

ข้อสังเกตจากการทดสอบโครงการประกาศนียบัตรการรายงานทางการเงิน ครั้งที่ 2

การทดสอบยังคงแบ่งเป็นสองส่วน โดยในส่วนแรกเป็นการทดสอบความรู้เกี่ยวกับงบการเงินสำหรับกลุ่มกิจการซึ่งเป็นข้อบังคับ โดยมีคะแนนรวม 40 คะแนนซึ่งกำหนดให้ผู้เข้าทดสอบจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมโดยใช้ข้อมูลจากกรณีศึกษาที่กำหนดให้เช่นเดียวกับการทดสอบครั้งที่แล้ว แต่ได้เพิ่มเติมในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้รอตตบัญญัติ เนื่องจากเป็นข้อบังคับและเป็นข้อที่มีคะแนนสูงสุด ผู้เข้าทดสอบทุกคนจึงต้องทำข้อนี้ โดยมีทั้งคนที่ทำได้และทำไม่ได้ สำหรับประเด็นและข้อสังเกตที่น่าสนใจมีดังนี้

- ผู้เข้าทดสอบนำเสนองบแสดงฐานะการเงินเฉพาะกิจการซึ่งไม่ใช่สิ่งที่โจทย์ต้องการทำให้ไม่ได้คะแนน
- ผู้เข้าทดสอบไม่แสดงการคำนวณตัวเลขทำให้ไม่ทราบที่มาที่ไปของตัวเลขที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมจึงไม่สามารถให้คะแนนได้ในแต่ละจุด
- ผู้เข้าทดสอบไม่ได้ทำการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินจากข้อมูลเพิ่มเติมที่กำหนดให้ในการคำนวณค่าความนิยมหรือค่าความนิยมติดลบจากการซื้อกิจการ นอกจากนี้การคำนวณส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่ถูกต้อง
- ผู้เข้าทดสอบไม่ได้คำนึงถึงกำไรก่อนและหลังการซื้อกิจการในการคำนวณหามูลค่าเงินลงทุนในบริษัทรวมตามวิธีส่วนได้เสียและส่วนแบ่งกำไรหลังการลงทุน
- กำไรขั้นต้นในสินค้าที่ขายให้กับบริษัทย่อยที่ยังไม่เกิดขึ้นคำนวณและปรับปรุงไม่ถูกต้อง
- การปรับปรุงบันทึกรายการหุ้นกู้และดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยไม่ถูกต้อง
- ผู้เข้าทดสอบไม่ได้พิจารณาผลกระทบของภาษีเงินได้รอตตบัญญัติจากรายการปรับปรุงทำให้ตัวเลขสุทธิไม่ถูกต้อง
- เกือบกึ่งหนึ่งของผู้เข้าทดสอบนำบริษัทรวมมารวมในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ซึ่งหลักการดังกล่าวไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี

นอกเหนือจากประเด็นและข้อสังเกตดังกล่าวข้างต้น ยังพบว่าการนำเสนอรายละเอียดการคำนวณและรายการปรับปรุงมีความไม่ชัดเจน ยากในการติดตาม และไม่เป็นไปตามลำดับขั้นตอน

สำหรับส่วนที่สอง เป็นการทดสอบความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยในเรื่องอื่น ๆ โดยผู้เข้าทดสอบสามารถเลือกที่จะทำสามข้อจากจำนวนทั้งหมดสี่ข้อ โดยในแต่ละข้อมีคะแนนข้อละ 20 คะแนน ประเด็นและข้อสังเกตในแต่ละข้อมีดังนี้

เรื่องการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีและแก้ไขข้อผิดพลาด

- ผู้เข้าทดสอบหายอดผลสะสมจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนจากวิธีเข้าก่อนออกก่อนไปใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักไม่ถูกต้อง และแสดงรายการปรับย้อนหลังในงบการเงินไม่ถูกต้อง
- คำนวนรายการปรับปรุงจากการแก้ไขข้อผิดพลาดและแสดงรายการในงบการเงินไม่ถูกต้อง ส่งผลต่อการแสดงรายการและจำนวนเงินที่ต้องไปปรับกับกำไรสะสมในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ถูกต้อง

เรื่องภาษีเงินได้

- ผู้เข้าทดสอบเกินครึ่งนำผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้ำมาบวกกลับในการคำนวณกำไร/ขาดทุนทางภาษี และเกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี ซึ่งในทางภาษีแล้วนั้น กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยตีความคำว่า “สินค้าคงเหลือ” ตามมาตรา 65 ทวิ (6) หมายรวมถึงหลักทรัพย์เพื่อค้ำด้วย ดังนั้นผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค้ำจึงไม่ต้องนำมาบวกกลับในการคำนวณกำไร/ขาดทุนทางภาษี และไม่เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี
- ผู้เข้าทดสอบไม่สามารถวิเคราะห์ได้ว่าสถานการณ์ที่เกิดขึ้นก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี
- ผู้เข้าทดสอบตอบคำถามไม่ครบถ้วน โดยไม่ได้แสดงการคำนวณภาษีเงินได้ตามที่โจทย์ต้องการ

เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- ผู้เข้าทดสอบไม่สามารถระบุได้ว่าเมื่อใดควรรับรู้ประมาณการหนี้สิน และด้วยจำนวนเท่าใด
- ผู้เข้าทดสอบทำตามคำสั่งไม่ครบถ้วน โดยเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลที่มาตรฐานกำหนดให้ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ผู้เข้าทดสอบขาดความเข้าใจในการคำนวณต้นทุนของทรัพย์สิน ว่าค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนหรือเป็นค่าใช้จ่าย ทำให้การบันทึกบัญชีผิดไปด้วย
- ผู้เข้าทดสอบเปิดเผยข้อมูลในกรณีการประเมินราคาทรัพย์สินใหม่ไม่ถูกต้องและไม่ครบถ้วน