

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

คัดแปลงจากแนวข้อสอบ CPA ครั้งที่ 3/2551

วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 ก

คุณงานดีจะจัดทำงานการเงิน โดยต้องการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน โดยไม่แน่ใจว่าจะใช้การคำนวณมูลค่าของสินค้าคงเหลือด้วยวิธีอะไรดี ระหว่างวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ย และนอกจากกิจการของคุณงานดีจะมีสินค้าเข้ามาเพื่อขายแล้ว ยังมีสินค้าประเภทผลิตตามคำสั่งของลูกค้า ซึ่งจะสามารถใช้วิธีการคำนวณเหมือนกันได้หรือไม่ เพื่อให้ไม่สับสนและสะดวกในการคำนวณ และคุณงานดีต้องเตรียมเอกสารอะไรบ้างในการจัดทำงานการเงิน

คำสั่ง ให้ท่านให้คำปรึกษาที่คิดว่าดีและเหมาะสมที่สุดแก่คุณงานดี (8 คะแนน)

ตอบ

โจทย์ข้อนี้ตั้งใจถามเรื่องหลักเกณฑ์ในการตีราคาสินค้าคงเหลือ โดยสาระสำคัญของ มาตรฐานการบัญชี 31 ระบุให้กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ซึ่งต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้อง ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติของกิจการ

กิจการควรคำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือโดยใช้ราคาเจาะจง (specific identification) หากต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการซึ่งตามปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ แต่หากสินค้าไม่มีลักษณะเจาะจง กิจการต้องเลือกวิธีการคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) โดยกิจการต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้เหมือนกัน แต่หากสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกัน อาจจะวิธีที่ต่างกันไปได้ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 ในปัจจุบันได้ยกเลิกวิธีการคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าที่หลังออกก่อน (LIFO) ไปแล้ว

ต่อไปนี้เป็นคำตอบคำถามของโจทย์ข้อนี้

สำหรับสินค้าที่เข้ามาขายไป

เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 ได้ยกเลิกวิธีการคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าที่หลังออกก่อน (LIFO) ไปแล้ว ดังนั้น หากคุณงานดีกำลังเลือกวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือระหว่างสองวิธีข้างต้น (ระหว่างวิธี LIFO หรือ Weighted Average) คุณงานดีจะเหลือเพียงทางเลือกเดียวคือ Weighted Average โดยต้องคำนวณมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่เข้ามาขายไปด้วยวิธีดังกล่าว

สำหรับสินค้าประเภทผลิตตามคำสั่งของลูกค้า

สินค้าที่ผลิตตามคำสั่งของลูกค้าเป็นสินค้าที่มีต้นทุนเฉพาะเจาะจง จึงไม่สามารถตีราคาโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) แต่จะต้องใช้วิธีราคาเจาะจง (specific identification) จึงจะเหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะของการดำเนินงาน และสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31

เอกสารที่ต้องจัดเตรียมในการจัดทำงานการเงิน

สำหรับสินค้าที่เข้ามาขายไป คุณงานดีจะต้องจัดทำรายงานการเคลื่อนไหวของสินค้า ที่แสดงให้เห็นถึงจำนวนหน่วย และ ต้นทุนของ สินค้ายกมา สินค้าที่เข้ามาในงวด เพื่อใช้คำนวณหาต้นทุนสินค้าต่อหน่วย ซึ่งใช้คูณกับจำนวนของสินค้าคงเหลือปลายงวด ตามสมการต่อไปนี้

ต้นทุนสินค้าปลายงวด = (ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยของสินค้าต้นงวด+สินค้าที่ซื้อมาระหว่างงวด) x จำนวนสินค้าปลายงวด

สำหรับสินค้าที่ผลิตตามสั่ง คุณงานดีต้องจัดเตรียมบัตรต้นทุนงาน (Job cost sheet) ที่แสดงให้เห็นถึงต้นทุนการผลิตโดยรวมของงานสั่งทำแต่ละชิ้น ซึ่งต้นทุนสินค้าคงเหลือจะเท่ากับงานสั่งทำที่ยังไม่ได้ส่งมอบให้กับลูกค้า และต้นทุนของชิ้นงานที่อยู่ระหว่างการผลิต

สำหรับสินค้าคงเหลือทั้งสิ้น เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีระบุให้กิจการต้องแสดงมูลค่าสินทรัพย์ไม่ให้สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับการขายหรือที่จะประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ ดังนั้น คุณงานดีจึงต้องหาข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือทั้งสิ้น เพื่อใช้เทียบกับราคาทุนของสินค้าคงเหลือและนำเสนอมูลค่าที่ต่ำกว่าในงบดุล

ข้อ 1 ข

กิจการมียอดขายเชื่อปี 25X1 200,000 บาท ปี 25X2 240,000 บาท และปี 25X3 300,000 บาท โดยกิจการได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 1%จากยอดขายเชื่อ ในปี 25X2 กิจการได้ตัดหนี้สูญจำนวน 1,200 บาท และปี 25X3 กิจการได้รับชำระหนี้จำนวน 200 บาท จากลูกหนี้ที่ตัดหนี้สูญไปแล้วเมื่อปี 25X2 ยอดลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1, 25X2 และ 25X3 มียอด 20,000 บาท, 30,000 บาท และ 40,000 บาท ตามลำดับ ซึ่งในปี 25X3 กิจการได้เปลี่ยนนโยบายการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็น 5% ของยอดลูกหนี้ ณ วันสิ้นงวด และการตัดหนี้สูญของกิจการในปี 25X2 ไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากร

คำสั่ง

1. ให้บันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
2. ให้จัดทำงบการเงินงบดุล งบกำไรขาดทุน โดยแสดงเฉพาะรายการที่เกี่ยวข้อง (12 คะแนน)

ตอบ

การบันทึกบัญชี

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
<u>บันทึกการขาย</u>			
ลูกหนี้	200,000	240,000	300,000
ขาย	200,000	240,000	300,000
<u>บันทึกตั้งค่าเผื่อหนี้สูญ</u>			
หนี้สงสัยจะสูญ	2,000	2,400	
ค่าเผื่อหนี้สูญ	2,000	2,400	
ค่าเผื่อหนี้สูญ			1,400
หนี้สงสัยจะสูญ			1,400
ปี 25x1 - 25x2 ตั้งหนี้สูญ 1% จากยอดขาย ส่วน 25x3 ตั้งจาก 5% ของยอดลูกหนี้			
<u>ตัดลูกหนี้เป็นสูญ</u>			
ค่าเผื่อหนี้สูญ		1,200	
ลูกหนี้		1,200	
<u>บันทึกหนี้สูญได้รับคืน</u>			
ลูกหนี้			200
ค่าเผื่อหนี้สูญ			200
เงินสด			200
ลูกหนี้			200

คำนวณยอดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	
25x1	ตัดหนี้สูญ	-	ยอดยกมา -
			ตั้งเพิ่ม 2,000
	ยอดยกไป	2,000	
		<u>2,000</u>	<u>2,000</u>

		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	
25x2	ตัดหนี้สูญ	1,200	ยอดยกมา 2,000
			ตั้งเพิ่ม 2,400
	ยอดยกไป	3,200	
		<u>4,400</u>	<u>4,400</u>

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ				
25x3	ตัดหนี้สูญ	-	ยอดยกมา	3,200
	ลดยอดค่าเผื่อฯ	1,400	หนี้สูญได้รับคืน	200
	ยอดยกไป	2,000		
	(5% x 40,000)			
		<u>3,400</u>		<u>3,400</u>

เนื่องจากยอดค่าเผื่อฯก่อนปรับปรุงเท่ากับ 3,400 บาท โดยต้องปรับปรุงให้เหลือ 2,000 บาท จึงต้องปรับปรุงด้วยการลดยอดค่าเผื่อฯ 1,400 บาท

การแสดงยอดในงบการเงิน

	บริษัท xxx จำกัด		
	งบดุล		
	ณ วันที่ 31 ธันวาคม		
	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
สินทรัพย์หมุนเวียน			
เงินสด			
ลูกหนี้	20,000	30,000	40,000
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(2,000)	(3,200)	(2,000)
ลูกหนี้สุทธิ	<u>18,000</u>	<u>26,800</u>	<u>38,000</u>

	บริษัท xxx จำกัด		
	งบดุล		
	สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม		
	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
ขาย	200,000	240,000	300,000
หัก ต้นทุนขาย	xx	xx	xx
กำไรขั้นต้น	xx	xx	xx
หัก ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน			
.....	xx	xx	xx
.....	xx	xx	xx
หนี้สงสัยจะสูญ	<u>2,000</u>	<u>2,400</u>	<u>(1,400)</u>

ข้อ 2

วันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท.ณลุ จำกัด ได้ลงทุนซื้อหุ้นกู้อายุ 6 ปี ราคาตามมูลค่า 1,000,000 บาท ในราคา 1,099,540 บาท ซึ่งกิจการตั้งใจจะถือไว้เพื่อขาย อัตราดอกเบี้ย 8% ขณะที่อัตราดอกเบี้ยตลาดเท่ากับ 6% จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคม และ 1 กรกฎาคม ของทุกปี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หุ้นกู้มีมูลค่ายุติธรรม 1,100,000 บาท ต่อมาวันที่ 1 กรกฎาคม 25X2 กิจการได้ขายหุ้นกู้ออกไปครึ่งหนึ่งในราคา 550,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 หุ้นกู้มีมูลค่ายุติธรรมเป็น 540,000 บาท ในวันที่ 1 มกราคม 25X3 กิจการได้เปลี่ยนความตั้งใจโดยจะถือตราสารหนี้ไว้จนครบกำหนดไถ่ถอน

คำสั่ง

1. ทำการคำนวณตัดจ่ายส่วนเกินส่วนต่ำของหุ้นกู้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 23X1 ถึงวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในตารางด้านล่าง
2. ให้บันทึกบัญชีพร้อมทั้งปรับปรุงรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 23X1 ถึงวันที่ 1 มกราคม 25X3 ในตารางด้านล่าง

วันที่	เงินสดรับ	ดอกเบี้ย	ส่วนเกินตัดจ่าย	ราคาตามบัญชี

การคำนวณตัดจ่ายส่วนเกินส่วนต่ำของหุ้นกู้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 23X1 ถึงวันที่ 1 มกราคม 25X3

วันที่	เงินสดรับ	ดอกเบี้ย	ส่วนเกินตัดจ่าย	ราคาตามบัญชี
1/1/25x1				1,099,540
1/7/25x1	40,000	32,986	7,014	1,092,526
1/1/25x2	40,000	32,776	7,224	1,085,302
1/7/25x2	40,000	32,559	7,441	1,077,861
1/1/25x3	40,000	32,336	7,664	1,070,197
1/7/25x3	40,000	32,106	7,894	1,062,303

บันทึกบัญชี

1/1/25x1	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ เงินสด	1,099,540	1,099,540
1/7/25x1	บันทึกการซื้อหุ้นกู้ เงินสด	40,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ		7,014 32,986
31/12/25x1	ดอกเบี้ยค้างรับ	40,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ		7,224 32,776
31/12/25x1	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนใน หลักทรัพย์เพื่อขาย(EQ)	14,698	14,698
	รับรู้รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น(1,100,000-1,085,302)		
1/1/25x2	เงินสด	40,000	
	ดอกเบี้ยค้างรับ (รับดอกเบี้ย)		40,000
1/7/25x2	เงินสด	40,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ		7,441 32,559
	(รับรู้ดอกเบี้ยรับ)		
1/7/25x2	เงินสด	550,000	
	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย(EQ) (14,698x50%ส่วนที่ขาย)	7,349	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (1,100,000-7,441)/2		546,280
	รายการกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจากการขายเงินลงทุนใน หลักทรัพย์เพื่อขาย (บันทึกการขายเงินลงทุน50%)		11,070
31/12/25x2	ดอกเบี้ยค้างรับ	20,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ ดอกเบี้ยรับ		3,832 16,168
	(รับรู้ดอกเบี้ยรับ)		
31/12/25x2	รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย(EQ) เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้ (ปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมปลายปี)	2,448	2,448
31/12/25x2	เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ถือจนครบกำหนด เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-หุ้นกู้	540,000	540,000
	(บันทึกการโอนเปลี่ยนหมวดเงินลงทุน)		

1/1/25x3 เงินสด

20,000

ดอกเบี้ยค่างรับ

20,000 8

ตารางคำนวณมูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้

วันที่		
1/1/25x1	ราคาทุน	1,099,540
1/7/25x1	ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ	(7,014)
31/12/25x1	ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ	(7,224)
31/12/25x1	มูลค่าตามบัญชีก่อนปรับปรุง	1,085,302
31/12/25x1	ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับราคายุติธรรม	14,698
31/12/25x1	มูลค่าตามบัญชีหลังปรับปรุง	1,100,000
1/7/25x2	ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ	(7,441)
1/7/25x2	มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ขาย 50%	1,092,559
1/7/25x2	หัก ราคาทุนของหุ้นกู้ที่ขายไป 50%	(546,280)
1/7/25x2	มูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้ที่เหลืออยู่	546,280
31/12/25x2	ตัดจำหน่ายส่วนเกินฯ	(3,832)
31/12/25x2	มูลค่าตามบัญชีก่อนปรับปรุง	542,448
31/12/25x2	ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับราคายุติธรรม	(2,448)
31/12/25x2	มูลค่าตามบัญชีหลังปรับปรุง	540,000

ข้อ 3. ก

ให้บอกเหตุผลที่หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ต้องรวมในงบการเงิน

ตอบ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าการผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งต้องเป็นเหตุการณ์ที่ยังมีความไม่แน่นอนในขณะนั้นและต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

- ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึงความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หรือ กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 กำหนดให้กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบดุล แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

อย่างไรก็ตาม กิจการอาจต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของหนี้สินในงบดุล หากหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเปลี่ยนแปลงไปจากลักษณะที่คาดไว้แต่เริ่มแรก โดยกิจการต้องประเมินสถานการณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่าความน่าจะเป็นของรายการใดได้เพิ่มขึ้นจนถึงระดับความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่แล้วหรือไม่ หากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการที่เคยถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเพิ่มขึ้นจนถึงระดับความเป็นไปได้กิจการจะต้องรับรู้เป็นหนี้สินในงบดุล

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก ถูกฟ้องคดี ซึ่งในปี 25x1 ที่ปรึกษาทางกฎหมายให้ความเห็นว่าโอกาสที่กิจการจะแพ้คดีนั้นต่ำมาก กิจการจึงเพียงแต่เปิดเผยรายละเอียดไว้ในงบการเงินปี 25x1 เท่านั้น แต่ในปี 25x2 ปรากฏว่ากิจการน่าจะแพ้คดีอย่างแน่นอนและคาดว่าจะต้องจ่ายชำระค่าสินไหมทดแทนเป็นเงิน 50 ล้านบาท เช่นนี้ กิจการจะต้องรับรู้เป็น “ประมาณการหนี้สิน” ในงบดุลด้วยยอด 50 ล้านบาท

ข้อ 3 ข

บริษัทมีโรงงานอยู่ 2 แห่ง คือโรงงานที่อยู่ชยา และโรงงานที่ชลบุรี แต่ในปีหน้ากิจการจะย้ายโรงงานไปตั้งอยู่ที่ระยอง ซึ่งในการย้ายครั้งนี้จะทำให้กิจการต้องเลิกจ้างพนักงานที่อยู่ชยาทั้งหมดเนื่องจากพนักงานไม่สามารถย้ายไปได้ และต้องเลิกจ้างพนักงานที่ชลบุรีครึ่งหนึ่งเนื่องจากอีกครึ่งหนึ่งสามารถย้ายไปได้ ค่าใช้จ่ายที่กิจการได้ประมาณการไว้มีดังนี้

ค่าทดแทนการเลิกจ้างงานพนักงาน	2,500
ค่ารับสมัครพนักงานใหม่	200
ค่าฝึกอบรมพนักงานใหม่	100
ค่าเปลี่ยนระบบในโรงงานใหม่	80
ค่าขนย้ายเครื่องจักรไปโรงงานใหม่	30
และได้มีการประมาณการกำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายโรงงานทั้งสองดังนี้	
กำไรจากการขายโรงงานที่ 1	675
ขาดทุนจากการขายโรงงานที่ 2	456
ท่านคิดว่าจะมีประมาณการหนี้สินจำนวนเท่าใดที่สามารถรับรู้ในงบการเงิน	

ตอบ

กรณีการปิดโรงงานของบริษัทแห่งนี้ ถือเป็นการตัดสินใจ “ปรับโครงสร้าง” ซึ่ง มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 ได้ให้ตัวอย่างของการปรับโครงสร้างไว้ได้แก่ ก) การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ ข) การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น ค) การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร และ ง) การปรับโครงสร้างชั้นพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อลักษณะและจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ

การปรับโครงสร้างจะก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุमानได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้คือ ก) กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ข) กิจการทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ถูกกระทบทราบ

ทั้งนี้ รายจ่ายที่ต้องรวมเป็นประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างคือรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างจะต้องเป็น ก) รายจ่ายที่จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้างนั้น และ ข) ต้องเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ ซึ่ง มาตรฐานการบัญชี 53 ได้ระบุว่า ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมรายจ่ายต่อไปนี้ 1) ค่าอบรมหรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังจ้างงานอยู่ 2) ค่าใช้จ่ายทางการตลาด 3) เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย โดยรายจ่ายข้างต้น

เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในอนาคตและไม่ถือเป็นหนี้สินสำหรับการปรับโครงสร้าง ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์การรับรู้รายการเสมือนว่ารายจ่ายนั้นเกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระจากการปรับโครงสร้าง

นอกจากนี้ กิจการต้องไม่นำขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสามารถระบุได้จนถึงวันที่มีการปรับโครงสร้างมารวมเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ผลขาดทุนนั้นจะเกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระซึ่งหมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น และกิจการจะต้องไม่นำรายการกำไรจากการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แม้ว่าการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้างนั้นๆ ก็ตาม

ดังนั้น สำหรับโจทย์ข้อนี้ หากกิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด และได้ทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างแล้วนั้น กิจการจะสามารถรับรู้รายจ่ายที่จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้าง ซึ่งในที่นี้ มีเพียงค่าทดแทนการเลิกจ้างงานพนักงาน 2,500 บาท เพียงรายการเดียว ส่วนรายจ่ายรายการอื่นนั้นเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ และประมาณการผลกำไรขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ ซึ่งภายใต้ข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี 53 กิจการไม่มีสิทธิรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินแต่อย่างใด ดังนั้น **ประมาณการหนี้สินที่สามารถรับรู้ในงบการเงินจึงเท่ากับ 2,500 บาทเท่านั้น**

ข้อ 3 ค

วันที่ 1 เมษายน 25x1 ธนาคาร สิงโต จำกัด ได้ยินยอมให้มีการปรับโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ บริษัท ยีราฟ จำกัด

บริษัท ยีราฟ จำกัด		ธนาคาร สิงโต จำกัด	
เจ้าหนี้เงินกู้	3,000,000	ลูกหนี้	3,000,000
		ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(300,000)

โดยมีดอกเบี้ยค้างจ่ายจำนวน 500,000 บาท ที่ทั้งลูกหนี้และเจ้าหนี้ได้รับรู้ในงบดุลของตนเอง
ข้อตกลงในการปรับโครงสร้างหนี้ มีดังนี้

1. บริษัท ยีราฟ จำกัด จะโอนที่ดินให้แก่ ธนาคาร สิงโต จำกัด เพื่อเป็นการชำระหนี้ที่ดินดังกล่าวมีราคาทุนเดิม 800,000 บาท มูลค่ายุติธรรม 1,000,000 บาท
2. ธนาคาร สิงโต จำกัด รับโอนหุ้นสามัญของ บริษัท ยีราฟ จำกัด เพื่อเป็นการชำระหนี้จำนวน 250,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 5 บาท มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 4 บาท
3. สำหรับหนี้สินส่วนที่เหลือ ธนาคาร สิงโต จำกัด ลดยอดหนี้สินที่ค้างชำระ $\frac{1}{2}$ ของหนี้สินที่เหลือหลังจากการโอนที่ดิน และ หุ้นสามัญ
4. ลดอัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเดิมจาก 12% เป็น 8% จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 เมษายน
5. ยืดระยะเวลาครบกำหนดชำระจากวันที่ 1 เมษายน 25x1 เป็น 1 เมษายน 25x4

ธนาคาร สิงโต จำกัด จะให้กู้ยืมกับลูกค้าปกติ เท่ากับ 10% และคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากลูกหนี้โดยใช้อัตราดอกเบี้ยตลาดเป็นอัตราคิดลด

โดยตารางมูลค่าปัจจุบันเป็นดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของเงินก้อนเดียว

N / i%	8	10	12
3	0.7938	0.7513	0.7118
5	0.6806	0.6209	0.5674
10	0.4632	0.3855	0.3220

มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด

N / i%	8	10	12
3	2.5771	2.4869	2.4018
5	3.9927	3.7908	3.6048
10	6.7101	6.1446	5.6502

- 1) บันทึกรายการ ณ วันที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ของทั้งสองบริษัท (10 คะแนน)
- 2) บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวดของทั้งสองบริษัท วันสิ้นงวดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 (4 คะแนน)

ตอบ

บันทึกรายการ ณ วันที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ของทั้งสองบริษัท

คำนวณรายการกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัทยี่ราฟ

บัญชีเจ้าหนี้ธนาคารสิงโต จำกัด (รวมดอกเบี้ยค้างจ่าย)		3,500,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดินที่นำไปชำระหนี้	1,000,000	
มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ถือหุ้นที่นำไปชำระหนี้	1,000,000	
รวมมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่นำไปชำระหนี้		2,000,000
มูลหนี้คงเหลือ		1,500,000
มูลค่าของกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายชำระในอนาคต		
ดอกเบี้ยจ่าย (1.5m x 50% x 8% x 3 ปี)	180,000	
เงินต้น (1.5m x 50%)	750,000	
รวมกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายชำระในอนาคต		930,000
กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		570,000

คำนวณรายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคารสิงโต

บัญชีลูกหนี้และดอกเบี้ยค้างรับ (สุทธิจากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ) บริษัท จำกัด		3,200,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดินที่นำมาชำระหนี้	1,000,000	
มูลค่ายุติธรรมของส่วนของผู้ถือหุ้นที่นำมาชำระหนี้	1,000,000	
รวมมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่นำไปชำระหนี้		<u>2,000,000</u>
มูลหนี้คงเหลือ		1,200,000
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายชำระในอนาคต		
ดอกเบี้ยจ่าย $(1.5m \times 50\% \times 8\%) = 60,000 \times pvifa\ n=3, i=10\%$	149,211	
เงินต้น $(1.5m \times 50\%) = 750,000 \times pvif\ n=3, i=10\%$	563,486	
รวมกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายชำระในอนาคต		<u>712,697</u>
รายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้		<u><u>487,303</u></u>

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้บริษัทยีราฟ

ดอกเบี้ยค้างจ่าย		500,000	
เจ้าหนี้เงินกู้ - ธนาคารสิงโต จำกัด		500,000	
	รายการกำไรจากการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ดิน		200,000 800,000
(บันทึกการโอนที่ดินเพื่อชำระหนี้)			
เจ้าหนี้เงินกู้ - ธนาคารสิงโต จำกัด		1,000,000	
ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นสามัญ		250,000	
	ทุน หุ้นสามัญ $(250,000 \times 5)$		1,250,000
(บันทึกการออกหุ้นทุนเพื่อชำระหนี้)			
เจ้าหนี้เงินกู้ - ธนาคารสิงโต จำกัด		1,500,000	
	เจ้าหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างแล้ว กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		930,000 570,000
(บันทึกกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้)			

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคารสิงโต

ที่ดิน	1,000,000	
เงินลงทุนในบริษัทยีราฟ จำกัด	1,000,000	
ลูกหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างแล้ว	750,000	
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	300,000	
รายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้	487,303	
	ค่าเพื่อปรับมูลค่า	37,303
	ดอกเบี้ยค้างรับ	500,000
	ลูกหนี้เงินกู้ - ยีราฟ	3,000,000
(บันทึกขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้)		

บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 (วันสิ้นงวด)

บริษัท ยีราฟ

ไม่ต้องบันทึกบัญชีใดๆ เนื่องจากบริษัทต้องจ่ายเงินทุกวันที่ 1 เมษายน โดยจะถือเป็นการจ่ายเงินต้น ดังนั้นจึงไม่ต้องปรับปรุงรายการดอกเบี้ยจ่ายแต่อย่างใด

ธนาคารสิงโต

ต้องปรับปรุงรับรู้ดอกเบี้ยของงวดดังนี้

การบันทึกบัญชีปรับปรุงรายการสิ้นปี 25x1 ของเจ้าหนี้

ดอกเบี้ยค้างรับ

(750,000 x 8% x 9/12)

45,000

ค่าเผื่อปรับมูลค่า

8,453

ดอกเบี้ยรับ

(712,697 x 10% x 9/12)

53,453

(บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยรับช่วงเวลา 1 เมย 25x1 - 31 ธค. 25x1)