

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 1/2556

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

### วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

## สารบัญ

ข้อ 1 สิทธิพลีย่ไม่มีตัวตน .....	3
ข้อ 2 การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา.....	7
ข้อ 3 การรวมธุรกิจ.....	12
หนังสืออ้างอิง .....	18

## ข้อ 1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

1.1 บริษัท หวานแห้ว จำกัด ได้ขยายสายงาน หมากฝรั่ง และลูกอม โดยมีค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาเพื่อหาความต้องการของลูกค้าแต่บริษัท ฯ ไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายว่าเป็นขั้นตอนการวิจัยหรือพัฒนา ออกจากกันได้ ให้ท่านอธิบายวิธีการรับรู้รายการดังกล่าว

1.2 บริษัท หวานแห้ว จำกัด ซื้อบริษัท แต้วจ่า จำกัด โดยจ่ายเงินซื้อสินทรัพย์ตามรายละเอียด ดังนี้

	<u>ล้านบาท</u>
1.สินทรัพย์สุทธิ	24
2.เครื่องหมายการค้า-บจ.แต่วจ่า	3
3.รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า-บจก.แต่วจ่า	1.5
4.ลิขสิทธิ์	<u>1.5</u>
	<u>30</u>

### รายละเอียด

1. เครื่องหมายการค้า บจ.แต่วจ่า ไม่ได้นำไปใช้ในการประกอบการ จึงให้มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์
2. รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า-บจ.แต่วจ่า คาดว่าน่าจะจะใช้ประโยชน์ได้ต่ออีก 2 ปี นอกจากนี้ บริษัท หวานแห้ว จำกัด ได้ประเมินรายชื่อและที่อยู่ของบริษัทเอง มีมูลค่า 2 ล้านบาท
3. ลิขสิทธิ์ มีอายุการให้ประโยชน์ 15 ปี แต่คาดว่าจะใช้ได้ 7 ปี

### ให้ทำ

อธิบายการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก และการวัดค่าภายหลังของรายการดังนี้

- เครื่องหมายการค้า-บจ.หวานแห้ว
- เครื่องหมายการค้า-บจ.แต่วจ่า
- รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า-บจ.แต่วจ่า
- ลิขสิทธิ์

1.3 ให้อธิบายการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38

### เฉลยข้อ 1.1

ในกรณีไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายขั้นตอนการวิจัยหรือพัฒนาออกจากกันได้ กิจการจะต้องรับรู้รายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายโดยทันที ตามการอธิบายต่อไปนี้

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหมายถึงสิ่งที่ไม่รูปร่างแต่ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ ซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีความอ่อนไหวสูง และมีระดับความผันผวนของมูลค่ามากกว่าสินทรัพย์ที่มีตัวตน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 จึงออกเงื่อนไขที่เข้มงวดในการอนุญาตให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยเงื่อนไขสำคัญของการรับรู้

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/56 เริ่ม 18 – 19 พ.ค. 56

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือสินทรัพย์รายการนั้นจะต้อง “ระบุได้” (Identifiability) ซึ่งหมายถึง 1) การที่สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือรวมกับสัญญา สินทรัพย์ หรือ หนี้สินที่เกี่ยวข้อง หรือ 2) ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ โดยกิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ว่าจะได้มาโดยการซื้อ หรือสร้างขึ้นมาเอง หากเข้าเงื่อนไขสองข้อต่อไปนี้เป็น ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ ข) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจกรรมการวิจัยพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้น ซึ่งการวิจัยถือเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิด “ความเป็นไปได้ค่อนข้างแนบ” ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์นั้น (ได้แก่ กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่ การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ ฯลฯ) ม.บช.51 จึงกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

ในขณะที่กิจกรรมการพัฒนา ซึ่งเป็นการต่อยอดงานวิจัย ซึ่งอาจมองได้ว่าเป็นกิจกรรมที่มีโอกาสสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตให้กับกิจการ (ได้แก่ การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้ การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเข้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่ ฯลฯ) ซึ่งหากกิจการสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคและเชิงพาณิชย์ กิจการย่อมสามารถรับรู้รายจ่ายค่าพัฒนาเป็นสินทรัพย์ได้

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัย และตัดเป็นค่าใช้จ่ายโดยทันที

## เฉลยข้อ 1.2

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้ง 4 รายการข้างต้นเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถ “ระบุได้” กล่าวคือ เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่สามารถแบ่งแยกได้ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นๆ อย่างไรก็ตาม กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงินหากเข้าเงื่อนไขสองข้อต่อไปนี้เป็น ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น และ ข) ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพียง 2 รายการ คือ รายซื้อและที่อยู่ลูกค้า-บจก.แต่ัวจ่า และ ลิขสิทธิ์

ในขณะที่กิจการจะไม่รับรู้เครื่องหมายการค้า-บจ.หวานแห้ว เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเองจึงไม่สามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ และจะไม่รับรู้เครื่องหมายการค้าของแต่ัวจ่าเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ดังตารางแสดงเหตุผลต่อไปนี้

## การรับรู้เริ่มแรก

รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การรับรู้เริ่มแรก	เหตุผล
เครื่องหมายการค้า – หวานแห้ว	ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์	เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน ที่ไม่อนุญาตให้รับรู้เป็นสินทรัพย์ (ม.บข. 38 ย่อหน้า 63)
เครื่องหมายการค้า – แต้วจ่า	ไม่รับรู้เครื่องหมายการค้าเป็นสินทรัพย์ แต่ให้รับรู้มูลค่าที่จ่ายเป็นค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ	เครื่องหมายการค้าไม่เข้าเงื่อนไขของการรับรู้รายการ เนื่องจากไม่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (ม.บข. 38 ย่อหน้า 21) อย่างไรก็ตาม เงินที่กิจการจ่าย 3 ล้านบาทนั้นจะถือว่าเป็นการจ่ายซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถระบุอย่างชัดเจน จึงต้องรับรู้เป็นค่าความนิยมจากการซื้อกิจการแทน
รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า- แต้วจ่า	รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	เข้าเงื่อนไขของการรับรู้รายการ (ม.บข. 38 ย่อหน้า 21)
ลิขสิทธิ์ – แต้วจ่า		

## การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน (ม.บข. 38 ย่อหน้า 24) ดังนั้นมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการจะเป็นดังนี้

รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	มูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก	เหตุผล
เครื่องหมายการค้า – หวานแห้ว	0 บาท	ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์
เครื่องหมายการค้า – แต้วจ่า	0 บาท	ต้องรับรู้เป็นค่าความนิยมจากการซื้อกิจการแทนการรับรู้เป็นเครื่องหมายการค้า
ค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ	3 ล้านบาท	
รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า- แต้วจ่า	1.5 ล้านบาท	รับรู้โดยใช้ราคาทุนซื้อกิจการที่รับปันส่วน
ลิขสิทธิ์ – แต้วจ่า	1.5 ล้านบาท	

## การวัดมูลค่าภายหลังการได้รับ

กิจการต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่าย ให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถกำหนดอายุได้ตลอดอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจ และกิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามแนวทางในม.บข. 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การวัดค่าภายหลังรับรู้เมื่อเริ่มแรก	เหตุผล
เครื่องหมายการค้า – หวานแห้ว	0 บาท	ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์
เครื่องหมายการค้า – แต้วจำ	0 บาท	ไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์
ค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ	3 ล้านบาทหรือน้อยกว่า	ไม่มีการตัดจ่าย แต่ต้องทดสอบด้วยค่าอย่างน้อยทุกงวดบัญชี หรือเมื่อพบข้อบ่งชี้ของการตัดจ่าย
รายชื่อและที่อยู่ลูกค้า- แต้วจำ	1.5 ล้านบาท โดยตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปีละ 0.75 ล้านบาท	กิจการจะตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในช่วง 2 ปี ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
ลิขสิทธิ์ – แต้วจำ	1.5 ล้านบาท โดยตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายปีละ 0.214 ล้านบาท	กิจการจะตัดจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในช่วง 7 ปี ตามอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

### เฉลยข้อ 1.3 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

ภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุน หรือวิธีราคาที่เป็นใหม่ได้ โดยในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่เป็นใหม่ สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทนี้จะต้องใช้วิธีราคาที่เป็นใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการรับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้เป็นรายได้ไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันซึ่งได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน ในทางตรงกันข้าม กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ต้องนำไปหักออกจาก “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์รายการเดียวกัน ส่วนที่เกินให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที

ในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่าย ให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถกำหนดอายุได้ตลอดอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจ และกิจการต้องประเมินการตัดจ่ายของสินทรัพย์ตามแนวทางในม.บข. 36 เรื่อง การตัดจ่ายของสินทรัพย์

## ข้อ 2 การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา

บริษัททนายเวอร์ จำกัด กำลังเจรจาปรับโครงสร้างหนี้กับธนาคาร ซึ่งมีข้อมูลเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างหนี้ดังต่อไปนี้

หนี้ตัว	500,000	บาท
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	56,000	บาท
โอนที่ดินชำระหนี้ มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน	350,000	บาท
ที่ดินราคาทุน	360,000	บาท
หลังจากโอนที่ดินชำระหนี้แล้ว ธนาคารลดหนี้ให้เหลือ	180,000	บาท
และลดอัตราดอกเบี้ยให้จาก 15% เหลือ 6 %		

โดยธนาคารผู้เป็นเจ้าของหนี้ตกลงยืดเวลาชำระหนี้ออกไปอีก 4 ปี

ตารางมูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท (PVIF) เป็นดังนี้

N / i%	1%	2%	3%	4%	5%
1	0.9901	0.9804	0.9709	0.9615	0.9524
2	0.9803	0.9612	0.9426	0.9246	0.9070
3	0.9706	0.9423	0.9151	0.8890	0.8638
4	0.9610	0.9238	0.8885	0.8548	0.8227
5	0.9515	0.9057	0.8626	0.8219	0.7835

ให้ทำ

- คำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของการปรับโครงสร้างหนี้ครั้งนี้ (ถ้ามี)
- บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัททนายเวอร์

เฉลย

ขั้นแรก คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้หลังจากโอนที่ดิน (ก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข)

มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้	556,000	บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดินที่โอนเพื่อชำระหนี้	- 350,000	บาท
มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้คงเหลือก่อนการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขชำระหนี้	206,000	บาท

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 2/56 เริ่ม 18 - 19 พ.ค. 56

### ขั้นที่ 2 คำนวณหากระแสเงินสดที่ต้องจ่ายหลังปรับเงื่อนไข

กระแสเงินสดที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตลอดสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ (หลังปรับเงื่อนไข)

เงินต้น	180,000	บาท
ดอกเบี้ยตามสัญญาปรับโครงสร้าง (180,000 x 4 ปี x 6%)	43,200	บาท
รวมกระแสเงินสดที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตลอดสัญญาปรับโครงสร้างหนี้	223,200	บาท

### ขั้นที่ 3 คำนวณหาผลต่างกระแสเงินสดที่จ่ายสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้

กระแสเงินสดที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตลอดสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ (หลังปรับเงื่อนไข)	223,200	บาท
มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้คงเหลือก่อนการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขชำระหนี้	206,000	บาท
กระแสเงินสดที่ต้องจ่ายตลอดสัญญา > มูลค่าตามบัญชีเจ้าหนี้	17,200	บาท

ซึ่งหมายความว่ากิจการลูกหนี้กู้เงิน 206,000 บาทอีกครั้ง (refinance) โดยเสียดอกเบี้ยตลอดสัญญา 17,200 บาท

ลูกหนี้จะต้องคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเพื่อบันทึกบัญชี

### ขั้นที่ 4 การคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

เนื่องจากลูกหนี้จ่ายชำระมากกว่าที่เป็นหนี้เป็นเงิน 17,200 บาท ซึ่งถือว่าลูกหนี้กู้เงินอีกครั้ง 206,000 บาท และจ่ายดอกเบี้ย 17,200 บาท ตลอดสัญญา จึงต้องคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Rate) ตามการคำนวณต่อไปนี้

สมมติสมมุติอัตราคิดลดที่ 2% จะได้มูลค่าปัจจุบันตามการคำนวณต่อไปนี้

สมมติมูลค่าที่ 2%

ปี	กระแสเงินสดจ่าย	PV factor 2%	มูลค่าปัจจุบันที่ 2%
1	10,800	0.9804	10,588.32
2	10,800	0.9612	10,380.96
3	10,800	0.9423	10,176.84
4	190,800	0.9238	176,261.04
	223,200.00		207,407.16

สมมติสมมุติอัตราคิดลดที่ 3% จะได้มูลค่าปัจจุบันตามการคำนวณต่อไปนี้

สมมติมูลค่าที่ 3%



ปี	กระแสเงินสดจ่าย	PV factor 3%	มูลค่าปัจจุบันที่ 3%
1	10,800	0.9709	10,485.72
2	10,800	0.9426	10,180.08
3	10,800	0.9151	9,883.08
4	190,800	0.8885	169,525.80
	<u>223,200.00</u>		<u>200,074.68</u>

สรุปมูลค่าปัจจุบันจากการสุ่มค่า

อัตราคิดลด	มูลค่าปัจจุบัน
2%	207,407.16 บาท
3%	200,074.68 บาท
ผลต่าง	<u>7,332.48 บาท</u>

จึงต้องเทียบบรรทัดนี้

มูลค่าปัจจุบันต่างไป 7,332.48 เกิดจากผลต่างของอัตราคิดลด = 1%

มูลค่าปัจจุบันต่างไป 1,407.16 เกิดจากผลต่างของอัตราคิดลด =  $1\% / 7,332.48 \times 1,407.16$

(207,407.16 - 206,000)

= 0.19%

ดังนั้นอัตราคิดลดของโจทย์ข้อนี้

= 2% + 0.19%

= 2.19%

ทั้งนี้ ในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างหนี้ในแต่ละปี กิจการลูกหนี้จะต้องจ่ายชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้ตามสัญญาซึ่งเท่ากับการจ่ายดอกเบี้ยและเงินต้นตามสัญญาการปรับโครงสร้างหนี้ที่ได้จากการคำนวณตารางตัดบัญชีดังนี้

ตารางตัดบัญชีการจ่ายชำระหนี้แก่เจ้าหนี้

งวด	เงินสดจ่าย	ตัดดอกเบี้ย (2.19%)	ตัดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
0				206,000
1	10,800	4,511	6,289	199,711
2	10,800	4,374	6,426	193,285
3	10,800	4,233	6,567	186,707
4	190,800	4,089	186,707	-

\*ปีที่ 4 บัดเศษ 7 บาท

และขั้นตอนสุดท้าย บันทึกบัญชีดังนี้

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ณ วันทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้

ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน	10,000	
ที่ดิน		10,000
บันทึกการตีราคาที่ดิน		
ดอกเบี่ยค้างจ่าย	56,000	
เจ้าหนี้เงินกู้	294,000	
ที่ดิน		350,000
บันทึกการโอนที่ดินเพื่อชำระหนี้บางส่วน		
เจ้าหนี้เงินกู้	206,000	
เจ้าหนี้เงินกู้ตามสัญญาปรับโครงสร้าง		206,000
บันทึกการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา		

สิ้นปีที่ 1

ดอกเบี้ยจ่าย	4,511	
เจ้าหนี้เงินกู้	6,289	
		เงินสด
		10,800

บันทึกการจ่ายเงินคืนเจ้าหนี้ตามสัญญาการปรับโครงสร้างฯ

สิ้นปีที่ 2

ดอกเบี้ยจ่าย	4,374	
เจ้าหนี้เงินกู้	6,426	
		เงินสด
		10,800

บันทึกการจ่ายเงินคืนเจ้าหนี้ตามสัญญาการปรับโครงสร้างฯ

สิ้นปีที่ 3

ดอกเบี้ยจ่าย	4,233	
เจ้าหนี้เงินกู้	6,567	
		เงินสด
		10,800

บันทึกการจ่ายเงินคืนเจ้าหนี้ตามสัญญาการปรับโครงสร้างฯ

สิ้นปีที่ 4

ดอกเบี้ยจ่าย	4,089	
เจ้าหนี้เงินกู้	186,707	
		เงินสด
		190,796

บันทึกการจ่ายเงินคืนเจ้าหนี้ตามสัญญาการปรับโครงสร้างฯ

(บัญชี 7 บาท)

### ข้อ 3 การรวมธุรกิจ

บริษัทสองเรา จำกัด ออกหุ้นสามัญจำนวน 20,000 หุ้น มีราคาตราหุ้นละ 10 บาท ราคาตลาดหุ้นละ 45 บาท เพื่อแลกกับหุ้นสามัญของบริษัท เข้ากัน จำกัด จำนวน 18,000 หุ้น โดยมีค่าใช้จ่ายในการแลกหุ้นจำนวน 100,000 บาท การแลกครั้งนี้ทำให้บริษัทสองเรา จำกัด มีสัดส่วนการถือครองร้อยละ 90 ในบริษัท เข้ากัน จำกัด

งบแสดงฐานะการเงินก่อนการรวมกิจการ

	บจก. สองเรา		บจก. เข้ากัน	
	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	350,000	30,000	30,000	
ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ	210,000	160,000	180,000	
สินค้าคงเหลือ	110,000	60,000	70,000	
ที่ดิน	210,000	90,000	100,000	
อาคารและอุปกรณ์	1,120,000	500,000	740,000	
	<u>2,000,000</u>	<u>840,000</u>	1,120,000	
หนี้สิน	440,000	200,000	200,000	
ทุน-หุ้นสามัญ มูลค่าที่ตราไว้ @ 10 บาท	1,000,000	560,000		
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	560,000	80,000		
	<u>2,000,000</u>	<u>840,000</u>		

ณ 31 ธ.ค. 25X1 เงินลงทุนในบริษัทเข้ากันตามวิธีส่วนได้เสียมียอดคงเหลือเท่ากับ 810,000 บาท พบข้อบ่งชี้เกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งบริษัทย่อยถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีมูลค่าจากการใช้ 800,000 บาท ในขณะที่มีมูลค่าขายสุทธิเท่ากับ 870,000 บาท

ให้ทำ

1. คำนวณค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ
2. บันทึกบัญชีการซื้อหุ้น 1 มกราคม 25X1
3. ทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1
4. บันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

## เฉลย

### 1) คำนวณค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ

กิจการจ่ายซื้อหุ้น 90% โดยออกหุ้นที่มีมูลค่าตลาดเท่ากับ 900,000 บาทไปแลก ดังนั้นมูลค่าธุรกิจ 100% จึงเท่ากับ 1 ล้านบาท ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยมีมูลค่าเพียง 640,000 บาท จึงแสดงว่ามูลค่าธุรกิจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี 360,000 บาท ตามการคำนวณต่อไปนี้

	หน่วย : บาท
มูลค่าหุ้นที่จ่ายซื้อสินทรัพย์สุทธิ 90% (20,000 หุ้น x 45 บาท)	900,000
มูลค่าธุรกิจ 100% (Implied Fair Market Value)	1,000,000
หัก มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย	640,000
ผลต่างมูลค่าธุรกิจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ	360,000

กิจการจะต้องปันส่วนผลต่าง 360,000 บาท ให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้ ที่เหลือจึงรับรู้เป็นค่าความนิยม ตามการคำนวณต่อไปนี้

### การปันส่วนผลต่าง

	สินทรัพย์สุทธิของบริษัทเข้ากัน ณ วันซื้อหุ้น		
	มูลค่ายุติธรรม (FMV)	มูลค่าตามบัญชี (BV)	การปันส่วน ผลต่างๆ
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	30,000	30,000	-
ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ	180,000	160,000	20,000
สินค้าคงเหลือ	70,000	60,000	10,000
ที่ดิน	100,000	90,000	10,000
อาคารและอุปกรณ์	740,000	500,000	240,000
หนี้สิน	- 200,000	- 200,000	-
รวมผลต่างของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	920,000	640,000	280,000
ที่เหลือปันส่วนให้ค่าความนิยม			80,000
รวมผลต่างที่ปันส่วนแล้ว			360,000

## 2) บันทึกบัญชีการซื้อหุ้น 1 มกราคม 25X1

a) เงินลงทุนในบริษัทย่อย – เข้ากัน	900,000	
หุ้นสามัญ (20,000 x 10)		200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (20,000 x 35)		700,000
บันทึกการออกหุ้นสามัญเพื่อแลกกับหุ้น 90% ของบริษัทเข้ากัน		
b) ค่าใช้จ่ายในการซื้อธุรกิจ	100,000	
เงินสด		100,000
บันทึกการจ่ายค่าใช้จ่ายในการแลกหุ้น		

ซึ่งหลังจากแลกหุ้น งบการเงินของบริษัทสองเราจะเป็นดังที่แสดงในกระดาษทำการต่อไปนี้

	มูลค่าตามบัญชี		มูลค่าตามบัญชี	
	ก่อนซื้อหุ้น	dr	cr	หลังซื้อหุ้น
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	350,000	b)	100,000	250,000
ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ	210,000			210,000
สินค้าคงเหลือ	110,000			110,000
ที่ดิน	210,000			210,000
อาคารและอุปกรณ์	1,120,000			1,120,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย - เข้ากัน	a)	900,000		900,000
ค่าใช้จ่ายในการซื้อธุรกิจ	b)	100,000		100,000
	<u>2,000,000</u>			<u>2,900,000</u>
หนี้สิน	440,000			440,000
หุ้น-หุ้นสามัญ มูลค่าที่ตราไว้ @ 10 บาท	1,000,000	a)	200,000	1,200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	560,000	a)	700,000	1,260,000
	<u>2,000,000</u>			<u>2,900,000</u>

3) ทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 1 มกราคม 25X1

การลงทุนครั้งนี้ กิจการซื้อหุ้นไม่ถึง 100% จึงต้องมีการตั้งบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม 10% ในงบการเงินรวม ตามการบันทึกบัญชีและแสดงกระดาษทำการงบการเงินรวมต่อไปนี้

	BVของเรา		BV		งบการเงินรวม
	หลังซื้อหุ้น	เข้ากัน	เดบิต	เครดิต	
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	250,000	30,000			280,000
ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ	210,000	160,000	c)	20,000	390,000
สินค้าคงเหลือ	110,000	60,000	c)	10,000	180,000
ที่ดิน	210,000	90,000	c)	10,000	310,000
อาคารและอุปกรณ์	1,120,000	500,000	c)	240,000	1,860,000
ค่าความนิยม			c)	80,000	80,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย - เข้ากัน	900,000			c) 900,000	-
ค่าใช้จ่ายในการซื้อธุรกิจ	100,000			d) 100,000	-
	<u>2,900,000</u>	<u>840,000</u>			<u>3,100,000</u>
หนี้สิน	440,000	200,000			640,000
ทุน-หุ้นสามัญ	1,200,000	560,000	c)	560,000	1,200,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	1,260,000	80,000	c)	80,000	1,260,000
กำไรสะสม			d)	100,000	-100,000
ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม				c) 100,000	100,000
	<u>2,900,000</u>	<u>840,000</u>			<u>3,100,000</u>

c) ทุน-หุ้นสามัญ	560,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	80,000	
ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับ	20,000	
สินค้าคงเหลือ	10,000	
ที่ดิน	10,000	
อาคารและอุปกรณ์	240,000	
ค่าความนิยม	80,000	
	เงินลงทุนในบริษัทย่อย - เข้ากัน	900,000
	ส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม (1 ล้านบาท x 10%)	100,000
ปรับปรุงเงินลงทุนในกระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวม		

d) กำไรสะสม	100,000	
	ค่าใช้จ่ายในการซื้อธุรกิจ	100,000
ปรับปรุงค่าใช้จ่ายในการซื้อธุรกิจเข้ากำไรสะสม		

#### 4) บันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

##### การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า

	หน่วย : บาท
มูลค่าตามบัญชีตามวิธีส่วนได้เสียของเงินลงทุน	810,000
มูลค่าธุรกิจ 100% ของบริษัทย่อย	900,000
หัก มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน :	
มูลค่าขายสุทธิของบริษัทย่อย	870,000
มูลค่าจากการใช้ของบริษัทย่อย	800,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าที่มากกว่า)	870,000
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (นำไปลดค่าความนิยม)	30,000



ทั้งนี้ ผลขาดทุนจากการด้อยค่ามีมูลค่าไม่เกินไปกว่าค่าความนิยม จึงรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยด้วยการปรับลดค่าความนิยมจำนวน 30,000 บาท อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกิจการถือหุ้นในบริษัทย่อย 90% กิจการจึงบันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในสมุดบัญชีของกิจการดังต่อไปนี้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	27,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย – เข้ากัน	27,000

บันทึกรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมในส่วนของบริษัทฯ ( $30,000 \times$  สัดส่วนถือหุ้น 90%)

## หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 104 เรื่อง การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (ปรับปรุง 2545) กรุงเทพฯ : 2545. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์. กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน. กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ. กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)