

## บทที่ 5

### กำไรระหว่างบริษัท - สินค้าคงเหลือ

งบการเงินรวมจะถูกจัดทำขึ้นเพื่อแสดงถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานระหว่างบริษัทของบริษัทในเครือตั้งแต่ 2 บริษัทขึ้นไปเสมือนเป็นบริษัทเดียว ดังนั้นผลกระทบของรายการระหว่างบริษัท (หมายถึงรายการของบริษัทร่วม) ต้องถูกตัดออกจากงบการเงิน รายการระหว่างบริษัทอาจมีผลต่อบัญชีระหว่างกันในสมุดบัญชีของบริษัทในเครือ เช่น รายการขายระหว่างบริษัทที่เกิดจากการซื้อขายระหว่างกัน (หรือต้นทุนสินค้าที่ขาย) รายการระหว่างกันนี้จะเท่ากันในบัญชีลูกหนี้และบัญชีเจ้าหนี้ รายการหนี้สินระหว่างบริษัทที่เกิดจากตั๋วเงินรับและตั๋วเงินจ่ายระหว่างกัน รวมไปถึงดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วย เนื่องจากรายการต่าง ๆ ระหว่างบริษัทนี้เป็นรายการระหว่างบริษัทตามแนวคิดของส่วนได้โดยรวมซึ่งผลกระทบของมันจะต้องถูกตัดออกไปในการทำงบการเงินรวม

นอกจากบัญชีระหว่างกันแล้ว ผลกำไรขาดทุนจากรายการระหว่างบริษัทต้องถูกตัดออกไปจนกว่าจะมีการใช้จริงหรือขายให้แก่บุคคลภายนอก ดังที่กล่าวไว้ใน “รายงานการวิจัยทางบัญชี” (ACCOUNTING RESEARCH BULLETIN) “ARB No. 51” ว่างบการเงินรวม “ไม่ควรรวมรายการกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทในเครือ ดังนั้นกำไรขาดทุนในสินทรัพย์ระหว่างบริษัทที่มีอยู่ในกลุ่มบริษัทนั้นควรตัดออกไป; ทั้งนี้เพื่อหากำไรขาดทุนสุทธิ

ARB No. 51 บันทึกไว้ในย่อหน้าที่ 14 ว่ากำไรระหว่างบริษัทที่ควรจะตัดออกไปนั้นไม่ได้รับผลกระทบจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่มีอยู่และควรถูกตัดออกไปทั้งหมด เหตุผลที่ต้องตัดกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทคือการดำเนินงานของบริษัทแม้สามารถควบคุมรายการระหว่างบริษัทได้ทั้งหมด รวมถึงอำนาจหน้าที่และผลตอบแทน โดยไม่มีการยื่นเกี่ยวข้องกันระหว่างบริษัทในเครือ เราจะต้องตัดบัญชีผลกระทบของกำไรขาดทุนระหว่างบริษัทจากงบการเงินรวมนั้น ไม่ว่ารายการระหว่างบริษัทจะมีการเข้ามีส่วนกันหรือไม่ก็ตาม จุดประสงค์เพื่อแสดงรายได้และฐานะทางการเงินของส่วนได้รวมเท่าที่ปรากฏเสมือนหนึ่งว่า รายการระหว่าง

บริษัทนั้นไม่เคยเกิดขึ้นเลย คือ ไม่คำนึงถึงจำนวนที่เกี่ยวข้องกันในรายการ เหตุผลเดียวกันนี้ได้นำมาใช้กับบัญชีเงินลงทุนและรายได้จากการลงทุนภายใต้วิธี One-line Consolidation ด้วย ในรูปของ One-line Consolidation นั้น ไม่ว่าจะอย่างไรข้อมูลซึ่งเป็นรายการระหว่างกันไม่มีส่วนจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงเพื่อเสนอกำไรของบริษัทใหญ่และแสดงฐานะทางการเงินในงบการเงินต่างหากของบริษัทใหญ่ด้วย การปรับปรุงเพิ่มเติมเหล่านี้ถูกรวบรวมไว้ใน “การตีความทางบัญชี” (ACCOUNTING INTERPRETATION NO. 1) ของ APB Opinion No. 18. เรื่อง “การบัญชีเงินลงทุนในหุ้นสามัญวิธีส่วนได้เสีย”

### รายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท

รายได้จะได้รับการยอมรับ (บันทึกเป็นรายได้) เมื่อมันเกิดขึ้นจริง นั่นคือเมื่อทำกำไรได้สำหรับรายได้ที่เป็นกำไรตามแนวของการรวมส่วนได้ ต้องได้จากการขายให้บุคคลภายนอก รายได้จากการขายระหว่างบริษัทในเครือจะไม่ได้รับการยอมรับจนกว่าจะขายออกไปให้บุคคลภายนอก การโอนให้กันระหว่างบริษัทในเครือจะไม่มีผลต่อกำไรรวม บริษัทหนึ่งขายสินค้าให้กับบริษัทในเครือทำให้เกิดบัญชีซื้อขายระหว่างกัน ถ้าบริษัทที่ซื้อใช้ระบบ Periodic Inventory และเกิดบัญชีขายและต้นทุนสินค้าที่ขายระหว่างกันถ้าเป็นการซื้อในระบบ Perpetual Inventory บัญชีระหว่างกันนี้จะถูกตัดออกไปในการเตรียมงบกำไรขาดทุนรวมเพื่อรายงานการขายและต้นทุนสินค้าที่ขายในจำนวนที่เท่ากันในการเตรียมงบการเงินรวมนั้นสำคัญมาก เพราะสะท้อนถึงกิจกรรมการขายของส่วนได้โดยรวมอย่างชัดเจนแม่นยำ โดยไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวม

### การตัดบัญชีซื้อขายระหว่างบริษัท

การซื้อขายระหว่างบริษัทของบริษัทในเครือจะถูกตัดในการทำงบการเงินรวมเพื่อรายงานการซื้อขาย (หรือต้นทุนที่ขาย) รวม ตามจำนวนที่ได้สั่งซื้อและขายให้กับบุคคลภายนอก เมื่อใช้ระบบ Periodic Inventory รายการในกระดาษทำการต้องตัดซื้อขายระหว่างกันโดยลงบัญชีอย่างง่าย ๆ คือ เดบิตบัญชีขายและเครดิตซื้อ ส่วนการตัดบัญชีในกระดาษทำการตามระบบ Perpetual Inventory ต้องเดบิตบัญชีขาย และเครดิต บัญชีต้นทุนสินค้าที่ขายเสมอ ที่เป็นเช่นนั้นเพราะในระบบ Perpetual Inventory การซื้อระหว่างบริษัทถูกรวมไว้ในบัญชีต้นทุนสินค้าที่

ขายของบริษัทในเครือที่ซื้อไป ซึ่งทั้งหมดนี้จะถูกแสดงให้เห็นในตัวอย่างของบริษัทพัฒนาและบริษัทย่อยสินธร บริษัทพัฒนาลงทุนในบริษัทย่อยสินธร ในปี 2540 บริษัทสินธรซื้อสินค้าจากบริษัทพัฒนาในราคาที่สูงกว่าต้นทุน 20% ระหว่างปี 2540 บริษัทพัฒนาขายสินค้ามูลค่า 30,000 บาทให้กับบริษัทสินธรในราคา 36,000 บาท และบริษัทสินธรขายสินค้าทั้งหมดให้แก่ลูกค้าเป็นเงิน 45,000 บาท รายการในสมุดรายวันทั่วไป ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าจะถูกบันทึกในสมุดบัญชีของบริษัทพัฒนาและสินธร ดังต่อไปนี้

### **สมุดรายวันทั่วไป บริษัทพัฒนา**

---

Dr. สินค้าคงเหลือ	30,000	
Cr. บัญชี เจ้าหนี้		30,000

บันทึกซื้อจากบุคคลภายนอก

Dr. บัญชีลูกหนี้ บริษัทสินธร	36,000	
Cr. ขาย		36,000

บันทึกขายระหว่างกัน

Dr. ต้นทุนขาย	30,000	
Cr. สินค้า		30,000

บันทึกต้นทุนขายให้บริษัทสินธร

### **สมุดรายวันทั่วไป บริษัทสินธร**

---

Dr. สินค้า	36,000	
Cr. บัญชีเจ้าหนี้ บริษัทพัฒนา		36,000

บันทึกซื้อระหว่างบริษัท

Dr. บัญชีลูกหนี้ 45,000  
 Cr. ขาย 45,000

บันทึกขายให้แก่บุคคลภายนอก

Dr. ต้นทุนขาย 36,000  
 Cr. สินค้า 36,000

บันทึกต้นทุนขาย

สิ้นปี 2540 บริษัทพัฒนา ขายให้บริษัทสินธร รวม 36,000 บาท มีต้นทุนขายรวม 30,000 บาท ที่ขายให้บริษัทสินธร บริษัทสินธรขายสินค้าให้บุคคลภายนอก 45,000 บาท สินค้าที่ขายไปมีต้นทุนขาย 36,000 บาท ตามราคาซื้อที่มาจากบริษัทพัฒนา เนื่องจากบริษัทพัฒนาและบริษัทสินธรต้องทำงานรวมเป็นกิจการเดียวเพื่อใช้ในการรายงานการรวมการขายและต้นทุนที่ขายจะเกินมา 36,000 บาท ซึ่งส่วนที่เกินนั้นต้องถูกตัดออกไปในกระดาษทำการ ซึ่งเป็นที่ ๆ จะบอกได้ว่าการรวมการขายและต้นทุนขายได้ทำจนเสร็จสิ้นแล้ว การตัดในกระดาษทำการจะเป็นดังต่อไปนี้

	บริษัทพัฒนา	100% บ.สินธร	การปรับปรุงและตัดบัญชี	งบรวม
ขาย	36,000	45,000	36,000	45,000
ต้นทุนขาย	30,000	36,000	36,000	30,000
กำไรขั้นต้น	6,000	9,000		15,000

การตัดในกระดาษทำการไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิรวมเพราะการขายและต้นทุนขายถูกตัดออกไปในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งการบวกกำไรขั้นต้นเข้าด้วยกันจะเท่ากับกำไรขั้นต้นรวม แต่การตัดบัญชีจำเป็นในการสะท้อนถึงกิจกรรมการค้าที่ถูกต้องเมื่อคิดรวมเป็นกิจการเดียวคือซื้อสินค้า 30,000 บาท (โดยบริษัทพัฒนา) และขายมันออกไป 45,000 บาท (โดยบริษัทสินธร) ที่จริงแล้วการบันทึกบัญชีต่างหากของบริษัทพัฒนาจะมีกำไรขั้นต้น 6,000 บาท รวมอยู่ด้วย

และในบัญชีของบริษัทสินธรจะแสดงกำไรขั้นต้น 9,000 บาท ซึ่งมันไม่สัมพันธ์กันในการรายงานผลการดำเนินงานโดยรวม นอกจากนี้ต้องตัดรายการกำไรระหว่างบริษัทออกไปเพิ่มเติมแล้ว ยังจำเป็นต้องตัดลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกันในการทำงบการเงินรวมด้วย

### การตัดกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวด

กำไรจากการขายระหว่างบริษัทในเครื่องนั้นจะได้รับการยอมรับและถือว่าเกิดขึ้นจริงในส่วนตัวโดยรวมเต็มจำนวน ในงวดที่สินค้านั้นถูกขายให้แก่บุคคลภายนอกแต่กว่าที่สินค้าจะถูกขายออกไปอีกครั้ง กำไรขาดทุนจากการขายระหว่างบริษัทก็จะถือว่ายังไม่เกิดขึ้นจริงและผลกระทบของมันต้องถูกตัดออกไปในการทำงบการเงินรวม กำไรขาดทุนจากการขายระหว่างบริษัทที่ไม่เกิดขึ้นจริงจะปรากฏอยู่ในสินค้าคงเหลือปลายงวดของบริษัทในเครื่องที่ซื้อไป เพราะสินค้าคงเหลือนั้นจะแสดงราคาขายที่โอนให้กันระหว่างบริษัทที่สูงกว่าต้นทุนของส่วนได้โดยรวมตัดบัญชีโดย เดบิตต้นทุนสินค้าที่ขาย และเครดิตสินค้าคงเหลือปลายงวด ตามจำนวนกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริง ตัวอย่างของบริษัทพิพัฒน์และสินธร ที่ดำเนินงานต่อเนื่องมาในปี 2541 ระหว่างปี 2541 บริษัทพิพัฒน์ขายสินค้าราคาต้นทุน 40,000 บาท ให้บริษัทสินธร ในราคา 48,000 บาท และบริษัทสินธร ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในราคา 42,000 บาท บริษัทสินธรมีสินค้าคงเหลือ 12,000 บาท รายการในสมุดรายวันที่เกี่ยวข้องกับการขายออนไลน์ค้าระหว่างบริษัทระหว่างปี 2541 มีดังต่อไปนี้

#### สมุดรายวันทั่วไป บริษัทพิพัฒน์

Dr. สินค้า	40,000
Cr. บัญชี เจ้าหนี้	40,000
บันทึกซื้อจากบุคคลภายนอก	
Dr. บัญชีลูกหนี้ บริษัทสินธร	48,000
Cr. ขาย	48,000
บันทึกขายระหว่างบริษัท	

Dr. ต้นทุนขาย	40,000
Cr. สินค้าคงเหลือ	40,000

บันทึกต้นทุนขายที่ขายให้กับบริษัทสินธร

### สมุดรายวันทั่วไป บริษัทสินธร

---

Dr. สินค้า	48,000
Cr. บัญชี เจ้าหนี้บริษัทพิพัฒน์	48,000

บันทึกซื้อระหว่างบริษัท

Dr. บัญชีลูกหนี้	42,000
Cr. ขาย	42,000

บันทึกขายให้บุคคลภายนอก

Dr. ต้นทุนขาย	36,000
Cr. สินค้าคงเหลือ	36,000

บันทึกต้นทุนที่ขายให้บุคคลภายนอก

ปี 2541 บริษัทพิพัฒน์ขายให้กับบริษัทสินธร ได้เงินจำนวน 48,000 บาท ซึ่งในจำนวนนี้มีต้นทุนขาย 40,000 บาท และในปีเดียวกันนี้บริษัทสินธรขายสินค้าที่ได้มาจากบริษัทพิพัฒน์เป็นเงิน 42,000 บาท โดยมีต้นทุนขาย 36,000 บาท คิดเป็นสัดส่วนได้  $\frac{3}{4}$  หรือ  $\frac{36,000}{48,000}$  ซึ่ง 48,000 เป็นราคาของสินค้าที่ได้มาจากบริษัทพิพัฒน์ สินค้าจากบริษัทพิพัฒน์คงเหลือในบริษัทสินธร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 อยู่ 12,000 บาท ตามราคาที่ตั้งมา ในจำนวนนี้มีกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริง 2,000 บาท

**รายการในกระดาษทำการ** ตามวิธีการรวมส่วนได้ สินค้าที่มีราคาทุน 40,000 บาท ถูกโอนให้กันระหว่างบริษัทดังนี้

- สินค้า 30,000 บาท (3/4) ถูกขายให้กับบุคคลภายนอกเป็นเงิน 42,000
- 10,000 บาท (หรือ 1/4) เป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด
- ส่วนได้โดยรวมมีกำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นจริง 12,000 บาท

การรวมงบการเงินจะเสร็จสมบูรณ์เมื่อได้ตัดสินค้าของรายการระหว่างบริษัทจากการขาย, ต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือในกระดาษทำการเรียบร้อยแล้ว รายการในกระดาษทำการลดรายการขาย 48,000 บาท ลดต้นทุนขาย 48,000 บาท และลดสินค้าคงเหลือ 2,000 บาท รายการในกระดาษทำการทั้ง 2 รายการถูกใช้เพื่อแยกการตัดซื้อขายระหว่างบริษัทออกจากกำไรขั้นต้นที่ไม่เกิดขึ้นจริง

การตัดบัญชีในกระดาษทำการ เป็นดังนี้

	พิพัฒน์	สินธร	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี	งบรวม
ขาย	48,000	42,000	① 48,000	42,000
ต้นทุนขาย	40,000	36,000	② 2,000    ① 48,000	30,000
กำไรขั้นต้น	8,000	6,000		12,000
งบดุล				
สินค้าคงเหลือ		12,000	② 2,000	10,000

รายการในกระดาษทำการรายการแรก **ตัดซื้อขายระหว่างกันบันทึกในสมุด** รายวันดังนี้

Dr. ขาย	48,000
Cr. ต้นทุนขาย	48,000
<b>ตัดซื้อขายระหว่างกัน</b>	

รายการนี้บันทึกตัดบัญชีซื้อขายระหว่างกันเช่นเดียวกับปี 2540

รายการที่ 2 คือ ดึงกำไรระหว่างบริษัทที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงไว้ 2,000 บาท (กำไรขั้นต้นที่บวกได้จากของ 2 บริษัท 14,000 บาท หัก 2,000 บาท กำไรขั้นต้นรวมจากการคำนวณและหักสินค้าคงเหลือปลายงวดลงจาก 12,000 เป็น 10,000 บาท ซึ่งถูกต้องตามต้นทุนของส่วนได้โดยรวม

Dr. ต้นทุนขาย	2,000	
Cr. สินค้าคงเหลือ		2,000
ตัดกำไรจากต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัท		

เดบิต ต้นทุนขาย ลดกำไรลงโดยเพิ่มต้นทุนขายรวม และเครดิตลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จากราคาทุนของสินค้าที่รับโอนมาระหว่างบริษัทเพื่อทำการเงินรวม ตามวิธีการของกรรวมส่วนได้ สินค้าคงเหลือปลายงวดของบริษัทสินธร มีกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริง 2,000 บาท เนื่องจากส่วนเกินของสินค้าคงเหลือปลายงวดเป็นส่วนขาดของต้นทุนขายด้วย ซึ่งทำให้กำไรขั้นต้นมีส่วนเกินออกมา ข้อผิดพลาดนี้จะถูกแก้ไขด้วยรายการในกระดาษทำการข้อ 2. ที่เพิ่ม (เดบิต) ต้นทุนขาย และลด (เครดิต) ส่วนเกินสินค้าคงเหลือ รายการตัดบัญชีนี้ได้ลดกำไรขั้นต้นรวมไป 2,000 บาท (กระทบต่อกำไรขาดทุน) และลดสินค้าคงเหลือปลายงวดรวม 2,000 บาท (เกิดผลกระทบต่อบดุล)

2 รายการในกระดาษทำการนี้ควรเรียนรู้ไว้ตั้งแต่เนิ่น ๆ เพราะรายการเหล่านี้มักจะเหมือนเดิมเสมอ ไม่ว่าจะมียุขยักขยับข้อที่เราไม่ได้กล่าวถึงเพิ่มเข้ามาแค่ไหนก็ตาม

**วิธี Equity** ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทที่พัฒน์คำนวณหารายได้เงินลงทุนในวิธีปกติ ยกเว้นกำไรระหว่างบริษัท 2,000 บาทที่ต้องถูกดึงไว้ก่อน ในวิธี One - line Consolidation กำไรจากบริษัทสินธรจะถูกลดไป 2,000 บาท โดยกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวด ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในบริษัท สินธร จะถูกลดไป 2,000 บาทด้วยเช่นกัน



## การยอมรับกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในสินค้าคงเหลือต้นงวด

กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวดจะเกิดขึ้นจริงตามวัตถุประสงค์ของการรวมงบการเงินได้ก็ต่อเมื่อสินค้าได้ขายออกไปยังบุคคลภายนอก ตามปกติแล้วการรับรู้กำไรจะเกิดขึ้นในทันทีที่สิ้นสุดงวดงบประมาณ ดังนั้น การยอมรับกำไรคือการตั้งรายการมาอย่างง่าย ๆ เพื่อจุดประสงค์ในการรวมงบการเงินจนกว่าจะถึงปีต่อไปการยอมรับกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงก่อนหน้านี้จะต้อง เครดิต ต้นทุนขายในกระดาษทำการเพราะว่าจำนวนสินค้าคงเหลือต้นงวดจะแสดงอยู่ในต้นทุนสินค้าที่ขายตามระบบ Perpetual Inventory โยงไปถึงกระดาษทำการด้านเดบิตที่ยุ่ยกตามทิศทางการขาย , อัตราส่วนผู้ถือหุ้นส่วนน้อย และวิธีการบัญชีของบริษัทใหญ่ สำหรับบริษัทย่อยก็อาจกระทบต่อรายการได้ แต่ข้อยุ่งยากเหล่านี้กลับไม่กระทบต่อกำไรขั้นต้นรวม เราจะใช้ตัวอย่างก่อนหน้าเพื่ออธิบายผลการดำเนินงานของ บริษัทพีพัฒนาและบริษัทสินธรปี 2542

ระหว่างปี 2542 บริษัทพีพัฒนา ขายสินค้าที่มีราคาทุน 50,000 บาท ให้กับบริษัทสินธร ในราคา 60,000 บาท และสินธรขายสินค้าที่ได้จากบริษัทพีพัฒนาออกไป 75% ในราคาขาย 55,000 บาท นอกจากนี้บริษัทสินธรมียังขายสินค้าคงเหลือต้นงวดที่มีราคาทุน 12,000 บาท ให้กับลูกค้าในราคา 15,000 ด้วย รายการในสมุดรายวันทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่โอนกันระหว่างบริษัท มีดังต่อไปนี้

### สมุดรายวันทั่วไป บริษัทพีพัฒนา

---

Dr. สินค้า	50,000	
Cr. บัญชีเจ้าหนี้		50,000
บันทึกซื้อสินค้าจากบุคคลภายนอก		
Dr. บัญชีลูกค้าบริษัทสินธร	60,000	
Cr. ขาย		60,000
บันทึกขายระหว่างบริษัท		

Dr. ต้นทุนขาย	50,000
Cr. สินค้าคงเหลือ	50,000

บันทึกต้นทุนขาย

### สมุดรายวันทั่วไป-บริษัทสินธร

Dr. สินค้า	60,000
Cr. บัญชีเจ้าหนี้ บ.พิพัฒน์	60,000

บันทึกซื้อขายระหว่างบริษัท

Dr. บัญชีลูกหนี้	70,000
Cr. ขาย	70,000

บันทึกขาย 55,000 และ 15,000 แก่บุคคลภายนอก

Dr. ต้นทุนขาย	57,000
Cr. สินค้าคงเหลือ	57,000

บันทึกต้นทุนขาย (60,000 (ราคาขาย) x 75% ) และสินค้าคงเหลือต้นงวด 12,000 บาท

บริษัทสินธรขายสินค้าที่ซื้อจากบริษัทพิพัฒน์ออกไป 75% ดังนั้นสินค้าคงเหลือปลายงวดในปี 2542 จะเท่ากับ 15,000 (60,000 x 25%) และในสินค้าคงเหลือจำนวนนั้นยังรวมกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงอยู่ 2,500 บาท รายการในกระดาษทำการ ตามวิธีของการรวมส่วนได้สินค้าที่มีราคาทุน 50,000 บาท

มีการโอนให้กันระหว่างบริษัทดังนี้

- ขายสินค้าเป็นเงิน 70,000 บาท ในจำนวนนี้มีสินค้าที่โอนให้กันระหว่างบริษัท ภายในงวด 45,000 และสินค้าคงเหลือต้นงวด 12,000 บาท
- 12,500 บาท เป็นสินค้าคงเหลือปลายปี 2542
- กำไรขั้นต้นที่เกิดขึ้นจริงของส่วนได้โดยรวมคือ 13,000 บาท

งบการเงินรวมที่เสร็จสมบูรณ์จะอยู่ในกระดาษทำการรวมที่ทรัพย์สินของรายการระหว่างบริษัทที่มาจากการขาย, ต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือแล้ว รายการบัญชีในกระดาษทำการทั้ง 3 รายการจะนำมาใช้เพื่อตัดซื้อขายระหว่างกัน, ยอมรับกำไรที่ถูกต้องได้จากสินค้าคงเหลือต้นงวด, และตั้งรายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ดังที่ปรากฏต่อไปนี้

	บ.พัฒนา	บ.สินธร	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
			Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	60,000	70,000	①60,000		70,000
ต้นทุนขาย	50,000	57,000	③2,500	①60,000	47,500
กำไรขั้นต้น	10,000	13,000		②2,000	22,500
งบดุล					
สินค้าคงเหลือ	-	15,000		③2,500	12,500
เงินลงทุนในบริษัทสินธร	xx		②2,000		

รายการในกระดาษทำการที่ตัดรายการสินค้าระหว่างบริษัทพัฒนาและบริษัทสินธร ปี 2542 บันทึกในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้

Dr. ขาย	60,000
Cr. ต้นทุนขาย	60,000
ตัดซื้อขายระหว่างกัน	
Dr. เงินลงทุนในบริษัทสินธร	2,000
Cr. ต้นทุนขาย	2,000

งบการเงินรวมที่เสร็จสมบูรณ์จะอยู่ในกระดาษทำการรวมที่ทรัพย์สินของ  
รายการระหว่างบริษัทที่มาจากการขาย, ต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือแล้ว รายการบัญชีใน  
กระดาษทำการทั้ง 3 รายการจะนำมาใช้เพื่อตัดชื่อขายระหว่างกัน, ยอมรับกำไรที่ถูกต้องยังไม่รับรู้  
สินค้าคงเหลือต้นงวด, และยังไม่รับรู้รายการกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง  
ดังที่ปรากฏต่อไปนี้

	บ.พัฒนา	บ.สินธร	รายการปรับปรุงและตัด บัญชี		งบรวม
			Dr.	Cr.	
งบกำไรขาดทุน					
ขาย	60,000	70,000	①60,000		70,000
ต้นทุนขาย	(50,000)	(57,000)	③2,500	①60,000	(47,500)
กำไรขั้นต้น	10,000	13,000		②2,000	22,500
งบดุล					
สินค้าคงเหลือ	-	15,000		③2,500	12,500
เงินลงทุนในบริษัทสินธร	xx		②2,000		

รายการในกระดาษทำการที่ตัดรายการสินค้าระหว่างบริษัทพัฒนาและบริษัท  
สินธร ปี 2542 บันทึกในสมุดรายวันทั่วไปดังนี้

Dr. ขาย	60,000	
Cr. ต้นทุนขาย		60,000
ตัดชื่อขายระหว่างกัน		
Dr. เงินลงทุนในบริษัทสินธร	2,000	
Cr. ต้นทุนขาย		2,000

ยอมรับกำไรจากสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่รับรู้มาก่อนหน้านี้

Dr. ต้นทุนขาย	2,500
Cr. สินค้าคงเหลือ	2,500

ไม่รับรู้กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวด

รายการในกระดาษทำการข้อ 1 และ 3 ลงบัญชีเหมือนปี 2541 จุดประสงค์เพื่อตัดบัญชีซื้อขายระหว่างบริษัทและดึงกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากวิธีการรวมงบการเงินรวม ส่วนเกินในสินค้าคงเหลือต้นงวด 2,000 บาท จะเป็นส่วนเกินในต้นทุนขายปี 2542 ด้วย ดังนั้นรายการในข้อ 2 จึงเป็นการยอมรับกำไรในสินค้าคงเหลือที่ถูกดึงไว้ในปี 2541 โดยลดต้นทุนขายรวมและทำให้กำไรขั้นต้นรวมเพิ่มขึ้น เดบิตบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยสินธรเพื่อปรับปรุงตามวิธีการลงบัญชีแบบ One - line Consolidation ซึ่งลดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสินธรจากที่ปี 2541 ได้ดึงกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือปลายงวดของปีนั้นไว้ ส่วนด้านเครดิตในกระดาษทำการมักจะบันทึกเหมือนเดิมเสมอ ข้อยุ่งยากที่อาจเกิดขึ้นเพิ่มเติมมักจะเกิดในด้านเดบิต

ตัวอย่างประกอบของบริษัทพีพัฒนาและบริษัทสินธร กล่าวถึงสินทรัพย์ของรายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัทในการรวมการขาย, ต้นทุนขายและกำไรขั้นต้น รายการสินทรัพย์เหล่านี้มักจะเกิดขึ้นเหมือนเดิมเสมอ แต่ตัวอย่างที่กล่าวมานั้นไม่ได้ครอบคลุมถึงทรัพย์สินในรายการสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัทตามวิธีการคำนวณของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย หรือบริษัทใหญ่ที่คิดบัญชีตามวิธี Equity เรื่องนี้เราจะแยกออกมากล่าวถึงในภายหลัง

## Downstream and Upstream Sales

การขายที่บริษัทใหญ่ขายให้กับบริษัทย่อยเรียกว่า การขายลง (downstream sales) และการขายโดยบริษัทย่อยขายให้กับบริษัทใหญ่จะถูกเรียกว่า การขายขึ้น (Upstream Sale) คำว่าขายขึ้นและขายลงนั้น มีความสัมพันธ์กับแผนภูมิโครงสร้างองค์การความสัมพันธ์

ของบริษัทในเครือ ที่บริษัทใหญ่จะอยู่จุดสูงสุด อธิบายได้ว่า การขายจากจุดสูงสุดให้กับจุดที่อยู่ต่ำกว่าคือ การขายลง (Downstream) และการขายจากจุดที่ต่ำขึ้นไปให้กับจุดที่สูงกว่าเรียกว่า การขายขึ้น (Upstream)

จำนวนการขายและต้นทุนสินค้าที่ขาย (หรือซื้อ) ระหว่างกัน จะถูกตัดออกไปในการรวมงบการเงิน โดยไม่คำนึงว่าการขายนั้นจะเป็นการขายจากบริษัทใหญ่ไปบริษัทย่อย (Down stream) หรือจากบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Up stream) เช่นเดียวกับ กำไรขั้นต้นในสินค้าคงเหลือที่ไม่เกิดจริงจะต้องถูกตัดออกไปทั้งหมดทั้งขายจากบริษัทใหญ่ไปบริษัทย่อยหรือจากบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Downstream and Upstream) แต่ผลกระทบของกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในงบการเงินต่างหากของบริษัทใหญ่ (ที่เป็นผู้ลงทุน) และในงบการเงินรวม (ซึ่งแสดงกำไรต่อส่วนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่) จะต้องถูกตัดตามทิศทางของการขาย และคิดตามอัตราส่วนของเจ้าของในบริษัทย่อย ยกเว้นบริษัทใหญ่จะลงทุนในบริษัทย่อย 100% ซึ่งไม่มีผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเลย

ในกรณีที่ขายจากบริษัทใหญ่ไปบริษัทย่อย (Downstream Sales) กำไรของบริษัทใหญ่จะรวมกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงไว้เต็มจำนวน (รวมไว้ในบัญชีขายและต้นทุนขาย) และกำไรของบริษัทย่อยจะไม่ได้รับผลกระทบถ้าเป็นการขายจากบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรสุทธิของบริษัทย่อยก็จะเป็นฝ่ายรวมกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงไว้เต็มจำนวนแทน (รวมไว้ในบัญชีขายและต้นทุนขาย) และไม่กระทบต่อกำไรของบริษัทใหญ่ การขายและต้นทุนขายระหว่างกันต้องถูกตัดออกไปในกระบวนการทำงบการเงินรวม ทั้งจำนวน โดยไม่คำนึงว่าจะเป็นการขายจากไหนไปไหน แต่กำไรในส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยอาจได้รับผลกระทบ ถ้ากำไรสุทธิของบริษัทย่อยได้รวมกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงไว้ (Upstream) ในขณะเดียวกัน มันจะได้รับผลกระทบ ถ้าเป็นบริษัทใหญ่รวมกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงไว้เอง (Downstream) เป็นเพราะว่าผู้ถือหุ้นส่วนน้อยมีส่วนแบ่งในกำไรของบริษัทย่อยเท่านั้น เมื่อกำไรสุทธิของบริษัทย่อยมีส่วนเกิน (ตามวิธีการรวมส่วนได้) เนื่องจากการรวมกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงไว้ กำไรที่จัดสรรให้กับผู้ถือหุ้นส่วนน้อยควรขึ้นอยู่กับกำไรที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทย่อย ซึ่งกำไรที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทย่อยจะถูกรายงานเมื่อกำไรสุทธิได้รับการปรับปรุงในกำไรระหว่างบริษัทจากการขายจากบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Upstream Sales) เรียบร้อยแล้ว

ส่วนแบ่งกำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยอาจได้รับผลกระทบจากกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงจากการขายจากบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Upstream) เพราะมาตรฐานบัญชีนั้นไม่ได้สมบูรณ์ด้วยการเอาใจใส่แต่การคำนวณเท่านั้น ARB No. 51 ย่อหน้าที่ 14 กล่าวไว้ว่า “การตัดกำไรขาดทุนระหว่างบริษัท อาจต้องจัดสรรตามสัดส่วนระหว่างส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่และส่วนน้อย” แต่ก็ไม่จำเป็นเสมอไป การเลือกที่จะจัดสรรกำไรนั้นใช้เป็นการตัดกำไรขาดทุนจากการขายของบริษัทย่อยไปบริษัทใหญ่ (Upstream) ส่วนวิธีเดิมใช้กับการขายจากบริษัทใหญ่ไปบริษัทย่อย (Downstream) หักบัญชี (เครดิต) ในส่วนที่เป็นกำไรขาดทุนที่ไม่เกิดขึ้นจริงกับบริษัทใหญ่

วิธีจัดสรรกำไรขาดทุนที่ไม่เกิดขึ้นจริงในกรณีขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) และขายจาก บริษัทใหญ่ให้บริษัทย่อย (Downstream) ตามสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่กับส่วนน้อยเป็นแนวคิดที่ดีกว่าเพราะว่ามันประยุกต์วิธีการรวมส่วนได้อย่างเหมาะสมกับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่และส่วนน้อยนั้น คือทั้งกำไรสุทธิรวมและกำไรในส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกคำนวณขึ้นตามหลักของกำไรที่เกิดขึ้นจริงตามวิธีการรวมส่วนได้ซึ่งรวมถึงกำไรขาดทุนในอดีตจากการขายในกรณีขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) ก็อาจถูกจัดสรรตามส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่และส่วนน้อยในการปฏิบัติทางบัญชี ดังนั้น กำไรขาดทุนที่ไม่เกิดขึ้นจริงจากการขายในกรณีขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) จะถูกจัดสรรตามส่วนระหว่างกำไรสุทธิรวม (ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่) และกำไรในส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (ตามอัตราส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย) ตลอดทั้งบัญชี โดยการรวมวิธีปฏิบัติที่ตรงกันระหว่างการรวมงบการเงินและบัญชีในวิธี Equity (One - line Consolidation) จะสมบูรณ์ด้วยการใช้วิธีการจัดสรรอย่างเดียวกันนี้ในบัญชีของบริษัทใหญ่/ส่วนของผู้ลงทุน ภายใต้วิธี Equity

การขายจากบริษัทใหญ่ให้บริษัทย่อย (Downstream) และขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) มีผลกระทบต่อการค้าณรวมกำไร

**ตัวอย่าง** บริษัทใหญ่ถือหุ้นบริษัทย่อย 80% ต่อไปนี้เป็นงบกำไรขาดทุนของแต่ละบริษัท สำหรับปี 2540

	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย
ขาย	700,000	300,000
ต้นทุนขาย	<u>400,000</u>	<u>210,000</u>
กำไรขั้นต้น	300,000	90,000
ค่าใช้จ่าย	<u>200,000</u>	<u>60,000</u>
กำไรสุทธิบริษัทใหญ่	<u>100,000</u>	
กำไรสุทธิบริษัทย่อย		<u>30,000</u>

ระหว่างปี 2540 มีการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน 100,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 2540 มีกำไรในสินค้าคงเหลือปลายปี 10,000 บาท

### การค้าณรวมส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ

ถ้าสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกันนั้น เป็นการขายโดยบริษัทใหญ่ กำไรระหว่างกัน ในสินค้าคงเหลือปลายปี 10,000 บาท จะไม่กระทบกระเทือนการค้าณรวมส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ

$$\text{M.I. ในกำไรสุทธิ} = 20\% (30,000) = 6,000$$

แต่ถ้าสินค้าที่ซื้อขายระหว่างกันเป็นการขายโดยบริษัทย่อย กำไรระหว่างกัน ในสินค้าคงเหลือปลายปี 10,000 บาท จะมีผลกระทบต่อการค้าณรวมส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ

$$\text{M.I. ในกำไรสุทธิ} = 20\% (30,000 - 10,000) = 4,000$$



## การคำนวณกำไรสุทธิรวม

เมื่อเปรียบเทียบงบกำไรขาดทุนรวมของบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อยตามข้อมูลเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ ที่อยู่ในรูปที่ 5-1 จะเห็นว่าข้อแตกต่างซึ่งเป็นผลต่างในกำไรสุทธิรวม จะขึ้นอยู่กับวิธีการคำนวณกำไรในส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ตามเงื่อนไขของทิศทางการขายทั้ง 2 ข้อ เพราะว่าการตัดซื้อขายและกำไรในสินค้าคงเหลือระหว่างบริษัทเหมือนกัน โดยไม่คำนึงถึงทิศทางการขาย เนื่องจากกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ภายใต้วิธี Equity จะเท่ากับกำไรสุทธิรวม วิธีการคำนวณที่จะนำมาใช้เพื่อคำนวณกำไรจากบริษัทย่อยต้องสอดคล้องกับวิธีที่ได้ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิรวม สำหรับการขายจากบริษัทใหญ่ให้บริษัทย่อย (Downstream) กำไรที่ไม่เกิดจริงเต็มจำนวนจะถูกหักจากกำไรจากบริษัทย่อย แต่การขายจากบริษัทย่อยให้บริษัทใหญ่ (Upstream) กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงจะถูกหักออกไปในส่วนที่ลงทุนไว้เท่านั้น (คิดตามอัตราส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่) โดยหักจากรายได้เงินลงทุนจากบริษัทย่อย คำนวณได้ดังนี้

### ตารางที่ 5 - 1

	บริษัทใหญ่เป็น ผู้ขาย	บริษัทย่อยเป็น ผู้ขาย
กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่		
บวก กำไรจากบริษัทย่อย	100,000	100,000
Downstream (30,000x80%) - 10,000	14,000	
Upstream (30,000 - 10,000) x 80%		16,000
กำไรสุทธิบริษัทใหญ่ (กำไรสุทธิรวม)	<u>114,000</u>	<u>116,000</u>

**บริษัทใหญ่และบริษัทย่อย**  
งบกำไรขาดทุนรวม  
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

	บริษัทใหญ่เป็น ผู้ขาย	บริษัทย่อยเป็น ผู้ขาย
ขาย (1,000,000 - 100,000)	900,000	900,000
ต้นทุนขาย (610,000 + 10,000 - 100,000)	520,000	520,000
กำไรขั้นต้น	<u>380,000</u>	<u>380,000</u>
ค่าใช้จ่าย (200,000 + 60,000)	<u>260,000</u>	<u>260,000</u>
กำไรสุทธิ	120,000	120,000
<b>หัก</b> ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ	<u>6,000</u>	<u>4,000</u>
กำไรสุทธิรวม	<u><u>114,000</u></u>	<u><u>116,000</u></u>

**กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงจากการขายในกรณีบริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย**

การขายที่บริษัทใหญ่ขายให้กับบริษัทย่อยจะเพิ่มยอดขาย ต้นทุนสินค้าที่ขาย และกำไรขั้นต้นของบริษัทใหญ่ แต่มันไม่มีผลกระทบต่อกำไรในบริษัทย่อยจนกว่าสินค้านั้นจะถูกขายให้กับบุคคลภายนอก เนื่องจากกำไรขั้นต้นในสินค้าที่ขายจากบริษัทใหญ่ให้บริษัทย่อย (Downstream) เพิ่มจำนวน และในสินค้าคงเหลือของบริษัทย่อย จะเพิ่มกำไรให้บริษัทใหญ่ ดังนั้นทั้งหมดนั้นต้องถูกตัดออกไปจากกำไรของบริษัทใหญ่ภายใต้วิธี Equity ที่สอดคล้องกับวิธี One - line Consolidation โดยลดบัญชีกำไรจากบริษัทย่อย และเงินลงทุนในงบการเงินรวม กำไรขั้นต้นที่ไม่เกิดขึ้นจริงต้องถูกตัดออกไป โดยเพิ่มต้นทุนสินค้าที่ขายรวมและลดสินค้าคงเหลือให้เป็นตามเกณฑ์ต้นทุนของส่วนได้โดยรวม เพราะส่วนเกินในสินค้าคงเหลือปลายงวดตามที่คณะกรรมการการเงินแล้ว มันจะทำให้ต้นทุนสินค้าที่ขายต่ำกว่าความเป็นจริง



รายการทางบัญชีของบริษัทใหญ่ รายการที่ 2 คือ ลดกำไรจากบริษัทย่อยเดิม 13,500 บาท มาเหลือ 11,500 บาท ในงบการเงินรวม การขายและต้นทุนสินค้าที่ขายระหว่างกัน รวมทั้งกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงทั้งหมด ต้องถูกตัดออกไป การปรับปรุงในกระดาษทำการเหล่านี้จะถูกแสดงไว้ในกระดาษทำการบางส่วนตามภาพประกอบที่ 5-2

การขายระหว่างบริษัทต้องถูกหักออกจากการขายและต้นทุนสินค้าที่ขายเต็มจำนวนตามรายการในข้อ 1 ส่วนรายการข้อ 2 นั้น ปรับปรุงต้นทุนสินค้าที่ขายสำหรับกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงปลายปี และลดสินค้าคงเหลือลงตามเกณฑ์ราคาทุนของส่วนได้โดยรวม จะเห็นว่ารายการในกระดาษทำการทั้ง 1 และ 2 นั้นมีค่าเท่ากับ เดบิตขาย 30,000 บาท และเครดิตต้นทุนสินค้าที่ขาย 28,000 บาท และเครดิตสินค้าคงเหลือ 2,000 บาท



③ Dr. กำไรจากบริษัทย่อย	11,500
Cr. เงินลงทุนในบริษัทย่อย	11,500

ตัดบัญชีกำไรจากบริษัทย่อย

ตามรูปที่ 5 - 2 จะเห็นว่า กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ ตามเกณฑ์วิธี Equity จะเท่ากับกำไรสุทธิรวม ความเท่ากันนี้อาจไม่เกิดขึ้นหากไม่มีการปรับปรุงในวิธี One-line Consolidation ที่ลดกำไรของบริษัทใหญ่ ลงจาก 68,500 บาท เป็น 66,500 บาท กำไรส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1,500 บาท ที่แสดงไว้ในรูปที่ 5 - 2 จะไม่ได้รับผลกระทบจากกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงจากการขายของบริษัทใหญ่ เพราะส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะได้รับส่วนแบ่งเฉพาะในกำไรของบริษัทย่อยเท่านั้น และกำไรของบริษัทย่อยในปี 2540 (เท่ากับกำไรที่เกิดขึ้นจริง) จะไม่ได้รับผลกระทบจากกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือ (สินค้าที่มีไว้เพื่อขายของบริษัทย่อย และสินค้าคงเหลือปลายงวดมีส่วนเกินจากกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริง ซึ่งกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือจะไม่กระทบต่อต้นทุนสินค้าที่ขาย)

การยอมรับกำไรระหว่างบริษัทเมื่อมีการขายไปให้บุคคลภายนอก

(Recognition of Intercompany Profit upon Sale to)

สมมุติสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 2540 ของบริษัทย่อย ได้ขายให้บุคคลภายนอกไปในปี 2541 และปี 2541 บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยไม่มีการซื้อขายสินค้าระหว่างกันต่อไปนี้เป็นงบกำไรขาดทุนของแต่ละบริษัทสำหรับปี 2541 ก่อนพิจารณากำไรระหว่างกันในสินค้าต้นงวด

	บริษัทใหญ่	บริษัทย่อย
ขาย	400,000	150,000
ต้นทุนขาย	300,000	90,000
กำไรขั้นต้น	100,000	60,000
ค่าใช้จ่าย	30,000	40,000
กำไรจากการดำเนินงาน	70,000	20,000
กำไรจากบริษัทย่อย	18,000	-
กำไรสุทธิ	880,000	20,000

31 ธันวาคม 2541 บริษัทใหญ่บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย ดังนี้

กำไรจากการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ในปี 2541 จะไม่ได้รับผลกระทบจากกำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงในสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2540 ของบริษัทย่อย แต่กำไรของบริษัทย่อย ปี 2541 กลับได้รับผลกระทบเนื่องจากส่วนเกินในสินค้าคงเหลือต้นงวดของบริษัทย่อย สูงกว่าต้นทุนสินค้าที่ขายตามวิธีการรวมส่วนได้ 2,000 บาท ตามทัศนะของบริษัทใหญ่ กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงปี 2540 จะเกิดขึ้นจริงในปี 2541 และรายได้เงินลงทุนจะถูกบันทึกและปรับปรุงดังนี้

Dr.	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	18,000	
	Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		18,000

บันทึกรายได้เงินลงทุนจากบริษัทย่อย

Dr.	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	2,000	
	Cr. กำไรจากบริษัทย่อย		2,000

บันทึกรับรู้กำไรที่เกิดขึ้นจากปี 2541 ตามการขายระหว่างบริษัท

เงินลงทุนของบริษัทใหญ่ จะเพิ่มขึ้นจาก 18,000 บาท เป็น 20,000 บาท ตามรายการนี้ และเพิ่มกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่ จาก 88,000 บาท เป็น 90,000 บาท ด้วย การปรับปรุงตัวเลขเหล่านี้จะเกิดขึ้นในกระดาษทำการของบริษัทใหญ่ และย่อย ในปี 2541 บางส่วน ดังที่แสดงไว้ในรูปที่ 5 - 3

เมื่อพิจารณากระดาษทำการบางส่วนในรูปที่ 5 - 3 แล้ว จะพบว่า รายการข้อ 1 เดบิต บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเครดิตต้นทุนสินค้าที่ขาย 2,000 บาท เมื่อสินค้าคงเหลือต้นงวดของบริษัทย่อยถูกปิดไปเป็นต้นทุนสินค้าที่ขาย ภายใต้ระบบบัญชีแบบ Perpetual Inventory และสินค้าคงเหลือจะปรับปรุงไม่ได้อีก การปรับปรุงที่บัญชีเงินลงทุนจึงจำเป็น โดยเพิ่มบัญชีเงินลงทุนต้นปีตามจำนวนการรับรู้กำไรที่ไม่เกิดขึ้นจริงระหว่างปี 2541 ซึ่งถูกงดไว้ในปี 2540 การปรับปรุงยอมรับกำไรระหว่างกันในเงินลงทุนยกมาต้นปี 2541 และส่วนของเจ้าของบริษัทย่อยในวันเดียวกัน จำเป็นต้องบันทึกการปรับปรุงนี้ก่อนตัดบัญชีเงินลงทุนและส่วน

