

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 2/2557

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 เรื่องการดำเนินงานที่ยกเลิก.....	2
ข้อ 2 เรื่องการปันส่วนต้นทุนร่วม	5
ข้อ 3 เรื่องการนำเสนองบการเงิน.....	7
ปรณัย บางข้อ.....	8
หนังสืออ้างอิง	9

ข้อ 1 เรื่องการดำเนินงานที่ยกเลิก

ณ วันที่ 15 ธันวาคม 25x1 บริษัทมีแผนการขายศูนย์การค้าในภูมิภาคเอเชีย โดยแผนงานดังกล่าวได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการบริษัทแล้ว คาดว่าแผนการขายจะมีระยะเวลาประมาณ 3 ปีโดยบริษัทมีศูนย์การค้าอยู่เกือบทุกประเทศ ทั้งในทวีปยุโรป และอเมริกา ทั้งนี้ ศูนย์การค้าในทวีปเอเชียมีมูลค่าร้อยละ 40 ของกลุ่มสินทรัพย์ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 กรรมการบริษัทได้ประกาศขายศูนย์การค้า และมีการเจรจากับผู้ซื้อศูนย์การค้า แต่ยังไม่มีการทำสัญญาซื้อขายทั้งนี้ งบการเงินของบริษัทได้รับอนุมัติในวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 25x2

คำถาม

1. กิจการจะต้องแสดงศูนย์การค้าในภูมิภาคเอเชียเป็นรายการการดำเนินงานที่ยกเลิกหรือไม่ เพราะเหตุใด (5 คะแนน)
2. บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลใดบ้างในงบการเงินปี 25x1 (10 คะแนน)
3. บริษัทต้องตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างกิจการ เช่น ค่าชดเชยการจ้างงานแก่พนักงาน ค่าเช่าที่สร้างภาระ อย่างไรบ้าง ในการนำเสนองบการเงิน 25x5 (3 คะแนน)
4. บริษัทจะรับรู้กำไรขาดทุนจากการขายเมื่อใด (2 คะแนน)

ตอบ

1.กิจการจะต้องแสดงศูนย์การค้าในภูมิภาคเอเชียเป็นรายการการดำเนินงานที่ยกเลิกหรือไม่ เพราะเหตุใด (5 คะแนน)

หนึ่งในส่วนประกอบของกิจการที่สามารถถือเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกได้คือ ส่วนประกอบของกิจการที่ยกเลิกหรือที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย เนื่องจากถือเป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก (ม.ร.ง. 5 ย่อหน้า 32.1) โดยศูนย์การค้าดังกล่าวมีมูลค่าร้อยละ 40 ของกลุ่มสินทรัพย์และถือเป็นเขตภูมิศาสตร์ที่แยกออกต่างหาก ทั้งนี้ หากกิจการตั้งใจยกเลิกการดำเนินงาน ย่อมสามารถนำมาตีความประเด็นต่อมาว่าเข้าข่ายของ “การดำเนินงานที่ยกเลิก” หรือไม่

ม.ร.ง. 5 กำหนดให้กิจการจะต้องจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก¹ ณ วันที่ “การดำเนินงานเข้าเงื่อนไขของการถือไว้เพื่อขาย” หรือ “เมื่อกิจการขายการดำเนินงาน” อย่างไรก็ตามการ ที่กิจการไม่ได้ขายในทันที (มีแผนขายภายใน 3 ปี) ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขของการถือไว้เพื่อขายหรือไม่ โดยเงื่อนไขของการถือไว้เพื่อขาย คือ กลุ่มสินทรัพย์นั้นๆ จะต้องถือไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน และการขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก ซึ่งผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมต้องผูกมัดกับแผนการขายสินทรัพย์ และต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์ ต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้ต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์ แสดงให้เห็นว่ากิจการไม่ได้ขายสินทรัพย์นั้นโดยทันที และไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนได้ว่าขายได้ภายใน 1 ปี นับแต่จัดประเภทสินทรัพย์ จึงแสดงให้เห็นว่ากิจการยังได้รับมูลค่าจากการใช้จากศูนย์การค้าดังกล่าวต่อไป จึงถือว่าไม่เข้าเงื่อนไขของการจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกแต่อย่างใด

2.บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลใดบ้างในงบการเงินปี 25x1 (10คะแนน)

เมื่อกิจการไม่สามารถจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกได้ (ตามเหตุผลในข้อ 1) กิจการจึงไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ยกเลิกดังกล่าวแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม อ้างถึง ม.ร.ง. 8 เรื่องส่วนการดำเนินงาน ส่วนงานนี้มีมูลค่าสินทรัพย์สูงถึงร้อยละ 40 ของสินทรัพย์รวมของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องนำเสนอหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของ “ส่วนการดำเนินงาน” ดังนี้

1. รายได้ที่รับจากลูกค้าภายนอก
2. รายได้จากรายการกับส่วนงานดำเนินงานอื่นในกิจการเดียวกัน
3. ดอกเบี้ยรับ
4. ดอกเบี้ยจ่าย
5. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
6. รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีนัยสำคัญ

¹ ถ้าเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการจะต้อง แสดงผลการดำเนินงานของการดำเนินงานที่ยกเลิกเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และ ห้ามปรับปรุงย้อนหลังการ จัดประเภทการดำเนินงานที่ยกเลิกเมื่อเงื่อนไขของ การจัดประเภทไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

7. ส่วนแบ่งผลกำไรหรือผลขาดทุนจากบริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า ที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย
8. ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้ และ
9. รายการที่มีเงินสดที่มีนัยสำคัญอื่นๆ ที่ไม่ใช่ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย
10. รายงานดอกเบี้ยรับแยกต่างหากจากดอกเบี้ยจ่ายสำหรับแต่ละส่วนงานที่รายงาน (เว้นแต่รายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นมาจากดอกเบี้ยรับ และผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานใช้รายได้ดอกเบี้ยรับสุทธิในการประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน และใช้ในการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรให้แก่แต่ละส่วนงาน)
11. มูลค่าของเงินลงทุนในบริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า ที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสีย และ
12. มูลค่าการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกเหนือจากเครื่องมือทางการเงิน สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตถบัญญัติสินทรัพย์ผลประโยชน์หลังออกจากงาน และสิทธิตามสัญญาประกันภัย

3. บริษัทต้องตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างกิจการ เช่น ค่าขาดเขยการจ้างงานแก่พนักงาน ค่าเช่าที่สร้างภาระ อย่างไรบ้าง ในการนำเสนองบการเงิน 25x5 (3 คะแนน)

การที่ส่วนงานดังกล่าวไม่เข้าข่ายของการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการยังไม่ได้ตกลงซื้อขายสินทรัพย์ และกิจการน่าจะดำเนินงานต่อไปแม้จะตั้งใจขายกิจการออกไปก็ตาม จึงเชื่อว่ากิจการจะยังไม่ประกาศให้กับพนักงานทราบถึงแผนการปรับโครงสร้างองค์กร ดังนั้น กิจการจึงยังไม่ต้องตั้งประมาณการหนี้สินแต่อย่างใด เนื่องจากยังไม่มีภาระผูกพันจากการอนุমানที่เกิดจากการปรับโครงสร้างองค์กรตาม ม.บช. 37 เรื่องประมาณหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

4. บริษัทจะรับรู้กำไรขาดทุนจากการขายเมื่อใด (2 คะแนน)

การขายการดำเนินงานในครั้งนี้ มองได้ว่าเป็นการขายสินทรัพย์ จึงสามารถนำหลักการของ ม.บช. 18 เรื่องรายได้มาปรับใช้ โดยกิจการจะสามารถรับรู้รายได้จากการขายได้หากเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้
กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อการขายนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าได้โอนไปให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้ง ทางตรงและทางอ้อม
3. มูลค่าของจำนวนรายได้สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีที่เกิดจากการขายสินค้า
5. ต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขายสินค้าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ซึ่งในกรณีนี้กิจการผู้ขายน่าจะบรรลุเงื่อนไขทั้ง 5 ข้อข้างต้นเมื่อกิจการโอนศูนย์การค้าดังกล่าวให้กับผู้ซื้อ

ข้อ 2 เรื่องการปันส่วนต้นทุนร่วม

สินค้าดังต่อไปนี้ เกิดจากกระบวนการผลิตเดียวกัน

	สินค้า A	สินค้า B	สินค้า C
ปริมาณการผลิต (หน่วย)	22,000	18,000	1,000
น้ำหนักผลิตภัณฑ์	5.00	5.00	0.80
ราคาขาย ณ จุดแยกตัว (บาท)	16.30	20.00	3.00

ต้นทุนร่วม ณ จุดแยกตัวเท่ากับ 400,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน 200,000 บาท

คำถาม

1. ระบุว่าสินค้าใดเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) และผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product) เพราะเหตุใด(ใช้เกณฑ์อะไรมาแบ่งแยก)
2. คำแนะนำการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) และผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product)
3. คำแนะนำการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products)
 - 3.1 วิธีจำนวนหน่วยผลิต
 - 3.2 วิธีน้ำหนักสินค้า
 - 3.3 วิธีราคาขาย ณ จุดแยกตัวสัมพัทธ์

ตอบ

1. ระบุว่าสินค้าใดเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) และผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product) เพราะเหตุใด(ใช้เกณฑ์อะไรมาแบ่งแยก)

ผลิตภัณฑ์ร่วม (joint product) ซึ่งหมายถึงผลิตภัณฑ์หลักหลายๆประเภทที่มีสัดส่วนของมูลค่าขายที่ค่อนข้างสูง ในขณะที่ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (by-product) หมายถึงผลิตภัณฑ์ที่มีสัดส่วนของมูลค่าขายไม่มากนัก ตัวอย่างของผลิตภัณฑ์ร่วมและผลิตภัณฑ์พลอยได้ของอุตสาหกรรมปิโตรเคมีที่มีน้ำมันดิบเป็นต้นทุนร่วมได้แก่ น้ำมันเบนซิน ดีเซล ที่มีมูลค่าขายในสัดส่วนที่สูงจะถือเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม ในขณะที่วาสลีนจะถือเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้เนื่องจากมีมูลค่าขายในสัดส่วนเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

สำหรับโจทย์ข้อนี้ สินค้า C เข้าข่ายของผลิตภัณฑ์พลอยได้ เนื่องจากได้ปริมาณผลิตไม่มาก ราคาขายต่อหน่วยต่ำ ทำให้มูลค่าขายรวมเท่ากับ 3,000 บาทเท่านั้น ในขณะที่ผลิตภัณฑ์ A และ B จะถือเป็นผลิตภัณฑ์ร่วม เนื่องจากมูลค่าขายมีสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับมูลค่ารวม

2. คำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) และผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product)

โดยปกติกิจการจะไม่นิยมปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้ แต่อาจ 1) นำมูลค่าตลาดหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของผลิตภัณฑ์พลอยได้หักออกจากต้นทุนการผลิตรวม หรือ 2) อาจรับรู้มูลค่าของผลิตภัณฑ์พลอยได้ ณ เวลาที่ขาย โดยแสดงในกำไรขาดทุนเป็นรายได้จากการขายปกติ หรือถือเป็นรายได้อื่น หรือนำไปหักออกจากต้นทุนขายก็ได้ ซึ่งในข้อนี้จะคำนวณโดยนำมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของผลิตภัณฑ์พลอยได้หักออกจากต้นทุนร่วมดังนี้

	(บาท)
ต้นทุนรวมทั้งสิ้น	400,000
หัก มูลค่าขายผลิตภัณฑ์พลอยได้ (1,000 บาท x 3)	(3,000)
ต้นทุนร่วมที่ใช้ปันส่วนให้กับสินค้า A และ B	<u>397,000</u>

3. คำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products)

ตามการคำนวณต่อไปนี้

	ปริมาณการ ผลิต (หน่วย)	น้ำหนัก ผลิตภัณฑ์	ราคาขาย		รวมมูลค่า
			ณ จุด แยกตัว	รวมน้ำหนัก	ขาย ณ จุด แยกตัว
			(บาท)	ผลิตภัณฑ์	(บาท)
การคำนวณ	A	B	c	d = a x b	e = a x c
สินค้า A	22,000	5.0	16.3	110,000	358,600
สินค้า B	18,000	5.0	20.0	90,000	360,000
รวม	<u>40,000</u>			<u>200,000</u>	<u>718,600</u>

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/57 เริ่ม 23 - 24 ส.ค. 57

สินค้า	สัดส่วน		ปันส่วน			
	สัดส่วน ปริมาณผลิต	น้ำหนัก ผลิตภัณฑ์	สัดส่วน ราคา	ต้นทุนร่วม ตามปริมาณ (บาท)	ต้นทุนร่วม ตามน้ำหนัก (บาท)	ต้นทุนร่วม ตามมูลค่า (บาท)
การคำนวณ	F	g	h	i = %ของf	j = %ของg	k = %ของh
สินค้า A	55.0%	55.0%	49.9%	218,350	218,350	198,113
สินค้า B	45.0%	45.0%	50.1%	178,650	178,650	198,887
รวม	100.0%	100.0%	100.0%	397,000	397,000	397,000

ข้อ 3 เรื่องการนำเสนองบการเงิน

ได้ข้อมูลโจทย์ไม่ครบจึงไม่สามารถเฉลยให้ได้ครับ ต้องขอโทษด้วย

ปรนัย บางข้อ

1. ลูกหนี้สัญญาเช่าทางการเงินคำนวณจาก
 - a. เงินลงทุนขั้นต้น
 - b. เงินลงทุนสุทธิ ๙**
 - c. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
 - d. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์
2. ต้นปี 25x1 บริษัทแห่งหนึ่งให้เช่าอาคารในอัตราคงที่ 200000 บาทต่อปีเป็นเวลา 10 บริษัทมุ่งใจลูกค้าด้วยการจ่ายค่าขนย้ายให้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่เกิน 25,000 บาท โดยต้นทุนการขนย้ายที่เกิดขึ้นจริงคือ 30,000 บาท บริษัทจะรับรู้รายได้ค่าเช่าในปี 25x1 เท่ากับเท่าใด
 - a. 170,000 บาท
 - b. 197,000 บาท
 - c. 197,500 บาท**
 - d. 200,000 บาท
3. ในปี 25x1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์คือ 50 ล้านบาท ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิคือ 47 ล้านบาท ซึ่ง รวมค่าความนิยม 10 ล้านบาทไว้ ในปี 25x2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์คือ 57 ล้านบาท ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่รวมค่าความนิยมคือ 48 ล้านบาท บริษัทจะมีผลกำไรจากการกลับรายการกำไรขาดทุนจากการด้อยค่าเท่ากับเท่าใดในปี 25x2
 - a. 3 ล้านบาท
 - b. 5 ล้านบาท
 - c. 7 ล้านบาท
 - d. 0 บาท**

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ กรุงเทพฯ : 2552.

available from www.fap.or.th

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

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กรุงเทพฯ : 2555. available from www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง ส่วนการดำเนินงาน กรุงเทพฯ : 2555. available from www.fap.or.th

Hornngren, C.T.; Foster, G.; Ittner, C.; Datar, S.M.; Rajan, M.V. Cost Accounting: A Managerial Emphasis Prentice Hall: 2008.