

# ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับงบการเงินรวม

INTERESTING ISSUES REGARDING THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

รองเอก วรรณพฤษ์

อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

E-mail: rong-ek.va@spu.ac.th

## บทคัดย่อ

จากการที่สภาวิชาชีพได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการนั้น ประเด็นที่น่าสนใจจากมาตรฐานฉบับปรับปรุงดังกล่าวคือ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ต่อบริษัทย่อยว่าเข้าเงื่อนไขในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการหรือไม่ ซึ่งเกณฑ์ในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมจะมีผลต่อการจัดทำงบการเงินรวมที่น่าเชื่อถือ เนื่องจากแนวทางในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมดังกล่าวได้ยึดหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบเพื่อให้เป็นไปตามที่แม่บทการบัญชีได้กำหนด นอกจากนี้ยังได้มีการแสดงตัวอย่างการตัดรายการระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำสำคัญ : งบการเงินรวม

## ABSTRACT

Since The Federation of Accounting Professions launched the Accounting Standard No. 27 (revised 2007) "Consolidated and Separate Financial Statements", the interesting issue is criteria in determining a power of control of a parent company on subsidiaries. Criteria in determining a power of control have to follow the substance over the form according to the accounting framework in order to prepare reliable consolidated financial statements. Moreover, there are some examples of the adjustment and elimination transactions between the parent company and the subsidiaries for the preparation a consolidated financial statement to comply with the Accounting Standard No. 27 (revised 2007) "Consolidated and Separate Financial Statements".

KEYWORD : A consolidated financial statements

## บทนำ

จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งมีผลให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไปนั้น ผู้ทำบัญชีรวมทั้งผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องส่วนใหญ่อาจยังมีความสับสนในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ รวมทั้งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อยว่าควรบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด อย่างไร อีกทั้งรายการปรับปรุงและตัดบัญชีระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อตัดทำกระดาษทำงบการเงินรวมควรจัดทำในลักษณะอย่างไร

ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นไปตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552 เรื่อง การจัดเลขระบุนับปีมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

## วัตถุประสงค์

เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาถึงอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ต่อบริษัทย่อยว่าเข้าเงื่อนไขในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการหรือไม่ รวมทั้งได้แสดงตัวอย่างการตัดรายการระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อจัดทำกระดาษทำงบการเงินรวมสำหรับบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงดังกล่าว

ปัจจุบันความน่าเชื่อถือของงบการเงินเป็นสิ่งสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินอย่างมากเพื่อใช้ตัวเลขในงบการเงินในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการดังกล่าวรวมทั้งฐานะทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้นการจัดทำงบการเงินจะต้องยึดหลักการตามที่มาตรฐานการบัญชีของไทยระบุไว้อย่างเคร่งครัด รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีของไทยแต่ละฉบับก็ยังมีแนวทางการปฏิบัติและกรอบแนวความคิดในแนวเดียวกัน นั่นคือตาม “แม่บทการบัญชี” ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีความประสงค์ที่จะใช้แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และพัฒนามาตรฐาน

การบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ประเด็นที่น่าสนใจในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ คือ เรื่องการพิจารณาอำนาจในการควบคุม โดยมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ : 7-8)

งบการเงินรวม หมายถึง งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว

การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

งบการเงินเฉพาะกิจการ หมายถึง งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งการบันทึกบัญชีเงินลงทุนเป็นไปตามเกณฑ์ส่วนได้เสียของเจ้าของโดยตรงมิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) นี้ กำหนดให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินรวมสำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่ ซึ่งเกณฑ์ในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมจะมีผลต่อการจัดทำงบการเงินรวมที่น่าเชื่อถือ เพื่อให้แสดงภาพที่ชัดเจนถึงทรัพยากรทั้งหมดของกลุ่มกิจการที่อยู่รวมกันภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่

## การพิจารณาอำนาจในการควบคุม

มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ระบุว่าบริษัทใหญ่จะมีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ยกเว้นบริษัทใหญ่มีหลักฐานชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้น ไม่ทำให้บริษัทสามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้กำหนดให้บริษัทใหญ่ยังคงถือว่าอำนาจในการควบคุมแม้จะถือหุ้นเท่ากับ

หรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียงเมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ : 9)

-บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น

-บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น

-บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจควบคุมกิจการ

-บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจควบคุมกิจการ

จะเห็นได้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับปรับปรุงนี้จะมุ่งเน้นการพิจารณาอำนาจการควบคุมของบริษัทใหญ่ที่มีต่ออีกบริษัทไม่ว่าจะเป็นอำนาจในด้าน การออกเสียง การกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ความสามารถในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลในคณะกรรมการบริษัท ซึ่งอำนาจต่าง ๆ เหล่านี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทสามารถเข้าควบคุมอีกบริษัทหนึ่งได้ถึงแม้ว่าบริษัทจะถือหุ้นเท่ากับหรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียงก็ตาม ซึ่งหลักการพิจารณาดังกล่าวเป็นไปตามที่ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินที่ว่าข้อมูลในงบการเงินจะต้องแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียวตามที่ระบุในแม่บทการบัญชี (เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ : Substance over legal form) ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ให้เงินกู้ยืมเป็นส่วนใหญ่ในบริษัท B จำกัด

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ได้เข้าไปค้าประกันเงินกู้ในบริษัท B จำกัด

จากตัวอย่างที่ 1 และตัวอย่างที่ 2 ข้างต้นการที่บริษัท

A จำกัดให้เงินกู้ยืมจำนวนมากซึ่งถือเป็นเงินกู้ส่วนใหญ่ในบริษัท B จำกัด หรือการที่บริษัท A จำกัดได้เข้าไปค้าประกันเงินกู้ของ บริษัท B จำกัดนั้น ในทางบัญชีถือว่าบริษัท A จำกัดอาจมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนในการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัดได้ ดังนั้นบริษัท A จำกัด จะต้องนำบริษัท B จำกัดมาจัดทำงบการเงินรวมด้วย

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท A จำกัด ไม่ได้ถือหุ้น บริษัท B จำกัด หรือถือหุ้นเพียงเล็กน้อย แต่บริษัท A จำกัด ได้ทำการขายสินค้า หรือวัตถุดิบ ด้วยเครดิตที่ยาวกว่าปกติให้กับบริษัท B จำกัด โดยที่บริษัท B จำกัดได้นำสินค้าหรือวัตถุดิบดังกล่าวมาขาย หรือผลิตสินค้าแล้วขายด้วยเครดิตสั้น ๆ

จากตัวอย่างที่ 3 ข้างต้นการที่บริษัท A จำกัดมีการให้เครดิตที่ยาวกว่าปกติแก่บริษัท B จำกัดนั้น เสมือนเป็นการให้เงินกู้บริษัท B จำกัดทางอ้อม โดยที่บริษัท A จำกัดอาจมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนในการกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัดได้ ดังนั้นบริษัท A จำกัด จะต้องนำบริษัท B จำกัดมาจัดทำงบการเงินรวมด้วย

ตัวอย่างที่ 4 บริษัท A จำกัด (บริษัทใหญ่) ได้ขายบริษัท B จำกัด (บริษัทย่อย) ไปให้กับบริษัทในเครือเก็บไว้ แต่บริษัท A จำกัด ยังสามารถเข้าไปกำหนดนโยบายในการดำเนินงานและนโยบายทางการเงินของบริษัท B จำกัดได้

จากตัวอย่างข้างต้นยังคงถือว่าบริษัท A จำกัด ยังคงมีอำนาจในการควบคุมบริษัท B จำกัด จึงยังคงต้องนำบริษัท B จำกัดมาทำงบการเงินรวมด้วย

โดยในการที่บริษัท A จำกัดขายบริษัท B จำกัดนั้นการบันทึกบัญชีควรเป็นดังนี้ :-

เดบิต เงินสด	xx
เครดิต เงินกู้ยืม	xx

บริษัท A จำกัด ยังไม่ควรล้างบัญชีเงินลงทุนในบริษัท B จำกัดออกไปและยังคงต้องนำบริษัท B จำกัด มาจัดทำงบการเงินรวมอีกด้วย

นอกจากนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ยังได้ระบุนการประเมินสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น (Potential

Voting Rights) โดยระบุว่าในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ ต้องพิจารณาถึง สิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้น (Potential Voting Rights) ที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นรวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นที่กิจการอื่นถืออยู่ด้วย นั่นคือ การมองสิทธิในการออกเสียงห้ามมองสิทธิออกเสียงเท่าที่มีในปัจจุบัน (Existing Voting Rights) ให้มองสิทธิออกเสียงอันอาจเกิดขึ้นหากมีการใช้สิทธินั้น ซึ่งประเด็นในการพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่จะเกิดขึ้นนี้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่มีข้อกำหนดในเรื่องนี้แต่อย่างใด ซึ่งอาจส่งผลให้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงการจัดทำงบการเงินรวมได้ เช่น กิจการมีสิทธิการแปลงสภาพที่แฝงในหุ้นกู้แปลงสภาพ และถ้ากิจการใช้สิทธิการแปลงสภาพดังกล่าวอาจมีผลทำให้สิทธิทั้งหมดที่มีในอีกกิจการหนึ่งเกินกึ่งหนึ่งได้ ซึ่งกิจการดังกล่าวจะต้องจัดทำงบการเงินรวมด้วย (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ : 9-10)

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้ระบุว่า บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ : 8-9)

- 1.บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
- 2.ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 3.บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ในตลาดสาธารณะ
- 4.บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณะ

ชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

โดยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ระบุเพียงแค่ว่าบริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวม ยกเว้น บริษัทใหญ่ที่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด โดยได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อยเท่านั้นซึ่งจะเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ที่ปรับปรุงใหม่นั้นได้ชี้แจงรายละเอียดข้อยกเว้นให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทที่อยู่ในการควบคุมของบริษัทเดียวกัน

### การนำเสนองบการเงิน

กรณีที่กิจการที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย ต้องนำเสนองบการเงิน 2 งบ คือ งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ โดยในงบการเงินเฉพาะกิจการจะแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีราคาทุน เพื่อให้กำไรสุทธิของบริษัทใหญ่แสดงยอดกำไรที่แท้จริง ไม่มีการรวมรายได้จากบริษัทย่อยซึ่งไม่ได้รับเงินจริงในทางปฏิบัติตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับก่อนให้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ตัวอย่างการตัดรายการระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมมีดังนี้ :-

บริษัท พาณี จำกัดได้เข้าซื้อส่วนได้เสีย 80% ในบริษัท สดใส จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 ในราคาตามมูลค่า โดย ณ วันดังกล่าว บริษัท สดใส จำกัด มีส่วนของผู้ถือหุ้นประกอบด้วย ทุนหุ้นสามัญ 200,000 บาท และกำไรสะสม 50,000 บาท (สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท สดใส จำกัด ได้ถูกบันทึกไว้ในราคายุติธรรมทั้งสิ้น)

บริษัท พาณี จำกัด บันทึกเงินลงทุนในบริษัท สดใส ด้วยวิธีราคาทุน



ข้อมูลงบการเงินของบริษัท พานี จำกัด และบริษัท สดใส จำกัด ประจำปี 25X1 มีดังต่อไปนี้ : (หน่วย:บาท)

ชื่อบัญชี	บริษัท พานี	บริษัท สดใส
เงินสด	85,000	50,000
ลูกหนี้การค้าสุทธิ	82,000	65,000
เงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย	30,000	-
สินค้าคงเหลือ(ปลายงวด)	80,000	45,200
ที่ดิน	569,500	216,800
อาคาร-สุทธิ	250,000	170,000
อุปกรณ์-สุทธิ	100,000	80,000
เงินลงทุนในบริษัทสดใส	200,000	-
เจ้าหนี้การค้า	174,500	100,000
เงินกู้ยืมจากบริษัทใหญ่	-	30,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	67,200	47,100
เงินกู้	300,000	100,000
หุ้นกู้ 6%	108,000	-
ทุนหุ้นสามัญ	500,000	200,000
กำไรสะสม-ต้นงวด	120,000	50,000
เงินปันผลจ่าย	30,000	10,000
ขาย	1,000,000	600,000
กำไรจากการขายที่ดิน	70,000	-
กำไรจากการขายอุปกรณ์สำนักงาน	-	8,000
เงินปันผลรับจากบริษัท สดใส	8,000	-
ต้นทุนขาย	610,000	380,000
ค่าเสื่อมราคา	50,000	30,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	164,000	41,000
ดอกเบียจ่าย	30,000	-
ภาษีเงินได้	67,200	47,100

ข้อมูลเพิ่มเติม :-

- เมื่อปี 25X1 บริษัท พานี จำกัดได้ขาย สินค้าให้บริษัท สดใส จำกัด ในราคา 480,000 บาท โดยมีราคาทุน 400,000 บาท
- สินค้าคงเหลือของบริษัท สดใส จำกัด วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 มีกำไรที่ยังไม่สามารถรับรู้ได้ 20,000 บาท
- บริษัท พานี จำกัดขายที่ดินราคาทุน 120,000 บาท ให้บริษัท สดใส จำกัด ในราคา 190,000 บาท เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X1 โดยบริษัท สดใส ยังคงใช้ที่ดินในการดำเนินงานจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

- บริษัท สดใส จำกัดขายอุปกรณ์ สำนักงานให้ บริษัท พานี จำกัด ในวันที่ 2 มกราคม 25X1โดยอุปกรณ์มีราคาทุน 35,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ 2 มกราคม 25X1 มีจำนวน 10,000 บาท มีอายุการใช้งานเหลืออีก 4 ปี นับจากวันที่ขาย โดยบริษัท สดใส จำกัดได้ขายให้ บริษัท พานี จำกัดในราคา 33,000 บาท

การบันทึกรายการปรับปรุงและตัดบัญชีเพื่อจัดทำกระดาษทำการงบการเงินรวมของบริษัท พานี จำกัด และบริษัท จำกัด (บริษัทย่อย) สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 มีดังนี้ :  
บันทึกการตัดรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้านีระหว่างบริษัท

ใหญ่และบริษัทย่อย

1. ขาย	480,000
ต้นทุนขาย	480,000
ตัดรายการขายระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยประจำปี 25X2	
2. ต้นทุนขาย	20,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	20,000
ปรับปรุงรายการกำไรที่ยังไม่สามารถรับรู้ได้ในสินค้าปลายงวดของบจ.พาณิชย์	
<u>บันทึกการตัดรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ดินระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย</u>	
3. กำไรจากการขายที่ดิน	70,000
ที่ดิน	70,000
ปรับปรุงตัดรายการกำไรจากการขายที่ดินระหว่างกัน	
<u>บันทึกการตัดรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายอุปกรณ์สำนักงานระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย</u>	
4. กำไรจากการขายอุปกรณ์	8,000
อุปกรณ์สำนักงาน	8,000
ปรับปรุงตัดรายการกำไรจากการขายอุปกรณ์สำนักงานระหว่างกัน	
5. ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	2,000
ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์	2,000
ปรับปรุงลดค่าเสื่อมราคาลงปีละ $8,000/4=2,000$ บาท	
<u>บันทึกการตัดรายการเงินกู้ยืมระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย</u>	
6. เงินกู้ยืมจากบริษัทใหญ่	30,000
เงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย	30,000
ปรับปรุงตัดรายการเงินกู้ยืมระหว่างบริษัท	
<u>บันทึกการตัดรายการเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่ายระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย</u>	
7. เงินปันผลรับ	8,000
เงินปันผลจ่าย	8,000
ปรับปรุงตัดรายการเงินปันผลรับและเงินปันผลจ่ายระหว่างบริษัท	
<u>บันทึกกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยประจำปี 25X1</u>	

8. กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	20,780
( 109,900-8000+2000) x 20%	
เงินปันผลจ่าย	2,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยปลายงวด	18,780
ปรับปรุงกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยคำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทย่อย 109,900 บาทปรับกับรายการที่บริษัทย่อยขายอุปกรณ์ให้บริษัทใหญ่ประกอบด้วยกำไรจากการขาย 8000 บาท และกระทบค่าเสื่อมราคาปีนี้ 2000 บาท	
<u>บันทึกการตัดรายการส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทย่อยพร้อมทั้งตัดบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย</u>	
9. ทุนหุ้นสามัญ-บจ.สดใส	200,000
กำไรสะสมต้นงวด-บจ.สดใส	50,000
เงินลงทุนในบริษัทสดใส	200,000
( 250,000x80%)	
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยต้นงวด	50,000
( 250,000x20%)	
ปรับปรุงตัดรายการเงินลงทุนในบริษัทสดใส	
แสดงการคำนวณส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ 31 ธันวาคม 25X2	
ทุนหุ้นสามัญ-บจ.สดใส (200,000 x 20%)	40,000 บาท
กำไรสะสมต้นงวด-บจ.สดใส (50,000 x 20%)	10,000 บาท
เงินปันผลจ่าย-บจ.สดใส ( 10,000 x 20%)	(2,000) บาท
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	<u>20,780</u> บาท
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย ณ 31 ธ.ค.25X2	<u>68,780</u> บาท

บริษัท พานี จำกัด และบริษัทย่อย กระดาษทำทรงบการเงินรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1( หน่วย : บาท )

รายการ	บจ.พานี	บจ.สดี	รายการปรับปรุงและตัดบัญชี		งบการเงินรวม
			เดบิต	เครดิต	
<b>งบดุล</b>					
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>					
เงินสด	85,000	50,000			135,000
ลูกหนี้การค้า	82,000	65,000			147,000
เงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย	30,000			6) 30,000	0
สินค้าคงเหลือ	80,000	45,200		2) 20,000	105,200
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>					
ที่ดิน	569,500	216,800		3) 70,000	716,300
อาคารสุทธิ	250,000	170,000			420,000
อุปกรณ์สุทธิ	100,000	80,000	5) 2,000	4) 8,000	174,000
เงินลงทุนในบจ.สดี	200,000			9) 200,000	0
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>1,369,500</b>	<b>627,000</b>			<b>1,697,500</b>
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>					
<b>หนี้สิน</b>					
เจ้าหนี้การค้า	174,500	100,000			274,500
เงินกู้ยืมจากบริษัทใหญ่		30,000	6) 30,000		0
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	67,200	47,100			114,300
เงินกู้	300,000	100,000			400,000
หุ้นกู้	108,000				108,000
<b>รวมหนี้สิน</b>	<b>649,700</b>	<b>277,100</b>			<b>896,800</b>
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>					
ทุนหุ้นสามัญ	500,000	200,000	9) 200,000		500,000
กำไรสะสมปลายปี	246,800	149,900			231,920
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				8) 18,780	68,780
				9) 50,000	
<b>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>746,800</b>	<b>349,900</b>			<b>800,700</b>
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,396,500</b>	<b>627,000</b>			<b>1,697,500</b>
<b>งบกำไรขาดทุน</b>					
<b>รายได้</b>					
ขายสินค้า	1,000,000	600,000	1) 480,000		1,120,000
เงินปันผลรับ-บจ.สดี	8,000	-	7) 8,000		0
กำไรจากการขายที่ดิน	70,000	-	3) 70,000		0
กำไรจากการขายอุปกรณ์	-	8,000	4) 8,000		0
<b>รวมรายได้</b>	<b>1,078,000</b>	<b>608,000</b>			<b>1,120,000</b>
<b>ค่าใช้จ่าย</b>					
ต้นทุนขาย	610,000	380,000	2) 20,000	1) 480,000	530,000
ค่าเสื่อมราคา	50,000	30,000		5) 2,000	78,000
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ	164,000	41,000			205,000
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>824,000</b>	<b>451,000</b>			<b>813,000</b>
กำไรก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษี	254,000	157,000			307,000
ดอกเบี้ยจ่าย	30,000	-			30,000
ภาษีเงินได้	67,200	47,100			114,300
<b>กำไรหลังภาษีเงินได้</b>	<b>156,800</b>	<b>109,900</b>			<b>162,700</b>
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				8) 20,780	(20,780)
<b>กำไรสุทธิ</b>	<b>156,800</b>	<b>109,900</b>			<b>141,920</b>
กำไรสะสมต้นปี	120,000	50,000	9) 50,000		120,000
เงินปันผล	30,000	10,000		7) 8,000	30,000
				8) 2,000	
<b>กำไรสะสมปลายปี</b>	<b>246,800</b>	<b>149,900</b>			<b>231,920</b>

## สรุป

กล่าวโดยสรุปการพิจารณาอำนาจในการควบคุมของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยเพื่อการจัดทำงบการเงินรวมนั้น กิจกรรมที่เป็นบริษัทใหญ่จะต้องมองตามหลักเนื้อหาที่สำคัญกว่ารูปแบบ ตามที่ระบุในแม่บทการบัญชี โดยห้ามยึดแต่รูปแบบทางกฎหมายคือดูตามอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่นเพียงอย่างเดียวไม่ได้ จะต้องดูอำนาจในการควบคุมที่แท้จริงแม้ว่ากิจการนั้น ๆ จะถือหุ้นเท่ากับหรือน้อยกว่ากึ่งหนึ่งของอำนาจในการออกเสียง และในการจัดทำงบการเงินรวมนั้นบริษัทใหญ่จะต้องทำการปรับปรุงและตัดบัญชีต่าง ๆ ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยออก เพื่อให้รายการที่แสดงในงบการเงินรวมนั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกจริง ๆ เท่านั้น เพื่อจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจรายการในงบการเงินผิดพลาดได้ รวมทั้งงบการเงินรวมจะให้ภาพที่ชัดเจนถึงทรัพยากรทั้งหมดของกิจการทุกกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่

## บรรณานุกรม

ดุขฎิ สงวนชาติ และ วรศักดิ์ ทุมมานนท์.

2550. การบัญชีขั้นสูง 1. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ธาริณี พงศ์สุพัฒน์. 2552. การบัญชีขั้นสูง 2. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. 2550. เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและ

งบการเงินเฉพาะกิจการ. กรุงเทพฯ: บริษัทฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติจำกัด.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. “ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 12/2552.” (ออนไลน์) เข้าถึงเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2552 จาก <http://www.fap.or.th/fap/index.php?q=node/384>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. “มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ.” (ออนไลน์) เข้าถึงเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2552 จาก

[http://www.fap.or.th/fap/?q=system/files/acc\\_standard\\_44%282550%29.pdf](http://www.fap.or.th/fap/?q=system/files/acc_standard_44%282550%29.pdf)

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2544. “มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย.” มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับร่วมเล่ม พ.ศ. 2544 เล่ม 1. กรุงเทพฯ: พี.เอ.ลีฟวิ่ง.

Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony , Robin P. Clement , Suzanne H. Lowensohn. 2009. *Advanced Accounting*. 10th Edition. USA: Prentice Hall.

Nukbunchee. com. 2009. “Accccounting Framework (revise 2007).” (online) Retrieved October 15, 2009 from [http://www.nukbunchee.com/accounting/acc\\_tas/standard/tas52\\_16.pdf](http://www.nukbunchee.com/accounting/acc_tas/standard/tas52_16.pdf)



### >> รองเอก วรณพฤกษ์

จบการศึกษาระดับปริญญาโท Macquarie University ออสเตรเลีย หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และหลักสูตรบัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1) มหาวิทยาลัยกรุงเทพ ปัจจุบันทำงานในตำแหน่งอาจารย์ประจำคณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม ผลงานทางวิชาการ เช่น ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้, การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้