

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 40 2 / 2561 วันที่ 8 กรกฎาคม 2561

อัตรณ์ยข้อ 1 มบข.7 งบกระแสเงินสด

มรข.13 การวัดมูลค่ายุติธรรม

มบข.1 การนำเสนองบการเงิน

ก. มบข.7 งบกระแสเงินสด

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) ต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7(ปรับปรุง 2559) อย่างไร (2 คะแนน)
2. รายการต่อไปนี้ จัดเป็นประเภทใดในกิจกรรมงบกระแสเงินสด ซึ่งจัดประกอบด้วยกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน กิจกรรมจัดหาเงิน และรายการลงทุนหรือจัดหาเงินที่ไม่ได้มีการใช้เงินสด
 - ได้รับเงินชดเชยเครื่องจักรที่เสียหายจากบริษัทประกันภัย
 - จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวของปีก่อน
 - ซื้อเครื่องจักรเป็นเงินสด
 - เจ้าหน้าที่การค้ำลดจากการแปลงหนี้เป็นทุน
 - จ่ายชำระหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าการเงิน
 - การซื้อสินทรัพย์โดยการทำสัญญาเช่าที่เป็นสัญญาเช่าการเงิน
3. กระแสเงินสดโดยวิธีทางอ้อม จะต้องดำเนินการอย่างไร
รายการที่ 1 ส่วนแบ่งกำไรของบริษัทรวม
รายการที่ 2 หนี้สงสัยจะสูญ

ข. มรข.13 การวัดมูลค่ายุติธรรม

1. มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 และ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ต่างกันอย่างไร
2. ข้อมูลตลาดดังนี้

	จีน	ไทย	กัมพูชา
ปริมาณซื้อขาย	75%	20%	5%
สัดส่วนเดิม	15%	65%	20%
ราคาต่อหน่วย	300	350	280
ต้นทุนการทำรายการ	(5)	(5)	(4)
ต้นทุนขนส่ง	(10)	(2)	(4)

- ประเทศไหนคือตลาดหลัก และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใด
 - ประเทศไหนคือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใด
3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องใดที่อยู่นอกขอบเขตการวัดมูลค่ายุติธรรมตามมรข.3

ค. มบข.1 การนำเสนองบการเงิน

1. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหมายถึงอะไร
2. องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นมีอะไรบ้าง
3. รายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นรายการใดสามารถปรับปรุงจัดประเภทรายการใหม่ได้ และรายการใดบ้างที่ไม่สามารถปรับปรุงจัดประเภทรายการใหม่ได้

แนวคำตอบ

ก. 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) ต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7(ปรับปรุง 2559) อย่างไร

สรุปคำตอบ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง งบกระแสเงินสด ปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินของ**กิจการที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน** ทั้งที่เป็นรายการที่เป็นเงินสดและรายการที่ไม่ใช่เงินสด เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

ก. 2. รายการต่อไปนี้ จัดเป็นประเภทใดในกิจกรรมงบกระแสเงินสด ซึ่งจัดประกอบด้วยกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน กิจกรรมจัดหาเงิน และรายการลงทุนหรือจัดหาเงินที่มีได้มีการใช้เงินสด

สรุปคำตอบ

- | | | |
|--|---------|------------------------------|
| ▪ ได้รับเงินสดเพื่อซื้อเครื่องจักรที่เสียหายจากบริษัทประกันภัย | จัดเป็น | กิจกรรมดำเนินงาน |
| ▪ จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวของปีก่อน | จัดเป็น | กิจกรรมดำเนินงาน |
| ▪ ซื้อเครื่องจักรเป็นเงินสด | จัดเป็น | กิจกรรมลงทุน |
| ▪ เจ้าหน้าที่การค้าลดลงจากการแปลงหนี้เป็นทุน | จัดเป็น | รายการที่มีได้มีการใช้เงินสด |
| ▪ จ่ายชำระหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าการเงิน | จัดเป็น | กิจกรรมจัดหาเงิน |
| ▪ การซื้อสินทรัพย์โดยการทำสัญญาเช่าที่เป็นสัญญาเช่าการเงิน | จัดเป็น | รายการที่มีได้มีการใช้เงินสด |

ก.3. งบกระแสเงินสดโดยวิธีทางอ้อม จะต้องดำเนินการอย่างไร

รายการที่ 1 ส่วนแบ่งกำไรของบริษัทร่วม

สรุปคำตอบ

เป็นรายการหักกำไรหรือขาดทุนเพื่อหาเงินสดสุทธิได้มาหรือใช้ไปจากกิจกรรมดำเนินงาน

รายการที่ 2 หนี้สงสัยจะสูญ

สรุปคำตอบ

เป็นรายการบวกกำไรหรือขาดทุนเพื่อหาเงินสดสุทธิได้มาหรือใช้ไปจากกิจกรรมดำเนินงาน

ข.1. มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 และ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 ต่างกันอย่างไร

สรุปคำตอบ

มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ**ระหว่างผู้ร่วมตลาด** ณ วันที่วัดมูลค่า

มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 หมายถึง จำนวนเงินที่ ผู้ซื้อและผู้ขาย ตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่**ทั้งสองฝ่าย**มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

จากข้างต้น มูลค่ายุติธรรมตามมร.13 จะกล่าวถึงผู้ร่วมตลาดซึ่งต่างจากมบช.17 ที่กล่าวถึงเพียงสองฝ่ายคือผู้ซื้อและผู้ขายเท่านั้น

ข. 2. ข้อมูลตลาดดังนี้

- ประเทศไหนคือตลาดหลัก และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใด

สรุปคำตอบ

ตลาดประเทศไทย คือ ตลาดหลัก

เนื่องจากตลาดหลัก คือ ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของปริมาณซื้อ ขายมากที่สุดคือ 75% และมีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 290 บาท (300-10)

- ประเทศไหนคือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวนเท่าใด

สรุปคำตอบ

ตลาดประเทศจีน คือ ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

เนื่องจากตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด คือ ตลาดที่จำนวนเงินที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุด และมีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 343 บาท (350-5-2)

ข.3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องใดที่อยู่นอกขอบเขตการวัดมูลค่ายุติธรรมตามมรจ.3

สรุปคำตอบ

การวัดมูลค่ายุติธรรมภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

ค.1. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหมายถึงอะไร

สรุปคำตอบ

รายการรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่) ซึ่งไม่อนุญาตให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น

ค.2. องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นมีอะไรบ้าง

สรุปคำตอบ

องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นประกอบด้วย

- การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (มบข.16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมบข.38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน)
- การวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (มบข.19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน)
- ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ (มบข.21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ)
- ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย (มบข.105 เรื่อง เงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน)
- ส่วนของผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (มบข.39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน)

ค.3. รายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นรายการใดสามารถปรับปรุงจัดประเภทรายการใหม่ได้ และรายการใดบ้างที่ไม่สามารถปรับปรุงจัดประเภทรายการใหม่ได้

สรุปคำตอบ

▪ รายการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ได้ ประกอบด้วย

- จากการขายหน่วยงานต่างประเทศ (มบข.21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ)
- การตัดบัญชีสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย (มบข. 105 เรื่อง การเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน)
- การคาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน(มบข.39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน) → การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด)

▪ รายการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ไม่ได้ ประกอบด้วย

- การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รับรู้ตาม มบข.16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์/มบข.38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- การวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ของพนักงานที่รับรู้ตามม. ๑.19 ผลประโยชน์ของพนักงาน

อัฒนัยข้อ 2 ตีความ มรณ.13โปรแกรมสิทธิพิเศษ

ข้อ 2.1)

บริษัทสายการบินแห่งหนึ่งได้จัดนิทรรศการ พร้อมแจกแผ่นพับซึ่งในแผ่นพับนี้ได้แนบบัตรกำนัลสำหรับใช้เป็นส่วนลด 10% เพื่อนำไปซื้อตั๋วเครื่องบิน

คำถาม การแจกแผ่นพับพร้อมแนบส่วนลดนี้ จัดเป็นโปรแกรมสิทธิพิเศษหรือไม่เพราะเหตุใด

ข้อ 2.2)

บริษัท รักการบิน จำกัด ขายบัตรโดยสารผ่าน Online โดยจะให้คะแนนกับผู้ซื้อตั๋วเป็นคะแนนสะสมเท่ากับมูลค่าบัตรโดยสาร คือ 1 คะแนน สามารถแลกจองที่พักโรงแรมมูลค่า 0.2 บาท บริษัทสามารถขายบัตรโดยสารและเก็บเงินจากลูกค้าได้ทั้งหมดและนำไปจ่ายเป็นค่าโรงแรมได้มูลค่า 0.3 บาท

คำถาม บริษัท รักการบิน จำกัด ถือเป็นตัวการหรือตัวแทน ให้ท่านบันทึกบัญชีถ้ามูลค่าบัตร Online เท่ากับ 10 ล้านบาท

ข้อ 2.3)

ช่วงเวลา 1 ธันวาคม 25x1 – 31 มีนาคม 25x3 บริษัทจัดโปรโมชั่นขายบัตรโดยสารรวมสิทธิในการนำมาแลกกับของรางวัลจากกิจการในภายหลัง กิจการได้มอบสิทธิในงานนี้ไปทั้งหมด 2,000 สิทธิ มูลค่ายุติธรรมของรางวัลจำนวน 1,000 บาทต่อ 1 รางวัล ผู้บริหารคาดว่าจะมีผู้มาใช้สิทธิจำนวน 8%

ปี 25x1 คาดว่ามีผู้มาใช้สิทธิ 80% และมีผู้มาใช้สิทธิ 800 สิทธิ

ปี 25x2 กิจการทบทวนประมาณการใหม่โดยคาดว่าผู้มาใช้สิทธิ 90% และมีผู้มาใช้สิทธิ 640 สิทธิ

ปี 25x3 มีผู้มาใช้สิทธิ 360 สิทธิ และสิทธิหมดอายุ

ให้ทำ บันทึกรายการที่เกิดขึ้นในสมุดรายวันทั่วไป

แนวคำตอบ

ข้อ 2.1) การแจกแผ่นพับพร้อมแนบส่วนลดนี้ จัดเป็นโปรแกรมสิทธิพิเศษหรือไม่เพราะเหตุใด

สรุปคำตอบ

กิจการใช้โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเพื่อกระตุ้นลูกค้าให้สนใจที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ หากลูกค้าซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ กิจการจะให้คะแนนสะสมกับลูกค้า (ส่วนใหญ่เรียกว่า “คะแนน”) ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปแลกเป็นรางวัล เช่น ได้รับสินค้าหรือบริการโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือใช้เป็นส่วนลดสินค้าหรือบริการ

ดังนั้น การแจกเพียงแผ่นพับแล้วได้รับส่วนลดจึงเป็นเพียงกิจกรรมส่งเสริมการขายเพียงช่วงเวลาสั้นๆ ยังไม่เกิดการสะสมคะแนนเพื่อแลกเป็นรางวัล กิจกรรมดังกล่าวจึงไม่จัดเป็นโปรแกรมสิทธิพิเศษ

ข้อ 2.2)

ตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษ **กรณีบุคคลที่ 3 เป็นผู้จัดหารางวัล** กิจการต้องประเมินว่ากิจการเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่มีการปันส่วนให้กับคะแนนสะสมเพื่อกิจการเองนั้น จะเรียกการทำรายการเช่นนี้ว่ากิจการเป็นตัวการ แต่หากกิจการกระทำการแทนบุคคลที่ 3 จะเรียกการทำรายการเช่นนี้ว่า กิจการเป็นตัวแทนให้กับบุคคลที่ 3

จากโจทย์ บริษัท รักการบิน จำกัด ขายบัตรโดยสารโดยจะให้คะแนนเท่ากับมูลค่าบัตรซึ่ง 1 คะแนนสามารถแลกจองห้องพักโรงแรม (บุคคลที่ 3) ในมูลค่า 0.2 บาท และนำไปจ่ายเป็นค่าโรงแรมได้มูลค่า 0.3 บาท แต่ไม่มีการกล่าวถึงเงินที่เรียกเก็บในส่วนของคะแนนว่ามี การจัดการอย่างไร **ดังนั้น บริษัท รักการบิน จำกัด จึงมีโอกาสเป็นได้ทั้งตัวการและตัวแทน**

กรณีบริษัท รักการบิน จำกัด ถือเป็นตัวการ

คือ บริษัทจะเรียกเก็บเงินที่ปันส่วนให้กับคะแนนเป็นของบริษัทเอง

บันทึกบัญชีทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
	เงินสด	10,000,000	
	รายได้จากการขาย		7,000,000
	รายได้จากการขายคะแนน		3,000,000
	(บันทึกรายได้จากการขายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ)		
	<u>คำนวณประกอบ</u>		
	จาก		
	จำนวนคะแนน = มูลค่าขายบัตรโดยสาร		
	= 10,000,000 คะแนน		
	จาก 1 คะแนนสามารถจองห้องพักในมูลค่า 0.2 บาท และนำไปจ่ายเป็นค่า		
	โรงแรมได้มูลค่า 0.3 บาท		
	ดังนั้น 1 คะแนน = 0.3 บาท		
	10,000,000 คะแนน = 10,000,000x0.3		
	= 3,000,000 บาท		
	ค่าใช้จ่ายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ	2,000,000	
	ค่าใช้จ่ายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษค้างจ่าย		2,000,000
	(บันทึกการจ่ายเงินให้โรงแรมเมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิ)		
	<u>คำนวณประกอบ</u>		
	ค่าใช้จ่ายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ = 10,000,000x0.2		
	= 2,000,000		
	ค่าใช้จ่ายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษค้างจ่าย	2,000,000	
	เงินสด		2,000,000
	(บันทึกการจ่ายเงินให้โรงแรมเมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิ)		

กรณีบริษัท รักการบิน จำกัด ถือเป็นตัวแทน

คือ บริษัทจะเรียกเก็บเงินแทนโรงแรมหรือเป็นตัวแทนของโรงแรม

บันทึกบัญชีทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
	เงินสด	10,000,000	
	รายได้จากการขาย		7,000,000
	ค่าใช้จ่ายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษค้างจ่าย		2,000,000
	รายได้ค่านายหน้า		1,000,000
	(บันทึกการขายพร้อมโปรแกรมสิทธิพิเศษและค่านายหน้า)		
	เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิไม่มีการบันทึกบัญชีแล้ว		

หมายเหตุ

การรับรู้รายได้

บริษัท รักการบิน จำกัด ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่มีต่อลูกค้าเมื่อมีการให้คะแนนสะสม โดยโรงแรมมีหน้าที่ต้องจัดหารางวัล และได้รับสิ่งตอบแทนจากการกระทำดังกล่าว ดังนั้นบริษัท รักการบิน จำกัด ต้องรับรู้รายได้ ณ จุดที่มีการขายบัตรโดยสาร ข้อ 2.3)

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 ธ.ค. 1 - 31	เงินสด	xx	
	รายได้จากการขาย		xx
	*รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ		1,600,000
	(บันทึกรายได้จากการขายรวมโปรแกรมสิทธิพิเศษ)		
	* กรณีกิจการเป็นผู้จัดหารางวัลเอง		
	ต้องรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่ได้รับซึ่งปันส่วนให้กับคะแนนสะสม เป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น		
	จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ต้องคำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเปลี่ยนรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ		
	<u>คำนวณประกอบ</u>		
	ดังนั้น รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษจึงบันทึกภาระผูกพันไว้เท่ากับจำนวนสิทธิ(คะแนนสะสม)ทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ		
	= 1,000 บาท x 2,000 สิทธิ x 80%		
	= 1,600,000 บาท		

๓.ค. 31	รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ รายได้จากการขาย (ปรับปรุงรับรู้รายได้จากการขายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ) <u>คำนวณประกอบ</u> รับรู้รายได้สะสมตามโปรแกรมสิทธิพิเศษปี 25x1 $= 1,600,000 \times \frac{800 \text{ สิทธิ}}{2,000 \text{ สิทธิ} \times 80\%}$ $= 800,000$	800,000	800,000
25x2 ๓.ค. 31	รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ รายได้จากการขาย (ปรับปรุงรับรู้รายได้จากการขายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ) <u>คำนวณประกอบ</u> รับรู้รายได้สะสมตามโปรแกรมสิทธิพิเศษถึงปี 25x2 $= 1,600,000 \times \frac{(800 \text{ สิทธิ} + 640 \text{ สิทธิ})}{2,000 \text{ สิทธิ} \times 90\%}$ $= 1,280,000 \text{ บาท}$ $\therefore \text{รับรู้รายได้ตามโปรแกรมสิทธิพิเศษปี } 25x2 = 1,280,000 - 800,000$ $= 480,000 \text{ บาท}$	480,000	480,000
25x3 มี.ค. 31	รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ รายได้จากการขาย (ปรับปรุงรับรู้รายได้จากการขายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ) <u>คำนวณประกอบ</u> รับรู้รายได้สะสมตามโปรแกรมสิทธิพิเศษถึงปี 25x3 $= 1,600,000 \times \frac{(800 \text{ สิทธิ} + 640 \text{ สิทธิ} + 360 \text{ สิทธิ})}{2,000 \text{ สิทธิ} \times 90\%}$ $= 1,600,000 \text{ บาท}$ $\text{รับรู้รายได้ตามโปรแกรมสิทธิพิเศษปี } 25x3 = 1,600,000 - 1,280,000$ $= 320,000 \text{ บาท}$	320,000	320,000

อัตรณ์ยข้อ 3 ต้นทุนช่วง
ต้นทุนร่วม

กิจการเกษตรกรรม มีการนำสารเคมีมาผสมเป็นผลิตภัณฑ์ ซึ่งกิจการมีการผลิต 2 แผนก โดยระบบต้นทุนช่วงจะใช้ในแผนก 1 และคำนวณสินค้าคงเหลือแบบ FIFO เมื่อผลิตเสร็จจะส่งให้แผนกที่ 2 ซึ่งใช้ระบบต้นทุนร่วมนำไปผลิตต่อ ภายหลังแผนกที่ 2 ผลิตเสร็จจะได้ผลิตภัณฑ์ 3 ชนิดคือ A1 B1 และ C1 ข้อมูลการผลิตมีดังนี้

แผนก 1		แผนก 2		
วัตถุดิบ A B C		A1	B1	C1
งานระหว่างทำต้นงวด	100 ลิตร			
- DM 40%				
- CC 80%				
เริ่มและเสร็จในงวด	300 ลิตร	480 Kg.	260 Kg.	220 L.
งานระหว่างทำปลายงวด	200 ลิตร	ราคาขาย	18,000 บาท/หน่วย	10,000 บาท/หน่วย
- DM 30%				12,500 บาท/หน่วย
- CC 60%				
ต้นทุนผลิต (บาท)				
ต้นทุนยกมา	270,000			
ต้นทุนขั้นต้น	515,000	500,000	400,000	300,000
ต้นทุนทางอ้อม	614,000	1,000,000	700,000	800,000
แรงงานทางตรง	200,000	200,000	200,000	200,000

ให้ทำ

1. คำนวณหาหน่วยเทียบสำเร็จรูปของแผนกที่ 1 (5 คะแนน)
2. คำนวณต้นทุนร่วมที่โอนไปยังแผนกที่ 2 (5 คะแนน)
3. วิธีปันส่วนที่เหมาะสมที่สุดของผลิตภัณฑ์หลัก A1 B1 และ C1 สำหรับกิจการ (10 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. ให้คำนวณหาหน่วยเทียบสำเร็จรูปของแผนกที่ 1

ในการคำนวณต้นทุนสินค้าแบบต้นทุนช่วง ต้องทำความเข้าใจวิธีการผลิตว่าวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ถูกส่งเข้าไปในการผลิตอย่างไร เพื่อจะใช้ข้อมูลดังกล่าวในการหาหน่วยเทียบสำเร็จ และช่วยให้คำนวณต้นทุนสินค้าที่ทำเสร็จ และงานระหว่างทำได้ถูกต้อง แต่เนื่องจากข้อนี้ โจทย์ได้ให้ขั้นความสำเร็จของวัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ในส่วนของงานระหว่างทำต้นงวดและปลายงวดมาแล้ว ดังนั้น ในการคำนวณจึงหยิบขั้นความสำเร็จจากโจทย์มาใช้ได้เลยดังนี้

คำนวณประกอบ

รายงานต้นทุนผลิต-แผนกที่ 1
สำหรับงวด x เดือน สิ้นสุด วันที่ xx
ชั้นที่ 1

	จำนวนหน่วยจริง	ชั้นที่ 2	
		วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุนแปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นเดือน	100		
หน่วยที่เริ่มผลิตระหว่างเดือน	500		
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	600		
หน่วยที่ผลิตเสร็จ			
รุ่นงานระหว่างทำต้นเดือน	100	60 (60%)	20 (20%)
รุ่นหน่วยที่เริ่มผลิตระหว่างเดือน	300	300	300
งานระหว่างทำปลายเดือน	200	60 (30%)	120 (60%)
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	600	420	440
ต้นทุนผลิต	รวม	วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุนแปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นงวด	270,000	—	—
ต้นทุนผลิตปัจจุบัน	1,129,000	315,000	814,000
ชั้นที่ 3 ต้นทุนรวม	1,399,000	315,000	814,000
÷ ชั้นที่ 2 หน่วยที่เทียบสำเร็จ		÷ 420	÷ 440
ชั้นที่ 4 ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จ	2,600	750	1,850
ชั้นที่ 5 การจัดต้นทุน			
หน่วยที่ผลิตเสร็จและโอนออก			
รุ่นงานระหว่างทำต้นเดือน	270,000		
บวก ต้นทุนปัจจุบัน	82,000	(60×750)	(20 × 1,850)
รวม	352,000		
รุ่นหน่วยที่เริ่มผลิตระหว่างเดือน	780,000	(300×750)	(300 × 1,850)
ต้นทุนหน่วยที่ผลิตเสร็จและโอนออก	1,132,000		
งานระหว่างทำปลายเดือน	267,000	(60×750)	(120 × 1,850)
รวมต้นทุนจัดได้ครบ	1,399,000		

สรุปคำตอบ

หน่วยเทียบสำเร็จรูปของแผนกที่ 1

	บาท/หน่วย
วัตถุดิบทางตรง	750
ต้นทุนแปลงสภาพ	1,850
รวมต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	2,600

ให้ทำ 2. คำนวณต้นทุนร่วมที่โอนไปยังแผนกที่ 2

สรุปคำตอบ

ต้นทุนร่วมที่โอนไปยังแผนกที่ 2 จำนวน 1,132,000 บาท

ให้ทำ 3. วิธีปันส่วนที่เหมาะสมที่สุดของผลิตภัณฑ์หลัก A1 B1 และ C1 สำหรับกิจการ

การปันส่วนต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์รวม มี 5 วิธี คือ

1. วิธีจำนวนหน่วยผลผลิต(Physical Units Method)

วิธีนี้จะใช้หน่วยทางกายภาพของงานระหว่างทำหรือสินค้าที่แยกโอนไปแผนกถัดไป เช่น ตามน้ำหนัก ปริมาตร หน่วยหรือชิ้น เป็นต้น ซึ่งไม่คำนึงถึงปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น ไม่คำนึงถึงมูลค่าที่จะขายได้ของสินค้า ซึ่งบางครั้งเมื่อแบ่งต้นทุนร่วมให้สินค้าแต่ละชนิดไปแล้ว บางชนิดอาจรับต้นทุนร่วม มากกว่า ยอดขายที่ขายได้

2. วิธีมูลค่าขาย ณ จุดแยกออก(Sales Value at Split-off Point Method)

วิธีนี้เป็นวิธีที่ดีที่สุดถ้าสามารถหาราคายุติธรรมหรือราคาขาย ณ จุดแยกออกได้ ถ้าผลิตภัณฑ์ร่วมมีราคาขาย ณ จุดแยกออกก็ใช้ราคาขายนั้นในการแบ่งต้นทุนร่วม

3. วิธีมูลค่าขายที่เกี่ยวข้อง (Relative Sales Value Method)

จะใช้มูลค่าขายของสินค้าแต่ละประเภท วิธีนี้ใช้แนวคิดมูลค่าขายมีความสัมพันธ์กับมูลค่าต้นทุนที่จัดสรร

4. วิธีมูลค่าขายที่ปรับปรุง (Adjusted Sales Value Method) หรือประมาณมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Estimated Net Realizable Value-NRV Method)

ใช้ราคาขายที่คาดว่าจะขายได้หักต้นทุนที่แยกได้ (Separable cost) ซึ่งเป็นต้นทุนการผลิตต่อจากจุดแยกตัวเพื่อผลิตสินค้าแต่ละสายการผลิตจนผลิตเสร็จและขาย

5. วิธีใช้เกณฑ์กำหนดน้ำหนัก(Assigned Weights Method)

หรือการให้ค่าน้ำหนักตามคุณค่า หมายถึง เป็นการกำหนดค่าถ่วงน้ำหนักที่แสดงความสำคัญ เช่น คุณค่า ความนิยม ส่วนแบ่งในการตลาด ฯลฯ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาของผู้บริหารค่านี้แต่ละกิจการจึงไม่เหมือนกัน การให้ค่าน้ำหนักเป็นนามธรรมจึงต่างจากหน่วยผลผลิตซึ่งเป็นรูปธรรม วิธีนี้จึงเป็นรูปแบบของการให้ระดับ วิธีนี้เชื่อว่าต้นทุนร่วมควรจัดสรรตามคุณค่าที่แตกต่างกันบางครั้งจึงเรียกวิธีนี้ว่า วิธีการสำรวจ(Survey Method)

จาก 5 วิธีข้างต้น วิธีที่ 2 เป็นวิธีที่ดีที่สุดในการปันส่วนต้นทุนร่วมถ้าสามารถหาราคายุติธรรมหรือราคาขาย ณ จุดแยกออกได้ แต่เนื่องจากกิจการไม่ทราบราคาดังกล่าวจึงควรใช้วิธีปันส่วนต้นทุนร่วมวิธีที่ 4 วิธีมูลค่าขายที่ปรับปรุงแทน เนื่องจากทั้ง 2 วิธีใช้หลักเดียวกันคือ หารมูลค่ายุติธรรม ณ จุดแยกตัว แต่เนื่องจากวิธีที่ 4 ไม่ทราบมูลค่า ณ จุดแยกตัวในทันที จึงนำราคาขายขั้นสุดท้าย(ปลายน้ำ) แล้วปรับด้วยต้นทุนผลิตต่อจากจุดแยกตัวจนผลิตเสร็จและขาย ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

ผลิตภัณฑ์	มูลค่าขาย	ค่าใช้จ่ายขาย	ต้นทุนผลิตต่อ	มูลค่าขายสุทธิ	การแบ่งต้นทุนร่วม	ต้นทุนร่วม
A1	(480x18,000) 8,640,000	0	(500,000+1,000,000) 1,500,000	7,140,000	$\frac{7,140,000}{10,290,000} \times 1,132,000$	785,469
B1	(260x10,000) 2,600,000	0	(400,000+700,000) 1,100,000	1,500,000	$\frac{1,500,000}{10,290,000} \times 1,132,000$	165,015
C1	(220x12,500) 2,750,000	0	(300,000+800,000) 1,100,000	1,650,000	$\frac{1,650,000}{10,290,000} \times 1,132,000$	181,516
รวม	13,990,000	0	3,700,000	10,290,000		1,132,000