

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 2/2565

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน



วิชา การบัญชี 1 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สารบัญ

สารบัญ	2
ปรณัย (บางส่วน)	3
ข้อ 1 สิ้นค้าคงเหลือ	9
ข้อ 2 การด้อยค่าของสินทรัพย์	12
ข้อ 3 การรวมธุรกิจ	15
หนังสืออ้างอิง	17

“เอกสารชุดนี้ได้รับความร่วมมือร่วมใจจากทั้งผู้เข้าสอบจำนวนมาก และตัวผมผู้จัดทำคิดเป็นชั่วโมงทำงานรวมมากกว่า 50 ชั่วโมงทำงาน ซึ่งทุกคนที่เกี่ยวข้องยินดีที่จะให้พี่น้องใช้เพื่อเพิ่มพูนความรู้และศักยภาพในการสอบ แต่จะไม่ยินดีแม้แต่นิดเดียวหากถูกนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ ดังนั้น จึงขออธิบายเกี่ยวกับความคุ้มครองดังนี้”

เอกสารชุดนี้ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2558

อนุญาตให้ใช้โดยไม่ต้องขออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

- 1) การใช้เพื่อเตรียมสอบ CPA ของตนเอง หรืออธิบายเพื่อนฝูงโดยไม่หวังผลตอบแทน (ไม่สงวนลิขสิทธิ์ใดๆ กับผู้เข้าสอบครับ)
- 2) การใช้ประกอบการเรียนการสอนในสถาบันการศึกษาทั้ง ของรัฐและเอกชนในลักษณะที่ไม่หวังผลกำไร
- 3) การใช้เพื่อ update ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินของตนเอง

ไม่อนุญาตให้ใช้

- 1) การใช้ประกอบการติวสอบ CPA ในลักษณะที่เป็นติวเตอร์ที่เปิดสอนและเก็บค่าตอบแทน
- 2) การดัดแปลงหรือคัดลอกเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ เช่น การพิมพ์ขาย การใช้ประกอบกับเอกสารประกอบการสอน หรือการกระทำลักษณะอื่นใดที่เข้าข่ายการทำเพื่อหวังประโยชน์เชิงพาณิชย์

หากท่านไม่มั่นใจว่าท่านอยู่ในข่ายอนุญาตให้ใช้หรือไม่ โปรดโทรสอบถาม 081 755 0543

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ หรือขอหนังสืออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

ขอบคุณที่เข้าใจครับ

ปรนัย (บางส่วน)

1. ข้อใดไม่ใช่สินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานฉบับที่ 2
 - a. หน้ากากอนามัย
 - b. ยางพาราที่ยังไม่กรีดยางต้น..
 - c. เครื่องฟอกอากาศที่ยังประกอบไม่เสร็จ
 - d. ไวน์องุ่นในธุรกิจผลิตไวน์
2. กิจการผลิตคอมพิวเตอร์ มีงานระหว่างทำ 24,000 บาท ต้นทุนทำต่อ 6,000 บาท ณ สิ้นรอบรายงานกิจการคาดว่า จะสามารถขายสินค้าสำเร็จรูปได้ในราคา 25,000 บาท กิจการจะบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินค้านี้ ณ วันสิ้นรอบอย่างไร
 - a. แสดงมูลค่าสินค้า 18,000 บาท / แสดงผลขาดทุนจากลดลงของสินค้าคงเหลือ 6,000 บาท
 - b. แสดงมูลค่าสินค้า 19,000 บาท / แสดงผลขาดทุนจากลดลงของสินค้าคงเหลือ 5,000 บาท..
 - c. แสดงมูลค่าสินค้า 24,000 บาท / ไม่มีผลขาดทุนจากลดลงของสินค้าคงเหลือ
 - d. แสดงมูลค่าสินค้า 25,000 บาท / ไม่มีผลขาดทุนจากลดลงของสินค้าคงเหลือ
3. บริษัทซื้อเครื่องจักรจากต่างประเทศโดยมีรายละเอียดนี้ ให้คำนวณจำนวนที่สามารถรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนเครื่องจักร
 - อากร 50,000 บาท
 - ค่าติดตั้ง 200,000 บาท
 - ค่าฝึกอบรมพนักงานเรียนรู้เครื่องจักรใหม่ 30,000 บาท
 - ค่าทดสอบการผลิต 300,000 บาท
 - a. 0 บาท
 - b. 250,000 บาท
 - c. 280,000 บาท
 - d. 550,000 บาท..
4. การประมาณการหนี้สินหมายถึงหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเรื่องใด
 - a. จังหวะเวลา
 - b. จำนวนที่ต้องจ่ายชำระ
 - c. จังหวะเวลา หรือ จำนวนที่ต้องจ่ายชำระ..
 - d. จังหวะเวลา และ จำนวนที่ต้องจ่ายชำระ
5. กิจการมีที่ดินที่ใช้ดำเนินกิจการสาขาจำนวน 3 แห่ง กิจการต้องการใช้วิธีตีราคาใหม่ของที่ดิน กิจการต้องทำอย่างไร
 - a. ใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับ ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ทุกประเภท
 - b. ใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับที่ดินทุกสาขา..

- c. ใช้วิธีตีราคาใหม่ สำหรับที่ดินเฉพาะบางสาขา
- d. ถูกทุกข้อ ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร
6. ปี 25x1 กิจการมีที่ดินราคาทุน 1.5 ล้านบาท ปี 25x2 มูลค่ายุติธรรมเหลือ 0.8 ล้านบาท ในปี 25x3 มูลค่ายุติธรรม เป็น 1.6 ล้านบาท หากกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ในการแสดงมูลค่าที่ดิน กิจการจะบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องอย่างไร
- a. ปี x2 -0.7m ใน OCI และ ปี x3 +0.7m ใน P/L และ +0.1m ใน OCI
- b. ปี x2 -0.7m ใน OCI และ ปี x3 +0.8m ใน OCI
- c. ปี x2 -0.7m ใน P/L และ ปี x3 +0.7m ใน P/L และ +0.1m ใน OCI..
- d. ปี x2 -0.7m ใน P/L และ ปี x3 +0.8m ใน P/L
7. บริษัทย้ายเครื่องจักรจากโรงงานที่จีนมาโรงงานที่ไทย โดยมีรายละเอียดนี้ ให้คำนวณจำนวนที่สามารถรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนเครื่องจักร
- อากร 50,000 บาท
 - ค่าติดตั้ง 200,000 บาท
 - ค่าฝึกอบรมพนักงานเรียนรู้เครื่องจักรใหม่ 30,000 บาท
 - ค่าทดสอบการผลิต 300,000 บาท
- a. 250,000 บาท
- b. 280,000 บาท
- c. 550,000 บาท
- d. 0 บาท..
8. ข้อใดไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- a. ภาวะผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาวะผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ
- b. ภาวะผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาวะผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวอยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ..
- c. ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่รับรู้เป็นหนี้สินเนื่องจากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพัน
- d. ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่รับรู้เป็นหนี้สินเนื่องจาก จำนวนของภาวะผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
9. กิจการสามารถรับรู้รายจ่ายเพื่อการวิจัยเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อใด

- a. เมื่อเริ่มกิจกรรมการวิจัย
- b. เมื่อเริ่มกิจกรรมการพัฒนา
- c. เมื่อเสร็จสิ้นกิจกรรมการพัฒนา
- d. ไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนได้ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายจ่าย..
10. 1 มี.ค.25x1 กู้เงิน 10 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 3 ต่อปี ในระหว่างปี 25x1 มีการหยุดก่อสร้างเนื่องจากสถานการณ์โควิด 19 เป็นเวลา 1 เดือน โดยบริษัทไม่มีการดำเนินการใดๆ บริษัทจะรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในปี 25x1 ได้เท่ากับเท่าใด
- a. 300,000 บาท
- b. 250,000 บาท
- c. 225,000 บาท..
- d. ไม่สามารถคิดเป็นต้นทุนได้
11. เมื่อวันที่ 1/1/25x1 บริษัทสัญญาเช่าสำนักงาน ปีละ 100 ล้านบาท จ่ายทุกวันสิ้นปี เริ่ม 31/12/25x1 อายุสัญญา 5 ปี อัตราเงินกู้ส่วนส่วนเพิ่ม 5% Wacc 4.5% ดอกเบี้ยหนี้สิน 4% ให้คำนวณหาดอกเบี้ยจ่ายสำหรับปี 25x1
- a. 21 ล้านบาท..
- b. 19 ล้านบาท
- c. 18 ล้านบาท
- d. 17 ล้านบาท

ปี	PVIF 5%	ค่าเช่าจ่าย	มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า
1	0.9524	100	95.24
2	0.9070	100	90.70
3	0.8638	100	86.38
4	0.8227	100	82.27
5	0.7835	100	78.35
	มูลค่าปัจจุบันค่าเช่า		432.94
	อัตราดอกเบี้ย		5%
	ดอกเบี้ยปี 25x1		21.65

12. กิจการกู้เงินโดยต้องการป้องกันความเสี่ยงอัตราดอกเบี้ยลอยตัว จึงทำสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest Rate Swap) จากอัตราดอกเบี้ยผันแปรเป็นอัตราดอกเบี้ยคงที่ กิจการจะถือเป็นการป้องกันความเสี่ยงแบบใด
- a. Fair value hedge
- b. Cash flow hedge..
- c. Interest hedge
- d. Foreign Exchange hedge
13. กิจการเช่าอาคาร อายุสัญญาเช่าเริ่มตั้งแต่ 1/1/25x3 ถึง 31/12/25x9 กิจการมีส่วนปรับปรุงอาคารของอาคารที่เช่า มูลค่า 3,500,000 อายุประโยชน์ 15 ปี กิจการต้องบันทึกค่าเสื่อมราคาส่วนปรับปรุงอาคารเท่ากับเท่าใดในปี 25x4

- a. 200,000 บาท
- b. 233,333 บาท
- c. 350,000 บาท
- d. 500,000 บาท..
14. บริษัทสั่งซื้อสินค้าเป็นสกุลเงินตราต่างประเทศและได้ทำการป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น การป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวถูกจัดประเภทอย่างไรตาม TFRS 9
- a. ความเสี่ยงมูลค่ายุติธรรม
- b. ความเสี่ยงกระแสเงินสด..
- c. ความเสี่ยงจากการดำเนินงานต่างประเทศ
- d. ความเสี่ยงอัตราแลกเปลี่ยน
15. ในการจัดทำงบเฉพาะกิจการ กิจการจะรวมต้นทุนกู้ยืมรายการใดเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
- a. ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเพื่อสร้างโรงงานส่วนที่เอาไปปรับปรุงต้นทุนดอกเบี้ย..
- b. ดอกเบี้ยเงินกู้สัญญาเช่าซื้อรถยนต์
- c. ค่าธรรมเนียมการกู้ยืมเงินทั่วไปจากธนาคารมาใช้ในบริษัท
- d. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมบริษัทใหญ่
16. กิจการตีราคาที่ดินเพิ่ม 1 ล้านบาท กิจการจะรับรู้ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างไร
- a. dta 200,000 เข้า pl
- b. dta 200,000 เข้า oci
- c. dtl 200,000 เข้า pl
- d. dtl 200,000 เข้า oci..
17. ปี 25x1 ที่ดินราคาทุน 4 ล้านบาท ต่อมาตีราคาเพิ่มเป็น 4.3 ล้านบาท ต่อมาปี 25x2 กิจการเปลี่ยนเป็นให้เช่า วัตถุประสงค์ค้ายุติธรรม 4.2 ล้านบาท กิจการต้องบันทึกบัญชี ณ วันเปลี่ยนประเภทในปี 25x2 อย่างไร
- a. Dr. IP 4.2 ล้านบาท / Dr. OCI 0.1 ล้านบาท / Cr. PPE 4.3 ล้านบาท..
- b. Dr. IP 4.2 ล้านบาท / Dr. OCI 0.3 ล้านบาท / Cr. PPE 4.3 ล้านบาท / Cr. R/E 0.2 ล้านบาท
- c. Dr. IP 4.2 ล้านบาท / Dr. OCI 0.3 ล้านบาท / Cr. PPE 4.3 ล้านบาท / Cr. P/L 0.2 ล้านบาท
- d. Dr. IP 4.3 ล้านบาท / Cr. PPE 4.3 ล้านบาท
18. กิจการให้เงินกู้ 5 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ย 5% PD 1% LGD 20% กิจการจะต้องรับรู้ 12 months ECL เท่ากับเท่าใด
- a. 0 บาท
- b. 10,000 บาท..
- c. 50,000 บาท
- d. 1,000,000 บาท

19. กิจการมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่มีอายุจำกัดซึ่งมีราคาทุนในปี x1 1,500,000 บาท ปี x2 FMV เท่ากับ 800,000 บาท และปี x3 1,600,000 บาท หากกิจการมีนโยบายตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ให้บันทึกบัญชีการตีราคาในปี x3
- Dr. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน 800,000 บาท / OCI 800,000 บาท
 - Dr. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน 800,000 บาท / P/L 700,000 บาท / OCI 100,000 บาท..
 - Dr. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน 800,000 บาท / P/L 800,000 บาท
 - ไม่ต้องบันทึกบัญชีแต่อย่างใด
20. X และ Y ได้ก่อตั้ง Investee เพื่อดำเนินการขนส่งทาง โดยที่สินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากการร่วมการงานนี้จะตกเป็นของ investee ในขณะที่ X และ Y จะได้รับส่วนแบ่งกำไรขาดทุนตามสัดส่วนการถือหุ้น โดยผู้เข้าร่วมการงานทั้งสองรายไม่มีสิทธิในสินทรัพย์และภาระผูกพันในหนี้สินของการร่วมการงานนี้แต่อย่างใด X จะต้องบันทึกเงินลงทุนในการร่วมการงานนี้อย่างไร
- เป็นการร่วมดำเนินงาน โดยกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนที่ตนได้ลงไป
 - เป็นการร่วมดำเนินงาน โดยกิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน
 - เป็นการร่วมค้า โดยกิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีเงินลงทุน..
 - เป็นการร่วมค้า โดยกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายตามส่วนที่ตนได้ลงไป
21. อ้างถึง TFRS 16 เรื่อง “การยินยอมลดค่าเช่าอันเป็นผลโดยตรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19” ข้อใดผิด
- ปรับใช้กับการเปลี่ยนแปลงการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าก่อให้เกิดสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าหลังปรับปรุงที่มีจำนวนเกือบเท่าเดิมหรือน้อยกว่าสิ่งตอบแทนสำหรับสัญญาเช่าก่อนการเปลี่ยนแปลงทันที
 - ปรับใช้กับการจ่ายชำระซึ่งเดิมครบกำหนดในหรือก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 2565 เท่านั้น
 - ไม่มีมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขและข้อกำหนดอื่นของสัญญาเช่า
 - ไม่มีผลกระทบต่อ ใดๆ กับสัญญาเช่าที่ทำไปแล้ว..
22. อ้างถึง TFRS 3 เรื่องการรวมธุรกิจ ข้อใดไม่ใช่สิ่งตอบแทนที่โอนให้
- มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของสินทรัพย์ที่ผู้ซื้อโอนไป
 - มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่ผู้ซื้อยกขึ้นเพื่อจ่ายชำระให้แก่เจ้าของเดิมของผู้ถูกซื้อ
 - มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ออกโดยผู้ซื้อ
 - มูลค่ายุติธรรมของสิทธิที่จะได้รับคืนจากผู้ถูกซื้อ..
23. ซื้อหุ้นกู้ 1/1/x1 ในราคา 580,000 บาท โดยจ่ายค่าธรรมเนียมทำธุรกรรมเพิ่ม 10,000 บาท มูลค่าหน้าตั๋ว 600,000 บาท โดยตั้งใจถือแบบ FVTPL ต่อมา 31/12/x1 มูลค่ายุติธรรมเป็น 578,100 บาท วันที่ 1/1/x2 เปลี่ยนโมเดลธุรกิจ เป็นถือแบบ FVOCI ณ วันที่ 1/1/x1 และ 1/1/x2 กิจการจะแสดงมูลค่าของเงินลงทุนในหุ้นกู้ดังกล่าวเท่ากับเท่าใด
- 580,000 บาท และ 578,100 บาท..

- b. 590,000 บาท และ 578,100 บาท
- c. 600,000 บาท และ 578,100 บาท
- d. 590,000 บาท และ 590,000 บาท
24. กิจการไปสำรวจและประเมินแร่สองแห่ง ที่ อำเภอ A โดยรับรู้รายจ่ายสำรวจและประเมินเป็นสินทรัพย์ 44 ล้านบาท และที่อำเภอ B โดยรับรู้รายจ่ายสำรวจและประเมินเป็นค่าใช้จ่าย 17 ล้านบาท ทั้งนี้ บริษัทมีประมาณการหนี้สินรื้อถอน อำเภอ A 6 ล้านบาท อำเภอ B 3 ล้านบาท บริษัทต้องบันทึกบัญชีอย่างไร
- a. Dr.สินทรัพย์สำรวจประเมินแหล่งแร่ 50 ล้านบาท / Dr.ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแร่ 17 ล้านบาท / Dr. ค่าใช้จ่ายรื้อถอน 3 ล้านบาท / Cr. เงินสด 61 ล้านบาท / ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอน 9 ล้านบาท..
- b. Dr.สินทรัพย์สำรวจประเมินแหล่งแร่ 44 ล้านบาท / Dr.ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแร่ 17 ล้านบาท / Dr. ค่าใช้จ่ายรื้อถอน 3 ล้านบาท / Cr. เงินสด 61 ล้านบาท / ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอน 3 ล้านบาท
- c. Dr.สินทรัพย์สำรวจประเมินแหล่งแร่ 70 ล้านบาท / Cr. เงินสด 61 ล้านบาท / ประมาณการหนี้สินค่ารื้อถอน 9 ล้านบาท
- d. Dr.สินทรัพย์สำรวจประเมินแหล่งแร่ 44 ล้านบาท / Dr.ค่าใช้จ่ายในการสำรวจแร่ 17 ล้านบาท / Cr. เงินสด 61 ล้านบาท
25. จ่ายค่าเช่าปีละ 100 ล้านบาท 5 ปี แต่ค่าเช่าขึ้นตาม CPI โดย ณ สิ้นปีที่ 1 CPI +5% ต้องบันทึกบัญชีอย่างไร
- a. Dr. ROU 17.73 ล้านบาท / Lease Lia. 17.73 ล้านบาท..
- b. Dr. ROU 20 ล้านบาท / Lease Lia. 20 ล้านบาท
- c. Dr. ROU 5 ล้านบาท / Lease Lia. 5 ล้านบาท
- d. ไม่ต้องบันทึกบัญชีใดๆ

ปี	PVIF 5%	ค่าเช่าจ่าย	มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า	งวด	เงินจ่าย	ตัดดอกเบี้ย 5% ตัดต้น	ต้นคงเหลือ
1	0.9524	100	95.24	1/1/x1	100	21.65	432.94
2	0.9070	100	90.70	31/12/x1	100	17.73	432.94
3	0.8638	100	86.38	31/12/x2	100	13.62	272.32
4	0.8227	100	82.27	31/12/x3	100	9.30	185.93
5	0.7835	100	78.35	31/12/x4	100	4.76	95.23
				31/12/x5	100		0.01
มูลค่าปัจจุบันค่าเช่า ณ ต้นปี x1			432.94				
อัตราดอกเบี้ย			5%				
ดอกเบี้ยปี 25x1			21.65				
ปี	PVIF 5%	ค่าเช่าจ่าย	มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า	งวด	เงินจ่าย	ตัดดอกเบี้ย 5% ตัดต้น	ต้นคงเหลือ
1				1/1/x1	100	21.65	354.59
2	0.9524	105	100.00	31/12/x1	100	17.73	272.32
3	0.9070	105	95.24	31/12/x2	100	13.62	185.93
4	0.8638	105	90.70	31/12/x3	100	9.30	95.23
5	0.8227	105	86.38	31/12/x4	100	4.76	0.01
มูลค่าปัจจุบันค่าเช่า ณ ต้นปี x2			372.32				
BV Lease Lia. ต้น x2 หลังปรับ CPI			372.32				
BV Lease Lia. ต้น x2 ก่อนปรับ CPI			354.59				
เพิ่ม lease Lia. / ROU			17.73				

26. ก ข ค ลงทุนในบริษัท A สัดส่วน 40: 40: 20 โดยการตัดสินใจสำคัญใดๆ ต้องใช้เสียง 80% ก จะถือว่าการลงทุนครั้งนี้เป็นการร่วมกิจการหรือไม่

- a. เป็น..
- b. ไม่เป็น
- c. ขึ้นกับฝ่ายจัดการ
- d. ถือเป็น บ.ร่วม

27. ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัย

- a. การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบต้นแบบและแบบจำลองก่อนการผลิตหรือก่อนการนำไปใช้งาน
- b. การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเข้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
- c. การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือการบริการ..
- d. การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ เครื่องมือ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการใหม่ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น

ข้อ 1 สิ้นค้าคงเหลือ

บริษัท ทำสัญญาซื้อสินค้าคงเหลือ ตอนสิ้นเดือนธันวาคม 25x1 เป็นมูลค่า 14.5 MB ซึ่งเป็นสัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ กำหนดส่งสินค้าวันที่ 15 มกราคม x2

ณ สิ้นปี ธันวาคม 25x1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือดังกล่าวมีมูลค่า 13.05 MB

คำถาม

1. ให้บันทึกบัญชี ณ 31 ธันวาคม 25x1 (1 คะแนน)
2. ให้บันทึกบัญชี ณ 15 มกราคม 25x2 สำหรับกรณีดังต่อไปนี้ (15 คะแนน)

กรณีที่ 1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 13.05 ล้านบาท

กรณีที่ 2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 10.15 ล้านบาท

กรณีที่ 3 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 13.775 ล้านบาท

กรณีที่ 4 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 18.00 ล้านบาท

**โดยที่ทั้ง 4 กรณีไม่เกี่ยวเนื่องกัน

3. ให้อธิบายความแตกต่างของมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับและมูลค่ายุติธรรม (2 คะแนน)
4. นายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ต้องรับรู้มูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีการใด (1 คะแนน)

ตอบ

1 บันทึกบัญชี ณ 31 ธันวาคม 25x1 (1 คะแนน)

เนื่องจากการสั่งซื้อครั้งนี้ยกเลิกไม่ได้จึงก่อให้เกิด "สัญญาที่สร้างภาระ" ซึ่งหมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่

ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญาซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น (TAS37.68)

กิจการจึงต้องรับรู้ภาระผูกพันจากสัญญาสร้างภาระตามการบันทึกบัญชีดังนี้

dr.	ผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาระ (P/L)	1,450,000	
cr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาระ (14.5m - 13.05m)		1,450,000
	บันทึกสัญญาสร้างภาระจากคำสั่งซื้อที่ NRV < ราคาทุน		

2 ให้บันทึกบัญชี ณ 15 มกราคม 25x2 สำหรับกรณีดังต่อไปนี้ (15 คะแนน)

กรณีที่ 1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 13.05 ล้านบาท

dr.	สินค้าคงเหลือ	13,050,000	
dr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาระ	1,450,000	
cr.	เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		14,500,000
	บันทึกการรับสินค้า		

กรณีที่ 2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 10.15 ล้านบาท

dr.	สินค้าคงเหลือ	10,150,000	
dr.	ผลขาดทุนจากมูลค่าสินค้าลดลง (P/L) (13.05m - 10.15m)	2,900,000	
dr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาระ	1,450,000	
cr.	เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		14,500,000
	บันทึกการรับสินค้า		

กรณีที่ 3 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 13.775 ล้านบาท

dr.	สินค้าคงเหลือ	13,775,000	
dr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาระ	1,450,000	
cr.	ผลกำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากสินค้า (13.775m - 13.05m)		725,000
cr.	เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		14,500,000
	บันทึกการรับสินค้า		

กรณีที่ 4 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเท่ากับ 18.00 ล้านบาท

dr.	สินค้าคงเหลือ	14,500,000	
dr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากสัญญาสร้างภาวะ	1,450,000	
cr.	ผลกำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากสินค้า (P/L)		1,450,000
cr.	เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		14,500,000
	บันทึกการรับสินค้า		

**กิจการจะไม่รับรู้มูลค่าสินค้า “เกิน” ไปกว่าราคาทุน ดังนั้นจึงรับรู้เท่ากับ 14.5 ล้านบาท

3 ให้อธิบายความแตกต่างของมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับและมูลค่ายุติธรรม (2 คะแนน)

“มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (NRV) หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้” (TAS2.6)

“มูลค่ายุติธรรม (FMV) หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า” (TFRS13.9)

ความแตกต่างของมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับและมูลค่ายุติธรรมสามารถเปรียบเทียบได้ดังนี้

ประเด็น	NRV	FMV
สภาพ	หลังจากที่ผลิตต่อให้เสร็จ	ปัจจุบัน
คู่ค้า	ลูกค้าทั่วไปที่กิจการคาดว่าจะขายให้	ผู้ร่วมตลาด
รายการที่หักเพื่อคำนวณมูลค่า	ต้นทุนทำต่อให้เสร็จ และต้นทุนในการขาย	เฉพาะค่าขนส่งไปยังตลาดหลัก / ตลาดที่ได้เปรียบ

4 นายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ต้องรับรู้มูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยวิธีการใด (1 คะแนน)

นายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair Value Less Cost To Sell – FVLCTS) โดยการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น (TAS 2.3.2)

ข้อ 2 การด้อยค่าของสินทรัพย์

1. ให้อธิบายความหมายของการด้อยค่าสินทรัพย์และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ตอบ

การขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น โดยที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนคือจำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ ดังที่แสดงตามสมการต่อไปนี้

การด้อยค่าของสินทรัพย์

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์=CA-RA

โดยที่

CA>RA

และ

RA =max(NSP,VIU)

อธิบายความหมายตัวแปร

CA (Carrying Amount)	= ราคาตามบัญชี (Carrying Amount) หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าตัดจำหน่ายสะสม) และ ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์
RA (Recoverable Amount)	= มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Amount) คือ ราคาขายสุทธิ (Net Selling Price) หรือ มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
NSP (Net Selling Price)	= ราคาขายสุทธิ (Net Selling Price) จำนวนที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ - ค่าใช้จ่ายในการขายสินทรัพย์
VIU (Value In Use)	= มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) มูลค่าปัจจุบัน (PV) ของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

2 ให้อภัยตัวอย่างเหตุการณ์ 4 เหตุการณ์ที่ถือเป็นข้อบ่งชี้การด้อยค่าของกิจการผลิตและขายสินค้า

1. การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีที่วิหลดภาพเป็นที่วิจอบแน ส่งผลให้การดำเนินงานของหน่วยผลิตที่วิหลดภาพของกิจการลดลงอย่างมีสาระสำคัญ และส่งผลทำให้สินทรัพย์ของหน่วยงานแห่งนี้ด้อยค่า
2. การก้าวหน้าของเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ต ที่ทำให้ออดขายหนังสือพิมพ์ลดลงอย่างรุนแรงเนื่องจากผู้บริโภคหันไปเสฟสื่อจากจอภาพแทนดูจากกระดาษ ส่งผลให้การดำเนินงานของโรงพิมพ์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญ อันทำให้สินทรัพย์ดำเนินงานของหน่วยงานแห่งนี้ด้อยค่าในที่สุด
3. ผลจาก Covid-19 ส่งผลให้การเดินทางโดยเครื่องบินลดลงอย่างรุนแรง สิ่งนี้ถือเป็นข้อบ่งชี้ของกิจการผลิตเครื่องบิน ที่ความต้องการซื้อเครื่องบินใหม่ลดลง อันส่งผลให้ทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเครื่องบินเกิดการด้อยค่าในที่สุด
4. ผลจากสงครามรัสเซีย-ยูเครน ส่งผลให้ราคาน้ำมันสูงขึ้นอย่างมาก รวมทั้งอำนาจซื้อของผู้บริโภคลดลง จึงทำให้กิจการที่เป็นเจ้าของรถแท็กซี่มีผลการดำเนินงานที่ลดลงอย่างมีสาระสำคัญ อันส่งผลให้สินทรัพย์ดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับแท็กซี่ด้อยค่าในที่สุด

องค์ประกอบของ CGU:

รายการ	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่าจากการขาย
ที่ดิน	600	800
โรงงาน	1,200	1,000
อุปกรณ์	2,400	2,100
ค่าความนิยม	200	
รวม	4,400	3,900

โดยการขายของทุกสินทรัพย์จะมีค่าธรรมเนียมอยู่ที่ 3%

และมี PV กระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์เท่ากับ

ปีที่ 1	221
ปีที่ 2	218
ปีที่ 3	215
ปีที่ 4	211
ปีที่ 5	208
Terminal value	2,827
รวม	3,900

คำถาม

3.1 คำนวนหา RA และผลขาดทุนจากการด้อยค่า

3.2 บันส่วนด้อยค่า

3.3 บันทึกบัญชี

ตอบ3.1 คำนวณหา RA และผลขาดทุนจากการด้อยค่า

$$\begin{aligned} \text{RA} &= \max(\text{NSP}, \text{VIU}) \\ &= \max((3,900 \times 97\%), 3,900 \text{ บาท}) \\ &= 3,900 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์} &= \text{CA-RA} \\ &= 4,400 \text{ บาท} - 3,900 \text{ บาท} \\ &= 500 \text{ บาท} \end{aligned}$$

3.2 บันทึสด้อยค่า

ผลขาดทุนด้อยค่ารวม	500
บันทึสนให้ค่าความนิยม	(200)
ที่ดิน (NSP > BV)	0
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องบันทึสนต่อ	300

รายการ	มูลค่าตามบัญชี	บันทึสนด้อยค่า	มูลค่าหลังบันทึสน	NSP	
โรงงาน	1,200	100	1,100	970	ไม่น้อยกว่า NSP
อุปกรณ์	2,400	200	2,200	2,037	ไม่น้อยกว่า NSP
รวม	3,600	300	3,300	3,007	

* NSP คือราคาที่คาดว่าจะขายได้หัก 3% ค่าใช้จ่ายในการขาย

สรุปการบันทึสนผลขาดทุนด้อยค่า

ค่าความนิยม	200
โรงงาน	100
อุปกรณ์	200
รวม	500

3.3 บันทึกบัญชี

dr.	ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	500	
cr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่า - ค่าความนิยม		200
cr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่า - โรงงาน		100
cr.	ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่า - อุปกรณ์		200
	บันทึกบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่า		

ข้อ 3 การรวมธุรกิจ

1 ม.ค. x0 บริษัท A จำกัด ลงทุนในบริษัท B จำกัด ในสัดส่วน 30% บริษัท A บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัท B ด้วยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งต่อมา 1 ม.ค. x1 บริษัท A ลงทุน ใน B เพิ่มอีก 60% เป็นเงิน 300 ล้านบาท โดยมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของ B ณ วันที่ 1 ม.ค. x1 เป็นดังนี้

	(ล้านบาท)	
	BV	FMV
อาคาร	400	550
สินค้าคงเหลือ	150	175
ลูกหนี้การค้า	50	45
เจ้าหนี้	(150)	(150)
เงินกู้ยืม	(162)	(162)

นอกจากนี้ B ยังมีรายการสินทรัพย์ที่ยังไม่ได้บันทึกดังนี้

- สิทธิบัตร 30 ล้านบาท
- เครื่องหมายการค้า 40 ล้านบาท
- กลุ่มแรงงาน 10 ล้านบาท

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. มีคดีฟ้องร้องในปี x1 เกิดจากกิจกรรมที่ B ทำในปี x0 โดย B คาดว่าจะไม่แพ้คดี อย่างไรก็ตาม ความน่าจะเป็นในการแพคดียังสูงกว่าในระดับไม่น่าเป็นไปได้
2. มีผลตอบแทนให้เจ้าของคนเก่าของ B ถ้าเกิดทำกำไรได้ตามเป้าในปี x1 ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของผลตอบแทนดังกล่าวเท่ากับ 70 ล้านบาท ซึ่ง A คาดว่า B น่าจะทำกำไรได้ตามเป้า
3. มูลค่ายุติธรรมของ NCI 10% = 44 ล้านบาท
4. มูลค่ายุติธรรมของ 60% ที่ซื้อเพิ่ม = 300 ล้านบาท
5. มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน 30% แรก = 170 ล้านบาท แต่มีมูลค่าตามบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย ณ วันรวมธุรกิจเท่ากับ 200 ล้านบาท
6. อัตราภาษี 20%

คำถาม

1. ให้แสดงสินทรัพย์ที่ระบุได้ กับหนี้สินที่ได้รับมา 9.5 คะแนน
2. หาค่าความนิยม 5 คะแนน
 - 2.1 คำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการตีมูลค่าของเงินลงทุนที่ซื้อก่อนหน้ารวมธุรกิจสำเร็จ 1 คะแนน
3. บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ 4.5 คะแนน

1. ให้แสดงสินทรัพย์ที่ระบุได้ กับหนี้สินที่ได้รับมา 9.5 คะแนน

รายการ	(ล้านบาท)		
	BV	ปรับ FMV	FMV
อาคาร	400	150	550
สินค้าคงเหลือ	150	25	175
ลูกหนี้การค้า	50	(5)	45
สิทธิบัตร	0	30	30
เครื่องหมายความการค้า	0	40	40
เจ้าหนี้	(150)	0	(150)
เงินกู้ยืม	(162)	0	(162)
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	0	(48)	(48)
รวม	288	192	480

หมายเหตุ

- 1) กิจการต้องรับรู้กลุ่มของแรงงานเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม (IFRS3.ข37) จึงไม่ถึงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้
- 2) “ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่รับมาจากการรวมธุรกิจ ณ วันที่ซื้อหากมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีตและสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ” (IFRS3.23) แต่โจทย์ข้อนี้ไม่ได้ให้ข้อมูลว่า กิจการสามารถวัดมูลค่าหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงไม่รับรู้เข้าเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้

2. หาค่าความนิยม 5 คะแนน

(ล้านบาท)	
เงินจ่ายซื้อ 60%	300
FMV สิ่งตอบแทนที่จะโอนให้เมื่อเข้าเงื่อนไข	70
FMV ของ 30% แรก	170
FMV ของ NCI 10%	44
รวม FMV ของเงินลงทุน + FMV NCI	584
หัก FMV สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้จากกรรวมธุรกิจ	480
ค่าความนิยม	104

2.1 คำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการตีมูลค่าของเงินลงทุนที่ซื้อก่อนหน้ารวมธุรกิจสำเร็จ 1 คะแนน

	(ล้านบาท)
FMV ของ 30% แรก	170
หัก BV ของ 30% แรก	(200)
ผลขาดทุนจากการรวมธุรกิจเป็นชั้น	(30)

3. บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจในวันที่ 1/1/x1 4.5 คะแนน

dr.	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	370
cr.	สิ่งตอบแทนที่จะโอนให้เมื่อเข้าเงื่อนไข (L+)	70
cr.	เงินสด	300
	บันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น 60%	
dr.	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	170
dr.	ผลขาดทุนจากการรวมธุรกิจเป็นชั้น (P/L)	30
cr.	เงินลงทุนในบริษัทร่วม	200
	บันทึกการย้ายหมวดเงินลงทุนจากบริษัทร่วมเป็นบริษัทย่อย	

dr.	ส่วนทุนของบริษัท B	288
dr.	อาคาร	150
dr.	สินค้าคงเหลือ	25
dr.	สิทธิบัตร	30
dr.	เครื่องหมายการค้า	40
dr.	ค่าความนิยม	104
cr.	ลูกหนี้การค้า	5
cr.	หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	48
cr.	เงินลงทุนในบริษัทย่อย	540
cr.	ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (NCI)	44
	บันทึกการตัดรายการในกระดาษทำการงบการเงินรวม ณ วันที่มีอำนาจควบคุม	

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง สินค้าคงเหลือ. กรุงเทพฯ : 2563.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์. กรุงเทพฯ : 2563.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2564) เรื่อง การรวมธุรกิจ. กรุงเทพฯ : 2563.