

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 2/2555

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1. สัญญาเช่า.....	2
2.ก. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์(12 คະแนน).....	5
2. ข. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (8 คະแนน).....	9
ข้อ 3 การรวมธุรกิจ.....	11

ข้อ 1. สัญญาเช่า

วันที่ 1/1/1 บริษัทวิซซี่ จำกัด ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรแบบบอกเลิกไม่ได้ 3 ปี ๑ละ 195,000บาท จ่ายทุกวันสิ้นปี และต้องคืนเครื่องจักรเมื่อหมดสัญญาเช่าเครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรม 500,000 บาท อายุการใช้งาน 3 ปี ผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือ 12,500 บาท อัตราดอกเบี้ยส่วนเพิ่ม 10% โดยผู้เช่าไม่ทราบอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญา

ให้ทำ

- ก) อธิบายการแยกสัญญาเช่าการเงินและดำเนินงาน (3 คະแนน)
- ข) สัญญาเช่าข้างต้นเป็นสัญญาเช่าประเภทใด เพราะเหตุใด กำหนดประกอบ ปิดเศษทศนิยม (3 คະแนน)
- ค) บันทึกรับบัญชีปี x1 กำหนดประกอบ ปิดเศษทศนิยม (7 คະแนน)
- ง) งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน) ของบริษัทผู้เช่า ณ 31ธ.ค. x1 (4.5 คະแนน)
- จ) บันทึกรับบัญชี 31ธ.ค. x3 โดยสมมติว่าเครื่องจักรที่ดินมีมูลค่ายุติธรรมไม่น้อยกว่า 12,500 บาท (2.5 คະแนน)

ตอบ

ก) อธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้แยกสัญญาเช่าการเงินและดำเนินงาน

ม.บ.ช. 17 กำหนดเงื่อนไขในการจำแนกประเภทของสัญญาเช่าโดยพิจารณาจากสาระของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา กล่าวคือ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า มิเช่นนั้น สัญญาเช่าดังกล่าวก็จะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานแทน ทั้งนี้ หากสัญญาเช่าใดๆ เข้าหลักเกณฑ์ต่อไปนี้เพียงข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ก็จะต้องว่าสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินทันที

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อซึ่งเมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญา ผู้ให้เช่าซื้อจะโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ
2. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้
3. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

ข) สัญญาเช่าข้างต้นเป็นสัญญาเช่าประเภทใด เพราะเหตุใด คำนวณประกอบ ปิดเศษทศนิยม

ตอบ สัญญาเช่าดังกล่าวถือเป็นสัญญาเช่าการเงินเนื่องจากเช่าเงื่อนไขข้อ 3) และ ข้อ 4) ดังต่อไปนี้

1. สัญญาเช่าไม่ได้โอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
2. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่าไม่มีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์
3. อายุของสัญญาเช่าเท่ากับอายุของสินทรัพย์ จึงแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าได้รับประโยชน์และรับความเสี่ยงส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า
4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า โดยมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำในต้นของผู้เช่าหมายถึง จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมกับจำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับผู้ให้เช่าตามการคำนวณดังนี้

ประเภทของรายจ่าย	รายจ่าย	กระแสเงินสด	PV factors	
			10% 3 ปี	มูลค่าปัจจุบัน
เงินงวด	ค่าเช่า	195,000	2.4869	484,946
เงินก้อน	ประกันมูลค่าคงเหลือ	12,500	0.7513	9,391
รวม				494,337
	ร้อยละของมูลค่ายุติธรรม (500,000 บาท)			98.9%

5. สินทรัพย์ที่เช่าเป็นสินทรัพย์ทั่วไป ไม่ใช่สินทรัพย์เฉพาะ

ค) บันทึกบัญชีปี x1 คำนวณประกอบ ปิดเศษทศนิยม

ในการจ่ายชำระค่าเช่าแต่ละงวด กิจการผู้เช่าจะถือว่าเป็นการจ่ายดอกเบี้ย และผ่อนชำระเงินต้น โดยต้องคำนวณดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งในที่นี้คือ 10% วิธีที่ง่ายที่สุดในการแบ่งแยกดอกเบี้ยและเงินต้นคือการทำตารางตัดบัญชี (amortization schedule)

ตารางตัดบัญชีเงินงวด

วันที่	งวด	เงินจ่าย	ตัดดอกเบี้ย	ตัดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
1/1/x1	0				494,337
31/12/x1	1	195,000	49,434	145,566	348,770
31/12/x2	2	195,000	34,877	160,123	188,647
31/12/x3	3	195,000	18,853	176,147	12,500
31/12/x3	3	12,500	-	12,500	0

การบันทึกบัญชี

1/1/x1	สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า	494,337	
	หนี้สินตามสัญญาเช่า		494,337
	บันทึกการทำสัญญาเช่าเครื่องจักร		
31/12/x1	ดอกเบี้ยจ่าย	49,434	
	หนี้สินตามสัญญาเช่า	145,566	
	เงินสด		195,000
	บันทึกการจ่ายค่าเช่างวดแรก		
31/12/x1	ค่าเสื่อมราคา	160,612	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า		160,612
	(494,337 - 12,500) / 3		

ง) งบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน) ของบริษัทผู้เช่า ณ 31ธ.ค. x1

บริษัทวิซซี่ จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และ 25x0

(หน่วย : บาท)

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	25x1	25x0	25x1	25x0
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
....	xx	xx	xx	xx
....	xx	xx	xx	xx
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	xx	xx	xx	xx
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
....	xx	xx	xx	xx
....	xx	xx	xx	xx
เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	494,337	xx	xx	xx
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	(160,612)	(xx)		(xx)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/55 เริ่ม 22 – 23 ก.ย. 55

รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	XX	XX	XX	XX
รวมสินทรัพย์	XX	XX	XX	XX
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>25x1</u>	<u>25x0</u>	<u>25x1</u>	<u>25x0</u>
หนี้สินหมุนเวียน				
....	XX	XX	XX	XX
....	XX	XX	XX	XX
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงินที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี	160,123	XX	XX	XX
รวมหนี้สินหมุนเวียน	XX	XX	XX	XX
หนี้สินไม่หมุนเวียน				
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน – สุทธิ	188,647	XX	XX	XX
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	XX	XX	XX	XX
รวมหนี้สิน	XX	XX	XX	XX

จ) บันทึกบัญชี 31ธ.ค.๓3

31/12/๓3	ดอกเบียจ่าย	18,853	
	หนี้สินตามสัญญาเช่า	176,147	
	เงินสด		195,000
	บันทึกการจ่ายค่าเช่างวดที่ 3		
31/12/๓3	ค่าเสื่อมราคา	160,612	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า		160,612
	(494,337 - 12,500) / 3		
31/12/๓3	หนี้สินตามสัญญาเช่า	12,500	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า	481,837	
	สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า		494,337
	บันทึกการคืนเครื่องจักรให้กับผู้ให้เช่า		

2.ก. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์(12 คะแนน)

ณ วันที่ 1/1/25๓1 บริษัทอาหมวย จำกัด ได้ซื้อเครื่องจักรที่แยกรายละเอียดขององค์ประกอบได้ดังนี้

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/55 เริ่ม 22 – 23 ก.ย. 55

รายการองค์ประกอบ	ราคาทุน	อายุการใช้งาน	วิธีคิดค่าเสื่อมราคา
มอเตอร์	300,000	5 ปี	เส้นตรง
เครื่องยนต์	500,000	4,000 ชั่วโมง	จำนวนผลผลิต
ส่วนประกอบ	700,000	10 ปี	เส้นตรง

บริษัทได้ใช้เครื่องจักรดังกล่าวในแต่ละปี ดังนี้

ปี 25X1 ใช้งาน 1,000 ชั่วโมง

ปี 25X3 ใช้งาน 1,200 ชั่วโมง

ทั้งนี้ ในวันที่ 1/1/25x3 บริษัทมีการเปลี่ยนแทนมอเตอร์ใหม่ มูลค่ายุติธรรม 195,000 บาท และมีค่าติดตั้งมอเตอร์ 5,000 บาท ซึ่งมอเตอร์เก่ามีค่าซ่อม 15,000 บาท และเก็บไว้เป็นอะไหล่สำรอง โดยไม่ได้ใช้งานอีก นอกจากนี้ และได้มีการประเมินว่าส่วนประกอบอื่นต้องคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธียอดลดลงที่คูณซึ่งสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ดีกว่า โดยเครื่องจักรมีอายุการใช้งานเท่าเดิม

และต่อมาในปี 25x4 บริษัทใช้งานเครื่องจักรดังกล่าว 800 ชั่วโมง

คำสั่ง

- 1) บันทึกบัญชี ปี 25x1 และปี 25x3
- 2) คำนวณค่าเสื่อมราคาปี 25x1 ปี 25x3 และปี 25x4
- 3) อธิบายวิธีปฏิบัติเมื่อมีการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา

ตอบ

- 1) บันทึกบัญชี ปี 25x1 และปี 25x3

บันทึกบัญชีปี 25x1

1/1/25x1	เครื่องจักร – มอเตอร์	300,000
	เครื่องจักร – เครื่องยนต์	500,000
	เครื่องจักร – ส่วนประกอบอื่นๆ	700,000
	เงินสด	1,500,000
	บันทึกการซื้อเครื่องจักร	
31/12/25x1	ค่าเสื่อมราคา	255,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร - มอเตอร์	60,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร - เครื่องยนต์	125,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร – ส่วนประกอบอื่นๆ	70,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	

บันทึกบัญชีปี 25x3

1/12/25x3	เครื่องจักร – มอเตอร์ใหม่	200,000	
	เงินสด		200,000
	บันทึกการซื้อเครื่องจักรใหม่		
1/12/25x3	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	15,000	
	เงินสด		15,000
	บันทึกการจ่ายค่าซ่อมแซมมอเตอร์เก่า		
31/12/25x3	ค่าเสื่อมราคา	330,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม -เครื่องจักร - มอเตอร์		-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม -เครื่องจักร - มอเตอร์ใหม่		40,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม -เครื่องจักร - เครื่องยนต์		150,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม -เครื่องจักร – ส่วนประกอบอื่นๆ		140,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร		

2) คำนวณค่าเสื่อมราคาปี 25x1 ปี 25x3 และปี 25x4

คำนวณค่าเสื่อมราคา ปี 25x1

รายการองค์ประกอบ	ฐานคำนวณค่าเสื่อม	อัตราเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา
มอเตอร์	300,000	20% ⁽¹⁾	60,000
เครื่องยนต์	500,000	25% ⁽²⁾	125,000
ส่วนประกอบ	700,000	10% ⁽³⁾	70,000
	<u>1,500,000</u>		<u>255,000</u>

(1) 1 ปี / 5 ปี = 20%

(2) 1,000 ชม / 4,000 ชม. = 25%

(3) 1 ปี / 10 ปี = 10%

คำนวณมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบ
อื่น ณ 1/1/x3

		ค่าเสื่อมราคา x1	ค่าเสื่อมราคา x2	มูลค่าตาม บัญชี
รายการองค์ประกอบ	ราคาทุน			
ส่วนประกอบ	700,000	70,000	70,000	560,000

คำนวณค่าเสื่อมราคา ปี 25x3

รายการองค์ประกอบ	ฐานคำนวณ	อัตราเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา
	ค่าเสื่อม		
มอเตอร์เก่า	300,000	0% ⁽¹⁾	0
มอเตอร์ใหม่	200,000	20% ⁽²⁾	40,000
เครื่องยนต์	500,000	30% ⁽³⁾	150,000
ส่วนประกอบ*	560,000	25% ⁽⁴⁾	140,000
	<u>1,260,000</u>		<u>330,000</u>

* ต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ 1/1/x3 เป็นตัวตั้งต้นเนื่องจากการคำนวณค่าเสื่อมจากเส้นตรงเป็นอัตราเร่ง

(1) ไม่ตัดค่าเสื่อมราคา เนื่องจากไม่ได้ใช้งานเก็บเป็นอะไหล่

(2) $1 \text{ ปี} / 5 \text{ ปี} = 20\%$

(3) $1,200 \text{ ชม} / 4,000 \text{ ชม.} = 30\%$

(4) $100\% / 8 \text{ ปี} \times 2 \text{ เท่า} = 25\%$

คำนวณค่าเสื่อมราคา ปี 25x4

รายการองค์ประกอบ	ฐานคำนวณค่าเสื่อม	อัตราเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา
มอเตอร์เก่า	300,000	0% ⁽¹⁾	-
มอเตอร์ใหม่	200,000	20% ⁽²⁾	40,000
เครื่องยนต์	500,000	20% ⁽³⁾	100,000
ส่วนประกอบ*	420,000	25% ⁽⁴⁾	105,000
	<u>1,120,000</u>		<u>245,000</u>

* ต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ 1/1/x3 เป็นตัวตั้งต้นเนื่องจากการคำนวณค่าเสื่อมจากเส้นตรงเป็นอัตราเร่ง

(1) ไม่ตัดค่าเสื่อมราคา เนื่องจากไม่ได้ใช้งานเก็บเป็นอะไหล่

(2) $1 \text{ ปี} / 5 \text{ ปี} = 20\%$

(3) $800 \text{ ชม} / 4,000 \text{ ชม.} = 20\%$

(4) $100\% / 8 \text{ ปี} \times 2 \text{ เท่า} = 25\%$

<u>สรุปค่าเสื่อมราคา</u>			
<u>รายการองค์ประกอบ</u>	<u>ปี 25x1</u>	<u>ปี 25x3</u>	<u>ปี 25x4</u>
มอเตอร์เก่า	60,000	-	-
มอเตอร์ใหม่	-	40,000	40,000
เครื่องยนต์	125,000	150,000	100,000
ส่วนประกอบ*	70,000	140,000	105,000
รวม	255,000	330,000	245,000

3)อธิบายวิธีปฏิบัติเมื่อมีการเปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา

การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาดทางการบัญชี ซึ่งกิจการต้องใช้วิธี “เปลี่ยนทันที” ซึ่งหมายถึงกิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในกำไรหรือขาดทุน สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้น และงวดต่อ ๆ ไป เนื่องจากกิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาเป็นเวลานานกว่า 1 รอบบัญชี

2. ข. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (8 คะแนน)

บริษัทเจอรี่ จำกัด ทำสัญญาเช่าที่ดินเพื่อปลูกสร้างอาคารเมื่อ 1/1/1x1 เป็นเวลา 20 ปีจ่ายค่าเช่าทุกวันวันที่ 1 มกราคม โดยเมื่อเลิกสัญญาต้องทำการรื้อถอนอาคารออก วิศวกรประเมินราคาค่าก่อสร้างอาคาร 1,000 ล้านบาทและค่ารื้อถอนไว้ 50 ล้านบาท อาคารมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 30 ปี ก่อสร้างเสร็จ 1/1/1x2

อัตราดอกเบี้ย 8% อาคารมีอายุการใช้งาน 30 ปี

ค่าเช่าที่ดินปีที่1-15 ปีละ 10 ล้านบาท

ค่าเช่าที่ดินปีที่16-20ปีละ 15 ล้านบาท

ให้ทำ

- 1) ค่าก่อสร้างอาคารประกอบด้วยอะไรบ้าง ให้คำนวณประกอบ
- 2) บันทึกบัญชี ปี 25x2

ตอบ

- 1) ค่าก่อสร้างอาคารประกอบด้วยอะไรบ้าง ให้คำนวณประกอบ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้ระบุองค์ประกอบของราคาทุน รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/55 เริ่ม 22 – 23 ก.ย. 55

- 1) ราคาซื้อรวมอาคารเช่าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- 2) ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร และ
- 3) ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมา

ทั้งนี้ จากโจทย์จึงสรุปได้ว่า ต้นทุนของอาคารจะประกอบด้วยค่าก่อสร้างอาคาร ค่าเช่าที่ดินระหว่างก่อสร้างอาคารระยะเวลา 1 ปี และมูลค่าปัจจุบันของค่ารื้อถอนอาคารที่จะต้องจ่ายในอีก 19 ปีข้างหน้า (เนื่องจากสัญญาเช่าที่ดินหลังจากก่อสร้างอาคารเสร็จจะเหลือเพียง 19 ปี) ทั้งนี้ สัญญาเช่าที่ดินต้องจ่ายค่าเช่าที่ไม่เท่ากันใน 2 ช่วง ม.บ.ช. 17 ระบุให้ต้องใช้วิธีเส้นตรงในการรับรู้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งมูลค่าของอาคารจะได้จากการคำนวณต่อไปนี้

ค่าก่อสร้าง	1,000.00	ล้านบาท	
ค่าเช่าที่ดินระหว่างก่อสร้าง 1 ปี	11.25	ล้านบาท	(1)
มูลค่าปัจจุบันของค่ารื้อถอนอาคารหลังจากหมดสัญญาเช่า	11.59	ล้านบาท	(2)
รวมมูลค่าอาคาร	1,022.84	ล้านบาท	

(1) ค่าเช่าเฉลี่ยต่อปี

ปีที่ 1-15 ปีละ 10 ล้านบาท	150	ล้านบาท
ปีที่ 16-20 ปีละ 15 ล้านบาท	75	ล้านบาท
รวม	225	ล้านบาท
ระยะเวลาสัญญาเช่า	20	ปี
ค่าเช่าเฉลี่ยต่อปี	11.25	ล้านบาท

(2) มูลค่าปัจจุบันของค่ารื้อถอนอาคารหลังจากหมดสัญญาเช่า

ค่ารื้อถอนที่ต้องจ่ายในอีก 19 ปีข้างหน้า	50.00	ล้านบาท
มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาทในอีก 19 ปีข้างหน้า อัตราคิดลด 8%	0.2317	บาท
มูลค่าปัจจุบันของค่ารื้อถอนอาคารหลังจากหมดสัญญาเช่า	11.59	ล้านบาท

2) บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องในปี 25x2

บันทึกบัญชี (หน่วย: ล้านบาท)

1/1/x2	ค่าเช่าค้างจ่าย	10.00	
	เงินสด		10.00
	บันทึกการจ่ายค่าเช่าที่ดิน		
1/1/x2	อาคาร	1,022.84	
	อาคารระหว่างก่อสร้าง		1,000.00
	ค่าเช่าที่ดิน		11.25
	ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอนอาคาร		11.59

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/55 เริ่ม 22 - 23 ก.ย. 55

บันทึกต้นทุนอาคารที่สร้างแล้วเสร็จ

31/12/x2	ต้นทุนทางการเงิน	0.93	
			ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอนอาคาร 0.93
			บันทึกเพิ่มประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอนอาคารอัตราคิดลด 8% (11.59 ล้านบาท x 8%)
	ค่าเช่าที่ดิน	11.25	
	ค่าเช่าค้างจ่าย		11.25
			บันทึกการจ่ายค่าเช่าที่ดินและตั้งค่าเช่าค้างจ่าย
	ค่าเสื่อมราคา	53.83	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		53.83
			บันทึกค่าเสื่อมราคาอาคาร (1,022.84 / 19 ปี)

ข้อ 3 การรวมธุรกิจ

บริษัท ตีม จำกัด ซื้อเงินลงทุน บริษัท มิลค์ จำกัด 15% เมื่อหลายปีก่อน โดยต้นทุนจ่ายซื้อเท่ากับ 1,200 บาท ต่อมา ในวันที่ 1/1/25x1 ซื้อหุ้นครั้งที่ 2 อีก 85% โดยจ่ายเงินซื้อ 22,000 บาท และได้จ่ายค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการซื้อกิจการ 1,400 บาท ทั้งนี้ มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนครั้งแรกในวันที่ 1/1/25x1 เท่ากับ 2,000 บาท

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1/1/25x1

	หน่วย: บาท		
	มูลค่าตามบัญชี		มูลค่ายุติธรรม
	ตีม	มิลค์	มิลค์
เงินสดและรายการเทียบเท่า	48,800	2,000	2,000
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	120,000	1,700	1,700
สินค้าคงเหลือ	100,000	4,000	5,400
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	300,000	1,000	1,000
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	2,000	0	0
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	430,000	11,000	15,500
ลิขสิทธิ์	0	0	4,000
โดเมนอินเทอร์เน็ต	0	0	1,000
สินทรัพย์รวม	1,000,800	19,700	30,600

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/55 เริ่ม 22 - 23 ก.ย. 55

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	180,000	6,000	6,000
ทุนหุ้นสามัญ	400,000	20,000	
กำไรสะสม	420,000	14,000	
องค์ประกอบอื่นของผู้ถือหุ้น	800		
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นรวม	<u>1,000,800</u>	<u>40,000</u>	

ให้ทำ

- 1) ค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ
- 2) บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ
- 3) ทำกระดาษทำการซื้อธุรกิจ ณ วันที่ 1/1/25x1
(20 คะแนน)

โจทย์ข้อนี้ ถือเป็นกรรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ ซึ่ง ม.ร.ง. 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ย่อหน้า 41-42 ได้ระบุว่า “หากผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุม โดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว (ตัวอย่างเช่น วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 กิจการ ก ถือหุ้นกิจการ ข คิดเป็นร้อยละ 35 ซึ่งถือเป็นผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการ ข ณ วันนั้น กิจการ ก ซื้อหุ้นกิจการ ข เพิ่มอีกร้อยละ 40 และทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข) ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้นๆ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยทันที แต่หากถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายก่อน ต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกับเสมือนว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป”

โจทย์ข้อนี้จึงต้องโอน “เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย” เข้าเป็น “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” พร้อมทั้งตัดบัญชี “ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย” ซึ่งแสดงในองค์ประกอบอื่นของผู้ถือหุ้น (Accumulated Other Comprehensive Income) ออก และรับรู้ผลกำไรจากการถือครองในงบกำไรขาดทุนโดยทันที นอกจากนี้ จากการที่ผู้ซื้อกิจการต้องจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมกิจการ ตาม ม.ร.ง. 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ ได้ระบุให้ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ (ม.ร.ง. 3 ย่อหน้า 53)

ต่อไปนี้เป็นคำตอบคำถาม

- 1) คำนวณหาค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ

มูลค่าเงินลงทุนจ่ายซื้อหุ้น 100%	24,000
(2,000 + 22,000 บาท)	
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	24,600
ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (หรือค่าความนิยมติดลบ)	<u>600</u>

2) บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ

1/1/25x1

1)	เงินลงทุนในบริษัทมิลค์ จำกัด	2,000	
	องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น	800	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย		2,000
	ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนหมวดเงินลงทุน (P/L)		800
	บันทึกเปลี่ยนหมวดเงินลงทุนและปรับให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
2)	เงินลงทุนในบริษัทมิลค์ จำกัด	22,000	
	เงินสด		22,000
	บันทึกการซื้อเงินลงทุน 85% เพิ่มเติม		
3)	ค่าใช้จ่ายในการซื้อกิจการ	1,400	
	เงินสด		1,400
4)	เงินสดและรายการเทียบเท่า	2,000	
	ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	1,700	
	สินค้าคงเหลือ	5,400	
	สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	1,000	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	15,500	
	ลิขสิทธิ์	4,000	
	โดเมนอินเทอร์เน็ต	1,000	
	ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ		600
	เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		6,000
	เงินลงทุนในบริษัทมิลค์		24,000
	บันทึกรับสินทรัพย์สุทธิจากบริษัทมิลค์ จำกัด		
5)	ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	600	
	ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนหมวดเงินลงทุน (P/L)	800	
	กำไรสะสม		-
	ค่าใช้จ่ายในการซื้อกิจการ		1,400
	บันทึกปิดค่าใช้จ่ายและผลกำไรเข้ากำไรสะสม		

3) ทำกระดาษทำการซื้อธุรกิจ ณ วันที่ 1/1/25x1

บริษัทติ่ม และบริษัทย่อย

กระดาษทำการรวมกิจการ

ณ วันที่ 1/1/25x1

	ติ่มก่อนรวมกิจการ		Dr		Cr	ติ่มหลังรวมกิจการ
<u>งบแสดงฐานะการเงิน</u>						
เงินสดและรายการเทียบเท่า	48,800	4)	2,000	2)	22,000	27,400
				3)	1,400	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	120,000	4)	1,700			121,700
สินค้าคงเหลือ	100,000	4)	5,400			105,400
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	300,000	4)	1,000			301,000
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	2,000			1)	2,000	-
เงินลงทุนในบริษัทมิลล์ จำกัด		1)	2,000	4)	24,000	-
		2)	22,000			
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	430,000	4)	15,500			445,500
ลิขสิทธิ์		4)	4,000			4,000
โดเมนอินเทอร์เน็ต		4)	1,000			1,000
สินทรัพย์รวม	<u>1,000,800</u>					<u>1,006,000</u>
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>						
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	180,000			4)	6,000	186,000
ทุนหุ้นสามัญ	400,000					400,000
กำไรสะสม	420,000			5)	-	420,000
องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น	800	1)	800			-
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นรวม	<u>1,000,800</u>					<u>1,006,000</u>

งบกำไรขาดทุน

ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนหมวดเงินลงทุน (P/L)	5)	800	1)	800
ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	5)	600	4)	600
ค่าใช้จ่ายในการซื้อกิจการ	3)	1,400	5)	1,400