรรทุกจากบริษัท ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสียอยู่ 80% เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+4 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ มีดังนี้

บริษัท ข รายงานกำไรสุทธิของปี 25+4	50,000	บาท
อายุการใช้งานคงเหลือของรถบรรทุก ณ วันที่ 1 มกราคม 25+4	3	ปี
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา	เส้นตรง	
มูลค่าซาก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6	3,000	บาท
ราคาทุนของรถบรรทุก	14,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+3	5,000	บาท

บริษัท ข ขายรถบรรทุกให้กับบริษัท ก ในราคาเงินสด 12,000 บาท

*สมุดบัญชีของบริษัท ข*

1 มกราคม 25+4 (วันที่ขายรถบรรทุก)

เงินสด	12,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	5,000	
รถบรรทุก		14,000
กำไรจากการขายรถบรรทุก		3,000

*สมุดบัญชีของบริษัท ก*

1 มกราคม 25+4 (วันที่ซื้อรถบรรทุก)

รถบรรทุก	12,000	
เงินสด		12,000

31 ธันวาคม 25+4

ค่าเสื่อมราคา	3,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		3,000

บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี [(ราคาทุน 12,000 – มูลค่าซาก 3,000)/3 ปี]

เงินลงทุนในบริษัท ข	38,400	
รายได้จากบริษัท ข		38,400

บันทึกรายได้จากการลงทุน สำหรับปี 25+4 ดังต่อไปนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (50,000 × 80%)	40,000
หัก : กำไรจากการขายรถบรรทุก (3,000 × 80%)	(2,400)
บวก : รับรู้กำไร (3,000/3 ปี) × 80%	800
รายได้จากบริษัท ข สำหรับปี 25+4	<u>38,400</u>

## กระดาษทำการ - การขายสินทรัพย์ถาวรแบบ Upstream

จากตัวอย่างที่ 6.5 ยอดคงเหลือของบัญชีเงินลงทุนและส่วนของเจ้าของ สำหรับบริษัท ก และบริษัทย่อย ข มีดังนี้

	<u>เงินลงทุนใน บริษัท ข 80%</u>	<u>80% ของ ส่วนของผู้ ถือหุ้น ของบริษัท ข</u>	<u>100% ของ ส่วนของผู้ ถือหุ้น ของบริษัท ข</u>
31 ธค. 25+3	400,000	400,000	500,000
รายได้ - 25+4	<u>+38,400</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธค. 25+4	438,400	440,000	550,000
รายได้ - 25+5	<u>+40,800</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธค. 25+5	479,200	480,000	600,000
รายได้ - 25+6	<u>+40,800</u>	<u>+40,000</u>	<u>+50,000</u>
31 ธค. 25+6	<u>520,000</u>	<u>520,000</u>	<u>650,000</u>

ปี 25+4 : ปีที่ขาย

Upstream

	บริษัท ก	บริษัท ข 80%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
รายได้จากบริษัท ข	38,400		(3)38,400			
กำไรจากการขายรถบรรทุก		3,000	(2) 3,000			
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1)1,000		2,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (50,000-3,000+1,000)					9,600	(9,600)
X .20						

	บริษัท ก	บริษัท ข 80%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบดุล</b>						
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000		9,000
คสร.สะสม	(3,000)		(1) 1,000			(2,000)
งลท.ในบริษัท ข	438,400			(3) 38,400		
				(4) 400,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้น -บริษัท ข 1 มค. M.I.		500,000	(4) 400,000		100,000	
					109,600	109,600

### รายการปรับปรุงและตัดบัญชีรูปของสมุดรายวัน

- (1) ค่าเสื่อมราคาสะสม 1,000  
    ค่าเสื่อมราคา 1,000  
    กลับรายการค่าเสื่อมราคาที่บ้านทีกไว้สูงไป
- (2) กำไรจากการขายรถบรรทุก 3,000  
    รถบรรทุก 3,000  
    ตัดกำไรจากการขายรถบรรทุกและลดมูลค่ารถบรรทุกให้  
    แสดงตามราคาทุน
- (3) รายได้จากบริษัท ข 38,400  
    เงินลงทุนในบริษัท ข 38,400  
    ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี

(4) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบ.ช -1 มค. 400,000

เงินลงทุนในบริษัท ช

400,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ช

ปี 25+5 : ปีที่สองหลังการขาย

Upstream

	บริษัท ก	บริษัท ช 80%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน รายได้จากบริษัท ช	40,800		(3) 40,800			
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1) 1,000		2,000
M.I. (50,000+1,000) X .20					10,200	(10,200)
งบดุล						
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000		9,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(6,000)		(1) 1,000			(4,000)
			(2) 1,000			
งลท.ในบริษัท ช	479,200		(2) 1,600	(3) 40,800 (4) 440,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้น- บริษัท ช 1 มค.		550,000	(2) 400			
			(4) 440,000		109,600	
M.I.					119,800	119,800

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีอาจแสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ ดังนี้

(1) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
ค่าเสื่อมราคา		1,000
กลับรายการคสร.ที่บันทึกไว้สูงไปในแง่ของกิจการรวม		
 (2) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	1,600	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	400	
รถบรรทุก		3,000
ลดค่าเสื่อมราคาสะสมที่บันทึกไว้สูงไป (ปี 25+4) และปรับปรุงกำไรจากการขายรถบรรทุกที่ยังไม่ได้เกิดขึ้น ณ วันต้นปี 2,000 บาท เข้าบัญชีเงินลงทุน (80%) และบัญชีกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ข (20%) พร้อมทั้งลดมูลค่ารถบรรทุกให้แสดงตามราคาทุน		
 (3) รายได้จากบริษัท ข	40,800	
เงินลงทุนในบริษัท ข		40,800
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		

(4) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบ. ข - 1 มค. 440,000

เงินลงทุนในบริษัท ข

440,000

ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (550,000 × .8)

ปี 25+6 : ปีที่สามหลังการขาย

Upstream

	บริษัท ก	บริษัท ข 80%	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
รายได้จากบริษัท ข	40,800		(3) 40,800			
ค่าเสื่อมราคา	3,000			(1) 1,000		2,000
M.I.					10,200	(10,200)
(50,000+1,000)						
× .20						
งบดุล						
รถบรรทุก	12,000			(2) 3,000		9,000
คสร.สะสม	(9,000)		(1) 1,000			
			(2) 2,000			(6,000)
งลท.ในบริษัท ข	520,000		(2) 800	(3) 40,800		
				(4) 480,000		
ส่วนของผู้ถือหุ้น- บริษัท ข 1 มค.		600,000	(2) 200			
			(4) 480,000		119,800	
M.I.					130,000	130,000

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีรูปของสมุดรายวัน มีดังนี้

(1) ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000	
ค่าเสื่อมราคา		1,000
กลับรายการคสร.ที่บันทึกไว้สูงไปในแง่ของกิจการรวม		
(2) ค่าเสื่อมราคาสะสม	2,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	200	
รถบรรทุก		3,000
ลดค่าเสื่อมราคาสะสมที่บันทึกไว้สูงไป (ปี 25+4 และปี 25+5) และปรับปรุงกำไรจากการขายรถบรรทุกที่ยังไม่เกิดขึ้น ณ วันต้นปี 1,000 บาท เข้าบัญชีเงินลงทุน (80%) และบัญชีกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ข (20%) พร้อมทั้งลดมูลค่ารถบรรทุกให้แสดงตามราคาทุน		
(3) รายได้จากบริษัท ข	40,800	
เงินลงทุนในบริษัท ข		40,800
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(4) ส่วนของผู้ถือหุ้นของบ. ข - 1 มค.	480,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		480,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข (600,000 × .8)		

## การขายสินทรัพย์ถาวรในราคาที่ต่างไปจากมูลค่ายุติธรรม

ต้องตรวจสอบให้แน่ชัดว่า ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นไม่ใช่สิ่งที่บริษัทผู้ขายสินทรัพย์จะต้องบันทึกในสมุดบัญชีของตนก่อนหน้าการขายระหว่างกันจะเกิดขึ้น (หรือหมดไปหลังจากการขายระหว่างกัน)

### ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวร

ขั้นตอนของการรับรู้ผลขาดทุนระหว่างบริษัทในงบการเงินรวม จะตรงกันข้ามกับการตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ถาวร

#### ตัวอย่างที่ 6.6

- บริษัท ก ขายเครื่องจักรซึ่งมีราคาตามบัญชี 30,000 บาท ให้กับบริษัท ข ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 90% ในราคา 20,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+4
- เครื่องจักรนี้มีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี นับจากวันที่ขาย
- บริษัท ก จะมีผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักร 10,000 บาท
- กำไรสุทธิของบริษัท ข สำหรับปี 25+4 เท่ากับ 200,000 บาท และไม่มีรายการค้าอื่น ๆ ระหว่างบริษัทที่เกิดขึ้น

บริษัท ก จะบันทึกรายได้จากบริษัท ข ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	188,000	
รายได้จากบริษัท ข		188,000

บันทึกรายได้จากบริษัท ข สำหรับปี 25+4 ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบ. ข ( $200,000 \times 90\%$ )		180,000
บวก : ขาดทุนจากการขายเครื่องจักร		10,000
หัก : รับรู้ขาดทุน (10,000 บาท/5 ปี)		<u>-2,000</u>
		<u>188,000</u>

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการในปี 25+4 มีดังนี้

เครื่องจักร	10,000	
ขาดทุนจากการขายเครื่องจักร		10,000

ตัดผลขาดทุนระหว่างบริษัทจากการขายแบบ Downstream

ค่าเสื่อมราคา	2,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		2,000

ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาที่บ้านทิกไว้ต่อไป

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการ สำหรับปี 25+5 จะเป็นดังนี้

เครื่องจักร	10,000	
ค่าเสื่อมราคา	2,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		4,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		8,000

## ตัวอย่างงบการเงินรวม – การขายสินทรัพย์ถาวรแบบ Upstream และ Downstream

### ตัวอย่างที่ 6.7

- บริษัท ก ซื้อส่วนได้เสีย 90% ของบริษัท ข ในราคาตามบัญชี 450,000 บาท เมื่อวันที่ 3 มกราคม 25+5
- งบการเงินเปรียบเทียบของทั้งสองบริษัท สำหรับปี 25+7 แสดงอยู่ในกระดาษทำการหน้า 6-20

บริษัททั้งสองมีรายการค้าเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรเกิดขึ้นระหว่างกัน ดังต่อไปนี้

1. เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 25+5 บริษัท ก ขายที่ดินให้กับบริษัท ข โดยมีกำไร 5,000 บาทและบริษัท ข ขายที่ดินผืนนี้ให้กับหน่วยงานภายนอก ในปี 25+7 โดยมีผลขาดทุน 1,000 บาท
2. เมื่อวันที่ 2 มกราคม 25+6 บริษัท ข ขายอุปกรณ์ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ให้กับบริษัท ก ในราคาที่มีกำไร 20,000

บาท อุปกรณ์นี้บริษัท ก ยังคงใช้งานอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+7

3. เมื่อวันที่ 5 มกราคม 25+7 บริษัท ก ขายอาคารให้กับบริษัท ข โดยมีกำไร 32,000 บาท อาคารมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 8 ปี บริษัท ข ก็ยังเป็นเจ้าของอาคารหลังนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+7

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6 และ 31 ธันวาคม 25+7 มีดังนี้

ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6	(600,000 × 90%)	540,000
หัก : กำไรจากการขายที่ดิน		-5,000
หัก : 90%ของกำไรจากการขายอุปกรณ์ (20,000-4,000) × 90%		<u>-14,400</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+6		520,600
บวก : รายได้จากบริษัท ข - ปี 25+7 [(90% ของกำไรสุทธิของบริษัท ข 80,000 บาท + กำไรจากการขายที่ดิน 5,000 บาท + กำไรจากการขายอุปกรณ์ 3,600 บาท (20,000/5 × .9) - กำไรจากการขายอาคาร 28,000 บาท (32,000-4,000)]		52,600
หัก : เงินปันผลรับ - ปี 25+7		<u>-27,000</u>
เงินลงทุนในบริษัท ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+7		<u>546,200</u>

## วิธีส่วนได้เสีย

## บริษัท ก และบริษัทย่อย ข

ส่วนได้เสีย 90%

กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
ขาย	2,000,000	700,000				2,700,000
กำไรจากการขาย						
อาคาร	32,000		(3)32,000			
กำไร (ขาดทุน) จาก						
การขายที่ดิน		(1,000)		(1)5,000		4,000
รายได้จากบริษัท ข	52,600		(4)52,600			
รวม	2,084,600	699,000				2,704,000
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	320,000				1,320,000
ค่าเสื่อมราคา	108,000	50,000		(2) 4,000		150,000
				(3) 4,000		925,600
ค่าใช้จ่ายอื่น	676,600	249,000				2,395,600
รวม	1,784,600	619,000				308,400
กำไรสุทธิ	300,000	80,000			8,400	(8,400)*
M.I.						
กำไรสุทธิ	300,000	80,000	84,600	13,000	8,400	300,000
<b>งบกำไรสะสม</b>						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	400,000					400,000
บริษัท ข		200,000	(2) 1,600			
			(5)180,000		18,400	
กำไรสุทธิยกมา	300,000	80,000	84,600	13,000	8,400	300,000

เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(200,000)					(200,000)
บริษัท ข		(30,000)		(4)27,000	(3,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	500,000	250,000	266,200	40,000	23,800	500,000
<b>งบดุล</b>						
เงินสด	131,800	32,000				163,800
สินทรัพย์หมุนเวียน	200,000	150,000				350,000
อื่น						
ที่ดิน	160,000	40,000				200,000
อาคาร	500,000	232,000		(3)32,000		700,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม- อาคาร	(200,000)	(54,000)	(3) 4,000			(250,000)
อุปกรณ์	620,000	400,000		(2)20,000		1,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม- อุปกรณ์	(258,000)	(100,000)	(2) 8,000			(350,000)
เงินลงทุนในบริษัท ข	546,200		(1) 5,000 (2) 14,400	(4)25,600 (5) 540,000		
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>1,700,000</b>	<b>700,000</b>				<b>1,813,800</b>
หนี้สินหมุนเวียน	200,000	50,000				250,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(5)360,000		40,000	
กำไรสะสมยกมา	500,000	250,000	266,200	40,000	23,800	500,000
M.I.					63,800	63,800
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,700,000	700,000	657,600	657,600		1,813,800

\* M.I. = (กำไรสุทธิของบริษัท ข 80,000 บาท + กำไรจากการขาย

อุปกรณ์ 4,000 บาท) × 0.10

รายการปรับปรุงและตัดบัญชีในรูปของสมุดรายวัน มีดังนี้

(1) เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		
(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	14,400	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	1,600	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	8,000	
ค่าเสื่อมราคา		4,000
อุปกรณ์		20,000
ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์-ขายแบบ Upstream		
(3) กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	4,000	
อาคาร		32,000
ค่าเสื่อมราคา		4,000
ตัดกำไรจากการขายอาคาร-ขายแบบ Downstream		

(4) รายได้จากบริษัท ข	52,600	
เงินปันผลจ่าย		27,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		25,600
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		
(5) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	180,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	360,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		

### วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์

ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ รายการปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อแปลงให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย ทำได้โดย

(1) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก	19,400	
รายได้จากบริษัท ข	19,400	
เงินลงทุนในบริษัท ข		38,800

## การเปลี่ยนแปลงวิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์เป็นวิธีส่วนได้เสีย

	กำไรสะสม ต้นปีของบ.ก	เงินลงทุน ใน บ.ช	รายได้ จาก บ.ช
<i>ผลกระทบของปีก่อน :</i>			
กำไรจากขายที่ดินให้ บ.ช ปี 25+5	-5,000	-5,000	
กำไรจากการซื้ออุปกรณ์จากบริษัท ข เมื่อ 1 มค. 25+6 (กำไร 20,000×90%)	-18,000	-18,000	
รับรู้กำไรจากการคิด คสร.อุปกรณ์ ในปี 25+6 (กำไร 20,000/5 ปี×90%)	+3,600	+3,600	
<i>ผลกระทบของปีปัจจุบัน :</i>			
บ. ข ขายที่ดินให้หน่วยงานภายนอก		+5,000	+5,000
ขายอาคารให้บ. ข เมื่อ 5 มค. 25+7		-32,000	-32,000
รับรู้กำไรจากการคิด คสร.อุปกรณ์- ใน 25+7		+3,600	+3,600
รับรู้กำไรจากการคิด คสร.อุปกรณ์ 32,000/8 ปี	————	+4,000	+4,000
การปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อ แปลงวิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ มาเป็นวิธีส่วนได้เสีย	<u>-19,400</u>	<u>-38,800</u>	<u>-19,400</u>

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
 ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม  
 สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	2,000,000	700,000				2,700,000
กำไรจากขายอาคาร	32,000		(4) 32,000			
กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน		(1,000)		(2) 5,000		4,000
รายได้จากบริษัท ข (80,000×.9)	72,000		(1) 19,400			
			(5) 52,600			
รวม	2,104,000	699,000				2,704,000
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	320,000				1,320,000
ค่าเสื่อมราคา	108,000	50,000		(3) 4,000		150,000
				(4) 4,000		925,600
ค่าใช้จ่ายอื่น	676,600	249,000				2,395,600
รวม	1,784,600	619,000				308,400
กำไรสุทธิ	319,400	80,000			8,400	(8,400)*
M.I.					8,400	300,000
กำไรสุทธิ	319,400	80,000	104,000	13,000	8,400	300,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	419,400		(1) 19,400			400,000
บริษัท ข		200,000	(3) 1,600			
			(6) 180,000		18,400	
กำไรสุทธิยกมา	319,400	80,000	104,000	13,000	8,400	300,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(200,000)					(200,000)
บริษัท ข		(30,000)		(5)27,000	(3,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	538,800	250,000	305,000	40,000	23,800	500,000
<b>งบดุล</b>						
เงินสด	131,800	32,000				163,800
ส/ท หมุนเวียนอื่น	200,000	150,000				350,000
ที่ดิน	160,000	40,000				200,000
อาคาร	500,000	232,000		(4)32,000		700,000
คสร.สะสม-อาคาร	(200,000)	(54,000)	(4) 4,000			(250,000)
อุปกรณ์	620,000	400,000		(3)20,000		1,000,000
คสรสะสม-อุปกรณ์	(258,000)	(100,000)	(3) 8,000			(350,000)
งลท. ในบริษัท ข	585,000		(2) 5,000	(1) 38,800		
			(3) 14,400	(5) 25,600		
				(6)540,000		
รวมสินทรัพย์	1,738,800	700,000				1,813,800
หนี้สินหมุนเวียน	200,000	50,000				250,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(6)360,000		40,000	
กำไรสะสมยกมา	538,800	250,000	305,000	40,000	23,800	500,000
M.I.					63,800	63,800
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,738,800	700,000	696,400	696,400		1,813,800

\* M.I. = (กำไรสุทธิของบริษัท ข 80,000 บาท + กำไรจากการขาย  
อุปกรณ์ 4,000 บาท) × 0.10

รายการปรับปรุงที่ (2) ถึง (6) แสดงในรูปของการบันทึกรายการในสมุดรายวันได้ดังนี้

(2) เงินลงทุนในบริษัท ข	5,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		
(3) เงินลงทุนในบริษัท ข	14,400	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	1,600	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	8,000	
ค่าเสื่อมราคา		4,000
อุปกรณ์		20,000
ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์-ขายแบบ Upstream		
(4) กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	4,000	
อาคาร		32,000
ค่าเสื่อมราคา		4,000
ตัดกำไรจากการขายอาคาร-ขายแบบ Downstream		
(5) รายได้จากบริษัท ข	52,600	
เงินปันผลจ่าย		27,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		25,600
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วัน		
ต้นปี		

(6) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	180,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	360,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		

วิธีส่วนได้เสียไม่สมบูรณ์ บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบการเงินรวม  
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
ขาย	2,000,000	700,000				2,700,000
กำไรขายอาคาร	32,000		(3)32,000			
กำไร (ขาดทุน) จากขายที่ดิน		(1,000)		(1)5,000		4,000
รายได้จากบริษัท ข (80,000X.9)	72,000		(4)72,000			
รวม	2,104,000	699,000				2,704,000
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	320,000				1,320,000
ค่าเสื่อมราคา	108,000	50,000		(2)4,000		150,000
				(3)4,000		925,600
ค่าใช้จ่ายอื่น	676,600	249,000				925,600
รวม	1,784,600	619,000				2,395,600
กำไรสุทธิ	319,400	80,000				308,400
M.I.					8,400	(8,400)*
กำไรสุทธิ	319,400	80,000	104,000	13,000	8,400	300,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	419,400		(1) 5,000			
			(2) 14,400			400,000
บริษัท ข		200,000	(2) 1,600			
			(5) 180,000		18,400	
กำไรสุทธิยกมา	319,400	80,000	104,000	13,000	8,400	300,000
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(200,000)					(200,000)
บริษัท ข		(30,000)		(4) 27,000	(3,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	538,800	250,000	305,000	40,000	23,800	500,000
งบดุล						
เงินสด	131,800	32,000				163,800
ส/ทหมุนเวียนอื่น	200,000	150,000				350,000
ที่ดิน	160,000	40,000				200,000
อาคาร	500,000	232,000		(3) 32,000		700,000
คสร.สะสม-อาคาร	(200,000)	(54,000)	(3) 4,000			(250,000)
อุปกรณ์	620,000	400,000		(2) 20,000		1,000,000
คสรสะสม-อุปกรณ์	(258,000)	(100,000)	(2) 8,000			(350,000)
งลท.ในบริษัท ข	585,000			(4) 45,000		
				(5) 540,000		
รวมสินทรัพย์	1,738,800	700,000				1,813,800
หนี้สินหมุนเวียน	200,000	50,000				250,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(5) 360,000		40,000	
กำไรสะสมยกมา	538,800	250,000	305,000	40,000	23,800	500,000
M.I.					63,800	63,800
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,738,800	700,000	677,000	677,000		1,813,800

\*  $M.I. = (\text{กำไรสุทธิของบริษัท ข } 80,000 \text{ บาท} + \text{กำไรจากการขายอุปกรณ์ } 4,000 \text{ บาท}) \times 0.10$

รายการปรับปรุงข้างในรูปของสมุดรายวัน มีดังนี้

(1) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	5,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		
(2) กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ก	14,400	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	8,000	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัท ข	1,600	
ค่าเสื่อมราคา		4,000
อุปกรณ์		20,000
ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์-ขายแบบ Upstream		
(3) กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	4,000	
อาคาร		32,000
ค่าเสื่อมราคา		4,000
ตัดกำไรจากการขายอาคาร-ขายแบบ Downstream		
(4) รายได้จากบริษัท ข	72,000	
เงินปันผลจ่าย		27,000
เงินลงทุนในบริษัท ข		45,000
ปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัท ข ให้แสดงยอด ณ วันต้นปี		

(5) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	180,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	360,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		

## วิธีราคาทุน

- ถ้าบริษัท ก ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชีสำหรับการลงทุนในบริษัท ข บัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข จะแสดงยอด 450,000 บาท เท่ากับราคาทุนที่จ่ายซื้อครั้งแรก
- ในกระดาศทำการสำหรับงบการเงินรวม ก่อนการตัดบัญชีเงินลงทุนจะต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยส่วนได้เสียในกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้นก่อน
- การตัดผลกระทบของรายการค้าจะปรับปรุงบัญชีกำไรสะสมต้นปีของบริษัท ก แทนบัญชีเงินลงทุน



วิธีราคาหุ้น บริษัท ก และบริษัทย่อย ข  
 ส่วนได้เสีย 90% กระดาษทำการสำหรับงบดุลรวม  
 สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25+7

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
<b>งบกำไรขาดทุน</b>						
ขาย	2,000,000	700,000				2,700,000
กำไรจากการขายอาคาร	32,000		(3)32,000			
กำไร (ขาดทุน) จากการขายที่ดิน		(1,000)		(1) 5,000		4,000
เงินปันผลรับ	27,000		(6)27,000			
รวม	2,059,000	699,000				2,704,000
ต้นทุนสินค้าขาย	1,000,000	320,000				1,320,000
ค่าเสื่อมราคา	108,000	50,000		(2) 4,000		150,000
ค่าใช้จ่ายอื่น	676,600	249,000		(3) 4,000		925,600
รวม	1,784,600	619,000				2,395,600
กำไรสุทธิ	274,400	80,000				308,400
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย					8,400	(8,400)*
กำไรสุทธิ	274,400	80,000	59,000	13,000	8,400	300,000
<b>งบกำไรสะสม</b>						
กำไรสะสม 1 มค.						
บริษัท ก	329,400		(1) 5,000	(4)90,000		400,000
บริษัท ข		200,000	(2) 1,600			
			(5)180,000		18,400	
กำไรสุทธิยกมา	274,400	80,000	59,000	13,000	8,400	300,000

	บริษัท ก	บริษัท ข	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			เดบิต	เครดิต		
เงินปันผลจ่าย						
บริษัท ก	(200,000)					(200,000)
บริษัท ข		(30,000)		(6)27,000	(3,000)	
กำไรสะสม 31 ธค.	403,800	250,000	260,000	130,000	23,800	500,000
<b>งบดุล</b>						
เงินสด	131,800	32,000				163,800
สินทรัพย์หมุน- เวียนอื่น	200,000	150,000				350,000
ที่ดิน	160,000	40,000				200,000
อาคาร	500,000	232,000		(3)32,000		700,000
ค่าเสื่อมราคา	(200,000)	(54,000)	(3) 4,000			(250,000)
สะสม-อาคาร						
อุปกรณ์	620,000	400,000		(2)20,000		1,000,000
ค่าเสื่อมราคา	(258,000)	(100,000)	(2) 8,000			(350,000)
สะสม-อุปกรณ์						
งลท.ในบริษัท ข	450,000		(4) 90,000	(5)540,000		
รวมสินทรัพย์	1,603,800	700,000				1,813,800
หนี้สินหมุนเวียน	200,000	50,000				250,000
หุ้นสามัญ						
บริษัท ก	1,000,000					1,000,000
บริษัท ข		400,000	(5)360,000		40,000	
กำไรสะสมยกมา	403,800	250,000	260,000	130,000	23,800	500,000
M.I.					63,800	63,800
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,603,800	700,000	722,000	722,000		1,813,800

\* M.I. = (กำไรสุทธิของบริษัท ข 80,000 บาท + กำไรจากการขาย  
อุปกรณ์ 4,000 บาท) × 0.1

รายการปรับปรุงข้างต้นในรูปของสมุดรายวันทั่วไป

(1) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก	5,000	
กำไรจากการขายที่ดิน		5,000
รับรู้กำไรจากการขายที่ดิน		
(2) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก	14,400	
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อุปกรณ์	8,000	
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	1,600	
ค่าเสื่อมราคา		4,000
อุปกรณ์		20,000
ตัดกำไรจากการขายอุปกรณ์-ขายแบบ Upstream		
(3) กำไรจากการขายอาคาร	32,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร	4,000	
อาคาร		32,000
ค่าเสื่อมราคา		4,000
ตัดกำไรจากการขายอาคาร-ขายแบบ Downstream		
(4) เงินลงทุนในบริษัท ข	90,000	
กำไรสะสมต้นปี-บริษัท ก		90,000
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนด้วยกำไรสะสมของบริษัท ข ที่เพิ่มขึ้น $(200,000 - 100,000) \times .9$		

(5) กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ข	180,000	
หุ้นสามัญ – บริษัท ข	360,000	
เงินลงทุนในบริษัท ข		540,000
ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท ข		
(6) เงินปันผลรับ	27,000	
เงินปันผลจ่าย		27,000
ตัดบัญชีเงินปันผลระหว่างบริษัท		

### การแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย

	กำไร สะสมต้น ปี บ. ก	เงินลงทุน ใน บ. ข	รายได้ จากบ. ข	เงินปัน ผลรับ
ผลกระทบของปีก่อน :				
90% ของกำไรบ. ข ที่เพิ่มขึ้น				
(600,000- 500,000)×.9	+90,000	+90,000		
กำไรจากการขายที่ดินให้บ. ข ใน ปี 25+5	-5,000	-5,000		
กำไรจากการซื้ออุปกรณ์จากบ. ข เมื่อวันที่				
1 มค. 25+6 (กำไร 20,000×90%)	-18,000	-18,000		
รับรู้กำไรจากการคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์				
ในปี 25+6 (กำไร 20,000/5 ปี×90%)	+3,600	+3,600		

	กำไร สะสมต้น ปี บ. ก	เงินลงทุน ใน บ. ข	รายได้ จากบ. ข	เงินปัน ผลรับ
ผลกระทบของปีปัจจุบัน :				
จัดประเภทเงินปันผลใหม่		-27,000		-27,000
รายได้จากบริษัท ข (80,000×90%)		+72,000	+72,000	
บริษัท ข ขายที่ดินให้หน่วยงานภายนอก		+5,000	+5,000	
ขายอาคารให้บริษัท ข เมื่อ 5 มค. 25+7		-32,000	-32,000	
รับรู้กำไรจากการคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ ใน 25+7		+3,600	+3,600	
รับรู้กำไรจากการคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ 32,000/8 ปี	————	+4,000	+4,000	————
การปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อแปลง วิธีราคาทุนให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย	<u>+70,600</u>	<u>+96,200</u>	<u>+52,600</u>	<u>-27,000</u>

การปรับปรุงและตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อแปลงวิธีราคาทุน  
เป็นวิธีส่วนได้เสียทำได้ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท ข	96,200	
เงินปันผลรับ	27,000	
รายได้จากบริษัท ข		52,600
กำไรสะสมต้นปี – บริษัท ก		70,600
ปรับปรุงเพื่อแปลงวิธีราคาทุนเป็นวิธีส่วนได้เสีย		

ตัวอย่าง เปรียบเทียบการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่าง  
บริษัทที่มีต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวม

ตัวอย่างที่ 6.8 ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัท ก และบริษัทย่อย ข

1. กำไรสุทธิของบริษัท ก (ไม่รวมรายได้จากบริษัทย่อย)  
100,000 บาท
2. บริษัท ข (ซึ่งบริษัท ก มีส่วนได้เสีย 90%) ได้รายงานกำไร  
สุทธิ 50,000 บาท
3. การขายที่ดินระหว่างบริษัทก่อให้เกิดกำไร 5,000 บาท
4. ที่ดินยังถือไว้โดยกิจการรวม

	Downstream บ. ก ขายให้ บ. ข	Upstream บ. ข ขายให้ บ. ก
<b>กำไรสุทธิของบริษัท ก - วิธีส่วนได้เสีย</b>		
กำไรสุทธิของบริษัท ก จากการดำเนินงานโดยอิสระ	100,000	100,000
ส่วนได้เสียในกำไรสุทธิของบริษัท ข (50,000 × 90%)	45,000	45,000
<u>หัก</u> : กำไรจากการขายที่ดิน (5,000 บาท × 100%)	(5,000)	
(5,000 บาท × 90%)	—————	(4,500)
<b>กำไรสุทธิของบริษัท ก</b>	<b><u>140,000</u></b>	<b><u>140,500</u></b>

	Downstream บ. ก ขายให้ บ. ข	Upstream บ. ข ขายให้ บ. ก
<b>กำไรสุทธิรวม</b>		
กำไรสุทธิของบริษัท ก บวก กำไรสุทธิ ของบริษัท ข	150,000	150,000
หัก : กำไรจากการขายที่ดิน	(5,000)	(5,000)
กำไรที่เกิดขึ้นแล้ว	145,000	145,000
หัก : ส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนน้อยในกำไรสุทธิ		
(5,000 × 10%)	(5,000)	
(50,000 – 5,000) × 10%		(4,500)
<b>กำไรสุทธิรวม</b>	<b><u>140,000</u></b>	<b><u>140,500</u></b>

**THE END**