

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 3/2555

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

## วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 ลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือ.....	3
ข้อ 1.1 ลูกหนี้การค้า (ดัดแปลงจากข้อสอบ ACCA) .....	3
ข้อ 1.2 สินค้าคงเหลือ (ดัดแปลงจาก KIESO) .....	4
ข้อ 2 ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน.....	5
ข้อ 2.1 การตีราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์(ดัดแปลงจากข้อสอบ ACCA) .....	5
ข้อ 2.2 ราคาทุนของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (ดัดแปลงจาก KIESO) .....	6
ข้อ 2.3 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดัดแปลงจาก WILEY) .....	8
ข้อ 3 ภาษีเงินได้ (ดัดแปลงจากภาคผนวก ม.บช. 12) .....	12
หนังสืออ้างอิง .....	16

## ข้อ 1 ลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือ

### ข้อ 1.1 ลูกหนี้การค้า (ดัดแปลงจากข้อสอบ ACCA)

ณ วันที่ 31/12/25x6 บัญชีคุมยอดลูกหนี้มียอดเดบิต 487,600 บาท ในขณะที่บัญชีแยกประเภทลูกหนี้รายตัวมียอดรวมด้านเดบิต 455,800 บาท โดยไม่มียอดเครดิต จากการตรวจสอบยอดคงเหลือ พบความผิดพลาดดังต่อไปนี้

- 1) บันทึกยอดขายเกินไป 2,000 บาท
- 2) มีการตัดบัญชีลูกหนี้เป็นสูญ 8,400 บาท
- 3) มีการบันทึกยอดลูกหนี้รายย่อย 1,200 บาท ด้านเดบิต
- 4) มีการบันทึกยอดเจ้าหนี้การค้ามูลค่า 16,100 บาท โดยบันทึกด้านเดบิตของบัญชีคุมยอดลูกหนี้การค้า
- 5) มีการบันทึกยอดลูกหนี้ 5,600 บาท ทั้งๆ ที่ยอดที่ลดให้มันเท่ากับ 4,500 บาท
- 6) ให้ส่วนลดเงินสดกับลูกหนี้มูลค่า 150 บาท แต่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี

### ให้ทำ

1. ปรับปรุงรายการบัญชีคุมยอดลูกหนี้การค้า และบัญชีย่อยพร้อมทั้งทำรายละเอียดประกอบ

### ตอบ

	a) บัญชีคุมยอดลูกหนี้การค้า	+฿	-฿
	ยอดเริ่มต้น	487,600	
1)	บันทึกยอดขายเกิน		2,000
2)	ตัดบัญชีหนี้สูญ		8,400
4)	บันทึกบัญชีผิดด้าน		32,200
5)	ปรับปรุงยอดเครดิตโนตที่บันทึกยอดผิด	1,100	
6)	ส่วนลดที่ไม่ได้บันทึก		150
		488,700	42,750
		(42,750)	
	ยอดคงเหลือที่ถูกต้อง	445,950	
	b) บัญชีลูกหนี้รายย่อย	+฿	-฿
	ยอดเริ่มต้น	455,800	
2)	ตัดบัญชีหนี้สูญ		8,400
3)	ลดหนี้ผิดด้าน		2,400
5)	ปรับปรุงยอดเครดิตโนตที่บันทึกยอดผิด	1,100	
6)	ส่วนลดที่ไม่ได้บันทึก		150
		456,900	10,950
		(10,950)	
	ยอดคงเหลือที่ถูกต้อง	445,950	

## ข้อ 1.2 สินค้ำคงเหลือ (ตัดแปลงจาก KIESO)

บริษัทเด็กดี จำกัด เป็นผู้ให้บริการซ่อมแซมเปลี่ยนแปลงประตูหน้าต่างสำหรับบ้านพักอาศัย ซึ่งปัจจุบันกำลังจัดทำงบการเงินสำหรับปี สิ้นสุด 31/12/25x0 โดยสินค้ำคงเหลือ ณ วันที่ 31/12/25x0 มียอด 408,000 บาท และค่าเผื่อการเสื่อมค่าของสินค้ำคงเหลือมียอดด้านเครดิต 27,500 บาท ทั้งนี้ ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนสินค้ำคงเหลือ และราคาตลาดของสินค้ำ ณ 31/12/25x0 แสดงในตารางถัดไป

	<u>ราคาทุน</u>	<u>ราคาขาย</u>	<u>ต้นทุนทางตรง</u> <u>ที่เกี่ยวข้อง</u>
หน้าต่างอลูมิเนียม	70,000	64,000	8,000
หน้าต่างเหล็ก	86,000	94,000	9,200
หน้าต่างกระจก	112,000	186,400	18,100
หน้าต่างนิรภัย	140,000	154,800	14,800
<b>รวม</b>	<b>408,000</b>	<b>499,200</b>	<b>50,100</b>

### ให้ทำ

- คำนวณยอดค่าเผื่อการเสื่อมค่าของสินค้ำคงเหลือ ณ วันที่ 31/12/25x0 โดยสินค้ำทั้ง 4 รายการถือเป็นสินค้ำในหมวดเดียวกัน และบันทึกบัญชีปรับปรุงรายการเกี่ยวกับสินค้ำคงเหลือที่เหมาะสม ณ วันที่ 31/12/25x0

### ตอบ

ตารางคำนวณยอดค่าเผื่อการเสื่อมค่าของสินค้ำคงเหลือ ณ วันที่ 31/12/25x0

	<u>ราคาทุน</u>	<u>ราคาที่คาดว่าจะ</u> <u>จะขายได้</u>	<u>ต้นทุนทางตรง</u> <u>ที่เกี่ยวข้อง</u>	<u>มูลค่าสุทธิ</u> <u>ที่คาดว่าจะได้รับ</u>
หน้าต่างอลูมิเนียม	70,000	64,000	8,000	56,000
หน้าต่างเหล็ก	86,000	94,000	9,200	84,800
หน้าต่างกระจก	112,000	186,400	18,100	168,300
หน้าต่างนิรภัย	140,000	154,800	14,800	140,000
<b>รวม</b>	<b>408,000</b>	<b>499,200</b>	<b>50,100</b>	<b>449,100</b>

ทั้งนี้ มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับรวมเท่ากับ 449,100 บาท ซึ่งสูงกว่าราคาทุนรวม 408,000 บาท ดังนั้นสินค้ำคงเหลือจึงไม่เสื่อมค่าแต่อย่างใดจึงไม่ต้องบันทึกบัญชีปรับปรุงมูลค่า ในวันที่ 31/12/25x0

## ข้อ 2 ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

### ข้อ 2.1 การตีราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์(ดัดแปลงจากข้อสอบ ACCA)

รายการบัญชีของบริษัทดีม จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 1/1/25x2 ประกอบด้วยยอดคงเหลือต่อไปนี้

อาคารสำนักงานที่ใช้มาแล้ว 10 ปี ราคาทุน	1,600,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม (2% ต่อปี)	(320,000)	บาท
เครื่องจักร (ที่ซื้อมาตั้งแต่ปี 25x0 เป็นต้นมา) ราคาทุน	840,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม (25% ต่อปี)	(306,000)	บาท

ระหว่างปี 25x2 มีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังนี้

- 1/1/25x2 กิจการต้องการประเมินมูลค่าอาคารสำนักงานให้เป็น 2,000,000 บาท โดยไม่เปลี่ยนแปลงประมาณอายุการใช้งาน ซึ่งบริษัทใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชี
- 1/4/25x2 กิจการขายเครื่องจักรมูลค่า 240,000 บาท ที่มีค่าเสื่อมราคาสะสม 180,000 บาท ไปในราคา 70,000 บาท โดยบริษัทมีนโยบายคิดค่าเสื่อมราคาเต็มปีในปีที่ซื้อมา แต่ไม่คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับปีที่ขาย

### ให้ทำ

1. บันทึกธุรกรรมที่เกิดขึ้นในปี 25x2 ข้างต้นโดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบทางภาษี

### ตอบ

มูลค่าตามบัญชีของอาคาร ณ วันที่ประเมินราคา

อาคารที่ใช้มาแล้ว 10 ปี ราคาทุน	1,600,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม (2% ต่อปี)	(320,000)	บาท
มูลค่าตามบัญชีของอาคาร	<u>1,280,000</u>	บาท
ราคาประเมินที่ต้องการตีเพิ่ม	2,000,000	บาท
หัก มูลค่าตามบัญชีของอาคาร	<u>1,280,000</u>	บาท
ตีราคาเพิ่ม	<u>720,000</u>	บาท

1/1/25x2	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารสำนักงาน	320,000	
	อาคารสำนักงาน		320,000
	บันทึกปรับลดค่าเสื่อมราคาสะสมอาคารฯ		
	อาคารสำนักงาน	720,000	
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคารสำนักงาน (AOCI)		720,000
	บันทึกการตีราคาอาคารให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
1/4/25x2	เงินสด	70,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	180,000	

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 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

เครื่องจักร	240,000
ผลกำไรจากการขายเครื่องจักร	
บันทึกการขายเครื่องจักร	

## ข้อ 2.2 ราคาทุนของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (ดัดแปลงจาก KIESO)

ณ วันที่ 31/12/2549 มีข้อมูลต่อไปนี้อยู่ในบัญชีที่ดินอาคารอุปกรณ์ขั้นต้นของบริษัทแมวขาว จำกัด

ที่ดิน	230,000
อาคาร	890,000
ส่วนปรับปรุงสิทธิการเช่า	660,000
เครื่องจักรและอุปกรณ์	875,000

ระหว่างปี 2550 มีธุรกรรมต่อไปนี้เกิดขึ้น

- 1) ซื้อที่ดินแปลงแรกมาในราคา 850,000 บาท โดยจ่ายค่านายหน้า 51,000 บาท ค่ารถถอนสิ่งปลูกสร้าง 35,000 บาท แต่สามารถขายเศษซากได้ 13,000 บาท
- 2) ซื้อที่ดินแปลงที่สองพร้อมอาคารเป็นเงิน 420,000 บาท โดยราคาประเมินที่ดินเท่ากับ 130,000 บาท และราคาประเมินอาคารเท่ากับ 120,000 บาท หลังจากซื้อมา บริษัทได้รถถอนอาคารโดยจ่ายค่ารถถอน 41,000 บาท และสร้างอาคารใหม่ขึ้นมีต้นทุน 330,000 บาทที่เสร็จพร้อมใช้งานวันที่ 30/9/2550 พร้อมกับต้นทุนต่อไปนี้

ค่าขุดเจาะ	38,000
ค่าออกแบบ	11,000
ค่าขออนุญาตก่อสร้าง	2,500
ดอกเบี้ยเงินกู้ที่ใช้ระหว่างก่อสร้าง	8,500
- 3) ซื้อที่ดินแปลงที่ 3 ในราคา 650,000 บาท โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายออกไปทันที
- 4) ระหว่างเดือนธันวาคม 2550 บริษัทได้ปรับปรุงพื้นที่สำนักงานที่เช่ามา โดยค่าปรับปรุงเท่ากับ 89,000 บาท และสัญญาเช่าสำนักงานจะหมดในวันที่ 31/12/2552 ซึ่งบริษัทคาดว่าจะไม่ต่อสัญญาแต่อย่างใด
- 5) บริษัทซื้อเครื่องจักรที่มีสัญญาว่าจะต้องจ่ายค่าสิทธิการใช้เครื่องจักรเป็นรายหน่วยสินค้าที่ผลิต เครื่องจักรดังกล่าวมีราคา 87,000 บาท โดยบริษัทต้องจ่ายค่าขนส่ง 3,300 บาท ค่าติดตั้ง 2,400 บาท และได้จ่ายค่าสิทธิการใช้ในปี 2550 เป็นเงิน 17,500 บาท

ให้ทำ

ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31/12/2550 กิจการจะแสดงมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละรายการดังกล่าวเท่ากับเท่าใด ให้คำนวณประกอบคำตอบ

ตอบ

บัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ราคาทุน)

#	รายการ	ที่ดิน	อาคาร	ส่วนปรับปรุง	เครื่องจักร	รวม
				สิทธิการเช่า	และอุปกรณ์	
	ยอดยกมา	230,000	890,000	660,000	875,000	2,655,000
1)	ที่ดินแปลงที่ 1	923,000				923,000
2)	ที่ดินแปลงที่ 2 และอาคาร (a)	461,000	390,000			851,000
4)	ค่าปรับปรุงสำนักงานเช่า (b)			89,000		89,000
5)	เครื่องจักรใหม่ (c)				92,700	92,700
	รวม	1,614,000	1,280,000	749,000	967,700	4,610,700

บัญชีสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ธุรกรรมที่	รายการ	ที่ดินที่ซื้อเพื่อขายต่อ
3)	ที่ดินแปลงที่ 3	650,000
	รวม	650,000

	ที่ดินแปลงที่ 1 (a)	
มูลค่าซื้อ	850,000	บาท
ค่านายหน้า	51,000	บาท
ค่าธรรมเนียม (สุทธิจากค่าขายเศษซาก)	22,000	บาท
ราคาทุนของที่ดินแปลงที่ 1	923,000	บาท

	ที่ดินแปลงที่ 2 (b)	อาคาร (b)
มูลค่าซื้อที่ดิน+อาคารเก่า	420,000	บาท
ค่าธรรมเนียมอาคารเก่า	41,000	บาท
ค่าก่อสร้างอาคารใหม่		330,000 บาท
ค่าขุดเจาะ		38,000 บาท
ค่าออกแบบ		11,000 บาท
ค่าขออนุญาตก่อสร้าง		2,500 บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้ที่ชำระระหว่างก่อสร้าง		8,500 บาท
รวมต้นทุน	461,000	390,000 บาท

	เครื่องจักร (c)	
มูลค่าซื้อ	87,000	บาท
ค่าขนส่ง	3,300	บาท
ค่าติดตั้ง	2,400	บาท
รวมต้นทุน	92,700	บาท

(ค่าสิทธิผลิตสินค้าถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด)

### ข้อ 2.3 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดัดแปลงจาก WILEY)

บริษัทปีใหม่ จำกัด ซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เช่าขึ้นหนึ่งตอนต้นปี 25x8 เป็นเงิน 100 บาท โดยจ่ายต้นทุนการโอน 2 บาท ซึ่งราคาประเมินของที่ดินเท่ากับ 25 บาท และราคาประเมินของอาคารเท่ากับ 75 บาท โดยอาคารดังกล่าวมีอายุการใช้งานโดยประมาณ 25 ปี และมีมูลค่าคงเหลือ 10 บาท ส่วนที่ดินนั้น บริษัทคาดว่าราคาจะเพิ่ม 2 เท่าตัวในทุกๆ 10 ปี นอกจากนี้ บริษัทประเมินว่าปัจจุบันหลังคาอาคารมีมูลค่าเท่ากับ 8 บาท และคาดว่าจะต้องเปลี่ยนหลังคาในอีก 8 ปี ข้างหน้า

บริษัทได้ประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ขึ้นนี้ทุกๆ 31 ธันวาคม โดยราคาประเมินเท่ากับ 104 บาท 110 บาท และ 111 บาท ณ วันที่ 31/12/25x8, x9 และ x10

ให้ทำ

1. สมมติบริษัทปีใหม่ จำกัด ใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับการซื้ออสังหาริมทรัพย์ในปี 25x8 และรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31/12/25x8, 25x9 และ 25x10 นอกจากนี้ ให้บันทึกบัญชีการเปลี่ยนหลังคาในวันที่ 1 มกราคม 25x15 โดยสมมติว่าต้นทุนของการเปลี่ยนเท่ากับ 13 บาท
2. สมมติว่าบริษัทใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับการซื้ออสังหาริมทรัพย์ในปี 25x8 และรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31/12/25x8, 25x9 และ 25x10 นอกจากนี้ ให้บันทึกบัญชีการเปลี่ยนหลังคาในวันที่ 1 มกราคม 25x15 โดยสมมติว่าต้นทุนของการเปลี่ยนเท่ากับ 13 บาท
3. เปรียบเทียบงบแสดงฐานะการเงินสำหรับปี 25x8, 25x9 และ 25x10 ตลอดจนแสดงตัวเลขค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุนจากทั้งสองวิธีข้างต้น

ตอบ

การแบ่งต้นทุนที่ดินและอาคารตามราคาประเมิน

รายการ	หน่วย:บาท	
	ราคาประเมิน	ราคาทุน (รวมค่าโอน)
ที่ดิน	25.00	25.50
อาคาร	75.00	76.50
รวม	100.00	102.00

การคำนวณค่าเสื่อมราคากรณีกิจการใช้วิธีราคาทุน

	ที่ดิน	อาคาร	หลังคาอาคาร
ราคาทุน	25.50	68.50	8.00
ค่าเสื่อมราคาต่อปี			
อาคาร (ตัด 25 ปี)		2.74	
หลังคา (ตัด 8 ปี)			1.00

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 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56



การบันทึกบัญชีกรณีใช้วิธีราคาทุน

1/1/25x8	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-ที่ดิน	25.50	
	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคาร	68.50	
	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-หลังคาอาคาร	8.00	
	เงินสด		102.00
	บันทึกการซื้อที่ดินพร้อมอาคาร		
31/12/25x8	ค่าเสื่อมราคา	3.74	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		2.74
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - หลังคาอาคาร		1.00
	บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปี		
31/12/25x9	ค่าเสื่อมราคา	1.00	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - หลังคาอาคาร		1.00
	บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปี		
31/12/25x10	ค่าเสื่อมราคา	1.00	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - หลังคาอาคาร		1.00
	บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปี		
31/12/25x15	ค่าเสื่อมราคาสะสม - หลังคาอาคาร	8.00	
	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-หลังคาอาคาร		8.00
	หลังคาอาคาร	13.00	
	เงินสด		13.00
	บันทึกการเปลี่ยนหลังคาอาคาร		

การบันทึกบัญชีกรณีวิธีมูลค่ายุติธรรม

1/1/25x8	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคารพร้อมที่ดิน	102.00	
	เงินสด		102.00
	บันทึกการซื้อที่ดินพร้อมอาคารเพื่อการลงทุน		
31/12/25x8	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคารพร้อมที่ดิน	2.00	
	ผลกำไรจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (P/L)		2.00
	ปรับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
31/12/25x9	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคารพร้อมที่ดิน	6.00	

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 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

	ผลกำไรจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (P/L) ปรับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		6.00
31/12/25x10	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคารพร้อมที่ดิน	1.00	
	ผลกำไรจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (P/L) ปรับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		1.00
31/12/25x15	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-อาคารพร้อมที่ดิน	13.00	
	เงินสด		13.00
	บันทึกการเปลี่ยนหลังคาอาคาร		

การนำเสนองบการเงินกรณีบันทึกบัญชีตามวิธีราคาทุน

งบแสดงฐานะการเงินกรณีบันทึกบัญชีตามวิธีราคาทุน

	<u>25x8</u>	<u>25x9</u>	<u>25x10</u>
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	102.00	102.00	102.00
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	3.74	7.48	11.22
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน-สุทธิ	98.26	94.52	90.78

งบกำไรขาดทุนกรณีบันทึกบัญชีตามวิธีราคาทุน

	<u>25x8</u>	<u>25x9</u>	<u>25x10</u>
รายได้	xx	xx	xx
<u>ค่าใช้จ่าย</u>			
ค่าเสื่อมราคา	3.74	3.74	3.74

การนำเสนองบการเงินวิธีมูลค่ายุติธรรม

งบแสดงฐานะการเงินกรณีบันทึกบัญชีตามวิธีมูลค่ายุติธรรม

	<u>25x8</u>	<u>25x9</u>	<u>25x10</u>
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	104.00	110.00	111.00

งบกำไรขาดทุนกรณีบันทึกบัญชีตามวิธีมูลค่ายุติธรรม

	<u>25x8</u>	<u>25x9</u>	<u>25x10</u>
รายได้			
ผลกำไรจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	2.00	6.00	1.00



### ข้อ 3 ภาษีเงินได้ (ดัดแปลงจากภาคผนวก ม.บช. 12)

บริษัทหอยหลอด จำกัด มีธุรกรรมที่ทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีแตกต่างกัน คือการคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ซื้อเมื่อวันที่ 1/1/25x3 ซึ่งซื้อมาในราคา 250,000 บาท เครื่องจักรดังกล่าวมีอายุการใช้งาน 5 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ แต่หักค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากร โดยหัก ณ วันที่ซื้อ 40% และที่เหลือหัก 3 ปี บริษัทมีกำไรสุทธิก่อนภาษีในปี 25x4 เท่ากับ 410,000 บาท

บริษัทเสียภาษีในอัตรา 30% ในปี 25x3 และ 25x4 และคาดว่าจะเสียภาษีในอัตรา 23% ตั้งแต่ปี 25x5 เป็นต้นไป

ให้ทำ

- 1) อธิบายความหมายของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีรวมทั้งสาเหตุที่เกิดขึ้น (2.5 คะแนน)
- 2) คำนวณหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ณ วันที่ 31/12/25x3
- 3) จัดทำงบกำไรขาดทุน (บางส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้) สำหรับปีสิ้นสุด 31/12/25x4
- 4) จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้) ณ วันที่ 31/12/25x4

ตอบ

ข้อนี้มีวัตถุประสงค์ให้คำนวณหาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากผลต่างชั่วคราว (temporary difference) ที่เกิดจากการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ไม่เท่ากันระหว่างหลักการบัญชี และหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร โดยอัตราภาษีที่เสียไม่เท่ากัน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ระบุให้กิจการจะต้องคำนวณภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจากอัตราภาษีที่คาดว่าจะต้องเสีย ซึ่งก็คือ 30% และ 23% และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของกิจการจะประกอบด้วย 2 ส่วน คือ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอตัดบัญชี โดยขั้นตอนการคำนวณค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้สามารถสรุปได้ดังนี้

1. คำนวณภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน (หรือภาษีที่ต้องจ่ายตามแบบ ภ.ง.ด. 50)
2. ระบุสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากฐานภาษี
3. กำหนดมูลค่าฐานภาษี (หรือมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่คำนวณโดยใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร)
4. รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่เกิดจากผลต่างชั่วคราว
5. คำนวณภาษีเงินได้โดยใช้อัตราภาษีที่บังคับใช้ในปัจจุบัน และใช้อัตราภาษีที่เป็นไปได้สำหรับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
6. บันทึกภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
7. บันทึบบัญชีภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเข้าเป็น P/L, OCI (องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น)

โดยต่อไปนี้จะตอบคำถามในแต่ละข้อ

1. อธิบายความหมายของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีรวมทั้งสาเหตุที่เกิดขึ้น  
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ในอนาคตซึ่งเกิดจาก ก). ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งหมายถึงผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือ

จ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หรือ ข). ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป หรือ ค). เครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป

หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคตซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งหมายถึงผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน)ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ได้แก่ การตั้งสำรองหนี้สูญที่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรในงวดปัจจุบัน แต่จะอนุญาตให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้เมื่อลูกหนี้ผิดนัดชำระหนี้จริง เป็นต้น

ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ การตัดค่าเสื่อมราคาทางภาษีเร็วกว่าค่าเสื่อมราคาทางบัญชี ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็นในงวดปัจจุบัน แต่จะต้องเสียภาษีมากขึ้นในอนาคต (เนื่องจากไม่มีค่าใช้จ่ายหักในการคำนวณภาษี) เป็นต้น

ทั้งนี้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี จะเกิดขึ้นเนื่องจากหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิทางการบัญชี แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์คำนวณกำไรสุทธิทางภาษีตามประมวลรัษฎากร

## 2. คำนวณหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ณ วันที่ 31/12/25x3

จากการที่บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง 4 ปี แต่คำนวณค่าเสื่อมราคาเต็มตามประมวลรัษฎากรตารางต่อไปนี้เป็นค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมของทั้งสองวิธี

ปี	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ค่าเสื่อมราคาสะสม
	เส้นตรง	ตามประมวล	เส้นตรง	ตามประมวล
25x3	62,500	150,000	62,500	150,000
25x4	62,500	50,000	125,000	200,000
25x5	62,500	50,000	187,500	250,000
25x6	62,500	-	250,000	250,000
รวม	250,000	250,000		

โดยค่าเสื่อมราคาที่แตกต่างกัน จะทำให้ “มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์” และ “ฐานภาษี” แตกต่างกัน และสามารถคำนวณผลต่างที่ลดลงในแต่ละปีดังนี้

ปี	มูลค่าตามบัญชี		ผลต่างที่		อัตราภาษีของปี	หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
	บัญชี	ฐานภาษี	ต้องเสียภาษี	เสียภาษีลดลง		ที่ลดลงแต่ละปี
25x3	187,500	100,000	87,500	0	30%	0
25x4	125,000	50,000	75,000	(12,500)	30%	(3,750)
25x5	62,500	0	62,500	(12,500)	23%	(2,875)
25x6	0	0	0	(62,500)	23%	(14,375)
รวม				(87,500)		(21,000)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

เนื่องจากอัตราภาษีในแต่ละปีที่ต้องจ่ายไม่เท่ากัน กิจการจะต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีตามอัตราที่คาดว่าจะเกิด กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในปี 25x3 จะเท่ากับ 21,000 บาท และยอดหนี้สินฯ จะค่อยๆ ลดลงตามยอดผลต่างที่ต้องเสียภาษี ดังแสดงในบัญชีแยกประเภทต่อไปนี้

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 25x3

		ยอดยกมา	-
		ตั้งเพิ่ม	21,000
ยอดยกไป	21,000		
	<u>21,000</u>		<u>21,000</u>

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 25x4

ตัดบัญชี	3,750	ยอดยกมา	21,000
		ตั้งเพิ่ม	-
ยอดยกไป	17,250		
	<u>21,000</u>		<u>21,000</u>

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 25x4

ตัดบัญชี	2,875	ยอดยกมา	17,250
		ตั้งเพิ่ม	-
ยอดยกไป	14,375		
	<u>17,250</u>		<u>17,250</u>

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 25x5

ตัดบัญชี	14,375	ยอดยกมา	14,375
		ตั้งเพิ่ม	-
ยอดยกไป	-		
	<u>14,375</u>		<u>14,375</u>

## การคำนวณภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน (ตามแบบภ.ง.ด. 50)

กำไรสุทธิก่อนภาษีปี 25x4	410,000
บวกกลับ ค่าเสื่อมราคาตามบัญชี	62,500
หัก ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	(50,000)
กำไรทางภาษี	422,500
อัตราภาษี	30%
ภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	126,750

## การคำนวณภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

	25x3	25x4	25x5	25x6
ยอดยกมา	0	21,000	17,250	14,375
ตั้งเพิ่ม/ตัดบัญชี	21,000	(3,750)	(2,875)	(14,375)
ยอดยกไป	21,000	17,250	14,375	0

## คู่บัญชีปี 25x4

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	126,750
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	126,750
บันทึกภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	3,750
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	3,750
บันทึกภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	

## 3. การนำเสนอตัวเลขในงบกำไรขาดทุน

บริษัทหอยหลอด จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x4

กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้	410,000
หัก ภาษีเงินได้:	
ภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	126,750
ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	(3,750)
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	123,000
กำไรสุทธิ	287,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวางนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 - 20 ม.ค. 56

4. การนำเสนอตัวเลขในงบแสดงฐานะการเงิน

บริษัทหอยหลอด จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554

หนี้สินหมุนเวียน

ภาษีเงินได้ค้างจ่าย

126,750

หนี้สินไม่หมุนเวียน

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

17,250

**หนังสืออ้างอิง**

Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield. "Intermediate Accounting". 13th edition. Wiley:2011.

the Association of Chartered Certified Accountants. "Financial Reporting (International Stream) Examination". Available from [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com).

Wiecek and Young. "IFRS Primer Chapter 11 Investment Property: IAS 40". Wiley: Available from [www.wiley.com](http://www.wiley.com).

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. "มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้" กรุงเทพฯ: 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)