

วิชาการบัญชี 2  
 การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)  
 แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 38 3 /2560 วันที่ 5 พฤศจิกายน 2560

**อัตรณ์ข้อ 1 การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ**

บริษัท เฮียเรซซิ่ง จำกัด ใช้ระบบต้นทุนปกติ( Normal Cost) ผลิตสินค้าตามคำสั่งผลิต ข้อมูล ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x0 มีรายการดังนี้

วัตถุดิบคงเหลือ	30,000	เดบิต
งานระหว่างทำ(งานเลขที่ 120)	100,000	เดบิต
ค่าเผื่อมูลค่าวัตถุดิบลดลง	6,000	เครดิต
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรสูงไป/ต่ำไป	3,000	เครดิต

ระหว่างเดือน ตุลาคม มีรายการผลิตสินค้าแต่ละประเภทดังนี้

เลขที่งาน	วัตถุดิบ	ค่าแรงงาน	ชั่วโมงแรงงานทางตรง	ผลิตเสร็จ
120	-	20,000	300	100% ส่งมอบแล้ว
121	120,000	40,000	600	100% ส่งมอบแล้ว
122	150,000	60,000	900	เสร็จ 100%
123	200,000	80,000	1,200	อยู่ระหว่างการผลิต

- ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรคิดตามชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งโรงงานอัตราชั่วโมงละ 40 บาท
- เศษวัสดุสามารถนำไปขายได้กำไรละ 300 บาท
- งานเลขที่ 120 สั่งผลิต 1,000 ตัว ราคาตัวละ 180 บาท แต่ผลิตได้ 1,020 ตัว เป็นสินค้าเสีย 15 ตัว ซึ่งแก้ไขไม่ได้ ส่วนที่เหลืออีก 5 ตัวจึงแถมให้ลูกค้าและนำไปขายต่อไม่ได้
- งานเลขที่ 121 สั่งผลิต 1,000 ตัว ราคาตัวละ 300 บาท พบว่ามีสินค้าด้อยคุณภาพ 10 ชิ้น จึงต้องปรับปรุงก่อนนำส่งให้ลูกค้าซึ่งมีค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการแก้ไข 2,200 บาท

**ข้อมูลเพิ่มเติม**

1. ระหว่างงวดซื้อวัตถุดิบเพิ่ม 500,000 บาท
2. ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นจริง 122,800 บาท
3. วัตถุดิบคงเหลือ ณ วันที่ 31 ตุลาคม ตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ 55,000 บาท

**ให้ทำ**

1. งานเลขที่ 120
  - ก. คำนวณหาต้นทุนการผลิต
  - ข. ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย
2. งานเลขที่ 121
  - ก. คำนวณหาต้นทุนการผลิต
  - ข. ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย
3. คำนวณหามูลค่าสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ
4. มูลค่าวัตถุดิบคงเหลือเท่าไร ค่าเผื่อมูลค่าคงเหลือเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้านเดบิตหรือเครดิต

5. ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไปคงเหลือเท่าไร อยู่ด้านเดบิตหรือเครดิต

6. การใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานอัตราเดียวทั้งโรงงานเหมาะสมหรือไม่ ให้แสดงความเห็น 2 ข้อ

**แนวคำตอบ**

**การคำนวณต้นทุนการผลิต-ต้นทุนงานสั่งทำ**

คำนวณต้นทุนผลิต	งานเลขที่				รวม
	120	121	122	123	
	เสร็จ 100%+ส่งมอบ	เสร็จ 100%+ส่งมอบ	เสร็จ 100%	อยู่ระหว่างผลิต	
งานระหว่างทำยกมา	100,000	-	-	-	100,000
<b>บวก ต้นทุนผลิต</b>					
- วัสดุดิบทางตรงใช้ไป	-	121,000	150,000	200,000	471,000
- ค่าแรงงานทางตรงใช้ไป	20,000	40,000	60,000	80,000	200,000
	(300x40)	(600x40)	(900x40)	(1,200x40)	
- ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	12,000	24,000	36,000	48,000	120,000
รวมต้นทุนผลิตที่เกิดขึ้น	132,000	185,000	246,000	328,000	891,000
หัก งานระหว่างทำปลายปี					(328,000)
ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ					<u>563,000</u>

**ให้ทำ 1) งานเลขที่ 120**

ต้นทุนของเสียปกติต้องถือเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้เสมอ ในระบบต้นทุนงานสั่งทำ กิจการต้องมีนโยบายกำหนดว่า ถ้ามีของเสียปกติเกิดขึ้นกับงานสั่งทำงานใดแล้ว งานสั่งทำนั้นต้องรับต้นทุนไปหรือให้ทุกงานสั่งทำร่วมกันรับ ดังนั้นของเสีย 20 ตัวที่เกิดจากกระบวนการผลิตจึงถือเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสินค้าดีเท่าเดิม

ก. ต้นทุนการผลิต	=	132,000	
ข. ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย	=	<u>132,000</u>	
	=	1,000	
	=	132	บาท/หน่วย

**ให้ทำ 2) งานเลขที่ 121**

ต้นทุนของค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการแก้ไขสินค้าด้อยคุณภาพ 10 ชิ้น จำนวน 2,200 บาท หากกิจการกำหนดต้นทุนในการแก้ไขเป็นต้นทุนของงานสั่งทำทุกงาน ทุกงานสั่งทำก็ต้องร่วมกันรับต้นทุนนี้ด้วย ซึ่งในการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน จะประมาณต้นทุนของการแก้ไขงานที่มีตำหนิไว้แล้ว ดังนั้นเมื่อเกิดต้นทุนในการแก้ไขก็จะเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต จึงทำให้ต้นทุนต่อหน่วยสินค้าดีเท่าเดิม ดังนี้

**การบันทึกบัญชี**

เดบิต	ค่าใช้จ่ายการผลิต	2,200	
	เครดิต		
	ค่าแรงงานทางตรงค้างจ่าย		}
	เงินสด		
			2,200

ก. ต้นทุนการผลิต	=	185,000	
ข. ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย	=	<u>185,000</u>	
	=	1,000	
	=	185	บาท/หน่วย

**ให้ทำ 3) คำนวณหามูลค่าสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ คืองานเลขที่ 122 มีจำนวน 246,000 บาท**

ให้ทำ 4) มูลค่าวัตถุดิบคงเหลือเท่าไร? ค่าเผื่อมูลค่าคงเหลือเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้านเดบิตหรือเครดิต

**คำนวณประกอบ**

วัตถุดิบคงเหลือยกมา (ราคาทุน)	30,000
บวก ซื้อระหว่างงวด	500,000
วัตถุดิบมีเพื่อใช้	530,000
หัก วัตถุดิบทางตรงใช้ไป	471,000
วัตถุดิบคงเหลือ ณ 31 ตุลาคม 25x0	59,000
หัก วัตถุดิบคงเหลือตามมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	55,000
ค่าเผื่อมูลค่าวัตถุดิบลดลง	4,000

**สรุปคำตอบ**

- วัตถุดิบคงเหลือสุทธิ	55,000 บาท
- ค่าเผื่อมูลค่าวัตถุดิบคงเหลือ	4,000 ด้านเครดิต

ให้ทำ 5) ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไปหรือต่ำไปคงเหลือเท่าไร? อยู่ด้านเดบิตหรือเครดิต

**คำนวณประกอบ**

ค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นจริง (122,800+2,200)	125,000
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	(120,000)
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร(สูงไป)ต่ำไป	5,000
หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร(สูงไป)ต่ำไปด้านเครดิต	(3,000)
คงเหลือค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร(สูงไป)ต่ำไป	2,000

**สรุปคำตอบ**

- ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรรหรือค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานคงเหลือต่ำไปด้านเดบิต 2,000 บาท
---

ให้ทำ 6) การใช้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานอัตราเดียวทั้งโรงงานเหมาะสมหรือไม่ ให้แสดงความเห็น 2 ข้อ

วิธีอัตราเดียวทั้งโรงงานจะเหมาะสมถ้าจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวนไม่มาก หรือสินค้าที่ผลิตมีความยากง่ายไม่ต่างกันมาก ดังนั้น ในการนำวิธีดังกล่าวมาใช้กับบ.เสี่ยเรซซิ่ง **จึงถือว่าไม่เหมาะสมเนื่องจาก**

1. การกำหนดต้นทุนสินค้าอาจไม่เหมาะสม เนื่องจากงานที่มีปริมาณกิจกรรมการผลิตมากอาจรับต้นทุนไว้มาก ในขณะที่กระบวนการผลิตอาจไม่ซับซ้อนหรือราคาขายไม่สูงมากแต่ต้องรับต้นทุนไว้สูง เช่น งานเลขที่ 120 และ 121 ที่มีจำนวนเท่ากัน คือ 1,000 หน่วย แต่ราคาขายแตกต่างกันมากคือ 180 บาท และ 300 บาทตามลำดับ แต่ต้องรับต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหน่วยเท่ากันคือ 40 บาทต่อหน่วย
2. การกำหนดราคาขายอาจไม่เหมาะสม เนื่องจากกิจการผลิตสินค้าหลากหลาย ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการได้

**อัตร้อยข้อ 2**

## 2.1 มบข.17 เรื่อง สัญญาเช่า -ด้านผู้ให้เช่า

บริษัท คนรัก PC จำกัด ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรเป็นเวลา 3 ปี โดยจ่ายค่าเช่างวดละ 100,000 บาท (โดยรวมค่าซ่อมบำรุง 10,000 บาท) จ่ายค่าเช่าทุกต้นปี วันที่ 1 มกราคม เริ่มจ่ายงวดแรก ณ วันที่ทำสัญญา 1 มกราคม 25x0

### ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้

- สัญญาเช่าบอกลูกไม่ได้ และไม่มีระบุงการโอนกรรมสิทธิ์ว่าเมื่อใด
- ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิซื้อในราคา 10,000 บาท ซึ่งเป็นราคาต่ำมากพอที่ผู้เช่าจะใช้สิทธิแน่นอน
- อัตราดอกเบี้ยตามนัย 10%
- อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 4 ปี มูลค่าคงเหลือเมื่อสิ้นสุดสัญญา 5,000 บาท
- มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ 253,706 บาท

สัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน แต่เมื่อต้นปีกิจการบันทึกสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานดังนี้

เดบิต	เงินสด			100,000
	เครดิต	ค่าเช่า		100,000
PV Factor เงินงวด I = 10%	n = 2	=		1.7355
PV Factor เงินก้อน I = 10%	n = 3	=		0.7513

### ให้ทำ

1. บันทึกรายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 พร้อมคำนวณประกอบ (7 คะแนน)
2. ให้แสดงเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 (3 คะแนน)

### แนวคำตอบ

#### Concept

ผลสะสมของอัตรา PV Factor เงินก้อนถึงสิ้นงวดนั้นๆ จะเท่ากับอัตรา PV Factor ของเงินงวด ณ สิ้นงวดนั้นๆ เช่นกัน

#### คำนวณหา PV Factor เงินงวด I = 10% n = 3

PV Factor เงินงวด I = 10% n = 2	=	1.7355
บวก PV Factor เงินก้อน I = 10% n = 3	=	0.7513
PV Factor เงินงวด I = 10% n = 3	=	<u>2.4868</u>
ดังนั้น PV Factor เงินงวด ณ วันต้นงวด I = 10% n = 3	=	2.4868 x 110%
	=	2.73548

### สรุป

สรุปสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินของผู้ประกอบการที่ไม่ใช้ผู้ผลิตและผู้แทนจำหน่าย (Direct Financing Lease) และผู้เช่าใช้สิทธิเลือกซื้อ

#### คำนวณหาเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า

ค่าเช่า [(100,000-10,000) x 3 ปี]	=	270,000
สิทธิเลือกซื้อ	=	<u>10,000</u>
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า		<u>280,000</u>

#### คำนวณเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า (90,000 x 2.73548)	=	246,193
มูลค่าปัจจุบันของสิทธิเลือกซื้อ (10,000 x 0.7513)	=	7,513
เงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า		<u>253,706</u>
<b>คำนวณรายได้ทางการเงินรอรับรู้</b>		
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า		280,000
หัก เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า		<u>253,706</u>
∴ รายได้ทางการเงินรอรับรู้		<u>26,294</u>

**ตารางแสดงการคำนวณดอกเบี้ยรับและส่วนที่นำไปลดยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน**

วันเดือนปี	ค่าเช่าต่องวด	ดอกเบี้ยรับ (10%)	ส่วนที่นำไปลดลูกหนี้ ตามสัญญาเช่าการเงิน	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า การเงินคงเหลือ
1 ม.ค. 25X0				253,706
1 ม.ค. 25X0	90,000	-0-	90,000	163,706
1 ม.ค. 25X1	90,000	16,371	73,629	90,077
1 ม.ค. 25X2	90,000	9,008	80,992	9,085
31 ธ.ค. 25X2	10,000	*915	9,085	
	280,000	26,294	253,706	

\*พิเศษ

ให้ทำ 1)

**สมุดรายวันทั่วไป**

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ธ.ค. 31	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน ค่าเช่า	190,000	
	เครื่องจักร		253,706
	รายได้ทางการเงินรอการรับรู้		26,294
	รายได้ค่าซ่อมบำรุง (บันทึกปรับปรุงข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น)		10,000
	รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ ดอกเบี้ยรับ (บันทึกดอกเบี้ยค้างรับ)	16,371	16,371

ให้ทำ 2) แสดงรายการที่เกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25 X0

บริษัท คนรัก PC จำกัด  
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0

### สินทรัพย์

	(หน่วย : บาท)
<u>หมายเหตุ</u>	<u>25x0</u>
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>	
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี(163,706-90,077)	73,629
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น-ดอกเบี้ยค้างรับ	16,371
<u>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</u>	
ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินสุทธิจากส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	90,077

### 2.1 มบข.11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

สัญญาก่อสร้าง มูลค่าโครงการ 100 ล้านบาท และมีประมาณการต้นทุนรวม 95 ล้านบาท สัญญาก่อสร้างใช้เวลา 3 ปี ข้อมูลการก่อสร้างมีดังนี้

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	100	100
ต้นทุนก่อสร้างสะสมถึงสิ้นปีปัจจุบัน	27	77
ต้นทุนที่ประมาณว่าจะจ่ายอีกจนงานเสร็จ	63	33
ขั้นความสำเร็จ	30%	70%
รายได้สะสม	30	70

ให้ทำ

- ปี 25x2 จะรับรู้รายได้ และต้นทุนเท่าไรพร้อมอธิบาย (4 คะแนน)
- ปี 25x2 จะรับรู้ผลกำไรขาดทุนเท่าไร (4 คะแนน)
- ถ้าต้นทุนของปี 25x3 เพิ่มขึ้น 34 ล้านบาท กิจการต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนเมื่อสิ้นโครงการจำนวนเท่าไร (2 คะแนน)

### แนวคำตอบ

คำนวณประกอบ

(หน่วย : ล้านบาท)

รายการ	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x3
<b>การคำนวณอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ</b>			(77+34)
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงสิ้นปี	27	77	111
<b>บวก</b> ต้นทุนคาดว่าจะจ่ายเพิ่มอีก	63	33	-
ต้นทุนทั้งหมดโดยประมาณ	90	110	111
<b>อัตราส่วนงานที่ทำเสร็จถึงปีปัจจุบัน</b>	30%	70%	100%
<b>การคำนวณรายได้ และกำไรขั้นต้น</b>	(100 x 30%)		
รายได้ก่อสร้างสะสมถึงสิ้นปี	30	77	100
<b>หัก</b> รายได้ที่รับรู้แล้วสะสมถึงสิ้นปีก่อน	-0-	(30)	(77)
รายได้ก่อสร้างในแต่ละปี	30	47	23
<b>หัก</b> ต้นทุนก่อสร้างในแต่ละปี	(27)	(50) <= (77-27)	(34)
<b>หัก</b> ประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้าง	-	(10)	-
ปรับปรุงกลับรายการประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้างที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแล้ว	-	-	(10)
กำไรขั้นต้นในแต่ละปี	3	(13)	(1)
<b>กำไรจากการก่อสร้างโดยประมาณ</b>	(100 - 90)	(100 - 110)	(100 - 111)
	10	(10)	(11)

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย:บาท)

รายการ	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x3
<b>1.บันทึกต้นทุนเกี่ยวกับงานก่อสร้าง</b>			
งานระหว่างก่อสร้าง	27	50	34
วัสดุดิบ, ค่าแรงงาน, ค่าใช้จ่ายก่อสร้าง	27	50	34
<b>2.บันทึกรายได้ ต้นทุน และกำไรขั้นต้น</b>			
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	27	60	24
งานระหว่างก่อสร้าง (กำไรขั้นต้น)	3		
<b>ประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้าง</b>			10
รายได้ค่าก่อสร้าง	30	47	23
<b>ประมาณการหนี้สินขาดทุนจากงานก่อสร้าง</b>		10	
งานระหว่างก่อสร้าง (ขาดทุนขั้นต้น)		(50-47)=> 3	11

หมายเหตุ การบันทึกข้างต้น อาจารย์ทำเพิ่มจากโจทย์คำสั่ง เจตนาเพื่อต้องการใช้อธิบายตารางการคำนวณ ให้เกิดความเข้าใจมากขึ้น

คำนวณหายอดรวมสำหรับปี

(หน่วย:ล้านบาท)

หมายเหตุ	25x1	25x2	25x3
รายได้ค่าก่อสร้าง	30	47	23
หัก ต้นทุนค่าก่อสร้าง	27	60	24
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	3	(13)	(1)

ให้ทำ 1.) ปี 25x2 จะรับรู้รายได้ และต้นทุนเท่าไรพร้อมอธิบาย

ปี 25x2 มีผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น 10 ล้านบาท ซึ่งต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที โดยไม่คำนึงว่าขั้นความสำเร็จของงานจะคิดเป็นร้อยละ 70% หรือ 70 ล้านบาท แต่รับรู้รายได้และต้นทุนก่อสร้างได้เท่ากับจำนวนต่อไปนี้

<u>รายได้ก่อสร้างปี 25x2</u>	(หน่วย:ล้านบาท)
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นถึงสิ้นปี 25x2	77
หัก รายได้ที่รับรู้และสะสมถึงสิ้นปี 25x1	(30)
รายได้ก่อสร้างปี 25x2	<u>47</u>

<u>ต้นทุนก่อสร้างปี 25x2</u>	(หน่วย:ล้านบาท)
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นของปี 25x2 (77-27)	50
บวก ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีก	10
ต้นทุนก่อสร้างปี 25x2	<u>60</u>

ให้ทำ 2.) ปี 25x2 จะรับรู้ผลกำไรขาดทุนเท่าไร

<u>กำไร(ขาดทุน) ปี 25x2</u>	(หน่วย:ล้านบาท)
รายได้ก่อสร้างปี 25x2	47
หัก ต้นทุนก่อสร้างปี 25x2	(60)
ขาดทุนจากการก่อสร้างปี 25x2	<u>(13)</u>

ให้ทำ 3.) ถ้าต้นทุนของปี 25x3 เพิ่มขึ้น 34 ล้านบาท กิจการต้องรับรู้ผลกำไรขาดทุนเมื่อสิ้นโครงการจำนวนเท่าไร

<u>กำไร(ขาดทุน) ปี 25x3</u>	(หน่วย:ล้านบาท)
รายได้ก่อสร้างปี 25x3	23
หัก ต้นทุนก่อสร้างปี 25x3	(24)
ขาดทุนจากการก่อสร้างปี 25x3	<u>(1)</u>

### อัตรียข้อ 3

#### 3.1 มรณ.13 เรือง การวัดมูลค่ายุติธรรม

ใช้ข้อมูลต่อไปนี้ตอบคำถาม

	ญี่ปุ่น	เกาหลี	ไต้หวัน
ปริมาณขาย	50,000	26,000	32,000
ราคาขาย	150	148	153
ต้นทุนการทำรายการ	11	12	12
ค่าขนส่ง	13	13	14

ให้ทำ

- อะไรคือตลาดหลัก (1 คะแนน)
- อะไรคือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (1 คะแนน)

#### แนวคำตอบ



### ให้ทำ 1.) อะไรคือตลาดหลัก

ตลาดหลัก หมายถึง ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของสินทรัพย์และหนี้สินมากที่สุด ดังนั้นตลาด ญี่ปุ่น จึงเป็นตลาดหลัก เนื่องจากมีปริมาณการขายมากที่สุด

### ให้ทำ 2.) อะไรคือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด หมายถึง ตลาดที่จำนวนเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุด หรือตลาดที่มีจำนวนเงินที่จ่ายคืนเพื่อชำระหนี้สินเป็นจำนวนน้อยที่สุดภายหลังจากหักต้นทุนการทำรายการและต้นทุนของการขนส่งแล้ว

	ญี่ปุ่น	เกาหลี	ไต้หวัน
ราคาขาย	150	148	153
หัก ต้นทุนการทำรายการ	11	12	12
หัก ค่าขนส่ง	13	13	14
ราคาขายสุทธิ	<u>126</u>	<u>123</u>	<u>127</u>

สรุป ตลาด ไต้หวัน เป็นตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดเนื่องจากมีราคาขายสุทธิคงเหลือมากที่สุดคือ 127 บาท

### 3.2 มรณ.2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

กิจการให้สิทธิซื้อหุ้นแก่พนักงาน 1,000 สิทธิ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

#### 1. เงื่อนไขบริการ

พนักงานต้องทำงานต่อเนื่อง 3 ปี

#### 2. เงื่อนไขทางการตลาด

ราคาหุ้นเพิ่มขึ้น 15% คาดว่าพนักงานจะอยู่ทำงานต่อเนื่องจนครบ 3 ปี มูลค่ายุติธรรมของสิทธิ 50 บาท

#### 3. เงื่อนไขที่ไม่ใช่การตลาด

ยอดขายต้องเพิ่มขึ้น 15% คาดว่าพนักงานจะบรรลุเงื่อนไขและได้รับสิทธิ มูลค่ายุติธรรมของสิทธิ 60 บาท

ให้ทำ คำนวณหาค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในปี 25x7 ,25x8 และ 25x9 ในแต่ละเหตุการณ์ดังนี้

- สามารถบรรลุทั้ง 3 เงื่อนไข (3 คะแนน)
- สิ้นปี 25x8 เงื่อนไขทางการตลาดลดลงน้อยกว่า 15% (3 คะแนน)
- สิ้นปี 25x8 เงื่อนไขที่ไม่ใช่การตลาดมีพนักงานจำนวน 50% ทำยอดขายได้น้อยกว่า 15% (4.5 คะแนน)
- จากข้อ 3. มีคนลาออกในปี 25x8 จำนวน 50% ถ้าเฉลี่ยเท่ากันกับการได้รับผลประโยชน์ (7.5 คะแนน)

### แนวคำตอบ

#### Concept

#### เงื่อนไขบริการ

เนื่องจากบริการที่ได้รับจากพนักงานที่ปฏิบัติงานตามระยะเวลาการให้บริการที่กำหนดไว้ ไม่ได้ถูกนำมารวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ดังนั้นเงื่อนไขบริการจึงต้องนำมาปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อให้คำนวณมาจากจำนวนตราสารทุนที่ได้รับสิทธิในที่สุด

#### เงื่อนไขทางการตลาด

การพิจารณาเงื่อนไขการได้รับสิทธิ ต้องรับรู้จำนวนเงินโดยไม่ต้องพิจารณาว่าบรรลุเงื่อนไขทางตลาดหรือไม่ เนื่องจากมูลค่า  
 ยุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ได้รวมความน่าจะเป็นของการบรรลุเงื่อนไขทางการตลาดไว้แล้ว (คือ ความน่าจะเป็นที่ราคาหุ้นจะไม่เป็นไปตาม  
 เป้าหมายได้นำไปรวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิแล้ว)

**เงื่อนไขที่ไม่ใช่การตลาด (หรือ เงื่อนไขผลงาน เช่น เป้าหมายกำไร หรือยอดขาย)**

เนื่องจากผลกระทบของเงื่อนไขผลงานจะไม่นำมาพิจารณาในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิ ดังนั้น  
 เงื่อนไขผลงานจึงต้องนำมาปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อสะท้อนผลลัพธ์ของเงื่อนไขผลงานในท้ายสุด

ให้ทำ 1.) สามารถบรรลุทั้ง 3 เงื่อนไข

ปีที่	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
25x7	สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 1/3	20,000	20,000
25x8	(สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 2/3) – 20,000 บาท	20,000	40,000
25x9	(สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 3/3) – 40,000 บาท	20,000	60,000

**หมายเหตุ**

เลือกมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นตามเงื่อนไขที่ไม่ใช่การตลาด เนื่องจาก มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธิไม่ได้นำ  
 เงื่อนไขผลงานมาพิจารณา(แต่เงื่อนไขทางการตลาดได้นำมารวมในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้นแล้ว) ดังนั้น เงื่อนไขผลงานจึง  
 ยังต้องปรับปรุงจำนวนเงินของรายการเพื่อสะท้อนผลลัพธ์ของเงื่อนไขผลงานในท้ายสุด

ให้ทำ 2.) สิ้นปี 25x8 เงื่อนไขทางการตลาดลดลงน้อยกว่า 15%

ปีที่	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
25x7	สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 1/3	20,000	20,000
25x8	(สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 2/3) – 20,000 บาท	20,000	40,000
25x9	(สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท) – 40,000 บาท	20,000	60,000

**หมายเหตุ**

เนื่องจากเงื่อนไขทางการตลาด มูลค่ายุติธรรมของสิทธิซื้อหุ้น ณ วันที่ให้สิทธินั้น ได้พิจารณาถึงความน่าจะเป็นในการบรรลุเงื่อนไข  
 แล้ว ดังนั้นในระหว่างระยะเวลาที่ได้รับสิทธิจึงไม่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี โดยยังคงรับรู้ค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่ได้รับสิทธิที่  
 เหลืออยู่

ให้ทำ 3) สิ้นปี 25x8 เงื่อนไขที่ไม่ใช่การตลาดมีพนักงานจำนวน 50% ทำยอดขายได้น้อยกว่า 15%

ปีที่	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
25x7	สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 1/3	20,000	20,000
25x8	[(สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 60 บาท x 2/3)+ (สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50 บาท x 2/3)] – 20,000 บาท	16,667	36,667
25x9	[(สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 60 บาท x 3/3)+ (สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50 บาท x 3/3)] – 36,667 บาท	18,333	55,000

**หมายเหตุ**

ปี 25x8 และ 25x9 มีพนักงาน 50% ไม่บรรลุเงื่อนไขผลงาน แต่ยังเป็นไปตามเงื่อนไขบริการ และ เงื่อนไขทางตลาด

ให้ทำ 4.) จากข้อ 3. มีคนลาออกในปี 25x8 จำนวน 50% ถ้าเฉลี่ยเท่ากันกับการได้รับผลประโยชน์

ปีที่	การคำนวณ	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สำหรับงวด (บาท)	ค่าใช้จ่าย ค่าตอบแทน สะสม (บาท)
25x7	สิทธิซื้อหุ้น 1,000 สิทธิ x 60 บาท x 1/3	20,000	20,000
25x8	[(สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50% x 60 บาท x 2/3)+ (สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50% x 50 บาท x 2/3)] – 20,000 บาท	(1,667)	18,333
25x9	[(สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50% x 60 บาท x 3/3)+ (สิทธิซื้อหุ้น 500 สิทธิ x 50% x 50 บาท x 3/3)] – 18,333 บาท	9,167	27,500

**หมายเหตุ**

ปี 25x8 และ 25x9 มีพนักงาน 50% ไม่บรรลุเงื่อนไขผลงาน แต่ยังเป็นไปตามเงื่อนไขทางตลาด ในขณะที่เดียวกันในเงื่อนไขบริการมีพนักงานจำนวน 50% ลาออกถ้าเฉลี่ยเท่ากันกับการได้รับผลประโยชน์