

ตัวอย่างข้อสอบและข้อสังเกตโครงการประกาศนียบัตรการรายงานทางการเงินไทย ครั้งที่ 6 (1/2559)
วันอาทิตย์ที่ 31 กรกฎาคม 2559 เวลา 13.00 – 17.00 น.

ข้อสอบส่วนที่ 1 การทดสอบความรู้เกี่ยวกับงบการเงินสำหรับกลุ่มกิจการ (40 คะแนน)

งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) และ บริษัท ขยัน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 (ก่อนพิจารณาข้อมูลเพิ่มเติม) มีรายละเอียดดังนี้

	(หน่วย : ล้านบาท)	
	มานะ	ขยัน
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	3,500	1,400
เงินลงทุนชั่วคราว	2,000	430
ลูกหนี้การค้า	1,700	800
ลูกหนี้อื่น	500	250
สินค้าคงเหลือ	5,000	640
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	800	280
	13,500	3,800
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	800	-
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	750	-
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		
- ที่ดิน	3,500	1,000
- อาคาร	2,000	650
- เครื่องจักรและอุปกรณ์อื่น	800	300
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	470	-
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	330	150
	8,650	2,100
รวมสินทรัพย์	22,150	5,900

(หน่วย : ล้านบาท)

	मानะ	ขยัน
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินกู้ยืมระยะสั้น	1,000	-
เจ้าหนี้การค้า	4,500	1,915
เจ้าหนี้อื่น	770	560
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	600	61
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	450	164
รวมหนี้สินหมุนเวียน	7,320	2,700
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
ภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน	900	40
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	300	-
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	1,200	40
รวมหนี้สิน	8,520	2,740
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น	8,200	1,400
กำไรสะสม		
จัดสรรแล้ว		
ทุนสำรองตามกฎหมาย	820	140
ยังไม่ได้จัดสรร	4,610	1,620
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	13,630	3,160
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	22,150	5,900

ข้อมูลเพิ่มเติม

- 1) บริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมแห่งหนึ่ง (บริษัท หมั่นเพียร จำกัด) โดยถือเงินลงทุนในบริษัทร่วมดังกล่าวในอัตราร้อยละ 30 เมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2558 บริษัท หมั่นเพียร จำกัด มีการขายสินค้าให้กับบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) จำนวน 200 ล้านบาท ซึ่งมีกำไรจากการขายสินค้าเป็นจำนวนเงิน 20 ล้านบาท รายการสินค้าดังกล่าวยังแสดงเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 ของบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน)
- 2) เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2558 บริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) ได้ทำการรวมธุรกิจ โดยการซื้อหุ้นของบริษัท ขยัน จำกัด ในอัตราร้อยละ 80 โดยได้ชำระค่าหุ้น ดังนี้
 - ออกหุ้นสามัญใหม่จำนวน 25 ล้านหุ้น ราคาที่ตราไว้หุ้นละ 100 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,500 ล้านบาท
 - เงินสดจำนวน 1,500 ล้านบาทณ วันที่แลกเปลี่ยน หุ้นสามัญของบริษัท ขยัน จำกัด และบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) มีราคาตลาดราคาหุ้นละ 110 บาท และ 120 บาท ตามลำดับ และค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกิดขึ้นในการรวมธุรกิจครั้งนี้เป็นจำนวนเงิน 2 ล้านบาท โดยบริษัท ขยัน จำกัด มีกำไรสะสม ณ วันรวมธุรกิจ เป็นจำนวนเงิน 1,250 ล้านบาท และหุ้นสามัญจำนวน 14 ล้านหุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 1,400 ล้านบาท และสำรองตามกฎหมายเป็นจำนวนเงิน 140 ล้านบาท
- 3) ณ วันที่ 30 กันยายน 2558 บริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) ขายเครื่องจักรและอุปกรณ์ ให้กับบริษัท ขยัน จำกัด ในราคา 150 ล้านบาท โดยมีกำหนดจ่ายชำระในเดือนมกราคม 2559 และมีกำไรจากการขายเป็นจำนวนเงิน 50 ล้านบาท เครื่องจักรและอุปกรณ์นี้มีอายุการใช้งานคงเหลืออยู่หลังจากวันที่ 30 กันยายน 2558 เป็นจำนวน 4 ปี (เครื่องจักรดังกล่าวได้รวมอยู่ในบัญชีของบริษัท ขยัน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558)
- 4) บริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) ให้บริษัท ขยัน จำกัด เช่าอาคารเพื่อใช้เป็นอาคารสำนักงานขายโดยมีรายได้ค่าเช่า 1.2 ล้านบาท ต่อปี อาคารดังกล่าวมีมูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 เป็นจำนวนเงิน 10 ล้านบาท
- 5) เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2558 บริษัท หมั่นเพียร จำกัด ได้กู้ยืมเงินจากบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) เป็นจำนวนเงิน 100 ล้านบาท ชำระคืนเงินต้นครั้งเดียวทั้งจำนวนในวันที่ 30 ตุลาคม 2560 โดยมีอัตราดอกเบี้ยคงที่เท่ากับ ร้อยละ 4 ต่อปี โดยมีกำหนดชำระดอกเบี้ยทุก 3 เดือน

6) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 มีเหตุการณ์ที่สำคัญดังต่อไปนี้

- 6.1) มีลูกค้ารายหนึ่งของบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) แจ้งเรื่องสินค้าที่ซื้อไปเกิดความเสียหายขึ้นเป็นจำนวนเงิน 1 ล้านบาท ซึ่งบริษัทได้ตรวจสอบพบว่าเป็นความผิดพลาดในระหว่างการขนส่งไปยังลูกค้าและบริษัทยังไม่ได้ออกใบลดหนี้ค่าสินค้าให้กับลูกค้า
- 6.2) บริษัท ขยัน จำกัด มีสินค้าคงเหลือจำนวน 240 ล้านบาท ที่ซื้อจากบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) โดยบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) มีกำไรจากการขายสินค้านี้ดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน 24 ล้านบาท
- 6.3) ผู้ประเมินราคาอิสระได้นำส่งร่างรายงานการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ของบริษัท ขยัน จำกัด ณ วันซื้อโดยมีรายละเอียดดังนี้

	ราคายุติธรรม	ราคาทุน
ที่ดิน	1,500	1,000
อาคาร	700	650
อุปกรณ์	<u>370</u>	<u>300</u>
	<u>2,570</u>	<u>1,950</u>

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (customer relationship) ณ วันซื้อที่เกิดจากการรวมธุรกิจ มีจำนวนเงิน 400 ล้านบาท

- 6.4) กำไรสุทธิที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัท หมั่นเพียร จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558 มีจำนวนเงิน 200 ล้านบาท
- 6.5) ภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงานของบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) และบริษัท ขยัน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 ตามรายงานของนักคณิตศาสตร์ประกันภัย มีจำนวนเงิน 860 ล้านบาท และ 60 ล้านบาท ตามลำดับ

คำสั่ง

- 1) แสดงรายการปรับปรุงและตัดบัญชีบัญชีของแต่ละรายการในส่วนข้อมูลเพิ่มเติมทุกข้อ (20 คะแนน)
- 2) ให้จัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท มานะ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2558 (20 คะแนน)

ข้อสอบส่วนที่ 2 การทดสอบความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (60 คะแนน)

คำชี้แจง ให้เลือกทำข้อสอบเพียง 3 ข้อ จากจำนวนทั้งหมด 4 ข้อ โดยมีคะแนนข้อละ 20 คะแนน

ข้อ 1 (20 คะแนน)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 บริษัท G จำกัด มหาชน เข้าทำสัญญาเช่าดำเนินงานเครื่องจักรเครื่องหนึ่งกับบริษัท A จำกัด โดยมีรายละเอียดตามสัญญาดังนี้

- ระยะเวลาเช่าตามสัญญา 6 ปี ค่าเช่าต่อปีละ 1,200,000 บาท และบริษัทได้รับสิทธิให้ใช้ฟรี 1 ปี ในปี 1
- บริษัทสามารถเลือกต่ออายุสัญญาเช่าได้อีก 4 ปี ซึ่งค่าเช่าต่อปีจะเพิ่มขึ้นจากสัญญาแรกอีก 5% โดยบริษัทจะได้สิทธิใช้ฟรีเพิ่มอีก 6 เดือน ในปีแรกที่ต่ออายุสัญญา (ปีที่ 7)
- ณ วันทำสัญญา บริษัท G ไม่สามารถระบุได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะเลือกใช้สิทธิในการต่อสัญญาเช่าหรือไม่
- เมื่อสิ้นสุดปีที่ 5 บริษัท G ตัดสินใจเลือกใช้สิทธิต่อสัญญาเช่าอีก 4 ปี โดยบริษัทถือว่าการต่อสัญญานี้เป็นสัญญาใหม่ตั้งแต่วันที่เลือกใช้สิทธิ

คำสั่ง ให้คำนวณค่าเช่าที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย ค่าเช่าค้างจ่ายและ ค่าเช่าที่ต้องจ่ายในแต่ละปีลงในตาราง พร้อมแสดงวิธีการคำนวณ

ข้อสังเกตจากผลการทดสอบ มีดังนี้

1. ผู้เข้าทดสอบไม่เข้าใจมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า อย่างแท้จริงทำให้ไม่สามารถตอบได้ตรงคำถาม
2. ผู้เข้าทดสอบอ่านโจทย์ไม่ละเอียดจึงทำให้ตอบคำถามไม่ครบทุกประเด็น

ข้อ 2 (20 คะแนน)

งบแสดงฐานะการเงินของบริษัท กรุงเทพโศกมนตรีการผลิต จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2559 ปรากฏดังนี้

(หน่วย : พันบาท)

<u>สินทรัพย์</u>		<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>	
เงินสด	5,000	หนี้สินหมุนเวียน	10,000
ลูกหนี้การค้า	15,000	เงินกู้ยืมระยะยาว	400,000
ที่ดิน	160,000	หนี้สินอื่น	<u>40,000</u>
อาคารสำนักงานใหญ่	1,000,000	รวมหนี้สิน	450,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารสำนักงานใหญ่	(180,000)	ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	1,000,000
อาคารโรงงานและเครื่องจักร	1,790,000	กำไรสะสม	450,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารโรงงานและเครื่องจักร	(910,000)	สำรองตามกฎหมาย	<u>100,000</u>
ค่าความนิยม	60,000	รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>1,550,000</u>
ขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม - ค่าความนิยม	(40,000)		
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	150,000		
รายการตัดบัญชีสะสม - สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	(50,000)		
รวมสินทรัพย์รวม	<u>2,000,000</u>	รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>2,000,000</u>

ณ วันที่ในรายงาน ผู้บริหารได้พิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ และตัดสินใจว่ามีความเป็นไปได้สูงว่าสินทรัพย์ของกิจการมีลักษณะบ่งชี้ว่ามีการด้อยค่าเกิดขึ้น ดังนั้นผู้บริหารจึงได้ดำเนินการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทั้งหมด และสรุปว่าสินทรัพย์รวมของกิจการมีมูลค่ายุติธรรมเพียง 1,820 ล้านบาท สินทรัพย์ของกิจการทั้งหมดเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (Cash-Generation Unit: CGU)

ตั้งแต่เริ่มประกอบกิจการเช่าที่ดินจากกรรมการบริษัท ในเดือนเมษายน 2559 กิจการได้ซื้อที่ดินเป็นของกิจการเองในราคา 160 ล้านบาท อย่างไรก็ตามราคายุติธรรมของที่ดินดังกล่าว ณ วันที่ในงบการเงิน เท่ากับ 150 ล้านบาท สินทรัพย์อื่นของกิจการบันทึกด้วยราคาทุน

คำสั่ง

- 1) บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2559 เฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ (15 คะแนน)
- 2) สมมติว่าหลังจากกิจการคำนวณการด้อยค่าสินทรัพย์แล้ว มูลค่าของอาคารโรงงานและเครื่องจักรมีมูลค่า เท่ากับ 800 ล้านบาท อย่างไรก็ตาม กิจการมีข้อมูลชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมเฉพาะของอาคารโรงงานและเครื่องจักร เท่ากับ 750 ล้านบาท ขอให้บันทึกรายการปรับปรุงดังกล่าวในกรณีที่ต้องบันทึก (5 คะแนน)

ข้อสังเกตจากผลการทดสอบ มีดังนี้

ผู้เข้าทดสอบไม่เข้าใจประเด็นการด้อยค่าว่าควรบันทึกบัญชีอย่างไร เช่น สินทรัพย์ของกิจการเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดร่วมกันหมายถึงอะไร เป็นต้น นอกจากนี้ยังไม่สามารถระบุผลกระทบของการด้อยค่าต่อด้านภาษีเงินได้ ได้อย่างถูกต้อง

ข้อ 3 (20 คะแนน)

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ให้หลักการกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานไว้อย่างไร จงอธิบาย (5 คะแนน)
2. จากข้อมูลต่อไปนี้ ถ้าบริษัทส่วนงานดำเนินงาน จำกัด (มหาชน) ต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน จะมีส่วนงานใดบ้างที่เป็นส่วนงานที่เสนอรายงาน

ให้ท่านนำเสนอข้อมูลส่วนงานที่เสนอรายงานในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยแสดงการคำนวณประกอบตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (15 คะแนน)

บริษัท ส่วนงานดำเนินงาน จำกัด (มหาชน) มีส่วนงานธุรกิจ 5 ส่วนงาน ซึ่งมีข้อมูล ณ วันที่หรือปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 ดังนี้

(หน่วย : ล้านบาท)

	ส่วนงานดำเนินงาน					การดำเนินงานอื่น	การตัดบัญชีระหว่างกัน	งบการเงินรวม
	ก	ข	ค	ง	จ			
รายได้								
รายได้จากภายนอก	634	190	82	172	66			1,144
รายได้ระหว่างส่วนงาน	12	36	8				(56)	
รวม	646	226	90	172	66		(56)	1,144
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน								
ค่าใช้จ่ายโดยตรง	(220)	(70)	(136)	(122)	(82)		36	(594)
ค่าใช้จ่ายจากการปันส่วน	(6)	(2)	(4)	(6)	(2)			(20)
รวม	(226)	(72)	(140)	(128)	(90)		36	(614)
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน	420	154	(50)	44	(18)		(20)	530
ค่าใช้จ่ายบริหารทั่วไป						(90)		(90)
รายได้เงินปันผล		64						64
ดอกเบี้ยจ่าย-ภายนอก		(60)						(60)
ดอกเบี้ยจ่ายระหว่างส่วนงาน	(24)						24	
รายได้ดอกเบี้ยระหว่างส่วนงาน		24					(24)	
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงานตามปกติ	396	182	(50)	44	(18)	(90)	(20)	444
สินทรัพย์								
สินทรัพย์ตามส่วนงาน	822	550	200	620	160	200	(20)	2,532
เงินให้กู้ยืมระหว่างส่วนงาน		200					(200)	
เงินลงทุน		368						368
รวมสินทรัพย์	822	1,118	200	620	160	200	(220)	2,900

ข้อสังเกตจากผลการทดสอบ มีดังนี้

1. ผู้รับการทดสอบยังไม่เข้าใจความหมายของ "ส่วนงานดำเนินงาน" (Operating Segment) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8
2. ผู้รับการทดสอบไม่ทราบ "เกณฑ์เชิงปริมาณ" ที่ใช้กำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ทำให้ไม่สามารถคำนวณหาว่าส่วนงานใดที่ผ่านเกณฑ์เชิงปริมาณที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

ข้อ 4 (20 คะแนน)

บริษัท ดิจิทัล จำกัด (มหาชน) ได้ทำการร่วมประมูลเพื่อให้ได้สิทธิ ใน TV DIGITAL และสามารถประมูลได้มาหนึ่งช่อง ในวันที่ 1 มีนาคม 2557 ในราคา 500 ล้านบาท ซึ่งสามารถใช้ช่องนี้ได้เป็นเวลา 15 ปี และเริ่มใช้คลื่นความถี่ได้ ในวันที่ 1 ตุลาคม 2557 หลังจากชำระค่าสัมปทานงวดแรก ผู้บริหารได้ให้ฝ่ายบัญชีทำการรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมนี้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

5 ก.พ. 2556	จ่ายค่าที่ปรึกษาโครงการนี้	500,000	บาท
30 ก.ย. 2556	จ่ายค่าศึกษาดูงานต่างประเทศ	800,000	บาท
30 ต.ค. 2556	จ่ายค่าศึกษาโครงการความเป็นไปได้	500,000	บาท
1 ก.พ. 2557	จ่ายเงินเพื่อซื้อสิทธิ์ในการเข้าร่วมประมูล	100,000	บาท
1 มี.ค. 2557	จ่ายเงินค่าสิทธิ์ ที่ชนะการประมูล	50,000,000	บาท
15 มี.ค. 2557	กู้เงินจาก สถาบันการเงินเพื่อจ่ายเงินค่าอุปกรณ์ออกอากาศพร้อมติดตั้ง (พร้อมใช้วันที่ 1 ต.ค.57) ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 6 ต่อปี ระยะเวลาปลอดชำระเงินต้น 5 ปี	90,000,000	บาท
30 ส.ค. 2557	จ่ายค่าตกแต่งสถานี	20,000,000	บาท
30 ก.ย. 2557	กู้เงินจากสถาบันการเงินเพื่อจ่ายเงินค่าสิทธิ์ที่ชนะการประมูลงวดที่ 2 ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 6 ต่อปี ระยะเวลาปลอดชำระเงินต้น 5 ปี	200,000,000	บาท
31 ธ.ค. 2557	ชำระดอกเบี้ยเงินกู้ (เงินต้น 50 ล้านบาท ดอกเบี้ย 2,506,849 บาท เงินต้น 200 ล้านบาท ดอกเบี้ย 3,024,657 บาท)	5,531,506	บาท
30 ก.ย. 2560	จ่ายค่าสิทธิ์ งวดที่ 3	150,000,000	บาท
31 ธ.ค. 2563	จ่ายค่าสิทธิ์ งวดที่ 4	100,000,000	บาท

ข้อมูลเพิ่มเติม

อัตราดอกเบี้ยเงินฝากสะสมทรัพย์ ร้อยละ 1

อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำ ร้อยละ 2

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ร้อยละ 6

คำสั่ง

- 1) คำนวณต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเหตุผลประกอบรายการดังกล่าว (10 คะแนน)
- 2) รายการที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินในปี 2557 (5 คะแนน)
- 3) เปิดแผนนโยบายบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2557 (5 คะแนน)

ข้อสังเกตจากผลการทดสอบ มีดังนี้

1. ผู้สอบไม่สามารถแยกการรับรู้ค่าใช้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารกับต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ถูกต้อง และไม่ได้แสดงเหตุผลประกอบรายการแต่ละรายการ
2. การเปิดแผนนโยบายบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ถูกต้อง ครบถ้วน
3. แสดงมูลค่าปัจจุบันในงบแสดงฐานะการเงินไม่ถูกต้อง (ไม่ได้นำอัตราดอกเบี้ยมาวิเคราะห์)