

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 2/2556

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

## วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต  
(CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

## สารบัญ

สารบัญ .....	2
ข้อ 1 การขายและเช่ากลับ .....	2
ข้อ 2 เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการรวมธุรกิจ .....	6
ข้อ 3 ก สินทรัพย์ไม่มีตัวตน.....	11
ข้อ 3 ข สินค้าคงเหลือและสัญญาที่สร้างภาระ .....	11
หนังสืออ้างอิง.....	14

## ข้อ 1 การขายและเช่ากลับ

บริษัท ตุ่มติ่ม จำกัด เป็นผู้ผลิตประตูหน้าต่าง ได้ขายเครื่องจักรและเช่ากลับคืนมา เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยทำสัญญาเช่า 20 ปี ตามข้อมูลดังต่อไปนี้

ราคาตามมูลค่า	1,400,000	บาท
อายุประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	20	ปี
ราคาขาย	2,000,000	บาท
ค่าเช่า ปีที่ 1 -20 (จ่ายต้นปี)	176,436	บาท
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำ (minimum lease payments)	2,000,000	บาท
อัตราดอกเบี้ยตามนัย	7%	

### ให้ทำ

- อธิบายการขายและเช่ากลับคืนมา ตามมาตรฐานการบัญชี ในเรื่องสัญญาเช่า (8 คะแนน)
- การบันทึกบัญชีปีแรก พร้อมคำอธิบาย (12 คะแนน)

### เฉลย

#### ก. อธิบายการขายและเช่ากลับคืนมา ตามมาตรฐานการบัญชี ในเรื่องสัญญาเช่า

การขายและเช่ากลับคืนมาคือการที่ผู้ขายขายสินทรัพย์ไปแล้วผู้ขายเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองเป็นชุดเดียวกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนมาขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

หากการขายและเช่ากลับคืนมาทำให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน จะมองว่าธุรกรรมดังกล่าวเปรียบเสมือนกับการกู้ยืมเงินมาใช้ในกิจการโดยใช้สินทรัพย์นั้นๆ เป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันเงินกู้ ดังนั้น ในกรณีที่ราคาขายสูง

กว่าราคาตามบัญชี จะถือเป็นรายการที่ยังไม่สมควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เพราะยังไม่ได้ขายออกไปอย่างเบ็ดเสร็จเด็ดขาด แต่กิจการควรบันทึกรับรู้เป็นรายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุของสัญญาเช่า แต่หากราคาขายต่ำกว่าราคาตามบัญชีกิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า กิจการต้องปรับลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

เนื่องจากการขายและเช่ากลับคืนแบบสัญญาเช่าการเงินนั้น ถือเป็นกรกู้เงินโดยใช้สินทรัพย์ที่เช่าค้ำประกัน กิจการจะต้องรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ของกิจการและตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แล้วแต่อย่างใดจะสั้นกว่า โดยใช้นโยบายเดียวกับการตัดค่าเสื่อมสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

แต่หากการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน จะมองว่าการขายครั้งนั้นเบ็ดเสร็จเด็ดขาดแล้ว ดังนั้น หากกิจการได้ขายไปในราคายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทันที แต่หากผู้ขายไม่ได้ขายไปในราคายุติธรรม ผู้ขายจะต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาขายกับราคายุติธรรมเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า แต่ในกรณีที่ผู้ขายไม่ได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ขายต้องรับรู้ผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทันที

#### ข. การบันทึกบัญชีปีแรก พร้อมคำอธิบาย

สำหรับโจทย์ข้อนี้ตีความได้ว่าเป็นการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากกิจการขายไปแล้วเช่ากลับมา 20 ปี ซึ่งเท่ากับอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เช่า อีกทั้งมูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จึงแสดงให้เห็นว่าผู้เช่าได้รับประโยชน์และต้องรับความเสี่ยงเกือบทั้งหมดในสินทรัพย์ที่เช่า และจะถือว่าไม่ได้ขายสินทรัพย์ออกไปจริงแต่เป็นการนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปค้ำประกันเงินกู้ยืม ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินมาแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน และบันทึกรับรู้ผลต่างระหว่างเงินที่ได้รับกับมูลค่าตามบัญชีเป็นรายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า (ม.บช. 17 ย่อหน้า 59)

ในการจ่ายชำระค่าเช่าตามสัญญาจะเป็นการตัดเงินต้นและดอกเบี้ย โดยจะตัดจำหน่ายตามตารางตัดบัญชีต่อไปนี้ (ไม่จำเป็นต้องทำจนจบ เพียงทำถึงงวดที่ 2 ก็เพียงพอต่อการตอบโจทย์ข้อนี้)

วันที่	งวด	เงินจ่าย	ตัดดอกเบี้ย	ตัดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
1/1/25x1	0				2,000,000
1/1/25x1	1	176,436	-	176,436	1,823,564
1/1/25x2	2	176,436	127,649	48,787	1,774,777

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

วันที่	งวด	เงินจ่าย	ตัดดอกเบียด	ตัดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
1/1/25x3	3	176,436	124,234	52,202	1,722,576
1/1/25x4	4	176,436	120,580	55,856	1,666,720
1/1/25x5	5	176,436	116,670	59,766	1,606,955
1/1/25x6	6	176,436	112,487	63,949	1,543,005
1/1/25x7	7	176,436	108,010	68,426	1,474,580
1/1/25x8	8	176,436	103,221	73,215	1,401,364
1/1/25x9	9	176,436	98,096	78,340	1,323,024
1/1/25x10	10	176,436	92,612	83,824	1,239,200
1/1/25x11	11	176,436	86,744	89,692	1,149,508
1/1/25x12	12	176,436	80,466	95,970	1,053,537
1/1/25x13	13	176,436	73,748	102,688	950,849
1/1/25x14	14	176,436	66,559	109,877	840,972
1/1/25x15	15	176,436	58,868	117,568	723,404
1/1/25x16	16	176,436	50,638	125,798	597,606
1/1/25x17	17	176,436	41,832	134,604	463,003
1/1/25x18	18	176,436	32,410	144,026	318,977
1/1/25x19	19	176,436	22,328	154,108	164,870
1/1/25x20	20	176,436	11,541	164,870	-

โดยกิจการจะต้องบันทึกบัญชีในปีแรกตามนี้

ณ วันทำสัญญา

1/1/25x1	เงินสด	2,000,000	
	เครื่องจักร (สุทธิ)		1,400,000
	ผลกำไรจากการขายและเช่ากลับรอดตัดบัญชี		600,000
	บันทึกการขายเครื่องจักรและเช่ากลับ		
	เครื่องจักรตามสัญญาเช่า	2,000,000	
	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน		2,000,000
	บันทึกการเช่าเครื่องจักรกลับ		

ณ วันสิ้นปี 25x1

31/12/25x1	ค่าเสื่อมราคา	100,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักรตามสัญญาเช่า		100,000

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สจวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่เช่า (2 ล้านบาท / 20 ปี)		
ผลกำไรจากการขายและเช่ากลับรอดัดบัญชี	30,000	
ค่าเสื่อมราคา		30,000
บันทึกตัดบัญชีผลกำไรจากการขายและเช่ากลับลดค่าเสื่อมราคา (0.6 ล้านบาท / 20 ปี)		
ดอกเบี้ยจ่าย	127,649	
ดอกเบี้ยค้างจ่าย		127,649
บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าการเงิน		

## ข้อ 2 เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการรวมธุรกิจ

ในวันที่ 1/1/25x1 บริษัท เอ ได้ทำการลงทุนในบริษัท บี ในสัดส่วน 30% ในมูลค่า 16,000,000 บาท โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ ของ บริษัท บี เท่ากับมูลค่ายุติธรรม จำนวน 50,000,000 บาท ยกเว้นสินค้าคงเหลือมูลค่ายุติธรรมสูงกว่า จำนวน 1,000,000 บาท ที่ดินมูลค่ายุติธรรมสูงกว่า 2,000,000 บาท สินค้าได้ขายหมดในปี 25x1 ในปี 25X1 บริษัท บี มีกำไร 6,000,000 บาท และ จ่ายเงินปันผล 1,000,000 บาท

### ให้ทำ

#### ก. 4 คะแนน

- 2.1 คำนวณค่าความนิยมจากการซื้อ บริษัท บี
- 2.2 คำนวณส่วนแบ่งกำไร ขาดทุน จากเงินลงทุนในบริษัท บี สำหรับปี x1

#### ข. จงอภิปรายเรื่องค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วม 4 คะแนน

ในวันที่ 1/1/25x2 บริษัทฯ เอ ได้ลงทุนใน บริษัท บี เพิ่ม 50% ในมูลค่า 28,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ 55,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่ได้ลงไปในปี 25x1 ส่วน 30% มีมูลค่า 18,000,000 บาท ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย มีมูลค่ายุติธรรม 12,000,000 บาท บริษัทมีนโยบายวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่ายุติธรรม

#### ค. 4 คะแนน

- 2.3 จงคำนวณค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ
- 2.4 จงคำนวณผลกำไร หรือ ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ ณ 1 มค x2 ของเงินลงทุนที่เคยซื้อมาก่อนหน้านี้

#### ง จงอภิปรายเกี่ยวกับวิธีการคำนวณค่าความนิยมของการรวมธุรกิจ 4 คะแนน

#### จ จงอภิปรายเกี่ยวกับรวมธุรกิจเป็นขั้นๆตามมาตรฐานการบัญชี 4 คะแนน

### เฉลย

โจทย์ข้อนี้ ถือเป็นารวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ ซึ่งเกิดจากการทยอยซื้อหุ้น ในกรณีนี้ ผู้ซื้อต้องพิจารณารายการแลกเปลี่ยนแต่ละรายการแยกจากกัน โดยใช้ต้นทุนของรายการและข้อมูลมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยนแต่ละครั้ง เพื่อกำหนดค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องแต่ละครั้งที่เกิดรายการ ดังนั้น ค่าความนิยมจากการซื้อหุ้น 30% แรกนั้น สามารถคำนวณได้ดังนี้

#### ก. 4 คะแนน

## 2.1 คำนวณค่าความนิยมจากการซื้อ บริษัท บี

	<u>ลงทุนครั้งแรก 30%</u>	
เงินลงทุนจ่ายซื้อ	16,000,000	บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ซื้อตามสัดส่วนหุ้นที่ซื้อครั้งแรก (53 ล้านบาท x 30%)	15,900,000	บาท
ค่าความนิยม	<u>100,000</u>	บาท

## 2.2 คำนวณส่วนแบ่งกำไร ขาดทุน จากเงินลงทุนในบริษัท บี สำหรับปี x1

กำไรตามรายงานของบริษัทบี	6,000,000	บาท
หัก ตัดบัญชีมูลค่ายุติธรรมที่สูงกว่าราคาตามบัญชี (สินค้า)	(1,000,000)	บาท
กำไรหลังปรับปรุงผลต่างมูลค่ายุติธรรม > มูลค่าตามบัญชี	5,000,000	บาท
สัดส่วนการถือหุ้นในปี โดย เอ	30%	
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทบีประจำปี 25x1	<u>1,500,000</u>	บาท

## ข. จงอภิปรายเรื่องค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วม 4 คะแนน

ค่าความนิยม เป็นผลต่างระหว่างมูลค่าธุรกิจของบริษัทที่ถูกลงทุน (มูลค่าจ่ายซื้อโดยบริษัทใหญ่ + มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม) กับ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกลงทุน ทั้งนี้ ผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ค่าความนิยมเฉพาะส่วนที่ตนเองถือหุ้น โดยให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุนโดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม (ม.บช. 28 ย่อหน้า 23) ซึ่งเมื่อกิจการผู้ลงทุนไม่ได้รับรู้ค่าความนิยมแยกออกจากสินทรัพย์อื่น ๆ ในการทดสอบด้วยค่าจึงต้องทดสอบด้วยค่าของเงินลงทุน โดยไม่แยกองค์ประกอบของค่าความนิยมออกมาแต่อย่างใด โดยให้เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่า และหากหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง กิจการย่อมสามารถกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าขึ้นได้เช่นกัน โดยการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้นจะใช้วิธีประมาณมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากการถือเงินลงทุนดังกล่าวในอนาคต (ม.บช. 28 ย่อหน้า 33)

## ค. 4 คะแนน

### 2.3 จงคำนวณค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ

มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่จ่ายซื้อครั้งแรก	18,000,000	บาท
มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนจ่ายซื้อครั้งที่สอง	28,000,000	บาท
มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)	12,000,000	บาท
รวมมูลค่าธุรกิจของบริษัทบี 100%	<u>58,000,000</u>	บาท

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันซื้อธุรกิจ (1/1/25x2)	55,000,000	บาท
ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ	3,000,000	บาท

#### 2.4 จงคำนวณผลกำไร หรือ ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ ณ 1 มค x2 ของเงินลงทุนที่เคยซื้อมาก่อนหน้านี้

ม.ร.ง. 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 41-42 ได้ระบุว่า “หากผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุม โดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้ว ถือว่าเป็นเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้นๆ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยทันที **ดังนั้น ผลกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ ณ 1 มค x2 ของเงินลงทุนที่เคยซื้อมาก่อนหน้านี้ จะสามารถคำนวณได้ดังนี้**

มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่จ่ายซื้อครั้งแรก ณ วันที่ 1/1/25x2	18,000,000	บาท
หัก มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่จ่ายซื้อครั้งแรก:		
เงินลงทุนจ่ายซื้อเงินลงทุนครั้งแรก 1/1/25x1	16,000,000	บาท
บวก ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทปีประจำปี 25x1	1,500,000	บาท
หัก เงินปันผลรับจากบริษัทปีประจำปี 25x1 (1 ล้านบาท x 30%)	-300,000	บาท
มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน 30% ณ วันที่ 1/1/25x2	17,200,000	บาท
ผลกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ ณ วันที่ 1/1/25x2	800,000	บาท

#### ง จงอภิปรายเกี่ยวกับการคำนวณค่าความนิยมของการรวมธุรกิจ 4 คะแนน

ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจสามารถคำนวณได้ 2 วิธี คือค่าความนิยมรวม (Full Goodwill) หรือวิธีค่าความนิยมบางส่วนเฉพาะของบริษัทใหญ่ (Partial Goodwill) ตามการอธิบายต่อไปนี้

##### ค่าความนิยมรวม (Full Goodwill)

ค่าความนิยมตามวิธี Full Goodwill เป็นผลต่างระหว่าง “มูลค่าธุรกิจของบริษัทที่ถูกซื้อ” กับ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทผู้ถูกซื้อ ณ วันซื้อธุรกิจ โดยมูลค่าธุรกิจของบริษัทผู้ถูกซื้อคือผลรวมของ

- 1) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้
- 2) **มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ**ของบริษัทที่ถูกลงทุนในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และ
- 3) มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่เป็นของผู้ซื้อ ณ วันซื้อธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ (ซึ่งในกรณีนี้คือเงินลงทุนที่ซื้อครั้งแรก 30%)



ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ คือมูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมา (ที่รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและภาวะผูกพันที่อาจไม่ได้รับรู้ในงบการเงินมาก่อน)

#### ค่าความนิยมเฉพาะของบริษัทใหญ่ (partial goodwill)

ค่าความนิยมเฉพาะของบริษัทใหญ่ (partial goodwill) จะคำนวณคล้ายๆ กับค่าความนิยมรวม แต่แทนที่จะวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ กิจการผู้ลงทุนจะวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อตามสัดส่วนของ NCI แทน ดังนั้น ค่าความนิยมแบบ partial goodwill จึงสามารถคำนวณได้ดังนี้

โดยมูลค่าธุรกิจของบริษัทผู้ถูกซื้อคือผลรวมของ

- 1) มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้
- 2) **มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ “ที่ระบุได้”** ของบริษัทที่ถูกลงทุนในส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และ
- 3) มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของผู้ถูกซื้อที่เป็นของผู้ซื้อ ณ วันที่ซื้อธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ (ซึ่งในกรณีนี้คือเงินลงทุนที่ซื้อครั้งแรก 30%)

ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ คือมูลค่าสุทธิ ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมา (ที่รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและภาวะผูกพันที่อาจไม่ได้รับรู้ในงบการเงินมาก่อน) (ม.ร.ง. 3 ย่อหน้า 32)

การคำนวณค่าความนิยมแบบ partial goodwill จะทำให้ค่าความนิยมที่คำนวณได้จะมีเฉพาะของบริษัทใหญ่ โดยที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะไม่ได้รับปันส่วนค่าความนิยมแต่อย่างใด

มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่จ่ายซื้อครั้งแรก	18,000,000	บาท
มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนจ่ายซื้อครั้งที่สอง	28,000,000	บาท
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของ S x สัดส่วน NCI (20%) (55m x 20%)	11,000,000	บาท
รวมมูลค่าธุรกิจของบริษัทปี 100%	57,000,000	บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ (1/1/25x2)	55,000,000	บาท
ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจ (partial GW)	2,000,000	บาท

#### ๖. งบอภิปรายเกี่ยวกับรวมธุรกิจเป็นขั้นๆตามมาตรฐานการบัญชี 4 คະແນນ

ม.ร.ง. 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 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

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวจนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

40 และทำให้กิจการ ก มีอำนาจควบคุมกิจการ ข) ถือว่าเป็นเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้นๆ โดยผู้ซื้อต้อง  
วัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้  
ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยทันที (แต่หากถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายก่อน ต้องรับรู้ด้วยเกณฑ์เดียวกับเสมือน  
ว่าผู้ซื้อได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป)”

### ข้อ 3 ก สิทธิพยานไม่มีตัวตน

กิจการมีสิทธิการออกอากาศทางโทรทัศน์ ซึ่งต้องต่ออายุทุก 10 ปี กิจการไม่เคยมีปัญหาใดๆในเรื่องการต่ออายุ และสิทธิดังกล่าวให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการตลอดมา กิจการเคยต่ออายุมาแล้ว 1 ครั้ง

อย่างไรก็ตาม ในปี 25X7 รัฐบาลได้เปลี่ยนแปลงสัมปทานจากการต่ออายุโดยอัตโนมัติ เป็นการให้ประมูลแทน และสิทธิที่กิจการมีอยู่นั้นจะให้ประโยชน์อีกเพียง 2 ปี และคาดว่าจะได้รับกระแสเงินสดจากสิทธิดังกล่าวตลอด 2 ปีที่เหลืออยู่

#### ให้ทำ

- 1) ก่อนหน้าปี 25x7 กิจการจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีกับสิทธิดังกล่าวอย่างไร
- 2) ในปี 25X7 กิจการควรดำเนินการกับสิทธิดังกล่าวอย่างไร (10 คะแนน)

#### เฉลย

- 1) ก่อนหน้าปี 25x7 กิจการจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีกับสิทธิดังกล่าวอย่างไร

กิจการต้องถือว่าใบอนุญาตออกอากาศมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน เนื่องจากคาดว่าใบอนุญาตจะทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการอย่างไม่มีที่สิ้นสุด ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องตัดจำหน่ายใบอนุญาต (จนกว่าอายุการให้ประโยชน์จะทราบได้แน่นอน) แต่กิจการจะต้องทดสอบการด้อยค่าของใบอนุญาตตาม ม.บข. 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทุกปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าใบอนุญาตนั้นอาจเกิดการด้อยค่า

- 2) ในปี 25X7 กิจการควรดำเนินการกับสิทธิดังกล่าวอย่างไร

เนื่องจากใบอนุญาตออกอากาศไม่สามารถต่ออายุได้อีก อายุการให้ประโยชน์จึงมีระยะเวลาที่ทราบได้แน่นอน ดังนั้น กิจการจึงต้องตัดจำหน่ายใบอนุญาตตลอดระยะเวลาการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่อีก 2 ปี และต้องทดสอบการด้อยค่าตามม.บข. 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยทันที

### ข้อ 3 ข สินค้าคงเหลือและสัญญาที่สร้างภาระ

บริษัท มิว จำกัด ซื้อสินค้ามาเพื่อขาย ในระหว่างปี 25x1 มีต้นทุนเฉลี่ย 26 บาท ต่อหน่วย ในวันที่ 31/12/25x1 บริษัท มีสินค้าคงเหลือจำนวน 1,000 หน่วย ต้นทุนสินค้าที่ซื้อ 30 บาทต่อหน่วย มูลค่าที่บริษัทคาดว่าจะขายได้ 32 บาทต่อหน่วย มีค่านายหน้า 3 บาทต่อหน่วย บริษัทได้ทำสัญญาขายสินค้าแบบยกเลิกไม่ได้ จำนวน 1,200 หน่วย ในราคาหน่วยละ 28 บาท โดยทำการส่งของในวันที่ 7 มกราคม 25x2 บริษัทคาดว่าจะสามารถซื้อสินค้ามาเพิ่มเติมได้ ในราคาต้นทุนเดิม

#### ให้ทำ

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

บันทึกบัญชีในปี 25x1 พร้อมทั้งคำนวณประกอบ (10 คะแนน)

#### เฉลย

“สินค้าคงเหลือ หมายถึง ทรัพย์สินซึ่ง มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย (Work In Process) หรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

กิจการจะต้องแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหมายถึงราคาที่สามารถขายได้ตามปกติของธุรกิจ หักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (ม.บข. 2 ปรับปรุง 2552)

ในการประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้อ้างอิงกับหลักฐานเกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจากสินค้าคงเหลือซึ่งเชื่อถือได้มากที่สุดในขณะที่ประมาณมูลค่า (ม.บข. 2 ย่อหน้า 30) โดยให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของกิจการในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย หากเป็นสินค้าคงเหลือที่กิจการถือไว้เพื่อขายตามสัญญาที่แน่นอน ให้ถือตามราคาที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น หากจำนวนตามสัญญาการขายนั้นมีน้อยกว่าปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือครองไว้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือส่วนที่เกินกว่าปริมาณในสัญญาให้ถือตามราคาขายโดยทั่วไป กิจการอาจต้องบันทึกประมาณการหนี้สินจากปริมาณสินค้าคงเหลือตามสัญญาขายที่แน่นอนส่วนที่เกินปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือไว้หรือที่เกิดจากสัญญาซื้อที่แน่นอนของกิจการ (ม.บข. 2 ย่อหน้า 31)

สำหรับข้อนี้ กิจการทำสัญญาขายสินค้าล่วงหน้าสำหรับสินค้า ค 1,200 หน่วยในราคา 28 บาท จึงต้องใช้ราคา 28 บาทในการประมาณมูลค่าสุทธิสำหรับสินค้า 1,000 หน่วย ส่วนสัญญาขายสินค้าล่วงหน้าส่วนที่เกินกว่าสินค้าที่มีอยู่ (200 หน่วย) ให้กิจการตั้งประมาณการหนี้สิน “ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาขายสินค้าล่วงหน้าที่สร้างภาระ”

ดังนั้น กิจการจะต้องแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ 1,000 หน่วย และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามการคำนวณต่อไปนี้

ประเภทของ สินค้า	จำนวน ชิ้น	ราคาทุน/ ชิ้น	ราคา		ราคาทุนหรือ มูลค่าสุทธิที่ คาดว่าจะ ได้รับแล้วแต่ อย่างใดจะต่ำ กว่า		ขาดทุน ต่อชิ้น
			ขาย/ขึ้น ตาม สัญญา	หักคชจ. ทางตรง	มูลค่าสุทธิ ที่คาดว่าจะ ได้รับ	มูลค่าสุทธิที่ คาดว่าจะ ได้รับแล้วแต่ อย่างใดจะต่ำ กว่า	
A	B	C	D	E	F = D - E	G = min(C,F)	H = G - C
สินค้าเพื่อขาย	1,000	30	28	3	25	25	(5)
มูลค่ารวม		30,000			25,000	25,000	(5,000)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

และกิจการจะต้องคำนวณค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาขายสินค้าล่วงหน้าที่สร้างภาระ” ตามการ  
คำนวณต่อไปนี้

ประเภทของ สินค้า	จำนวนชิ้น ของสินค้าที่ ทำสัญญา		ราคาขาย ตามสัญญา		มูลค่าสุทธิที่	
	ขายเกิน กว่าสินค้าที่ มี	ราคาทุน/ชิ้น ที่คาดว่าจะต้อง จ่ายซื้อ	ล่วงหน้า/ ชิ้น	หักคชจ. ทางตรง	คาดว่าจะ ได้รับ	ขาดทุนต่อชิ้น
A	B	C	D	E	F = D - E	G = F - C
สินค้าเพื่อขาย	200	30	28	3	25	(5)
มูลค่ารวม		6,000			5,000	(1,000)

กิจการจึงต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31/12/25x1 ดังต่อไปนี้

31/12/25x1	ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ	5,000
	ค่าเผื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ	5,000
	(บันทึกผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ)	
31/12/25x1	ผลขาดทุนจากสัญญาขายล่วงหน้าที่เกี่ยวข้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระ	1,000
	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาขายล่วงหน้าที่เกี่ยวข้องเป็นสัญญาที่สร้างภาระ	1,000
	(บันทึกผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ)	

## หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ  
กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า  
กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนใน  
บริษัทร่วม กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของ  
สินทรัพย์. กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการ  
หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กรุงเทพฯ : 2552.

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

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