

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 45 1/2563 วันที่ 8 มีนาคม 2563

ส่วนที่ 1 อดนัย 3 ข้อ

อดนัยข้อ 1 ก. มรจ.5 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

บริษัท ใจดี จำกัด ซึ่งมีโรงงานผลิตอยู่หลายแห่ง แต่เนื่องจากกิจการประสบปัญหาสภาพคล่องผู้บริหารจึงต้องการขายโรงงานที่จังหวัดระยอง ในปี 25x1 บริษัทได้ให้ผู้ประเมินภายนอกมาประเมินราคาโรงงาน รวมถึงได้ดำเนินการประกาศขายโรงงานแห่งนี้ในตลาดด้วย และคาดว่าจะขายได้ในปี 25x2 ซึ่งในระหว่างนี้ หากมีคำสั่งผลิตเข้ามากิจการจะนำไปผลิตที่โรงงานจังหวัดอื่นแทน ข้อมูลด้านการเงินมีดังนี้

งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ยอดก่อนปรับปรุง

สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	1,000,000
ลูกหนี้การค้า	2,500,000
สินค้าคงเหลือ	2,000,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	26,000,000
รวมสินทรัพย์	31,500,000
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้าและค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	3,000,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน	
ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	10,000,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น	18,500,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	31,500,000

สินทรัพย์โรงงานมูลค่าตามบัญชี 10,000,000 บาท(สุทธิจากค่าเสื่อมราคา 1,000,000 บาท) มูลค่าจากผู้ประเมินภายนอก 9,000,000 บาท หากขายคาดว่าจะมีค่านายหน้าจำนวน 300,000 บาท

ให้ทำ

- ก-1. ควรจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายหรือไม่ เพราะเหตุใด ให้เหตุผล 3 ข้อ (4 คะแนน)
- ก-2. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินหลังปรับปรุง (6 คะแนน)
- ก-3. ให้บันทึกบัญชีการขายโรงงาน ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x2 จำนวน 9 ล้านบาท จ่ายค่านายหน้า 250,000 บาท (6 คะแนน)

**ข้อ 1 ข. มบข.21 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และ
ตีความ มรณ.22 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและสิ่งตอบแทนรับหรือจ่ายล่วงหน้า**

ณ วันที่ 4 เมษายน 25x1 กิจการจ่ายเงินเพื่อซื้อเครื่องจักร โดยชำระเงินล่วงหน้าเป็นเงินต่างประเทศจำนวน US \$100,000 แต่ยังไม่ส่งมอบ ซึ่ง ณ วันที่ 7 กรกฎาคม 25x1 กิจการจะได้รับเครื่องจักรและรับโอนกรรมสิทธิ์

อัตราแลกเปลี่ยน 1 US \$ ต่อบาทดังนี้

4 เมษายน 25x1	31.50
7 กรกฎาคม 25x1	30.70
31 ธันวาคม 25x1	29.90

ให้ทำ

ให้บันทึกบัญชีรายการที่เกิดขึ้น

(4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ ก-1. ควรจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายหรือไม่ เพราะเหตุใด ให้เหตุผล 3 ข้อ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กล่าวว่าการจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่ได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ต้องเข้าเงื่อนไขดังนี้

1. สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
2. การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (Highly probable) โดยที่ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมเหตุผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้นการขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์
3. กรณีที่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี กิจการยังคงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้ **หากความล่าช้าดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงผูกพันต่อแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) การดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่อาจจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น**

จากโจทย์ กิจการพร้อมขายโรงงานในทันทีในสภาพปัจจุบันซึ่งหากมีคำสั่งผลิตเข้ามาก็นำไปผลิตในจังหวัดอื่นแทน ในขณะเดียวกัน ผู้บริหารได้ดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อด้วยการหาผู้ประเมินภายนอกมาประเมินราคาและทำการประกาศขายในตลาดด้วย แสดงให้เห็นถึงระดับการบริหารได้ผูกพันแผนการขายสินทรัพย์ และดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ

สรุป

กิจการควรจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย

ให้ทำ ก-2. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินหลังปรับปรุง

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายดังนี้

- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันจัดประเภท = 10,000,000 บาท
- มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย :-
 - มูลค่ายุติธรรมจากผู้ประเมิน 9,000,000
 - หัก ต้นทุนในการขาย(ค่านายหน้า) (300,000) 8,700,000 บาท
 - ดังนั้น กิจการเลือกตัวต่ำ คือ 8,700,000 บาทเกิดผลขาดทุน 1,300,000 บาท

บันทึกบัญชีการจัดประเภทรายการใหม่

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1			
ณ วันจัดประเภท	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย	8,700,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,000,000	
	ขาดทุนจากการด้อยค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,300,000	
	(บันทึกการจัดประเภทโรงงานเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย)		11,000,000

นำเสนองบแสดงฐานะการเงินหลังปรับปรุง

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ยอดหลังปรับปรุง

สินทรัพย์หมุนเวียน	
เงินสด	1,000,000
ลูกหนี้การค้า	2,500,000
สินค้าคงเหลือ	2,000,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	8,700,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	16,000,000
รวมสินทรัพย์	<u>30,200,000</u>
หนี้สินหมุนเวียน	
เจ้าหนี้การค้าและค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	3,000,000
หนี้สินไม่หมุนเวียน	
ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	10,000,000
ส่วนของเจ้าของ (คำนวณประกอบ)	17,200,000
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	<u>30,200,000</u>

(คำนวณประกอบ)

ส่วนของเจ้าของ :-

ทุน	xx
กำไรสะสม	xx
ส่วนของเจ้าของก่อนปรับปรุง	18,500,000
หัก ด้อยค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย	(1,300,000)
ส่วนของเจ้าของหลังปรับปรุง	<u>17,200,000</u>

ให้ทำ ก-3. บันทึกการขายโรงงาน ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x2 จำนวน 9 ล้านบาท จ่ายค่านายหน้า 250,000 บาท

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X2 มิ.ย.30	เงินสด (9,000,000-250,000) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขาย กำไรจากการขายสินทรัพย์ (บันทึกการขายโรงงานในราคา 9 ล้านบาท จ่ายค่านายหน้า 250,000 บาท)	8,750,000	8,700,000 50,000

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1-ข. ให้บันทึกบัญชีรายการที่เกิดขึ้น

ตีความ มรจ.22 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและสิ่งตอบแทนรับหรือจ่ายล่วงหน้า ได้กล่าวว่า กิจการต้องพิจารณาว่าเงินที่จ่าย หรือรับล่วงหน้าเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นรายการที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงิน รายการที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าเป็น **รายการที่เป็นตัวเงิน** เช่น มีสิทธิเรียกเงินคืน กิจการต้องแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจนกว่าจะรับหรือส่งมอบสินทรัพย์ หากรายการที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าเป็น**รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน** เช่น ไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน กิจการต้องบันทึกรายได้ สินทรัพย์ หรือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กิจการรับเงินหรือจ่ายเงิน

มบข.21 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ได้กล่าวถึง รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ(ภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ

ดังนั้น รายการจ่ายเงินล่วงหน้าค่าเครื่องจักรถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการจึงต้องบันทึกสินทรัพย์ที่เป็นเครื่องจักรด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กิจการจ่ายเงินล่วงหน้าดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 เม.ย.4	เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักร (100,000 x 31.50) เงินสด (บันทึกโอนเงินมัดจำค่าเครื่องจักร)	3,150,000	3,150,000
ก.ค.7	เครื่องจักร เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักร (บันทึกรับเครื่องจักร)	3,150,000	3,150,000

อัตรายข้อ 2 ต้นทุนการผลิต – ต้นทุนร่วม(Joint Product) และ ผลิตภัณฑ์พลอยได้(By-Product)

บริษัทผลิตยาแห่งหนึ่งมีแผนกผลิต 2 แผนก ประกอบด้วยข้อมูลดังนี้

งานระหว่างทำ – แผนกที่ 1

งานระหว่างผลิตที่โอนออก	1,000,000
-------------------------	-----------

งานระหว่างทำ – แผนกที่ 2

งานระหว่างผลิต-รับโอนจากแผนกที่ 1	1,000,000	งานระหว่างผลิตที่โอนออก	1,200,000
วัตถุดิบทางตรง	100,000		
ค่าแรงงานทางตรง	80,000		
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	150,000		

ผลิตภัณฑ์	หน่วย	ราคา ณ จุดแยกตัว	ต้นทุนผลิตต่อ	ราคาขายรวมสุทธิ
ผลิตภัณฑ์ร่วม ก	10,000	190	200,000	250
ผลิตภัณฑ์ร่วม ข	20,000	95	120,000	120
ผลิตภัณฑ์พลอยได้	1,000	4	-	-

การนำผลิตภัณฑ์ร่วมไปผลิตต่อจะมีหน่วยสูญเสียลดลงจาก ณ จุดแยกตัวคิดเป็นร้อยละ 20 ของผลิตภัณฑ์หลัก ซึ่งเกิดจากการกระบวนการผลิตปกติ

ให้ทำ

1. ให้ปันส่วนตามวิธีราคาขาย ณ จุดแยกตัว และหาต้นทุนต่อหน่วยโดยปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้
2. ให้ปันส่วนตามวิธีมูลค่าขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ และหาต้นทุนต่อหน่วยโดยไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้
3. จากข้อ 2. ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป
4. ให้บันทึกบัญชีการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นรายได้อื่น
5. ท่านคิดว่าควรขายผลิตภัณฑ์ร่วมทั้ง 2 ผลิตภัณฑ์ ณ จุดแยกตัว หรือนำไปผลิตต่อ

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1 ปันส่วนตามวิธีราคาขาย ณ จุดแยกตัว และหาต้นทุนต่อหน่วยโดยปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้

การแบ่งต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้มีอยู่ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 เนื่องจากผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นสินค้าที่มีมูลค่าขายน้อย ดังนั้นผลิตภัณฑ์พลอยได้จึงไม่ควรรองรับต้นทุนร่วม(ผลิตภัณฑ์พลอยได้จะไม่มีต้นทุนผลิต) เมื่อขายผลิตภัณฑ์พลอยได้จะบันทึกเป็น **“รายได้อื่น”**

วิธีที่ 2 ผลิตภัณฑ์พลอยได้ต้องรับต้นทุนร่วมบางส่วนเป็นต้นทุนสินค้าโดยรับเท่ากับ **“มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ”** (มูลค่าขาย หักต้นทุนทำต่อ และค่าใช้จ่ายในการขาย(หากระบุได้)) ของผลิตภัณฑ์พลอยได้ และต้นทุนร่วมส่วนที่เหลือจะนำไปแบ่งให้ผลิตภัณฑ์หลักต่อไปดังนี้

ต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์	1,200,000
หัก มูลค่าขายสุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้ (1,000หน่วย x 4 บาท) (4,000)	
ต้นทุนร่วมส่วนที่เหลือ	<u>1,196,000</u>

คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยโดยวิธีราคาขาย ณ จุดแยกตัว - โดยปันส่วนต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์พลอยได้

ผลิตภัณฑ์ร่วม	มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก	การแบ่งต้นทุนร่วม	ต้นทุนร่วม (a)	ต้นทุนผลิตต่อ (b)	ต้นทุนรวม (a)+ (b)	ต้นทุนต่อหน่วย
ก	$(10,000 \times 190) = 1,900,000$	$\frac{1,900,000}{3,800,000} \times 1,196,000$	598,000	200,000	798,000	$\frac{798,000}{10,000} = 79.8$ $*(10,000 \times 80\%) = 99.75$
ข	$(20,000 \times 95) = 1,900,000$	$\frac{1,900,000}{3,800,000} \times 1,196,000$	598,000	120,000	718,000	$\frac{718,000}{20,000} = 35.9$ $(20,000 \times 80\%) = 44.875$
รวม	3,800,000		1,196,000	320,000	1,516,000	

* เนื่องจากผลิตภัณฑ์ร่วมเมื่อนำไปผลิตต่อจะมีหน่วยสูญเสีย 20% จำนวนหน่วยคงเหลือมีดังนี้

- ผลิตภัณฑ์ร่วม ก = $10,000 \times 80\% = 8,000$ หน่วย
- ผลิตภัณฑ์ร่วม ข = $20,000 \times 80\% = 16,000$ หน่วย

ให้ทำ 2 ปันส่วนวิธีมูลค่าขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ และต้นทุนต่อหน่วยโดยไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้
คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยโดยวิธีมูลค่าขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ - โดยไม่ปันส่วนต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์พลอยได้

ผลิตภัณฑ์ร่วม	มูลค่าขาย	ต้นทุนผลิตต่อ	มูลค่าขายสุทธิ	การแบ่งต้นทุนร่วม	ต้นทุนร่วม (a)	ต้นทุนผลิตต่อ (b)	ต้นทุนรวม (a)+ (b)	ต้นทุนต่อหน่วย
ก	$(8,000 \times 250) = 2,000,000$	(200,000)	1,800,000	$\frac{1,800,000}{3,600,000} \times 1,200,000$	600,000	200,000	800,000	$\frac{800,000}{10,000} = 80$ $*(10,000 \times 80\%) = 100$
ข	$(16,000 \times 120) = 1,920,000$	(120,000)	1,800,000	$\frac{1,800,000}{3,600,000} \times 1,200,000$	600,000	120,000	720,000	$\frac{720,000}{20,000} = 36$ $(20,000 \times 80\%) = 45$
รวม	3,920,000	320,000	3,600,000		1,200,000	320,000	1,520,000	

ให้ทำ 3. จากข้อ 2. ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป

บันทึกบัญชีทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
	งานระหว่างทำ - ผลิตภัณฑ์ร่วม ก	600,000	
	งานระหว่างทำ - ผลิตภัณฑ์ร่วม ข	600,000	
	งานระหว่างทำ - แผนกที่ 2 (บันทึกปันส่วนต้นทุนร่วมให้แก่ผลิตภัณฑ์หลัก)		1,200,000
	งานระหว่างทำ - ผลิตภัณฑ์ร่วม ก	200,000	
	งานระหว่างทำ - ผลิตภัณฑ์ร่วม ข	120,000	
	บัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง (บันทึกต้นทุนผลิตต่อที่เกิดขึ้นในแต่ละผลิตภัณฑ์)		320,000

สินค้าสำเร็จรูป – ก	800,000	
สินค้าสำเร็จรูป – ข	720,000	
งานระหว่างทำ – ผลิตภัณฑ์ ก		800,000
งานระหว่างทำ – ผลิตภัณฑ์ ข		720,000
(บันทึกต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปเมื่อผลิตเสร็จสิ้นกระบวนการผลิตแยกแต่ละประเภทผลิตภัณฑ์)		

ให้ทำ 4. ให้บันทึกบัญชีการขายผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นรายได้อื่น

บันทึกบัญชีทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
	เงินสด	4,000	
	รายได้อื่น (1,000 หน่วย x 4 บาท)		4,000
	(บันทึกขายผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นเงินสด)		

ให้ทำ 5. ท่านคิดว่าควรขายผลิตภัณฑ์รวมทั้ง 2 ผลิตภัณฑ์ ณ จุดแยกตัว หรือนำไปผลิตต่อ

ผลิตภัณฑ์ รวม	A มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก	B มูลค่าขายสุทธิหลังผลิตต่อ			A-B ผลประโยชน์เพิ่มขึ้น (ลดลง)
		มูลค่าขายหลังผลิตต่อ (a)	ต้นทุนผลิตต่อ (b)	มูลค่าขายสุทธิ หลังผลิตต่อ (a) - (b)	
ก	(10,000×190) = 1,900,000	(8,000×250) = 2,000,000	(200,000)	1,800,000	(100,000)
ข	(20,000×95) = 1,900,000	(16,000×120) = 1,920,000	(120,000)	1,800,000	(100,000)
รวม	<u>3,800,000</u>	<u>3,920,000</u>	<u>320,000</u>	<u>3,600,000</u>	<u>(200,000)</u>

สรุปคำตอบ

- ควรจำหน่ายผลิตภัณฑ์รวม ก และ ข ณ จุดแยกตัว
- ไม่ควรนำผลิตภัณฑ์รวม ก และ ข ไปผลิตต่อเนื่องจากไม่ได้รับประโยชน์เพิ่มหลังผลิตต่อ ซึ่งหากผลิตต่อ ผลิตภัณฑ์รวม ก จะขาดทุน 100,000 บาท ส่วนผลิตภัณฑ์รวม ข จะขาดทุน 100,000 บาทเช่นกัน

ข้อ 3 มรง.15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ข้อ 3-ก

บริษัทขายสินค้าแบบมี Promotion ด้วยการให้ยอดขายทุกๆ 500 บาทจะได้รับส่วนลด 7 แด้ม โดยที่ 1 แด้มมีค่าเท่ากับ 10 บาท ลูกค้าสามารถนำแด้มมาใช้เป็นส่วนลดได้ในปี 25x2 ถึง 25x4 เท่านั้น

ในปี 25x1 บริษัท มียอดขาย 5,000,000 บาท มีแด้มที่ให้ลูกค้าไป 70,000 แด้ม คาดว่าลูกค้าจะนำมาใช้สิทธิ 90%

ในปี 25x2 ลูกค้านำแด้มมาใช้สิทธิ 30,000 แด้ม

ในปี 25x3 ลูกค้านำแต้มมาใช้สิทธิ 25,000 แต้ม และ กิจการเปลี่ยนแปลงประมาณการจาก 90% เป็น 95%

ให้ทำ

ให้บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องในปี 25x1 ถึง 25x3 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

ข้อ 3-ข

กิจการทำสัญญาขายสินค้าพร้อมให้ส่วนลดดังนี้

มูลค่าการขาย (ทั้งปี)	ส่วนลด
10,000,000	-
10,000,001 – 15,000,000	10%
15,000,001 ขึ้นไป	15%

จากข้อมูลในอดีต บริษัทได้ประมาณการว่าจะมีปริมาณการซื้อดังนี้

ประมาณการ 80%	จะมียอดซื้อ	13,500,000	บาท
ประมาณการ 20%	จะมียอดซื้อ	16,000,000	บาท

ยอดขายในเดือนมกราคม 25x1 จำนวน 1,500,000 บาท หากชำระภายใน 7 วัน ลูกค้าจะได้รับส่วนลด 5% กิจการคาดว่าลูกค้าจะชำระเงินก่อนครบกำหนด 7 วันมีความน่าจะเป็น 50%

ให้ทำ

ให้บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการขาย และ ส่วนลดพร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

ข้อ 3-ค

บริษัท ฟ้าไธ จำกัด ขายสินค้า 100 ชิ้น ในราคา 90,000 บาทต่อชิ้น ลูกค้าสามารถคืนสินค้าได้ภายใน 30 วัน กิจการคาดว่า จะมีลูกค้ามาคืนสินค้าจำนวน 3% จากยอดขาย และเมื่อมีการคืนสินค้ากิจการจะคืนเงินหักด้วยต้นทุนในการรับคืน 20% ของราคาขาย แต่กิจการจะมีค่าใช้จ่ายในการรับคืน 10% ของต้นทุนสินค้า และต้นทุนสินค้ามีราคาขึ้นละ 50,000 บาท กิจการพบว่าลูกค้าคืนสินค้าจริง 2%

ให้ทำ

ให้บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ คำนวณประกอบอย่างละเอียด

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3-ก บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องในปี 25x1 ถึง 25x3 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 ม.ค. - ธ.ค.	เงินสด		
	รายได้จากการขาย		4,440,497
	รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ (บันทึกได้จากกำไรรวมโปรแกรมสิทธิพิเศษ)		559,503
	<u>คำนวณประกอบ</u>		

	<p>จากโจทย์วิเคราะห์ดังนี้</p> <p>ระบบการที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา ประกอบด้วย 2 ภาวะ ดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ภาวะที่ 1 ส่งมอบสินค้าของกิจการ - ภาวะที่ 2 ให้แต้มส่วนลด 1 แต้ม มูลค่าเท่ากับ 10 บาทใช้เป็นส่วนลดในปี 25x2 ถึง 25x4 <p>กำหนดราคาของรายการ (ราคาขายเอกเทศ)</p> <ul style="list-style-type: none"> - มูลค่าของสินค้า = 5,000,000 บาท - มูลค่ายุติธรรมของแต้ม = 10 บาท x %ความน่าจะเป็นที่ลูกค้าจะมาใช้สิทธิ = 10 x 90% = 9 บาท <p>ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของแต้มส่วนลด = 70,000 แต้ม x 9 บาท = 630,000 บาท</p> <p>การปันส่วนราคาขายของรายการให้กับภาวะที่ต้องปฏิบัติ</p> <table border="1" data-bbox="316 741 1141 1003"> <thead> <tr> <th>สินค้าที่ส่งมอบ</th> <th>ราคาขายเอกเทศ</th> <th>การคำนวณปันส่วน</th> <th>การปันส่วนมูลค่าที่ขาย</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>สินค้า</td> <td>5,000,000</td> <td>$\frac{5,000,000}{5,630,000} \times 5,000,000$</td> <td>4,440,497</td> </tr> <tr> <td>แต้มส่วนลด</td> <td>630,000</td> <td>$\frac{630,000}{5,630,000} \times 5,000,000$</td> <td>559,503</td> </tr> <tr> <td>รวม</td> <td>5,630,000</td> <td></td> <td>5,000,000</td> </tr> </tbody> </table>	สินค้าที่ส่งมอบ	ราคาขายเอกเทศ	การคำนวณปันส่วน	การปันส่วนมูลค่าที่ขาย	สินค้า	5,000,000	$\frac{5,000,000}{5,630,000} \times 5,000,000$	4,440,497	แต้มส่วนลด	630,000	$\frac{630,000}{5,630,000} \times 5,000,000$	559,503	รวม	5,630,000		5,000,000		
สินค้าที่ส่งมอบ	ราคาขายเอกเทศ	การคำนวณปันส่วน	การปันส่วนมูลค่าที่ขาย																
สินค้า	5,000,000	$\frac{5,000,000}{5,630,000} \times 5,000,000$	4,440,497																
แต้มส่วนลด	630,000	$\frac{630,000}{5,630,000} \times 5,000,000$	559,503																
รวม	5,630,000		5,000,000																
<p>25x2 ม.ค.-ธ.ค.</p>	<p>รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ รายได้จากการขาย (บันทึกปรับปรุงรายได้จากการขายตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ)</p> <p>คำนวณประกอบ</p> <p>รับรู้รายได้สะสมตามโปรแกรมสิทธิพิเศษถึงปี 25x2</p> $= \frac{30,000}{(70,000 \times 90\%)} \times 559,503$ $= 266,430$	<p>266,430</p>	<p>266,430</p>																
<p>25x3 ม.ค.-ธ.ค.</p>	<p>รายได้รับล่วงหน้าตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ รายได้จากการขาย (บันทึกปรับปรุงรายได้ตามโปรแกรมสิทธิพิเศษ)</p> <p>คำนวณประกอบ</p> <p>รับรู้รายได้สะสมตามโปรแกรมสิทธิพิเศษถึงปี 25x3</p> $= \frac{(30,000 + 25,000)}{70,000 \times 95\%} \times 559,503$ $= 462,747$ <p>รับรู้รายได้ตามโปรแกรมสิทธิพิเศษถึงปี 25x3</p> $= 462,747 - 266,430$ $= 196,317$	<p>196,317</p>	<p>196,317</p>																

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3-ข บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการขาย และ ส่วนลดพร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

หากกิจการใช้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected Value) บริษัทควรกำหนดราคาของรายการดังนี้

ยอดซื้อ (1)	คาดการณ์ความเป็นไปได้ (2)	คิดเป็นเงิน (1) x (2)
13,500,000	80%	10,800,000
16,000,000	20%	3,200,000
ราคาขายของรายการ		14,000,000

จากการวิเคราะห์ข้อมูลในอดีตที่มีความเป็นไปได้ที่กิจการจะมียอดซื้อเข้ามา 14,000,000 บาท บริษัทจึงรับรู้ด้วยราคาที่หัก ส่วนลดแล้ว 10% ดังนั้น ราคาขายจึงเท่ากับ

มูลค่าขาย	1,500,000
หัก ส่วนลด(1,500,000x10%)	(150,000)
ราคาขายของรายการ	1,350,000

สำหรับการให้ส่วนลดเงินสดแก่ลูกค้า 5% กรณีลูกค้ามาชำระภายใน 7 วันนั้น เป็นลักษณะผลตอบแทนผันแปร บริษัทต้อง ใช้การประมาณมูลค่าที่เป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมากที่จะไม่เกิดการโอนกลับรายการ ดังนั้นหากกิจการคาดว่าความน่าจะเป็น ที่ลูกค้าจะมาชำระเงินก่อนครบกำหนด 7 วันมีเพียง 50% จึงถือว่ามีความเป็นไปได้น้อยมากที่จะลดราคาให้กับลูกค้า ด้วยเหตุนี้ บริษัทจึงยังไม่ควรรับรู้ราคาขายด้วยราคาที่หักส่วนลดเงินสด 5% แล้ว

บันทึกบัญชีทำดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 ม.ค. 1-31	ลูกหนี้การค้า รายได้จากการขาย รายได้รอการรับรู้ (บันทึกรายได้จากการขายและส่วนลดเดือนมกราคม)	1,500,000	1,350,000 150,000

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3-ค ให้บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ คำนวณประกอบอย่างละเอียด

หากกิจการใช้วิธีมูลค่าที่คาดหวัง (Expected Value) บริษัทควรกำหนดราคาของรายการดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
เมื่อขาย สินค้า	เงินสด (100 x 90,000) รายได้จากการขาย หนี้สินเงินคืน (บันทึกขายสินค้าและให้สิทธิในการคืนสินค้า) คำนวณประกอบ หนี้สินเงินคืน : กิจการประมาณการว่าลูกค้าจะคืนสินค้าจำนวน 3% จากยอดขาย - ประมาณการจำนวนสินค้ารับคืน = 100 x 3% = 3 ชิ้น - จำนวนเงินคืน = 3 x 90,000 = 270,000 บาท	9,000,000	8,730,000 270,000

	<p>ต้นทุนขาย</p> <p>สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน</p> <p> สินค้าคงเหลือ (100 x 50,000)</p> <p>(บันทึกต้นทุนขายและประมาณการสินค้ารับคืน)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p>สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน = 3 ชั้น x 50,000 บาท</p> <p> = 150,000 บาท</p>	4,850,000	150,000	5,000,000
วันรับคืน	<p>หนี้สินเงินคืน</p> <p> รายได้อื่น</p> <p> เงินสด</p> <p>(บันทึกจ่ายเงินสดคืนแก่ลูกค้าจากการรับคืนสินค้าและหักต้นทุนในการรับคืน 20% ของราคาขาย)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p>รายได้อื่น : รายได้จาก การรับคืนสินค้าจะหัก 20% ของราคาขาย</p> <p> = [2x 90,000] x 20%</p> <p> = 36,000</p>	180,000		36,000
สินค้า				144,000
	<p>สินค้าคงเหลือ</p> <p> สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน (2x50,000)</p> <p>(บันทึกต้นทุนขายและประมาณการสินค้ารับคืน)</p>	100,000		100,000
	<p>ค่าใช้จ่ายในการรับคืนสินค้า</p> <p> เงินสด (100 x 50,000)</p> <p>(บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสินค้าที่รับคืน)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p>ค่าใช้จ่ายในการรับคืนสินค้า = [2x 50,000] x 10%</p> <p> = 10,000</p>	10,000		10,000
พ้นกำหนด	<p>หนี้สินเงินคืน</p> <p> รายได้จากการขาย</p> <p>(บันทึกกลับรายการรับรู้รายได้เมื่อพ้นกำหนดการรับคืนสินค้า)</p>	90,000		90,000
คืนสินค้า	<p>ต้นทุนขาย</p> <p> สิทธิในสินค้าที่จะได้รับคืน</p> <p>(บันทึกกลับรายการรับรู้ต้นทุนขาย)</p>	50,000		50,000