

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 3/2556

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

### วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

## สารบัญ

สารบัญ .....	2
ข้อ 1 เรื่องสินค้าคงเหลือ .....	3
ข้อ 2 เรื่องผลขาดทุนจากการด้อยค่า .....	7
ข้อ 3 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน .....	11
ข้อ 3 (ก) .....	11
ข้อ 3 (ข) .....	12
ข้อ 3 (ค) .....	13
ข้อ 3 (ง) .....	14
หนังสืออ้างอิง .....	17

## ข้อ 1 เรื่องสินค้าคงเหลือ

บริษัท เก จำกัด เป็นผู้จำหน่ายสินค้าที่ซื้อในประเทศ และต่างประเทศ ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x5 กิจการมีสินค้าคงเหลือ ดังนี้

ประเภทของสินค้า	จำนวนชิ้น	ราคาทุนชิ้น	ราคาขาย/ชิ้น
ก	100	20	25
ข	150	27	32
ค	450	23	26
ง	200	28	31

### ข้อมูลเพิ่มเติม

- บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการขายชิ้นละ 4 บาท
- สินค้า ก. ได้เข้าจากต่างประเทศ เตรียมไว้ขายในปี 25x6 มีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อคำนวณจากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี ชิ้นละ 1 บาท
- กิจการได้รับคำสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ สำหรับสินค้า ค. จำนวน 100 ชิ้น ในราคา 36 บาท กำหนดส่งในปี 25x6
- กิจการได้รับคำสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ ในสินค้า ง. จำนวน 120 ชิ้น ในราคาชิ้นละ 31 บาท ส่งของปี 25x6
- กิจการสามารถสั่งซื้อสินค้าได้ในราคาเดิม

### ให้ทำ

- คำนวณหามูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25x5
- บันทึกรายการในสมุดบัญชีรายวัน สำหรับรายการที่เกิดขึ้น
- ทำงบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ. วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 เฉพาะในส่วนสินทรัพย์

### ตอบ

#### ก คำนวณหามูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม 25x5

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

สำหรับข้อนี้ กิจการทำสัญญาขายสินค้าล่วงหน้าสำหรับสินค้า ค 100 หน่วยในราคา 36 บาท จึงต้องใช้ราคา 36 บาทในการประมาณมูลค่าสุทธิสำหรับสินค้า 100 หน่วย ส่วนสินค้าส่วนที่เหลือ 350 หน่วย ให้ใช้ราคาตลาด 26 บาทเป็น

ตัวประมาณ ส่วนสินค้า ง กิจการได้ทำสัญญาขายล่วงหน้า 120 หน่วยในราคาเท่ากับราคาตลาด ดังนั้นกิจการจึงต้องใช้ราคาตลาด 31 บาทเป็นตัวประมาณมูลค่าสุทธิ สำหรับสินค้าคงเหลือทั้งจำนวน (200 หน่วย) ตามการคำนวณต่อไปนี้

ประเภท ของสินค้า	จำนวนชิ้น	ราคาทุน/ชิ้น	ราคาขาย/ ชิ้น	หักคชจ. ทางตรง	ราคาทุนหรือ	มูลค่าสุทธิที่
					คาดว่าจะ	มูลค่าสุทธิที่
					คาดว่าจะ	ได้รับแล้วแต่
					ได้รับ	อย่างไรก็ตาม
A	B	C	D	E	F = D - E	G = min(C,F)
ก	100	19	25	4	21	19
ข	150	27	32	4	28	27
ค	100	23	36	4	32	23
ค	350	23	26	4	22	22
ง	200	28	31	4	27	27
มูลค่ารวม		21,900			22,600	21,350

#### บันทึกรายการในสมุดบัญชีรายวัน สำหรับรายการที่เกิดขึ้น

การปรับปรุงผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ก เนื่องจากผลขาดทุนดังกล่าวไม่สามารถรวมเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือได้ ต้องตัดเป็นผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยทันที

31/12/25x5	ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ( 100 x 1)	100
	สินค้าคงเหลือ	100
	ปรับปรุงผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนออกจากมูลค่าสินค้าคงเหลือ	

สมมติว่าสินค้าแต่ละประเภทเป็นสินค้าประเภทใกล้เคียงกันหรือเป็นสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน การตีราคาจะเทียบราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในภาพรวม (ม.บช. 2 ย่อหน้า 29) ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องตั้งสำรองการลดลงของมูลค่าสินค้าคงเหลือเนื่องจากราคาทุนของสินค้า (21,900 บาท) ไม่เกินไปกว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (22,600 บาท)

แต่หากสมมติว่าสินค้าแต่ละประเภทเป็นสินค้าประเภทที่แตกต่างกันหรือสายผลิตภัณฑ์ที่ต่างกัน การตีราคาจะเทียบราคาทุนกับมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแต่ละรายการ (ม.บช. 2 ย่อหน้า 29) ดังนั้น กิจการจึงต้องตั้งสำรองการลดลงของมูลค่าจำนวน 550 บาท (21,900 บาท - 21,350 บาท) ตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

31/12/25x5	ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าสินค้าคงเหลือ	550
	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าสินค้าคงเหลือ	550
	บันทึกตั้งค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าสินค้าคงเหลือ	

ค. ท่างบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) ณ. วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 เฉพาะในส่วนสินทรัพย์ (สมมติกิจการที่ราคาสินค้าใน

ภาพรวม)

บริษัท เก๋ จำกัด (มหาชน)

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2554

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	พ.ศ. 25x5	พ.ศ. 25x4	พ.ศ. 25x5	พ.ศ. 25x4
	บาท	บาท	บาท	บาท
สินทรัพย์				
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	xx	xx	Xx	xx
ลูกหนี้การค้า – สุทธิ	xx	xx	Xx	xx
สินค้าคงเหลือ – สุทธิ	21,900	xx	Xx	xx

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ราคาทุนใช้ราคาตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน ต้นทุนในการซื้อประกอบด้วยราคาซื้อ และค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินค้านั้น เช่น ค่าภาษีอากร ค่าขนส่ง หักด้วยส่วนลดและเงินที่ได้รับคืนจากการซื้อสินค้า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับประมาณจากราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยค่าใช้จ่ายที่จำเป็นเพื่อให้สินค้านั้นสำเร็จรูปและค่าใช้จ่ายในการขาย กลุ่มบริษัทได้ตั้งค่าเพื่อการลดมูลค่าสำหรับสินค้าเก่า ล้าสมัย และสูญหายเท่าที่จำเป็น

	หน่วย : บาท			
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	พ.ศ. 25x5	พ.ศ. 25x4	พ.ศ. 25x5	พ.ศ. 25x4
สินค้าสำเร็จรูป	xx	xx	xx	xx
สินค้าระหว่างทาง	xx	xx	xx	xx
รวม	21,900	xx	xx	xx
ค่าเผื่อราคาทุนสินค้าสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	(0)	xx	xx	xx
สินค้าคงเหลือ - สุทธิ	21,900	xx	xx	xx

## ข้อ 2 เรื่องผลขาดทุนจากการด้อยค่า

บริษัทแมวจำกัด ชื่อ กิจการบริษัทหมา จำกัด ซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่ โดยบริษัทแมวมินนโยบายทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกปี โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้จากการซื้อ กิจการ ณ สิ้นปี 25x3 เป็นดังนี้

สินทรัพย์	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าขายสุทธิ	มูลค่าจากการใช้
ค่าความนิยม	30,000,000	-	-
โรงงาน ก	5,000,000	5,000,000	4,500,000
โรงงาน ข	9,000,000	4,000,000	5,000,000
โรงงาน ค	25,000,000	15,000,000	5,000,000

### ให้ทำ

- 1) แสดงการคำนวณการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หลังปรับปรุงรายการ (15 คะแนน)
- 2) บันทึกบัญชี (5 คะแนน)

### ตอบ

การด้อยค่าของสินทรัพย์หมายถึง จำนวนซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น โดยที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนคือจำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ ซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืนในกรณีนี้คือจำนวนที่มากกว่า ระหว่างราคาขายสุทธิ กับ มูลค่าจากการใช้ เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชี ณ 31/12/25x2 จึงก่อให้เกิดการด้อยค่าของสินทรัพย์ขึ้น ทั้งนี้ ในการประเมินการด้อยค่า นั้น กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ แต่หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของ “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด”<sup>1</sup> และประเมินผลขาดทุนจากการด้อยค่าจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแทน (ม.บช. 36 ย่อหน้า 66)

หากโจทย์ให้ข้อมูลมาเพียงข้างต้น จะถือว่าโจทย์ให้ข้อมูลไม่เพียงพอที่จะบอกได้ว่า โรงงาน ก โรงงาน ข และ โรงงาน ค มีอิสระจากกันหรือไม่ เนื่องจากเราไม่สามารถทราบได้ว่า สินทรัพย์นั้น ๆ จะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่โดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่นหรือไม่ (ม.บช. 36 ย่อหน้า 67.2) ดังนั้น คำตอบจึงเป็นไปได้ในสองแนวทางครับ

- 1) หากทั้งสามโรงงาน “มีอิสระจากกัน” และถือว่ามีหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด “สามหน่วย” ซึ่งกิจการจะต้อง “ปันส่วน” ค่าความนิยมที่เกิดขึ้น จากการรวมธุรกิจให้กับ “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด” ทั้งสามหน่วยตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการ (ม.บช. 36 ย่อหน้า 80) และประเมินผลขาดทุนจากการด้อยค่าฯ ในระดับของ “โรงงาน”

<sup>1</sup> หมายถึงสินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น เช่น ร้าน 7-11 หนึ่งร้านจะถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด แต่รถไฟฟ้า BTS ซึ่งวิ่ง 2 เส้นทางแต่ไม่มีอิสระจากกันจะถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเพียงหนึ่งหน่วยเท่านั้น

2) หากทั้งสามโรงงาน “ไม่มีอิสระจากกัน” จะถือว่าทั้งสามโรงงานเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเพียงหน่วยเดียว ดังนั้น การทดสอบด้วยค่าจึง ต้องประเมินผลขาดทุนจากการด้อยค่าฯ ในระดับของ “องค์กร”

ซึ่งต่อไปนี้เป็นคำตอบในแต่ละแนวทาง

### การปันส่วนค่าความนิยมให้กับแต่ละโรงงานที่ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

บาท

สินทรัพย์	รวมมูลค่า				
	มูลค่าตามบัญชี	การปันส่วนค่า	ตามบัญชีหลังปัน	มูลค่าที่คาดว่าจะ	ผลขาดทุนจาก
	ของหน่วยสินทรัพย์	ความนิยม	ส่วนฯ	ได้รับคืน	การด้อยค่า
	A	B	C = A+B	D = max (NSP, VIU)	E = C - D
โรงงาน ก	5,000,000	3,846,154	8,846,154	5,000,000	3,846,154
โรงงาน ข	9,000,000	6,923,077	15,923,077	5,000,000	10,923,077
โรงงาน ค	25,000,000	19,230,769	44,230,769	15,000,000	29,230,769
รวม	39,000,000	30,000,000	69,000,000	25,000,000	44,000,000

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ต่างๆ

บาท

สินทรัพย์	ปันส่วนผลขาดทุน			
	ผลขาดทุนจาก	ปันส่วนผลขาดทุนให้	ให้สินทรัพย์อื่นๆ	รวม
	การด้อยค่า	ค่าความนิยม	ของโรงงาน	
	F	G = min(F, B)	H = F - G	I = G + H
โรงงาน ก	3,846,154	3,846,154	-	3,846,154
โรงงาน ข	10,923,077	6,923,077	4,000,000	10,923,077
โรงงาน ค	29,230,769	19,230,769	10,000,000	29,230,769
รวม	44,000,000	30,000,000	14,000,000	44,000,000

### การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	44,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - ค่าความนิยม	30,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ก	-
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ข	4,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ค	10,000,000
บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่า	

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่นอนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 1/57 เริ่ม 11 - 12 ม.ค. 57



## คำตอบแนวทางที่ 2 ประเมินผลขาดทุนจากการด้อยค่าฯ ในระดับของ “องค์กร”

แนวทางนี้จะไม่มีการปันส่วนค่าความนิยมให้กับแต่ละโรงงาน เนื่องจากแต่โรงงานทั้งสามแห่งรวมกันจะถือเป็น “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด” เพียง “1 หน่วย” โดยกิจการจะต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าฯ ให้กับค่าความนิยมก่อน หากไม่พอจึงจะปันส่วนให้กับสินทรัพย์อื่น ตามการคำนวณต่อไปนี้

### การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าครั้งแรก

ผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวม	44,000,000
หัก ค่าความนิยม	(30,000,000)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือ	<u>14,000,000</u>

สินทรัพย์	การปันส่วนผล		มูลค่าตามบัญชีหลัง	
	มูลค่าตามบัญชี	ขาดทุนจากการด้อยค่า	ปันส่วนผลขาดทุน	Max (NSP, VIU)
โรงงาน ก	5,000,000	1,794,872	3,205,128	5,000,000
โรงงาน ข	9,000,000	3,230,769	5,769,231	5,000,000
โรงงาน ค	25,000,000	8,974,359	16,025,641	15,000,000
	39,000,000	14,000,000	25,000,000	25,000,000

ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าฯ กิจการจะต้องไม่ปันส่วนผลขาดทุนให้มูลค่าตามบัญชีหลังปันส่วนมีค่าน้อยกว่า ราคาขายสุทธิ หรือ มูลค่าจากการใช้ หรือ ศูนย์ (ม.บช. 36 ย่อหน้า 105) ดังนั้น ในการปันส่วนครั้งแรกมูลค่าตามบัญชีหลังปันส่วนของโรงงาน ก ต่ำกว่ามูลค่าขั้นต่ำ จึงต้องปันใหม่อีกครั้งดังนี้

### การปันส่วนครั้งที่สอง

ผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวม	44,000,000
หัก ค่าความนิยม	(30,000,000)
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ก	0
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือ	<u>14,000,000</u>

สินทรัพย์	การปันส่วนผล		มูลค่าตามบัญชีหลัง	
	มูลค่าตามบัญชี	ขาดทุนจากการด้อยค่า	จากการด้อยค่า	Max (NSP, VIU)
โรงงาน ข	9,000,000	3,705,882	5,294,118	5,000,000
โรงงาน ค	25,000,000	10,294,118	14,705,882	15,000,000
	34,000,000	14,000,000	20,000,000	20,000,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่นอนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net)) ครั้งที่ 1/57 เริ่ม 11 - 12 ม.ค. 57

ซึ่งหลังจากปันส่วนครั้งที่สองแล้ว มูลค่าตามบัญชีของโรงงาน ค ยังต่ำกว่ามูลค่าต่ำที่สุดที่ยอมรับได้ จึงต้องปันส่วนด้วยค่าครั้งที่ 3 ดังนี้

### การปันส่วนครั้งที่ 3

	บาท
ปันส่วนผลขาดทุนให้ค่าความนิยม	30,000,000
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ก	0
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ค	10,000,000
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือ	<u>40,000,000</u>

สินทรัพย์	การปันส่วนผลขาดทุน		มูลค่าตามบัญชีหลัง	
	มูลค่าตามบัญชี	จากการด้อยค่า	ปันส่วนผลขาดทุนด้อยค่า	Max (NSP, VIU)
โรงงาน ข	9,000,000	4,000,000	5,000,000	5,000,000
	<u>9,000,000</u>	<u>4,000,000</u>	<u>5,000,000</u>	<u>5,000,000</u>

จากการปันส่วนครั้งที่ 3 ไม่มีสินทรัพย์ใดที่มีมูลค่าตามบัญชีหลังปันส่วนฯ ต่ำไปกว่ามูลค่าต่ำที่สุดที่ยอมรับได้ การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจึงสามารถสรุปได้ดังนี้

	บาท
ปันส่วนผลขาดทุนให้ค่าความนิยม	30,000,000
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ก	0
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ข	4,000,000
ปันส่วนผลขาดทุนฯ ให้โรงงาน ค	10,000,000
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือ	<u>44,000,000</u>

### การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	44,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - ค่าความนิยม	30,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ก	-
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ข	4,000,000
ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ - สินทรัพย์โรงงาน ค	10,000,000
บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่า	

## ข้อ 3 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน

### ข้อ 3 (ก)

บริษัทมีแผนปิดโรงงานและกิจการในจังหวัดสงขลา ซึ่งกิจการได้ยื่นแผนการปิดกิจการและได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการแล้ว บริษัทได้ยื่นจดหมายให้กับคู่ค้าและพนักงานเกี่ยวกับการปิดกิจการในจังหวัดสงขลา โดยมีรายละเอียดดังนี้

- ก. ต้นทุนการย้ายและปิดโปรแกรมซอฟต์แวร์ 50,000 บาท
- ข. ค่าใช้จ่ายการย้ายเครื่องจักรไปสาขาอื่น 10,000 บาท
- ค. ค่าใช้จ่ายการเลิกจ้างพนักงาน 600,000 บาท
- ง. ประมาณผลขาดทุนจากการปิดโรงงานและกิจการ 120,000 บาท
- จ. สัญญาเช่าดำเนินงานที่สร้างภาระ 200,000 บาท

### ให้ทำ

- 1) เงื่อนไขการรับรู้รายการในประมาณการหนี้สินของบริษัท
- 2) กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินดังกล่าวอย่างไร (4 คะแนน)

### ตอบ

กรณีการปิดโรงงานของบริษัทแห่งนี้ ถือเป็นการตัดสินใจ “ปรับโครงสร้าง” ซึ่ง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) ได้ให้ตัวอย่างของการปรับโครงสร้างไว้ได้แก่ ก) การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ ข) การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น ค) การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร และ ง) การปรับโครงสร้างชั้นพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบต่ออย่าง เป็นสาระสำคัญต่อลักษณะและจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ

การปรับโครงสร้างจะก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমানได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้เป็น ก) กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ข) กิจการทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ถูกกระทบทราบ ทั้งนี้ ใช้จ่ายที่ต้องรวมเป็นประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างคือรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างจะต้องเป็น ก) รายจ่ายที่จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้างนั้น และ ข) ต้องเป็นรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ ซึ่ง มาตรฐานการบัญชี 37 ได้ระบุว่า ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมรายจ่ายต่อไปนี้ 1) ค่าอบรมหรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังจ้างงานอยู่ 2) ค่าใช้จ่ายทางการตลาด 3) เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย โดยรายจ่ายข้างต้นเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในอนาคตและไม่ถือเป็นหนี้สินสำหรับการปรับโครงสร้าง ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์การรับรู้รายการเสมือนว่ารายจ่ายนั้นเกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระจากการปรับโครงสร้าง

นอกจากนี้ กิจการต้องไม่นำขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสามารถระบุได้จนถึงวันที่มีการปรับโครงสร้างมารวมเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ผลขาดทุนนั้นจะเกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระซึ่งหมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น และกิจการจะต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แม้ว่าการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้างนั้นๆ ก็ตาม

ดังนั้น สำหรับเจตยข้อนี้ หากกิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด และได้ทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างแล้วนั้น กิจการจะสามารถรับรู้รายจ่ายที่จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้าง ซึ่งในที่นี้ มีเพียงค่าทดแทนการเลิกจ้างงานพนักงาน 600,000 บาท และสัญญาเช่าดำเนินงานที่ถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ 200,000 บาทเท่านั้น ส่วนรายจ่ายรายการอื่นนั้น เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ และประมาณการผลกำไรขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ ซึ่งภายใต้ข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี 37 กิจการไม่มีสิทธิรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินแต่อย่างใด ดังนั้น ประมาณการหนี้สินที่สามารถรับรู้ในรายงานทางการเงินจึงเท่ากับ 800,000 บาทเท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากกิจการต้องจ่ายค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่สร้างภาระภายในระยะเวลาที่นานกว่า 1 ปี กิจการจะต้องคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่ามารู้เป็นประมาณการหนี้สิน ซึ่งอาจทำให้ประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในปัจจุบันต่ำกว่า 800,000 บาท

### ข้อ 3 (ข)

ในปี 25X6 บริษัทมีกำไรก่อนภาษี 308,000 บาท โดยมีค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรทางภาษีสูงกว่าทางบัญชี 28,000 บาท และในกำไรนี้รวมสำรองหนี้สูญที่ทางภาษียังไม่อนุญาตให้รับรู้อีก 8,000 บาท บริษัทเสียภาษีในอัตรา 30% จงแสดงการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของปี 25X6 (3 คะแนน)

#### ตอบ

การคำนวณภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	(บาท)
กำไรทางบัญชี	308,000
หัก ค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้น	(28,000)
บวกกลับ สำรองหนี้สูญ	8,000
กำไรทางภาษี	288,000
อัตราภาษี	30%
ภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน (current tax)	86,400

การคำนวณหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	(บาท)		
	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลต่าง
ลูกหนี้การค้า	x	x + 8,000	(8,000)
เครื่องจักร	y	y - 28,000	28,000
ผลต่างสุทธิ			20,000
อัตราภาษี			30%
หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี			6,000

### การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	86,400
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	86,400
บันทึกบัญชีภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	6,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	6,000
บันทึกบัญชีภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	

### ข้อ 3 (ค)

ผู้สอบบัญชีมาปรึกษาความเห็นจากท่านในเรื่องความมีสาระสำคัญ ของรายการที่จะกล่าวต่อไป ให้ท่านอธิบายพร้อมให้เหตุผลประกอบในแต่ละรายการ (3 คะแนน)

- 1) บริษัท เก่ง บันทึกบัญชีการลงทุนที่ไม่เกิน 10,000 บาท เป็นค่าใช้จ่าย มาเป็นเวลาหลายปี
- 2) บริษัท กาจ มีกำไรสุทธิ เพิ่มขึ้นต่อเนื่องเป็นเวลา 3 ปี โดยในปีนี้ บริษัทลดการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เนื่องจากต้องการให้มีกำไรมาก โดยกำไรที่เพิ่มขึ้นคิดเป็น 3% ของกำไรสุทธิในปีนั้น
- 3) บริษัท น่อง มีกำไรจากการขายสินทรัพย์ 3.2 ล้านบาท และขาดทุนจากการลงทุน 3.4 ล้านบาท ซึ่งบริษัทนำกำไรและขาดทุนดังกล่าวมาหักลบกัน ในปีนี้บริษัทน่องมีกำไรสุทธิ 10 ล้านบาท

### ตอบ

ความมีนัยสำคัญ หรือ สาระสำคัญ (Materiality) เป็นลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ซึ่งข้อมูลจะถือว่ามีความสำคัญ หากไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลผิดพลาดมีผลกระทบต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยความมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการเฉพาะ (แม่บทการบัญชี)

**ตอบข้อ 3 ก (1)**

การที่บริษัท เก่ง บันทึกรับรู้การลงทุนที่ไม่เกิน 10,000 บาท เป็นค่าใช้จ่าย มาเป็นเวลาหลายปี สาระสำคัญของรายการขึ้นอยู่กับมูลค่าของการลงทุน หากบริษัท เก่ง ลงทุนเพียงไม่กี่ครั้ง มูลค่าของการลงทุนอาจถือว่าไม่มีสาระสำคัญ (เนื่องจาก 10,000 บาทเป็นจำนวนที่น้อยมากสำหรับกิจการทั่วไปที่ต้องจ้างพนักงานในอัตรา 15,000 บาทต่อเดือน) แต่หากบริษัท เก่ง ลงทุนบ่อยๆ เสมอๆ อาจทำให้นโยบายดังกล่าวทำให้งบการเงินผิดพลาดในสาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีจึงควรตรวจสอบจำนวนครั้งของการลงทุนในลักษณะดังกล่าวพร้อมทั้งประเมินความมีสาระสำคัญของมูลค่าเงินลงทุน

**ตอบข้อ 3 ก (2)**

การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญลดลงโดยมีวัตถุประสงค์ให้รายงานกำไรมาก และทำให้กำไรเพิ่มขึ้น 3% ของกำไรสุทธิในปีนั้น ถือว่าไม่ได้ทำให้งบการเงินผิดพลาดในสาระสำคัญ เนื่องจากกำไรที่เพิ่มมามีจำนวนไม่สูงนัก อย่างไรก็ตามการกระทำดังกล่าวทำให้งบการเงินถูกบิดเบือนให้เป็นที่ไปตามเจตนาของฝ่ายบริหารจนทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลาง อันส่งผลให้ความน่าเชื่อถือของงบการเงินนั้นลดลง

**ตอบข้อ 3 ก (3)**

โดยปกติกิจการจะไม่สามารถหักลบรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หรือ รายได้และค่าใช้จ่าย ในงบกำไรขาดทุน เพราะอาจจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด เว้นแต่เป็นรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ หรืออนุญาตให้กระทำได้ตามกฎหมาย เท่านั้น การที่บริษัท นิ่งนำผลกำไรจากการขายสินทรัพย์มาหักลบกับผลขาดทุนจากการลงทุนต่างๆ ที่ไม่ใช่รายการหมวดเดียวกัน และมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตย่อมถือว่าการนำเสนอของงบการเงินผิดพลาด และถือว่าผิดพลาดในสาระสำคัญ เนื่องจาก ผลกำไร และผลขาดทุนคิดเป็นสัดส่วนกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่เมื่อหักลบกันแล้วจะทำให้กลายเป็นขาดทุนเพียง 0.2 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิเท่านั้น จึงควรเสนอแนะให้กิจการนำเสนอของงบการเงินให้ถูกต้องด้วยการไม่นำรายการทั้งสองมาหักลบกัน

**ข้อ 3 (ง)**

วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัท นิ่งออยล์ จำกัด ได้ลงทุนในแท่นขุดเจาะน้ำมัน โดยในสัมปทานระบุว่าบริษัท จะต้องรื้อถอนแท่นขุดเจาะรวมทั้งปรับปรุงท้องทะเลให้กลับสู่สภาพเดิม โดยสัมปทานมีอายุ 10 ปี แท่นขุดเจาะน้ำมันมีมูลค่า 3,000 ล้านบาท โดยบริษัทคาดว่า จะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับสภาพท้องทะเลและรื้อถอน ในวันที่ 30 กันยายน 25X11 จำนวน 1,500 ล้านบาท โดยมูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท ในอีก 10 ปีข้างหน้า คือ 0.46 บาท (อัตราดอกเบี้ย 8%)

**ให้ทำ**

- 1) คำนวณหาต้นทุนแท่นขุดเจาะน้ำมัน และแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 30 กันยายน 25X2 (5 คะแนน)
- 2) บันทึกบัญชี ปี 25X1 และปี 25X2 (5 คะแนน)

## ตอบ

## คำนวณเงินลงทุนก่อสร้างและติดตั้งแทนชุดเจาะเริ่มต้น

กิจการจะต้องรับรู้มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันในการรื้อถอนแทนชุดเจาะเป็นส่วนหนึ่งของแทนชุดเจาะกลางทะเล รวมทั้งต้องตั้งประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอนเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ตามการคำนวณดังนี้

	(ล้านบาท)
เงินลงทุนก่อสร้างและติดตั้งแทนชุดเจาะ	3,000
บวก มูลค่าปัจจุบันของค่ารื้อถอนแทนชุดเจาะ (1,500 ล้านบาท x 0.46)	690
ต้นทุนของแทนชุดเจาะที่บันทึกเป็นสินทรัพย์	<u>3,690</u>
ต้นทุนของแทนชุดเจาะที่บันทึกเป็นสินทรัพย์	3,690
หัก ค่าเสื่อมราคาปี 1/10/25x1 - 30/9/25x2 (3,690 ล้านบาท / 10 ปี)	(369)
มูลค่าตามบัญชีของแทนชุดเจาะ ณ วันที่ 30/9/25x2	<u><u>3,321</u></u>

	(ล้านบาท)
ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอน ณ วันที่ 1/10/25x1	690.00
บวก ตั้งประมาณการเพิ่มขึ้นในช่วง 1 ปีสิ้นสุด 30/9/25x2 (690 x 8%)	55.20
ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอน ณ วันที่ 30/9/25x2	<u><u>745.20</u></u>

**การนำเสนองบการเงิน**

บริษัท นื่องออยล์ จำกัด (มหาชน)

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 25x2 และ พ.ศ. 25x1

	ล้านบาท			
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	พ.ศ. 25x2	พ.ศ. 25x1	พ.ศ. 25x2	พ.ศ. 25x1
สินทรัพย์				
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์				
แท่นขุดเจาะน้ำมัน – สุทธิ	3,321.00	xx	Xx	Xx
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
ประมาณการหนี้สินค่ารีดถอนฯ	745.20	xx	Xx	Xx

**การบันทึกบัญชีในปี 25x1 และ 25x2**

1/10/25x1	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ - แท่นขุดเจาะน้ำมัน	3,690.00	
	เงินสด, เจ้าหนี้การค้า, ฯลฯ		3,000.00
	ประมาณการหนี้สินค่ารีดถอนแท่นขุดเจาะเมื่อสิ้นอายุใช้งาน		690.00
	(บันทึกการลงทุนในแท่นขุดเจาะน้ำมัน)		
30/9/25x2	ค่าเสื่อมราคา	369.00	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - แท่นขุดเจาะน้ำมัน		369.00
	(บันทึกค่าเสื่อมราคา 3,690 / 10 ปี)		
30/9/25x2	ต้นทุนทางการเงิน	55.20	
	ประมาณการหนี้สินค่ารีดถอนแท่นขุดเจาะเมื่อสิ้นอายุใช้งาน		55.20
	(บันทึกต้นทุนทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับแท่นขุดเจาะฯ 690 x 8%)		



## หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. แม่บทการบัญชี กรุงเทพฯ : 2552. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

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

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

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