

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 51 2 /2565 วันที่ 3 กรกฎาคม 2565

ส่วนที่ 1 อดัตนัย 3 ข้อ

อดัตนัยข้อ 1 ครั้งที่ 51 2/2565 มบช.32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

1.1 1/1/x1 บริษัท บี จำกัด ออกจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพ 10,000 หุ้น หุ้นละ 1,000 บาท เป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท เสียค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น 100,000 บาท จ่ายดอกเบี้ยทุกสิ้นปีที่อัตรา 5% อายุหุ้นกู้ 5 ปี หุ้นกู้ 1 หุ้นแปลงเป็นหุ้นสามัญได้ 5 หุ้น ทั้งนี้ในท้องตลาดสำหรับตราสารหนี้ที่มีลักษณะเดียวกันที่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 8,000,000 บาท บริษัท เป็น NPAEs และใช้วิธีราคาทุนตัดจำหน่ายสำหรับหุ้นกูดังกล่าว

ต่อมา 1/1/x3 บริษัท เอ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในตลาด เข้าซื้อหุ้นของบริษัท ทำให้บริษัทต้องเปลี่ยนแปลงจาก NPAEs ไปใช้

Full TFRS for PAEs

ตารางตัดจำหน่ายหุ้นกู้ - NPAEs

วันที่	ดอกเบี้ยจ่ายเงินสด 5%	ดอกเบี้ยแท้จริง	ผลต่าง	มูลค่าตามบัญชี
1/1/x1				9,900,000
31/12/x1	500,000	518,014	18,014	9,918,014
31/12/x2	500,000	518,956	18,956	9,936,970
31/12/x3	500,000	519,548	19,948	9,956,918
31/12/x4	500,000	520,992	20,992	9,977,910
31/12/x5	500,000	522,090	22,090	10,000,000
	2,500,000	2,600,000	100,000	

ตารางตัดจำหน่ายหุ้นกู้ – Full TFRS for PAEs

วันที่	ดอกเบี้ยจ่ายเงินสด 5%	ดอกเบี้ยแท้จริง	ผลต่าง	มูลค่าตามบัญชี
1/1/x1				7,900,000
31/12/x1	500,000	839,695	339,695	8,239,695
31/12/x2	500,000	875,802	375,802	8,615,497
31/12/x3	500,000	915,745	415,746	9,031,243
31/12/x4	500,000	959,936	459,936	9,491,179
31/12/x5	500,000	1,008,821	508,821	10,000,000
	2,500,000	4,600,000	2,100,000	

ให้ทำ

- 1.1.1. มูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ 1/1/x1 มีมูลค่าเท่าใด (3 คะแนน)
- 1.1.2. การเปลี่ยนแปลงจาก NPAEs มาเป็น PAEs กระทบสิทธิซื้อหุ้น กำไรสะสม ดอกเบี้ยจ่ายหรือไม่ จงแสดงรายการปรับปรุง (ถ้ามี) (5 คะแนน)

1.1.3. ให้จัดทำงบแสดงฐานะการเงินโดยใช้รูปแบบตามที่กำหนด

(3 คะแนน)

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

31 ธันวาคม 25x3	31 ธันวาคม 25x2	31 ธันวาคม 25x2
-----------------	-----------------	-----------------

1.1.4. ปรับปรุงดอกเบี้ยรับตามวิธีอัตราดอกเบี้ยแท้จริง ปี x3

(3 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.1.1. มูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ 1/1/x1 มีมูลค่าเท่าใด

อ้างถึง มบข.32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กล่าวว่า ต้นทุนการทำรายการที่เกิดขึ้นเนื่องจากเป็นส่วนจำเป็นในการทำให้ธุรกรรมเกี่ยวกับส่วนของผู้ถือหุ้นสำเร็จ ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมดังกล่าว และให้หักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น หากต้นทุนการทำรายการนั้น เป็นต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนซึ่งหลีกเลี่ยงได้ หากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนดังกล่าว ต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนที่ดำเนินการไม่สำเร็จให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

ดังนั้น ในการออกจำหน่ายหุ้นกู้ กิจการผู้ออกจะมีรายจ่ายในการออกหุ้นกู้ เช่น รายจ่ายที่ปรึกษาทางบัญชี หรือทางกฎหมาย ค่าจัดทำหนังสือชี้ชวน รวมถึงค่านายหน้า เป็นต้น กิจการจะบันทึกการจ่ายในการออกหุ้นกู้พักไว้ภายใต้บัญชีรายจ่ายในการออกหุ้นกู้รอตัดจ่าย ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งของกิจการในกรณีที่กิจการประสบความสำเร็จในการออกหุ้นกู้ กิจการจะถือว่ารายการที่ตั้งพักไว้ นั้นเป็นการลดมูลค่าหุ้นกู้ที่ออก ในทางตรงกันข้าม หากการออกหุ้นกู้ไม่ประสบผลสำเร็จ กิจการต้องตัดจำหน่ายรายจ่ายที่กิจการตั้งพักไว้ นั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที ซึ่งจะบันทึกบัญชีดังนี้

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
X1 ม.ค.1	รายจ่ายในการออกหุ้นกู้รอตัดจ่าย เงินสด (บันทึกการจ่ายในการออกหุ้นกู้เป็นการจ่ายรอตัดจ่าย)	100,000	100,000
	เงินสด ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ รายจ่ายในการออกหุ้นกู้รอตัดจ่าย หุ้นกู้ (บันทึกออกจำหน่ายหุ้นกู้และตัดจำหน่ายรายจ่ายในการออกหุ้นกู้รอตัดจ่าย)	10,000,000 100,000	100,000 10,000,000

หุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นกู้ที่มีองค์ประกอบของหนี้สิน(หุ้นกู้) และส่วนของเจ้าของ(สิทธิเลือกซื้อหุ้น) อยู่ด้วยกันในตราสาร 1 ฉบับ ในการจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพกิจการไม่สามารถแยกขายตราสารหนี้กับสิทธิเลือกแปลงสภาพออกจากกันได้ แต่ทบข.32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กำหนดให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและที่เป็นส่วนของเจ้าของ แยกออกจากกัน ณ วันที่รับรู้อย่างแรกเริ่มแรก ดังนี้

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นทุน (สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ) จากส่วนที่เพิ่มขึ้น (Incremental Method) มีขั้นตอนดังนี้

1. คำนวณหามูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้โดยใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดของเงินต้นและดอกเบี้ยที่จะต้องจ่ายในอนาคตคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เป็นอยู่ในขณะนั้นของหนี้สินทางการเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันโดยไม่มีองค์ประกอบที่เป็นทุน(สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ)
2. นำมูลค่าที่กิจการออกตราสารโดยรวม(มูลค่าขาย) หักด้วยมูลค่าที่คำนวณได้ในข้อ 1. มูลค่าที่เหลืออยู่จะเป็นมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของทุน(สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ) หรือ **มูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของทุน คือ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้**

วิธีคำนวณองค์ประกอบของหุ้นกู้แปลงสภาพ

ขั้นที่ 1 คำนวณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้

เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหุ้นกู้โจทย์ได้ให้มาแล้วคือ 8,000,000 บาท แต่ในการออกจำหน่ายมีค่าใช้จ่ายในการออกหุ้น 100,000 บาท ซึ่งเป็นรายจ่ายที่กิจการประสบผลสำเร็จในการออกจำหน่าย ดังนั้นค่าใช้จ่ายนี้จึงเป็นการลดมูลค่าหุ้นกู้ที่ออก ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้	=	8,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้	=	(100,000)
มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้สุทธิ	=	<u>7,900,000</u>

ขั้นที่ 2 นำมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ที่ได้มา (ขั้นที่ 1) หักกับมูลค่ารวม(มูลค่าขาย) (หน่วย : บาท)

มูลค่ารวม(มูลค่าขาย) [(10,000 หุ้น x ราคาขายหุ้น 1,000บาท)-100,000]	=	9,900,000
หัก มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้สุทธิ (จาก <u>ขั้นที่ 1</u>)	=	(7,900,000)
มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ	=	<u>2,000,000</u>

สรุปคำตอบ

มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ ณ 1/1/x1 มีมูลค่า 2,000,000 บาท

ให้ทำ 1.1.2. การเปลี่ยนแปลงจาก NPAEs เป็น PAEs กระทบสิทธิซื้อหุ้น กำไรสะสม ดอกเบี้ยจ่ายหรือไม่แสดงรายการปรับปรุง(ถ้ามี)

ตารางเปรียบเทียบการตัดจำหน่ายหุ้นกู้แบบ NPAEsและPAEsเพื่อปรับปรุงผลกระทบในสิทธิซื้อหุ้น

วันที่	แบบ NPAEs		แบบ PAEs		ผลต่าง	
	ดอกเบี้ยแท้จริง	มูลค่าตามบัญชี	ดอกเบี้ยแท้จริง	มูลค่าตามบัญชี	ดอกเบี้ยแท้จริง	ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้
1/1/x1		9,900,000		7,900,000		(2,000,000)
31/12/x1	518,014	9,918,014	839,695	8,239,695	321,681	(1,678,319)
31/12/x2	518,956	9,936,970	875,802	8,615,497	356,846	(1,321,473)
31/12/x3	519,548	9,956,918	915,745	9,031,243	395,798	(925,675)
31/12/x4	520,992	9,977,910	959,936	9,491,179	438,944	(486,731)
31/12/x5	522,090	10,000,000	1,008,821	10,000,000	486,731	
	2,600,000		4,600,000		2,000,000	

ปรับปรุงผลกระทบ ณ สิ้นงวด 31 ธันวาคม x2 ดังนี้

สมุทธรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
X2 ธ.ค.31	ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ กำไรสะสม ดอกเบี้ยจ่าย ส่วนเกินทุนสิทธิแปลงสภาพ (บันทึกผลกระทบจากการเปลี่ยน NPAEs มาเป็น PAEs)	1,321,373 321,681 356,846	2,000,000

ให้ทำ 3. ให้จัดทำงบแสดงฐานะการเงินโดยใช้รูปแบบตามที่กำหนด

บริษัท ปี จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

หน่วย : บาท

	25x3	25x2	25x1
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
<u>หนี้สินไม่หมุนเวียน</u>			
หนี้สินระยะยาว-หุ้นกู้	10,000,000	10,000,000	10,000,000
หัก ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	(968,757)	(1,384,503)	(1,760,305)
	<u>9,031,243</u>	<u>8,615,497</u>	<u>8,239,695</u>
<u>ส่วนของผู้ถือหุ้น</u>			
ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ	2,000,000	2,000,000	2,000,000

ให้ทำ 1.1.4. ปรับปรุงดอกเบี้ยรับตามวิธีอัตราดอกเบี้ยแท้จริง ปี x3

การบันทึกบัญชี

สมุทธรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
X3 ธ.ค.31	ดอกเบี้ยจ่าย ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ เงินสด (บันทึกดอกเบี้ยจ่ายและตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้)	915,746	415,746 500,000

อัตรานัยข้อ 1 (ต่อ) มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม

1.2 ในปี 25x1 กิจการซื้อลูกสุกรมาจำนวน 2,000 ตัว ราคาตัวละ 3,500 บาท เป็นเงินจำนวน 7,000,000 บาท ในวันที่ซื้อบริษัทได้กู้เงินมาเพื่อซื้อสุกร 5,000,000 บาท ถูกหักเป็นค่าดอกเบี้ยจ่ายจำนวน 250,000 บาท ได้รับเงินสด 4,750,000 บาท และในวันดังกล่าวหากขายลูกสุกรออกไปทันทีจะมีค่าขนส่งตัวละ 100 บาท ค่านายหน้า 200,000 บาท ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงลูกสุกรประกอบด้วยค่าอาหารและฉีดวัคซีนจำนวน 6,450,000 บาท

31 ธันวาคม 25x1 คาดว่าจะขายสุกรได้ในราคาตัวละ 10,000 บาท มีค่าขนส่งตัวละ 120 บาท ค่านายหน้า 200,000 บาท

ให้ทำ

- 1.2.1. ให้คำนวณหามูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ และบันทึกบัญชีการซื้อสุกร
- 1.2.2. บันทึกบัญชีปรับปรุงสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.2.1. ให้คำนวณหามูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ และบันทึกบัญชีการซื้อสุกร

อ้างถึง มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม สำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ได้กล่าวว่าสินทรัพย์ชีวภาพ ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน เว้นแต่ กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) และภาษีเงินได้ ซึ่งตัวอย่าง ต้นทุนในการขาย ได้แก่ ค่านายหน้าเป็นต้น ดังนั้นดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากการกู้เงินมาเพื่อซื้อลูกสุกรของกิจการจำนวน 250,000 บาท จึงไม่นำมารวมเป็นต้นทุนในการขายจากการซื้อสุกร

อ้างถึง มรข.13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม ได้กล่าวถึง ราคาในตลาดหลักที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด

มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\
 &= (2,000 \times 3,500) - (2,000 \times 100) \\
 &= 7,000,000 - 200,000 \\
 &= 6,800,000
 \end{aligned}$$

มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\
 &= \text{มูลค่ายุติธรรม} - \text{ค่านายหน้า} \\
 &= 6,800,000 - 200,000 \\
 &= 6,600,000
 \end{aligned}$$

สรุปคำตอบ

มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร ณ วันซื้อ = 6,600,000 บาท

ทั้งนี้ ผลขาดทุนอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก เนื่องจากได้นำต้นทุนในการขายมาหักเพื่อคำนวณหามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งแสดงการบันทึกบัญชีดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1			
ณ วันซื้อ	สุกร	6,600,000	
	ขาดทุนจากการรับรู้รายการสุกรเมื่อเริ่มแรก	400,000	
	เงินสด		7,000,000
	(บันทึกซื้อสุกร 2,000 ตัว)		

ให้ทำ 1.2.2. บันทึกบัญชีปรับปรุงสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1

เนื่องจาก มบข.41 เรื่อง การเกษตรกรรม มิได้ระบุวิธีการในการรับรู้รายการจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้น
 ภายหลังจากรับรู้และวัดมูลค่าและไม่ถือเป็นประเด็นปัญหาในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น กิจการอาจใช้ดุลยพินิจในการรับรู้
 รายการจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังอาจนำเสนอได้ 2 วิธีดังนี้

1. บันทึกเป็นต้นทุน คือ บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ
2. บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย คือ บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นค่าใช้จ่ายและปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ณ วันสิ้นปี
 เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ

ทั้ง 2 วิธีแสดงได้ดังนี้

วิธีบันทึกเป็นต้นทุน

การบันทึกบัญชีค่าอาหารและวัคซีนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด-เป็นต้นทุนดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ตลอดรอบบัญชี	สุกร เงินสด (บันทึกการให้อาหารและฉีดวัคซีน)	6,450,000	6.450,000

การบันทึกบัญชีปรับปรุงสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ธ.ค.31	สุกร กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม (บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ)	6,510,000	6,510,000
	<u>คำนวณประกอบ</u>		
	มูลค่ายุติธรรมของสุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1		
	มูลค่ายุติธรรม = ราคาขายในตลาดหลัก - ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น		
	= [(2,000x10,000) - (2,000x120)]		
	= 20,000,000-240,000		
	= 19,760,000 บาท		
	มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1		
	มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร = มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		
	= 19,760,000-200,000		
	= 19,560,000 บาท		
	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x1		
	= 19,560,000 -(6,600,000-6,450,000)		
	= 6,510,000 บาท		

วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

การบันทึกบัญชีค่าอาหารและวัคซีนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด-เป็นค่าใช้จ่ายดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ตลอดรอบบัญชี	ค่าอาหาร ค่าฉีดวัคซีน เงินสด (บันทึกการให้อาหารและฉีดวัคซีน)	6,450,000	6.450,000

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ธ.ค.31	สุกร กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม (บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ)	12,960,000	12,960,000
	<u>คำนวณประกอบ</u> มูลค่ายุติธรรมของสุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่ายุติธรรม = ราคาขายในตลาดหลัก - ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น = [(2,000x10,000) - (2,000x120)] = 20,000,000-240,000 = 19,760,000 บาท มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร = มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย = 19,760,000-200,000 = 19,560,000 บาท กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x1 = 19,560,000 - 6,600,000 = 12,960,000 บาท		

ตัวอย่างการนำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ 2 วิธี

(ผู้สอนทำขึ้นเพื่อประกอบความเข้าใจ ไม่ต้องทำส่งคะ)

รายการ	วิธีบันทึกต้นทุน	วิธีบันทึกค่าใช้จ่าย
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)		
รายได้		
ขาย	-	-
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม	6,510,000	12,960,000
รวม	6,510,000	12,960,000
ค่าใช้จ่าย		
ขาดทุนจากการรับรู้รายการสุกรเมื่อเริ่มแรก	(400,000)	(400,000)
ค่าอาหารและฉีดวัคซีน	-	(6,450,000)
รวม	(400,000)	(6,450,000)
กำไร (ขาดทุน)	6,110,000	6,110,000

อัตรายข้อ 2 ครั้งที่ 51 2 /2565 มบข.1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ข้อ 2.1 วันที่ 1 มกราคม 25x2 บริษัททำสัญญากู้ยืมเงินระยะยาวเป็นเวลา 5 ปีกับธนาคารพาณิชย์แห่งหนึ่งจำนวน 20 ล้านบาท โดยบริษัทต้องคืนเงินต้นให้ธนาคารทุกสิ้นเดือนมิถุนายน และ ธันวาคม ของทุกปีงวดละ 2 ล้านบาทโดยมีเงื่อนไขว่าบริษัทจะต้องคงอัตราส่วนหนี้สินต่อทุน 2:1 โดยเริ่มจ่ายงวดแรกให้ธนาคารคือ มิถุนายน 25x3

ก่อนสิ้นปี 25x4 บริษัทประเมินว่าการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัทมีอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนเกิน 2:1 จึงได้ทำหนังสือขอฟ่อนปรนเงื่อนไขเงินกู้ดังกล่าวต่อธนาคาร ซึ่งที่ผ่านมาบริษัทคืนเงินต้นให้กับธนาคารด้วยดีมาโดยตลอด เนื่องจากเป็นการผิดเงื่อนไขครั้งแรกธนาคารจึงฟ่อนปรนให้เป็นระยะเวลา 1 ปี โดยมีจดหมายตกลงอนุมัติไปยังบริษัทลงวันที่ 28 ธันวาคม 25x4 ตั้งแต่ 28/6/25x5 – 28/6/25x6

ให้ทำ

ให้บริษัทแสดงยอดคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบปี 25x4 และ ปี 25x3 ในส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาว พร้อมให้เหตุผลประกอบอย่างละเอียด (10 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึงมบข.1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กล่าวว่

กิจการต้องแยกแสดงสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เว้นแต่การแสดงรายการตามสภาพคล่องจะมีความน่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมาก อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะด้วยวิธีใดกิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระในระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัดซึ่งได้รวมยอดคงเหลือส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระดังนี้

- 1) ไม่เกิน 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน และ
- 2) เกินกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงินที่จะครบกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงานเป็นหนี้สินหมุนเวียน ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) เงื่อนไขเดิมในการชำระหนี้สินจะมีระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน และ
- 2) มีข้อตกลงที่จะชำระหนี้โดยการก่อหนี้ระยะยาวใหม่หรือวางกำหนดเวลาการจ่ายเงินใหม่ให้เป็นหนี้สินระยะยาว ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน

หากก่อนหรือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน **กิจการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นกลายเป็นหนี้สินที่จ่ายคืนเมื่อทวงถาม กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน** แม้ว่าภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้สินนั้น อย่างไรก็ตามหากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้จ่ายชำระหนี้คืนในทันทีที่กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

จากโจทย์ ก่อนสิ้นปี 25x4 บริษัทประเมินว่ามีอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์เกินสัดส่วน 2:1 ซึ่งเป็นการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ระยะยาว **และอาจเป็นผลให้หนี้สินนั้นกลายเป็นหนี้สินที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม ทำให้กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินทั้งหมดเป็นหนี้สินหมุนเวียน** กิจการจึงขอฟ่อนปรนเงื่อนไขเงินกู้ต่อธนาคารและธนาคารได้อนุมัติเป็นหนังสือลงวันที่ 28 ธันวาคม 25x4 ซึ่งเป็นวันที่ภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยฟ่อนปรนเงื่อนไขไปถึงวันที่ 28 มิถุนายน 25x6 ซึ่งเป็นเวลาเกิน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานปี 25x4

ดังนั้น กิจการจึงยังคงจัดประเภทหนี้ที่จะครบกำหนดในปี 25x5 จำนวน 4 ล้านบาทเป็นหนี้สินหมุนเวียน และจัดประเภทส่วนต่างที่คงเหลือเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน ดังนี้

ตารางเงินกู้ระยะยาว แบบผ่อนชำระราย 6 เดือน

วันที่	อัตราดอกเบี้ย	เงินชำระค่างวด	ดอกเบี้ยจ่าย	เงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
1/1/25x2					20,000,000
30/6/25x2		-		-	20,000,000
31/12/25x2		-		-	20,000,000
30/6/25x3		2,000,000		2,000,000	18,000,000
31/12/25x3		2,000,000		2,000,000	16,000,000
30/6/25x4		2,000,000		2,000,000	14,000,000
31/12/25x4		2,000,000		2,000,000	12,000,000
30/6/25x5		2,000,000		2,000,000	10,000,000
31/12/25x5		2,000,000		2,000,000	8,000,000
30/6/25x6		2,000,000		2,000,000	6,000,000
31/12/25x6		2,000,000		2,000,000	4,000,000
30/6/25x7		2,000,000		2,000,000	2,000,000
31/12/25x7		2,000,000		2,000,000	-

บริษัทแสดงยอดคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบปี 25x4 และ ปี 25x3 ดังนี้

บริษัท จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

หน่วย : บาท

25x4 25x3

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

หนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนด 1 ปี

4,000,000 4,000,000

หนี้สินไม่หมุนเวียน

หนี้สินระยะยาว

8,000,000 12,000,000

รวม

12,000,000 16,000,000

อัตรนัยข้อ 2 (ต่อ) ครั้งที่ 51 2/2565 มบช.8 นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
ข้อ 2.2 ปี 25x3 กิจการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงไปเป็นวิธีจำนวนหน่วยผลผลิต เพื่อความเหมาะสมในเรื่อง
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของการใช้เครื่องจักร จากการใช้วิธีเส้นตรงจะทำให้ค่าเสื่อมราคาสูงกว่าวิธีจำนวนหน่วยผลผลิต 1.8
ล้านบาท การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี และกิจการ
ต้องปรับปรุงอย่างไรในปี 25x3 (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 2.2 อ้างถึงมบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กล่าวว่

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เนื่องมาจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่เพื่อให้จำนวนที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอยู่ในงวดที่เกี่ยวข้อง และเพื่อความครบถ้วนของข้อมูล การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ ตัวอย่างรายการบัญชีที่ทำให้กิจการต้องใช้การประมาณการได้แก่

1. หนี้สงสัยจะสูญ เพื่อประมาณจำนวนหนี้ที่ไม่สามารถเก็บเงินได้
2. สินค้าล้าสมัย เพื่อประมาณความสัมพันธ์มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
3. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ เพื่อประมาณอายุใช้งานและมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
4. การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมราคา คือ **เป็นการเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงไปเป็นวิธีจำนวนหน่วยผลผลิต เป็นต้น**

สำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการ คือ วิธีที่เรียกว่า “การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป” โดยวิธีนี้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นนับจากงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป ดังนั้น กิจการจะรับรู้ผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงโดยไม่ต้องมีการปรับปรุงตัวเลขย้อนหลัง

สรุปคำตอบ

การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงไปเป็นวิธีจำนวนหน่วยผลผลิตเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งวิธีปฏิบัติทางบัญชี คือการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยไม่ต้องมีการปรับปรุงตัวเลขย้อนหลัง

อัตรยข้อ 2 (ต่อ) ครั้งที่ 51 2 /2565 มบข.10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

ข้อ 2.3 วันที่ 4 มกราคม 25x4 ศาลฎีกามีคำสั่งตรงตามศาลชั้นต้น และ ศาลอุทธรณ์ ให้บริษัทต้องชำระค่าเสียหายแก่เจ้าหนี้เป็นจำนวน 2 ล้านบาท ซึ่งค่าเสียหายดังกล่าวเกิดจากบริษัทผิดสัญญาการทำงานตั้งแต่ปี 25x3 ซึ่งศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ตัดสินให้บริษัทต้องชำระค่าเสียหายดังกล่าวตั้งแต่ปี 25x3 บริษัทได้บันทึกค่าเสียหายดังกล่าวในปี 25x4 ซึ่งผู้สอบบัญชีลงวันที่หน้ารายงานวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x4

ให้ทำ

บริษัทบันทึกค่าเสียหายในปี 25x4 เหมาะสมหรือไม่ กิจการต้องปรับปรุงรายการบัญชีอย่างไร(ถ้ามี) (6 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำข้อ 2.3 บริษัทบันทึกค่าเสียหายในปี 25x4 เหมาะสมหรือไม่ กิจการต้องปรับปรุงรายการบัญชีอย่างไร(ถ้ามี)

จากสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นเรื่องเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งกิจการต้องปฏิบัติให้สอดคล้องกับเรื่องดังกล่าวตามนิยามที่กล่าวไว้ใน มบข.10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ดังนี้

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

- เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง) และ
- เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

จากโจทย์ บริษัทถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากการผิดสัญญาการทำงานไว้ในปี 25x3 โดยในปีดังกล่าวศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ตัดสินให้บริษัทต้องชำระค่าเสียหายเป็นจำนวน 2 ล้านบาทสะท้อนให้เห็นว่าสถานการณ์ดังกล่าวมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและในวันที่ 4 มกราคม 25x4 ซึ่งเป็นวันที่ก่อนงบการเงินอนุมัติ ศาลฎีกามีคำพิพากษาตรงตามศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ให้กิจการต้องชดใช้ในจำนวนเดียวกัน ดังนั้น กิจการจึงต้องปรับปรุงประมาณการที่เกี่ยวข้องกับค่าเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในปี 25x3

สรุปคำตอบ

การที่บริษัทบันทึกค่าเสียหายในปี 25x4 ถือว่าไม่เหมาะสม กิจการควรปรับปรุงรายการบัญชีดังนี้
การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X3 ธ.ค.31	ค่าเสียหายจากคดีความฟ้องร้อง ประมาณการหนี้สินจากการถูกฟ้องร้องค่าเสียหาย (บันทึกประมาณการหนี้สินจากคดีผิดสัญญาการทำงาน)	2,000,000	2,000,000

อัตรายี่ห้อ 3 ครั้งที่ 51 2 /2565 ต้นทุนงานสั่งทำ

บริษัท A จำกัดมีแผนกผลิต 2 แผนกคือ แผนกแปรรูป กับ แผนกบรรจุ มีการผลิต 2 งาน คือ งาน ก และ งาน ข โดยในเดือนเมษายน มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องดังนี้

ยอดยกมาเดือน เมษายน

ค่าวัตถุดิบ	5,860 บาท (ประกอบด้วย วัตถุดิบทางตรง 5,860 บาท, วัตถุดิบทางอ้อม 0 บาท)
งานระหว่างทำ ก	
วัตถุดิบทางตรง	1,250 บาท
แรงงานทางตรง	3,540 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต-แผนกแปรรูป	2,530 บาท
รวม	7,320 บาท

รายการที่ 1 ซื้อวัตถุดิบ 206,000 บาท ประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง 146,000 บาท และวัตถุดิบทางอ้อม 60,000 บาท

รายการที่ 2 เบิกใช้วัตถุดิบทางตรง งาน ก 108,000 บาท งาน ข 38,000 บาท ค่าวัตถุดิบทางอ้อม 21,000 บาท

รายการที่ 3 ค่าแรงงานทางตรง งาน ก 160,000 บาท งาน ข 50,000 บาท ค่าแรงงานทางอ้อม 40,900 บาท

รายการที่ 4 จ่ายค่าเช่าโรงงาน 11,000 บาท ค่าเสื่อมราคาโรงงาน 9,000 บาท

รายการที่ 5 แผนกแปรรูปใช้ชั่วโมงเครื่องจักร แผนกบรรจุใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง

ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานดังนี้

	แผนกแปรรูป	แผนกบรรจุ
อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	6 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร	4 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง
ชั่วโมงเครื่องจักร	6,500	
ชั่วโมงแรงงานทางตรง		7,700
ค่าใช้จ่ายแผนกแปรรูป งาน ก : งาน ข ในอัตราส่วน 3 : 1		
ค่าใช้จ่ายแผนกบรรจุ งาน ก : งาน ข ในอัตราส่วน 3 : 1		

รายการที่ 6 ขายเศษซากงาน ก 900 บาท โดยบริษัทมีนโยบายรับรู้เป็นรายได้เบ็ดเตล็ด

รายการที่ 7 ลงคืนวัตถุดิบทางตรงงาน ก 2,020 บาท และ วัตถุดิบทางตรง งาน ข 380 บาท เก็บเข้าคลังเนื่องจากเบิกมาเกิน

รายการที่ 8 มีการโอนสินค้าสำเร็จรูป 1,000 หน่วยในงาน ก โดยจำนวน 880 หน่วย โอนไปเป็นสินค้าสำเร็จรูปรอส่งให้ลูกค้า ส่วนที่เหลือ 120 หน่วย เป็นสินค้าเสีย ซึ่งจะนำไปขายในราคาหน่วยละ 90 บาท บริษัทมีนโยบายให้ของเสียเป็นต้นทุนของงานนั้นๆ และของเสียที่เกิดขึ้นถือเป็นของเสียเกินปกติ

รายการที่ 9 ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานสูงไป – ต่ำไปเข้าต้นทุนขาย

ให้ทำ

- บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่ 5-9 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด
- จัดทำบัตรต้นทุนงาน ก ตามรูปแบบตารางที่กำหนด

บัตรต้นทุน

งาน-ก

	วัตถุดิบทางตรง	ค่าแรงงานทางตรง	ค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างาน		ต้นทุนรวม
			แผนกแปรรูป	แผนกบรรจุ	

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.1. บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่ 5-9 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
รายการที่ 5	งานระหว่างทำ – งาน ก	52,350	
	งานระหว่างทำ – งาน ข	17,450	
	ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกแปรรูป		39,000
	ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกบรรจุ		30,800
	(บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน)		
	<u>คำนวณประกอบ 1</u>		
		<u>งาน ก</u>	<u>งาน ข</u>
	แผนกแปรรูป :-		
	งาน ก = $[6,500 \times 6 \times \frac{3}{4}]$	29,250	
	งาน ข = $[6,500 \times 6 \times \frac{1}{4}]$		9,750
แผนกบรรจุ :-			
งาน ก = $[7,700 \times 4 \times \frac{3}{4}]$	23,100		
งาน ข = $[7,700 \times 4 \times \frac{1}{4}]$	_____	<u>7,700</u>	
รวมค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานประจำแผนก	<u>52,350</u>	<u>17,450</u>	
รายการที่ 6	เงินสด	900	
	รายได้จากการขายเศษวัสดุ		900
	(บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน)		
รายการที่ 7	วัตถุดิบ	2,400	
	งานระหว่างทำ-งาน ก		2,020
	งานระหว่างทำ-งาน ข		380
	(บันทึกส่งคืนวัตถุดิบทางตรงกลับเข้าคลัง)		
รายการที่ 8	สินค้าสำเร็จรูป <u>คำนวณประกอบ 2, 3</u>	286,572	
	งานระหว่างทำ-งาน ก <u>คำนวณประกอบ 2</u>		286,572
	(บันทึกสินค้าสำเร็จรูป ก)		
	<u>คำนวณประกอบ 3</u>		
	สินค้าสำเร็จรูป – หน่วยดี	880	หน่วย
	คูณ ต้นทุนต่อหน่วย	<u>325.65</u>	บาท/หน่วย
	ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูป	<u>286,572</u>	บาท
	เงินสด <u>คำนวณประกอบ 4</u>	10,800	
	ขาดทุนจากของเสียเกินปกติ <u>คำนวณประกอบ 4</u>	28,278	
	งานระหว่างทำ-งาน ก <u>คำนวณประกอบ 2, 4</u>		39,078
	(บันทึกขายของเสียที่เกิดขึ้นและจำหน่ายขาดทุน)		

	<p><u>คำนวณประกอบ 4</u></p> <p>วิธีการบัญชีเกี่ยวกับของเสียเกินปกติ ซึ่งเป็นต้นทุนของเสียที่เกิดขึ้นจากการไม่มีประสิทธิภาพในกระบวนการผลิต ควรถือเป็นผลขาดทุนจากของเสียเกินปกติแยกเป็นบัญชีต่างหากจากบัญชีต้นทุนสินค้า ดังนี้</p> <p>สินค้าสำเร็จรูป – หน่วยเสีย(120หน่วยx325.65บาท/หน่วย 39,078 บาท หัก ของเสียขายได้ (120 หน่วย x 90 บาท/หน่วย) (10,800) บาท ขาดทุนจากของเสียเกินปกติ <u>28,278</u> บาท</p>		
รายการที่ 9	<p>ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกแปรรูป 39,000 ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกบรรจุ 30,800 ต้นทุนขาย <u>คำนวณประกอบ 5</u> ค่าใช้จ่ายการผลิต (บันทึกปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างาน) <u>คำนวณประกอบ 5</u> ค่าใช้จ่ายการผลิต(จริง) :- ค่าวัตถุดิบทางอ้อม 21,000 ค่าแรงงานทางอ้อม 40,900 ค่าเช่าโรงงาน 11,000 ค่าเสื่อมราคาโรงงาน <u>9,000</u> 81,900 หัก ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกแปรรูป (39,000) ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกบรรจุ (30,800) (69,800) ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานต่ำไป <u>12,100</u></p>	12,100	81,900

คำนวณประกอบ 2

การคำนวณต้นทุนการผลิต-ต้นทุนงานสั่งทำ

คำนวณต้นทุนผลิต	งานเลขที่		
	งาน ก	งาน ข	รวม
	เสร็จ 100%	อยู่ระหว่างผลิต	
งานระหว่างทำยกมา	7,320	-	7,320
<u>บวก</u> ต้นทุนผลิต	(108,000-2,020)	(38,000-380)	
- วัตถุดิบทางตรงใช้ไป	105,980	37,620	143,600
- ค่าแรงงานทางตรงใช้ไป	160,000	50,000	210,000
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกแปรรูป	29,250	9,750	39,000
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน – แผนกบรรจุ	<u>23,100</u>	<u>7,700</u>	<u>30,800</u>
รวมต้นทุนผลิตที่เกิดขึ้น	325,650	<u>105,070</u>	<u>430,720</u>
หาร จำนวนหน่วย	<u>1,000</u>	หน่วย	
ต้นทุนต่อหน่วย	<u>325.65</u>	บาทต่อหน่วย	

ให้ทำ 3.2 จัดทำบัตรต้นทุนงาน ก ตามรูปแบบตารางที่กำหนด

	บัตรต้นทุน				งาน-ก
	วัตถุดิบทางตรง	ค่าแรงงาน ทางตรง	ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน		ต้นทุนรวม
			แผนกแปรรูป	แผนกบรรจุ	
ยกมา	1,250	3,540	2,530	-	7,320
เพิ่มขึ้น	108,000	160,000	29,250	23,100	320,350
ลดลง	(2,020)	-	-	-	(2,020)
รวม	107,230	163,540	31,780	23,100	325,650
หาร จำนวนหน่วย					1,000
ต้นทุนต่อหน่วย					325.65