

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 39 1/2561 วันที่ 11 มีนาคม 2561

ส่วนที่ 1 อัตนัย 3 ข้อ

อัตนัยข้อ 1 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ + ต้นทุนช่วงการผลิต

บริษัท เอียเรซซิ่ง จำกัด ใช้ระบบต้นทุนปกติ (Normal Cost) มีแผนกผลิต 2 แผนก แผนก XX1 ใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ (Job Order) เมื่อทำเสร็จจะส่งให้แผนก XX2 ซึ่งเป็นแผนกที่ 2 แผนกนี้จะใช้ระบบต้นทุนช่วง (Process Costing) มีลักษณะการใส่วัตถุดิบแบบเดียวกัน ส่วนต้นทุนแปลงสภาพเกิดขึ้นสม่ำเสมอตลอดช่วงการผลิต และจะใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการคำนวณต้นทุนการผลิต

แผนก XX1 ซึ่งเป็นแผนกที่ 1 มีส่วนประกอบต้นทุนซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ DM1 จำนวน 50 บาทต่อหน่วย DM2 จำนวน 70 บาทต่อหน่วย แรงงานทางตรง 120 บาทต่อชั่วโมง ข้อมูลการผลิตมีดังนี้ :-

(ต่อ 1 หน่วย)

	XX1	XX2
DM1	2	2
DM2	2	2
XX1	-	1
ชั่วโมงแรงงานทางตรง	1	0.5
ชั่วโมงเครื่องจักร	0.5	0.5
ประมาณการชั่วโมงแรงงานทางตรง	1,000	500
ประมาณการชั่วโมงเครื่องจักร	500	1,000
ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต	120,000	250,000
ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	แรงงาน	เครื่องจักร

แผนก XX2 มีงานระหว่างทำต้นงวดและปลายงวดเท่ากันคือ 150 หน่วย และมีขั้นความสำเร็จของงานระหว่างทำต้นงวดและปลายงวดเท่ากับ 20% หน่วยเริ่มผลิตในเดือน 1,050 หน่วย งานระหว่างทำต้นเดือน มีข้อมูลดังนี้

	XX1	DM1	DM2	ต้นทุนแปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นงวด	77,000	20,000	30,000	40,000

ให้ทำ

1. คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของงานแผนก XX1 (5 คะแนน)
2. ให้คำนวณหาต้นทุน DM1 DM2 และต้นทุนแปลงสภาพของงานแผนก XX2 (โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด) (10 คะแนน)
3. คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูปของงานแผนก XX2 (5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1) คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของงานแผนก XX1

ต้นทุนต่อหน่วยของแผนก XX1 เท่ากับ 480 บาทต่อหน่วย

การคำนวณประกอบ

ต้นทุนต่อหน่วยแผนก XX1 ประกอบด้วย:-

ต้นทุนวัตถุดิบ

- DM1	2	หน่วย หน่วยละ	50	บาท	=	100	บาท
- DM2	2	หน่วย หน่วยละ	70	บาท	=	140	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	1	ชั่วโมง ชั่วโมงละ	120	บาท	=	120	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	1	ชั่วโมง ชั่วโมงละ	120	บาท	=	120	บาท (ดู คำถาม 1)
รวมต้นทุนต่อหน่วยแผนก XX1					=	480	บาท

คำถาม 1

จากโจทย์ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแผนก XX1 ใช้ชั่วโมงแรงงานเป็นตัวหลักต้นทุนคำนวณดังนี้

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต แผนก XX1}}{\text{ประมาณการชั่วโมงแรงงานทางตรง แผนก XX1}} \\ &= \frac{120,000}{1,000} \\ &= 120 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

ให้ทำ 2) ให้คำนวณหาต้นทุน DM1 DM2 และต้นทุนแปลงสภาพของงานแผนก XX2 (โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด)

เนื่องจาก กิจกรรมใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการคำนวณต้นทุนการผลิต วิธีนี้จะนำเอาต้นทุนของงานระหว่างทำต้นงวด ไปรวมกับต้นทุนที่เกิดขึ้นของงวดปัจจุบัน เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของงวดปัจจุบัน โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด ดังนั้น ต้นทุนผลิตของแผนก XX2 มีจำนวนดังนี้

ต้นทุนวัตถุดิบ DM1	=	140,000
ต้นทุนวัตถุดิบ DM2	=	198,000
ต้นทุนแปลงสภาพ	=	239,800

การคำนวณประกอบ

รายงานต้นทุนการผลิตของวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก – แผนก XX2

บริษัท เเฮียเรซซิ่ง จำกัด

รายงานต้นทุนผลิต-แผนก XX2

สำหรับงวด 1 เดือน สิ้นสุด วันที่

	ชั้นที่ 1	ชั้นที่ 2			
	จำนวนหน่วยจริง	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			
งานระหว่างทำต้นเดือน	150	ต้นทุนที่โอนมา	วัตถุดิบ DM1	วัตถุดิบ DM2	ต้นทุนแปลงสภาพ
หน่วยที่เริ่มผลิตระหว่างเดือน	1,050				
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	1,200				
หน่วยที่ผลิตเสร็จ	1,050	1,050	1,050	1,050	1,050
งานระหว่างทำปลายเดือน	150	150	150	150	30 (20%)
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	1,200	1,200	1,200	1,200	1,080
ต้นทุนผลิต	รวม	ต้นทุนที่โอนมา	วัตถุดิบ DM1	วัตถุดิบ DM2	ต้นทุนแปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นงวด	167,000	77,000	20,000	30,000	40,000
		(1,050x480)	(1,200x2x50)	(1,200x2x70)	(ดู คำนวณ 2)
ต้นทุนผลิตปัจจุบัน	991,800	504,000	120,000	168,000	199,800
ชั้นที่ 3 ต้นทุนรวม	1,158,800	581,000	140,000	360,000	235,500
÷ ชั้นที่ 2 หน่วยที่เทียบสำเร็จ		÷ 1,200	÷ 1,200	÷ 1,200	÷ 1,080
ชั้นที่ 4 ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จ	987.871	484.167	116.667	165.000	222.037
ชั้นที่ 5 การจัดต้นทุน					
หน่วยที่ผลิตเสร็จและโอนออก	1,037,264	(1,050 X484.167)	(1,050 X116.667)	(1,050X165)	(1,050 X222.037)
งานระหว่างทำปลายเดือน	121,536	(150 X484.167)	(150 X116.667)	(150X165)	(30 X222.037)
รวมต้นทุนจัดได้ครบ	1,158,800				

คำนวณ 2 การคำนวณหาต้นทุนแปลงสภาพ

คำนวณหาค่าแรงงานทางตรง แผนก XX2 :-

จาก	ค่าแรงงานทางตรง	1 หน่วย	=	0.5	ชั่วโมง
	ดังนั้น	ค่าแรงงานทางตรง	1,080 หน่วย	=	1,080x0.5 = 540 ชั่วโมง
จาก	ค่าแรงงานทางตรง	1 ชั่วโมง	=	120 บาท	
	ค่าแรงงานทางตรง	540 ชั่วโมง	=	540 x 120 = 64,800 บาท	

คำนวณหาค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานแผนก XX2 :-

คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแผนก XX2

จากโจทย์ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตแผนก XX2 ใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นตัวหลักต้นทุนคำนวณดังนี้

$$= \frac{\text{ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิต แผนก XX2}}{\text{ประมาณการชั่วโมงเครื่องจักร แผนก XX2}}$$

$$= \frac{250,000}{1,000}$$

$$= 250 \text{ บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร}$$

คำนวณหาค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานแผนก XX2

$$\begin{aligned} &= \text{ชั่วโมงเครื่องจักรแผนก XX2} \times \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานแผนก XX2} \\ &= (1,080 \times 0.5) \times 250 \\ &= 135,000 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

คำนวณหาต้นทุนแปลงสภาพแผนก XX2

$$\begin{aligned} &= \text{ค่าแรงงานทางตรงแผนก XX2} + \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานแผนก XX2} \\ &= 64,800 + 135,000 \\ &= 199,800 \quad \text{บาท} \end{aligned}$$

ให้ทำ 3) คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูปของงานแผนก XX2 มีจำนวนดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนที่โอนมาจากแผนก XX1} &= 484.167 \\ \text{ต้นทุนวัตถุดิบ DM1} &= 116.667 \\ \text{ต้นทุนวัตถุดิบ DM2} &= 165.000 \\ \text{ต้นทุนแปลงสภาพ} &= 222.037 \\ \text{รวมต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป} &= \underline{987.871} \quad \text{บาทต่อหน่วย} \end{aligned}$$

อัตรันยข้อ 2 สัญญาเช่า – ด้านผู้ให้เช่า และ ส่วนงานดำเนินงาน

ข้อ 2 ก. มบข.17 เรื่อง สัญญาเช่า - ด้านผู้ให้เช่า

บริษัท การเกษตร จำกัด ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรเป็นเวลา 4 ปี เครื่องจักรมีอายุการให้ประโยชน์ 4 ปี มีมูลค่ายุติธรรม 28,000 บาท อัตราดอกเบี้ยแท้จริง 15% จ่ายค่าเช่าปีละครั้ง โดยจ่ายปีละ 8,000 บาท กิจการทำสัญญาเมื่อวันที่ 1 เมษายน 25x1 และจ่ายค่าเช่างวดแรก ณ วันที่ทำสัญญา ค่าเช่าจะจ่ายทุก วันที่ 1 เมษายน ของแต่ละปี งบการเงินปิดรอบสิ้นงวดทุกวันที่ 31 มีนาคม ผู้ให้เช่ารับภาระค่าใช้จ่าย 10% และเครื่องจักรไม่มีมูลค่าคงเหลือ

ให้ทำ

1. ให้อธิบายว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทใด เพราะอะไร
2. คำนวณการรับรู้ในวันแรก
3. ลงบัญชีการรับรู้ในวันแรก
4. ทำตาราง และเติมตัวเลขที่หายไปในตาราง

ระยะเวลา	ยอดยกมา	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยรับ	หักลูกหนี้	ยอดคงเหลือยกไป
1 เมย. 25x1 – 31 มีค. 25x2	28,000	(8,000)	Xx	Xx	Xx
1 เมย. 25x2 – 31 มีค. 25x3	Xx	(8,000)	Xx	Xx	Xx

5. ให้แสดงรายการในงบการเงินของบัญชีที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ 31 มีนาคม 25X2
6. การเปิดเผยในหมายเหตุต้องทำอะไรบ้าง

(14 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. ให้อธิบายว่าเป็นสัญญาเช่าประเภทใด เพราะอะไร

การวิเคราะห์เพื่อจัดประเภทสัญญาเช่า

1. แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น แต่ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่ให้เช่าแล้ว
2. มูลค่าปัจจุบันจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย มีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า คือ 100% ของมูลค่ายุติธรรม
3. ผู้ให้เช่าได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้เช่าแล้ว

สรุป สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน

ให้ทำ 2. คำนวณการรับรู้ในวันแรก

จากโจทย์ ตารางคำนวณดอกเบี้ยรับและส่วนที่นำไปลดยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน แสดงยอดยกมาเท่ากับ 28,000 บาท แสดงให้เห็นว่าเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรม คือ 28,000 บาท

คำนวณหาเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า

ค่าเช่า [8,000 x 4 ปี]	=	32,000
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	=	32,000

คำนวณเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า เท่ากับ มูลค่ายุติธรรม	=	28,000
---	---	--------

คำนวณรายได้ทางการเงินรอรับรู้

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	32,000
หัก เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	28,000
∴ รายได้ทางการเงินรอรับรู้	4,000

ให้ทำ 3. ลงบัญชีการรับรู้ในวันแรก

จากโจทย์

สัญญาเช่าไม่ได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบกรว่าเป็นประเภทใด และไม่ระบุต้นทุนของเครื่องจักร จึงสรุปว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินของผู้ประกอบกรที่ไม่ใช่ผู้ผลิตและผู้แทนจำหน่าย(Direct Financing Lease) การบันทึกบัญชีในวันแรกควรแสดงดังต่อไปนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 เม.ย. 1	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน เครื่องจักร รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ (บันทึกการเช่าเครื่องจักรตามสัญญาเช่าการเงิน)	32,000	28,000 4,000
	เงินสด ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน (บันทึกรับค่าเช่างวดแรก)	8,000	8,000

ให้ทำ 4. ทำตาราง และเติมตัวเลขที่หายไปในตาราง

ระยะเวลา	ยอดยกมา	ค่าเช่า	ดอกเบี๋ยรับ	หักลูกหนี้	ยอดคงเหลือยกไป
1 เมย. 25x1 – 31 มีค. 25x2	28,000	(8,000)	-	8,000	20,000
1 เมย. 25x2 – 31 มีค. 25x3	20,000	(8,000)	3,000	5,000	15,000
1 เมย. 25x3 – 31 มีค. 25x4	15,000	(8,000)	2,250	5,750	9,250
1 เมย. 25x4 – 31 มีค. 25x5	9,250	(8,000)	1,388	6,612	2,638

อัตราดอกเบี้ยที่กิจการใช้ 15% นี้ยังไม่ใช้อัตราดอกเบี้ยแท้จริง เนื่องจากยอดหนี้ไม่ถูกตัดหมดในปีที่ 4 ดังนั้นกิจการต้องปรับอัตราดอกเบี้ยโดยคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยอัตราใหม่เพื่อให้เป็นอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงและยอดหนี้จะถูกตัดหมดในปีที่ 4 แต่ทั้งนี้ ในการทำแบบทดสอบเมื่ออยู่สนามสอบนั้น ให้ท่านใช้อัตราดอกเบี้ยแท้จริงที่ข้อสอบให้มาได้โดยไม่ต้องคำนวณใหม่

ให้ทำ 5. ให้แสดงรายการในงบการเงินของบัญชีที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

การแสดงรายการที่เกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25 x2

บริษัท การะเกด จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

สินทรัพย์

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ

25x2

สินทรัพย์หมุนเวียน

ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

5,000

สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น-ดอกเบี้ยค้างรับ

3,000

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินสุทธิจากส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

15,000

การแสดงรายการที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 มีนาคม 25 x2

บริษัท การะเกด จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 25x2

(หน่วย : บาท)

หมายเหตุ

25x2

รายได้

รายได้จากการขาย

xx

รายได้อื่น-ดอกเบี้ยรับ

3,000

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนขาย

xx

ค่าใช้จ่ายในการขาย

xx

ให้ทำ 6. การเปิดเผยในหมายเหตุต้องทำอะไรบ้าง

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผย การระบอบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นตามสัญญาเช่า กับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต้นที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต้นที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

1. ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
2. ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
3. ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

การเปิดเผยข้อมูลเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า

(หน่วย:บาท)

25X2

ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

8,000

ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

20,000

ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

-0-

รวม

28,000

การเปิดเผยข้อมูลมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต้นที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า

(หน่วย:บาท)

25X2

ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

8,000

ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

20,000

ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

-0-

รวม

28,000

ข้อ 2 ข. มรณ.8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน

	รายได้จากลูกค้า ภายนอก	รายได้ระหว่าง ส่วนงาน	กำไร(ขาดทุน)	สินทรัพย์	หนี้สิน
ยุโรป	200	2	(10)	50	20
เอเชีย	300	3	60	200	100
ภูมิภาคอื่น	500	5	120	350	150

จากข้อมูลข้างต้น ให้ท่านอธิบายเกณฑ์เชิงปริมาณ และส่วนงานใดบ้างที่ต้องเปิดเผยส่วนงานดำเนินงาน (6 คะแนน)

แนวคำตอบ

ส่วนงานที่รายงาน (Reportable Segments)

กิจการต้องแยกเสนอรายงานข้อมูลของแต่ละส่วนงานดำเนินงานเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์เชิงปริมาณข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1. รายได้ทั้งสิ้นที่ส่วนงานนั้นได้รับจากการขายให้กับลูกค้าภายนอกและรายได้ที่เกิดจากการขายหรือโอนระหว่างส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของรายได้รวมทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกันไม่ว่าจะเป็นรายได้จากภายนอกหรือภายใน
2. ค่าสัมบูรณ์ของผลกำไรหรือขาดทุนของส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของค่าสัมบูรณ์ของ
 - 2.1 ผลกำไรรวมของทุกส่วนงานดำเนินงานที่มีผลกำไร และ
 - 2.2 ผลขาดทุนรวมของทุกส่วนงานดำเนินงานที่มีผลขาดทุน **แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า**
3. สินทรัพย์ของส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกัน

นอกจากนี้ หากผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนต่ำกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ กิจการต้องรายงานส่วนงานเพิ่มเติม (ถึงแม้ว่าส่วนงานที่รายงานที่เพิ่มขึ้นนั้นจะไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ข้างต้น) จนกระทั่งผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจอื่นและส่วนงานดำเนินงานที่ไม่ได้แยกรายงานจะถูกรวมกันและเปิดเผยไว้ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” และแสดงแยกต่างหากจากรายการระบยอดอื่นๆ นอกจากนี้กิจการจะต้องอธิบายแหล่งที่มาของรายได้ที่รวมอยู่ในหัวข้อ “ส่วนงานอื่น” ด้วย

ส่วนงาน	การวิเคราะห์					
	รายได้ทั้งสิ้น			ค่าสัมบูรณ์กำไร(ขาดทุน)รวมที่สูงกว่า		สินทรัพย์รวม
	รายได้จากบุคคลภายนอก	รายได้ระหว่างส่วนงาน	รวม	กำไรรวม	ขาดทุนรวม	
ยุโรป	200	2	202	-	10	50
เอเชีย	300	3	303	60	-	200
ภูมิภาคอื่น	500	5	505	120	-	350
รวม	1,000	10	1,010	180	10	600

- เกณฑ์รายได้ที่ใช้ทดสอบคือ $1,010 \times 10\% = 101$ บาท
- เกณฑ์ผลกำไรที่ใช้ทดสอบคือ $*180 \times 10\% = 18$ บาท
- *เนื่องจาก จำนวนรวมของผลกำไรเฉพาะทุกส่วนงานที่มีผลกำไรเท่ากับ 180 บาท ซึ่งมากกว่าจำนวนรวมของผลขาดทุนเฉพาะทุกส่วนงานที่ขาดทุน 10 บาท**
- เกณฑ์สินทรัพย์ที่ใช้ทดสอบ คือ $600 \times 10\% = 60$ บาท
- เกณฑ์ผลรวมของรายได้ที่เกิดจากลูกค้าภายนอกของทุกส่วนงานที่รายงานมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายได้รวมของ กิจการ คือ $1,010 \times 75\% = 757.50$ บาท

ส่วนงาน	เกณฑ์การทดสอบ			
	10% ของรายได้	10% ของกำไร	10% ของสินทรัพย์	75% ของรายได้
	101 บาท	18 บาท	60 บาท	757.50 บาท
ยุโรป	202 = ผ่าน	-	50 = ไม่ผ่าน	200 = ผ่าน
เอเชีย	303 = ผ่าน	60 = ผ่าน	200 = ผ่าน	300 = ผ่าน
ภูมิภาคอื่น	505 = ผ่าน	120 = ผ่าน	350 = ผ่าน	500 = ผ่าน
รวม				1,000

สรุปคำตอบ

ส่วนงานที่ผ่านการทดสอบ คือ ส่วนงานยุโรป เอเชีย และภูมิภาคอื่น ที่เป็นส่วนงานซึ่งต้องแยกเสนอรายงาน เนื่องจากทั้ง 3 ส่วนงานผ่านเกณฑ์เชิงปริมาณที่ใช้ทดสอบดังนี้

ผลการทดสอบส่วนงานตามเกณฑ์เชิงปริมาณ

- (1) วิเคราะห์จากรายได้รวมที่สูงกว่า 10% ได้แก่ ส่วนงานยุโรป , เอเชีย และภูมิภาคอื่น
- (2) วิเคราะห์จากจำนวนที่สูงกว่า 10% ของค่าสัมบูรณ์ ของผลกำไรรวมของทุกส่วนงาน ได้แก่ ส่วนงานเอเชีย และภูมิภาคอื่น
- (3) วิเคราะห์จากสินทรัพย์รวมที่สูงกว่า 10% ได้แก่ ส่วนงานเอเชีย และภูมิภาคอื่น

*ส่วนงานที่เข้าเกณฑ์เชิงปริมาณเพียงข้อใดข้อหนึ่งแล้วนั้น ต้องแยกรายงานข้อมูลส่วนงานดำเนินงานส่วนงานนั้น ได้แก่ ส่วนงาน ยุโรป , เอเชีย และภูมิภาคอื่น

อัตรัยข้อ 3 มรณ.5 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

ข้อ 3.1 ให้อธิบายเกณฑ์การจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

แนวคำตอบ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกกล่าวว่า กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ทั้งนี้ต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) และ
2. การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) โดยที่
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์
 - กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น
 - การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์ (กรณีที่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี กิจการยังคงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้ หากความล่าช้าดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงผูกพันต่อแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - การดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น

ข้อ 3.2

ปี 25x1 บริษัท อาเฮียเรซ จำกัด จะย้ายสำนักงานจากสาทรไปพระราม 9 ที่ประชุมมีมติให้ขายอาคารสำนักงานเดิม และบริษัทได้ดำเนินการหาผู้ซื้อมาได้รายหนึ่ง อย่างไรก็ตาม บริษัทคาดว่าต้องใช้เวลาอีก 2 เดือนสำนักงานใหม่ที่พระราม 9 จึงจะตกแต่งเสร็จ ซึ่งก็เป็นระยะเวลาปกติและถือปฏิบัติทั่วไปของการย้ายสำนักงาน ทั้งนี้ ที่ประชุมยังมีมติอนุมัติขายรถยนต์โดยใช้ราคาตลาดรถยนต์มือสองด้วย ต่อมา ก่อนวันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25x1 ราคาตลาดของรถยนต์รุ่นนี้ลดลงมาก แต่ผู้บริหารไม่ได้ทบทวนราคาลงแต่อย่างใด ในขณะที่เดียวกันสำหรับอาคารหลังใหม่ ณ วันสิ้นปี 25x1 สำนักงานพระราม 9 ก็ยังตกแต่งไม่เสร็จ เนื่องจากผู้รับเหมาประสบปัญหาส่งผลให้งานล่าช้าออกไปจนทำให้อาคารหลังใหม่ยังไม่ทราบกำหนดวันแล้วเสร็จที่แน่นอน

ต่อมา ในปี 25x2 ที่ประชุมมีมติอนุมัติขายบริษัทย่อย D ซึ่งทำธุรกิจขายอุปกรณ์ไฟฟ้าไป โดยมีข้อมูลดังนี้

มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุด	มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
	บาท
ค่าความนิยม	1,500
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	1,800
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยราคาทุน)	5,700
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่)	4,600
สินค้าคงเหลือ	2,400
รวม	16,000
	14,900

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกมีจำนวน 13,000 บาท

ให้ทำ

- 3.2.1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 อาคารและรถยนต์ จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายหรือไม่ เพราะเหตุใด
- 3.2.2 หาก วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25x2 (ซึ่งเป็นวันที่หลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติงบการเงิน) บริษัทได้ลดราคารถยนต์ลงมาและ บริษัท A ตกลงซื้อแล้ว ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 รถยนต์จะจัดประเภทอย่างไร
- 3.2.3 บริษัทย่อย D จำกัด ควรจัดประเภทสินทรัพย์อย่างไร เพราะเหตุใด
- 3.2.4 งบการเงิน ปี 25x1 และปี 25x2 กระทบรายการใดบ้างเพราะเหตุใด
- 3.2.5 บริษัทย่อย D จำกัด ด้อยค่าหรือไม่ คำนวณประกอบ

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.2.1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 อาคารและรถยนต์ จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายหรือไม่ เพราะเหตุใด
อาคาร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 **จะไม่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย** เนื่องจาก ถึงแม้ว่ากิจการได้ดำเนินการหาผู้ซื้อได้แล้ว และใช้เวลา 2 เดือนสำนักงานใหม่ที่พระราม 9 จึงจะตกแต่งเสร็จ ซึ่งก็เป็นระยะเวลาปกติและถือปฏิบัติทั่วไปของการย้ายสำนักงาน แต่ ณ วันสิ้นปี 25x1 สำนักงานพระราม 9 ก็ยังตกแต่งไม่เสร็จ เนื่องจากผู้รับเหมาประสบปัญหา ส่งผลให้งานล่าช้าออกไปจนทำให้อาคารหลังใหม่ยังไม่ทราบกำหนดวันแล้วเสร็จที่แน่นอน **กรณีดังกล่าวถือว่าอาคารสำนักงานเดิมไม่ได้อยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน อาคารดังกล่าวจึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้**

รถยนต์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 **จะไม่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย** เนื่องจาก การที่กิจการตั้งใจจะขายรถยนต์ที่ใช้ในกิจการ ซึ่งเข้าเงื่อนไขทั้งมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) และการขายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) กิจการจึงจัดประเภทรถยนต์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้ราคาขายอาจอ้างอิงราคารถยนต์ในตลาดรถยนต์มือสองและปรับปรุงด้วยความแตกต่างอย่างไรก็ดี ณ วันสิ้นปี 25x1 กิจการยังคงไม่สามารถขายรถยนต์ได้ และราคารถยนต์มือสองรุ่นดังกล่าวได้ลดลงเป็นอย่างมาก ผู้บริหารไม่ได้ปรับปรุงราคาเสนอขายแต่อย่างใด **กรณีดังกล่าวถือว่าการขายอาจไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly Probable) เนื่องจากราคาเสนอขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันที่อ้างอิงจากราคารถยนต์ในตลาดรถยนต์มือสอง**

ให้ทำ 3.2.2 หาก วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25x2 (ซึ่งเป็นวันที่หลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติงบการเงิน) บริษัทได้ลดราคารถยนต์ลงมาและ บริษัท A ตกลงซื้อแล้ว ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 รถยนต์จะจัดประเภทอย่างไร รถยนต์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 **จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย** ในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจาก ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กล่าวไว้ว่า

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (**เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง**) และ
2. เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (**เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง**)

โจทย์ระบุว่า ระหว่างปี 25x1 ที่ประชุมมีมติอนุมัติขายรถยนต์ เหตุการณ์นี้ เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และต่อมาเมื่อวันสิ้นปี 25x1 กิจการยังคงไม่สามารถขายรถยนต์ได้ และราคารถยนต์มือสองรุ่นดังกล่าวได้ลดลงเป็นอย่างมาก แต่เนื่องจากในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25x2 ซึ่งเป็นวันที่หลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่อนุมัติงบการเงิน กิจการได้ลดราคารถยนต์ลงมา และบริษัท A ตกลงซื้อแล้ว **ดังนั้นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่วานี้ จึงต้องปรับปรุงโดยจัดประเภทรถยนต์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย** เนื่องจากกรณีดังกล่าว ถือว่ากิจการได้ผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ และสามารถหาผู้ซื้อรถยนต์ได้แล้ว การขายจึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly Probable)

ให้ทำ 3.2.3 บริษัทย่อย D จำกัด ควรจัดประเภทสินทรัพย์อย่างไร เพราะเหตุใด

กรณีบริษัทย่อย

หากแผนการขายส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย กิจการต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมด (ไม่ใช่เฉพาะสัดส่วนที่จะขาย) ของบริษัทย่อยเหล่านั้นเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย เมื่อเข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยไม่คำนึงว่ากิจการจะยังคงมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าวหลังการขายหรือไม่ ดังนั้น บริษัทย่อย D จำกัด ที่อนุมัติขายแล้ว จึงเข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย

ให้ทำ 3.2.4 งบการเงิน ปี 25x1 และปี 25x2 กระทบรายการใดบ้างเพราะเหตุใด

ในปี 25x1 บริษัทควรจัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย(รถยนต์ และ อาคาร) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แต่ไม่เข้านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก ในงบการเงินดังต่อไปนี้

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x1
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x1 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์
- ไม่แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ในปี 25x2 บริษัทควรจัดประเภทกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย(บริษัทย่อย D จำกัด) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แต่ไม่เข้านิยามของการดำเนินงานที่ยกเลิก เนื่องจากไม่ได้เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายต่อ ในงบการเงินดังต่อไปนี้

- แสดงรายการสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2
- แสดงรายการหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน เฉพาะปี 25x2 และไม่นำมาหักลบกับสินทรัพย์
- ไม่แสดงจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ทั้งปี 25x1 และ 25x2

ให้ทำ 3.2.5 บริษัทย่อย D จำกัด ด้อยค่าหรือไม่ คำนวณประกอบ

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายจำนวน 1,100 บาท (16,000 – 14,900) ทันทีก่อนการจัดประเภทเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

สำหรับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์เท่ากับ 13,000 บาท กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เท่ากับ 1,900 บาท (14,900 – 13,000) ตามข้อกำหนดในการวัดมูลค่ากลุ่มสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

ดังนั้นผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 1,900 บาท จะถูกบันทึกไปยังสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 ดังนี้

มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชีหลังจากการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า
บาท	บาท	บาท
ค่าความนิยม	(1,500)	-
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	$\frac{(1,900-1,500) \times 1,500}{(1,500+5,700+4,000)} = (53)$	1,447
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์(แสดงด้วยราคาทุน)	$\frac{(1,900-1,500) \times 5,700}{(1,500+5,700+4,000)} = (204)$	5,496
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์(แสดงด้วยราคาใหม่ที่ใหม่)	$\frac{(1,900-1,500) \times 4,000}{(1,500+5,700+4,000)} = (143)$	3,857
สินค้างคงเหลือ	—	2,200
รวม	<u>(1,900)</u>	<u>13,000</u>