

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 2/2554

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

ข้อ 1 (ก) ลูกหนี้การค้า.....	2
ข้อ 1 (ข) สินค้าคงเหลือ.....	7
ข้อ 2 ต้นทุนกั๊ยืม.....	9
ข้อ 3 (ก) การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา.....	14
ข้อ 3 (ข) ประมาณการหนี้สิน.....	17

ข้อ 1 (ก) ลูกหนี้การค้า

บริษัทเอก จำกัด ประกอบธุรกิจซื้อมาขายไปยอดขายเกิดจากการขายเชื่อทั้งหมด ข้อมูลการขายปี 25X1 เป็นดังนี้

<u>ช่วงเวลา</u>	<u>ยอดขาย/ยอดลูกหนี้</u>	<u>ยอดรับชำระหนี้</u>
ไตรมาส 1	12.00	10.00
ไตรมาส 2	10.00	9.00
ไตรมาส 3	15.00	9.80
ไตรมาส 4	10.00	-

ข้อมูลเพิ่มเติม

- 1) ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1 มียอดลูกหนี้คงเหลือยกมา 19 ล้านบาท และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 17.2 ล้านบาท
- 2) บริษัทมีนโยบายให้สินเชื่อ 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของแต่ละรอบ
- 3) ระหว่างปีมีลูกหนี้จากปี 25X0 มาชำระ 15 ล้านบาท (ลูกหนี้ที่เหลือเป็นลูกหนี้ที่ค้างชำระตั้งแต่ต้นปี 25X0)
- 4) ลูกหนี้ที่ตัดเป็นหนี้สูญ ปี 25X0 นำเงินมาชำระ 0.1 ล้านบาท
- 5) บริษัทมีนโยบายตัดหนี้สูญ ไม่เข้าข่ายเป็นไปตามกฎหมาย
- 6) ลูกหนี้ที่ค้างชำระเกิน 1 ปีจะตัดเป็นหนี้สูญ

บริษัทมีนโยบายคิดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญดังนี้

ระยะเวลาค้าง อัตราหนี้สูญ

ยังไม่ถึงกำหนด	0%
>=30วัน	5%
>=120วัน	50%
>=210วัน	50%
>1ปี	100%

ให้ทำ (10 คะแนน)

1. บันทึกรายการทั้งหมดในสมุดรายวันทั่วไป ให้ใช้หน่วย)ล้านบาท ในการบันทึก ยอดขายและยอดรับชำระจากลูกหนี้ บันทึกด้วยยอดรวมทั้งปีเป็นรายการเดียว(
2. บันทึกค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญปี (ถ้ามี) พร้อมรายการปรับปรุง 1ป25
3. แสดงรายการลูกหนี้ หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในงบแสดงฐานะการเงิน
4. แสดงรายการที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ตอบ

การคำนวณเบื้องต้นสำหรับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

หน่วย: ล้านบาท

ช่วงเวลา	ยอดขาย /ยอดลูกหนี้	ยอดรับ ชำระหนี้	ลูกหนี้คงเหลือ	ระยะเวลาค้าง นับถึงสิ้นปี		อัตราหนี้สูญ	ยอดค่าเผื่อ หนี้สงสัยจะสูญ ณ สิ้นปี
				(เครดิต 2 เดือน นับจากสิ้นไตรมาส)			
ปี 25x0	19.00	15.00	4.00		>1ปี	100%	ไม่ตั้งเพราะบันทึก ตัดหนี้สูญแล้ว
ไตรมาส 1	12.00	10.00	2.00		>=210วัน	50%	1.00
ไตรมาส 2	10.00	9.00	1.00		>=120วัน	50%	0.50
ไตรมาส 3	15.00	9.80	5.20		>= 30วัน	5%	0.26
ไตรมาส 4	10.00	-	10.00		ยังไม่ถึงกำหนด	0%	-
รวม	66.00	43.80	22.20				1.76

บัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง (หน่วย: ล้านบาท)

ลูกหนี้การค้า			
ยกมา	19.00	รับชำระเงิน	43.80
ขาย	47.00	รับชำระเงิน	0.10
หนี้สูญได้รับคืน	0.10		
		ยกไป	22.20
	<u>66.10</u>		<u>66.10</u>

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ			
หนี้สูญตัดบัญชี	4.00	ยกมา	17.20
ปรับปรุงลดค่าเผื่อฯ	11.54	หนี้สูญได้รับคืน	0.10
ยกไป	1.76		
	<u>17.30</u>		<u>17.30</u>

บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง และบันทึกการปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (หน่วย : ล้านบาท)

25x1	ลูกหนี้การค้า	47.00	
	ขาย		47.00
	(บันทึกการขายสินค้าประจำปี 25x1)		
25x1	เงินสด		
	ลูกหนี้การค้า	43.80	
	(บันทึกการรับชำระเงินประจำปี 25x1)		43.80
25x1	ลูกหนี้การค้า	0.10	
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		0.10
	(บันทึกการรับรู้หนี้สูญรับคืน)		
25x1	เงินสด	0.10	
	ลูกหนี้การค้า		0.10
	(บันทึกการรับชำระเงินจากลูกหนี้ที่เคยตัดหนี้สูญไปแล้ว)		
25x1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	4.00	
	ลูกหนี้การค้า		4.00

(บันทึกตัดบัญชีลูกหนี้เป็นสูญสำหรับยอดลูกหนี้ปี 25x0 ที่ค้างชำระ)

25x1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	11.54	
	หนี้สงสัยจะสูญ		11.54
	(บันทึกรายการปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามการคำนวณที่ได้จากตาราง aging schedule)		

การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงิน

บริษัท แห่งหนึ่ง จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบแสดงฐานะการเงิน

(หน่วย: ล้านบาท)

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	31 ธันวาคม	31 ธันวาคม	31 ธันวาคม	31 ธันวาคม
	25x1	25x0	25x1	25x0
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงิน				
สด	xx	xx	xx	xx
เงินลงทุนชั่วคราว	xx	xx	xx	xx
ลูกหนี้การค้า	22.20	xx	xx	xx
หัก: ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(1.76)	xx	xx	xx
ลูกหนี้การค้า – สุทธิ	20.44	xx	xx	xx
สินค้างเหลือ - สุทธิ	xx	xx	xx	xx

แสดงรายการที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บริษัท แห่งหนึ่ง จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0

หน่วย: ล้านบาท
งบการเงินเฉพาะ
กิจการ

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	25x1	25x0	25x1	25x0
รายได้				
ขาย	xx	xx	xx	xx
รายได้อื่น				
รวมรายได้อื่น	xx	xx	xx	xx
รวมรายได้	-	-	-	-
ค่าใช้จ่าย				
ต้นทุนขายและผลิต	xx	xx	xx	xx
ค่าใช้จ่ายในการขาย	xx	xx	xx	xx
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (รวมปรับลดยอดหนี้สงสัยจะสูญ)	x-11.54	xx	xx	xx
รวมค่าใช้จ่าย	xx	xx	xx	xx
กำไรก่อนส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทร่วม ค่าใช้จ่ายทางการเงิน				
และภาษีเงินได้นิติบุคคล	xx	xx	xx	xx
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทร่วม	xx	xx	xx	xx
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางการเงินและภาษีเงินได้นิติบุคคล	xx	xx	xx	xx
ค่าใช้จ่ายทางการเงิน	xx	xx	xx	xx
กำไรก่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล	xx	xx	xx	xx
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	xx	xx	xx	xx

กำไรสำหรับงวด	xx	xx	xx	xx
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:				
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงิน				
ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	xx	xx	xx	xx
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการวัดมูลค่าเงินลงทุนใน				
หลักทรัพย์เฝ้าชาย	xx	xx	xx	xx
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด	xx	xx	xx	xx
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวด	xx	xx	xx	xx

ข้อ 1 (ข) สินค้าคงเหลือ

บริษัทแห่งหนึ่ง จำกัด ข้อมูลสินค้าคงเหลือยกมา 1 มกราคม 25X1 10,000 หน่วย ราคาต่อหน่วย 100 บาท ต่อมาซื้อเพิ่มอีก 100,000 หน่วย ราคา/หน่วย 105 บาท ต่อมาได้ขายสินค้านั้นไป 105,000 หน่วย ในราคา 120 บาท/หน่วย ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ตอนสิ้นปีพบว่าสินค้านั้นเหลืออยู่ 4,900 หน่วย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 บริษัทคาดว่าสินค้าดังกล่าวจะขายได้ในราคา 108 บาท/หน่วย และมีค่าใช้จ่ายในการขาย 5 บาท/หน่วย โดยบริษัทใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อนในการคำนวณมูลค่าสินค้าคงเหลือ

ให้ทำ (10 คะแนน)

1. บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่สูญหาย
2. อธิบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ
3. บันทึกปรับมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี 25X1

ตอบ

การคำนวณเบื้องต้น

คำนวณจำนวนสินค้าคงเหลือที่หาย

	ปริมาณ (หน่วย)
สินค้าคงเหลือยกมา	10,000
ซื้อเพิ่ม	100,000
สินค้ามีไว้เพื่อขาย	110,000
ขาย	105,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	5,000
สินค้าคงเหลือปลายงวดจากการตรวจนับ	4,900
สินค้าคงเหลือที่หาย	100

บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่สูญหาย

อ้างถึงแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่องสินค้าคงเหลือ ที่ระบุให้กิจการจะต้องแสดงมูลค่าสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินให้ไม่เกินไปกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้น กิจการจึงต้องตัดบัญชีสินค้าคงเหลือที่หายเป็น “ผลขาดทุนจากการสูญหายของสินค้าคงเหลือ” ตามการบันทึกบัญชีดังนี้

ผลขาดทุนจากสินค้าสูญหาย	10,500	
สินค้าคงเหลือ		10,500
บันทึกผลขาดทุนจากสินค้าสูญหาย (100 หน่วย x 105 บาท)		

อธิบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) ได้ให้คำจำกัดความของสินค้าคงเหลือไว้ว่า “สินค้าคงเหลือ หมายถึง ทรัพย์สินซึ่ง (ก) มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ (Merchandise inventory) หรือ (ข) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย (Work In Process) หรือ (ค) มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ” (Raw Material) ทั้งนี้ สินค้าคงเหลือจะต้องแสดงโดยใช้ราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหมายถึงราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจ หักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ สินค้าคงเหลือ ถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนที่ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน และจะถือเป็นต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเมื่อขายออกไปได้ นอกจากนี้ กิจการต้องถือว่าผลขาดทุนจากการเสื่อมสภาพของสินค้าคงเหลือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บันทึกปรับมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี 25X1

จำนวนสินค้าคงเหลือจริงหลังจากบันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการสูญหาย	4,900
ราคาทุน (FIFO)	105
ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ	514,500
หัก มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (4,900 หน่วย x (108 - 5))	504,700
ผลขาดทุนจากการเสื่อมมูลค่าของสินค้าคงเหลือ	9,800

ผลขาดทุนจากการเสื่อมมูลค่าของสินค้าคงเหลือ	9,800
สินค้าคงเหลือ	9,800
บันทึกผลขาดทุนจากเสื่อมมูลค่าของสินค้าคงเหลือ	

ข้อ 2 ต้นทุนกู้ยืม

1 มค. 25X1	บริษัทแห่งหนึ่ง จำกัด จัดระเบียบจัดตั้งบริษัท โดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท 50,000 บาท
1 มค. 25x1	บริษัทกู้เงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยมีรายละเอียดดังนี้
	<ul style="list-style-type: none">● กู้เงินจากธนาคารจำนวน 8 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ย 15% ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยวันที่ 1 มกราคม และ 30 มิถุนายนของทุกปี● ออกหุ้นกู้มูลค่า 20 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี จ่ายดอกเบี้ยวันที่ 1 มกราคม และ 30 มิถุนายนของทุกปี โดยออกหุ้นกู้ในราคาตามมูลค่า
1 มีค. 25X1	ได้ซื้อที่ดิน มูลค่า 10 ล้านบาท และจ่ายค่าโอนกรรมสิทธิ์ 5,000 บาท
1 เมย. 25X1	จ่ายค่ารถถอนอาคาร 500,000 บาท
1 พค. 25X1	นำซากอาคารที่เกิดจากการรถถอนไปขายได้เงิน 20,000 บาท
1 กค. 25X1	เริ่มก่อสร้างอาคารหลังใหม่โดยกู้เงินตามวัตถุประสงค์เฉพาะกับธนาคาร 20 ล้านบาท ดอกเบี้ย 12% จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 30 มิย. และ 1 มค. บริษัทยังไม่ได้จ่ายค่างวด จึงนำเงินไปลงทุนก่อน
1 กย. 25X1	นำเงินกู้เฉพาะไปลงทุนได้รับผลตอบแทน 220,000 บาท
1 ตค. 25x1	ซื้อสิทธิบัตรการผลิตสินค้ามูลค่า 3 ล้านบาท ที่คาดว่าจะมีอายุการให้ประโยชน์ 10 ปี
1 ตค. 25X1	จ่ายค่างวด งวดที่ 1 16,000,000 บาท
1 ธค. 25X1	จ่ายค่างวด งวดที่ 2 12,000,000 บาท
1 มค. 25X2	จ่ายค่างวด งวดที่ 3 12,000,000 บาท
30มิย.25X2	อาคารสร้างเสร็จพร้อมใช้งาน โดยอาคารมีอายุการใช้งาน 20 ปี
คำสั่ง (20 คะแนน)	

1. คำนวณต้นทุนกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ตามวัตถุประสงค์ทั่วไปที่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้
2. คำนวณต้นทุนสินทรัพย์ ที่ดิน และอาคาร
3. บันทึกรายการที่เกิดขึ้นทั้งหมดในสมุดรายวันทั่วไปตั้งแต่ปี 25X1 -25X2

ตอบ

1. คำนวณต้นทุนกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ตามวัตถุประสงค์ทั่วไปที่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

ขั้นแรก คำนวณอัตราดอกเบี้ยถัวเฉลี่ย (อัตราตั้งเป็นทุน) ของเงินกู้ทั่วไป

อัตราดอกเบี้ยถัวเฉลี่ยของเงินกู้ทั่วไป

	<u>จำนวนเงิน</u>	<u>อัตราดอกเบี้ย</u>	<u>ดอกเบี้ยจ่ายต่อปี</u>
เงินกู้จากธนาคาร	8,000,000	15%	1,200,000
หุ้นกู้	20,000,000	10%	2,000,000
รวม	<u>28,000,000</u>		<u>3,200,000</u>
อัตราดอกเบี้ยเฉลี่ย			11.43%

ขั้นที่สอง คำนวณมูลค่าเงินลงทุนถัวเฉลี่ยของโครงการ

การคำนวณเงินลงทุนในโครงการถัวเฉลี่ย

<u>งวดที่</u>	<u>วันจ่ายเงิน</u>	<u>จำนวนเงินที่จ่าย</u>	<u>ระยะเวลานับถึงสิ้นปี 25x1</u>	<u>เงินลงทุนถัวเฉลี่ย</u>
1	1/10/x1	16,000,000	3/12	4,000,000
2	1/12/x1	12,000,000	1/12	1,000,000
รวมเงินลงทุน		<u>28,000,000</u>		<u>5,000,000</u>

<u>งวดที่</u>	<u>วันจ่ายเงิน</u>	<u>จำนวนเงินที่จ่าย</u>	<u>ระยะเวลานับถึงโครงการเสร็จ</u>	<u>เงินลงทุนถัวเฉลี่ย</u>
ยอดยกมาจากปี 25x1		28,000,000	6/12	14,000,000
3	1/1/x2	12,000,000	6/12	6,000,000
รวมเงินลงทุน		<u>40,000,000</u>		<u>20,000,000</u>

ขั้นที่ 3 เปรียบเทียบเงินลงทุนในโครงการถัวเฉลี่ยกับเงินกู้เฉพาะ

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>
มูลค่าเงินลงทุนถัวเฉลี่ย	5,000,000	20,000,000
เงินกู้เฉพาะ	20,000,000	20,000,000
เงินกู้เฉพาะ >= มูลค่าเงินลงทุนเฉลี่ยหรือไม่	ใช่	ใช่
ต้องใช้แหล่งเงินกู้ทั่วไปหรือไม่	ไม่	ไม่

ซึ่งจะเห็นว่าโครงการนี้มีเงินลงทุนถัวเฉลี่ยไม่เกินเงินกู้เฉพาะโครงการ ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องใช้แหล่งเงินทุนทั่วไปแต่อย่างใด ดังนั้นต้นทุนกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ตามวัตถุประสงค์ทั่วไปที่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้นั้นจึงเท่ากับศูนย์

การคำนวณต้นทุนสินทรัพย์ ที่ดิน และอาคาร

คำนวณต้นทุนกู้ยืมที่รวมเป็นต้นทุนของอาคาร

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>
ดอกเบี้ยเงินกู้เฉพาะ (นับจนถึงวันที่โครงการเสร็จ)		
ครึ่งปีหลัง 25x1 (20m x 6/12 x 12%)	1,200,000	
ครึ่งปีแรก 25x2 (20m x 6/12 x 12%)		1,200,000
หัก ดอกผลจากการลงทุน	(220,000)	
ดอกเบี้ยเงินกู้ที่รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์	980,000	1,200,000

การคำนวณต้นทุนของสินทรัพย์

วันที่	รายละเอียด	<u>ที่ดิน</u>	<u>อาคาร</u>	<u>สิทธิบัตร</u>
1 มี.ค. 25X1	ค่าซื้อที่ดิน	10,000,000		
1 มี.ค. 25X1	ค่าโอนกรรมสิทธิ์	5,000		
1 เม.ย. 25X1	ค่าซื้อถอนอาคาร	500,000		
1 พ.ค. 25X1	นำซากอาคารจากการซื้อถอนไปขาย	(20,000)		
1 ต.ค. 25x1	ซื้อสิทธิบัตร			3,000,000
1 ต.ค. 25X1	ค่างวดอาคาร		16,000,000	
1 ธ.ค. 25X1	ค่างวดอาคาร		12,000,000	
31 ธ.ค. 25x1	ต้นทุนกู้ยืมที่รวมเป็นต้นทุนของอาคาร		980,000	
1 ม.ค. 25X2	ค่างวดอาคาร		12,000,000	
30 มี.ย. 25X2	ต้นทุนกู้ยืมที่รวมเป็นต้นทุนของอาคาร		1,200,000	
	รวม	10,485,000	42,180,000	3,000,000

การคำนวณดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละงวด

	วันกู้	จำนวนเงิน	อัตรา ดอกเบี้ย	31/12/25x1		31/12/25x2	
				30/6/25x1	(ตั้งค้างจ่าย)	30/6/25x2	(ตั้งค้างจ่าย)
เงินกู้จากธนาคาร	1/1/25x1	8,000,000	15%	600,000	600,000	600,000	600,000
หุ้นกู้	1/1/25x1	20,000,000	10%	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
เงินกู้เฉพาะ	1/7/25x1	20,000,000	12%	0	1,200,000	1,200,000	1,200,000
ดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละงวด		<u>48,000,000</u>		<u>1,600,000</u>	<u>2,800,000</u>	<u>2,800,000</u>	<u>2,800,000</u>

การบันทึกรายการที่เกิดขึ้นทั้งหมดในสมุดรายวันทั่วไปตั้งแต่ปี 25X1 -25X2

1/1/25x1	ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท เงินสด (บันทึกการจ่ายค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท)	50,000	50,000
1/1/25x1	เงินสด เจ้าหนี้เงินกู้ – ธนาคาร เจ้าหนี้ – หุ้นกู้ (บันทึกการกู้ยืมเงิน)	28,000,000	8,000,000 20,000,000
1/3/25x1	ที่ดิน เงินสด (บันทึกการซื้อที่ดิน และจ่ายค่าโอนกรรมสิทธิ์)	10,005,000	10,005,000
1/4/25x1	ที่ดิน เงินสด (บันทึกการจ่ายค่ารถอถอน)	500,000	500,000
1/5/25x1	เงินสด ที่ดิน (บันทึกการนำซากจากการรถอถอนไปขาย)	20,000	20,000
30/6/25x1	ดอกเบี้ยจ่าย เงินสด (บันทึกการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้)	1,600,000	1,600,000
1/7/25x1	เงินสด	20,000,000	

	เจ้าหนี้เงินกู้ (วัตถุประสงค์เฉพาะ) (บันทึกการกู้เงินเพื่อก่อสร้างอาคาร)		20,000,000
1/9/25x1	เงินสด รายได้อื่น (บันทึกการรับดอกเบี้ยจากการลงทุน)	220,000	220,000
1/10/25x1	สิทธิบัตร เงินสด (บันทึกการซื้อสิทธิบัตร)	3,000,000	3,000,000
1/10/25x1	อาคารระหว่างก่อสร้าง เงินสด (บันทึกการจ่ายค่างวดก่อสร้างอาคาร)	16,000,000	16,000,000
1/12/25x1	อาคารระหว่างก่อสร้าง เงินสด (บันทึกการจ่ายค่างวดก่อสร้างอาคาร)	12,000,000	12,000,000
31/12/25x1	ดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย (บันทึกการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้)	2,800,000	2,800,000
31/12/25x1	อาคารระหว่างก่อสร้าง ดอกเบี้ยจ่าย (บันทึกต้นทุนกู้ยืมเข้าเป็นต้นทุนของอาคาร)	980,000	980,000
1/1/25x2	ดอกเบี้ยค้างจ่าย เงินสด (บันทึกการจ่ายดอกเบี้ย)	2,800,000	2,800,000
1/1/25x2	อาคารระหว่างก่อสร้าง เงินสด (บันทึกการจ่ายค่างวดก่อสร้างอาคาร)	12,000,000	12,000,000
30/6/25x2	ดอกเบี้ยจ่าย เงินสด	2,800,000	2,800,000

	(บันทึกการจ่ายดอกเบียด)		
30/6/25x2	อาคารระหว่างก่อสร้าง	1,200,000	
	ดอกเบียดจ่าย		1,200,000
	(บันทึกต้นทุนกู้ยืมเข้าเป็นต้นทุนของอาคาร)		
30/6/25x2	อาคาร	42,180,000	
	อาคารระหว่างก่อสร้าง		42,180,000
	(บันทึกโอนอาคารระหว่างก่อสร้างเข้าเป็นบัญชีอาคาร)		
31/12/25x2	ดอกเบียดจ่าย	2,800,000	
	ดอกเบียดค้างจ่าย		2,800,000
	(บันทึกการจ่ายดอกเบียดเงินกู้)		
31/12/25x2	ค่าเสื่อมราคา	1,054,500	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร		1,054,500
	(บันทึกค่าเสื่อมราคาอาคาร)		
31/12/25x2	สิทธิบัตรตัดจ่าย	300,000	
	สิทธิบัตร		300,000
	(บันทึกการตัดจ่ายสิทธิบัตร)		

ข้อ 3 (ก) การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา

ธนาคาร อินโดไชน่า จำกัด ตัดสินใจ ปรับโครงสร้างหนี้ที่มีกับบริษัท นิวเวิลด์ จำกัด ซึ่งมียอดค้างชำระถึง ปี 25X2 จำนวน 2,000,000 บาท และมีดอกเบียดค้างจ่ายทั้งหมด 100,000 บาท

วันที่ 2 มกราคม 25X3 บริษัท นิวเวิลด์ จำกัด โอนที่ดินที่มีราคาทุน 200,000 บาท และมูลค่ายุติธรรม 250,000 บาทเพื่อชำระหนี้ให้กับธนาคาร อินโดไชน่า จำกัด โดยมีค่าใช้จ่ายในการนำที่ดินออกจำหน่าย ประมาณ 2,000 บาทและ โอนหุ้นสามัญจำนวน 5,000 หุ้นซึ่งมีมูลค่า 10 บาท ราคาตลาด 12 บาทให้เช่นกัน

ธนาคารอินโดไชน่า จำกัดเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ดังนี้

- ◆ ลดยอดหนี้ จาก 2,000,000 บาท เป็น 1,290,000 บาท
- ◆ ยกเลิกดอกเบียดค้างชำระทั้งหมด

- ◆ ลดอัตราดอกเบี้ย จาก 15% เป็น 10% จ่ายดอกเบี้ย ทุกๆ 31 ธค.
 - ◆ ยืดระยะเวลาชำระหนี้ออกไปจาก 31 ธค 25X2 เป็น 31 ธค.25X4
- บริษัท นิวเวลต์ จำกัดจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างหนี้ 2,000 บาท

ธนาคารอินโดไชนามีต้นทุนของเงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเท่ากับ 8% ซึ่งธนาคารมีนโยบายบัญชีในการใช้ต้นทุนของเงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้ในการปรับโครงสร้างหนี้

ปีที่	PVIF (เงินก้อนเดียว)		PVIFa (เงินงวด)	
	8%	10%	8%	10%
1	0.9259	0.9091	0.9259	0.9091
2	0.8573	0.8264	1.7833	1.7355
3	0.7938	0.7513	2.5771	2.4869
4	0.7350	0.6830	3.3121	3.1699
5	0.6806	0.6209	3.9927	3.7908

คำสั่ง (10 คะแนน)

1. บันทึกรายการ ของ บริษัท นิวเวลต์ จำกัด ณ วันที่ 25 มกราคม 2X3 และ 25 ธันวาคม 31X3
2. บันทึกรายการ ของ ธนาคาร อินโดไชน่า จำกัด ณ วันที่ 25 มกราคม 2X3 และ 25 ธันวาคม 31X3

ตอบ ข้อนี้ในด้านของเจ้าหนี้ต้องใช้อัตราคิดลดที่มากกว่าระหว่างอัตราต้นทุนของเงินทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Cost of Capital) กับอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดไว้ในสัญญาแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า (โปรดศึกษาเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 106) โดยมีขั้นตอนการตอบโจทย์ดังนี้

การคำนวณผลกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ ในด้านลูกหนี้

มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้ – ธนาคารอินโดไชน่า		2,100,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหุ้นสามัญที่โอนให้ ที่ดิน	250,000	
หุ้นสามัญ (5,000 หุ้น x 12 บาท)	60,000	310,000
มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้หลังการโอนสินทรัพย์และหุ้นให้		1,790,000
กระแสเงินสดที่ต้องจ่ายชำระหลังจากโอนสินทรัพย์และหุ้น เงินต้น	1,290,000	
ดอกเบี้ยจ่าย (1.29m x 10% x 2 ปี)	258,000	
		1,548,000
ผลกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		242,000

การคำนวณผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ในด้านเจ้าหนี้

มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ - บริษัทนิวเวิลด์ จำกัด		2,100,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหุ้นสามัญที่รับโอน ที่ดิน	250,000	
หุ้นสามัญ (5,000 หุ้น x 12 บาท)	60,000	310,000
มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้หลังรับโอนสินทรัพย์และหุ้น		1,790,000
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่ได้รับหลังรับโอนสินทรัพย์และหุ้น		
เงินต้น (1.29m x PVIF _{n=2,i=10%})	1,066,116	
ดอกเบี้ย (129,000 x PVIF _{n=2,i=10%})	223,884	
รวมมูลค่าปัจจุบันของเงินสดรับ		1,290,000
ผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้		500,000

การบันทึกบัญชีปรับโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้

2/1/25x3	ที่ดิน	50,000	
	ผลกำไรจากการตีราคาที่ดินโอนปรับโครงสร้างหนี้ (บันทึกการปรับมูลค่าที่ดิน)		50,000
2/1/25x3	เจ้าหนี้เงินกู้ - ธนาคารอินโดไชน่า จำกัด	2,000,000	
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	100,000	
	ค่าใช้จ่ายอื่น (ค่าโอนที่ดิน)	2,000	
	ที่ดิน		250,000
	ทุน หุ้นสามัญ		50,000
	ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ		10,000
	เงินสด		2,000
	เจ้าหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างแล้ว - ธนาคารอินโดไชน่า จำกัด		1,548,000
	ผลกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		242,000
	(บันทึกการโอนสินทรัพย์และหุ้นสามัญ และปรับโครงสร้างหนี้)		
2/1/25x3	ค่าใช้จ่ายอื่น (ค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างหนี้)	2,000	
	เงินสด		2,000
	(บันทึกการจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างหนี้)		
31/12/25x3	เจ้าหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างแล้ว	129,000	

เงินสด
(บันทึกการจ่ายเงินตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้)

129,000

การบันทึกบัญชีด้านของเจ้าหนี้

2/1/25x3	ที่ดิน	250,000	
	เงินลงทุนในบริษัทนิวเวลด์ จำกัด	60,000	
	ลูกหนี้จากการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา-บริษัทนิวเวลด์ จำกัด	1,290,000	
	ผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้	500,000	
	ลูกหนี้เงินกู้ - บริษัทนิวเวลด์ จำกัด		2,000,000
	ดอกเบี่ยค้างรับ		100,000
	(บันทึกการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา)		
31/12/25x3	เงินสด	129,000	
	ดอกเบี่ยรับ (1.29m x 10%)		129,000
	(บันทึกการรับชำระดอกเบี่ย)		

ข้อ 3 (ข) ประมาณการหนี้สิน

บริษัท เซ็นทรัล ออกรายการส่งเสริมการขาย ชื่อของทุกๆ 500 บาท ได้คูปอง 1 ใบ ใช้สิทธิ์คูปอง 2 ใบ+เงิน 50 บาท แลก
กล่องเอนกประสงค์มูลค่า 200 บาท ยอดขายไตรมาส 4 เท่ากับ 750,000 บาท โดยมีลูกค้าประมาณ 10% มียอดซื้อต่อ
ใบเสร็จไม่ถึง 500 บาท และมีคนมาใช้สิทธิ 300 คน ซึ่งบริษัทคาดว่าจะมีผู้ใช้สิทธิประมาณ 90% กิจการซื้อกล่อง
เอนกประสงค์ มา 400 ใบ ๆ ละ 200 บาท

ให้ทำ บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

การคำนวณเบื้องต้น

ยอดขาย	750,000	บาท
สัดส่วนยอดขายที่เกิน 500 บาทต่อใบเสร็จ	90%	
ยอดขายส่วนที่เกิน 500 บาท	675,000	บาท
คูปองที่ออกให้ (ทุกๆ 500 บาท ออก 1 ใบ)	1,350	ใบ
ประมาณการผู้มาใช้สิทธิ	90%	
จำนวนคูปองที่คาดว่าจะมาใช้สิทธิ	1,215	ใบ
จำนวนสินค้า premium ที่คาดว่าจะมีผู้มาใช้สิทธิ (2 ใบต่อ 1 กล่อง)	608	กล่อง
ประมาณการหนี้สินต่อชิ้นที่บริษัทต้องรับภาระตามสิทธิที่ให้ (200 - 50 บาท)	150	บาท
ประมาณการหนี้สินรวมที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมการขาย	91,125	บาท

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

เงินสด	750,000	
ขาย		750,000
(บันทึกการขาย)		
ต้นทุนขาย	xx	
สินค้า		xx
(บันทึกต้นทุนขาย)		
ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขาย	91,125	
ประมาณการหนี้สิน-สินค้าส่งเสริมการขาย		91,125
(บันทึกการตั้งประมาณการหนี้สินสินค้าส่งเสริมการขาย)		
สินค้าส่งเสริมการขาย (400 ชิ้น x 200 บาท)	80,000	
เงินสด		80,000
(บันทึกการซื้อสินค้าส่งเสริมการขาย)		
เงินสด (300 ชิ้น x 50 บาท)	15,000	
ประมาณการหนี้สิน-สินค้าส่งเสริมการขาย (300 ชิ้น x 150 บาท)	45,000	
สินค้าส่งเสริมการขาย (300 ชิ้น x 200 บาท)		60,000
(บันทึกการใช้สิทธิส่งเสริมการขายของลูกค้า)		