

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 3/2565

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน



วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สารบัญ

สารบัญ	2
ปรณัย (บางส่วน)	3
ข้อ 1 การปันส่วนต้นทุนร่วม	7
ข้อ 2 สัญญาเช่าเงินทุน.....	10
ข้อ 3.1 การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย	13
ข้อ 3.2 การทดสอบด้วยค่าก่อนจัดประเภทสินทรัพย์รอการขาย.....	14
หนังสืออ้างอิง.....	16

“เอกสารชุดนี้ได้รับความร่วมมือร่วมใจจากทั้งผู้เข้าสอบจำนวนมาก และตัวผมผู้จัดทำคิดเป็นชั่วโมงทำงานรวมมากกว่า 50 ชั่วโมงทำงาน ซึ่งทุกคนที่เกี่ยวข้องยินดีที่จะให้พี่น้องใช้เพื่อเพิ่มพูนความรู้และศักยภาพในการสอบ แต่จะไม่ยินดีแม้แต่ชนิดเดียวหากถูกนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ 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. ข้อใดต่อไปนี้เป็นถูกต้อง
 - a. ต้นทุนมาตรฐานสามารถปรับใช้กับระบบบัญชีต้นทุนปกติ
 - b. ต้นทุนมาตรฐานสามารถปรับใช้กับต้นทุนช่วง..
 - c. ต้นทุนมาตรฐาน ต้องบันทึกในระบบ 2 ต้นทุน
 - d. ต้นทุนมาตรฐานไม่ต้องบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตจริง
2. ในการคำนวณดอกเบี้ยคิดลดตามสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยคิดลดใด
 - a. อัตราคิดลดถัวเฉลี่ย (WACC)
 - b. อัตราดอกเบี้ยตามนัยสัญญาเช่า..
 - c. อัตราดอกเบี้ยลูกค้านั้นดี
 - d. อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม
3. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต ในด้านเดบิต 1,000 ปกติ กิจการ คิดเข้า ต้นทุนขาย ถ้าหากกิจการไม่ปรับผลต่าง จะส่งผลอย่างไร
 - a. กำไรขั้นต้นต่ำไป 1,000 บาท
 - b. กำไรขั้นต้นสูงไป 1,000 บาท..
 - c. สินค้าคงเหลือ ต่ำไป 1,000 บาท
 - d. สินค้าคงเหลือ สูงไป 1,000 บาท
4. ข้อใดไม่ใช่เครื่องมือทางการเงิน
 - a. อนุพันธ์ทางการเงิน
 - b. ลูกหนี้การค้า
 - c. เจ้าหนียืมขายชอร์ต
 - d. ตราสารโคคกัณฑถือไว้รอรับสินค้า..
5. หุ่นที่ไม่ได้อยู่ในความนิยมในตลาด วัดมูลค่าปัจจุบันด้วยการคิดลด ถือเป็นการวัดมูลค่ายุติธรรม ระดับอะไร
 - a. ระดับ 1
 - b. ระดับ 2
 - c. ระดับ 3..
 - d. ระดับ 4
6. ข้อใดอยู่ในขอบเขตของ TFRS 15 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
 - a. การขายสินค้าที่มีองค์ประกอบของการจัดหาเงิน..
 - b. เครื่องมือทางการเงิน
 - c. สัญญาประกันภัย
 - d. ลูกหนี้สัญญาเช่า
7. มูลค่าสินค้าสำเร็จรูปปลายทาง เขาไปคำนวณในงบต้นทุนการผลิตอย่างไร

- a. ไม่ต้องนำไปคำนวณในงบต้นทุนการผลิต..
- b. บวกกับต้นทุนผลิตเสร็จในงวด
- c. บวกงานระหว่างทำปลายงวด
- d. หักกับต้นทุนผลิตเสร็จในงวดปัจจุบัน
8. บริษัททำสัญญาสร้างอาคาร กำหนดเสร็จ 31 ตุลาคม 25x2 มูลค่าสัญญา 2 ล้านบาท ถ้าเสร็จก่อนภายใน 30 กันยายน 25x2 จะได้เพิ่ม 250,000 บาท ถ้าเสร็จ 30 พฤศจิกายน 25x2 จะโดนค่าปรับ 250,000 บาท กิจการจะบันทึกรายได้ตามมูลค่าที่คาดหวังเท่าไร หากโอกาสเสร็จในเดือนกันยายน 15% เสร็จในตุลาคม 80% เสร็จในพฤศจิกายน 5%
- a. 2,000,000 บาท
- b. 2,250,000 บาท
- c. 1,750,000 บาท
- d. 2,025,000 บาท..

เดือนที่เสร็จ	มูลค่างาน	%	expected value
กันยายน	2,250,000	15%	337,500
ตุลาคม	2,000,000	80%	1,600,000
พฤศจิกายน	1,750,000	5%	87,500
มูลค่าที่คาดหวัง			2,025,000

9. กิจการขายสินค้ามูลค่า 15 ล้านบาท พร้อมบริการซ่อมบำรุง 2 ปี ราคาทุนต่อปี 250,000 บาทแต่จะบวกกำไรปกติ 20% จากต้นทุน ทั้งนี้กิจการไม่สามารถระบุราคาเอกเทศของสินค้าได้ชัดเจน บริษัทจะบันทึกราคาขายสินค้าเท่ากับเท่าใด
- a. 14,400,000 บาท..
- b. 14,423,077 บาท
- c. 15,000,000 บาท
- d. 15,600,000 บาท
10. กิจการขายสินค้ามูลค่า 15 ล้านบาทซึ่งเป็นราคาเอกเทศ พร้อมแถมบริการซ่อมบำรุง 2 ปี ราคาทุนต่อปี 250,000 บาทแต่จะบวกกำไรปกติ 20% จากต้นทุน บริษัทจะบันทึกราคาขายสินค้าเท่ากับเท่าใด
- a. 14,400,000 บาท
- b. 14,423,077 บาท..
- c. 15,000,000 บาท
- d. 15,600,000 บาท

รายการ	ราคาเอกเทศ	%	ปันส่วน
สินค้า	15,000,000	96.2%	14,423,077
บริการ 2 ปี	600,000	3.8%	576,923
รวม	15,600,000	100%	15,000,000

11. บริษัทใหญ่ออกหุ้นให้กับพนักงานของบริษัทย่อย เพื่อเป็นโบนัสให้กับพนักงานบริษัทย่อย

- a. บริษัทใหญ่รับรู้ว่าค่าใช้จ่าย
- b. บริษัทใหญ่รับรู้ว่าค่าใช้จ่ายและรับรู้ว่าส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น
- c. บริษัทย่อยรับรู้ว่าส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น
- d. บริษัทย่อยรับรู้ว่าค่าใช้จ่าย..
12. บริษัทออกหุ้นสามัญเพื่อแลกเปลี่ยนสินค้าจะวัดมูลค่าเมื่อใด
- a. เมื่อออกหุ้น
- b. เมื่อได้รับสินค้า..
- c. เมื่อทำสัญญา
- d. เมื่อใดก็ได้ขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหาร
13. อะไรคือผลิตภัณฑ์ร่วม
- a. ชานอ้อยจากโรงงานผลิตน้ำตาล
- b. แกลบจากโรงสีข้าว
- c. เศษผ้าจากโรงงานทำเสื้อยืด
- d. น้ำมันเตาจากโรงงานกลั่นน้ำมัน..
14. อ้างถึง TAS 34 ตัวเลือกใดไม่ได้กำหนดให้แสดงในงบการเงินระหว่างกาล
- a. งบกำไรขาดทุนตั้งแต่ต้นปีถึงสิ้นไตรมาส 3
- b. งบกำไรขาดทุนตั้งแต่เริ่มไตรมาส 3 ถึงสิ้นไตรมาส 3
- c. งบกระแสเงินสดตั้งแต่ต้นปีถึงสิ้นไตรมาส 3
- d. งบกระแสเงินสดตั้งแต่เริ่มไตรมาส 3 ถึงสิ้นไตรมาส 3 ..
15. ข้อใดไม่ใช่นิยามของส่วนงานดำเนินงาน (operating segment)
- a. ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่อาจก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย
- b. ผลการดำเนินงานได้รับการสอบทานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน (Chief Operating Decision Maker – CODM)
- c. เริ่มมีรายได้แล้วเท่านั้น..
- d. ส่วนงานซึ่งข้อมูลการเงินสามารถแยกต่างหากได้
16. ปลูกอ้อยมีค่าใช้จ่าย 5 ล้านบาท โดยเก็บเกี่ยวได้ 10,000 ต้น ขายได้ต้นละ 1,050 บาท มีค่าใช้จ่ายจัดจำหน่าย 50 บาทต่อต้น จะต้องบันทึกต้นทุนเท่าไร
- a. 5 ล้านบาท
- b. 5.5 ล้านบาท
- c. 10 ล้านบาท..
- d. 10.5 ล้านบาท
17. หุ้นกู้แปลงสภาพ 7% 5 ปี 200,000 บาท ค่าใช้จ่ายการออกหุ้นกู้ 15,000 บาท แปลงเป็นหุ้นสามัญ 2 บาทได้ 100,000 หุ้น มีหุ้นกู้ใกล้เคียงแปลงสภาพไม่ได้ มีราคา fair ที่ 192,000 บาท บันทึกบัญชีอย่างไร

- a. Dr. เงินสด 200,000 บาท Cr. เจ้าหนี้หุ้นกู้ 200,000 บาท Dr. ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน 15,000 บาท Cr. เงินสด 15,000 บาท
- b. Dr. เงินสด 185,000 บาท Cr. เจ้าหนี้หุ้นกู้ 185,000 บาท
- c. Dr. เงินสด 185,000 บาท Cr. เจ้าหนี้หุ้นกู้ 178,000 บาท Cr. ส่วนเกินทุนอื่น – สิทธิแปลงสภาพ 8,000 บาท..
- d. Dr. เงินสด 200,000 บาท Cr. เจ้าหนี้หุ้นกู้ 192,000 บาท Cr. ส่วนเกินทุนอื่น – สิทธิแปลงสภาพ 8,000 บาท Dr. ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน 15,000 บาท Cr. เงินสด 15,000 บาท
18. 1 กรกฎาคม 25x1 บริษัทซื้อสินทรัพย์(เครื่องจักรหรืออุปกรณ์) มูลค่า 10 ล้านบาท ไม่มีมูลค่าคงเหลือ อายุการใช้งาน 10 ปี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x6 เปลี่ยนอายุการใช้งาน 10 ปี เป็น 13 ปี มูลค่าคงเหลือ 20,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 บริษัทต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาและมูลค่าตามบัญชีเท่ากับเท่าใด
- a. 1,000,000 บาท / 4,500,000 บาท
- b. 767,692 บาท / 5,777,692 บาท
- c. 644,706 บาท / 4,855,294 บาท..
- d. 769,231 บาท / 5,769,231 บาท

	หน่วย: บาท
ราคาทุน	10,000,000
หักค่าเสื่อมสะสม 4 ปีครึ่ง 1/7/x1 - 31/12/x5	(4,500,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ 1/1/x6	5,500,000
หัก มูลค่าคงเหลือ	(20,000)
มูลค่าที่เสื่อมค่าได้อีก 8.5 ปี	5,480,000
ค่าเสื่อมราคาปี 25x6 (5.48m x 1/8.5)	(644,706)
มูลค่าตามบัญชี ณ 1/1/x6	5,500,000
หัก ค่าเสื่อมราคาปี 25x6	(644,706)
มูลค่าตามบัญชี ณ 31/12/x6	4,855,294

19. ต้นปีกิจการมี PPE มูลค่าตามบัญชี 410 ลบ. ระหว่างปีตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 210 ลบ. เป็น 290 ลบ. มีค่าเสื่อม 115 ลบ. ปลายปีมีราคาตามบัญชี 680 ลบ. ระหว่างปีมีกระแสเงินสดจ่ายจากการจ่ายซื้อ PPE เท่าใด
- a. 305 ล้านบาท..
- b. 385 ล้านบาท
- c. 500 ล้านบาท
- d. 420 ล้านบาท

	PPE สหธิ		
ยกมา	410	ค่าเสื่อมราคา	115
ตีราคาเพิ่ม	80		
ซื้อเพิ่ม	305		
		ยกไป	680
	795		795

ข้อ 1 การปันส่วนต้นทุนร่วม

บริษัทผลิตสินค้า M และสินค้า N โดยมีต้นทุนร่วมในแผนกผลิตที่ 1 เพื่อไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต่อ โดยสินค้า M นำไปผลิตต่อที่แผนก 2 และสินค้า N นำไปผลิตต่อที่แผนก 3

	แผนกผลิต 1	แผนกผลิต 2	แผนกผลิต 3
วัตถุดิบทางตรง	30,000	4,000	8,000
ต้นทุนแปลงสภาพ	20,000	1,000	2,000
		สินค้า M	สินค้า N
ปริมาณหน่วยผลิต		400	100
น้ำหนักผลิต (กิโลกรัม)		1,200	800
ราคาขายต่อหน่วย (บาท)		200	350

M เป็นสินค้าที่ผลิตมานานได้รับส่งเสริมยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ N เป็นสินค้าใหม่ที่ผลิตมาเหมือน M แต่คงทนกว่าไม่ได้รับส่งเสริมยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ให้ทำ

- 1.1 ปันส่วนต้นทุนร่วม และต้นทุนผลิตต่อหน่วย โดยวิธีดังนี้
 - 1.1.1 ปริมาณการผลิต (4 คะแนน)
 - 1.1.2 น้ำหนัก (4 คะแนน)
 - 1.1.3 มูลค่าขายที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ (7 คะแนน)
- 1.2 นักบัญชีควรแนะนำ บริษัทให้เลือกใช้วิธีปันส่วนใดเหมาะสม เพราะเหตุ (5 คะแนน)

ตอบ

ต้นทุนของแผนก 1 จำนวนรวม 50,000 บาท ถือเป็นต้นทุนร่วมที่ต้องปันส่วนให้กับ M และ N ตามการคำนวณต่อไปนี้

1.1.1 ปันส่วนต้นทุนร่วมตามปริมาณการผลิต และ 1.1.2 ปันส่วนต้นทุนร่วมตามน้ำหนัก

ผลิตภัณฑ์ร่วม	ปริมาณ	น้ำหนัก	% ปริมาณ	% น้ำหนัก	ปันส่วนตามปริมาณ	ปันส่วนตามน้ำหนัก
	a	b	c	d	$d \times 50,000$	$e \times 50,000$
M	400	1,200	80%	60%	40,000	30,000
N	100	800	20%	40%	10,000	20,000
รวม	500	2,000	100%	100%	50,000	50,000

1.1.3 บันส่วนต้นทุนร่วมตามมูลค่าขายที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ

อ้างอิง TAS2 “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (NRV) หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้” จากคำนิยามข้างต้น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ จะไม่รวมถึงภาษีเงินได้ ดังนั้น แม้ M จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่สิทธิพิเศษทางภาษีดังกล่าวจะไม่ถูกนำมาคำนวณหา NRV แต่อย่างใด การบันส่วนต้นทุนร่วมจะเป็นไปตามตารางนี้

	ปริมาณ	ราคาขาย หลังผลิต ต่อ	มูลค่า ขาย	ต้นทุนทำ ต่อ	มูลค่าขาย สุทธิ	% มูลค่าขาย สุทธิ	บันส่วนตามมูลค่า ขายสุทธิ
	a	b	$c = a \times b$	d	$e = c - d$	f = % ของ e	$g = f \times 50,000$
M	400	200	80,000	5,000	75,000	75%	37,500
N	100	350	35,000	10,000	25,000	25%	12,500
รวม	500		115,000	15,000	100,000	100%	50,000

ต้นทุนผลิตต่อหน่วยทั้งสามวิธี

ผลิตภัณฑ์	ปริมาณผลิต	บันส่วนตามปริมาณ			
		ต้นทุนรวม	ต้นทุนทำต่อ	ต้นทุนรวม	@
M	400	40,000	5,000	45,000	112.50
N	100	10,000	10,000	20,000	200.00
ผลิตภัณฑ์	ปริมาณผลิต	บันส่วนตามน้ำหนัก			
		ต้นทุนรวม	ต้นทุนทำต่อ	ต้นทุนรวม	@
M	400	30,000	5,000	35,000	87.50
N	100	20,000	10,000	30,000	300.00
ผลิตภัณฑ์	ปริมาณผลิต	บันส่วนตาม NRV			
		ต้นทุนรวม	ต้นทุนทำต่อ	ต้นทุนรวม	@
M	400	37,500	5,000	42,500	106.25
N	100	12,500	10,000	22,500	225.00

1.2 นักบัญชีควรแนะนำ บริษัทให้เลือกใช้วิธีบันส่วนใดเหมาะสม เพราะเหตุใด (5 คะแนน)

วิธีการบันส่วนโดยใช้จำนวนหน่วยผลิต หรือน้ำหนัก ถือเป็นวิธีการบันส่วนจากข้อเท็จจริงเชิงกายภาพ (physical unit) ซึ่งไม่ได้สนใจต้นทุนทำต่อที่ถือเป็นต้นทุนค่าเสียโอกาส (opportunity cost) ทั้งนี้ ต้นทุนรวมถือเป็น “ต้นทุนจม (sunk cost)” ซึ่งโดยหลักการถือว่ามีส่วนในการตัดสินใจน้อยหรือแทบไม่มีเลย

หากกิจการสามารถขายสินค้าทั้งสองรายการ (M, N) ได้อย่างคล่องตัวไม่มีสินค้าคงเหลือค้างสต็อก หรือการตั้ง

ราคาสินค้าทั้งสองไม่ได้ขึ้นอยู่กับต้นทุน กิจกรรมจะเลือกใช้วิธีใดในการปันส่วนต้นทุนก็ย่อมทำได้ และให้ผลไม่ต่างกัน

แต่หากรายได้ส่วนเพิ่ม (ผลต่างระหว่างราคาขายหลังทำต่อ กับราคาขาย ณ จุดแยกตัว) มากกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม (ต้นทุนทำต่อ) กิจกรรมย่อมต้องมุ่งความสนใจไปที่กำไรส่วนเพิ่ม (รายได้ส่วนเพิ่ม - ต้นทุนส่วนเพิ่ม) และเน้นผลิตสินค้ารายการที่ให้ส่วนต่างสูงสุดเป็นลำดับแรกๆ ดังนั้น การปันส่วนด้วยวิธีมูลค่าขายสุทธิจะดีกว่าอีกสองวิธีแรก

โจทย์ข้อนี้ไม่ได้ให้ข้อมูลเพียงพอที่จะให้ข้อสรุป ไม่ว่าจะ เป็นความยากง่ายในการขายสินค้าแต่ละประเภท ราคาขาย ณ จุดแยกตัว ดังนั้นจึงไม่สามารถสรุปได้ว่าการปันส่วนด้วยมูลค่าขายสุทธิจะดีกว่าสองวิธีแรก

อย่างไรก็ตาม การที่สินค้า M ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่สินค้า N ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามปกติ หากพิจารณาผลประโยชน์ด้านภาษี การปันส่วนต้นทุนร่วมในสัดส่วนที่มากให้กับผลิตภัณฑ์ที่ต้องเสียภาษีย่อมสร้างประโยชน์ให้กิจการมากกว่า ซึ่งการปันส่วนตามน้ำหนักจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า N สูงที่สุด คือ 300 บาท และยอมทำให้บริษัทประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่าเมื่อเทียบกับอีก 2 วิธี

ดังนั้นจึงขอตอบว่า **“ควรปันส่วนตามน้ำหนัก เนื่องจากทำให้กิจการประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า และได้กำไรสุทธิในจำนวนที่สูงกว่า”**

ข้อ 2 สัญญาเช่าเงินทุน

บริษัท A ซึ่งไม่ใช่ผู้ผลิตหรือจัดจำหน่ายสินค้า ได้สั่งซื้อเครื่องตรวจสอบโควิดจากบริษัท C ราคา 500,000 USD และปล่อยเช่าให้บริษัท B ซึ่งทำสัญญาและเริ่มสัญญาเช่าวันที่ 2 มค 25x1 โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมนี้ดังนี้

- 1 พ.ย. 25x0 จ่ายเงินล่วงหน้าค่าเครื่องตรวจสอบ 30% ส่วนที่เหลือจะจ่ายวันที่ 31 มีค 25x1
- 30 ธ.ค. 25x0 ได้รับเครื่องตรวจสอบจากบริษัท C
- 2 ม.ค. 25x1 ให้กิจการ B เช่าเครื่องตรวจสอบ ข้อมูลดังนี้
- มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าตามสัญญาเท่ากับ 16,785,000 บาท ซึ่งเท่ากับมูลค่ายุติธรรม
- อายุสัญญาเช่า 10 ปี อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเครื่องตรวจสอบเท่ากับ 12 ปี
- ดอกเบี้ยตามนัยสัญญาเช่า 10%
- ผู้เช่าได้สิทธิซื้อราคา 100,000 บาท ซึ่งเป็นราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
- ค่าเช่างวดละ 2,477,643 บาท
- ค่าเช่างวดแรกจ่ายทันที วันที่ 2 มค 25x1 จำนวน 2,477,643 บาท
- ไม่มีมูลค่าคงเหลือ
- อัตราแลกเปลี่ยนราคาขาย (Selling rate)

1 พ.ย. 25x0	33.50
30 ธ.ค. 25x0	33.60
2 ม.ค. 25x1	33.70
31 มี.ค. 25x1	33.55

ให้ทำ

- 2.1 ธุรกรรมข้างต้นถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือไม่ เพราะเหตุผลใด (3 คะแนน)
- 2.2 ให้บันทึกบัญชีวันที่ต่อไปนี้ (17 คะแนน) 1 พย X0, 30 ธค X0, 2 มค X1, 31 มีค X1, 30 ธค X1

ตอบ

2.1 รุกรกรรมข้างต้นถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือไม่ เพราะเหตุผลใด (3 คะแนน)

อ้างอิง TFRS 16 หากเข้าสถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์อ้างอิงให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า
2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในการซื้อสินทรัพย์อ้างอิงด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น (โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น)
3. อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์
4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่ามีจำนวนเงินเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิง และ
5. สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

นอกจากนี้ยังมีข้อบ่งชี้ 3 ข้อที่อาจอาจทำให้จัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อ้างอิงที่เหลืออยู่ และ
3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

สำหรับรุกรกรรมนี้ ผู้ให้เช่าต้องบันทึกเป็นสัญญาเช่าเงินทุน ด้วยเหตุผลในตาราง และเนื่องจากผู้ให้เช่าไม่ใช่ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย จึงจัดให้ผู้ให้เช่าเป็นการให้เช่าแบบสัญญาเช่าเงินทุนโดยตรง (direct financial lease)

เงื่อนไขจัดประเภท	เข้าเงื่อนไข	เหตุผล
โอนกรรมสิทธิ์ให้กับผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญา	ไม่	
ผู้เช่ามีสิทธิเลือกในราคาที่ต่ำกว่า FMV มาก	ใช่	สามารถซื้อได้ 0.1m ซึ่งต่ำมาก
อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่	ใช่	10 ปีจาก 12 ปี
PV สัญญาเช่าเท่ากับหรือเกือบเท่ากับ FMV	ใช่	PV สัญญาเช่า 100% ของ FMV
สินทรัพย์อ้างอิงมีลักษณะเฉพาะ	ไม่มีข้อมูล	

2.2 ให้บันทึกบัญชี (17 คะแนน)

1/11/x0	dr. เงินมัดจำการซื้ออุปกรณ์	5,025,000	
	cr. เงินสด		5,025,000
	บันทึกการจ่ายค่ามัดจำซื้ออุปกรณ์(500,000USD x 30% x33.50)		
30/12/x0	dr. อุปกรณ์	16,785,000	
	cr. เงินมัดจำการซื้ออุปกรณ์		5,025,000
	cr. เจ้าหนี้ค่าอุปกรณ์ (USD) (500,000USD x 70% x 33.60)		11,760,000
	บันทึกการรับอุปกรณ์		
2/1/x1	dr. เงินสด	2,477,643	
	dr. ลูกหนี้สัญญาเช่าเงินทุน (2,477,643 x 9 ปี) + 100,000	22,398,787	
	cr. อุปกรณ์		16,785,000
	cr. ดอกเบี้ยสัญญาเช่ารถตัดบัญชี		8,091,430
	บันทึกการทำสัญญาเช่าเงินทุน		
31/3/x1	dr. เจ้าหนี้ค่าอุปกรณ์ (USD)	11,760,000	
	cr. ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน (500,000USD x 70% x 0.05)		17,500
	cr. เงินสด (500,000USD x 70% x 33.55)		11,742,500
	บันทึกการจ่ายชำระหนี้ค่าอุปกรณ์		
30/12/x1	dr. ดอกเบี้ยสัญญาเช่ารถตัดบัญชี	1,430,736	
	cr. ดอกเบี้ยรับ		1,430,736
	บันทึกดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าเงินทุน (22,398,787 - 8,091,430) x 10%		

ข้อ 3.1 การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย

บริษัทแมวน้อย จำกัด มีแผนจะขายโรงงานที่จังหวัดนครพนม แต่เนื่องจากมีปัญหาเกี่ยวกับผู้อาศัยรอบโรงงานเกี่ยวกับการปล่อยมลพิษ โดยโรงงานจะใช้เวลาปรับปรุงโรงงานประมาณ 2 เดือน โดยโรงงานปรับปรุงเสร็จพร้อมขายวันที่ 31 มค 25x2

ณ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการจัดโรงงานดังกล่าวเป็นสินทรัพย์รอการขายในงบแสดงฐานะการเงิน โดยที่ประชุมผู้ถือหุ้นจะอนุมัติงบการเงินในเดือน กพ 25x2 และมีความเป็นไปได้สูงที่ผู้ถือหุ้นจะเห็นด้วยกับประเด็นดังกล่าว

ให้ทำ

การที่บริษัทจัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เหมาะสมแล้วหรือไม่ พร้อมระบุประเด็นที่ใช้พิจารณา (6 คะแนน)

ตอบ

“การที่บริษัทจัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย ถือเป็นเรื่องไม่เหมาะสม” ด้วยเหตุผลต่อไปนี้

อ้างถึง TFRS 5 กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็ก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป โดยสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็ก) จะต้อง

- 1) มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบันซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น
- 2) การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก โดยผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมต้องผูกมัดกับแผนการขายสินทรัพย์
- 3) ต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์
- 4) ต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น
- 5) การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับจากวันที่จัดประเภทสินทรัพย์

สำหรับโรงงานของบริษัทแมวน้อย 1) ต้องใช้เวลาปรับปรุง 2 เดือนจึงจะขายได้ โดยจะแล้วเสร็จสิ้นเดือนมกราคม 25x2 ดังนั้น ณ สิ้นปี 25x1 จึงยังไม่อยู่ในสภาพพร้อมขาย 2) โจทย์ไม่ได้ระบุว่าผู้บริหารระดับใดถือเป็นเรื่องที่เหมาะสมในการผูกมัดแผนการขาย แต่จากการที่ระบุว่าต้องให้ผู้ถือหุ้นอนุมัติก่อน จึงอาจอนุมานได้ว่าการผูกมัดแผนการขายขึ้นอยู่กับมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้น ซึ่งยังไม่ได้ประชุม 3) จากการที่ยังไม่ได้อนุมัติโดยผู้ถือหุ้นเท่าที่เข้าใจจึงยังไม่มีกำหนดราคาขาย 4) ยังไม่มีข้อมูลการกำหนดราคาขาย ว่าสมเหตุสมผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ และ 5) ไม่มีข้อมูลว่าจะขายได้ภายใน 1 ปีหรือไม่ ด้วยเหตุนี้จึงสรุปได้ว่า **“การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์รอการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 จึงเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสมตามข้อกำหนดของ TFRS 5”**

ข้อ 3.2 การทดสอบด้วยค่าก่อนจัดประเภทสินทรัพย์รอการขาย

กิจการมีแผนที่จะขายกลุ่มสินทรัพย์ โดยได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีดังนี้ (ทั้งนี้ สมมติว่าราคาของสินทรัพย์ทุกประเภทตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุดจนถึงวันที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายไม่เปลี่ยนแปลง)

	BV ณ สิ้นรอบ รายงานล่าสุด	BV ณ วันที่วัดมูลค่าใหม่ ก่อนจัดประเภท เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
สินค้าคงเหลือ	1,200,000	1,000,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	6,800,000	6,600,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	1,800,000	1,700,000
ค่าความนิยม	2,200,000	2,200,000
รวม	12,000,000	11,500,000

ให้ทำ

3.3.1 กิจการต้องรับรู้กำไรขาดทุนจากการจัดประเภทเป็นกลุ่มสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีไว้เพื่อขายหรือไม่ เท่าใด

3.3.2 จากการประเมินมูลค่า กลุ่มสินทรัพย์ข้างต้นมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขายเท่ากับ 8,300,000 บาท ให้บันทึบผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการ และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.3.3 กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกอย่างไร 4 คะแนน

ตอบ

3.3.1 การรับรู้กำไรขาดทุนจากการจัดประเภทเป็นกลุ่มสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่มีไว้เพื่อขาย

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายจำนวน 500,000 บาท (12,000,000 บาท – 11,500,000 บาท) ทันทีก่อนการจัดประเภทเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (หรืออธิบายอีกแง่หนึ่ง กิจการเพียงแค่นับที่บัญชีตามปกติ เช่นคิดค่าเสื่อมราคา บันทึกตัดต้นทุนสินค้าสำหรับสินค้าที่ขายได้ตามปกติ แล้วเรียกงบทดลอง ณ วันเปลี่ยนหมวด ซึ่งตัวเลขหลังจากการถือปฏิบัติตาม TFRS ที่เกี่ยวข้องจะเท่ากับ 11.5 ล้านบาทที่แสดงตามโจทย์ และผลต่างจะถูกปิดเข้ากำไรขาดทุนหรือบัญชีที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสม)

3.3.2 บันทึกรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการ

	BV ณ วันที่ วัดมูลค่าใหม่*	บันทึกรายการ ด้อยค่า	BV หลังบันทึกรายการ ด้อยค่า
สินค้างเหลือ	1,000,000	-	1,000,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	6,600,000	795,181**	5,804,819
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (แสดงด้วยวิธีราคาทุน)	1,700,000	204,819***	1,495,181
ค่าความนิยม	2,200,000	2,200,000*	-
รวม	11,500,000	3,200,000	8,300,000

*บันทึกให้ GW ก่อน 2.2 ล้านบาท ที่เหลือ 1.0 ล้านบาทบันทึกให้สินทรัพย์รายการอื่นยกเว้นสินค้างเหลือ

** 1.0m x 6.6m / (6.6m + 1.7m)

*** 1.0m x 1.7m / (6.6m + 1.7m)

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 25x1 – 25x2

เนื่องจากในปี 25x1 กลุ่มสินทรัพย์ข้างต้นยังไม่เข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตาม TFRS 5 กิจการจะยังไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการจัดประเภทดังกล่าวในหมายเหตุฯ ปี 25x1 แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลให้สอดคล้องกับ TFRS ที่เกี่ยวข้อง เช่น การวัดมูลค่าสินค้างเหลือ การตัดค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และการทดสอบด้อยค่าของค่าความนิยม เป็นต้น

แต่หากกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายในปี 25x2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (ตัดแปลงจากการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทดับบลิว เอช เอ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน))

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเมื่อมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย และการขายนั้นต้องมีความเป็นไปได้สูงมาก สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนดังกล่าวจะหยุดคิดค่าเสื่อมราคาทันที ณ วันที่การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และจะวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมากกว่าที่จะได้รับคืนจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป

กลุ่มบริษัทจะจัดประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายเมื่อเข้าเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น นอกจากนี้กลุ่มบริษัทจะจัดประเภทรายการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายด้วย เนื่องจากรายการดังกล่าวจะต้องจำหน่ายออกไปเมื่อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนมีการขายออกไป

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

	25x2	25x1
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	5,804,819	0
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	1,495,181	0
รวมสินทรัพย์	7,300,000	0

3.3.3 กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกอย่างไร

กิจการต้องนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลทางการเงินของการดำเนินงานที่ยกเลิกและการเลิกใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) โดยแยกนำเสนอส่วนการดำเนินงานต่อเนื่องออกจากการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งนี้ การดำเนินงานที่ยกเลิก หมายถึง คือส่วนประกอบของกิจการ ที่ถูกจำหน่ายออกไปแล้ว หรือ ที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ที่เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญ หรือเป็นส่วนหนึ่งของแผนร่วมกันที่จะยกเลิกสายงานธุรกิจที่สำคัญ หรือ เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ โดยแสดงงบกำไรขาดทุนตามตัวอย่างนี้

	พันบาท	
	25x8	25x7
กำไรก่อนภาษี	X	X
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(X)	(X)
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	X	X
การดำเนินงานที่ยกเลิก		
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานที่ยกเลิก*	X	X
กำไรสำหรับงวด	X	X

และนำเสนองบแสดงฐานะการเงินดังนี้

	25x8	25x7
สินทรัพย์หมุนเวียน		
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	8,000	-
	X	X
หนี้สินหมุนเวียน		
หนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	3,300	0
	X	X

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า (ปรับปรุง 2564). กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (ปรับปรุง 2564). กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (ปรับปรุง 2564). กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

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