

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 2/2557

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 ก การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	3
ข้อ 1 ข การคิดค่าเสื่อมราคา	4
ข้อ 1 ค การวัดมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	4
ข้อ 2 การรวมธุรกิจเป็นชั้น	6
ข้อ 3 ก หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	9
ข้อ 3 ข การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (อ้างถึงแนวข้อสอบเก่าครั้งที่ 1/2556 ซึ่งไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ)	9
หนังสืออ้างอิง	14

ข้อ 1 ก การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

ในวันที่ 1 กค 25x6 บริษัทจันทร์ จำกัดมีรถยนต์ 4 คัน ต้องการนำรถยนต์เก่าไปแลกรถใหม่ 1 คัน รถยนต์ที่นำไปแลก มีมูลค่าตามบัญชี 900,000 ค่าเสื่อมราคาสะสม 240,000 ราคาตลาด 500,000 และบริษัทมีนโยบายว่าจะตีราคาใหม่ของรถยนต์ที่เหลืออีก 3 คันตอนสิ้นปี เพื่อให้แสดงมูลค่าที่ถูกต้อง แต่จะไม่ถือปฏิบัติทุกปี

ให้ทำ

- 1) ให้บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปในการแลกเปลี่ยนรถยนต์ 6 คะแนน
- 2) จากนโยบายการตีราคาใหม่ 3 คันท่านเห็นว่าสมควรหรือไม่ และหากบริษัทไม่ปฏิบัติทุกสิ้นปีสามารถทำได้หรือไม่ (5 คะแนน)

ตอบ

1) หากกิจการได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกแต่หากไม่ทราบแน่ชัดว่าสิ่งนำไปแลกเท่ากับเท่าใด ให้รับรู้ที่ดินอาคารอุปกรณ์ที่ได้โดยใช้ราคายุติธรรมของสิ่งที่ได้มา ยกเว้นในกรณีที่ 1) รายการแลกเปลี่ยนที่ขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ 2) กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งในกรณีที่ไม่ได้บันทึกบัญชีสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการจะต้องใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

ในกรณีนี้ ถือว่าเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ จึงต้องใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกบันทึกบัญชีเป็นต้นทุนของสิ่งที่ได้รับมาจากการแลกเปลี่ยน ตามการบันทึกบัญชีดังนี้

1 กค. 25x6	รถยนต์ใหม่	500,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถยนต์เดิม	240,000	
	ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	160,000	
	รถยนต์เดิม		900,000
	บันทึกแลกรถยนต์เก่ากับรถยนต์ใหม่		

2) อ้างถึง ม.บข. 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการมีทางเลือกในการนำเสนอมูลค่าที่ดินอาคารอุปกรณ์โดยอาจแสดงด้วยราคาทุน หรือราคาที่เป็นใหม่ก็ได้ โดยกิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดินอาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน (ย่อหน้าที่ 29) ซึ่งราคาที่เป็นใหม่คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานอย่างมีสาระสำคัญ (ย่อหน้าที่ 31)

ทั้งนี้ หากกิจการเลือกที่จะแสดงมูลค่าด้วยราคาที่เป็นใหม่และตีราคารถยนต์ที่มีอยู่ทุกคัน (โจทย์ข้อนี้ระบุว่าจะตีเพิ่มอีก 3 คันที่เหลือ และหากมีสมมติฐานว่ารถที่ได้มาใหม่นั้นสะท้อนมูลค่ายุติธรรมอย่างเหมาะสมแล้ว) ก็ย่อมสามารถทำได้ โดยจะต้องตีราคาใหม่อย่างสม่ำเสมอ ทั้งนี้ แม้ว่ากิจการอาจไม่ได้ตีราคาทุกปี แต่หากมูลค่ายุติธรรมของ

รถยนต์เหล่านี้ “มีมูลค่าตามบัญชีที่ไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานอย่างมีสาระสำคัญ” กิจการก็ไม่จำเป็นต้องตีราคาทุกปีแต่อย่างใด ดังนั้น นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกที่จะใช้นั้นสามารถกระทำได้ และถือว่าสอดคล้องกับ ม.บช. 16 (ปรับปรุง 2552)

ข้อ 1 ข การคิดค่าเสื่อมราคา

บริษัทอังกูร จำกัด มีการผลิตสินค้าในปริมาณที่ลดลง เนื่องจากในช่วงเดือน มกราคมถึงเดือนพฤษภาคม 25x7 มีสถานการณ์ความไม่สงบภายในประเทศ บริษัทจึงหยุดคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรเป็นเวลา 3 เดือน โดยถือโอกาสนี้ในการซ่อมแซมและบำรุงรักษาเครื่องจักรดังกล่าว ดังนั้น ในปี 25x7 บริษัทจึงคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรเพียง 9 เดือน (บริษัทคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง)

ให้ทำ

ท่านเห็นสมควรกับการคิดค่าเสื่อมราคาของบริษัทหรือไม่ จงอธิบายพร้อมทั้งให้เหตุผล

ตอบ

บริษัทอังกูรไม่สมควรที่จะหยุดคิดค่าเสื่อมเครื่องจักรดังกล่าวแม้ว่าจะไม่ได้ใช้งานเป็นเวลา 3 เดือนก็ตาม โดยจะต้องคิดค่าเสื่อมเต็มปีตามปกติ ทั้งนี้ อ้างถึง ม.บช. 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ (ย่อหน้า 50) ซึ่งการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน และจะสิ้นสุดเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้น หรือจัดประเภทสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย ดังนั้น “หากกิจการตัดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง” กิจการไม่อาจหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เมื่อกิจการไม่ได้ใช้งานสินทรัพย์นั้น หรือปลดจากการใช้งานประจำ เว้นแต่สินทรัพย์นั้นได้คิดค่าเสื่อมราคาหมดแล้ว (ย่อหน้า 55)

ข้อ 1 ค การวัดมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

บริษัทพุกหัส จำกัด ซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมมูลค่า 18 ล้านบาท โดยที่ดินมีบ้านไม้ด้วยตีมูลค่า 12 ล้านบาท อาคารมูลค่า 5 ล้านบาท และอุปกรณ์มูลค่า 3 ล้านบาท บริษัทต้องการนำที่ดินดังกล่าวมาทำลานจอดรถ ซึ่งบริษัทเสียค่าจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่กรมที่ดินเป็นเงิน 2,400 บาท ค่าปรับปรุงและถมที่ 150,000 บาท ค่าทำถนน + ลานจอดรถ 260,000 บาท ค่ารั้วถนนบ้านเก่า 40,000 บาท โดยขายไม้เก่าได้เงิน 30,000 บาท

ให้ทำ

แสดงการคำนวณราคาทุนของที่ดิน

ตอบ

การซื้อสินทรัพย์ในครั้งนี้ จะถือว่ากิจการได้รับสินทรัพย์ 3 รายการ คือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่มีราคาซื้อรวมกัน 20 ล้านบาท ในขั้นแรกจึงต้องปันส่วนราคาซื้อให้กับสินทรัพย์ทั้งสามรายการ ทั้งนี้ บ้านไม้ที่ได้มานั้นจะถูกรื้อทิ้งใน

ที่สุด จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน แต่ให้นำเงินที่ได้จากการขายไม้แก่นั้นไปหักออก ส่วนค่าโอนกรรมสิทธิ์จะถือเป็นค่าโอนกรรมสิทธิ์หรือสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน และอาคาร) จึงต้องปันส่วนมูลค่า ส่วนการปรับปรุงและถมที่นั้น เมื่อดำเนินการเสร็จ จะไม่สามารถแยกออกจากที่ดินได้ จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน ในขณะที่ค่าทำถนนและลานจอดรถจะถือเป็น “ส่วนปรับปรุงที่ดิน” ดังนั้น ราคาทุนของที่ดินจึงมีมูลค่า 10,961,694บาท ตามการคำนวณดังนี้

การปันส่วนราคาซื้อ

	สัดส่วน		
	ราคาประเมิน	ประเมิน	ปันส่วนราคาซื้อ
ที่ดินพร้อมบ้านไม้	12,000,000	60%	10,800,000
อาคาร	5,000,000	25%	4,500,000
อุปกรณ์	3,000,000	15%	2,700,000
รวม	20,000,000	100%	18,000,000

การวัดมูลค่าที่ดิน

	หน่วย: บาท
มูลค่าซื้อที่ปันส่วนให้ที่ดิน	10,800,000
บวก ค่าโอนฯ ปันส่วน (2,400 x 108/153)	1,694
บวก ค่าปรับพื้นที่และถมดิน	150,000
บวก ค่ารั้วถนน	40,000
หัก ค่าขายไม้เก่า	(30,000)
รวมราคาทุนของที่ดิน	10,961,694

ข้อ 2 การรวมธุรกิจเป็นชั้น

ณ วันที่ 1/1/25x1 บริษัท ก ลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท ข 30% คิดเป็นเงิน 850,000 บาท ซึ่งทำให้บริษัท ก มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญแต่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัท ข ณ วันสิ้นปี 25x1 บริษัท ข ประกาศจ่ายเงินปันผลเป็นเงิน 50,000 บาท มีผลกำไรสุทธิสำหรับปี 350,000 บาท และบริษัท ข มีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น และรับรู้ส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของในปีนี้ 20,000 บาท

ต่อมาวันที่ 1/1/25x2 บริษัท ก ลงทุนในบริษัท ข เพิ่มอีก 50% คิดเป็นเงิน 2,500,000 บาท โดยมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน 30% ที่ซื้อครั้งแรกคือ 950,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่บริษัท ก มีอำนาจควบคุมในบริษัท ข เท่ากับ 850,000 บาท ทั้งนี้ บริษัท ข มีมูลค่าสินทรัพย์สุทธิตามบัญชีในวันที่ 1/1/25x2 เท่ากับ 4,000,000 บาท และมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเป็นจำนวน 100,000 บาทที่ไม่ได้บันทึกบัญชีแต่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งบริษัท ก เห็นว่ามีความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายชำระหนี้ดังกล่าวเป็นเงิน 40,000 บาท เท่านั้นให้ทำ

1. คำนวณค่าความนิยม ณ วันรวมธุรกิจ (6 คะแนน)
2. คำนวณผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ ที่บริษัท ก จะรับรู้ ณ วันที่ได้รับอำนาจควบคุม (6 คะแนน)
3. ส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์ จะมีผลอย่างไรในการรวมธุรกิจ (4 คะแนน)
4. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น มีผลอย่างไรในการรวมธุรกิจ (4 คะแนน)

ตอบ

1) คำนวณค่าความนิยม ณ วันรวมธุรกิจ

	หน่วย: บาท
เงินลงทุนจ่ายซื้อหุ้น 50% ครั้งหลังที่ทำให้ได้มาซึ่งอำนาจควบคุม	2,500,000
มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน 30% ที่ซื้อมาก่อนหน้า	950,000
มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 20%	850,000
มูลค่าเงินลงทุนที่บริษัท ก ใหญ่จ่ายซื้อ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	4,300,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข	
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ	4,000,000
หัก หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่คาดว่าจะต้องจ่ายในอนาคต	(40,000)
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	3,960,000
ค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจบริษัท ข	340,000

2) คำนวณผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ ที่บริษัท ก จะรับรู้ ณ วันที่ได้รับอำนาจควบคุม

โจทย์ข้อนี้ ถือเป็นารวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นๆ ซึ่ง ม.ร.ง. 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 41-42 ได้ระบุว่า “หากผู้ซื้อได้รับอำนาจในการควบคุม โดยที่ผู้ซื้อเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกซื้ออยู่ก่อนวันซื้อแล้วถือว่าเป็นเป็นการรวมธุรกิจที่ดำเนินการเป็นขั้นๆ โดยผู้ซื้อต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ผู้ซื้อถืออยู่ในผู้ถูกซื้อก่อนหน้าการรวมธุรกิจใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อและรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยทันที ดังนั้น ผลกำไรที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ ที่บริษัท ก จะรับรู้ ณ วันที่ได้รับอำนาจควบคุมจะเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของเงินลงทุน 30% ที่เคยซื้อมาแล้ว คิดเป็นเงิน 4,000 บาท ตามการคำนวณต่อไปนี้

	หน่วย: บาท
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ 30% ของบริษัท ข ณ วันที่ 1/1/25x2	950,000
เงินลงทุนจ่ายซื้อสินทรัพย์สุทธิ 30% ของบริษัท ข ณ วันที่ 1/1/25x1	850,000
บวก ส่วนแบ่งกำไร (350,000 × 30%)	105,000
บวก ส่วนแบ่งในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (20,000 × 30%)	6,000
หัก เงินปันผลของบริษัท ข (50,000 × 30%)	(15,000)
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 30% ของบริษัท ข ณ วันที่ 1/1/25x2	946,000
ผลกำไรจากการโอนหมวดเงินลงทุน (จากบ.ร่วมเป็นบ.ย่อย)	4,000

3) ส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์ จะมีผลอย่างไรในการรวมธุรกิจ (4 คะแนน)

จากโจทย์ข้างต้น ก่อนหน้าที่บริษัท ก จะมียอำนาจควบคุมบริษัท ข (ซึ่งเกิดจากการซื้อหุ้นครึ่งหลัง 50% ในวันที่ 1/1/25x2) นั้น บริษัท ข มีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม (สุทธิ) 20,000 บาท ซึ่งจำนวนดังกล่าวส่งผลให้บริษัท ก ต้องรับรู้เป็น “องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทร่วม” แสดงเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้นในการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย คิดเป็นเงิน 6,000 บาท เมื่อได้รับอำนาจควบคุมในภายหลัง บริษัท ข จะต้องบันทึก “ล้าง” มูลค่าดังกล่าวออก ให้ถือเสมือนว่ามีการขายเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้นออกไป

รายการดังกล่าวจะไม่ส่งผลกระทบต่อใดๆ ในการรวมธุรกิจ เนื่องจาก ม.ร.ง. 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่องการรวมธุรกิจ มีข้อสมมติฐานว่ามูลค่าเงินลงทุนที่บริษัทใหญ่จ่ายซื้อหุ้นของบริษัทย่อยจะประกอบด้วยเงินลงทุนจ่ายซื้อ บวกกับมูลค่ายุติธรรมของหุ้น 30% ที่ถือก่อนหน้าวันที่ 1/1/25x2 ดังนั้น องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทร่วม จึงไม่มีผลกระทบต่อใดๆ กับการรวมธุรกิจ

4) หนี้สินอาจเกิดขึ้น มีผลอย่างไรในการรวมธุรกิจ (4 คะแนน)

จากโจทย์ข้างต้น บริษัท ข มีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น 100,000 บาท (ซึ่งในมุมมองของ ข ถือเป็นจำนวนที่โอกาสจ่ายชำระหนี้สินยังไม่ถึงระดับค่อนข้างแน่ จึงยังไม่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน) อย่างไรก็ตาม ม.ร.ง. 3 (ปรับปรุง 2555) ระบุให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับอำนาจควบคุม โดยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ต้องรับรู้ คือจำนวนที่ผู้ซื้อธุรกิจคาดว่าจะเป็นสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และ

สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินเหล่านั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น จำนวนที่มีผลต่อการรวมธุรกิจในครั้งนี้คือ 40,000 บาท ซึ่งจะลดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่ถูกซื้อลง ทำให้ค่าความนิยมจากการซื้อธุรกิจเพิ่มขึ้น

ข้อ 3 ก หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

บริษัทสี่สวຍ จำกัด ถูกลูกค้าฟ้องเรียกค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน 10 ล้านบาท คดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลชั้นต้น ที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทแจ้งว่าผลแพ้ชนะคดีนั้นกำลังก้ำกึ่งกัน โดยปัจจุบันบริษัทอยู่ในระหว่างการจัดการทางการเงินสำหรับปี 25x1

ให้ทำ

บริษัทควรรับรู้รายการดังกล่าวตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เพราะเหตุใด หากไม่รับรู้กิจการสามารถทำอย่างไรได้บ้าง (5คะแนน)

ตอบ

ภาวะผูกพันตามคดีความฟ้องร้องดังกล่าวถือเป็น “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” เนื่องจากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอยู่ในระดับไม่ถึง “ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่” หรืออธิบายง่ายๆ ว่าความน่าจะเป็นที่ต้องจ่ายชำระหนี้สินภาระผูกพันนี้ยังไม่มากไปกว่า 50% ซึ่งอ้างถึง ม.บช. 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น “กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (เว้นแต่เมื่อความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้)” ดังนั้น กิจการจึงต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินประจำปี 25x1

ข้อ 3 ข การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (อ้างถึงแนวข้อสอบเก่าครั้งที่ 1/2556 ซึ่งไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ)

บริษัทกายเวอร์ 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

1. คำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของการปรับโครงสร้างหนี้ครั้งนี้ (ถ้ามี)
2. บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัทกายเวอร์

ตอบ

ขั้นแรก คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้หลังจากโอนที่ดิน (ก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข)

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

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

สมมติสุ่มอัตราคิดลดที่ 2% จะได้มูลค่าปัจจุบันตามการคำนวณต่อไปนี้

สมมติสุ่มค่าที่ 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
	<u>223,200.00</u>		<u>207,407.16</u>

สมมติสุ่มอัตราคิดลดที่ 3% จะได้มูลค่าปัจจุบันตามการคำนวณต่อไปนี้

สมมติสุ่มค่าที่ 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%	<u>200,074.68 บาท</u>
ผลต่าง	<u>7,332.48 บาท</u>

จึงต้องเทียบบรรยัติไตรยางค์ดังนี้

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 ปิดเศษ 7 บาท

และขั้นตอนสุดท้าย บันทึกบัญชีดังนี้

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ณ วันทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้

ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000
 ที่ดิน 10,000

บันทึกการตีราคาที่ดิน

ดอกเบี้ยค้างจ่าย 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		
(บัตพิเศษ 7 บาท)		

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
กรุงเทพฯ : 2552.

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

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 104 (ปรับปรุง 2545) เรื่อง การปรับโครงสร้างหนี้ที่มี
ปัญหา กรุงเทพฯ : 2545.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง การรวมธุรกิจ
กรุงเทพฯ : 2555.

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