

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 2/2553

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้  
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

### วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ  
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

## ข้อ 1 สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 บริษัทได้ทำสัญญาซื้อระบบบัญชีคอมพิวเตอร์จาก บ. วิศวการบัญชี มูลค่าตามสัญญา 10 ล้านบาท โดยแบ่งชำระเป็น 3 งวด งวดที่ 1 จำนวน 3 ล้านบาท ณ วันที่ทำสัญญา งวดที่ 2 จำนวน 5 ล้านบาท ณ วันที่ 20 มกราคม 25x2 และงวดสุดท้าย จำนวน 2 ล้านบาท ณ วันที่ 20 มีนาคม 25x2 โดยการซื้อระบบคอมพิวเตอร์ในครั้งนี้ ถือเป็นการซื้อขายและบริษัทได้รับมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในวันนี้โดยทันที และในวันเดียวกันนี้ บริษัทได้ทำสัญญาว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญในการออกแบบและติดตั้งระบบ มูลค่าตามสัญญา 12 ล้านบาท โดยจ่ายชำระเป็น 4 งวด งวดที่ 1 จำนวน 2 ล้านบาท ณ วันที่ทำสัญญา งวดที่ 2 จำนวน 3 ล้านบาท เมื่อออกแบบระบบเสร็จ งวดที่ 3 จำนวน 4 ล้านบาท เมื่อติดตั้งระบบเสร็จสิ้น และงวดสุดท้าย จำนวน 3 ล้านบาท เมื่อส่งมอบงาน ทั้งนี้ ระบบบัญชีคอมพิวเตอร์เดิมของบริษัทที่ใช้งานอยู่ มีมูลค่าตามบัญชีสุทธิเท่ากับ 3.8 ล้านบาท และถูกเลิกใช้ไป ส่วนระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ใหม่ บริษัทคาดว่าจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 5 ปี

ในระหว่างปี 25x2 มีรายการต่างๆเกิดขึ้นดังนี้

1 มกราคม 25x2	ผู้เชี่ยวชาญเริ่มเก็บข้อมูล เพื่อการออกแบบระบบ
20 มกราคม 25x2	จ่ายชำระงวดที่ 2 แก่บริษัทวิศวการบัญชี
15 กุมภาพันธ์ 25x2	ออกแบบระบบเสร็จ บริษัทให้ความเห็นชอบและอนุมัติ
16 กุมภาพันธ์ 25x2	จ่ายเงินงวดที่ 2 จำนวน 3 ล้านบาท
1 มีนาคม 25x2	เริ่มกระบวนการนำข้อมูลขึ้นสู่ระบบ
15 มีนาคม 25x2	ข้อมูลขึ้นสู่ระบบเสร็จสิ้น
20 มีนาคม 25x2	จ่ายชำระเงินงวดสุดท้ายแก่บริษัทวิศวการบัญชี
1 เมษายน 25x2	เริ่มบันทึกบัญชีย้อนหลังตั้งแต่เดือนมกราคม ถึง เดือนมีนาคม และปิดบัญชี ผลเป็นที่น่าพอใจ
1 พฤษภาคม 25x2	เริ่มบันทึกบัญชีของเดือนเมษายน และปิดบัญชี
15 พฤษภาคม 25x2	ทดสอบการติดตั้งระบบจนสามารถใช้งานได้เป็นผลสำเร็จ
20 พฤษภาคม 25x2	บริษัทรับมอบงาน และจ่ายชำระเงิน

### ให้ทำ

1. งบดุลบางส่วน ณ 31 ธันวาคม 25x1
2. บันทึกบัญชีสำหรับรายการต่างๆที่เกิดขึ้นในปี 25x2
3. จัดทำงบดุลบางส่วนเดือนพฤษภาคม 25x2

การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต
- กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องมีลักษณะที่สามารถระบุได้ (Identifiability) ซึ่งหมายถึง 1) การที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือรวมกับสัญญา สินทรัพย์ หรือ หนี้สินที่เกี่ยวข้อง หรือ 2) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ ทั้งนี้ ตัวอย่างของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ฟิล์มภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควต่านำเข้าสินค้า สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ชายสินค้า ความจงรักภักดีต่อสินค้า ส่วนแบ่งตลาด และสิทธิทางการตลาด เป็นต้น

เช่นเดียวกับสินทรัพย์ประเภทอื่น กิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ว่าจะได้มาโดยการซื้อหรือสร้างขึ้นเอง หาก เข้าเกณฑ์ต่อไปนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น
- ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

เนื่องจากบริษัทได้ซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปจากผู้ขาย (vendor) และผู้เชี่ยวชาญภายนอกในการออกแบบและติดตั้งระบบ ซึ่งจากโจทย์นี้จะแบ่งได้เป็น 2 ธุรกิจ คือ 1) ธุรกิจการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และ 2) ธุรกิจการจ้างผู้เชี่ยวชาญออกแบบ ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัทได้ซื้อขาดโปรแกรมสำเร็จรูป ผลประโยชน์และความเสี่ยงในตัวโปรแกรมดังกล่าวจึงถูกโอนมายังผู้ซื้อแล้ว ณ วันทำสัญญา ไม่ว่าจะชำระเงินครบหรือไม่ก็ตาม จึงต้องบันทึกกับโปรแกรมฯ เป็นสินทรัพย์ของกิจการในบัญชี “ระบบคอมพิวเตอร์ระหว่างการพัฒนา” และบันทึกหนี้สินที่เกี่ยวข้อง ส่วนการจ้างออกแบบและติดตั้งระบบ ถือเป็นกิจการจ้างบริการซึ่งควรบันทึกอยู่ในบัญชี “ระบบคอมพิวเตอร์ระหว่างการพัฒนา” เช่นเดียวกัน ซึ่งเมื่อส่งมอบงาน และโปรแกรมสามารถใช้งานได้อย่างที่ต้องการแล้ว จึงโอนไปเป็นบัญชี “ระบบคอมพิวเตอร์” ที่อยู่ภายใต้หมวด “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” และตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้งาน

ต่อไปนี้จะเป็นการตอบคำถามข้อย่อยทั้งสามข้อ

1. งบดุลบางส่วน ณ 31 ธันวาคม 25x1

บริษัทแห่งหนึ่ง จำกัด  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

งบดุล (บางส่วน)

หน่วย: บาท

สินทรัพย์	
สินทรัพย์หมุนเวียน	xx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	xx
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	xx
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	xx
ค่าความนิยม	xx
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	
ระบบงานบัญชี	xx
ระบบงานบัญชีระหว่าง	
พัฒนา	12,000,000
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	xx
รวมสินทรัพย์	xx
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรม	
คอมพิวเตอร์	7,000,000

2. บันทึกบัญชีสำหรับรายการต่างๆที่เกิดขึ้นในปี 25x2

รายการค้ำปี 25x1 (โจทย์ไม่ได้สั่ง แต่บันทึกเพื่อเสริมความเข้าใจ)

1 กรกฎาคม 25x1	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์	10,000,000	
	เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์		10,000,000
	บันทึกการซื้อโปรแกรมบัญชี		
1 กรกฎาคม 25x1	เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์	3,000,000	
	เงินสด		3,000,000
	บันทึกการซื้อโปรแกรมบัญชี		
1 กรกฎาคม 25x1	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าจ้างออกแบบติดตั้งระบบ	2,000,000	
	เงินสด		2,000,000
	บันทึกการจ่ายค่าออกแบบติดตั้งระบบงวดที่ 1		

รายการค้ำปี 25x2

1 มกราคม 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		
20 มกราคม 25x2	เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์	5,000,000	
	เงินสด		5,000,000
	บันทึกการจ่ายชำระงวดที่ 2 แก่บริษัทวิศวการบัญชี		
15 กุมภาพันธ์ 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		

16 กุมภาพันธ์ 25x2	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าจ้างออกแบบติดตั้งระบบ เงินสด	3,000,000	3,000,000
	บันทึกการจ่ายค่าออกแบบติดตั้งระบบงวดที่ 2		
1 มีนาคม 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		
15 มีนาคม 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		
20 มีนาคม 25x2	เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เงินสด	2,000,000	2,000,000
	บันทึกการจ่ายชำระงวดสุดท้ายแก่บริษัทวิศวการบัญชี		
1 เมษายน 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		
1 พฤษภาคม 25x2	ไม่ต้องบันทึกบัญชี		
15 พฤษภาคม 25x2	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าจ้างออกแบบติดตั้งระบบ เงินสด	4,000,000	4,000,000
	บันทึกการจ่ายค่าออกแบบติดตั้งระบบงวดที่ 3		
20 พฤษภาคม 25x2	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าจ้างออกแบบติดตั้งระบบ เงินสด	3,000,000	3,000,000
	บันทึกการจ่ายค่าออกแบบติดตั้งระบบงวดสุดท้าย		
20 พฤษภาคม 25x2	ระบบงานบัญชี	22,000,000	
	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าจ้างออกแบบติดตั้งระบบ		12,000,000
	ระบบงานระหว่างพัฒนา – ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์		10,000,000
	บันทึกการรับโอนระบบงานบัญชีที่เสร็จสิ้นแล้ว		
20 พฤษภาคม 25x2	ผลขาดทุนจากการต่อจ่ายค่าของโปรแกรมคอมพิวเตอร์	3,800,000	
	ระบบงานบัญชี (เดิม)		3,800,000

บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของระบบงานบัญชีเดิม

3. จัดทำงบดุลบางส่วนเดือนพฤษภาคม 25x2

บริษัทแห่งหนึ่ง จำกัด  
ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 25x2  
งบดุล (บางส่วน)

หน่วย: บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		xx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย		xx
เงินลงทุนในบริษัทร่วม		xx
ที่ดินอาคารและอุปกรณ์		xx
ค่าความนิยม		xx
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	22,000,000	
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		xx
รวมสินทรัพย์		xx
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้า – ค่าโปรแกรม		
คอมพิวเตอร์		-

## ข้อ 2. เงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

ก. ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 บมจ. A ลงทุนซื้อหุ้นใน บมจ. B และ บมจ. C โดยมีรายละเอียดดังนี้

ซื้อหุ้น 80% ของ บมจ. B โดยจ่ายชำระเงิน 62 ล้านบาท โดย บมจ. A มีอำนาจในการควบคุม บมจ. B ทั้งนี้ ส่วนของผู้ถือหุ้นใน บมจ. B ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 มีดังนี้

หุ้นสามัญ	40,000,000	บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	10,000,000	บาท
กำไรสะสม	20,000,000	บาท

ผลต่างระหว่างราคาหุ้นและราคาตามบัญชีของเงินลงทุนใน บมจ. B เกิดจากราคาตามบัญชีของที่ดินแตกต่างจากราคายุติธรรม

ข. นอกจากนี้ บมจ. A ได้ซื้อหุ้น 30 % ของ บมจ. C ในราคาตามบัญชี โดย บมจ. A มีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อ บมจ. C และไม่ตั้งใจจะขายภายในระยะเวลา 12 เดือน โดยส่วนของผู้ถือหุ้น ใน บมจ. C ณ วันที่ 1 มกราคม 25x3 มีดังนี้

หุ้นสามัญ	25,000,000	บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	5,000,000	บาท
กำไรสะสม	10,000,000	บาท

ณ 31 ธันวาคม 25x3 บมจ. B และ บมจ. C มีผลการดำเนินงาน และการจ่ายเงินปันผล ดังนี้

	บมจ. B	บมจ. C
กำไรสุทธิ	5,000,000	7,000,000
ประกาศจ่ายปันผล	3,000,000	6,000,000

### ให้ทำ

- บันทึกบัญชี ณ 1 มกราคม 25x3 และ 31 ธันวาคม 25x3
- แสดงการคำนวณผลต่างระหว่างราคาหุ้นกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนใน บมจ. B และระบุว่าผลต่างดังกล่าวจะถูกนำเสนอในงบการเงินอย่างไร
- เงินลงทุนทั้งสอง แสดงในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการอย่างไร จำนวนเท่าใด ให้ท่านระบุดังต่อไปนี้



	งบการเงิน รวม	งบการเงินเฉพาะ กิจการ

ตอบ

1. บันทึกบัญชี ณ 1 มกราคม 25x3 และ 31 ธันวาคม 25x3

1/1/25x3	เงินลงทุนในบริษัทย่อย - บมจ. B เงินสด บันทึกการลงทุนซื้อหุ้น 80% ใน บมจ. B	62,000,000	62,000,000
1/1/25x3	เงินลงทุนในบริษัทร่วม - บมจ. C เงินสด บันทึกการลงทุนซื้อหุ้น 30% ใน บมจ. C	12,000,000	12,000,000
31/12/25x3	เงินลงทุนในบริษัทย่อย - บมจ. B ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บันทึกรับรู้ผลกำไรจากบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย (5 ล้านบาท x 80%)	4,000,000	4,000,000
31/12/25x3	เงินปันผลค้างรับ เงินลงทุนในบริษัทย่อย - บมจ. B บันทึกรับรู้การประกาศจ่ายเงินปันผลของบริษัทย่อย (3 ล้านบาท x 80%)	2,400,000	2,400,000
31/12/25x3	เงินลงทุนในบริษัทร่วม - บมจ. C ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทร่วม บันทึกรับรู้ผลกำไรจากบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย (7 ล้านบาท x 30%)	2,100,000	2,100,000
31/12/25x3	เงินปันผลค้างรับ เงินลงทุนในบริษัทร่วม - บมจ. C	1,800,000	1,800,000

บันทึกการรับทราบการประกาศจ่ายเงินปันผลของบริษัทฯ  
(6 ล้านบาท x 30%)

2. แสดงการคำนวณผลต่างระหว่างราคาหุ้นกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนใน บมจ. B และระบุว่าผลต่างดังกล่าวจะถูกนำเสนอในงบการเงินอย่างไร

ราคาหุ้นจ่ายซื้อ	62,000,000
หัก มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 80% (70 ล้านบาท x 80%)	56,000,000
ผลต่างระหว่างราคาหุ้นจ่ายซื้อกับมูลค่าตามบัญชี ของสินทรัพย์สุทธิ (รับรู้เป็นที่ดิน)	6,000,000

โดยผลต่างดังกล่าวจะถูกรวมเป็นส่วนหนึ่งของบัญชีที่ดินในงบการเงินรวม

3. เงินลงทุนทั้งสอง แสดงในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการอย่างไร จำนวนเท่าใด

บริษัท เอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 และ 25x2

	หน่วย:บาท			
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
สินทรัพย์	25x3	25x2	25x3	25x2
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>				
เงินปันผลค้างรับ	1,800,000	xx	4,200,000	xx
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	<u>Xx</u>	<u>Xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>				
เงินลงทุนในบริษัทรวม	12,300,000		12,000,000	
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	0		62,000,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	xx	xx	xx	xx
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	<u>Xx</u>	<u>Xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>
รวมสินทรัพย์	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>	<u>xx</u>

บริษัท เอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบกำไรขาดทุน

สำหรับแต่ละปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 และ 25x2

หน่วย:บาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	25x3	25x2	25x3	25x2
<b>รายได้</b>				
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม	2,100,000	xx	-	xx
เงินปันผลรับ	-	xx	4,200,000	xx

ข. ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง 31 (ปรับปรุง 2552) กิจการร่วมค้ามีที่ประเภท อะไรบ้าง

ตอบ

โดยลักษณะของการร่วมค้าสามารถจำแนกได้ 3 ประเภทดังนี้ 1) การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน 2) สิทธิประโยชน์ที่ควบคุมร่วมกัน และ 3) กิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยการร่วมค้าแต่ละลักษณะเป็นดังนี้

**การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (Strategic Alliance)**

เป็นการดำเนินงานโดยใช้สิทธิประโยชน์และทรัพยากรของผู้ร่วมค้าแต่ละราย โดยไม่ได้จัดตั้งเป็นหน่วยงานนิติบุคคลขึ้นมาใหม่ ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนเอง มีสินค้าคงเหลือเป็นของตนเอง และรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและหนี้สินรวมทั้งจัดหาเงินทุนที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันกับตนเอง ข้อตกลงในสัญญาร่วมค้าประเภทนี้จะระบุถึงการจัดสรรรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการร่วมค้าและการแบ่งปันค่าใช้จ่ายที่เกิดร่วมกันระหว่างผู้ร่วมค้า ดังนั้น ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียในการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้าทุกข้อต่อไปนี้

- สิทธิประโยชน์ที่ผู้ร่วมค้าควบคุมอยู่ และหนี้สินที่ผู้ร่วมค่านั้นเป็นผู้ก่อขึ้น
- ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ร่วมค้าและส่วนแบ่งของรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ผู้ร่วมค้าได้รับ ตัวอย่างของการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน (ภาคผนวก ม.บช. 46)

บริษัท ก จำกัด และ บริษัท ข จำกัด ตกลงทำสัญญาที่จะทำการผลิตและขายเครื่องยนต์เพื่อใช้สำหรับ

รถยนต์รุ่นพิเศษชนิดหนึ่ง บริษัท ก จำกัด เป็นผู้ผลิตลูกสูบ และบริษัท ข จำกัด จะผลิตส่วนที่เหลือของเครื่องยนต์ ผู้ร่วมค้าแต่ละฝ่ายจะรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในฝ่ายตน และตกลงที่จะแบ่งรายได้ในการขายเครื่องยนต์ไม่มีการจัดหางบการเงินสำหรับกิจกรรมการผลิตที่เกิดขึ้น บริษัท ก จำกัด และบริษัท ข จำกัด ไม่เปิดเผยเกี่ยวกับต้นทุนในการผลิตให้แก่อีกกันและกัน ซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องบันทึกและรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของตน

- ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิต
- วัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการผลิต งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปที่รอที่จะส่งไปประกอบกับส่วนอื่น ๆ
- ส่วนแบ่งรายได้ที่เกี่ยวกับการผลิตเครื่องยนต์ที่ได้จัดส่งไปแล้ว รวมถึงลูกหนี้ที่เกิดขึ้น
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้า รวมถึงเจ้าหน้าที่ที่เกิดขึ้น

เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายได้รวมอยู่ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ดังนั้น ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุงหรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดหางบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก เมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม และอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีและจัดหางบการเงินแยกออกมาสำหรับการร่วมค้า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหาร หากผู้ร่วมค้าต้องการประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

### สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

เป็นการร่วมค้าที่ผู้ร่วมค้าเข้าควบคุมร่วมหรือเป็นเจ้าของร่วมในสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายซื้อหรือนำมาลงทุนในการร่วมค้าเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของการร่วมค้านั้น โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งของผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์และต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนที่ตกลงไว้ ซึ่งการร่วมค้าในรูปแบบนี้ จะไม่มีการจัดตั้งนิติบุคคลแยกต่างหากออกมา โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของตนโดยผ่านส่วนของสินทรัพย์ที่ตนมีการควบคุมร่วมอยู่

#### ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

บริษัทผลิตน้ำมัน 3 บริษัท ได้แก่ บริษัท ค จำกัด บริษัท ง จำกัด และบริษัท จ จำกัด ตกลงทำสัญญาที่จะร่วมกันเป็นเจ้าของและควบคุมท่อส่งน้ำมัน โดยแต่ละบริษัทจะใช้ท่อส่งน้ำมันในการส่งน้ำมันของตนเพื่อขายสำหรับบริษัทของตน แต่ละบริษัทลงทุนในต้นทุนของท่อส่งน้ำมันเท่า ๆ กัน บริษัท ค จำกัด และบริษัท ง จำกัด จัดหาเงินมาโดยการกู้ยืม ในขณะที่บริษัท จ จำกัด ใช้เงินทุนของตนเอง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งหมดเกิดขึ้นกับบริษัท ง จำกัด โดยบริษัท ง จำกัด จะส่งใบแจ้งหนี้ให้บริษัท ค จำกัด และบริษัท จ จำกัด ทุกเดือนเพื่อเรียกเก็บเงินตามสัดส่วนที่ได้ตกลงกัน บริษัท ง จำกัด เป็นผู้จัดทำ รายงานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายร่วม และไม่มีการจัดทำ งบการเงินของการร่วมค้า เช่นนี้ผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องรับรู้รายการเกี่ยวกับการร่วมค้าดังนี้

- 1) ท่อส่งน้ำมันเฉพาะส่วนที่เป็นของตน ซึ่งจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 2) หนี้สินที่เกิดจากการกู้ยืมเพื่อลงทุนในท่อส่งน้ำมัน
- 3) รายได้จากการขายสินค้าของตน
- 4) ค่าใช้จ่าย ได้แก่ ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงิน ค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าของตน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทนั้นๆ

5) ลูกหนี้สำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นแต่ยังไม่ได้รับคืนจาก บริษัทร่วมค้าอื่น

เช่นเดียวกับการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายได้รวมอยู่ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ดังนั้น ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุงหรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก เมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม และอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินแยกออกมาสำหรับการร่วมค้า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหาร หากผู้ร่วมค้าต้องการประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

### กิจการที่ควบคุมร่วมกัน

เป็นการร่วมค้าที่ผู้ร่วมค้าจัดตั้งบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น ซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และมีสัญญาซึ่งระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจควบคุมร่วมกันในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของกิจการร่วมค้านั้น กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีสินทรัพย์อยู่ในความควบคุมของกิจการเอง ก่อให้เกิดหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นของกิจการ และอาจทำสัญญาหรือจัดหาเงินทุนเพื่อการดำเนินงานในนามของกิจการ ผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีสิทธิในส่วนแบ่งจากผลการดำเนินงานของกิจการร่วมค้า

### ข้อ 3 การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา

ณ 1 มกราคม 25x1 ธนาคารมงคลทรัพย์ ยอมรับการโอนหุ้นสามัญเพื่อชำระหนี้จากบริษัทพัฒนา จำกัด จำนวน 200,000 หุ้น ราคาตามบัญชีหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 25 บาท ยอดเงินต้นของเงินกู้จากธนาคาร 15 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ย 15% ต่อปี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 มีดอกเบี่ยค้าง 2 ปี และมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้สำหรับหนี้ส่วนที่เหลือดังนี้

- 3.1 ลดยอดเงินต้นจาก 15 ล้านบาท เป็น 10 ล้านบาท
- 3.2 ลดดอกเบี้ยค้างจ่ายให้ทั้งจำนวน
- 3.3 ลดอัตราดอกเบี้ยจาก 15% เป็น 10% และจ่ายชำระทุก 31 ธันวาคม
- 3.4 ขยายเวลาชำระหนี้จาก 1 มกราคม 25x1 เป็น 1 มกราคม 25x3

อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดที่คิดกับลูกหนี้ประเภทเดียวกับบริษัทพัฒนา จำกัด เท่ากับ 12% ต่อปี และธนาคารตัดสินใจใช้อัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

#### ข้อมูลเพิ่มเติม

N / i%	มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด		มูลค่าปัจจุบันของเงินก้อน	
	10	12	10	12
2	1.7355	1.6901	0.8264	0.7972
4	3.1699	3.0373	0.6830	0.6355

ให้ทำ

1. แสดงการคำนวณอย่างละเอียด บริษัทพัฒนามีกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้หรือไม่ ถ้ามี จำนวนเท่าใด
2. แสดงการคำนวณอย่างละเอียด ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคาร
3. บันทึกบัญชีของบริษัทพัฒนา จำกัด ตั้งแต่วันที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ จนถึงวันครบกำหนดชำระเงิน และอธิบายรายการค้าในการบันทึกบัญชีอย่างคร่าว ๆ

เฉลย

1. แสดงการคำนวณอย่างละเอียด บริษัทพัฒนามีกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้หรือไม่ ถ้ามี จำนวนเท่าใด

คำนวณกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ (ลูกหนี้)

มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้ธนาคาร

    เงินต้น 15,000,000

    ดอกเบี้ยค้างจ่าย (15 ล้านบาท x 2 ปี x 15%) 4,500,000

รวมมูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้ธนาคาร 19,500,000

หัก มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้ชำระหนี้

(200,000 หุ้น x 25 บาท) 5,000,000

มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้ธนาคารที่เหลือ 14,500,000

กระแสเงินสดจ่ายในอนาคต:

    ดอกเบี้ยจ่าย (10 ล้านบาท x 2 ปี x 10%) 2,000,000

    เงินต้น (จ่ายชำระ 1/1/25x3 ) 10,000,000

12,000,000

กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัทพัฒนา 2,500,000

2. แสดงการคำนวณอย่างละเอียด ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคาร

คำนวณขาดทุนปรับโครงสร้างหนี้ (ธนาคาร)

มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ 19,500,000

หัก มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้ชำระหนี้

(200,000 หุ้น x 25 บาท) 5,000,000

มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ส่วนที่เหลือ 14,500,000

หัก มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่าย (คิดลดที่ 12%)

มูลค่าปัจจุบันของดอกเบี้ยจ่ายปี 2 ปี (ปีละ 1,000,000 บาท x 1.6901)	1,690,100	
มูลค่าปัจจุบันของเงินต้น (10 ล้านบาท x 0.7972)	7,972,000	
รวม		9,662,100
ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้		4,837,900

3. บันทึกบัญชีของบริษัทพัฒนา จำกัด ตั้งแต่วันที่ที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ จนถึงวันครบกำหนดชำระเงิน และอธิบายรายการค้าในการบันทึกบัญชีอย่างคร่าวๆ

1/1/25x1	เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคาร	15,000,000	
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	4,500,000	
	ทุนหุ้นสามัญ		2,000,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		3,000,000
	เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว		12,000,000
	ผลกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		2,500,000
	บันทึกการปรับโครงสร้างหนี้โดยการแปลงหนี้เป็นทุนและเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขชำระหนี้		
31/12/25x1	เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว	1,000,000	
	เงินสด		1,000,000
	(ชำระดอกเบี้ยเงินกู้ธนาคาร)		
31/12/25x2	เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว	1,000,000	
	เงินสด		1,000,000
	(ชำระดอกเบี้ยเงินกู้ธนาคาร)		
1/1/25x3	เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว	10,000,000	
	เงินสด		10,000,000
	(ชำระคืนเงินกู้ธนาคาร)		