

ข้อสอบประกาศนียบัตรการรายงานทางการเงินไทย

พร้อมเฉลย (เฉพาะส่วนที่ 2)

คัดแปลงจากการสอบครั้งที่ 4 ปี พ.ศ.2558

ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

เฉลยโดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมธ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

สารบัญ.....	2
ข้อสอบส่วนที่ 2 การทดสอบความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (60 คะแนน).....	3
ข้อ 1 งบกระแสเงินสด (20 คะแนน)	3
ข้อ 2 สัญญาเช่า (20 คะแนน).....	6
ข้อ 3 ภาษีเงินได้ (20 คะแนน).....	12
ข้อ 4 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	15
หนังสืออ้างอิง.....	22

ข้อสอบส่วนที่ 2 การทดสอบความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (60 คะแนน)

คำชี้แจง ให้เลือกทำข้อสอบเพียง 3 ข้อ จากจำนวนทั้งหมด 4 ข้อ โดยมีคะแนนข้อละ 20 คะแนน

ข้อ 1 งบกระแสเงินสด (20 คะแนน)

ต่อไปนี้เป็นยอดการเปลี่ยนแปลงสุทธิของยอดคงเหลือในบัญชีต่าง ๆ ของบริษัทกรุงเทพมหานครการผลิตและอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน) สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2557

หน่วย : พันบาท

	เดบิต	เครดิต
เงินสด	82,000	
เงินลงทุนระยะสั้น		121,000
ลูกหนี้การค้า	83,200	
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		13,300
สินค้าคงเหลือ	74,200	
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า		17,800
เงินลงทุนในบริษัทย่อย (แสดงตามวิธีส่วนได้เสีย)		20,000
อาคารและอุปกรณ์	210,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม		130,000
เจ้าหนี้การค้า	80,700	
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		21,500
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	15,500	
หุ้นกู้		80,000
หุ้นสามัญ (มูลค่าที่ตราไว้ 10 บาท)		90,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		150,000
กำไรสะสม – จัดสรรเพื่อการไถ่ถอนหุ้นกู้	60,000	
กำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร	38,000	
	<u>643,600</u>	<u>643,600</u>

รายละเอียดของกำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร มีดังนี้

	หน่วย : พันบาท
กำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร – 1 มกราคม 2557	1,300,000
บวก กำไรสุทธิ	327,000
โอนไปกำไรสะสม – จัดสรรเพื่อการไถ่ถอนหุ้นกู้	60,000
รวม	<u>1,687,000</u>
หัก เงินสดปันผล	185,000
หุ้นปันผล	240,000
กำไรสะสม – ยังไม่ได้จัดสรร – 31 ธันวาคม 2557	<u>1,262,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ในวันที่ 2 มกราคม 2557 เงินลงทุนระยะสั้น (จัดประเภทเป็นเงินลงทุนเพื่อค้า) ราคาทุน 121 ล้านบาท ขายไปใน ราคา 155 ล้านบาท
2. บริษัทจ่ายเงินสดปันผลในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2557
3. บริษัทคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าจำนวนเงิน 16.2 ล้านบาท ในปี 2556 และ 19.4 ล้านบาท ในปี 2557
4. บริษัทได้ปรับปรุงสินทรัพย์ครั้งใหญ่ (Major maintenance) จำนวนเงิน 33 บาท โดยได้เดบิตบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมระหว่างปี และไม่มีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์อื่น ระหว่างปี 2557
5. บริษัทย่อยที่บริษัทได้ถือหุ้นสามัญร้อยละ 100 รายงานผลขาดทุนประจำปี จำนวนเงิน 20 ล้านบาท โดยบริษัทได้บันทึกผลกำไรขาดทุนแล้ว
6. ณ วันที่ 1 มกราคม 2557 บริษัทมียอดคงเหลือจำนวน 166 ล้านบาท

คำสั่ง ให้ทำงบกระแสเงินสดด้วยวิธีทางอ้อม สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2557 ของบริษัท กรุงเทพมหานคร และอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน) โดยบริษัทไม่มีรายการเทียบเท่าเงินสดรายการอื่น

ตอบ

บริษัทกรุงเทพการผลิตและอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)

งบกระแสเงินสด

สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2557

	หน่วย : พันบาท	
กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน		
กำไรสุทธิ	327,000	
บวก ค่าเสื่อมราคา (33,000+130,000)	163,000	
หัก กำไรจากการลงทุน (155,000 - 121,000)	(34,000)	
บวก มูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียลดลง	20,000	
	476,000	
ปรับปรุงเงินทุนหมุนเวียนที่เปลี่ยนแปลงไป		
ลูกหนี้การค้า(สุทธิ) เพิ่มขึ้น	(69,900)	
สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	(74,200)	
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าลดลง	17,800	
เจ้าหนี้การค้าลดลง	(80,700)	
ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น	21,500	
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีลดลง	(15,500)	
รวมเงินทุนหมุนเวียนที่เปลี่ยนแปลงไป	(201,000)	
เงินสดจากการดำเนินงาน	275,000	
บวก เงินสดรับจากการขายหลักทรัพย์เพื่อค้า	155,000	
หัก เงินสดจ่ายดอกเบี้ย	0	
หัก เงินสดจ่ายค่าภาษี	0	
เงินสดรับจากการดำเนินงานสุทธิ	430,000	
กระแสเงินสดจากการลงทุน		
จ่ายค่าปรับปรุงสภาพเครื่องจักร	(33,000)	
จ่ายซื้อ อาคาร และอุปกรณ์	(210,000)	
เงินสดจ่ายจากการลงทุนสุทธิ	(243,000)	
กระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน		
หุ้นกู้	80,000	
จ่ายเงินปันผล	(185,000)	
เงินสดจ่ายจากการจัดหาเงินสุทธิ	(105,000)	
เงินสดเพิ่มขึ้น	82,000	
บวกเงินสด 1/1/2557	166,000	
เงินสด 31/12/2557	248,000	

ข้อ 2 สัญญาเช่า (20 คะแนน)

บริษัท แอบรัก จำกัด เป็นบริษัทที่ผลิตเซลล์เชื้อเพลิงสำหรับรถยนต์เพียงรายเดียวในประเทศไทยได้ทำการขายเครื่องจักรในการผลิตเซลล์เชื้อเพลิง ในวันที่ 1 มกราคม 2558 ให้กับบริษัท เมมโม ลิซซิ่ง จำกัด โดยเครื่องจักรดังกล่าวมีราคาทุน 20 ล้านบาท มีค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันขายเครื่องจักร 10 ล้านบาท มูลค่ายุติธรรม ณ วันขาย 12 ล้านบาท ในราคา 8 ล้านบาท และได้ทำสัญญาเช่ากับบริษัท เมมโม ลิซซิ่ง จำกัด โดยมีข้อตกลงดังนี้

1. บริษัท แอบรัก จำกัด จะต้องผ่อนชำระทุก 6 เดือน (วันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม) งวดละ 777,027.45 บาท
2. ระยะเวลาการผ่อนชำระ 5 ปี
3. เมื่อสิ้นสัญญา บริษัท แอบรัก จำกัด จะซื้อเครื่องจักรดังกล่าวในราคา 3,221,020.00 บาท
4. อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 10 ต่อปี
5. เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า คาดว่าเครื่องจักรจะมีอายุการให้ประโยชน์อีก 3 ปี

คำสั่ง

1. บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่านี้ ในปี 2558 และ 2559 (บันทึกทั้งผู้ให้เช่าและผู้เช่า)
2. หมายเหตุประกอบงบการเงิน ปี 2558 และ 2559 (บันทึกทั้งผู้ให้เช่าและผู้เช่า)

การคำนวณนี้ไม่ต้องคำนึงถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตาราง A-1 มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท เมื่อสิ้นงวดที่ n (PVIF_n)

งวด	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	.9901	.9804	.9709	.9615	.9524	.9434	.9346	.9259	.9174	.9091
2	.9803	.9612	.9426	.9246	.9070	.8900	.8734	.8573	.8417	.8264
3	.9706	.9423	.9151	.8890	.8638	.8396	.8163	.7938	.7722	.7513
4	.9610	.9238	.8885	.8548	.8227	.7921	.7629	.7350	.7084	.6830
5	.9515	.9057	.8626	.8219	.7835	.7473	.7130	.6806	.6499	.6209
6	.9420	.8880	.8375	.7903	.7462	.7050	.6663	.6302	.5963	.5645
7	.9327	.8706	.8131	.7599	.7107	.6651	.6227	.5835	.5470	.5132
8	.9235	.8535	.7894	.7307	.6768	.6274	.5820	.5403	.5019	.4665
9	.9143	.8368	.7664	.7026	.6446	.5919	.5439	.5002	.4604	.4241
10	.9053	.8203	.7441	.6756	.6139	.5584	.5083	.4632	.4224	.3855
11	.8963	.8043	.7224	.6496	.5847	.5268	.4751	.4289	.3875	.3503
12	.8874	.7885	.7014	.6246	.5568	.4970	.4440	.3971	.3555	.3186

ตาราง A-2 มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด 1 บาทต่องวด เป็นเวลา n งวด (PVIFA_n)

จำนวนงวด	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
1	0.9901	0.9804	0.9709	0.9615	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091
2	1.9704	1.9416	1.9135	1.8861	1.8594	1.8334	1.8080	1.7833	1.7591	1.7355
3	2.9410	2.8839	2.8286	2.7751	2.7232	2.6730	2.6243	2.5771	2.5313	2.4869
4	3.9020	3.8077	3.7171	3.6299	3.5460	3.4651	3.3872	3.3121	3.2397	3.1699
5	4.8534	4.7135	4.5797	4.4518	4.3295	4.2124	4.1002	3.9927	3.8897	3.7908
6	5.7955	5.6014	5.4172	5.2421	5.0757	4.9173	4.7665	4.6229	4.4859	4.3553
7	6.7282	6.4720	6.2303	6.0021	5.7864	5.5824	5.3893	5.2064	5.0330	4.8684
8	7.6517	7.3255	7.0197	6.7327	6.4632	6.2098	5.9713	5.7466	5.5348	5.3349
9	8.5660	8.1622	7.7861	7.4353	7.1078	6.8017	6.5152	6.2469	5.9952	5.7590
10	9.4713	8.9826	8.5302	8.1109	7.7217	7.3601	7.0236	6.7101	6.4177	6.1446
11	10.3676	9.7868	9.2526	8.7605	8.3064	7.8869	7.4987	7.1390	6.8052	6.4951
12	11.2551	10.5753	9.9540	9.3851	8.8633	8.3838	7.9427	7.5361	7.1607	6.8137

ตอบ

กระแสเงินสด	กระแสเงินสดต่องวด	PV factor 5% 10 งวด	มูลค่าปัจจุบัน
ค่าเช่า	777,027	7.7217	5,999,973
ค่าใช้จ่ายสิทธิ์ซื้อ	3,221,020	0.6139	1,977,384
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับ			7,977,357

ตารางตัดบัญชี

วันที่	งวดที่	เงินสดจ่ายค่าเช่า	ตัดดอกเบี้ย	ตัดต้น	ต้นคงเหลือ
1/1/2558	0				7,977,357
30/6/2558	1	777,027	398,868	378,160	7,599,197
31/12/2558	2	777,027	379,960	397,068	7,202,130
30/6/2559	3	777,027	360,106	416,921	6,785,209
31/12/2559	4	777,027	339,260	437,767	6,347,442
30/6/2560	5	777,027	317,372	459,655	5,887,787
31/12/2560	6	777,027	294,389	482,638	5,405,148
30/6/2561	7	777,027	270,257	506,770	4,898,378
31/12/2561	8	777,027	244,919	532,109	4,366,270
30/6/2562	9	777,027	218,313	558,714	3,807,556
31/12/2562	10	777,027	190,378	586,650	3,220,906
30/6/2563	10	3,221,020	-	3,221,020	-

การบันทึกบัญชี ด้านผู้เช่า

1/1/2558	Dr.	เงินสด	7,977,357	
	Dr.	ผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักรรอตัดบัญชี	2,022,643	
	Dr.	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	10,000,000	
	Cr.	เครื่องจักร		20,000,000
		บันทึกการขายเครื่องจักร		
1/1/2558	Dr.	เครื่องจักรตามสัญญาเช่าการเงิน	7,977,357	
	Cr.	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน		7,977,357
		บันทึกการเช่าเครื่องจักรกลับคืน		
30/6/2558	Dr.	ดอกเบี้ยจ่าย	398,868	
	Dr.	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	378,160	
	Cr.	เงินสด		777,027
		บันทึกการจ่ายค่าเช่า		
31/12/2558	Dr.	ดอกเบี้ยจ่าย	379,960	

	Dr.	หนี้สิ้นตามสัญญาเช่าการเงิน	397,068	
	Cr.	เงินสด		777,027
		บันทึกการจ่ายค่าเช่า		
31/12/2558	Dr.	ค่าเสื่อมราคา	997,170	
	Cr.	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักรตามสัญญาเช่า คิดค่าเสื่อมราคา (7,977,357 / 8 ปี)		997,170
31/12/2558	Dr.	ค่าเสื่อมราคา	252,830	
	Cr.	ผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักรรอดตัดบัญชี คิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม (10m - 7,977,357) / 8 ปี)		252,830
30/6/2559	Dr.	ดอกเบียจ่าย	360,106	
	Dr.	คิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม	416,921	
	Cr.	เงินสด		777,027
		บันทึกการจ่ายค่าเช่า		
31/12/2559	Dr.	ดอกเบียจ่าย	339,260	
	Dr.	คิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม	437,767	
	Cr.	เงินสด		777,027
		บันทึกการจ่ายค่าเช่า		
31/12/2559	Dr.	ค่าเสื่อมราคา	997,170	
	Cr.	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักรตามสัญญาเช่า คิดค่าเสื่อมราคา (7,977,357 / 8 ปี)		997,170
	Dr.	ค่าเสื่อมราคา	252,830	
	Cr.	ผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักรรอดตัดบัญชี คิดค่าเสื่อมราคาเพิ่มเติม (10m - 7,977,357) / 8 ปี)		252,830

การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่า

ในวันที่ 1 มกราคม 2558 บริษัทฯ ได้ขายเครื่องจักรเครื่องหนึ่งที่มีราคาทุน 20 ล้านบาท ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันขายเครื่องจักร 10 ล้านบาท และเช่ากลับคืนเป็นเวลา 5 ปี โดยต้องจ่ายค่าเช่าราย 6 เดือนทุกวันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม อัตราค่าเช่างวดละ 777,027.45 บาท และเมื่อสิ้นสัญญา บริษัทฯ จะซื้อเครื่องจักรดังกล่าวกลับคืนในราคา 3,221,020.00 บาท

ธุรกรรมข้างต้นถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน ถือเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน ไม่ใช่การขายออกไปจริงบริษัทจึงยังไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการขาย โดยรับรู้หนี้สิ้นตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของสัญญาเป็นเงิน 7,977,357 บาท และตั้งผลขาดทุนจากการขายรอดตัดบัญชีเป็นเงิน 2,022,643 บาท ซึ่งจะทยอยตัดบัญชีในรูปของการลดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุของสินทรัพย์

สินทรัพย์และหนี้สิ้นตามสัญญาเช่าการเงินในปี 2558 และ 2559 สามารถแสดงได้ดังนี้

หน่วย : บาท

ผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักร

<u>สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินสุทธิ</u>	<u>สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน</u>	<u>รอดัดบัญชี</u>	<u>รวม</u>
มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2558	7,977,357	2,022,643	10,000,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม/ตัดจ่ายสะสม	(997,170)	(252,830)	(1,250,000)
มูลค่า ณ วันที่ 31/12/2558	6,980,187	1,769,813	8,750,000

ผลขาดทุนจากการขายเครื่องจักร

<u>สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินสุทธิ</u>	<u>สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน</u>	<u>รอดัดบัญชี</u>	<u>รวม</u>
มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2558	7,977,357	2,022,643	10,000,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม/ตัดจ่ายสะสม	(1,994,339)	(505,661)	(2,500,000)
มูลค่า ณ วันที่ 31/12/2559	5,983,018	1,516,982	7,500,000

หน่วย : บาท

หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน

มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2558	7,977,357
หัก จ่ายชำระปี 2558	(775,227)
คงเหลือวันที่ 31/12/2558	7,202,130
หัก ครอบคลุมชำระภายใน 1 ปี (2559)	(854,688)
ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี	6,347,442
<u>หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน</u>	
มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2559	7,202,130
หัก จ่ายชำระปี 2559	(854,688)
คงเหลือวันที่ 31/12/2559	6,347,442
หัก ครอบคลุมชำระภายใน 1 ปี (2560)	(1,038,879)
ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี	5,308,563

การเปิดเผยข้อมูลด้านผู้ให้เช่า

ณ วันที่ 1 มกราคม 2558 บริษัทฯ ทำสัญญาซื้อเครื่องจักรเครื่องหนึ่ง และให้เช่ากลับคืนเป็นเวลา 5 ปี โดยผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าราย 6 เดือนทุกวันที่ 30 มิถุนายน และ 31 ธันวาคม อัตราค่าเช่างวดละ 777,027.45 บาท และเมื่อสิ้นสัญญา บริษัทฯ ได้ให้สิทธิซื้อเครื่องจักรดังกล่าว กลับคืนในราคา 3,221,020.00 บาท

ธุรกรรมข้างต้นถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน ที่เนื้อหาของสัญญาคือการกู้เงินโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน บริษัทจึงรับรู้ ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินด้วยมูลค่าปัจจุบันของสัญญาเป็นเงิน 7,977,357 บาท โดยไม่รับรู้สินทรัพย์เข้ามาในงบการเงินแต่อย่างใด ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินสามารถแสดงได้ดังนี้

	หน่วย : บาท
<u>ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน</u>	
มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2558	7,977,357
หัก จ่ายชำระปี 2558	(775,227)
คงเหลือวันที่ 31/12/2558	7,202,130
หัก ครอบคลุมชำระภายใน 1 ปี (2559)	(854,688)
ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี	6,347,442
<u>ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน</u>	
มูลค่า ณ วันที่ 1/1/2559	7,202,130
หัก จ่ายชำระปี 2559	(854,688)
คงเหลือวันที่ 31/12/2559	6,347,442
หัก ครอบคลุมชำระภายใน 1 ปี (2560)	(1,038,879)
ส่วนที่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 1 ปี	5,308,563

ข้อ 3 ภาษีเงินได้ (20 คะแนน)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x0 บริษัท สุขสันต์ จำกัด (มหาชน) ซื้ออุปกรณ์ในราคา 500,000 และตัด ค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยมีอายุการให้ประโยชน์ 4 ปี ในทางภาษีกิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปีตามวิธีเส้นตรง

ระหว่างปี บริษัทซื้อเงินลงทุน A และจัดประเภทเป็นเงินลงทุนเพื่อค้าซึ่งมีราคาทุน 100,000 บาท นอกจากนี้ ยังได้ซื้อเงินลงทุน B ซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนเพื่อขายมีราคาทุน 200,000 บาท ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน A ลดลงเหลือ 60,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน B เพิ่มขึ้นเป็น 210,000 บาท

ระหว่างปี บริษัทได้มีการตั้งประมาณการหนี้สินในการรับประกันคุณภาพสินค้าจำนวน 140,000 บาท และได้จ่ายเงินไปแล้วจนถึงวันสิ้นสุดงวดเป็นเงิน 65,000 บาท

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัท สุขสันต์ จำกัด (มหาชน) ได้พิจารณาตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้บางรายที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่สามารถเรียกชำระเงินได้เป็นจำนวน 90,000 บาท ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรแจ้งว่า หนี้สงสัยจะสูญดังกล่าวไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายทางภาษีสำหรับปี 25x1 ได้

กำไรทางบัญชีก่อนภาษีของปี 25x1 มีจำนวนเท่ากับ 1,100,000 บาท อัตราภาษีเงินได้เท่ากับ 20%

คำสั่ง

- อธิบายความหมายของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีพอสังเขป
- วิเคราะห์รายการที่เกิดขึ้นแต่ละรายการว่าส่งผลให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Asset) หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Liability) หรือไม่ โดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะทางการเงิน (Statement of financial position approach) พร้อมทั้งแสดงเหตุผลและการคำนวณประกอบ
- แสดงการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปี 25x1
- บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 สำหรับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตอบ

1) ความหมายของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ในอนาคตซึ่งเกิดจาก

ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

ข. ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป

ค. เครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป

หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคตซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสีย

ภาษี

ข้อ 2 วิเคราะห์รายการและผลที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Asset) หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

		ปี 25x0			
รายการที่	รายการ	มูลค่าตามบัญชี		ผลต่างที่ต้องเสีย	
		ณ 31/12/25x0	ฐานภาษี	(ใช้หัก) ภาษี	DTL / (DTA) 20%
1	อุปกรณ์ (50,000 x 3ปี/4ปี) ; (50,000 x 4ปี/5ปี)	37,500	40,000	(2,500)	(500) DTA
	รวม	37,500	40,000	(2,500)	(500) DTA

ปี 25x1

		มูลค่าตามบัญชี		ผลต่างที่ต้องเสีย	
รายการ	รายการ	ณ 31/12/25x0		DTL / (DTA) 20%	
		ณ 31/12/25x0	ฐานภาษี	(ใช้หัก) ภาษี	DTL / (DTA) 20%
2	อุปกรณ์ (50,000 x 2ปี/4ปี) ; (50,000 x 3ปี/5ปี)	25,000	30,000	(5,000)	(1,000) DTA
3	เงินลงทุนเพื่อค้า (P/L)	60,000	60,000		
4	เงินลงทุนเพื่อขาย (OCI)	210,000	200,000	10,000	2,000 DTL
5	ปมก หนี้สินประกันคุณภาพฯ	(75,000)		(75,000)	(15,000) DTA
6	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(90,000)		(90,000)	(18,000) DTA
	รวม	130,000	290,000	(160,000)	(32,000)

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 34,000 DTA

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 2,000 DTL

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีสุทธิ ปี 25x1 32,000 DTA

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีสุทธิ ปี 25x0 (500) DTA

รายได้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีปี 25x1 31,500 DTA

อธิบาย

- รายการที่ 1) และ 2) ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเนื่องจากกิจการคิดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีน้อยกว่าค่าเสื่อมราคาที่ใช้คำนวณภาษี
- รายการที่ 3) ไม่กระทบกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเนื่องจากประมวลรัษฎากรยอมรับการตีราคาลดลงของหลักทรัพย์
- รายการที่ 4) ก่อให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเนื่องจากราคาตลาดของหลักทรัพย์ลงทุนที่เพิ่มขึ้นทำให้กิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เป็นไปตามราคาตลาดในขณะที่ฐานภาษีของสินทรัพย์มีมูลค่าเท่าเดิม
- รายการที่ 5) และ 6) ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี เนื่องจากเป็นการตั้งประมาณการที่ทำให้สินทรัพย์ลดลงและหนี้สินเพิ่มขึ้นอันส่งผลให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ยอมรับ

แสดงการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปี 25x1คำนวณภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน

กำไรทางบัญชี	1,100,000
บวก ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี	12,500
หัก ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	(10,000)
บวก ตั้งประมาณการหนี้สินประกันคุณภาพ	(75,000)
หักตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(90,000)
กำไรทางภาษี	937,500
อัตราภาษี	20%
ภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	187,500

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ปี 25x1

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	187,500
หัก รายได้ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	(31,500)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ ปี 25x1	156,000

การบันทึกบัญชีการบันทึกบัญชีปี 25x1

Dr.	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	33,500	
Cr.	หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี		2,000
Cr.	รายได้ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี		31,500
	ปรับปรุงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี		
Dr.	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	187,500	
Cr.	หนี้สินภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน		187,500
	บันทึกหนี้สินภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน		

ข้อ 4 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (20 คะแนน)

ในการประชุมสามัญประจำปีผู้ถือหุ้นของบริษัทเมื่อวันที่ 20 เมษายน 25X1 ผู้ถือหุ้นของบริษัท ABC จำกัดมหาชน มีมติอนุมัติให้บริษัทให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้บริหารและพนักงานของบริษัท โดยมีรายละเอียดต่างๆ ดังต่อไปนี้

คำสั่ง ให้แสดงวิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายตอบแทนการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่จะบันทึกในแต่ละปีแยกตามแต่ละโครงการ

โครงการที่ 1

บริษัทให้สิทธิซื้อหุ้นแก่ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายขายจำนวน 10,000 สิทธิ ที่ราคาใช้สิทธิ 30 บาทต่อหุ้น โดยมีเงื่อนไขว่าผู้จัดการอาวุโสฝ่ายขายจะต้องทำงานอยู่กับบริษัทจนถึงสิ้นปีที่ 3 ซึ่งหากกำไรของบริษัทเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 โดยเฉลี่ยตลอดช่วงเวลา 3 ปี ราคาใช้สิทธิจะลดลงเป็น 20 บาท ณ วันที่ให้สิทธิบริษัทประมาณราคาอายุสิทธิของสิทธิซื้อหุ้นตามเทคนิคการวัดมูลค่าที่มีราคาใช้สิทธิ 20 บาทเท่ากับ 15 บาท และของสิทธิซื้อหุ้นที่มีราคาใช้สิทธิ 30 บาทเท่ากับ 12 บาท บริษัทประมาณการความน่าจะเป็นที่ราคาใช้สิทธิจะเท่ากับ 30 บาท อยู่ที่ร้อยละ 80 ในระหว่างปีที่ 1 กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้นร้อยละ 11 และคาดว่าจะต่อเนื่องไปอีก 2 ปี ในระหว่างปีที่ 2 กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้นร้อยละ 14 และคาดว่าจะต่อเนื่องไปถึงปีที่ 3 และในระหว่างปีที่ 3 กำไรของบริษัทเพิ่มขึ้น เพียงร้อยละ 2 ณ สิ้นปีที่ 3 ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายขายยังคงทำงานอยู่กับบริษัท

ปีที่	จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปัจจุบัน		จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปีก่อน	จำนวนที่รับรู้ปีนี้
1	50,000	(a)	-	50,000
2	100,000	(b)	50,000	50,000
3	120,000	©	100,000	20,000

a) 10,000 หุ้น x 15 บาท x 1ปี / 3 ปี

b) 10,000 หุ้น x 15 บาท x 2ปี / 3 ปี

c) 10,000 หุ้น x 12 บาท x 3ปี / 3 ปี

ปีที่ 1

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	50,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แกพนักงาน		50,000

ปีที่ 2

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	50,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แกพนักงาน		50,000

ปีที่ 3

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	20,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แกพนักงาน		20,000

ปีที่ 3

dr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	120,000	
dr.	เงินสด (30 x 10,000 หุ้น)	300,000	
cr.	ทุนหุ้นสามัญ + ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บันทึกการใช้สิทธิซื้อหุ้นโดยพนักงาน		420,000

โครงการที่ 2

บริษัทให้สิทธิซื้อหุ้นที่มีอายุ 10 ปี แก่ผู้บริหารอาวุโส 10 คน คนละ 10,000 สิทธิ ที่ราคาใช้สิทธิ 45 บาทต่อหุ้น โดยแต่ละคนจะได้รับสิทธิและใช้สิทธิได้ทันที ถ้าราคาหุ้นของบริษัทเพิ่มจาก 40 บาทเป็น 60 บาท โดยมีเงื่อนไขว่าผู้บริหารอาวุโสเหล่านี้จะต้องทำงานอยู่กับบริษัทจนถึงวันที่ราคาหุ้นเป็นไปตามเป้าหมาย มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นตามเทคนิคการวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 30 บาทต่อสิทธิ บริษัทประมาณว่าระยะเวลาให้ได้รับสิทธิที่คาดหวังคือ 5 ปี และประมาณว่าผู้บริหารอาวุโส 2 คนจะลาออกภายใน 5 ปี โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการอื่นตลอดช่วงปีที่ 1 -4 อย่างไรก็ตามในปีที่ 3 4 5 และ 6 ก่อนที่ราคาหุ้นจะถึง 60 บาท มีผู้บริหารอาวุโสลาออกปีละ 1 คน และเมื่อสิ้นปีที่ 6 ราคาหุ้นเพิ่มขึ้นเป็น 60 บาท

ปีที่	จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปัจจุบัน		จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปีก่อน	จำนวนที่รับรู้ปีนี้
1	480,000	a	-	480,000
2	960,000	b	480,000	480,000
3	1,440,000	c	960,000	480,000
4	1,920,000	d	1,440,000	480,000
5	2,100,000	e	1,920,000	180,000

a) 80,000 หุ้น x 30 บาท x 1ปี / 5 ปี

b) 80,000 หุ้น x 30 บาท x 2ปี / 5 ปี

c) 80,000 หุ้น x 30 บาท x 3ปี / 5 ปี

d) 80,000 หุ้น x 30 บาท x 4ปี / 5 ปี

e) 70,000 หุ้น x 30 บาท x 5ปี / 5 ปี

ปีที่ 1

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	480,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) (บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน)		480,000

ปีที่ 2

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	480,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) (บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน)		480,000

ปีที่ 3

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	480,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) (บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน)		480,000

ปีที่ 4

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	480,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ)		480,000

(บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน)

ปีที่ 5

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	180,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ขาย)		180,000
	(บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน)		

โครงการที่ 3

บริษัทให้สิทธิซื้อหุ้น 100 สิทธิแก่พนักงานฝ่ายผลิตแต่ละคนทั้งหมด 500 คน ที่ราคาใช้สิทธิ 30 บาทต่อหุ้น โดยมีเงื่อนไขว่าต้องเป็นพนักงานที่ทำงานให้บริษัทตลอดช่วงระยะเวลา 3 ปีต่อไป โดยประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นตามเทคนิคการวัดมูลค่า ณ วันที่ให้สิทธิเท่ากับ 24 บาทต่อสิทธิ บริษัทประมาณว่าพนักงาน 100 คน จะลาออกภายใน 3 ปี ระหว่างปีที่ 1 มีพนักงานลาออกจริง 40 คน และบริษัทประมาณว่าพนักงานอีก 80 คนจะลาออกระหว่างปีที่ 2 และ 3 สิ้นปีที่ 1 ราคาหุ้นของบริษัทลดลงทำให้บริษัทต้องปรับปรุงราคาสิทธิซื้อหุ้น โดยประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นส่วนเพิ่มเท่ากับ 5 บาท ระหว่างปีที่ 2 มีพนักงานลาออกจริงอีก 35 คน และบริษัทประมาณว่าพนักงานอีก 20 คนจะลาออกในระหว่างปีที่ 3 ระหว่างปีที่ 3 พนักงานลาออกจริง 28 คน

ปีที่	จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปัจจุบัน		จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปีก่อน	จำนวนที่รับรู้ปีนี้
1	367,333	(a)	-	367,333
2	783,000	(b)	367,333	415,667
3	1,151,300	©	783,000	368,300

a) 100 หุ้น x 380 คน x (24+5 บาท) x 1ปี/3ปี

b) 100 หุ้น x 405 คน x (24+5 บาท) x 2ปี/3ปี

c) 100 หุ้น x 397 คน x (24+5 บาท) x 3ปี/3ปี

ปีที่ 1

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	367,333	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน		367,333

ปีที่ 2

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	415,667	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน		415,667

ปีที่ 3

dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	368,300	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ) บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน		368,300

ปีที่ 3

dr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้เจ้าของ)	1,151,300	
	เงินสด (30 บาท x 100 หุ้น x 397 คน)	1,191,000	
cr.	ทุนหุ้นสามัญ + ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ บันทึกการให้สิทธิซื้อหุ้นโดยพนักงาน		2,342,300

โครงการที่ 4

บริษัทให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงานฝ่ายการตลาด 100 คน โดยมีเงื่อนไขว่าจะได้รับสิทธิหากทำงานอยู่กับบริษัทจนครบ 3 ปี และ ยอดขายสินค้าของบริษัทเพิ่มขึ้นอย่างน้อยร้อยละ 5 ต่อปีโดยเฉลี่ย หากยอดขายเพิ่มขึ้นระหว่างร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 10 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิ 100 สิทธิ หากยอดขายเพิ่มขึ้นระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิ 200 สิทธิ และหากยอดขายเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 15 พนักงานแต่ละคนจะได้รับสิทธิ 300 สิทธิ ณ วันที่ให้สิทธิบริษัทประมาณว่าสิทธิซื้อหุ้นมีมูลค่ายุติธรรมตามเทคนิคการวัดมูลค่าเท่ากับ 15 บาทต่อสิทธิ และยอดขายสินค้าจะเพิ่มขึ้นระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 15 ต่อปี และคาดว่าจะมีพนักงานลาออกร้อยละ 20 ก่อนสิ้นปีที่ 3 ณ สิ้นปีที่ 1 พนักงานลาออกจริง 7 คน แต่ประมาณการคนลาออกยังคงเป็นร้อยละ 20 ตลอด 3 ปี ยอดขาย ณ สิ้นปีที่ 1 เพิ่มขึ้นร้อยละ 12 ซึ่งบริษัทคาดว่าจะเพิ่มต่อเนื่องไปจนถึงปีที่ 3 ณ สิ้นปีที่ 2 พนักงานลาออกเพิ่ม 5 คน บริษัทคาดว่าจะมีพนักงานลาออกอีกเพียง 3 คน ยอดขาย ณ สิ้นปีที่ 2 เพิ่มขึ้นร้อยละ 18 และจะเพิ่มต่อเนื่องไปจนถึงปีที่ 3 ณ สิ้นปีที่ 3 มีพนักงานลาออกอีกเพียง 2 คน โดยมียอดขายเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 13 เท่านั้น

ปีที่	จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปัจจุบัน		จำนวนที่รับรู้สะสมถึงปีก่อน	จำนวนที่รับรู้ปีนี้
1	80,000	(a)	-	80,000
2	255,000	(b)	80,000	175,000
3	258,000	©	255,000	3,000

a) 80 คน x 200 หุ้น x 15 บาท x 1ปี / 3 ปี

b) 85 คน x 300 หุ้น x 15 บาท x 2ปี / 3 ปี

c) 86 คน x 200 หุ้น x 15 บาท x 3ปี / 3 ปี

ปีที่ 1				
dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน		80,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ขาย)			80,000
บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน				
ปีที่ 2				
dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน		175,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ขาย)			175,000
บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน				
ปีที่ 3				
dr.	ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน		3,000	
cr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ขาย)			3,000
บันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน				
ปีที่ 3				
dr.	สิทธิซื้อหุ้น (ส่วนของผู้ขาย)		258,000	
cr.	ทุนหุ้นสามัญ + ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ			258,000
บันทึกการใช้สิทธิซื้อหุ้นโดยพนักงาน				

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบกระแสเงินสด. กรุงเทพฯ : 2559. available on www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ภาษีเงินได้. กรุงเทพฯ : 2559.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สัญญาเช่า. กรุงเทพฯ : 2558. available on www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์. กรุงเทพฯ : 2559. available on www.fap.or.th