

สภาวิชาชีพบัญชี
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 1 (1/2548)
วิชา กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการ
ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

วันที่ 6 มีนาคม 2548

สถานที่ทดสอบ โรงเรียนสารวิทยา

เขตจตุจักร กรุงเทพฯ

แยกสมุดคำตอบข้อละ 1 เล่ม

เวลา 13.00 – 16.00น.

ข้อสอบมี 3 ข้อ

รวม 3 หน้า

แต่ละข้อมีคะแนนเท่ากัน

.....

งบกำไรขาดทุนและงบดุล จะสะท้อนถึงสภาพการประกอบกิจการของผู้ประกอบการที่สามารถ
แสดงต่อบุคคลภายนอก โดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ
ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนและงบดุลของบริษัท A จำกัด ที่แนบมา เป็นงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีรับรองโดย
ไม่มีเงื่อนไข ท่านเห็นว่ามียรายการใดที่ผิดปกติที่ผู้สอบบัญชีมิได้ใช้ความระมัดระวังในการสอบทาน และท่าน
มีความเห็นอย่างไรกับรายการดังกล่าวซึ่งมีผลต่อการชำระภาษีอากร

(20 คะแนน)

บริษัท A จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่.....

รายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการ	18,416,279.00
หัก ต้นทุนขายหรือรายจ่าย	14,349,625.33
กำไร / ขาดทุนขั้นต้น	4,066,653.67
รายได้อื่น	0.00
หัก รายจ่ายอื่น	0.00
หัก รายจ่ายในการขายและบริหาร	3,683,677.66
บวก รายได้ที่ให้ถือเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร	0.00
บวก รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	0.00
หัก รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น	0.00
หัก ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมาย	0.00
บวก รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ	0.00
บวก รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา	0.00
กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี / ขาดทุนสุทธิ	382,976.01
ภาษีที่คำนวณได้	114,892.80
ภาษีที่ได้รับการยกเว้นและเครดิตภาษี	46,062.00
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ / ชำระเกิน หลังหักเครดิตภาษี	68,830.80

บริษัท A จำกัด

งบดุล

ณ วันที่.....

สินทรัพย์	
(1) สินทรัพย์หมุนเวียน	
(1.1) เงินสดและเงินฝากสถาบันการเงิน	48,420.22
(1.2) ลูกหนี้การค้า – สุทธิ	0.00
(1.3) สินค้าคงเหลือ	36,779,019.89
(1.4) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	0.00
(2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
(2.1) เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง/กรรมการ/ผู้ถือหุ้นและพนักงาน	0.00
(2.2) ที่ดินและอาคารซึ่งหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาแล้ว	0.00
(2.3) ทรัพย์สินอื่นซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว	7,824,664.30
(2.4) สิทธิการเช่าหรือสิทธิการใช้ทรัพย์สิน	0.00
(2.5) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	0.00
รวมสินทรัพย์	44,652,104.41
หนี้สินและทุน	
(1) หนี้สินหมุนเวียน	
(1.1) เงินเบิกเกินบัญชี/เงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน	0.00
(1.2) เจ้าหนี้การค้า	329,444.98
(1.3) เงินกู้ยืม	29,750,000.00
(1.4) หนี้สินหมุนเวียนอื่น	133,821.35
(2) หนี้สินไม่หมุนเวียน	
(2.1) เงินกู้ยืมระยะยาว	0.00
(2.2) หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	0.00
รวมหนี้สิน	30,213,266.33
(3) ส่วนของผู้ถือหุ้น/ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน : ทุนจดทะเบียน 10,000,000.00	
(3.1) ทุนที่ออกและชำระแล้ว	10,000,000.00
(3.2) อื่น ๆ	0.00
(3.3) กำไรสะสม ขาดทุนสะสม	4,438,838.08
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น / ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน	14,438,838.08
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	44,652,104.41

แนวคำตอบข้อสอบสภาวิชาชีพบัญชี
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 1 (1/2548)
วิชา กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

□ หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

มาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

□ อธิบายหลักการและสรุปคำตอบ

งบกำไรขาดทุนและงบดุลของบริษัท A จำกัด ซึ่งผู้สอบบัญชีรับรองโดยไม่มีเงื่อนไข มีรายการผิดปกติที่ผู้สอบบัญชีมิได้ใช้ความระมัดระวังในการสอบทาน และมีผลกระทบต่อการชำระภาษีอากรดังต่อไปนี้

1. รายการสินค้าคงเหลือ ถือเป็นรายการที่มีสาระสำคัญและผิดปกติ เนื่องจากมียอดคงเหลือ ณ สิ้นปีสูงคิดเป็น 82% เมื่อเทียบกับสินทรัพย์รวมของบริษัท มีประเด็นที่อาจจะมีผลกระทบต่อการชำระภาษีอากร ดังนี้
 - 1.1 สินค้าคงเหลือ มีมูลค่าค่อนข้างมาก อาจมีข้อผิดพลาดที่เกิดเนื่องจากการบันทึกบัญชีเป็นรายได้โดยยังไม่ได้มีการส่งมอบ หรือตัดจำหน่ายสินค้าที่ขายแล้วออกจากยอดบัญชี ทำให้สินค้าคงเหลือสูงกว่าความเป็นจริง และ ต้นทุนขายต่ำ ส่งผลให้กำไรสุทธิสูง ทำให้บริษัทชำระภาษีมากเกินไป
 - 1.2 อัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือต่ำกว่าปกติ (เท่ากับ 0.39) สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีอาจมีสินค้าค้างสต็อก หรือล้าสมัยมากกว่าวงก่อนจำนวนมาก เพราะยอดสินค้าคงเหลือสูงคิดเป็น 2 เท่าของยอดขาย บริษัทควรทำการตีราคาสินค้าตามราคาตลาด หรือราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งอาจมีผลกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ ดังนั้นควรตั้งสำรองผลขาดทุนจากราคาสินค้าที่ลดลงให้เหมาะสม ส่งผลทำให้บริษัทเสียภาษีมากขึ้นหรือน้อยลงแล้วแต่กรณี นอกจากนี้สินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี อาจมีสินค้าล้าสมัย และควรทำให้บริษัทเกิดมีรายการขาดทุนจากราคาสินค้าที่ล้าสมัย ส่งผลให้เสียภาษีได้น้อยลง

การวิเคราะห์ข้อมูล ค่า NP = 1.46% และ ค่า ROE = 1.86% เมื่อพิจารณาร่วมกับอัตราการหมุนเวียนสินค้าคงเหลือจึงไม่น่าเป็นไปได้กับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ไม่คุ้มกับการสต็อกสินค้าค้างปี

- 1.3 มูลค่าสินค้าคงเหลือสูงที่อาจมีสาเหตุมาจาก ปริมาณการสั่งซื้อระหว่างปีสูง และยอดขายของบริษัทก็เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีซึ่งถือเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบ VAT ฉะนั้นบริษัท A จึงน่าจะมีการเลือกซื้อสินค้าจากกิจการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน VAT เช่นกัน ดังนั้นภาษีซื้อของบริษัทก็ควรจะสูงกว่าภาษีขายอันเนื่องมาจากยอดสินค้าคงเหลือสูงคิดเป็น 2 เท่าของยอดขาย ซึ่งในงบดุลของบริษัทควรจะปรากฏยอดลูกหนี้กรมสรรพากรในบัญชีทรัพย์สินหมุนเวียนอื่น ทำให้บริษัทประหยัดภาษีมูลค่าเพิ่มได้

อีกประเด็นหนึ่งหากบริษัทไม่ได้บันทึกภาษีเป็นลูกหนี้กรมสรรพากร ก็อาจบันทึกภาษีซื้อสินค้ารวมเป็นต้นทุนสินค้า ย่อมกระทบกับยอดต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือ กล่าวคือให้กำไรขั้นต้นสูง ส่งผลให้บริษัท A เสียภาษีสูงกว่าที่ควรจะเป็น

2. **รายการเงินกู้ยืม** ซึ่งปรากฏยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นปีค่อนข้างสูง และควรปรากฏรายการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในงบการเงินด้วย ซึ่งจำนวนดอกเบี้ยจ่ายจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับว่ากู้มาจากแหล่งใด และจะส่งผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของบริษัท โดยรายการดังกล่าวควรจะทำให้บริษัทเสียภาษีน้อยลง

การจัดประเภทเงินกู้ยืม ว่าเป็นหมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียน เพื่อให้งบการเงินแสดงถูกต้องสำหรับดอกเบี้ยจ่ายถ้ามี และมีสาระสำคัญควรแยกหมวดออกมาให้ชัดเจนอีกหมวดหนึ่ง

3. **รายการจ่ายในการขายและบริหาร** จำนวน 3,683,677.66 บาทนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในรายละเอียดว่ามีรายการใดเข้าข่ายเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เช่น ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นกว่าที่กำหนด ค่าเลี้ยงรับรอง เป็นต้น หากมี จะต้องบวกกลับรายการในแบบ ภ.ง.ด. 50 เพื่อชำระภาษีเพิ่ม

4. **รายการทรัพย์สินอื่นซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว** จำนวน 7,824,664.30 บาท มีประเด็นที่อาจผิดปกติดังนี้

- 4.1 ผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทหรือไม่ หากมีทรัพย์สินของบุคคลอื่นปนมาด้วยจะทำให้บริษัทคิดค่าเสื่อม ค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคามากไป และทำให้บริษัทกำไรน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ส่งผลให้ภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

- 4.2 ผู้ตรวจสอบบัญชีควรตรวจสอบว่ามีทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งไม่เกิน 10ที่นั่ง ที่มีมูลค่าเกิน 1 ล้านบาทหรือไม่ หากมี บริษัทอาจคิดค่าเสื่อมบนฐานมูลค่าที่เกิน 1 ล้านบาท จะต้องบวกกลับรายการในแบบ ภ.ง.ด. 50 การไม่บวกกลับรายการ จะทำให้บริษัทชำระภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

- 4.3 ผู้ตรวจสอบบัญชีควรตรวจสอบว่ารายการทรัพย์สินดังกล่าวมีรายการประเภทลักษณะเป็นการลงทุนต่อเติม หรือเป็นรายการค่าใช้จ่าย หากมีรายการค่าใช้จ่ายรวมอยู่ในบัญชีนี้ด้วย จะทำให้บริษัทคิดค่าเสื่อมราคามากไป แต่ค่าใช้จ่ายน้อยไป หากดูภาพรวมแล้วบริษัทบันทึกค่าใช้จ่ายน้อยไป กำไรบริษัทก็มากเกินความเป็นจริง ส่งผลกระทบทำให้บริษัทชำระภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น

5. **รายได้อื่น** กิจการมีเงินสดและเงินฝากธนาคาร ยังไม่มีการบันทึกรายได้ดอกเบี้ย มีผลกระทบจะต้องชำระภาษีมากขึ้น