

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 3/2565

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน



วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สารบัญ

สารบัญ	2
ปรนัย (บางส่วน)	3
ข้อ 1.1 การวัดมูลค่าสินค้าย่อย.....	5
ข้อ 1.2 ต้นทุนผู้ยืม	7
ข้อ 2.1 การคำนวณมูลค่าเงินลงทุนเริ่มแรก.....	10
ข้อ 2.2 การปรับปรุงรายการระหว่างกัน	11
ข้อ 2.3 การประเมินธุรกรรมว่าเป็นการซื้อธุรกิจตาม TFRS 3 หรือไม่	12
ข้อ 3. การคำนวณสินทรัพย์/หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี.....	13
หนังสืออ้างอิง.....	15

“เอกสารชุดนี้ได้รับความร่วมมือร่วมใจจากทั้งผู้เข้าสอบจำนวนมาก และตัวผมผู้จัดทำคิดเป็นชั่วโมงทำงานรวมมากกว่า 50 ชั่วโมงทำงาน ซึ่งทุกคนที่เกี่ยวข้องยินดีที่จะให้พี่น้องใช้เพื่อเพิ่มพูนความรู้และศักยภาพในการสอบ แต่จะไม่ยินดีแม้แต่นิดเดียวหากถูกนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ ดังนั้น จึงขออธิบายเกี่ยวกับความคุ้มครองดังนี้”

เอกสารชุดนี้ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2558

อนุญาตให้ใช้โดยไม่ต้องขออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

- 1) การใช้เพื่อเตรียมสอบ CPA ของตนเอง หรืออธิบายเพื่อนฝูงโดยไม่หวังผลตอบแทน (ไม่สงวนลิขสิทธิ์ใดๆ กับผู้เข้าสอบครับ)
- 2) การใช้ประกอบการเรียนการสอนในสถาบันการศึกษาทั้ง ของรัฐและเอกชนในลักษณะที่ไม่หวังผลกำไร
- 3) การใช้เพื่อ update ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินของตนเอง

ไม่อนุญาตให้ใช้

- 1) การใช้ประกอบการติวสอบ CPA ในลักษณะที่เป็นติวเตอร์ที่เปิดสอนและเก็บค่าตอบแทน
- 2) การดัดแปลงหรือคัดลอกเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ เช่น การพิมพ์ขาย การใช้ประกอบกับเอกสารประกอบการสอน หรือการกระทำลักษณะอื่นใดที่เข้าข่ายการทำเพื่อหวังประโยชน์เชิงพาณิชย์

หากท่านไม่มั่นใจว่าท่านอยู่ในข่ายอนุญาตให้ใช้หรือไม่ โปรดโทรสอบถาม 081 755 0543

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ หรือขอหนังสืออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

ขอบคุณที่เข้าใจครับ

ปรนัย (บางส่วน)

- 1) กิจการกู้เงินธนาคาร จำนวน 10 ล้านบาท วันที่ 1 มี.ค. 25x1 วัตถุประสงค์เพื่อสร้างโรงงาน อัตราดอกเบี้ย 7% ต่อปี ซึ่งกิจการได้รับเงินจากธนาคารแบ่งเป็น 2 ก้อน 3,000,000 บาท กู้วันที่ 1 มี.ค. 25x1 และ 7,000,000 บาท กู้วันที่ 1 ก.ค. 25x1 ระหว่างปีกิจการได้นำเงินไปลงทุนระยะสั้นและได้ผลตอบแทนจำนวน 100,000 บาท ต้นทุนกู้ยืมที่ถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์เท่ากับเท่าใด

- a) 320,000 บาท..
- b) 600,000 บาท
- c) 420,000 บาท
- d) 700,000 บาท

เงินต้น	%	ระยะเวลา	ดอกเบี้ย
3,000,000	7%	10/12 เดือน	175,000
7,000,000	7%	6/12 เดือน	245,000
รวม			420,000
หัก ผลตอบแทนจากการลงทุน			-100,000
ดอกเบี้ยที่รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์			320,000

- 2) ข้อใดไม่ใช่ข้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- a) เครื่องจักรที่ให้เช่าเพื่อผลิตสินค้า..
 - b) อาคารเพื่อให้เช่าระหว่างก่อสร้าง
 - c) อาคารที่ให้พนักงานของบริษัทเช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน
 - d) อาคารที่ให้นายชยันเช่า ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 3) ต้นทุนเกิดขึ้นภายหลังรายการใด ที่ไม่สามารถนำมารวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้
- a) ต้นทุนซ่อมแซมที่เกิดขึ้นเป็นประจำ..
 - b) ต้นทุนเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร อุปกรณ์บางรายการ
 - c) ต้นทุนที่เกิดจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่
 - d) ต้นทุนจากการต่อเติมหรือขยายพื้นที่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 4) อ้างถึง TAS 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน การรับรู้ข้อใดไม่ถูกต้อง
- a) ต้นทุนบริการในปัจจุบันรับรู้กำไร(ขาดทุน)
 - b) ต้นทุนบริการในอดีตรับรู้ในกำไร(ขาดทุน)
 - c) ดอกเบี้ยจ่ายจากหนี้สิน(สินทรัพย์) สุทธิที่รับรู้ในกำไร(ขาดทุน)
 - d) ผลกำไร(ขาดทุน)จากการประมาณการผลประโยชน์จากนักคณิตศาสตร์รับรู้กำไร(ขาดทุน)..
- 5) หากกิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์โดยการแลกที่ดินมูลค่าตามบัญชี 3 ล้านบาท กับรถยนต์ที่มีมูลค่ายุติธรรม 4 ล้านบาท โดยวันที่แลกเปลี่ยนยุติธรรมของที่ดินเท่ากับ 5.5 ล้านบาท กิจการจะรับรู้กำไรขาดทุนเท่ากับเท่าใด
- a) กำไร 1 ล้านบาท..
 - b) ขาดทุน 2.5 ล้านบาท

- c) ขาดทุน 1.5 ล้านบาท
- d) ไม่มีผลกำไรขาดทุน
- 6) มด หนู แมว นก ถู้อุ่นในไก่ คนละ 40 20 20 20 ตามลำดับ โดยมีกรรมการทั้งหมด 6 คน จากมด 3 คน ที่เหลืออย่างละ 1 โดยกำหนดให้ มดเป็นประธานกรรมการและมีสิทธิ์ออกเสียงเพิ่ม 1 เสียง ข้อใดถูกต้อง
- a) มด หนู แมว นก เป็นการร่วมกิจการงาน
- b) มดมีอำนาจเหนือไก่ เนื่องจาก มีสิทธิที่มีความสำคัญ (substantive right)..
- c) ไก่เป็นบ ร่วมของ มด
- d) มดมีอำนาจเหนือไก่ เนื่องจาก มีสัดส่วนมากที่สุด
- 7) กิจการประกอบธุรกิจผลิตและปล่อยสารพิษในอากาศ โดยในวันที่ 15/12/25x1 ถูกปรับตามกฎหมาย จำนวน 50,000 บาท ครบกำหนดจ่ายชำระ 13/1/25x2 และบริษัทมีแผนการติดตั้งเครื่องกรองอากาศในโรงงานเพิ่ม 5 เครื่อง ค่าติดตั้ง 20,000 บาทต่อเครื่อง โดยจะจ่ายเมื่อติดตั้งเสร็จทั้งหมด 5 เครื่อง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระค่าปรับและติดตั้งเครื่องกรองอากาศแล้วเสร็จ 3 เครื่อง กิจการจะต้องรับรู้หนี้สินจำนวนเท่าใด
- a) 0 บาท
- b) 50,000 บาท
- c) 110,000 บาท..
- d) 150,000 บาท

ข้อ 1.1 การวัดมูลค่างานสินค้าคงเหลือ

ต่อไปนี้เป็นรายละเอียดสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25x1 ของบริษัทโตเร็ม่อน จำกัด

รายการ	ต้นทุน FIFO	ต้นทุน LIFO	ต้นทุนทำ ต่อจนเสร็จ พร้อมขาย	ราคาขาย ก่อนคชจ. ขาย 3%
วัตถุดิบ	5,200	5,500	6,000	9,500
งานระหว่างทำ	10,500	10,000	2,500	14,500
สินค้าสำเร็จรูป	15,000	14,000	-	17,000

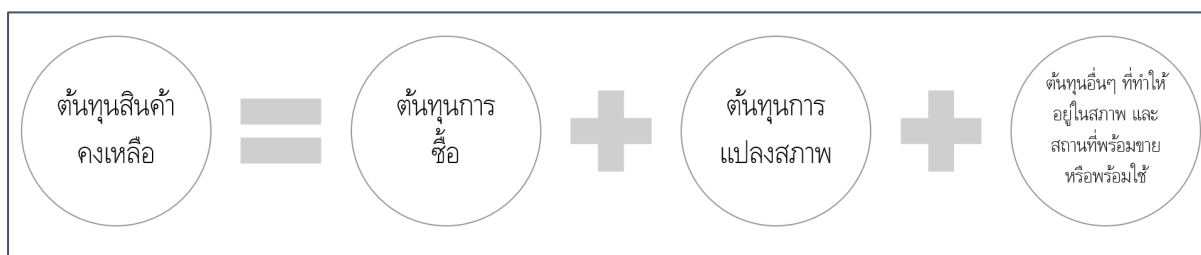
ทั้งนี้กิจการมีการสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศซึ่งสินค้าดังกล่าวอยู่ระหว่างทางโดยมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องดังนี้

ราคาซื้อ	3,000
ค่าอากรขาเข้า	30
ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืนได้	120
ค่าพิธีศุลกากร	10
ค่าระวาง	20
ค่าขนส่งมาโรงงาน	80
ต้นทุนผลิตต่อจนเสร็จ	3,200
ราคาขายก่อนหักค่าใช้จ่ายในการขาย 3%	6,500

ให้ทำ

- 1.1.1 คำนวณต้นทุนสินค้าจนถึงโกดังสินค้าของบริษัท
- 1.1.2 บันทึกค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินค้าคงเหลือ (ถ้ามี)

- 1.1.1 คำนวณต้นทุนสินค้าจนถึงโกดังสินค้าของบริษัท



ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานะที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ตามการคำนวณต่อไปนี้

	รวมเป็นต้นทุนสินค้า	ไม่รวมเป็นต้นทุนสินค้า
ราคาซื้อ	3,000	
ค่าอากรขาเข้า	30	
ค่าภาษีซื้อคืนได้		120
ค่าพิธีศุลกากร	10	
ค่าระวาง	20	
ค่าขนส่งมาโรงงาน	80	
รวม	3,140	

1.1.2 บันทึกราคาเมื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินค้าคงเหลือ (ถ้ามี)

- อ้างถึง TAS2.32 กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัสดุหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัสดุหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน ข้อนี้มีวัตถุประสงค์สองรายการ ซึ่งต้องนำมาคำนวณหา **NRV** เพื่อประเมินผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินค้าคงเหลือด้วย
- โจทย์ไม่ได้ระบุว่าราคาขายในตารางที่ให้มาเป็นราคาขาย ณ สภาพปัจจุบันหรือราคาขายเมื่อผลิตเสร็จ ในเฉลยชุดนี้ จะถือว่า “เป็นราคาขายเมื่อผลิตเสร็จ”
- TAS 2 ไม่อนุญาตให้ใช้วิธี LIFO ในการคำนวณราคาทุนสินค้า ดังนั้นราคาทุนสินค้าจึงเท่ากับต้นทุนตามวิธี FIFO

ตารางต่อไปนี้เป็นกรคำนวณเปรียบเทียบราคาทุนกับ NRV

(บาท)

รายการ	ราคาขาย	ต้นทุนทำต่อ	คชจ.ขาย 3%	NRV	ต้นทุน FIFO	lower(cost, NRV)	สำรองผลขาดทุน
	a	b	c=a*3%	d=a-b-c	e	f=min(d,e)	g=f-e
วัสดุดิบ	9,500	6,000	285	3,215	5,200	3,215	(1,985)
งานระหว่างทำ	14,500	2,500	435	11,565	10,500	10,500	0
สินค้าสำเร็จรูป	17,000	0	510	16,490	15,000	15,000	0
วัสดุดิบระหว่างทาง	6,500	3,200	195	3,105	3,140	3,105	(35)
รวม	47,500	11,700	1,425	34,375	33,840	31,820	(2,020)

กิจการต้องตั้งสำรองผลขาดทุนการด้อยค่าของสินค้าคงเหลือตามการบันทึกต่อไปนี้

dr.	ผลขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (P/L)	2,020	
cr.	ค่าเผื่อการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (A-)		2,020
	บันทึกการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็น NRV		

ข้อ 1.2 ต้นทุนกู้ยืม

กิจการพัฒนา software เพื่อใช้ในการดำเนินงาน การพัฒนานี้มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคและการเงิน โดยจะทำให้เสร็จเป็นระยะ เพื่อที่จะสามารถนำ software ที่พัฒนาแล้วเสร็จบางส่วนใช้ก่อน

	ค่าใช้จ่ายในปีที่ 1	ค่าใช้จ่ายในปีที่ 2	ระยะเวลาพัฒนา
Software ระยะ 1	400,000	200,000	1/3/25x1 – 30/6/25x2
Software ระยะ 2		500,000	1/7/25x2 – 30/9/25x3

บริษัทกู้ยืมเงิน 700,000 บาท ตั้งแต่ 1 มกราคม 25x2 ซึ่งเป็นเงินกู้เฉพาะเพื่อใช้ในโครงการพัฒนา software อัตราดอกเบี้ย 5%

บริษัทนำเงินไปลงทุนได้ผลตอบแทนมาดังนี้

1 Jan X2 – 30 Jun X2	3,000
1 Jul X2 – 31 Dec X2	2,000

อย่างไรก็ตาม ในปี 25x2 การพัฒนางานระยะที่ 2 หยุดชะงักลงในช่วงเดือน ตุลาคม - ธันวาคม เนื่องจากปัญหาขาดกำลังคน

ให้ทำ

- 1.2.1 การพัฒนา software เข้าเงื่อนไขการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นสินทรัพย์หรือไม่ เพราะเหตุใด
- 1.2.2 ให้คำนวณมูลค่า Software แต่ละระยะ และในแต่ละปี รวมถึงแสดงการคำนวณต้นทุนการกู้ยืม
- 1.2.3 ให้บันทึกบัญชีในปี 25x2

ตอบ

- 1.2.1 การพัฒนา software เข้าเงื่อนไขการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นสินทรัพย์หรือไม่ เพราะเหตุใด

จากข้อมูลเราสามารถสรุปประเด็นสำคัญที่ใช้ประเมินว่า software นี้ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือไม่ และกิจการสามารถรับรู้ดอกเบี้ยเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน software ได้หรือไม่ ดังนี้

Software ระหว่างพัฒนาเข้านิยามของสินทรัพย์

อ้างถึง TAS38.57 กิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่พัฒนาขึ้นเอง ในกรณีนี้คือ Software ที่พัฒนาใช้เองเป็นสินทรัพย์ได้ หากสามารถแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ในแง่เทคโนโลยี ความเป็นไปได้ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ตลอดจนความตั้งใจและความสามารถที่จะใช้หรือขายโปรแกรมดังกล่าว โดยกิจการต้องมีทรัพยากรที่เพียงพอต่อการพัฒนาให้เสร็จสมบูรณ์ รวมทั้งสามารถวัดต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

กรณีนี้ โจทย์ระบุชัดเจนว่ามีความเป็นไปได้ทางเทคนิคและการเงิน การที่กิจการมีวัตถุประสงค์ชัดเจนว่าจะใช้เองและแบ่งเฟสในการพัฒนาเป็นสองเฟสเพื่อรีบใช้งานก่อน จึงสามารถอนุมานได้ว่ามีความตั้งใจและความสามารถในการใช้โปรแกรมดังกล่าว และบันทึกบัญชีรายจ่ายของกิจการอย่างถูกต้องเหมาะสมยอมทำให้สามารถวัดต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

Software ที่พัฒนานี้เข้านิยามของ “สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข” ตาม TAS 23

เนื่องจาก Software ดังกล่าวต้องใช้เวลาประมาณ 1 ½ ปี ในการพัฒนา จึงถือว่าต้องใช้เวลานานในการทำให้สามารถพร้อมใช้งาน

กิจการระดมทุนในการพัฒนา Software ด้วยการกู้ยืม

จึงก่อให้เกิดต้นทุนกู้ยืมตาม TAS 23 ที่สามารถระบุชัดเจนได้ว่าใช้กับโครงการนี้

ด้วยเหตุนี้ จึงสรุปได้ว่า “การพัฒนา Software ครั้งนี้ เข้าเงื่อนไขการรับรู้ต้นทุนกู้ยืมเป็นสินทรัพย์”

1.2.2 ให้คำนวณมูลค่า Software แต่ละระยะ และในแต่ละปี รวมถึงแสดงการคำนวณต้นทุนการกู้ยืม

ต้นทุนการกู้ยืมของโครงการพัฒนา Software สามารถคำนวณได้ดังนี้

	H1/25x2	H2/25x2	รวม
เงินกู้เฉพาะ	700,000	700,000	700,000
อัตราดอกเบี้ย	5%	5%	5%
ระยะเวลา	6 เดือน	6 เดือน	1 ปี
ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น	17,500	17,500	35,000
หัก ผลตอบแทนจากการลงทุนชั่วคราว	(3,000)	(2,000)	(5,000)
หัก ดอกเบี้ยสุทธิช่วงที่หยุดพัฒนา 3 เดือน $(17,500 - 2,000) \times 3/6$		(7,750)	(7,750)
ดอกเบี้ยที่สามารถรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์	14,500	7,750	22,250

โดยกิจการต้องไม่รับรู้ดอกเบี้ยช่วงหยุดพัฒนาเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ โดยมูลค่า software แต่ละระยะสามารถคำนวณได้ตามตารางถัดไป ซึ่งไม่ได้บันทึกส่วนดอกเบี้ยเข้าเป็นค่า software แต่ละระยะ เนื่องจากไม่มีข้อมูลมากพอ

Software	ระยะ1	ระยะ2	รวม
ค่าพัฒนาปีแรก	400,000	0	400,000
ค่าพัฒนาปีที่สอง	200,000	500,000	700,000
ดอกเบี้ยที่สามารถรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์			22,250
รวม	600,000	500,000	1,122,250

1.2.3 ให้บันทึกบัญชีในปี 25X2

1/1/25x2	dr. เงินสด	700,000	
	cr. หนี้สินทางการเงิน - เงินกู้ธนาคาร		700,000
	บันทึกการกู้ยืมเงินเพื่อพัฒนา Software		
H1/25x2	dr. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - Software ระหว่างพัฒนา (A+)	200,000	
	cr. เงินสด / ลูกหนี้ / ฝพย.พนง.ค้างจ่าย		200,000
	บันทึกต้นทุนพัฒนา software ระยะที่ 1		
H1/25x2	dr. ดอกเบี้ยจ่าย	17,500	
	cr. ดอกเบี้ยค้างจ่าย / เงินสด		17,500

		บันทึกดอกเบียจ่าย		
H1/25x2	dr.	ดอกเบียค่างรับ / เงินสด	3,000	
	cr.	รายได้อื่น - ดอกเบียรับ		3,000
		บันทึกดอกเบียรับ		
H1/25x2	dr.	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - Software ระหว่างพัฒนา (A+)	14,500	
	cr.	ดอกเบียจ่าย		14,500
		ปรับปรุงดอกเบียจ่ายเป็นต้นทุนของ Software ระหว่างพัฒนา		
Q3/25x2	dr.	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - Software ระหว่างพัฒนา (A+)	500,000	
	cr.	เงินสด / ลูกหนี้ / ฝพย.พวง.ค่างจ่าย		500,000
		บันทึกต้นทุนพัฒนา software ระยะที่ 2		
H2/25x2	dr.	ดอกเบียจ่าย	17,500	
	cr.	ดอกเบียค่างจ่าย / เงินสด		17,500
		บันทึกดอกเบียจ่าย		
H2/25x2	dr.	ดอกเบียค่างรับ / เงินสด	2,000	
	cr.	รายได้อื่น - ดอกเบียรับ		2,000
		บันทึกดอกเบียรับ		
H2/25x2	dr.	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - Software ระหว่างพัฒนา (A+)	7,750	
	cr.	ดอกเบียจ่าย		7,750
		ปรับปรุงดอกเบียจ่ายเป็นต้นทุนของ Software ระหว่างพัฒนา		

ข้อ 2.1 การคำนวณมูลค่าเงินลงทุนเริ่มแรก

บ.ใหญ่ ซื้อเงินลงทุนใน บ.เล็ก 30% จ่ายเงินสด 70 ล้านบาท ค่าธรรมเนียมซื้อหุ้น 1.5 ล้านบาท

บ.ใหญ่จะต้องจ่ายค่าเงินลงทุนเพิ่มอีกจากกำไรของปี X1 จากส่วนที่เกิน 180 ล้านบาท เป็นจำนวน 15% ซึ่งกิจการคาดการณ์ว่าจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องจ่ายจะเท่ากับ 4 ล้านบาท

มูลค่ายุติธรรมในสินทรัพย์และหนี้สินของ บ.เล็กประกอบด้วย สินทรัพย์ 1,000 ล้านบาท และหนี้สิน 800 ล้านบาท

ให้ทำ

2.1.1 จำนวนต้นทุนของเงินลงทุนดังกล่าว

2.1.2 จำนวนค่าความนิยมจากการลงทุนในบริษัทร่วม

ตอบ

2.1.1 จำนวนต้นทุนของเงินลงทุน

อ้างอิง TAS28.26 “กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับ การบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าด้วย” ซึ่งตาม TFRS 3 ต้นทุนของเงินลงทุนจะเท่ากับสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนให้ หนี้สินที่ผู้ซื้อก่อขึ้นเพื่อจ่ายชำระค่าธุรกิจแก่เจ้าของเดิม และส่วนของเจ้าของที่ผู้ซื้อออกให้ ส่วนต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ

	(ล้านบาท)
ต้นทุนของเงินลงทุน	รับรู้เข้า P/L
เงินสดที่จ่ายให้เจ้าของเดิม	70.0
ค่าใช้จ่ายในการลงทุน	1.5
สิ่งตอบแทนที่ต้องจ่ายเมื่อเข้าเงื่อนไข	4.0
รวม	74.0

2.1.2 จำนวนค่าความนิยมจากการลงทุนในบริษัทร่วม

	(ล้านบาท)
ต้นทุนของเงินลงทุน 30%	74.0
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนที่ซื้อหุ้น (1,000 - 800) x 30%	(60.0)
ค่าความนิยมจากการซื้อหุ้นบริษัทร่วม	14.0

ทั้งนี้ กิจการจะไม่แยกแสดงค่าความนิยมจากบริษัทร่วมแยกต่างหากจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน และไม่ตัดจำหน่ายค่าความนิยมนั้น (TAS28.32.1)

ข้อ 2.2 การปรับปรุงรายการระหว่างกัน

บริษัท A ที่ดำเนินธุรกิจหลักในการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ได้ขายที่ดินให้บริษัท B ที่มีมูลค่าตามบัญชี 300 ล้านบาท ในราคา 400 ล้านบาท โดย A มีอิทธิพลอย่างมีสาระต่อ B เนื่องจากถือหุ้น B ในสัดส่วน 20% โดยก่อนการขายที่ดิน A มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสียเท่ากับ 14 ล้านบาท

ให้ทำ

แสดงรายการปรับปรุงในงบการเงินตามวิธีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการขายที่ดินดังกล่าว (8 คะแนน)

ตอบ

ณ วันขายที่ดิน A จะบันทึกการขายตามนี้

dr.	เงินสด	400	
cr.	ขาย		400
	บันทึกการขายที่ดิน		
dr.	ต้นทุนขาย	300	
cr.	สินค้าคงเหลือ		300
	บันทึกต้นทุนขายที่ดิน		

แต่ธุรกรรมนี้ถือเป็นรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream transaction) ซึ่ง A ในฐานะผู้ลงทุนที่ขายที่ดินในราคากำไร จะต้องตัดบัญชีกำไรระหว่างกันตามสัดส่วนที่ถือหุ้น ตามการบันทึกบัญชีดังนี้

dr.	ขาย (400m x 20%)	80	
cr.	เงินลงทุนในบริษัทร่วม - B (100m x 20%)		20
cr.	ต้นทุนขาย (300m x 20%)		60
	บันทึกปรับปรุงรายการยอดขายที่ยังไม่เกิดขึ้น		

แม้บัญชีเงินลงทุนก่อนตัดรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นเท่ากับ 14 ล้านบาท ซึ่งเมื่อเครดิตเงินลงทุนออก 20 ล้านบาททำให้เงินลงทุนติดลบ แต่กิจการจะมีการรับรู้ส่วนแบ่งกำไร / ขาดทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งจะทำให้บัญชีเงินลงทุนเพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยหากเงินลงทุนมีจำนวนติดลบ กิจการจะนำเสนองบการเงินหนี้สินอื่นแทน (มองว่าได้รับเงินจากการขายที่ดินล่วงหน้าจากบริษัทร่วมจึงถือเป็นหนี้สิน)

ข้อ 2.3 การประเมินธุรกรรมว่าเป็นการซื้อธุรกิจตาม TFRS 3 หรือไม่

บริษัท ช้าง จำกัด ซื้อ บริษัท เขียด จำกัด โดยเป็นบริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ โดยจ่ายเงินซื้อเป็นเงินสด 750 ล้านบาท

โดย บริษัท เขียด จำกัด มีรายการทรัพย์สินดังนี้

- เงินสด 150 ล้านบาท
- สิ้นค้าคงเหลือ 950 ล้านบาท
- เจ้าหนี้การค้า 270 ล้านบาท
- หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี 10 ล้านบาท

ให้ทำ

พิจารณาว่าธุรกรรมข้างต้นเป็นการซื้อธุรกิจตาม TFRS 3 หรือไม่ ให้อธิบาย (5 คะแนน)

ตอบ

อ้างอิง TFRS 3 กำหนดแนวทางในการประเมินว่ากิจการซื้อสินทรัพย์หรือซื้อธุรกิจดังนี้



ในการทดสอบการกระจุกตัว กิจการจะต้องไม่รวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และค่าความนิยมที่เกิดจากผลของหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ซึ่งสำหรับข้อนี้ กิจการจ่ายซื้อหุ้น 100% ในราคา 750 ล้านบาท ในขณะที่สินทรัพย์ที่ไม่รวมเงินสด มีมูลค่ากระจุกตัวในสินค้าคงเหลือเพียงรายการเดียว 950 ล้านบาท

ด้วยเหตุนี้ หากกิจการเลือกทดสอบการกระจุกตัว ธุรกรรมนี้ถือเป็นการซื้อสินทรัพย์ และหากกิจการนำสินค้าคงเหลือรายการดังกล่าวไว้ใช้ในการดำเนินงาน จะจัดประเภทสินทรัพย์รายการนั้นเป็น “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ตาม TAS 16 แต่หากนำมาพัฒนาเพื่อขายต่อก็จะถือเป็น “สินค้าคงเหลือ” ตาม TAS 2

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกทดสอบการกระจุกตัว กิจการต้องประเมินต่อว่าได้กระบวนการที่สำคัญอย่างยิ่งต่อการสร้างผลผลิตหรือไม่? (ซึ่งโจทย์ไม่ได้ให้ข้อมูลมาจึงไม่สามารถประเมินต่อได้)

จากข้อจำกัดของข้อมูล โจทย์ข้อนี้จึงประเมินได้เพียงการทดสอบการกระจุกตัวของสินทรัพย์ ธุรกรรมข้างต้น “จึงไม่ถือเป็นการซื้อธุรกิจตาม TFRS 3”

ข้อ 3. การคำนวณสินทรัพย์ / หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี

ในปี 25X1 มีรายการเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

- 1 มกราคม 25x1 บริษัทซื้อไฟล์คลิฟ 100 คัน มูลค่า 100,000,000 บาท คิดค่าเสื่อมทางบัญชี 4 ปี ค่าเสื่อมทางภาษี 5 ปี
- 2 ณ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการมีประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน 8,000,000 บาท โดยระหว่างปีมีการบันทึกบัญชีต้นทุนบริการปัจจุบัน 1,500,000 บาท ต้นทุนดอกเบี้ย 500,000 บาท และผลขาดทุนจากการคิดผลประโยชน์พนักงานหลังจากออกจากงานโดยนักคณิตศาสตร์ประกันภัย 1,000,000 บาท
- 3 ปี 25X1 มีผลขาดทุนทางบัญชี 20,000,000 บาท(รวมรายการทั้งหมดข้างต้น) ไม่มีผลขาดทุนทางภาษียกมา บริษัทคาดว่าจะสามารถใช้ผลขาดทุนทางภาษีได้อย่างเต็มจำนวน

ข้อมูลสินทรัพย์หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีที่กิจการบันทึกแสดงดังนี้

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี

ผลประโยชน์พนักงาน	1,600,000
ขาดทุนทางภาษี	4,000,000
รวม	5,600,000

หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี

มูลค่ารถไฟล์คลิฟท์	1,000,000
รวม	1,000,000

โดยบริษัทมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

ให้ทำ

- 3.1 ให้ปรับปรุงรายการ สินทรัพย์/หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี แสดงการคำนวณประกอบ และอธิบายสั้นๆ (14 คะแนน)
- 3.2 ให้แสดงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี ภายหลังจากการปรับปรุง (3 คะแนน)
- 3.3 ให้แสดงการรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ว่าธุรกรรมใดถูกแสดงในกำไรขาดทุน หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (3 คะแนน)

3.1 ให้ปรับปรุงรายการ สินทรัพย์/หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี

31/12/25x1	มูลค่าตามบัญชี (BV)	ฐานภาษี (TB)	ผลต่าง*	DTA (DTL)
	A	b	c = a - b	d = -c x 20%
รถไฟล์คลิฟท์	75,000,000	80,000,000	(5,000,000)	1,000,000
ขาดทุนทางภาษียกไป 5 ปี	0	20,000,000	(20,000,000)	4,000,000
ปมก.หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	(8,000,000)	0	(8,000,000)	1,600,000

* ผลต่าง BV>TB เป็นผลต่างที่ต้องเสียภาษี ซึ่งจะต้องตั้งหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (DTL)

* ผลต่าง BV<TB เป็นผลต่างที่ใช้หักภาษี ซึ่งจะต้องตั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (DTA)

ผลกระทบที่มีต่อภาษีเงินได้รอตัดบัญชีของธุรกรรมทั้งสามรายการ

- การตัดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีเพียง 4 ปี ในขณะที่ตัดค่าเสื่อมทางภาษี 5 ปี จึงทำให้เกิดผลต่างที่ BV ของรถโฟล์คคลิฟท์ < TB เป็นเงิน 5 ล้านบาท จึงก่อให้เกิดผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีในอนาคต 5 ล้านบาท จึงต้องตั้ง DTA 1 ล้านบาท
- ผลขาดทุนทางภาษียกไป 5 ปี โดยที่กิจการเชื่อมั่นว่าจะมีกำไรไปชดเชยผลขาดทุนดังกล่าวในช่วง 5 ปีข้างหน้า ผลขาดทุนดังกล่าวจะถือเป็นผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีในอนาคต 20 ล้านบาท จึงต้องตั้ง DTA 4 ล้านบาท
- ประเมินการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน ที่กิจการต้องตั้งหนี้ตาม TAS 19 ในขณะที่การตั้งประมาณการดังกล่าว ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร จึงก่อให้เกิดผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีในอนาคต 8 ล้านบาท จึงต้องตั้ง DTA 1.6 ล้านบาท

ด้วยเหตุนี้ ทั้งสามรายการต่างเป็นธุรกรรมที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ < ฐานภาษี ผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (deductible temporary difference) ตาม TAS 12 เหล่านี้ จึงก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี จึงต้องปรับปรุงรายการหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่บันทึกบัญชีผิดพลาด ดังนี้

dr.	หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	1,000,000	
cr.	รายได้ (ค่าใช้จ่าย) ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี		1,000,000
	บันทึกกลับรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชี		
dr.	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	1,000,000	
cr.	รายได้ (ค่าใช้จ่าย) ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี		1,000,000
	บันทึกตั้งภาษีเงินได้รอตัดบัญชี		

3.2 แสดงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ภายหลังจากปรับปรุง

รายการ	DTA (DTL)
รถโฟล์คคลิฟท์	1,000,000
ขาดทุนทางภาษียกไป 5 ปี	4,000,000
ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	1,600,000

3.3 ให้แสดงการรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

ธุรกรรมที่ก่อให้เกิดภาษีเงินได้รอตัดบัญชีทั้งสามรายการ จะมีเพียงผลกำไรขาดทุนจากการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย ของภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานตาม TAS 19 ดังนั้น มูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่รับรู้ในปีนี้จะถูกแสดงในกำไรขาดทุน (P/L) และ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (OCI) ดังนี้

รายการ	จำนวนที่รับรู้ระหว่างปี			
	ผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี	DTA (DTL) ที่เกี่ยวข้อง	ปิดเข้า P/L	ปิดเข้า OCI
รถโฟล์คคลิฟท์	(5,000,000)	1,000,000 dr.	1,000,000 cr.	
ขาดทุนทางภาษียกไป 5 ปี	(20,000,000)	4,000,000 dr.	4,000,000 cr.	
ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน:				
จากต้นทุนบริการปัจจุบัน + ต้นทุนดอกเบี้ย	(1,500,000)	300,000 dr.	300,000 cr.	
ผลขาดทุนตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย	(1,000,000)	200,000 dr.		200,000 cr.

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 2 สินค้าคงเหลือ. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 12 ภาษีเงินได้. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 16 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 19 ผลประโยชน์ของพนักงาน. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 23 ต้นทุนการกู้ยืม. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 28 (2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TAS 38 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน. กรุงเทพฯ : 2565.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TFRS 3 การรวมธุรกิจ. กรุงเทพฯ : 2565.