

งบการเงินรวมกรณีบริษัทในกลุ่มกิจการ มีรายการระหว่างกัน

หน่วยที่ 5



1.

การตัดรายการระหว่างกัน ของบริษัทใหญ่ กับบริษัทย่อย

01

รายการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการซื้อขายสินค้าระหว่างกัน ในการทำงานการเงินรวมรายการซื้อขายระหว่างกันจะต้องตัดบัญชีให้หมดไป เพื่อให้งบการเงินรวมแสดงยอดคงเหลือที่เกิดจากการซื้อขายกับบุคคลภายนอกเท่านั้น รวมทั้งหากมีลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการซื้อขายสินค้าระหว่างกันก็ต้องมีการตัดบัญชีออกเช่นเดียวกัน



กรณีที่บริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด สินค้าที่มีการซื้อขายระหว่างกันจะบันทึกไว้ในบัญชีซื้อสินค้า ดังนั้นจึงต้องตัดบัญชีซื้อสินค้ากับบัญชีขายสินค้า แต่หากบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง เมื่อบริษัทซื้อสินค้าจะบันทึกไปที่บัญชีสินค้าคงเหลือและจะบันทึกต้นทุนขายเมื่อมีการขายสินค้า ดังนั้นจึงตัดบัญชีต้นทุนขายกับบัญชีขายสินค้า

รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ลูกหนี้ xxx Cr. ขายสินค้า xxx	Dr. ซื้อสินค้า / สินค้าคงเหลือ xxx Cr. เจ้าหนี้ xxx
รายการตัดบัญชี	
Dr. ขายสินค้า xxx Cr. ซื้อสินค้า / สินค้าคงเหลือ xxx	
Dr. เจ้าหนี้ xxx Cr. ลูกหนี้ xxx	

ตัวอย่าง

วันที่ 15 มีนาคม 25x1 บริษัท พิมล จำกัด ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อจากบุคคลภายนอก ราคา 20,000 บาท ต่อมาวันที่ 30 มีนาคม 25x1 ได้ขายสินค้าจำนวนนี้ไปให้ บริษัท พุนผล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย บวกกำไรอีก 20% โดยขายเป็นเงินเชื่อ วันที่ 10 เมษายน 25x1 บริษัท พุนผล จำกัด ก็ได้ขายสินค้าให้บุคคลภายนอกทั้งจำนวนในราคา 30,000 บาท (ทั้งสองบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด)

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัทแสดงได้ดังนี้

บริษัท พิมล จำกัด	บริษัท พุนผล จำกัด
15 มี.ค. 25x1 Dr. ซื้อสินค้า 20,000 Cr. เจ้าหนี้ 20,000	
30 มี.ค. 25x1 Dr. ลูกหนี้ - บ.พุนผล 24,000 Cr. ขายสินค้า 24,000	30 มี.ค. 25x1 Dr. ซื้อสินค้า 24,000 Cr. เจ้าหนี้ - บ.พิมล 24,000
	10 เม.ย. 25x1 Dr. ลูกหนี้ 30,000 Cr. ขายสินค้า 30,000



รายการตัดบัญชีจะเป็นดังนี้

(1) ตัดรายการซื้อขายระหว่างกัน

Dr. ขาย

24,000

Cr. ต้นทุนขาย (ซื้อสินค้า)

24,000

(2) ตัดรายการลูกหนี้เจ้าหนี้ระหว่างกัน

Dr. เจ้าหนี้ - บ.พิมล

24,000

Cr. ลูกหนี้ - บ.พูนผล

24,000



02

การถือหุ้นระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยถือหุ้นระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีเงินกู้และบัญชีเงินลงทุนในหุ้นระหว่างบริษัทออก เพื่อให้แสดงยอดในงบการเงินรวมเฉพาะส่วนของบุคคลภายนอก รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	xxx	Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	xxx
Cr. เงินสด	xxx	Cr. เงินสด	xxx
รายการตัดบัญชี			
Dr. หุ้นกู้	xxx		
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		xxx	

ตัวอย่าง

วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท พิมล จำกัด ไปลงทุนซื้อหุ้นกู้ของบริษัท พูนผล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ในราคาตามบัญชี จำนวน 10,000 บาท การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัท แสดงได้ดังนี้
การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไปของทั้งสองบริษัทแสดงได้ดังนี้

บริษัท พิมล จำกัด		บริษัท พูนผล จำกัด	
1 ม.ค. 25x1		1 ม.ค. 25x1	
Dr. เงินลงทุนในหุ้นกู้	10,000	Dr. เงินสด	10,000
Cr. เงินสด	10,000	Cr. หุ้นกู้	10,000

สมุดบัญชีของบริษัท พิมล จำกัด จะมีบัญชีเงินลงทุนในหุ้นกู้ ส่วนในสมุดบัญชีของบริษัท พูนผล จำกัด จะมีบัญชีหุ้นกู้ เมื่อมีการจัดทำกระดาษทำการ จะต้องทำการตัดรายการทั้งสองรายการดังกล่าวออกไป ดังนี้

ตัดรายการถือหุ้นกู้ระหว่างกัน

Dr. หุ้นกู้	10,000	
Cr. เงินลงทุนในหุ้นกู้		10,000



03

การกู้ยืมเงินระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการตัดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม	xxx	Dr. เงินสด	xxx
Cr. เงินสด	xxx	Cr. เจ้าหนี้เงินกู้	xxx
Dr. ดอกเบี้ยค้างรับ	xxx	Dr. ดอกเบี้ยจ่าย	xxx
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ	xxx	Cr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xxx
รายการตัดบัญชี			
Dr. เจ้าหนี้เงินกู้	xxx		
Cr. ลูกหนี้เงินให้กู้ยืม		xxx	
Dr. ดอกเบี้ยรับ	xxx		
Cr. ดอกเบี้ยจ่าย		xxx	
Dr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xxx		
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ		xxx	

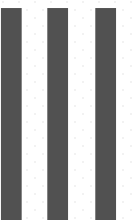
04

ตัวเงินรับและตัวเงินจ่ายระหว่างบริษัท

เมื่อบริษัทหนึ่งออกตัวเงินจ่ายให้แก่บริษัทอีกบริษัทหนึ่งในเครือเดียวกัน ในการทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีตัวเงินรับกับบัญชีตัวเงินจ่าย รายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีที่จะปรากฏในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ตัวเงินรับ xxx	Dr. เงินสด xxx
Cr. เงินสด xxx	Cr. ตัวเงินจ่าย xxx
รายการตัดบัญชี	
Dr. ตัวเงินจ่าย xxx	
Cr. ตัวเงินรับ xxx	

บริษัทผู้ถือตัวเงินรับอาจจะนำตัวเงินรับไปขายลดเพื่อนำเงินสดมาใช้
ก่อนที่ตัวเงินรับจะครบอายุสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ



กรณีที่ 1 นำตัวเงินที่ได้รับจากบริษัทในเครือไปขายลดให้ธนาคาร

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการออกตั๋วเงินรับให้กัน ในสมุดบัญชีของบริษัทผู้รับตั๋วเงินก็จะมีบัญชีตั๋วเงินรับ ส่วนในสมุดบัญชีของบริษัทผู้ออกตัวก็จะมีบัญชีตั๋วเงินจ่าย และหากต่อมาเมื่อผู้รับตัวได้นำตั๋วเงินรับไปขายลดให้กับบุคคลอื่น จะมีบัญชีตั๋วเงินรับขายลด

บริษัท ใหญ่ จำกัด	บริษัท ย่อย จำกัด
Dr. ตั๋วเงินรับ xxx	Dr. เงินสด xxx
Cr. เงินสด xxx	Cr. ตั๋วเงินจ่าย xxx
Dr. เงินสด xxx	
Cr. ตั๋วเงินรับขายลด xxx	
รายการตัดบัญชี	
Dr. ตั๋วเงินจ่าย xxx	
Cr. ตั๋วเงินรับ xxx	
Dr. ตั๋วเงินรับขายลด xxx	
Cr. ตั๋วเงินจ่ายธนาคาร xxx	

กรณีที่ 2 นำตัวเงินที่ได้รับจากลูกค้าไปขายลดกับบริษัทในเครือ

เมื่อบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยได้รับตัวเงินจากลูก จะมีบัญชีตัวเงินรับ ต่อมานำตัวเงินไปขายลดให้กับบริษัทในเครือ บริษัทผู้ขายลดจะมีบัญชีตัวเงินรับขายลด ส่วนบริษัทผู้รับซื้อจะมีบัญชีตัวเงินรับ

รายการตัดบัญชีระหว่างกัน ดังนี้

บริษัท ใหญ่ จำกัด		บริษัท ย่อย จำกัด	
Dr. ตัวเงินรับ	xxx	Dr. ตัวเงินรับ	xxx
Cr.เงินสด	xxx	Cr. ลูกหนี้	xxx
รายการตัดบัญชี			
Dr. ตัวเงินรับขายลด	xxx		
Cr. ตัวเงินรับ		xxx	

2.

กำไรขาดทุนระหว่าง บริษัทจากการ ขายสินค้า

ถ้าหากมีการซื้อขายสินค้าระหว่างกันในราคาทุน การตัดรายการระหว่างกันในการทำงานการเงินรวมจะตัดรายการซื้อขายระหว่างกันเพียงรายการเดียว การซื้อขายสินค้าจะรวมกำไรไว้ถ้าสินค้านั้นถูกขายให้บุคคลภายนอกแล้ว กำไรหรือขาดทุนระหว่างกันถือว่าเป็นกำไรหรือขาดทุนของกลุ่มกิจการ

2.1 การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวด

เมื่อบริษัทในกลุ่มกิจการมีการขายสินค้าให้กันในราคาที่ยรวมกำไร สินค้านั้นยังขายไม่หมดยังคงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี สินค้าที่ยังคงเหลือดังกล่าวจะมีกำไรระหว่างกันรวมอยู่ กำไรจำนวนนี้ถือว่าเป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือปลายงวดได้ดังนี้

ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (กรณีบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง)

Dr. ต้นทุนขาย

xx

Cr. สินค้าคงเหลือปลายงวด

xx

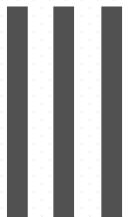
ตัดกำไรในสินค้าคงเหลือปลายงวด (กรณีบริษัทใช้ระบบสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด)

Dr. สินค้าคงเหลือปลายงวด (งบกำไรขาดทุน)

xx

Cr. สินค้าคงเหลือปลายงวด (งบแสดงฐานะการเงิน)

xx



2.2 การตัดกำไรระหว่างบริษัทในสินค้าคงเหลือต้นงวด

สินค้าคงเหลือต้นงวดเป็นสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ยกยอดมาจากงวดที่แล้ว ซึ่งในสินค้าคงเหลือปลายงวดที่แล้วได้รวมกำไรระหว่างบริษัทไว้ด้วย สินค้าคงเหลือต้นงวดก็จะมีกำไรระหว่างบริษัทรวมอยู่เช่นกัน ดังนั้นในการจัดทำงบการเงินรวมในเวลาต่อมา จึงต้องตัดกำไรที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือต้นงวดด้วย เพื่อให้สินค้าคงเหลือต้นงวดแสดงในราคาทุน การตัดกำไรในสินค้าคงเหลือต้นงวดจะแยกพิจารณาได้ 2 กรณี คือ





2.2.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินค้า
(Downstream Sales)

2.2.2 กรณีบริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินค้า
(Upstream Sales)

3.

กำไรขาดทุนระหว่าง บริษัทจากการขาย สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ ไม่มีค่าเสื่อมราคา (ที่ดิน)

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่มีค่าเสื่อมราคา คือ ที่ดิน เมื่อมีการซื้อขายที่ดินระหว่างกัน กำไรขาดทุนที่เกิดจากการขายที่ดิน ถือว่ายังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายให้บริษัทในกลุ่มกิจการ ถือว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจ หน่วยงานเดียวกัน กำไรขาดทุนจากการขายที่ดินจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการขายที่ดินนั้นออกไปให้แก่บุคคลภายนอก ดังนั้น ในการทำงบการเงินรวมในปีที่ขายต้องมีการตัดกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นออกจากกำไรสุทธิของบริษัทผู้ขาย เพื่อปรับราคาที่ดินให้เท่ากับราคาทุน

3.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการตัดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

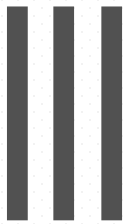
3.1.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)			
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
3.1.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)			
Dr. กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
3.1.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)			
Dr. กำไรสะสมต้นปี – บริษัทใหญ่	xx		
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์			xx



3.2 บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)

เมื่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยมีการกู้ยืมเงินระหว่างกัน การจัดทำงบการเงินรวมต้องตัดบัญชีลูกหนี้เงินกู้ และบัญชีเงินให้ยืมออก เพื่อให้ในงบแสดงฐานะการเงินมียอดเงินกู้ยืมกับบุคคลภายในเท่านั้น และมีการตัดดอกเบี้ยระหว่างกัน ต้องตัดรายการดอกเบี้ยรับกับดอกเบี้ยจ่ายระหว่างกันด้วยรายการบันทึกบัญชีและรายการตัดบัญชีในกระดาษทำการและสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

3.2.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)		
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
3.2.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx
3.2.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)		
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx



4.

กำไรขาดทุนระหว่าง บริษัทจากการขาย สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มี ค่าเสื่อมราคา (อาคาร และอุปกรณ์)

สินทรัพย์ถาวรที่มีค่าเสื่อมราคา คือ อาคาร อุปกรณ์ เมื่อมีการซื้อขาย อาคารอุปกรณ์ระหว่างกันในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ จะทำให้เกิดกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์กำไรขาดทุนนี้จะถือว่ายังไม่เกิดขึ้น ในการจัดทำงบการเงินรวมจะต้องมีการตัดบัญชีกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ เช่นเดียวกันกับการขายที่ดิน แต่เนื่องจากอาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมราคาไปเมื่อใช้งาน กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์จะทำให้ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อขายระหว่างกันมีราคาสูงไปหรือต่ำไปด้วย จึงมีผลต่อการคำนวณค่าเสื่อมราคา ดังนั้น นอกจากการตัดกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระหว่างกันแล้ว ค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง เป็นผลมาจากกำไรขาดทุนดังกล่าว ก็จะต้องมีการปรับปรุงเช่นเดียวกัน รายการตัดบัญชีในกระดาษทำการแสดงได้ดังนี้

4.1 บริษัทใหญ่เป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทย่อย (Downstream Sales)

4.1.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)

Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx	
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx

4.1.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)

Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. สินทรัพย์		xx
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx	
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx
กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่		xx

4.1.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)

Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx	
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx	
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx
กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่		xx



4.2 บริษัทย่อยเป็นผู้ขายสินทรัพย์ให้บริษัทใหญ่ (Upstream Sales)

4.2.1 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขาย)			
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx		
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx	
4.2.2 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ถือไว้)			
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx		
Cr. สินทรัพย์		xx	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	xx		
Cr. ค่าเสื่อมราคา		xx	
กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่		xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx	
4.2.3 ตัดกำไรจากการขายสินทรัพย์ (ปีที่ขายให้บุคคลภายนอก)			
Dr. กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่	xx		
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx		
Cr. กำไรจากการขายสินทรัพย์		xx	
Dr. กำไรจากการขายสินทรัพย์			
Cr. ค่าเสื่อมราคา	xx		
กำไรสะสมต้นปี - บริษัทใหญ่		xx	
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		xx	

