

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 1/2555

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้  
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

### วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

## สารบัญ

ข้อ 1 เรื่องสินค้าคงเหลือ.....	2
ข้อ 2. การสูญเสียอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเนื่องจากขายส่วนทุนออกไป.....	4
ข้อ 2 ข. การพิจารณาอำนาจควบคุม.....	6
ข้อ 3 ผลประโยชน์พนักงาน (เนื่องจากไม่มีตัวอย่างโจทย์ที่ชัดเจนจึงขอนำโจทย์จากหนังสือเรียนมาแทนนะครับ) .....	7
หนังสืออ้างอิง.....	11

## กล่าวนำ

ก่อนเข้าเนื้อหาอยากบอกทุกท่านที่กำลังเตรียมสอบว่า ข้อสอบช่วงหลังๆ นอกจากจะมีมาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ออกมาแล้ว เนื้อหายังค่อนข้างลึกซึ่งต้องอาศัยความเข้าใจอย่างถ่องแท้ด้วย (ตัวอย่างเช่น เรื่องการสูญเสียอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย ที่จะต้องอาศัยความเข้าใจเกี่ยวกับการรวมธุรกิจที่ลึกซึ้งมาก) ดังนั้นขอให้ผู้ที่กำลังเตรียมตัวพยายามอย่างเต็มที่ เพื่อให้สอบให้ได้ภายในเร็ววัน เพราะมีมาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ที่เตรียมออก หรือปรับปรุงอีกมาก ยิ่งสอบได้ช้ายิ่งเหนื่อยนะครับ / ขอให้โชคดีครับ

## ข้อ 1 เรื่องสินค้าคงเหลือ

บริษัท จาพนม จำกัด เป็นบริษัทขายเครื่องใช้ไฟฟ้า บันทึกบัญชีแบบต่อเนื่อง (Perpetual) ณ 31 ธันวาคม 25x1 มียอดสินค้า-โทรทัศน์ มูลค่า 527,000 บาท มีข้อสังเกตเกิดขึ้นดังนี้

1. ขายสินค้าและส่งให้ลูกค้าในวันที่ 2 มกราคม 25x2 มูลค่าขาย 300,000 บาท ต้นทุน 200,000 บาท มูลค่าดังกล่าวรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25x1
2. สั่งซื้อและรับ สินค้า-โทรทัศน์ ในวันที่ 30 ธันวาคม 25x1 มูลค่า 270,000 บาท ยังไม่ได้บันทึกบัญชี
3. สั่งซื้อและรับ สินค้า-โทรทัศน์ ระหว่างปี 25x1 มูลค่า 95,000 บาท บันทึกรายการซ้ำ
4. ขายสินค้า-โทรทัศน์และส่งในวันที่ 30 ธันวาคม 25x1 เงื่อนไข F.O.B Shipping point ลูกค้าได้รับสินค้าวันที่ 2 มกราคม 25x2 ราคาขาย 450,000 บาท ต้นทุนสินค้า-โทรทัศน์ 300,000 บาท บันทึกรายการบัญชีในปี 25x2
5. ระหว่างปี 25x1 มีสินค้าที่ถูกโจรกรรม 75,000 บาท แต่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี

## คำสั่ง

- 1) บันทึกรายการบัญชีที่ต้องปรับปรุงในสมุดรายวัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1
- 2) คำนวณมูลค่าสินค้า-โทรทัศน์ที่ถูกต้อง ณ 31 ธันวาคม 25x1
- 3) 3.1 สินค้าคงเหลือต้องแสดงมูลค่าอย่างไร จงอธิบาย  
3.2 ถ้า ณ 31 ธันวาคม 25x1 สินค้า-โทรทัศน์ มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เท่ากับ 300,000 บาท “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” คืออะไร จงอธิบาย  
3.3 จากข้อ 3.2 เมื่อเปรียบเทียบมูลค่ากับข้อ 3.2 แล้ว ต้องบันทึกบัญชีหรือไม่ อย่างไร

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/55 เริ่ม 19 – 20 พ.ค. 55



จะได้รับ กิจการจะต้องปรับมูลค่าลงมาให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยรับรู้ส่วนต่างในงบกำไรขาดทุนโดยทันที (ย่อหน้า 28)

### 3.2 ความหมายของ “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ”

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ โดยให้ประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับด้วยการอ้างอิงกับหลักฐานเกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจากสินค้าคงเหลือซึ่งเชื่อถือได้มากที่สุด ในขณะที่ประมาณมูลค่า ตัวอย่างเช่น มูลค่าขายที่ได้ทำสัญญากับผู้ซื้อแล้ว ถือเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่าที่จะได้รับ (ก่อนการหักต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวข้อง) โดยตามโจทย์ข้อนี้ มูลค่าสุทธิที่ได้รับอาจหมายถึงราคาขายที่คาดว่าจะขายได้ หักด้วยค่าเสียหาย (ถ้ามี) ค่าขนส่งสินค้า (ถ้ามี) และสำรองค่าซ่อมแซมสินค้ากรณีอาจมีความเสียหายกับสินค้าเกิดขึ้น (ถ้ามี)

### 3.3 จากข้อ 3.2 เมื่อเปรียบเทียบมูลค่ากับข้อ 3.2 แล้ว ต้องบันทึกบัญชีหรือไม่

จากต้นทุนสินค้าที่ถูกต้องเท่ากับ 327,000 บาท ในขณะที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับมีมูลค่าเพียง 300,000 บาท เท่านั้น กิจการจึงต้องปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือลง 27,000 บาท และรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการปรับลดของสินค้าคงเหลือตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

ผลขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	27,000	
ค่าเพื่อการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ		27,000

### ข้อ 2 ก.การสูญเสียอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเนื่องจากขายส่วนทุนออกไป

บริษัท อีฟป้องกันภัย จำกัด (มหาชน) ถือหุ้นใน บริษัท เต้าสมชาย จำกัด 100% ต่อมา ขายหุ้นบริษัท เต้าสมชาย จำกัด 70% ได้รับเงินสด 1,400 ล้านบาท มูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท เต้าสมชาย จำกัด ที่เหลืออยู่ เท่ากับ 600 ล้านบาท บริษัท เต้าสมชาย จำกัด มีสินทรัพย์สุทธิ (ไม่รวมค่าความนิยม) 720 ล้านบาท มีค่าความนิยม 80 ล้านบาท และผลขาดทุนจากการถือครองเงินลงทุนเพื่อขาย 5 ล้านบาท

ให้ทำ

1. บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการขายส่วนได้เสีย
2. ในงบการเงินรวมจะแสดงรายการกำไรขาดทุนจากการขายส่วนได้เสีย และมูลค่าคงเหลือของส่วนได้เสีย ด้วยจำนวนเท่าใด (15 คะแนน)

ตอบ

ในกรณีที่ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่ถือโดยบริษัทใหญ่ลดลง มีกรณีที่เป็นไปได้ 2 กรณี คือ

1. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุม (ตัวอย่างเช่น บริษัทใหญ่ขายหุ้นของบริษัทย่อยที่ตนเองถืออยู่ 100% ไปเพียง 20% เพื่อเสนอขายหุ้นให้กับประชาชน) กิจกรรมการขายนี้ถือเป็นกิจกรรม “การจัดหาเงิน” (financing activity) โดยบริษัทใหญ่ต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นรายการในส่วนของเจ้าของ (คือ รายการกับเจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ)
2. การสูญเสียอำนาจการควบคุม (ย่อหน้าที่ 32 – 35) การสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณี เช่น อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล ฯลฯ หรือขายส่วนได้เสียไปจนกระทั่งไม่อยู่ในระดับที่สามารถควบคุมกิจการได้ (เช่น ขายหุ้นออกไปทำให้สัดส่วนการถือหุ้นไม่ถึง 50% ได้แก่ Carrfour ขายกิจการให้กับBIG C เป็นต้น) ซึ่งเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (รวมทั้งค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยออกจากบัญชีด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม ตลอดจนตัดรายการบัญชีมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเดิมออกจากบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม และรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับในบัญชี ตลอดจนรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม และรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการขายหุ้นในงบกำไรขาดทุนของบริษัทใหญ่ นอกจากนี้ บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทใหญ่ได้ขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย (ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายและบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวกับเงินลงทุนดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุน ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน หากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกโอนโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กรณีนี้ ให้บริษัทใหญ่โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย)

### ซึ่งในกรณีนี้ถือเป็นการสูญเสียอำนาจควบคุมอันเนื่องจากการขายหุ้นส่วนใหญ่ออกไป

1. บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการขายส่วนได้เสีย

ผลขาดทุนจากการถือครองหลักทรัพย์เผื่อขาย (P/L)	5 ล้านบาท
ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการถือครองหลักทรัพย์เผื่อขาย (EQ)	5 ล้านบาท
(บันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการถือครองหลักทรัพย์เผื่อขายก่อนการขายหุ้นของบริษัทย่อย)	

ต่อมาบันทึกการรับเงินค่าขายหลักทรัพย์ (ในสมุดบัญชีของบริษัทใหญ่สมมติบริษัทใหญ่บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย)

เงินสด	1400 ล้านบาท	
เงินลงทุนในบริษัทย่อย		560 ล้านบาท
ผลกำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทย่อย		840 ล้านบาท
(บันทึกผลกำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามการคำนวณข้างล่าง)		

เงินสดค่าขายหลักทรัพย์	1400	ล้านบาท
หัก ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิตามส่วนที่ขาย		
สินทรัพย์สุทธิ (ไม่รวมค่าความนิยม)	720	ล้านบาท
ค่าความนิยม	80	ล้านบาท
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 100%	800	ล้านบาท
สัดส่วนหุ้นที่ขาย	70%	
	560	ล้านบาท
ผลกำไรจากการขายหุ้นของบริษัทย่อย 70%	840	ล้านบาท

และรับรู้ผลกำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน 30% ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของหุ้น 30% ที่เหลืออยู่	600	ล้านบาท
หัก มูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อย 30% (800 x 30%)	(240)	ล้านบาท
ผลกำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน 30%	360	ล้านบาท

## 2. แสดงผลกำไรขาดทุนจากการขายส่วนได้เสีย และมูลค่าคงเหลือของส่วนได้เสียในงบการเงินรวม

ในงบการเงินรวมจะแสดงผลกำไรจากการขายหุ้นบริษัทย่อย 70% เท่ากับ 840 ล้านบาท (จากการคำนวณในข้อ

1) และรับรู้ผลกำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน 30% เป็นเงิน 360 ล้านบาท คิดเป็นกำไรรวม 1,200 ล้านบาท

จากย่อหน้าที่ 34.4 ของม.บ.ช. 27 ระบุให้กิจการต้อง “รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม” ดังนั้น บริษัทอ็อฟฟองคักดีจึงต้องรับรู้มูลค่าของหุ้นของบริษัทเป้าหมาย 30% โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ซึ่งเท่ากับ 600 ล้านบาท

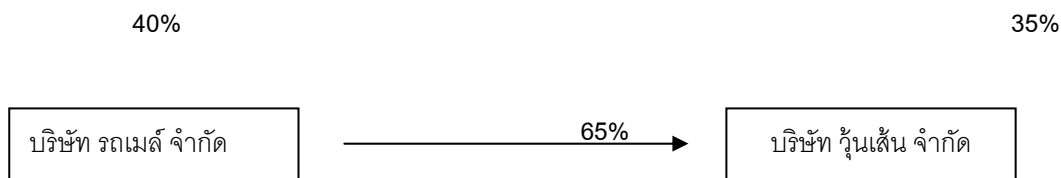
### ข้อ 2 ข. การพิจารณาอำนาจควบคุม

บริษัท ปาล์มมี จำกัด (มหาชน) ถือหุ้นใน บริษัท วันเส้น จำกัด 35% และถือหุ้นในบริษัท รถเมล์ จำกัด 40% บริษัท รถเมล์ จำกัด ถือหุ้นใน บริษัท วันเส้น จำกัด 65 %

บริษัท ปาล์มมี จำกัด (มหาชน)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมษ สแกนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/55 เริ่ม 19 – 20 พ.ค. 55



บริษัท ปาล์มมี จำกัด (มหาชน) มีอำนาจควบคุม บริษัท วุ่นเส้น จำกัด หรือไม่ เพราะอะไร (5 คะแนน)

ตอบ

บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น (ม.บข. 27 ย่อหน้า 13) ซึ่งในกรณีนี้ แม้กิจการจะถือหุ้นทางตรงและทางอ้อมในบริษัทวุ่นเส้นสูงถึง 61% (ตามตารางคำนวณ) แต่บริษัทปาล์มมี จำกัด (มหาชน) สามารถออกเสียงได้เพียง 35% เนื่องจากสัดส่วนถือหุ้นในบริษัทรถเมล์ไม่ถึงกึ่งหนึ่ง จึงถือว่าไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทรถเมล์ ดังนั้น จากโครงสร้างถือหุ้นข้างต้น จึงถือว่าบริษัทปาล์มมี ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทวุ่นเส้นแต่อย่างใด

สัดส่วนถือหุ้นทางตรงในบริษัทวุ่นเส้น	35%
สัดส่วนถือหุ้นทางอ้อมผ่านบริษัทรถเมล์	
สัดส่วนถือหุ้นในบริษัทรถเมล์	40%
สัดส่วนถือหุ้นในบริษัทวุ่นเส้นโดยบริษัทรถเมล์	65%
	26%
รวมสัดส่วนถือหุ้นในบริษัทวุ่นเส้นทั้งทางตรงและทางอ้อม	61%

สิทธิออกเสียงทางตรงในบริษัทวุ่นเส้น	35%
สิทธิออกเสียงทางอ้อมผ่านบริษัทรถเมล์	
อำนาจควบคุมบริษัทรถเมล์ (ถือไม่เกิน 50% จึงไม่มีอำนาจควบคุม)	0%
สิทธิออกเสียงในบริษัทวุ่นเส้นโดยบริษัทรถเมล์	65%
	0%
รวมสิทธิออกเสียงในบริษัทวุ่นเส้นทั้งทางตรงและทางอ้อม	35%

**ข้อ 3 ผลประโยชน์พนักงาน (เนื่องจากไม่มีตัวอย่างโจทย์ที่ชัดเจนจึงขอนำโจทย์จากหนังสือ**

**เรียนมาแทนนะครับ)**

ข้อมูลต่อไปนี้เกี่ยวข้องกับโครงการผลประโยชน์พนักงาน ณ วันที่ 31/12/25x6

1. ต้นทุนบริการปัจจุบันสำหรับปี สิ้นสุด 31/12/25x6 เท่ากับ 30 ล้านบาท
2. ประมาณอายุการทำงานเฉลี่ยที่เหลือของพนักงานเท่ากับ 10 ปี

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/55 เริ่ม 19 – 20 พ.ค. 55

3. จ่ายผลประโยชน์ให้กับพนักงานที่เกษียณอายุเป็นเงิน 31 ล้านบาท
4. จ่ายสมทบเข้ากองทุน 21 ล้านบาท
5. มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันฯ 2,200 ล้านบาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x6 และ 2,500 ล้านบาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6
6. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการฯ 2,100 ล้านบาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x6 และ 2,400 ล้านบาท ณ 31 ธันวาคม 25x6
7. ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x6 เท่ากับ 252 ล้านบาท
8. ต้นทุนบริการในอดีตเท่ากับ 115 ล้านบาท
9. อัตราคิดลดสำหรับหนี้สินโครงการฯ และอัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์โครงการเป็นดังนี้

	1/1/25x6	1/1/25x7
อัตราคิดลด	5%	6%
อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์โครงการ	7%	8%

10. กิจการรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้เข้าในงบกำไรขาดทุนโดยใช้วิธี “ข้อจำกัดของช่วง (corridor approach)

#### ให้ทำ

แสดงจำนวนที่ต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x6 ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน ตลอดจนแสดงการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหนี้สินผลประโยชน์พนักงานที่เกิดขึ้น

#### ตอบ

จำนวนที่รับรู้เป็นหนี้สินโครงการผลประโยชน์สามารถคำนวณได้ดังนี้ (ม.บช. 19 ย่อหน้า 54)

หนี้สินโครงการผลประโยชน์ที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน = PV ภาระผูกพันของโครงการผลประโยชน์ + ผลกำไร (หรือหักผลขาดทุน) จากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยทั้งหมดที่ยังไม่ได้รับรู้ – ต้นทุนบริการในอดีตทั้งหมดที่ยังไม่รับรู้ – FMV ของสินทรัพย์โครงการ (ถ้ามี)

ดังนั้น จำนวนที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31/12/25x6 จึงคำนวณได้ดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน	2,500	ลบ.
มูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์โครงการผลประโยชน์พนักงาน	(2,400)	ลบ.
	100	ลบ.



ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ 31 ธันวาคม 25x6	336	ลบ.
หนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน	<u>436</u>	ลบ.

ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานที่ต้องรวมคำนวณในงบกำไรขาดทุนจะประกอบด้วย (ม.บช. 19 ย่อหน้าที่ 61)

ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน = ต้นทุนบริการในปัจจุบัน + ต้นทุนดอกเบี้ย – ผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โครงการ – ผลกำไร (บวกผลขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้แล้ว

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุด 31/12/25x6

ต้นทุนบริการปัจจุบัน	30	ลบ.
ต้นทุนดอกเบี้ย	110	ลบ.
ประมาณการผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ	(147)	ลบ.
ต้นทุนบริการในอดีต	115	ลบ.
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้	<u>(3)</u>	ลบ.
ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุด 31/12/25x6	<u>105</u>	ลบ.

ทั้งนี้ หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ณ วันที่ 31/12/25x6 ยังอาจกระทบยอดได้ดังนี้

ความเคลื่อนไหวของบัญชีหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน 1/1/25x6 (2,200 - 2,100 + 252)	352	ลบ.
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	105	ลบ.
หนี้สินฯ ลดลงเนื่องจากจ่ายผลตอบแทนพนักงาน	(31)	ลบ.
สินทรัพย์ฯ ลดลงเนื่องจากจ่ายผลตอบแทนพนักงาน	31	ลบ.
สมทบเงินเข้าโครงการ	<u>(21)</u>	ลบ.
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน 1/12/25x6	<u>436</u>	ลบ.

ทั้งนี้ จากการที่นักคณิตศาสตร์ประกันภัยระบุว่ามูลค่าปัจจุบันของหนี้สิน ณ 1/1/25x6 เท่ากับ 2,200 ล้านบาท และเท่ากับ 2,500 ล้านบาท ณ 31/12/25x6 กิจการจะต้องใช้จำนวนดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการนำเสนอหนี้สินในงบแสดง

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/55 เริ่ม 19 – 20 พ.ค. 55

ฐานะการเงิน อย่างไรก็ตาม เมื่อกระทบยอด (จาก 2,200 ลบ.) ตอนต้นปี ไปยังปลายปี (เป็น 2,500 ลบ.) มีผลต่างเท่ากับ 76 ลบ. จำนวนดังกล่าวจะถูกนำไปคำนวณเป็น “ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้” ณ วันสิ้นปีด้วย

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน โครงการ:

มูลค่าปัจจุบันของหนี้สิน ณ 1/1/25x6	2,200	ลบ.
ต้นทุนดอกเบี้ย (5% x 2,200)	110	ลบ.
ต้นทุนบริการปัจจุบัน	30	ลบ.
ต้นทุนบริการในอดีต	115	ลบ.
ผลตอบแทนที่จ่ายให้กับพนักงานที่เกษียณอายุ	(31)	ลบ.
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ผลต่างที่ทำให้เท่ากับยอดประมาณสิ้นปี)	76	ลบ.
มูลค่าปัจจุบันของหนี้สิน ณ 31/12/25x6	<u>2,500</u>	ลบ.

เช่นเดียวกับการคำนวณการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน กิจการจะต้องคำนวณการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (ซึ่งปกติการตั้งกองทุนฯ จะมีการแต่งตั้งผู้จัดการกองทุน โดยผู้จัดการกองทุนจะเป็นผู้ให้ข้อมูลของ FMV ของสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับกิจการ) โดยจากการกระทบยอดต้นปี (2,100 ล้านบาท) ไปหายอดปลายปี (2,400 ล้านบาท) มีมูลค่าสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นโดยไม่ได้คาดหวังจำนวน 163 ล้านบาท จำนวนดังกล่าวจะถูกนำไปคำนวณเป็น “ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้” ณ วันสิ้นปีด้วย เช่นเดียวกัน

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ 1/1/25x6	2,100	ลบ.
ประมาณการผลตอบแทนของสินทรัพย์โครงการ (7% x 2,100)	147	ลบ.
เงินสมทบ	21	ลบ.
ผลตอบแทนที่จ่ายให้กับพนักงานที่เกษียณอายุ	(31)	ลบ.
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ผลต่างที่ทำให้เท่ากับยอดประมาณสิ้นปี)	163	ลบ.
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ณ 31/12/25x6	<u>2,400</u>	ลบ.

ข้อจำกัดของช่วง (corridor approach) (เพื่อคำนวณจำนวนที่ต้องรับรู้ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย)

ตอนต้นปี บริษัทฯ มียอดผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้เท่ากับ 252 ล้านบาท หากรับรู้จำนวนดังกล่าวทันทีในงบกำไรขาดทุนอาจทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการผันผวนเป็นอย่างมาก ดังนั้น ม.บ.ช. 19 จึงได้กำหนดวิธีการรับรู้ที่ผ่อนคลายนมากขึ้น ซึ่งเรียกว่า corridor approach ตามสมการดังนี้

---

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

ยอดผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ = ยอดผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์  
 ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ต้นงวด - (10% x max (PVภาระผูกพันฯ ต้นงวด,  
 ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ FMV สินทรัพย์โครงการ)) / อายุงานเฉลี่ยที่คาดว่าจะเหลืออยู่ของพนักงาน

ตามการคำนวณดังนี้

ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ 1/1/25x6	252	ลบ.
ข้อจำกัดของช่วง (10% x ตัวที่มากกว่าระหว่าง 2,200 [PV ของภาระผูกพัน] หรือ 2,100 [FMV ของสินทรัพย์โครงการ] ณ 1/1/25x6	(220)	ลบ.
ผลต่าง	32	ลบ.
อายุการทำงานเฉลี่ยที่เหลืออยู่ของพนักงาน	10	ปี
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้	3	ลบ.

และเมื่อได้จำนวนผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้ระหว่างปีแล้ว ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ 31/12/25x6 จะสามารถคำนวณได้ดังนี้

คำนวณผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ 31/12/25x6

ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่ยังไม่รับรู้ ณ 1/1/25x6	252	ลบ.
ผลขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ผลต่างที่ทำให้เท่ากับยอดประมาณสิ้นปี)	(76)	ลบ.
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (ผลต่างที่ทำให้เท่ากับยอดประมาณสิ้นปี)	163	ลบ.
	339	ลบ.
ผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่รับรู้	(3)	ลบ.
	336	ลบ.

## หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน” กรุงเทพฯ: 2552.  
 available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th).

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” กรุงเทพฯ: 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th).

Floyd A. Beams, Robin P. Clement, Joseph H. Anthony, Suzanne Lowensohn. Advanced Accounting. 10/E. Prentice Hall: 2009.