

บทที่ 6

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวร

เมื่อบริษัทในเครือเดียวกันซื้อ-ขาย ทรัพย์สินถาวรระหว่างกัน จะเกิดกำไรหรือขาดทุนระหว่างบริษัท ซึ่งยังไม่สามารถรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนได้เมื่อจะทำเป็นงบการเงินรวม กำไรหรือขาดทุนระหว่างบริษัท จึงต้องถูกตัดบัญชีเสียก่อน เพื่อใ้งบการเงินรวมสะท้อนผลการดำเนินงานและแสดงฐานะการเงินที่แท้จริงออกมา รายการปรับปรุงบัญชีอันเนื่องมาจากการตัดกำไร - ขาดทุนระหว่างกันในสินทรัพย์ถาวร จะเป็นไปในทำนองเดียวกันกับกรณีกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือ แต่ไม่เหมือนกันทุกประการ เนื่องจากกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือจะถูกแก้ไขให้ถูกต้องได้ด้วยตัวของมันเอง เมื่อรายการซื้อ - ขายสินค้าระหว่างกันผ่านไป 2 รอบบัญชี แต่สำหรับกรณีกำไร-ขาดทุน ระหว่างกันในสินทรัพย์ถาวร จะมีผลต้องบการเงินจนกว่าจะมีการขายให้แก่บุคคลภายนอก หรือหมดอายุการใช้งานสำหรับบทนี้ จะกล่าวถึงหลักการและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตัดกำไรระหว่างกันในทรัพย์สินถาวรและงบการเงินรวมตามกฎหมาย One-line consolidations ภายใต้วิธีบัญชีเงินลงทุนแบบ Equity

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

เมื่อขายสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน ในราคาซึ่งมิใช่ราคาตามบัญชี จะเกิดกำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกันขึ้น กำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์นี้จะปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุนของบริษัทผู้ขายในปีที่มีการขาย ซึ่งยังไม่สามารถจะรับรู้เป็นกำไร - ขาดทุนได้ ดังนั้น บริษัทใหญ่จึงต้องทำการตัดกำไร - ขาดทุนจำนวนนี้กับบัญชีกำไรจากบริษัทย่อย ตามกฎหมาย One-line consolidation และตัดรายการที่เกี่ยวข้องในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมด้วย

วิธีการบัญชีกรณีขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทในเครือ เหมือนกันกับกรณีขายสินทรัพย์ระหว่างกันคือ สารระสำคัญอยู่ที่การคำนวณหากำไรระหว่างบริษัท ที่มีผลกระทบต่อบริษัทใหญ่และงบการเงินรวมในกรณีบริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทย่อย กำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ถาวรจะถูกรวมอยู่ในรายได้หรือค่าใช้จ่ายของบริษัทใหญ่ในเมืองต้น เมื่อจะทำงบการเงินรวม กำไรหรือขาดทุนจากการขายสินทรัพย์จะต้องถูกตัดออก โดยตัดบัญชีออกเต็มจำนวนทั้ง 100% (ไม่ต้องคำนึงว่าบริษัทใหญ่ถือหุ้นในบริษัทย่อยเป็นจำนวนเท่าใด) สำหรับกรณีบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทใหญ่ กำไร-ขาดทุนจากการขายจะไม่ปรากฏในสมุดของบริษัทย่อยในเมืองต้น หลังจากบริษัทใหญ่บันทึกกำไรจากบริษัทย่อยตามเปอร์เซ็นต์ที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้แล้ว กำไรระหว่างบริษัทจะต้องถูกตัดออกตามเปอร์เซ็นต์ซึ่งจะส่งผลให้กำไรสุทธิรวมเท่ากับกำไรสุทธิบริษัทใหญ่

ในส่วนนี้ของบทจะอธิบายพร้อมยกตัวอย่างให้เข้าใจวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกำไรระหว่างบริษัทจากการขายที่ดิน ทั้งกรณีบริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อย และบริษัทย่อยขายให้บริษัทใหญ่

บริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อย

ตัวอย่าง บริษัท P จำกัด ซื้อหุ้นสามัญในบริษัท S จำกัด 90% ในราคา 450,000 บาท เมื่อ 1 มกราคม 2540 ณ วันนั้นบริษัท S มีหุ้นสามัญ 400,000 บาท กำไรสะสม 100,000 บาท ในปี 2540 กำไรสุทธิของบริษัท S เท่ากับ 80,000 บาท บริษัท P (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย) 100,000 บาท

ระหว่างปี 2540 บริษัท P ขายที่ดินราคาทุน 60,000 บาท ขายให้บริษัท S ในราคา 70,000 บาท บริษัท P บันทึกเงินลงทุนในบริษัท S ณ 31 ธันวาคม 2540 ดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัท S	72,000	
Cr. กำไรจากบริษัท S		72,000
บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย		
Dr. กำไรจากบริษัทย่อย	10,000	
Cr. เงินลงทุนในบริษัท S		10,000
ตัดกำไรในที่ดินที่ขายให้บริษัท S		

กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวมสำหรับบริษัท P และบริษัทย่อย สำหรับปี 2540 ได้แสดงไว้แล้วในตารางที่ 6-1

กำไรจากการขายที่ดินจะไม่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนรวม บัญชีที่ดินจะปรากฏในงบดุลรวมด้วยราคาทุน 60,000 บาท เกิดจากการตัดกำไรจากการขายที่ดินและลดยอดบัญชีที่ดินให้เท่ากับราคาทุน 60,000 บาท ดังนี้

Dr. กำไรจากการขายที่ดิน	10,000	
Cr. ที่ดิน		10,000

ตัดกำไรระหว่างบริษัทจากการขายที่ดิน

มูลค่าที่ดินที่สูงกว่าราคาทุนจะยังคงปรากฏในงบดุลของบริษัท S ต่อไปทุก ๆ ปี จนกว่าที่ดินจะถูกขายให้แก่บุคคลภายนอก แต่กำไรจากการขายที่ดินจะไม่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนของบริษัท P อีกหลังจากปีที่มีการขายที่ดิน ดังนั้นรายการที่แสดงไว้ในตาราง 6-1 จึงเป็นรายการสำหรับปีที่มีการขายที่ดินเท่านั้น

บริษัท P และ S จำกัด
กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

	P	S	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			Dr.	Cr.		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	850,000	600,000				1,450,000
ต้นทุนขาย	(600,000)	(420,000)				(1,020,000)
กำไรขั้นต้น	250,000	180,000				430,000
ค่าใช้จ่าย	(160,000)	(100,000)				(260,000)
กำไรจากการขายที่ดิน	10,000		②	10,000		
กำไรจากการดำเนินงาน	100,000	80,000				180,000
กำไรจากบริษัทย่อย	62,000		①	62,000		
M.I. ในกำไรสุทธิ 10%(80,000)					8,000	(8,000)
กำไรสุทธิ	162,000	80,000				162,000
งบกำไรสะสม						
กำไรสะสมต้นปี - P	200,000					200,000
- S		100,000	①	90,000	10,000	
บวก กำไรสุทธิ	162,000	80,000				162,000
	362,000	180,000				362,000
หัก เงินปันผล - P						
- S	-	-				
กำไรสะสมปลายปี	362,000	180,000				362,000
งบดุล						
เงินสด	82,000	120,000				202,000
ลูกหนี้	35,000	60,000				95,000
สินค้า	93,000	130,000				223,000
ตัวรับ	250,000	100,000				350,000
เงินลงทุนใน บ. S	512,000	-		①	512,000	
ที่ดิน	200,000	70,000		②	10,000	260,000
อาคาร	160,000	130,000				290,000
อุปกรณ์ สنج.	90,000	40,000				130,000
ค่าความนิยม	-	-				
	1,422,000	650,000				1,550,000

ขายที่ดิน トラบไคที่ยังคงถือครองที่ดินอยู่ ตัวอย่างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท S ณ 31 ธันวาคม 2540 = 512,000 บาท ซึ่งเกิดจากส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัท S ณ วันนั้น $580,000 \times 90\% = 522,000$ หักด้วยกำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน 10,000 บาท ผลต่างจำนวน 10,000 บาทนี้เกิดจากการที่บริษัท P บันทึบบัญชีด้วยการลดกำไรจากการขายที่ดิน และลดยอดบัญชีเงินลงทุนสำหรับกำไรระหว่างบริษัทในปีที่มีการขายที่ดิน

บริษัทย่อยขายที่ดินที่ซื้อจากบริษัทใหญ่ให้บุคคลภายนอก

สมมติบริษัท S ถือครองที่ดินที่ซื้อจากบริษัท P อยู่ 3 ปี คือ 2540, 2541, และ 2542 แล้วขายไปให้บุคคลภายนอกในปี 2543 ในราคา 85,000 บาท ในปีที่บริษัท S ขายบริษัท S เกิดกำไรจากการขายที่ดิน 15,000 บาท (ขาย 85,000 - ต้น 70,000) แต่กำไรจากการขายที่ดินปรากฏในงบรวมเท่ากับ 25,000 บาท (ขาย 85,000 - ต้นของบริษัท P 60,000) บริษัท P จะรับรู้กำไรจากการขายที่ดินในปี 2543 ภายใต้อัตราส่วน Equity โดยปรับปรุงกำไรจากบริษัทย่อยในปีดังนี้

Dr. เงินลงทุนใน S	10,000	
		Cr. กำไรจากบริษัทย่อย
		10,000

รับรู้กำไรจากการขายที่ดินให้บริษัท S ในปี 2540

การบันทึกรายการนี้ในสมุดของบริษัท P จะทำให้บัญชีเงินลงทุนใน S เท่ากับ 90% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท S

การจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวมในปีที่บริษัท S ขายที่ดินให้กับบุคคลภายนอก จำเป็นต้องปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดิน (สมุดของบริษัท S) 15,000 บาท ให้เป็น 25,000 ในงบกำไรขาดทุนรวม ดังนี้

Dr. เงินลงทุนใน S	10,000	
		Cr. กำไรจากการขายที่ดิน
		10,000
		ปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดินเพื่อออกยอดในงบการเงินรวม 25,000

บริษัทย่อยขายที่ดินให้บริษัทใหญ่

ตัวอย่าง บริษัท P จำกัด ซื้อที่ดินในปี 2540 จากบริษัท S ซึ่งบริษัท P ถือหุ้นอยู่ 90% ในปี 2540 กำไรสุทธิของบริษัท S เท่ากับ 80,000 บาท และกำไรสุทธิของบริษัท P เท่ากับ 100,000 บาท (ไม่รวมกำไรจากบริษัทย่อย) สำหรับกำไรจากการขายที่ดินระหว่างบริษัท จำนวน 10,000 บาท ได้ถูกรวมไว้ในกำไรสุทธิของบริษัท S แล้ว บริษัท P จะบันทึกบัญชีเงินลงทุนใน S ณ 31 ธันวาคม 2540 ดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัท S	72,000
Cr. กำไรจากบริษัทย่อย	72,000

บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย 90% ของกำไรสุทธิบริษัท S

Dr. กำไรจากบริษัทย่อย	9,000
Cr. เงินลงทุนในบริษัท S	9,000

ตัดกำไรระหว่างบริษัทในที่ดินซึ่งซื้อจากบริษัท S

ผลจากการบันทึกรายการบัญชีทั้ง 2 รายการ คือ การบันทึกกำไรจากบริษัทย่อย 63,000 บาทนั่นเอง 90% ของ(กำไรสุทธิ 80,000 - กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน 10,000) ในปี 2540 กำไรสุทธิของบริษัท P จะเท่ากับ 163,000 (กำไรสุทธิของ P 100,000 + กำไรจากบริษัทย่อย 63,000) ถ้านำไปเปรียบเทียบกับกำไรสุทธิหลังจากรวมกำไรจากบริษัทย่อยแล้ว จำนวน 162,000 บาท ของบริษัท P ในกรณีที่บริษัท P เป็นผู้ขายที่ดินให้บริษัท S แล้ว จะพบผลต่างจำนวน 1,000 บาท ซึ่งเกิดจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรระหว่างบริษัทจากการขายที่ดิน กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมสำหรับบริษัท P และบริษัท S ในปี 2540 แสดงไว้ในตาราง 6-2

รายการปรับปรุงในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมในตาราง 6-2 เหมือนกับตาราง 6-1 เว้นแต่รายการกำไรจากบริษัทย่อยจะเป็น 63,000 บาท ไม่ใช่ 62,000 บาท สำหรับรายการตัดบัญชีจะตัดกำไรจากการขายที่ดินเต็มจำนวนและลดยอดที่ดินให้มีมูลค่าเท่าราคาทุน ปรากฏในงบการเงินรวมไม่ว่าบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยจะเป็นผู้ขายก็ตาม

ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิ

มีความแตกต่างประการหนึ่งระหว่างกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมในกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายกับบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย นั่นคือกำไรระหว่างกันในที่ดินกรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายกำไรระหว่างกันในที่ดิน จะถือเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิด้วยตามเปอร์เซ็นต์ รายการนี้จะปรากฏในกระดาษทำการเพื่อปรับกำไรสุทธิประจำปีของบริษัทย่อยให้เป็นกำไรที่สามารถจะรับรู้ได้ (กำไรที่เกิดจากรายการค้ากับบุคคลภายนอก) แล้วคูณด้วยเปอร์เซ็นต์ของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ดังนั้นส่วนได้ของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกำไรสุทธิจะเท่ากับ 10% (กำไรสุทธิบริษัทย่อย 80,000 บาท - กำไรจากการขายที่ดิน 10,000) เท่ากับ 7,000 บาท

ปีต่อมาหลังจากปีที่มีการขายที่ดิน

ถ้าบริษัท P ยังคงถือครองที่ดินที่ซื้อจากบริษัท S อยู่ในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมในแต่ละปีก็จำเป็นจะต้องปรับปรุงลดยอดบัญชีที่ดินเพื่อออกยอดในงบการเงินรวมให้เท่ากับราคาทุน โดยตัดกำไรระหว่างบริษัทในที่ดินดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัท S	9,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	1,000
ที่ดิน	10,000.-
ปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี และ	
ปรับลดยอดบัญชีที่ดินให้เท่ากับราคาทุน	

บริษัทใหญ่ขายที่ดินที่ซื้อจากบริษัทย่อยให้บุคคลภายนอก

สมมติบริษัท P ถือครองที่ดินที่ซื้อจากบริษัท S อยู่ 3 ปี คือ 2540 , 2541 และ 2542 แล้วขายไปให้บุคคลภายนอกในปี 2543 ในราคา 85,000 บาท ในปีที่ดินบริษัท P ขายที่ดิน

๒ บริษัท P เกิดกำไรจากการขายที่ดิน 15,000 บาท (ขาย 85,000 - ต้น 70,000 บาท) แต่กำไรจากการขายที่ดินปรากฏในงบรวมเท่ากับ 25,000 บาท (ขาย 85,000 - ต้นของบริษัท S 60,000 บาท) ซึ่งเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ 24,000 บาท (15,000 + 90% (10,000)) ในงบกำไรสุทธิรวม และเป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 1,000 บาท โดยบริษัท P จะปรับปรุงกำไรจากบริษัทย่อยในปี 2543 ดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัท S	9,000
Cr. กำไรจากบริษัทย่อย	9,000
รับกำไรระหว่างบริษัทที่ดิน	

การบันทึกรายการนี้ในสมุดของบริษัท P จะทำให้บัญชีเงินลงทุนใน S เท่ากับ 90% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัท S

การจัดทำกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวมในปีที่บริษัท P ขายที่ดินให้กับบุคคลภายนอกจำเป็นต้องปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดิน (สมุดของบริษัท P) 15,000 บาท ให้เป็น 25,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนรวมดังนี้

Dr. เงินลงทุนในบริษัท S	9,000	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	1,000	
Cr. กำไรจากการขายที่ดิน		10,000
ปรับปรุงกำไรจากการขายที่ดินให้เป็น 25,000 ในงบการเงินรวม		

บริษัท P และบริษัท S
กระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวม
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2540

	P	S	ปรับปรุงและตัดบัญชี		M.I.	งบรวม
			Dr	Cr.		
งบกำไรขาดทุน						
ขาย	850,000	590,000				1,440,000
ต้นทุนขาย	(600,000)	(420,000)				(1,020,000)
กำไรขั้นต้น	250,000	170,000				420,000
ค่าใช้จ่าย	(150,000)	(100,000)				(250,000)
กำไรจากการขายที่ดิน	-	10,000	②10,000			170,000
กำไรจากการดำเนินงาน	100,000	80,000				
กำไรจากบริษัทย่อย	63,000		①63,000			
M.I. ในกำไรสุทธิ 10% (80,000-10,000)						
กำไรสุทธิ					7,000	(7,000)
งบกำไรสะสม	163,000					163,000
กำไรสะสมต้นปี-P						
-S	200,000					200,000
บวก กำไรสุทธิ		100,000	①90,000		10,000	
	163,000	80,000				163,000
หัก เงินปันผล -P	363,000	180,000				363,000
-S	-	-				-
กำไรสะสมปลายปี	-	-				-
งบดุล	363,000	180,000				363,000
เงินสด						
ลูกหนี้	82,000	120,000				202,000
สินค้า	35,000	60,000				95,000
ตัวรับ	93,000	130,000				223,000
เงินลงทุนในบริษัท S	250,000	100,000				350,000
ที่ดิน	513,000	-		①513,000		
อาคาร	200,000	70,000		②10,000		260,000
	160,000	130,000				290,000

	P	S	ปรับปรุงและ	ตัดบัญชี	M.I.	งบรวม
			Dr	Cr.		
อุปกรณ์สำนักงาน	90,000	40,000				130,000
ค่าความนิยม		-				
	1,423,000	650,000				1,550,000
เจ้าหนี้	60,000	20,000				80,000
ตัวจ่าย	200,000	50,000				250,000
เงินกู้ระยะยาว	-	-				
หุ้นสามัญ - P	800,000	-				800,000
- S	-	400,000	① 360,000		40,000	
ส่วนเกิน -	-	-				
-	-	-				
กำไรสะสม	363,000	180,000				363,000
	1,423,000	650,000	523,000	523,000		
ส่วนของ M.I.					57,000	57,000
						1,550,000

ตาราง 6 - 2

- (1) ตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัท S
- (2) ตัดกำไรจากการขายที่ดินกับที่ดิน

กำไรระหว่างบริษัทในสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคา

ในการขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างบริษัทในเครือไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคา (โรงงาน, เครื่องจักร) หักมูลค่าสูญสิ้น (เหมืองแร่, บ่อน้ำมัน) หรือประเภทต้องตัดบัญชี (ลิขสิทธิ์ สิทธิสัญญาเช่า) จะก่อให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากการขายซึ่งยังไม่สามารถรับรู้เป็นกำไรขาดทุนที่แท้จริงได้ กำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องถูกตัดบัญชีในส่วนของบริษัทใหญ่และในกระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวมจนกว่าจะมีการขายต่อให้แก่บุคคลภายนอก หรือบริษัทผู้ซื้อเข้าไปจนหมดอายุการใช้งาน จึงจะสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนนั้นได้ นอกจากนี้การปรับปรุงเพื่อที่จะตัดบัญชีกำไรขาดทุนในสมุดของบริษัทใหญ่และในงบรวมก็จะมี ความยุ่งยากกว่ากรณีทรัพย์สินถาวรที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา ความยุ่งยากซับซ้อนที่เพิ่มขึ้นนี้ เกิดจากค่าเสื่อมราคา (หรือมูลค่าเสื่อมสิ้น หรือ การตัดบัญชีทรัพย์สินถาวร) ซึ่งจะมีผลต่อกำไรสุทธิของบริษัทใหญ่และกำไรสุทธิรวมในแต่ละปีครบที่บริษัทในเครือยังถือครองทรัพย์สินนั้นไว้

ในส่วนนี้จะอธิบายเฉพาะการขายสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคา เท่านั้น ซึ่งสามารถนำวิธีวิเคราะห์และวิธีปฏิบัติทางบัญชีไปประยุกต์ใช้ได้กับสินทรัพย์ถาวรประเภทมีมูลค่าสูญสิ้น หรือประเภทต้องตัดบัญชี ในขั้นแรกจะอธิบายในกรณีบริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรประเภทมีค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทย่อย สำหรับกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายจะอธิบายในลำดับถัดไป

บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทย่อย

เมื่อบริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรประเภทมีค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทย่อย ผลกระทบเบื้องต้นจะเป็นเช่นเดียวกับกรณีขายสินทรัพย์ถาวรประเภทไม่มีค่าเสื่อมราคา คือ บัญชีกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์จะปรากฏในสมุดของบริษัทใหญ่ในปีที่มีการขายและบริษัทใหญ่จะต้องตัดจำนวนนี้ออกจากบัญชีกำไรจากบริษัทย่อยภายใต้วิธี Equity สำหรับกำไรหรือขาดทุนจากการขายก็จะถูกตัดบัญชีในกระดาษทำการเพื่อทำงานการเงินรวม แล้วลดยอดสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาสะสมให้ออกยอดในงบการเงินรวมเท่ากับราคาทุน ณ วันนั้น

บริษัทใหญ่ขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี

ตัวอย่าง บริษัท P จำกัด ขายเครื่องจักรให้บริษัท S ซึ่งบริษัท P ถือหุ้นอยู่ 80% โดยขายให้เมื่อ 31 ธันวาคม 2536 ราคา 120,000 บาท เครื่องจักรมีราคาทุน 200,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม 100,000 บาท รายการในสมุดรายวันทั่วไปบันทึกดังนี้

บริษัท P		บริษัท S	
Dr. เงินสด	120,000	Dr. เครื่องจักร	120,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	100,000	Cr. เงินสด	120,000
Cr. เครื่องจักร	200,000		
กำไรจากการขายเครื่องจักร	20,000		

กำไรจากการขายเครื่องจักรในสมุดของบริษัท P ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2536 ยังไม่สามารถที่จะรับรู้เป็นกำไรได้ จึงต้องปรับปรุงกำไรจากบริษัทย่อยในปี 2536 ดังนี้

Dr. กำไรจากบริษัทย่อย	20,000
Cr. เงินลงทุนในบริษัท S	20,000

กำไรจากการขายเครื่องจักรจะไม่ปรากฏในงบกำไรสุทธิรวมสำหรับปี 2536 และบัญชีเครื่องจักรจะออกยอดในงบดุลรวมด้วยราคาทุนสุทธิคือ 100,000 ซึ่งเกิดจากรายการปรับปรุงในกระดาษทำการโดย

กำไรจากการขายเครื่องจักร	20,000
เครื่องจักร	20,000

หรือจะบันทึกในกระดาษทำการโดยเดบิตกำไรจากการขายเครื่องจักร 20,000 เดบิตเครื่องจักร 80,000 เครดิตค่าเสื่อมราคาสะสม เครื่องจักร 100,000 ก็ได้ ซึ่งโดยหลักการแล้ว การบันทึกแบบหลังจะดีกว่า เพราะจะเท่ากับจำนวนที่ต้องแสดงในบัญชีสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาสะสม ถ้ามิได้มีการขายระหว่างกันเกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ตามในเชิงปฏิบัติแล้วรายการเพิ่มเติมบางอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาสะสม จะไม่ถูกนำมาอ้างว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ได้เสมอไป ถ้าสินทรัพย์ที่ได้มามีได้บันทึกรายการนั้นเป็นต้นทุน

สำหรับรายการปรับปรุงที่จำเป็นในส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยนั้นไม่มี เนื่องจากกำไรสุทธิของบริษัท S ไม่ได้ถูกกระทบจากการขายระหว่างบริษัท ขอย้ำว่าการวิเคราะห์ขึ้นอยู่กับกรณีของการดูแลผลกระทบ ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างบริษัทเป็นหลัก สามารถเทียบกันได้กับกรณีบริษัทใหญ่ขายที่ดินให้บริษัทย่อยที่ได้อธิบายไปแล้วในตอนก่อนของบทนี้

บริษัทใหญ่ขายให้บริษัทย่อยในวันต้นปี

ถ้าบริษัท P ขายให้บริษัท S เมื่อ 1 มกราคม 2536 เครื่องจักรจะถูกคิดค่าเสื่อมราคาในระหว่างปี 2536 โดยบริษัท S ส่วนค่าเสื่อมราคาซึ่งเกิดจากกำไรระหว่างบริษัทจะถูกทยอยรับรู้ในระหว่างปี 2536

สมมติว่า 1 มกราคม 2536 บริษัทใหญ่ขายเครื่องจักรให้บริษัทย่อย อายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี ไม่มีมูลค่าซาก การคิดค่าเสื่อมราคาคิดแบบอัตราเส้นตรง การบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับการซื้อและการขายจะเหมือนกับวันที่ 31 ธันวาคม ในตัวอย่างก่อนสำหรับบริษัท S จะบันทึกค่าเสื่อมราคา 24,000 ในปี 2536 ($120,000/5$) ค่าเสื่อมราคา 24,000 นี้ ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาตามราคาทุนออกยอดในงบรวม 20,000 ($100,000/5$) และ 4,000 ซึ่งคำนวณจากกำไรระหว่างกัน 20,000 ($20,000/5$) จำนวน 4,000 นี้ เกิดจากการทยอยรับรู้ในสัดส่วน $\frac{1}{5}$ ปี ของกำไรระหว่างกัน 20,000 ซึ่งโดยหลักการแล้ว เทียบได้กับการขายให้บุคคลภายนอกจำนวน 1 ใน 5 ของอายุการใช้งานของเครื่องจักร

การตัดผลกระทบเนื่องมาจากการขายสินทรัพย์ระหว่างบริษัทในปี 2536 บริษัท P จะบันทึกโดย

กำไรจากบริษัทย่อย	20,000	
เงินลงทุนในบริษัท S		20,000
เงินลงทุนในบริษัท S	4,000	
กำไรจากบริษัทย่อย		4,000

เพราะฉะนั้นการตัดผลกระทบจากการขายระหว่างบริษัทจึงเท่ากับลดยอดกำไรจากบริษัทย่อยลง 16,000 ในปี 2536 (กำไรระหว่างบริษัท 20,000 หัก รับรู้ค่าเสื่อมราคา 4,000)

ผลลัพธ์ในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย

ผลของการขายเครื่องจักรระหว่างกันเมื่อ 1 มกราคม ต้องงบการเงินรวมได้แสดงไว้ในกระดาษทำการ (บางส่วน) ดังนี้

	P	S	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบรวม
งบกำไรขาดทุน					
กำไรจากการขายเครื่องจักร	20,000		① 20,000		
ค่าเสื่อมราคา		(24,000)		② 4,000	(20,000)
งบดุล					
เครื่องจักร		120,000		① 20,000	100,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(24,000)	② 4,000		(20,000)

ตารางที่ 6 - 3

รายการแรกในกระดาษทำการเป็นการตัดกำไรจากการขายเครื่องจักรระหว่างกัน 20,000 แล้ว ลดยอดบัญชีเครื่องจักรให้เท่ากับราคาทุนแล้วออกยอดในงบรวม ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมจะถูกลดยอดเป็นรายการที่ 2 เพื่อที่จะปรับปรุงรายการเหล่านี้ให้เป็นไป

ตามราคาทุนในงบรวม ณ 31 ธันวาคม 2536 สำหรับการคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยไม่มีผลต่อรายการปรับปรุงในกระดาษทำการเพราะบริษัทใหญ่เป็นผู้ขาย

สำหรับในปี 2537 ถึงปี 2540 ในแต่ละปี บริษัท P จะปรับปรุงกำไรจากบริษัทย่อยด้วยการทยอยรับรู้กำไรจากการขายเครื่องจักรระหว่างบริษัทของปีก่อน ๆ ดังนี้

2537, 2538, 2539 และ 2540	
เงินลงทุนในบริษัท S	4,000
กำไรจากบริษัทย่อย	4,000

ดังนั้น เมื่อ 31 ธันวาคม 2540 วันหมดอายุการใช้งานของเครื่องจักร บริษัท P จะรับรู้กำไรจากบริษัทย่อยครบ 20,000 พอดี บัญชีเงินลงทุนสะท้อนภาพการตัดบัญชีและทยอยการรับรู้กำไรได้ดังนี้

ปี	ตัดกำไรจากการขายเครื่องจักร	ทยอยรับรู้กำไร	บัญชีเงินลงทุน ณ 31 ธ.ค. เปลี่ยนแปลง
2536	-20,000	+4,000	16,000
2537		+4,000	12,000
2538		+4,000	8,000
2539		+4,000	4,000
2540		+4,000	0

ในกระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม ก่อนตัดรายการเงินลงทุนระหว่างปี ต้องปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนต้นปีและส่วนของบริษัทย่อย ณ วันต้นปีเสมอ ดังนั้นบัญชีเงินลงทุนในส่วนของกำไรระหว่างบริษัทที่เกิดขึ้น ณ 31 ธ.ค. 2536 จะถูกตัดในกระดาษทำการสำหรับปี 2537 ดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท S	16,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	4,000
เครื่องจักร	20,000

กระดาษทำการเพื่อทำงบการเงินรวม (บางส่วน)
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2537, 2538, 2539 และ 2540

2537					
งบกำไรขาดทุน					
ค่าเสื่อมราคา		24,000		②4,000	20,000
งบดุล					
เครื่องจักร		120,000		① 20,000	100,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(48,000)	①4,000		(40,000)
			②4,000		
เงินลงทุนในบริษัท S	XX		①16,000		
2538					
งบกำไรขาดทุน					
ค่าเสื่อมราคา		24,000		②4,000	20,000
งบดุล					
เครื่องจักร		120,000		① 20,000	100,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(72,000)	①8,000		(60,000)
			②4,000		
เงินลงทุนในบริษัท S	XX		①12,000		
2539					
งบกำไรขาดทุน					
ค่าเสื่อมราคา		24,000		②4,000	20,000
งบดุล					
เครื่องจักร		120,000		① 20,000	100,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(96,000)	①12,000		(80,000)
			②4,000		
เงินลงทุนในบริษัท S	XX		①8,000		
2540					
งบกำไรขาดทุน					
ค่าเสื่อมราคา		24,000		②4,000	20,000
งบดุล					
เครื่องจักร		120,000		① 20,000	100,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม		(120,000)	①16,000		(100,000)
			②4,000		
เงินลงทุนในบริษัท S	XX		①4,000		

บริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคาให้แก่บริษัทใหญ่

การขายสินทรัพย์ถาวรประเภทต้องหักค่าเสื่อมราคาโดยบริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่จะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุน ซึ่งยังไม่สามารถจะรับรู้ได้อยู่ในสมุดของบริษัทย่อยในปีที่มีการขาย (เว้นแต่ขายไปในราคาตามบัญชี) ในการคำนวณรายได้จากบริษัทย่อยในปีที่มีการขาย บริษัทใหญ่จะต้องปรับปรุงบัญชีกำไรจากบริษัทย่อยด้วย 1) กำไรระหว่างบริษัทตาม % ที่บริษัทใหญ่มีส่วนได้ 2) ค่าเสื่อมราคาซึ่งทยอยรับรู้ตามส่วนได้

ผลกระทบที่มีต่อสมุดบัญชีของแต่ละบริษัทจากกรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย

ผลกระทบดังกล่าวจะแสดงโดยตัวอย่างต่อไปนี้ บริษัท P ซื้อรถบรรทุกจากบริษัท S ซึ่งบริษัท P ถือหุ้นอยู่ 80 % เมื่อ 1 ม.ค. 2538 ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้

กำไรสุทธิประจำปี 2538 ของบริษัท S	200,000
อายุการใช้งานของรถบรรทุก ณ 1 ม.ค. 2538	3 ปี
นโยบายในการคิดค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง	
ราคาทุนของรถบรรทุกในสมุดของบริษัท S	600,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถบรรทุก ณ 31 ธ.ค. 2537	420,000

ถ้าบริษัท S ขายรถบรรทุกให้บริษัท P 210,000 บริษัท S และบริษัท P จะบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับปี 2538 ดังนี้

สมุดของ S

1 ม.ค. 2538	เงินสด	210,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถบรรทุก	420,000
	รถบรรทุก	600,000
	กำไรจากการขายรถบรรทุก	30,000
	บันทึกรายการขายรถบรรทุก	

สมุดของ P

2538

ม.ค. 1	รถบรรทุก	210,000	
	เงินสด		210,000
	บันทึกรายการซื้อรถบรรทุก		
ธ.ค.31	ค่าเสื่อมราคา	70,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม		70,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคา (210,000)		
		3	
	เงินลงทุนในบริษัท S	144,000	
	กำไรจากบริษัทย่อย		144,000
	บันทึกกำไรจากบริษัทย่อยของปี 2538		

คำนวณประกอบ	80% ของกำไรสุทธิบริษัท S =	80% x 200,000	160,000
	หัก กำไรจากการขายรถบรรทุกระหว่างกัน =	80% x 30,000	(24,000)
	บวก รับรู้กำไรเนื่องจากค่าเสื่อมราคา =	<u>30,000 x 80%</u>	<u>8,000</u>
		3	
	กำไรจากบริษัทย่อยในปี 2538		<u>144,000</u>

กำไรระหว่างบริษัทที่บริษัท S รับรู้ไว้ล่วงหน้า ทำให้บัญชีกำไรจากบริษัทย่อยประจำปี 2538 ลดลง 16,000 (จาก 160,000 เหลือ 144,000) ซึ่งก็คือ 80% ของกำไรที่ยังไม่สามารถรับรู้ได้ ณ 31 ธ.ค.2538 (กำไรจากการขายระหว่างกัน 30,000 - ค่าเสื่อมราคา 10,000) x 80% ส่วนที่ยังเหลืออีก 16,000 บริษัท P จะทยอยรับรู้ระหว่างปี 2539 และปี 2540 ในอัตรา 8,000 บาท/ปี

ผลต่อกระดาษทำการจากการที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขายให้บริษัทใหญ่

ตัวอย่างความเคลื่อนไหวของบัญชีเงินลงทุนและส่วนของบริษัทย่อยในกระดาษทำการสำหรับบริษัท P และบริษัท S

	<u>เงินลงทุนใน S 80%</u>	<u>80% ของส่วนผู้ถือหุ้น S</u>	<u>100% ของส่วนผู้ถือหุ้นบริษัท S</u>
31 ธ.ค. 2537	400,000	400,000	500,000
กำไรสุทธิ 2538	<u>144,000</u>	<u>160,000</u>	<u>200,000</u>
31 ธ.ค. 2538	544,000	560,000	700,000
กำไรสุทธิ 2539	<u>168,000</u>	<u>160,000</u>	<u>200,000</u>
31 ธ.ค. 2539	712,000	720,000	900,000
กำไรสุทธิ 2540	<u>168,000</u>	<u>160,000</u>	<u>200,000</u>
31 ธ.ค. 2540	<u>880,000</u>	<u>880,000</u>	<u>1,100,000</u>

บัญชีเงินลงทุนในบริษัท S ณ 31 ธ.ค. 2538 น้อยกว่าเงินลงทุนในราคาตามบัญชีอยู่ 16,000 (544,000 เทียบกับ 560,000) และบัญชีเงินลงทุนใน S ณ 31 ธ.ค.2539 น้อยกว่าราคาตามบัญชีอยู่ 8,000 (712,000 เทียบกับ 720,000) ในปีต่อมา ณ 31 ธ.ค.2540 กำไรจากการขายรถบรรทุก 30,000 ได้ถูกรับรู้ครบถ้วนแล้วเนื่องจากค่าเสื่อมราคาที่ลดลงโดยเป็นส่วนของบริษัท P 24,000 อันเกิดจากการรับรู้ปีละ 8,000 ในปี 2538, 2539 และ 2540 ด้วยเหตุนี้บัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและราคาตามบัญชีของเงินลงทุนจึงเท่ากันเมื่อสิ้นสุดปี 2540

กระดาษทำการ (บางส่วน) เพื่อทำงานการเงินรวมสำหรับปี 2538 ซึ่งเป็นปีที่มีการขายระหว่างกัน จะปรากฏรายการในกระดาษทำการดังนี้

ตัดกำไรจากการขายระหว่างบริษัท 30,000 ในปี 2538 ด้วยการลดยอดบัญชีรถบรรทุกให้มีมูลค่าเท่าราคาทุน ลดยอดค่าเสื่อมราคาสะสมตามที่เคยรับรู้แล้วในปี 2538 สำหรับกำไรระหว่างบริษัทซึ่งยังไม่สามารถรับรู้ได้ ณ 1 ม.ค. 2539 ปรับเข้าบัญชีเงินลงทุน 80% และบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้นปี 2539 20%

หมายเหตุ ส่วนได้ในกำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในปีที่มีการขายระหว่างกัน (ปี 2538) ที่ถูกหักออกไปอีก 4,000 เกิดจากจำนวนของกำไรที่ยังรับรู้ไม่ได้ 20,000 คูณกับ % ของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในปี 2538 สำหรับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี 2539 ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงเพราะส่วนของบริษัท S ณ วันต้นปีไม่ถูกกระทบจากรายการขายระหว่างกัน ส่วนค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีของปี 2538 2539 และ 2540 จะถูกปรับปรุงปีละ 10,000 และออกยอดในงบกำไรสุทธิรวมเพียงจำนวน 60,000 ซึ่งก็คือ จำนวน $\frac{1}{3}$ ปีของ ราคาตามบัญชีรถบรรทุกหลังจากหักมูลค่าซาก (180,000/3)

ผลที่ตามมาในปีถัดไป กรณีที่บริษัทย่อยเป็นผู้ขาย ในปี 2539 ปีแรกหลังจากปีที่มีการขายระหว่างกัน ทั้งบัญชีเงินลงทุนต้นปีและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปีจะถูกกระทบโดยกำไรซึ่งยังไม่เกิดขึ้นจริงจำนวน 20,000 ด้วยการปรับปรุงในกระดาษทำการจำนวน 80% ให้กับบัญชีเงินลงทุน และ 20% ให้กับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี โดยเดบิตเงินลงทุนในบริษัท S 16,000 (ผลต่างระหว่างบัญชีเงินลงทุนกับ 80% ของส่วนได้ในบริษัท S ณ 31 ธ.ค. 2538) และเดบิต ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี 2539 จำนวน 4,000 (เพื่อปรับให้ยอดสุทธิของส่วนผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันต้นปี 2539 เป็น 136,000 ซึ่งจะเท่ากับยอดของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ วันสิ้นปี 2538)

กระดาษทำการเพื่อท่างบวม (บางส่วน) และรายการในกระดาษทำการสำหรับปี 2540 ซึ่งเป็นปีที่ 2 หลังจากทีบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ถาวรให้บริษัทใหญ่ให้ดูในตารางถัดไป

ในกระดาษทำการสำหรับปี 2540 กำไรจากการขายระหว่างกันซึ่งเดิมมี 30,000 จะเหลือที่ยังไม่รับรู้ ณ 1 ม.ค. 2540 เพียง 10,000 ซึ่งจะนำไปปรับให้กับเงินลงทุนจำนวน 8,000 และปรับให้กับส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ 1 ม.ค. 2540 จำนวน 2,000 สำหรับรายการปรับปรุงใด ๆ สำหรับปี 2541 นั้นไม่มี เนื่องจากกำไรจากการขายระหว่างกันได้ถูกทยอยรับรู้ครบเต็มจำนวนแล้วโดยผ่านบัญชีค่าเสื่อมราคา

ขายสินทรัพย์ถาวรในราคาอื่นที่มีใช้ราคาที่จะควรจะเป็น

กรณีบริษัทในเครือเดียวกันขายสินทรัพย์ถาวรให้กันในราคาขาดทุน จะต้องคำนวณให้แน่ใจว่าราคาขาดทุนนั้นไม่ใช่จำนวนเดียวกันกับที่บริษัทผู้ขายเคยรับรู้ไว้แล้วก่อนการขายให้บริษัทในเครือ (or in the absence of an intercompany sale)

ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทใหญ่ขายเครื่องจักรซึ่งมีราคาตามบัญชี 30,000 ให้กับบริษัทย่อยซึ่งบริษัทใหญ่ถือหุ้นอยู่ 90% เมื่อ 1 ม.ค. 2538 ในราคา 20,000 ปัญหาที่จะเกิดขึ้นอยู่ที่ราคาที่เหมาะสม ณ วันที่ขายสินทรัพย์ ถ้าราคาที่จะควรจะเป็น = 20,000 บริษัทจะบันทึกสินทรัพย์ไว้ที่ราคา 20,000 ก่อนการขายและรับรู้การลดลงของสินทรัพย์ในสมุดบัญชีของตน แต่ถ้าราคาที่จะควรจะเป็น = 30,000 แล้วขายไป 20,000 ก็ถือเป็นเรื่องที่น่าสงสัยเพราะผู้ถือหุ้นใหญ่จะเสียประโยชน์ขณะที่ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะได้รับประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สิน อาจเป็นเหตุถูกกล่าวหาได้ว่าพนักงานและผู้บริหารของบริษัทใหญ่ปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ

กรณีบริษัทย่อยขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ในราคาต่ำกว่าราคาที่จะควรจะเป็นก็เช่นกัน ความน่าสงสัยก็จะเกิดขึ้นเนื่องจากการขายในราคาต่ำไปจะต้องได้รับความเห็นชอบจากพนักงานของบริษัทใหญ่เสียก่อนในฐานะปฏิบัติหน้าที่ในการควบคุมดูแลบริษัทย่อยด้วย

การขายระหว่างบริษัทในราคาที่สูงกว่าราคาที่จะควรจะเป็นก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคด้วยเช่นกัน เช่นกรณีของบริษัท Federal Trade Commission ที่คิดค่าเครื่องมือ อุปกรณ์ วัสดุและบริการกับบริษัท Nynex ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของตนในราคาที่สูงเกินไป เป็นผลให้ถูกปรับเป็นจำนวน 1.4 ล้านดอลลาร์ ดังที่เคยตีพิมพ์ไว้ใน The Wall Street Journal

การขายระหว่างกันในราคาขาดทุน

กระบวนการในการจัดทำงบกรณีรับรู้ผลขาดทุนจากการขายระหว่างกันมีความสำคัญทัดเทียมกับกระบวนการในการตัดกำไรระหว่างกัน สมมติว่าเครื่องจักรดังที่เคยกล่าวไว้ก่อนนี้มีอายุการใช้งานคงเหลือ 5 ปี ขณะที่ขายให้บริษัทย่อยในราคา 20,000 (ซึ่งบริษัทใหญ่ถือหุ้นอยู่ 90%) จะทำให้บริษัทใหญ่มีผลขาดทุนซึ่งยังไม่สามารถรับรู้ได้ 10,000 ซึ่งต้องทยอยตัดให้หมดภายใน 5 ปี ถ้ากำไรสุทธิประจำปี 2538 ของบริษัทย่อย = 200,000 และไม่มีรายการระหว่างกันอื่นได้อีกบริษัทใหญ่จะรับรู้กำไรจากบริษัทย่อยดังนี้

เงินลงทุนในบริษัท S	188,000	
กำไรจากบริษัทย่อย		188,000
บันทึกกำไรจากบริษัทย่อย		
บริษัทย่อยกำไรสุทธิ $200,000 \times \frac{90}{100}$		180,000
บวก ขาดทุนที่ยังไม่รับรู้		10,000
หัก ค่าเสื่อมราคา		(2,000)
		<u>188,000</u>

ตัวอย่างงบการเงินรวม - การขายสินทรัพย์ถาวรระหว่างกันทั้งกรณีบริษัทใหญ่เป็นผู้ขายและบริษัทย่อยเป็นผู้ขาย

บริษัท เพิ่มพูล จำกัด ซื้อหุ้นสามัญ 90% ในบริษัท สินธร จำกัด เมื่อ 1 มกราคม 2538 ในราคาตามบัญชี 720,000 บาท จากนั้นมาทั้ง 2 บริษัทได้มีรายการค้าระหว่างกันเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรดังนี้

1. 1 กรกฎาคม 2538 บริษัทเพิ่มพูล จำกัด ได้ขายที่ดินให้บริษัทสินธร จำกัด โดยมีกำไรในที่ดิน 20,000 บาท บริษัทสินธร ได้ขายที่ดินต่อให้บุคคลภายนอกในระหว่างปี 2540 โดยบริษัทสินธร ขาดทุนจากการขายที่ดิน 5,000 บาท

2. 1 มกราคม 2539 บริษัทสินธร จำกัด ขายเครื่องมือเครื่องใช้ซึ่งมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 5 ปี ให้แก่บริษัทเพิ่มพูล จำกัด โดยมีกำไรจากการขาย 10,000 บาท ณ 31 ธันวาคม 2540 บริษัทเพิ่มพูล จำกัด ยังคงถือครองเครื่องมือเครื่องใช้อยู่

3. 2 มกราคม 2540 บริษัทเพิ่มพูล จำกัด ขายอาคารให้บริษัทสินธร จำกัด โดยมีกำไรจากการขาย 90,000 บาท ณ วันนั้นอาคารมีอายุการใช้งานเหลืออยู่ 6 ปี และบริษัทสินธร จำกัด ยังคงให้ประโยชน์จากอาคารนี้อยู่จนถึงปัจจุบัน

งบการเงินเปรียบเทียบปี 2540 บริษัทเพิ่มพูล จำกัด และบริษัทสินธร จำกัด แสดงไว้ในตาราง 6-4

วิธีบัญชีเงินลงทุนแบบส่วนได้เสีย EQUITY

ตาราง 6-4 เพื่อจัดทำกระดาษทำการแสดงให้เห็นว่า บริษัทเพิ่มพูล จำกัด ใช้วิธี EQUITY ซึ่งสามารถรู้ได้จากกำไรสุทธิของบริษัทเพิ่มพูล จำกัด จำนวน 304,800 บาท เท่ากับกำไรสุทธิรวม เช่นเดียวกับกำไรสะสมของบริษัทเพิ่มพูล เท่ากับกำไรสะสมรวมบัญชีเงินลงทุนในบริษัทสินธร ณ 31 ธันวาคม 2539 และ 2540 แสดงการเคลื่อนไหวได้ดังนี้

90% ของส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทสินธร จำกัด ณ 31 ธ.ค.39 (900,000 × 90%)	810,000
หัก กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน	(20,000)
90% ของกำไรระหว่างกันในเครื่องมือเครื่องใช้ (8,000 × 90%)	<u>(7,200)</u>
เงินลงทุนในบริษัทสินธร จำกัด ณ 31 ธ.ค. 39	782,800
บวก กำไรจากบริษัทย่อยปี 2540	54,800
หัก เงินปันผล (40,000 × 90%)	<u>(36,000)</u>
เงินลงทุนในบริษัทสินธร จำกัด ณ 31 ธ.ค. 40	<u>801,600</u>
คำนวณกำไรจากบริษัทย่อยปี 2540	
90% ของกำไรสุทธิบริษัทสินธร จำกัด จำนวน 120,000	108,000
บวก กำไรระหว่างบริษัทในที่ดิน	20,000
รับรู้กำไรจากเครื่องมือเครื่องใช้ปี 2540 (90% ($\frac{1}{5} \times 10,000$))	1,800
หัก กำไรระหว่างบริษัทในอาคาร ($\frac{5}{8} \times 90,000$)	<u>(75,000)</u>
	<u><u>54,800</u></u>

