

วิชาการบัญชี 2

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)

แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 52 3 /2565 วันที่ 29 ตุลาคม 2565

ส่วนที่ 1 อดนัย 3 ข้อ

อดนัยข้อ 1 ต้นทุนการผลิต เรื่องผลิตภัณฑ์ร่วม (JOINT PRODUCT) -ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (BY-PRODUCT)

บริษัทแห่งหนึ่งมีการผลิตสินค้า 2 ชนิด คือ ผลิตภัณฑ์ M และผลิตภัณฑ์ N โดยผลิตภัณฑ์ทั้ง 2 ชนิดจะผ่านกระบวนการผลิตในแผนกผลิต 1 มาก่อน หลังจากนั้นจะนำผลิตภัณฑ์ M ไปผลิตต่อในแผนกผลิต 2 ส่วนผลิตภัณฑ์ N จะนำไปผลิตต่อในแผนกผลิต 3 ข้อมูลต้นทุนของแต่ละแผนก :-

	แผนกผลิต 1	แผนกผลิต 2	แผนกผลิต 3
วัตถุดิบทางตรง	30,000	4,000	8,000
ต้นทุนแปลงสภาพ	20,000	1,000	2,000
		ผลิตภัณฑ์ M	ผลิตภัณฑ์ N
จำนวนหน่วย		400	100
ปริมาณ(น้ำหนัก)		1,200	800
ราคาขาย		200	350

ผลิตภัณฑ์ M เป็นผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเป็นประจำ เนื่องจากได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาลจึงถูกยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนผลิตภัณฑ์ N เป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ซึ่งเป็นที่ต้องการ มีคุณสมบัติหนาและทนทานกว่าผลิตภัณฑ์ M แต่ไม่ได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาลจึงไม่ถูกยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ให้ทำ

- 1.1 ให้ปันส่วนต้นทุนรวมและคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดด้วยวิธีดังต่อไปนี้
 - 1.1.1 ปันส่วนด้วยจำนวนหน่วยผลิต (4 คะแนน)
 - 1.1.2 ปันส่วนด้วยน้ำหนักของผลิตภัณฑ์ (4 คะแนน)
 - 1.1.3 ปันส่วนด้วยราคาขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (7 คะแนน)
- 1.2 หากท่านเป็นนักบัญชีของบริษัทแห่งนี้ ท่านจะเลือกปันส่วนต้นทุนรวมด้วยวิธีใดจากข้อ 1.1 พร้อมบอกเหตุผลพอสังเขป (5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.1 ให้ปันส่วนต้นทุนรวมและคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

ระบบต้นทุนร่วม คือ ผลิตภัณฑ์ 2 ชนิดหรือมากกว่า 2 ชนิดที่ผลิตได้จากวัตถุดิบ หรือ กระบวนการผลิตอันเดียวกัน ผลิตภัณฑ์ร่วมจะถูกผลิตในลักษณะที่เป็นหน่วยเดียวกัน และไม่สามารถบอกได้ว่าเป็นผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด เป็นผลิตภัณฑ์อะไร ชนิดไหน จนกระทั่งถึงขั้นๆ หนึ่งของการผลิต ซึ่งเรียกว่า จุดแยกออก ผลิตภัณฑ์ก็จะแยกออกเป็นชนิดต่างๆ “ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนจุดแยกออกทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็น วัตถุดิบ แรงงาน หรือค่าใช้จ่ายการผลิต เราจะเรียกว่าต้นทุนผลิตภัณฑ์ร่วม หรือเรียกย่อๆ ว่า ต้นทุนร่วม”

จากโจทย์ กิจการใช้ระบบต้นทุนร่วม โดยผ่านกระบวนการผลิตในแผนกที่ 1 ก่อนแล้วจึงได้ผลิตภัณฑ์ 2 ชนิด คือ ผลิตภัณฑ์ M และผลิตภัณฑ์ N ดังนั้น ต้นทุนจากแผนกที่ 1 จึงถือเป็นต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์ทั้ง 2 ชนิดเท่ากับ 50,000 บาท(30,000+20,000)

1.1.1 คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ M และผลิตภัณฑ์ N โดยวิธีจำนวนหน่วยผลิต

ผลิตภัณฑ์ รวม	หน่วยผลิต (a)	การแบ่งต้นทุนรวม	ต้นทุนรวม (b)	ต้นทุนผลิตต่อ (c)	ต้นทุนรวม (b)+ (c)=n	ต้นทุนต่อหน่วย n/(a)
M	400	$\frac{400}{500} \times 50,000$	40,000	4,000+1,000 = 5,000	45,000	$\frac{45,000}{400} = 112.50$
N	100	$\frac{100}{500} \times 50,000$	10,000	8,000+2,000 = 10,000	20,000	$\frac{20,000}{100} = 200.00$
รวม	500		50,000	15,000	65,000	

1.1.2 คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ M และผลิตภัณฑ์ N โดยวิธีน้ำหนักของผลิตภัณฑ์

ผลิตภัณฑ์ รวม	ปริมาณ น้ำหนัก	การแบ่งต้นทุนรวม	ต้นทุนรวม (a)	ต้นทุนผลิตต่อ (b)	ต้นทุนรวม (a)+ (b)=n	ต้นทุนต่อหน่วย n/หน่วยผลิต
M	1,200	$\frac{1,200}{2,000} \times 50,000$	30,000	4,000+1,000 = 5,000	35,000	$\frac{35,000}{400} = 87.50$
N	800	$\frac{800}{2,000} \times 50,000$	20,000	8,000+2,000 = 10,000	30,000	$\frac{30,000}{100} = 300.00$
รวม	2,000		50,000	15,000	65,000	

1.1.3 คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ M และผลิตภัณฑ์ N โดยวิธีราคาขายสุทธิที่จะได้รับ

ผลิตภัณฑ์ รวม	มูลค่าขาย	ต้นทุนผลิตต่อ	มูลค่าขาย สุทธิ	การแบ่ง ต้นทุนรวม	ต้นทุนรวม (a)	ต้นทุน ผลิตต่อ (b)	ต้นทุนรวม (a)+ (b)=n	ต้นทุนต่อหน่วย n/หน่วยผลิต
M	(400x200) 80,000	(4,000+1,000) 5,000	75,000	$\frac{75,000}{100,000} \times 50,000$	35,700	5,000	42,500	$\frac{42,500}{400} = 106.25$
N	(100x350) 35,000	(8,000+2,000) 10,000	25,000	$\frac{25,000}{100,000} \times 50,000$	12,500	10,000	22,500	$\frac{22,500}{100} = 225.00$
รวม	115,000	15,000	100,000		50,000	15,000	65,000	

ให้ทำ 1.2 หากท่านเป็นนักบัญชีของบริษัทแห่งนี้ ท่านจะเลือกปันส่วนต้นทุนรวมด้วยวิธีใดจากข้อ 1.1 พร้อมบอกเหตุผล

การปันส่วนวิธีหน่วยผลิต หรือ ปริมาณน้ำหนักของผลิตภัณฑ์ วิธีนี้จะไม่คำนึงถึงมูลค่าที่จะขายได้ของสินค้า ซึ่งบางครั้งเมื่อแบ่งต้นทุนรวมให้สินค้าแต่ละชนิดไปแล้ว บางชนิดอาจรับต้นทุนรวม มากกว่า ยอดขายที่ขายได้

การปันส่วนวิธีราคาขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ วิธีนี้ถ้าผลิตภัณฑ์รวมนั้นจะต้องนำไปผลิตต่อก่อนจึงจะนำออกขาย จะใช้มูลค่าที่จะขายได้เมื่อทำต่อหักต้นทุนทำต่อเพื่อให้ได้มูลค่าขาย ณ จุดแยกออกซึ่งการใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกออกปันส่วนต้นทุนรวม นั้นเป็นวิธีที่ดีที่สุด แต่หากหาราคานี้ไม่ได้ การใช้ราคาขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับเป็นเกณฑ์ในการแบ่งต้นทุนรวมก็ถือว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมแล้ว

การปันส่วนต้นทุนรวมวิธีหน่วยผลิตหรือปริมาณน้ำหนัก จะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์เท่ากัน จึงไม่สะท้อนต้นทุนที่ควรจะเป็นของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ซึ่งจะส่งผลให้การตั้งราคาขายอาจไม่เหมาะสมทำให้ไม่สามารถแข่งขันได้ ดังนั้น กิจการจึงควรใช้วิธีราคาขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับปันส่วนต้นทุนรวมจึงเป็นวิธีที่เหมาะสมมากกว่า

อัตรณัยข้อ 2 มบท.21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

และ มรณ.16 เรื่อง สัญญาเช่า – ด้านผู้ให้เช่า

บริษัท A ซึ่งไม่ใช่ผู้ผลิตและผู้แทนจำหน่าย สั่งซื้อเครื่องจักรจากบริษัท C เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวน USD 500,000 ซึ่งต้องจ่ายก่อนล่วงหน้า 30% ในวันที่ 1 พฤศจิกายน 25x0 และส่วนที่เหลืออีก 70% ชำระวันที่ 31 มีนาคม 25x1 ต่อมาวันที่ 30 ธันวาคม 25x0 บริษัท A ได้รับเครื่องจักร จากนั้นจึงได้นำเครื่องจักรไปให้บริษัท B เช่าในวันที่ 2 มกราคม 25x1 มีข้อมูลดังนี้

- ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อเครื่องจักรในราคา 100,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม
- ทำสัญญาเช่าระยะเวลา 10 ปี โดยเครื่องจักรมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 12 ปี
- ค่าเช่าต่องวด 2,473,747 บาท โดยจ่ายงวดแรกทันที ณ วันทำสัญญา
- มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักร 16,785,000 บาทซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบัน
- อัตราดอกเบี้ยตามนัย 10%
- ไม่มีมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า
- อัตราแลกเปลี่ยน USD 1 ต่อ บาทดังนี้

	ซื้อ	ขาย
1 พฤศจิกายน 25x0	33.10	33.50
30 ธันวาคม 25x0	33.20	33.60
2 มกราคม 25x1	33.00	33.40
31 มีนาคม 25x1	33.15	33.55

ให้ทำ

2.1. ให้บันทึกบัญชีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นดังต่อไปนี้

(17 คะแนน)

1. ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x0 จ่ายเงินล่วงหน้า 30%
2. ณ วันที่ 30 ธันวาคม 25x0 วันที่กิจการได้รับเครื่องจักร
3. ณ วันที่ 2 มกราคม 25x1 บริษัท A นำเครื่องจักรไปให้บริษัท B เช่า
4. ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x1 บริษัท A ชำระค่าเครื่องจักรส่วนที่เหลือ
5. ณ วันที่ 30 ธันวาคม 25x1

2.2. การทำสัญญาเช่าตามข้อ 2.1 เป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือไม่เพราะเหตุใด

(3 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.1. ให้บันทึกบัญชีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
(1) 25x0 พ.ย.1	เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักร(500,000x30%x33.50) เงินสด (บันทึกโอนเงินมัดจำซื้อเครื่องจักร 30%)	5,025,000	5,025,000
(2) ธ.ค.30	เครื่องจักร เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักร เจ้าหนี้-เครื่องจักร(500,000x70%x33.60) (บันทึกรับเครื่องจักรและบันทึกเจ้าหนี้ค่าซื้อเครื่องจักรค้างจ่ายอีก 70%)	16,785,000	5,025,000 11,760,000

(3) 25x1 ม.ค.2	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน - <u>คำนวณประกอบ 1</u> เครื่องจักร รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ (บันทึกให้เช่าเครื่องจักรตามสัญญาเช่าเงินทุน)	24,837,470	16,785,000 8,052,470
	เงินสด ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน (บันทึกรับเงินงวดแรกในวันทำสัญญา)	2,473,747	2,473,747
(4) มี.ค.31	เจ้าหนี้-เครื่องจักร เงินสด (500,000 x 70% x 33.55) กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (บันทึกการชำระหนี้ค่าเครื่องจักรส่วนที่เหลือ 70%)	11,760,000	11,742,500 17,500
(5) ธ.ค.30	รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ ดอกเบี้ยรับ - <u>คำนวณประกอบ 2</u> (บันทึกปรับปรุงดอกเบี้ยรับ) คำนวณประกอบ 2 เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า 16,785,000 หัก ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน – งวดที่ 1 (2,473,747) เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าคงเหลือ 14,311,253 คูณ อัตราดอกเบี้ยตามนัย 10% ดอกเบี้ยรับ ณ 30 ธันวาคม 25x1 <u>1,431,125</u>	1,431,125	1,431,125

คำนวณประกอบ 1

ด้วยโจทย์ไม่ได้ให้อัตรา PV Factor 10% มา แต่เนื่องจากข้อมูลที่ใช้ประกอบการบันทึกบัญชีที่มีอยู่ในโจทย์นั้น ครบถ้วนแล้ว จึงสามารถแกะลดยหาคำตอบได้ตามลำดับดังนี้

1) **คำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า**

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี	=	xx
มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ	=	xx
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (โจทย์ให้มา)	=	<u>16,785,000</u>

2) **คำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า**

ค่าเช่ารายปี (2,473,747 x 10 ปี)	=	24,737,470
สิทธิเลือกซื้อ	=	<u>100,000</u>
เงินลงทุนสุทธิขั้นต้นตามสัญญาเช่า	=	<u>24,837,470</u>

3) **คำนวณเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า**

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี	=	xx
มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ	=	xx
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า (โจทย์ให้มา)	=	<u>16,785,000</u>

4) คำนวณรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	=	24,837,470
หัก เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	=	(16,785,000)
∴ รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	=	<u>8,052,470</u>

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.2. การทำสัญญาเช่าตามข้อ 2.1 เป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือไม่เพราะเหตุใด

อ้างถึง มรณ.16 เรื่อง สัญญาเช่า กล่าวว่า ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่า เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับไปยังผู้เช่าแล้ว ซึ่งตัวอย่างของสถานการณ์ใด สถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันดังต่อไปนี้ โดยปกติอาจทำให้สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

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

ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่อาจทำให้จัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินทุนได้มีดังต่อไปนี้

1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (เช่น ในรูปแบบของการให้ส่วนลดค่าเช่าแก่ผู้เช่าเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า) และ
3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าของตลาดอย่างมาก

การวิเคราะห์เพื่อจัดประเภทสัญญาเช่า

1. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดอายุสัญญาโดยราคาตามสิทธิเลือกมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันเริ่มต้นสัญญาอย่างมากพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น
2. อายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์อ้างอิง คือ 83.33%
3. มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า มีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า
4. ผู้ให้เช่าได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดไปให้ผู้เช่าแล้ว

สรุปคำตอบ

สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

อัตรานัยข้อ 3 มรณ.5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

3.1

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1 กิจการจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย แต่เนื่องจากยังมีปัญหาเกี่ยวกับบุคคลแถวนี้เกี่ยวกับโรงงานปล่อยมลพิษ กิจการจัดประเภทโรงงานต้องปรับปรุงก่อนคาดว่าจะใช้เวลา 2 เดือน ซึ่งต่อมากิจการได้แก้ไขมลพิษแล้วเสร็จในวันที่ 31 มกราคม 25x2

งบการเงิน 31 ธันวาคม 25x1 กิจการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย เพราะเชื่อว่าผู้บริหารจะอนุมัติการขายในอนาคต โดยงบการเงินได้รับอนุมัติลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 25x2

ให้ทำ

กิจการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายเหมาะสมหรือไม่ พร้อมให้เหตุผลประกอบ (6 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึง มรณ.5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กล่าวว่า กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่ได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ทั้งนี้ต้องเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) และ
2. การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) โดยที่
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์
 - กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมเหตุผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น
 - การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์ (กรณีที่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี กิจการยังคงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้ หากความล่าช้าดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงผูกพันต่อแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - การดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้อย่างน่าเชื่อที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น
3. หากเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 1 และ ข้อ 2 ครบถ้วนหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบการเงินที่เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม หากเงื่อนไขดังกล่าวครบถ้วนหลังจากสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนการอนุมัติให้เผยแพร่งบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนด

จากโจทย์ เนื่องจากโรงงานติดปัญหาปล่อยมลพิษแก่บุคคลในพื้นที่ ทำให้กิจการต้องปรับปรุงปัญหาให้แล้วเสร็จก่อนขายกรณีดังกล่าวสะท้อนให้เห็นว่าโรงงานไม่ได้อยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน รวมถึงการขายอาจไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากและถึงแม้ว่ากิจการจะแก้ไขมลพิษแล้วเสร็จในวันที่ 31 มกราคม 25x2 ซึ่งก่อนวันที่อนุมัติงบการเงินวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 25x2 ก็ไม่ใช่เหตุผลที่ทำให้กิจการจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้

สรุปคำตอบ

กิจการจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายจึงไม่เหมาะสม แต่ควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินแทน

อัปเดตข้อ 3 (ต่อ)

3.2

	มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุด	มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
สินค้าคงเหลือ	1,200,000	1,000,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	6,800,000	6,600,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	1,800,000	1,700,000
ค่าความนิยม	2,200,000	2,200,000
รวม	12,000,000	11,500,000

ให้ทำ

- 3.2.1 ณ ราคาตามบัญชีกับราคาก่อนปรับปรุง ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเท่าไร (1 คะแนน)
- 3.2.2 กลุ่มสินทรัพย์มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 8,300,000 บาท กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าหลังปรับปรุงเท่าไร และปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการอย่างไร (4 คะแนน)
- 3.2.3 ให้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการที่จัดประเภท (5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.2.1. ณ ราคาตามบัญชีกับราคาก่อนปรับปรุง ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเท่าไร

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายทันทีก่อนจัดประเภทเมื่อเริ่มแรกของกลุ่มสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ทั้งนี้เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องเท่ากับ 500,000 บาท ซึ่งมาจากผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดล่าสุด (12,000,000 บาท) กับ มูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (11,500,000 บาท)

สรุปคำตอบ

ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเท่ากับ 500,000 บาท

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.2.2. กลุ่มสินทรัพย์มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 8,300,000 บาท กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าหลังปรับปรุงเท่าไร และปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการอย่างไร

สำหรับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์มีจำนวน 8,300,000 บาท กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เท่ากับ 3,200,000 บาท ซึ่งมาจาก ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีที่มีการวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (11,500,000 บาท) กับ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (8,300,000 บาท) ให้เป็นไปตามข้อกำหนดในการวัดมูลค่ากลุ่มสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

สรุปคำตอบ

กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าหลังปรับปรุงจำนวน 8,300,000 บาท และจำนวนนี้จะถูกปันส่วนไปยังสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ซึ่งการวัดมูลค่าเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ดังนั้นจะไม่มีงบปันส่วนการด้อยค่าไปยังสินค้าคงเหลือ โดยผลขาดทุนจะปันส่วนไปยังสินทรัพย์อื่นๆ ตามลำดับของการปันส่วนดังนี้

ลำดับการปันส่วน อันดับแรก ผลขาดทุนจากการด้อยค่านำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่คงเหลือจะปันส่วนไปยังสินทรัพย์อื่นๆ ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการดังนี้

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าหลังปรับปรุง

	มูลค่าตามบัญชีที่มีการ วัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อน การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ ที่ถือไว้เพื่อขาย	การปันส่วนผล ขาดทุนจาก การด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชี หลังจากการปันส่วน ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่า
	บาท	บาท	บาท
สินค้าคงเหลือ	1,000,000	-	1,000,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	6,600,000	$\left(\frac{6,600,000}{8,300,000} \times 1,000,000\right) = (795,181)$	5,804,819
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	1,700,000	$\left(\frac{1,700,000}{8,300,000} \times 1,000,000\right) = (204,819)$	1,495,181
ค่าความนิยม	2,200,000	(2,200,000)	-
รวม	11,500,000	(3,200,000)	8,300,000

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.2.3. ให้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องของในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการที่จัดประเภท
การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

นโยบายบัญชีที่สำคัญ

ข้อ x.x.x สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย

สินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่จำหน่าย (ที่ประกอบด้วยสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย) จะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเมื่อมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อการขายนั้นมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากและสินทรัพย์นั้นมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน โดยขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นไปตามปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์นั้น ซึ่งผู้บริหารได้ผูกมัดกับแผนการเสนอขายสินทรัพย์อย่างจริงจัง ในราคาที่สมเหตุสมผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น โดยได้เริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อและเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์และมีความเป็นไปได้ว่าการขายจะเสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปีนับจากวันที่จัดประเภท โดยสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่จำหน่ายนั้นจะวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

บริษัทหยุดคิดค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ดังกล่าวเข้าเงื่อนไขในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย บริษัทยังคงรับรู้ต่อไปสำหรับหนี้สินรวมถึงดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินซึ่งถูกจัดประเภทเป็นหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย

ข้อ xx สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน คณะกรรมการบริษัทมีมติจำหน่ายกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งเป็นไปตามนิยามสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย สินทรัพย์ที่จัดประเภทไว้สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 มีดังนี้

	หน่วย : บาท	
	25x2	25x1
ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์	5,804,819	-
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	1,495,181	-
รวม	7,300,000	-

อัปเดตข้อ 3 (ต่อ)

3.3

เนื่องจากการดำเนินงานยกเลิก หากกลุ่มสินทรัพย์ไม่เข้านิยามสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย กิจการจึงจัดประเภทเป็นการดำเนินงานยกเลิก กิจการจะต้องบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน และผลการดำเนินงานของปี 25x2 และ 25x1 อย่างไร (6 คะแนน)

แนวคำตอบ

การดำเนินงานที่ยกเลิก หมายถึง ส่วนประกอบของกิจการที่ยกเลิกหรือที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และ

1. เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก
2. เป็นส่วนหนึ่งของแผนร่วมกันที่จะยกเลิกธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก หรือ
3. เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ

หากกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกไม่เข้านิยามสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย กิจการต้องไม่จัดประเภทใหม่สำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน ทั้งในปี 25x2 และ ปี 25x1

สำหรับผลการดำเนินงานนั้น ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการต้องแสดงผลการดำเนินงานของส่วนการดำเนินงานที่ยกเลิกแยกออกจากผลการดำเนินงานปกติ โดยมีการจัดประเภทของรายการสำหรับส่วนงานดังกล่าวที่เกิดขึ้นในปีก่อนใหม่ เพื่อนำมาแสดงเปรียบเทียบกับงบการเงินปีปัจจุบัน

ผลการดำเนินงานของการดำเนินงานที่ยกเลิก สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 จะแสดงดังนี้

หน่วย : บาท

	25x2	25x1
กำไรสุทธิก่อนภาษี	XX	XX
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(XX)	(XX)
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	XX	XX
การดำเนินงานที่ยกเลิก		
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	XX	XX
กำไรสำหรับงวด	XX	XX