



CPA วิชา การสอบบัญชี 1 ครั้งที่ 50 ตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และรายการอื่น

รวบรวมและเฉลยโดย อ.ณัฐสิทธิ์ สวนอนันตภูมิ www.facebook.com/PenkawinCPA โทร 081-420-4412

สำนักงานเพนกวิน ซีพีเอ – สงวนลิขสิทธิ์, ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด www.tutorcpa.net

ข้อ 1. บมจ.สปลาเกิดดี ประกอบธุรกิจหลัก คือ สปลา มีสินค้าฝากขายกับห้องสปลาในโรงแรมชั้นนำหลายแห่ง เช่น ผลิตภัณฑ์บำรุงเส้นผมและหนังศีรษะ ระหว่างปี 64 ได้ยกเลิกการดำเนินงานสปลาเส้นผม เนื่องจากผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามเป้า และได้ทำข้อตกลงจะขายกิจการแก่ผู้ถือหุ้นรายเดิมในเดือนมี.ค.65 นอกจากนี้ ตั้งแต่ต้นปี 64 มีอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้งาน และระหว่างปี 64 มีการซื้อขายเงินลงทุนระยะยาวในตราสารทุนหลายรายการ

1.1 ผู้บริหารจัดทำประมาณการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ถือไว้รอการจำหน่าย ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบในประเด็นต่อไปนี้

ก. วิธีการที่ใช้ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ (8p) **ข.** การประมาณการแบบจุดและการเปิดเผยข้อมูล (2p)

1.2 ให้ออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระต่อไปนี้ **ค.** การด้อยค่าของอุปกรณ์ (4p) **ง.** การวิเคราะห์เปรียบเทียบสินค้าคงเหลือ (2p)

จ. การทดสอบรายละเอียดสินค้าฝากขาย (2p) **ฉ.** การทดสอบรายการซื้อขายเงินลงทุนระยะยาวในตราสารทุน (2p)

ธงคำตอบ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่า ระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า เมื่อมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

ก	วิธีการที่ใช้	(ก) ประเมินวิธีการที่ใช้ว่ามีความเหมาะสมตามแม่บทฯ หรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการที่ใช้จากงวดก่อน เพื่อให้มูลค่ายุติธรรมแตกต่างออกไป อาจแสดงถึงความลำเอียงของผู้บริหาร เช่น การกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีการตลาด เป็นวิธีที่เหมาะสมกว่าวิธีรายได้ หากกิจการใช้วิธีการตลาดถือว่าเป็นวิธีที่เหมาะสมตามแม่บทฯ
		(ข) ประเมินการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการ ทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหาร หรือไม่ เช่น ผู้บริหารอาจเลือกใช้แบบจำลองในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม โดยไม่คำนึงว่า ภายหลังจากที่ในงบการเงิน ได้มีการทำข้อตกลงจะขายกิจการแล้ว
		(ค) ทดสอบการคำนวณวิธีการที่ใช้ว่าถูกต้องตามหลักคณิตศาสตร์หรือไม่ กล่าวคือ ต้องนำมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณไว้ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการขาย ก่อนจะนำไปเปรียบเทียบกับราคาตามบัญชี เพื่อพิจารณาว่า สินทรัพย์มีการด้อยค่าหรือไม่
		(ง) เมื่อผู้บริหารใช้ดุลยพินิจในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่ซับซ้อน ให้สอบทานแบบจำลอง ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลและข้อสมมติของแบบจำลอง และผลของแบบจำลองเปรียบเทียบกับรายการที่เกิดขึ้นจริง
		(จ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ และข้อมูลที่ใช้กับวิธีการมีความถูกต้องและน่าเชื่อถือหรือไม่ เช่น ราคาตลาดของสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ซึ่งเป็นตลาดที่มีสภาพคล่อง อาจนำมาใช้เป็นมูลค่ายุติธรรมได้ทันทีโดยไม่ต้องปรับปรุง
ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ		(ก) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้น มีความเหมาะสมตามแม่บทฯ หรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อน ข้อสมมตินั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เช่น ข้อสมมติที่ผู้บริหาร ใช้พิจารณาต้นทุนในการขาย จะต้องประเมิน ณ วันที่คาดว่าจะขายได้ เพื่อให้สอดคล้องกับแม่บทฯ และหากคาดว่าจะขายได้เกิน 1 ปี ต้องวัดต้นทุนในการขายด้วยมูลค่าปัจจุบัน
		(ข) สอบทานการใช้ดุลยพินิจเลือกข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหาร เช่น ผู้บริหารกำหนดต้นทุนในการขายโดยไม่คำนึงถึงอัตราเงินเฟ้อ ทำให้ต้นทุนในการขายต่ำไป เพื่อจะไม่ต้องรับรู้ขาดทุนจากด้อยค่าของสินทรัพย์
		(ค) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญมีความสอดคล้องระหว่างกัน และสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้ในประมาณการอื่นหรือไม่ หรือสอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับธุรกรรมอื่นหรือไม่ จากความรู้ของผู้สอบบัญชีที่ได้ในระหว่างการตรวจสอบ เช่น สอบทานอัตราเงินเฟ้อที่ใช้กับการคำนวณต้นทุนในการขาย ต้องเท่ากับอัตราเงินเฟ้อที่ใช้กับการคำนวณต้นทุนประเภทอื่น
		(ง) สอบทานความตั้งใจของผู้บริหารว่ามีความตั้งใจและมีความสามารถที่จะขายกิจการให้แล้วเสร็จตามมูลค่ายุติธรรมหรือไม่
		(จ) ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญนั้น มีความเหมาะสมตามแม่บทฯ หรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ใช้จากงวดก่อน ข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เช่น การวัดมูลค่าตามบัญชีต้องสอดคล้องกับแม่บทฯ โดยก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาจนถึงวันจัดประเภท และภายหลังจัดประเภท กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา
ข้อมูล		(ก) สอบทานการใช้ดุลยพินิจเพื่อเลือกข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ เช่น ผู้บริหารพยายามใช้ราคาที่ตกลงไว้กับผู้ถือหุ้นเดิม (อาจต่ำกว่า) เป็นมูลค่ายุติธรรม ทั้งๆ ที่ราคาตลาดของสินทรัพย์สูงกว่าก็ตาม
		(ข) ข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับและน่าเชื่อถือสำหรับสถานการณ์นั้นหรือไม่ เช่น สอบทานข้อมูลสินทรัพย์ในกิจการสปลาเส้นผมว่าอยู่ในสภาพที่มีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน ที่สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายได้
		(ค) สอบทานว่าผู้บริหารทำความเข้าใจและตีความข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่ เช่น ตรวจสอบสัญญาที่ทำกับผู้ถือหุ้นเดิมว่าเป็นสัญญาซื้อขายแล้ว หรือเป็นเพียงข้อตกลงเบื้องต้นว่าจะขายเท่านั้น สัญญาระบุชัดเจนเพียงใด ต้องส่งมอบเมื่อใด เป็นต้น
		(ง) ข้อมูลมีความเหมาะสมตามแม่บทฯ หรือไม่ และหากมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ใช้จากงวดก่อน ข้อมูลนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ เช่น การวัดมูลค่าตามบัญชีต้องสอดคล้องกับแม่บทฯ โดยก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาจนถึงวันจัดประเภท และภายหลังจัดประเภท กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา
		(จ) สอบทานการใช้ดุลยพินิจเพื่อเลือกข้อมูลที่ทำให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ เช่น ผู้บริหารพยายามใช้ราคาที่ตกลงไว้กับผู้ถือหุ้นเดิม (อาจต่ำกว่า) เป็นมูลค่ายุติธรรม ทั้งๆ ที่ราคาตลาดของสินทรัพย์สูงกว่าก็ตาม
ข	การประมาณการแบบจุด และการเปิดเผยข้อมูล (2p)	1) สอบทานว่าผู้บริหารทำความเข้าใจความไม่แน่นอนของมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ เช่น วิเคราะห์ความอ่อนไหวเพื่อให้ทราบมูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนไปตามข้อสมมติที่เปลี่ยนไปมากน้อยเพียงใด และระบุมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสม
		2) เปิดเผยความไม่แน่นอน เช่น สอบทานว่าผู้บริหาร ได้อธิบายเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ประมาณลักษณะ ข้อจำกัดของการจัดทำมูลค่ายุติธรรม ความผันแปรของผลการวัดมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น
ค.	ค่าเผื่อการด้อยค่าของอุปกรณ์ (4p)	1) ทดสอบการคำนวณมูลค่าตามบัญชี หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นรอบบัญชี
		2) ทดสอบการคำนวณมูลค่าจากการใช้ โดยประมาณการกระแสดังกล่าวจากการใช้อุปกรณ์ คิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน
		3) ประเมินมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอุปกรณ์
		4) เลือกตัวมากระหว่าง 2) และ 3) เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หากต่ำกว่า 1. ให้ตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าของอุปกรณ์
วิเคราะห์เปรียบเทียบสินค้า (2p)		1) เปรียบเทียบปีปัจจุบันกับปีก่อน ได้แก่ สินค้าตามประเภท อัตราหมุนเวียน อัตรากำไรขั้นต้น สินค้าล้ำสมัย
		2) เปรียบเทียบสินค้าคงเหลือกับยอดขาย พิจารณาความเป็นไปได้ ความสมเหตุสมผล โดยคำนึงถึงธุรกิจและเศรษฐกิจ
ทดสอบสินค้าฝากขาย (2p)		1) ขอบข่ายของสินค้าที่อยู่กับบุคคลภายนอก หรือขอสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าโดยตนเองหรือผู้สอบบัญชีอื่น
		2) ตรวจสอบเอกสาร ใบรับของ ที่ลงนามรับของโดยบุคคลภายนอก
ซื้อขายเงินลงทุนระยะยาว (2p)		1) ตรวจสอบเอกสารจ่ายเงิน (ซื้อ) และรับเงิน (ขาย) ได้แก่ ใบเสร็จ ใบนำฝาก สลิปโอนเงิน ใบแจ้งยอดเงินฝาก
		2) ตรวจสอบสัญญาซื้อขายหุ้น ใบหุ้น และ 3) ทดสอบการคำนวณกำไรขาดทุนจากการขาย