

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 1/2557

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

สารบัญ	2
ข้อ 1 ก กระจายพัฒนาโครงการ	3
ข้อ 1 ข โปรแกรมคอมพิวเตอร์	5
ข้อ 2 การรวมธุรกิจและการจัดทำงบการเงินรวม	6
ข้อ 3 การด้อยค่าของสินทรัพย์	11
หนังสืออ้างอิง	15

ข้อ 1 ก ระบายพัฒนาโครงการ

บริษัทมหาชนแห่งหนึ่งประกอบธุรกิจผลิตกระแสไฟฟ้า มีโครงการโรงไฟฟ้าในประเทศลาว ซึ่งอยู่ระหว่างการดำเนินการวิจัยทางด้านเทคนิค

บริษัทมีนโยบายในการบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นรวมเป็นสินทรัพย์ แสดงในงบแสดงฐานะการเงินภายใต้หัวข้อ “ต้นทุนการพัฒนาโครงการ” และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเมื่อยกเลิกโครงการ

งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 แสดงต้นทุนพัฒนาโครงการดังนี้

	หน่วย: ล้านบาท
เงินเดือนและค่าเดินทางของพนักงานไทยที่เกี่ยวข้องกับโครงการโดยตรง	2.50
ค่าใช้จ่ายในการติดต่อเจ้าหน้าที่	0.60
ค่าที่ปรึกษาโครงการและการศึกษาความเป็นไปได้เชิงเทคนิค	25.00
เงินเดือนและที่พักพนักงานของประเทศลาวที่เกี่ยวข้องกับโครงการ	5.60
ค่าที่ปรึกษากฎหมาย	0.30
รวมรายจ่าย	34.00

ทั้งนี้ โครงการยังอยู่ขั้นพัฒนาให้มีความเป็นไปได้ทางเทคนิค รวมทั้งยังมีความไม่แน่นอนกับการขออนุญาตกับทางการ ตลอดจนเงินทุนในการก่อสร้าง

ให้ทำ

1. ให้อธิบายว่ากิจการใช้นโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ อย่างไร
2. จัดทำรายการปรับปรุง (ถ้ามี) 15 คะแนน

ตอบ

การที่กิจการรับรู้รายจ่ายพัฒนาโครงการโรงไฟฟ้าที่ลาวเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเมื่อยกเลิกโครงการนั้น ถือว่ากิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ “ไม่” สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ตามการอธิบายต่อไปนี้

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และคาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ดังนั้น องค์ประกอบสำคัญ 3 ประการของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจึงประกอบด้วย 1) ระบุได้ 2) อยู่ภายใต้ความควบคุม 3) คาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

ทั้งนี้ หากกิจการต้องการรับรู้โครงการโรงไฟฟ้าที่อยู่ระหว่างการศึกษาความเป็นไปได้เป็น “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” กิจการจะต้องแสดงให้เห็นถึงว่ามีความเป็นไปได้ในเชิงเทคนิคและเชิงพาณิชย์ ซึ่งหมายความว่ากิจการมีความตั้งใจและมีความสามารถที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย ตลอดจนสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากโครงการยังอยู่ขั้นพัฒนาให้มีความเป็นไปได้ทางเทคนิค รวมทั้งยังมีความไม่แน่นอนกับการขออนุญาตกับทางการ ตลอดจนความชัดเจนของเงินทุนในการก่อสร้าง อีกทั้งรายจ่ายทุกรายการเป็นรายจ่ายที่ไม่ได้จ่ายลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตน ดังนั้น กิจการจึงไม่สามารถรับรู้รายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้ โดยจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดทั้งจำนวนตั้งแต่วันที่จ่ายลงทุน

กิจการจะต้องบันทึกปรับปรุงรายการดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาโครงการโรงไฟฟ้า

34 ล้านบาท

ต้นทุนพัฒนาโครงการ

34 ล้านบาท

ปรับปรุงต้นทุนการพัฒนาโครงการโรงไฟฟ้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

ข้อ 1 ข โปรแกรมคอมพิวเตอร์

บริษัทได้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยจัดหาจากผู้ขายภายนอก โดยมีรายจ่ายจำนวน 10 ล้าน ซึ่งไม่สามารถระบุอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอน ซึ่งบริษัทตั้งใจจะใช้โปรแกรมดังกล่าวจนกว่าจะล้าสมัย

ให้ทำ

หากท่านเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการแห่งนี้ ท่านจะแนะนำกิจการเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างไร และมีปัจจัยอะไรในการกำหนดอายุการใช้งาน หรือ การตัดจำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (5 คะแนน)

ตอบ

หากเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ได้มาจากการซื้อ กิจการจะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ โดยรายงานอยู่ในหมวด “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ของกิจการ โดยกิจการจะต้องประเมินอายุการใช้งานของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าว ซึ่งหากมีอายุการใช้งานที่จำกัด กิจการจะต้องตัดจำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์รายการนี้ตลอดอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจ แต่หากกิจการเห็นว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทที่ไม่สามารถกำหนดอายุได้ (indefinite life) กิจการจะต้องไม่ตัดจำหน่าย แต่ให้ประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ (ม.บข. 36) อย่างน้อยทุกรอบระยะเวลาบัญชี หรือเมื่อมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า

ทั้งนี้ โจทย์ระบุว่ากิจการเห็นว่าไม่สามารถระบุอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอนของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าว และบริษัทตั้งใจจะใช้โปรแกรมดังกล่าวจนกว่าจะล้าสมัย ข้อสมมติฐานของฝ่ายบริหารกิจการข้างต้นอาจเป็นข้อสมมติฐานที่ไม่สมเหตุสมผลและขาดความระมัดระวัง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของวิทยาการคอมพิวเตอร์เป็นไปอย่างต่อเนื่องและรวดเร็ว กิจการจึงควรประเมินอายุการใช้งานอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งอาจพิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากปัจจัยต่อไปนี้

1. การนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้
2. วงจรชีวิตของโปรแกรมฯ และการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน
3. ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่นๆ
4. การเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้จากโปรแกรมฯ
5. การได้ตอบของคู่แข่ง
6. รายจ่ายที่สืบเนื่องจากการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์
7. ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และสิทธิทางกฎหมาย
8. อายุการให้ประโยชน์ของโปรแกรมฯ ขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นๆ ของกิจการ หรือไม่

และเมื่อประเมินแล้วกิจการยังเห็นว่าไม่สามารถประเมินอายุการใช้งานของโปรแกรมฯ ได้ กิจการจะต้องไม่ตัดจ่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นค่าใช้จ่าย แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ได้ระบุไว้ใน ม.บข. 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ เมื่อมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่า หรือทุกๆ รอบระยะเวลาบัญชีเป็นอย่างน้อย

ข้อ 2 การรวมธุรกิจและการจัดทำงบการเงินรวม

วันที่ 1/1/1 บริษัทกรุงเทพ ลงทุนในบริษัทขอนแก่น โดยจ่ายเงิน 300,000 บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสีย 80% ของบริษัทขอนแก่น บริษัทขอนแก่นมีทุนหุ้นสามัญ 200,000 บาท กำไรสะสม 80,000 บาท โดยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิเท่ากับมูลค่าตามบัญชี ซึ่งในปี 25x2 บริษัทมีกำไรสุทธิ 30,000 บาท และจ่ายเงินปันผล 30,000 บาท ในวันที่ 1/7/25x2

ในวันที่ 1/10/25x2 บริษัทกรุงเทพ ขายเงินลงทุน 1 ใน 8 ของเงินลงทุนที่มีอยู่ในราคา 56,000 บาท โดยบริษัทไม่สูญเสียอำนาจควบคุม ต่อไปนี้เป็นงบทดลอง ปี 25x2

งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	กรุงเทพ	ขอนแก่น
	dr (cr)	dr (cr)
เงินสดและรายการเทียบเท่า	45,000	7,000
ลูกหนี้และรายได้ค้างรับ	30,000	87,000
สินค้าคงเหลือ	55,000	65,000
เงินลงทุนในบริษัทขอนแก่น	210,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ	556,000	260,000
เจ้าหนี้การค้า	(50,000)	(9,000)
ทุน-หุ้นสามัญ	(500,000)	(200,000)
กำไรสะสมต้นปี	(160,000)	(120,000)
ขาย	(1,200,000)	(1,000,000)
กำไรจากการขายเงินลงทุน	(26,000)	0
เงินปันผลรับ	(24,000)	0
ต้นทุนและค่าใช้จ่าย	1,024,000	880,000
เงินปันผลจ่าย	40,000	30,000

ให้ทำ

- คำนวณค่าความนิยมในการรวมธุรกิจ โดยให้คำนวณส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมเป็นส่วนได้ส่วนเดียวกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
- แสดงการคำนวณส่วนแบ่งกำไร และจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม
- แสดงผลแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงเงินลงทุน และจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม

ตอบ

คำนวณค่าความนิยมในการรวมธุรกิจ

ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจสามารถคำนวณได้ 2 วิธี คือค่าความนิยมรวม (Full Goodwill) หรือวิธีค่าความนิยมบางส่วนเฉพาะของบริษัทใหญ่ (Partial Goodwill) สำหรับโจทย์ข้อนี้ จะถือว่าเป็นการคำนวณแบบ partial goodwill

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 2/57 เริ่ม 10 - 11 พ.ค. 57

ที่ค่าความนิยมจะเป็นเฉพาะส่วนของบริษัทใหญ่เท่านั้น ตามการคำนวณต่อไปนี้

		หน่วย : บาท
เงินลงทุนจ่ายซื้อสินทรัพย์สุทธิในสัดส่วน 80%	300,000	
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิในส่วนของ NCI 20%		
(280,000 x 20%)	56,000	
รวมมูลค่าเงินลงทุนจ่ายซื้อ 100%		356,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย (เท่ากับ BV)	-	280,000
ค่าความนิยม		76,000

การคำนวณเบื้องต้นเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

การคำนวณส่วนแบ่งกำไรประจำปี 25x2	100% ขอนแก่น	กรุงเทพ	NCI
กำไรสุทธิตามรายงาน 3 ไตรมาสแรก (30,000 x 3) กรุงเทพถือ 80%	90,000	72,000	18,000
กำไรสุทธิตามรายงานไตรมาสสุดท้าย (30,000 x 3) กรุงเทพถือ 70%	30,000	21,000	9,000
ส่วนแบ่งกำไรของกรุงเทพ และส่วนแบ่งกำไรของ NCI	120,000	93,000	27,000

การคำนวณเงินลงทุน ณ วันที่ 31/12/25x2	100% ขอนแก่น	กรุงเทพ	NCI
เงินลงทุน ณ วันที่ 1/1/25x1	356,000	300,000	56,000
บวก กำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น ในปี 25x1 (120,000 - 80,000)	40,000	32,000	8,000
เงินลงทุน ณ วันที่ 31/1/25x1	396,000	332,000	64,000
บวก ส่วนแบ่งกำไร 3 ไตรมาสแรกของปี 25x2	90,000	72,000	18,000
หัก เงินปันผล (จ่ายตอน กท. ถือ 80%)	(30,000)	(24,000)	(6,000)
เงินลงทุน ณ วันที่ 30/9/25x2 (ก่อนขายเงินลงทุน 10%)	456,000	380,000	76,000
หัก ขายเงินลงทุนให้กับ NCI 10% (460,000 x 1/8)	0	(47,500)	47,500
บวก ส่วนแบ่งกำไรไตรมาสสุดท้ายปี 25x2	30,000	21,000	9,000
เงินลงทุน ณ วันที่ 31/12/25x2	486,000	353,500	132,500

เงินสหรับจากการขายเงินลงทุนในขอนแก่น 10%	56,000
หัก ต้นทุนของเงินลงทุน	(47,500)
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญจากการขายหุ้นของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น	8,500
หมายเหตุ ต้องเพิ่มส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญเนื่องจากกิจการไม่สูญเสียอำนาจควบคุม	

การปรับปรุงรายการในสมุดบัญชีของบริษัทกรุงเทพ

1) เงินลงทุนในบริษัทย่อย - ขอนแก่น	92,000
กำไรสะสม (332,000 - 240,000)	92,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่นอนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 2/57 เริ่ม 10 - 11 พ.ค. 57

ปรับปรุงเงินลงทุนต้นปี 25x2 ให้เป็นตามวิธีส่วนได้เสีย

2) เงินลงทุนในบริษัทย่อย - ขอนแก่น	69,000	
เงินปันผลรับ	24,000	
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย (72,000+21,000)		93,000
ปรับปรุงรับรู้ส่วนแบ่งกำไรและตัดเงินปันผลรับออกเพื่อให้เป็นไปตามการบัญชีวิธีส่วนได้เสีย		
3) กำไรจากการขายเงินลงทุน	26,000	
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญจากการขายหุ้นของบริษัทย่อย		8,500
เงินลงทุนในบริษัทย่อย - ขอนแก่น (47,500 - 30,000)		17,500
ปรับปรุงยอดกำไรจากการขายเงินลงทุนออกเข้าเป็นส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ เนื่องจากเป็นการขายหุ้นที่ไม่สูญเสียอำนาจควบคุม		

โดยหลังจากปรับปรุงงบการเงินของบริษัทกรุงเทพตามคู่บัญชี 3 คู่ข้างต้น งบทดลอง ณ วันที่ 31/12/25x2 ของบริษัทกรุงเทพจะเป็นดังนี้

งบทดลอง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	กรุงเทพ			กรุงเทพ		
	ก่อนปรับ	dr	cr	หลังปรับ	cr	dr
	dr (cr)					
เงินสดและรายการเทียบเท่า	45,000					45,000
ลูกหนี้และรายได้ค้างรับ	30,000					30,000
สินค้าคงเหลือ	55,000					55,000
เงินลงทุนในบริษัทขอนแก่น	210,000	1) 92,000	3) 17,500			353,500
		2) 69,000				
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ	556,000					556,000
เจ้าหนี้การค้า	(50,000)					(50,000)
ทุน-หุ้นสามัญ	(500,000)					(500,000)
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ						
จากการขายหุ้นของบริษัทย่อย			3) 8,500			(8,500)
กำไรสะสมต้นปี	(160,000)		1) 92,000			(252,000)
ขาย	(1,200,000)					(1,200,000)
กำไรจากการขายเงินลงทุน	(26,000)	3) 26,000				0
เงินปันผลรับ	(24,000)	2) 24,000				0
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย			2) 93,000			(93,000)
ต้นทุนและค่าใช้จ่าย	1,024,000					1,024,000
เงินปันผลจ่าย	40,000					40,000

ทั้งนี้ ในการจัดทำงบการเงินรวม บริษัทใหญ่จะต้องบันทึกรายการตัดบัญชีในกระดาษทำางงบการเงินรวมตาม

มี

การบันทึกบัญชีปรับปรุงในกระดาษทำการงบการเงินรวม

4) ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย (72,000+21,000)	93,000	
เงินปันผลจ่าย		24,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย – ขอนแก่น		69,000
บันทึกตัดบัญชีส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทย่อยกับบัญชีเงินลงทุน		
5) ส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (18,000 + 9,000)	27,000	
เงินปันผลจ่าย		6,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		21,000
บันทึกตั้งส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
6) ทุน-หุ้นสามัญ (บริษัทขอนแก่น)	200,000	
กำไรสะสม (ต้นงวดของบริษัทขอนแก่น)	120,000	
ค่าความนิยม	76,000	
เงินลงทุนในบริษัทย่อย - ขอนแก่น (332,000 - 47,500)		284,500
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (64,000 + 47,500)		111,500
บันทึกตัดบัญชีส่วนทุนของบ.ย่อย และเงินลงทุน และตั้ง NCI และค่าความนิยม		
และจะได้ผลลัพธ์เป็นกระดาษทำการงบการเงินรวมเพื่อตอบข้อย่อยที่ 2-3 ดังนี้		

กระดาษทำการงบการเงินรวม

กรุงเทพ

<u>ณ วันที่ 31/12/25x2</u>	<u>(หลังปรับ)</u>		<u>dr</u>	<u>cr</u>	<u>งบการเงินรวม</u>
<u>งบกำไรขาดทุน</u>					
ขาย	1,200,000	1,000,000			2,200,000
กำไรจากการขายเงินลงทุน	0	0			0
เงินปันผลรับ	0	0			0
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุน					
ในบริษัทย่อย	93,000	0	4)	93,000	0
ต้นทุนและค่าใช้จ่าย	(1,024,000)	(880,000)			(1,904,000)
กำไรสุทธิ					296,000
ส่วนแบ่งกำไรของส่วนได้เสีย					
ที่ไม่มีอำนาจควบคุม			5)	27,000	(27,000)
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจ					269,000
ควบคุม	269,000	120,000			269,000

งบกำไรสะสม

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 2/57 เริ่ม 10 - 11 พ.ค. 57

กระดาษทำการงบการเงินรวม	กรุงเทพ				
ณ วันที่ 31/12/25x2	(หลังปรับ)	ขอนแก่น	dr	cr	งบการเงินรวม
กำไรสะสม 1/1/25x2	252,000	120,000	6)	120,000	252,000
บวก กำไรสุทธิประจำงวด	269,000	120,000			269,000
หัก เงินปันผล	(40,000)	(30,000)		4) 24,000	(40,000)
				5) 6,000	
กำไรสะสม 31/12/25x2	481,000	210,000			481,000

งบแสดงฐานะการเงิน

สินทรัพย์

เงินสดและรายการเทียบเท่า	45,000	7,000			52,000
ลูกหนี้และรายได้ค้างรับ	30,000	87,000			117,000
สินค้าคงเหลือ	55,000	65,000			120,000
เงินลงทุนในบริษัทขอนแก่น	353,500	0		4) 69,000	0
				6) 284,500	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ	556,000	260,000			816,000
ค่าความนิยม			6)	76,000	76,000
รวมสินทรัพย์	1,039,500	419,000			1,181,000

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

เจ้าหนี้การค้า	50,000	9,000			59,000
ทุน-หุ้นสามัญ	500,000	200,000	6)	200,000	500,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ					
จากการขายหุ้นของบริษัทย่อย	8,500	0			8,500
กำไรสะสม	481,000	210,000			481,000
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม				5) 21,000	132,500
				6) 111,500	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	1,039,500	419,000			1,181,000

ข้อ 3 การด้อยค่าของสินทรัพย์

บริษัทมีการทดสอบด้อยค่าเรือลำหนึ่งซึ่งถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอย่างอิสระแก่กิจการ ณ วันที่ 31/12/25x6 มูลค่าตามบัญชีของเรือเท่ากับ 65 ล้านบาท มูลค่าคงเหลือ 5 ล้านบาท อายุการใช้งาน 10 ปี บริษัทคาดว่า ต้นปี 25x9 บริษัทจะมีรายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้น 10 ล้านบาท และมีอายุการใช้งานเพิ่มขึ้น 2 ปี ทั้งนี้ เมื่อบริษัท คิดลดกระแสเงินสดโดยใช้อัตราคิดลดที่ 7% จะได้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด ณ วันที่ 31/12/25x6 ดังนี้

- ในกรณีที่ไม่มีกรปรับปรุงสภาพของเรือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด ณ วันที่ 31/12/25x6 จะเท่ากับ 61.035 ล้านบาท
- ในกรณีที่ปรับปรุงสภาพของเรือตามแผน (ปี 25x9) มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด ณ วันที่ 31/12/25x6 จะเท่ากับ 65.765 ล้านบาท

ต่อมาต้นปี 25x9 บริษัทได้ลงทุนปรับปรุงเรือตามที่ได้วางแผนไว้ ซึ่งมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับ ณ วันที่ 31/12/25x9 เท่ากับ 66.125 ล้านบาท

ให้ทำ

- 3.1 อธิบายแนวคิดของการคำนวณมูลค่าจากการใช้
- 3.2 ทดสอบการด้อยค่าของเรือ ซึ่งถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 3.3 อธิบายแนวคิดการกลับบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 3.4 คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเรือที่ควรจะเป็นในกรณีที่ไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 3.5 คำนวณมูลค่าตามบัญชีในกรณีที่บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับบัญชี

ตอบ

3.1 อธิบายแนวคิดของการคำนวณมูลค่าจากการใช้

มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน โดย ม.บ.ช. 36 ย่อหน้า 33 ได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าจากการใช้ดังนี้

1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งแสดงถึงการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ โดยกิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก

2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุดซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร **แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น** การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลานานกว่านั้น

3 ประมาณกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยปรับกระแสเงินสดในงบประมาณหรือประมาณการสำหรับอนาคตที่ไกลออกไปด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลง นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถ่วงเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

3.2 ทดสอบการด้อยค่าของเรือ ซึ่งถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตามที่ได้ระบุไว้ในข้อ 3.1 ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ กิจการจะต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น ดังนั้น กิจการจึงต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของเรือ ในกรณีที่ไม่มีกรปรับปรุงสภาพของเรือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด ณ วันที่ 31/12/25x6 จะเท่ากับ 61.035 ล้านบาท และเนื่องจากกิจการไม่สามารถกำหนดราคาขายสุทธิของเรือลำนี้ได้ จึงต้องวัด “มูลค่าที่จะได้รับคืน (recoverable amount) โดยใช้มูลค่าจากการใช้ 61.035 ล้านบาท ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกรณีนี้จึงสามารถคำนวณได้ดังนี้

	หน่วย:ล้านบาท
มูลค่าจากการใช้	61.035
หัก มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ฯ	65.000
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	(3.965)

3.3 อธิบายแนวคิดการกลับบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่า

1. ในกรณีของสินทรัพย์ทางการเงิน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินจะถูกกลับรายการเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเพิ่มขึ้นในภายหลัง และการเพิ่มขึ้นนั้นสัมพันธ์โดยตรงกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
2. ในกรณีของค่าความนิยม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมจะไม่มีกรปรับปรุงกลับรายการแต่อย่างใด
3. และในกรณีของสินทรัพย์อื่นๆ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินอื่นๆ ที่เคยรับรู้ในงวดก่อนจะถูกประเมินทุกรอบระยะเวลารายงานว่ามีข้อบ่งชี้เรื่องการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งหากมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจะถูกกลับรายการเพียงเท่าที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชีภายหลังหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมหรือค่าตัดจำหน่ายสะสม **เสมือนหนึ่งไม่เคยมีการบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่ามาก่อน** (กลับรายการได้ไม่เกินมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า)

3.4 คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเรือที่ควรจะเป็นในกรณีที่ไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

	หน่วย:ล้านบาท
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x6	65.000
หัก มูลค่าคงเหลือ	(5.000)
มูลค่าที่เสื่อมค่าได้	60.000
ค่าเสื่อมราคาช่วงปี 25x7 - 25x8 (2 ปี/10 ปี)	(12.000)
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x8 หากไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	53.000
บวก รายจ่ายปรับปรุงสภาพเรือ	10.000
มูลค่าตามบัญชีของเรือหลังปรับปรุงสภาพ ณ 1/1/25x9	63.000
หัก มูลค่าคงเหลือ	(5.000)
มูลค่าที่เสื่อมค่าได้	58.000
ค่าเสื่อมราคาปี 25x8 (1 ปี/10 ปีเนื่องจากอายุเพิ่มขึ้น 2 ปี)	(5.800)
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x9 หากไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	52.200

3.5 คำนวณมูลค่าตามบัญชีในกรณีที่บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับบัญชี

เนื่องจากบริษัทได้ลงทุนปรับปรุงเรือตามที่ได้วางแผนไว้ ซึ่งมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับ ณ วันที่ 31/12/25x9 เท่ากับ 66.125 ล้านบาท ซึ่งสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นในกรณีไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า ดังนั้น กิจการจึงสามารถกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้มูลค่าตามบัญชีกลับไปเป็น 52.200 ล้านบาทได้ ตามการคำนวณต่อไปนี้

	หน่วย:ล้านบาท
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31/12/25x6 หลังรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	61.035
หัก มูลค่าคงเหลือ	(5.000)
มูลค่าที่เสื่อมค่าได้	56.035
ค่าเสื่อมราคาช่วงปี 25x7 - 25x8 (2 ปี/10 ปี)	(11.207)
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x8 ในกรณีรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	49.828
บวก รายจ่ายปรับปรุงสภาพเรือ	10.000
มูลค่าตามบัญชีของเรือหลังปรับปรุงสภาพ ณ 1/1/25x9	59.828
หัก มูลค่าคงเหลือ	(5.000)
มูลค่าที่เสื่อมค่าได้	54.828
ค่าเสื่อมราคาปี 25x8 (1 ปี/10 ปี)	(5.483)
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x9 กรณีที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	49.345

และกิจการจะสามารถรับรู้ผลกำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามการคำนวณต่อไปนี้

	หน่วย: ล้านบาท
มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x9 หากไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	52.200
หัก มูลค่าตามบัญชีของเรือ ณ 31/12/25x9 กรณีที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	49.345
ผลกำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	2.855

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กรุงเทพฯ : 2552.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (ฉบับที่ 36 เดิม) กรุงเทพฯ : 2552.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กรุงเทพฯ : 2552.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ กรุงเทพฯ : 2552.

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ. การแปลความมาตรฐานการบัญชีสำหรับเตรียมสอบ CPA ประจำปี พ.ศ. 2557 วิชาการบัญชี 1 กรุงเทพฯ : 2556