

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 50 1 /2565 วันที่ 6 มีนาคม 2565

ส่วนที่ 1 อดนัย 3 ข้อ

อดนัยข้อ 1 มบช.10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

ข้อ 1.1

บริษัทกู้ยืมเงินระยะยาวจากบริษัทอื่นจำนวน 150 ล้านบาท โดยมีข้อกำหนดตามสัญญาให้บริษัทต้องดำรงอัตรากำไรก่อนภาษีได้ทุกไตรมาส แต่หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขจะต้องชำระคืนเงินกู้ยืมทั้งหมดทันที

บริษัทสามารถดำรงกำไรก่อนภาษีในปีงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ไตรมาสที่ 4 ได้จึงจัดประเภทเงินกู้ยืมในบริษัทอื่นไปเป็นเงินกู้ยืมระยะยาว

ต่อมาในไตรมาสที่ 1 ของงบการเงินปี 25x2 มีการระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนาอีกรอบ ส่งผลให้กิจการไม่สามารถทำตามข้อกำหนดในสัญญาได้จึงต้องชำระคืนเงินกู้ทั้งหมดจำนวนโดยไม่ได้รับการผ่อนผันจากผู้ให้กู้ยืมและบริษัทไม่สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนอื่นได้ ในวันที่ 10 เมษายน 25x2 คณะกรรมการบริษัทจึงลงมติเลิกกิจการโดยงบการเงินของกิจการอนุมัติวันที่ 21 เมษายน 25x2 ให้ทำ

จากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่เกิดขึ้นมีผลต่อรายการในการนำเสนองบการเงินและควรเปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร (10 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 1.1 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่เกิดขึ้นมีผลต่อรายการในการนำเสนองบการเงินและควรเปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร

อ้างอิงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ได้กล่าวถึงเป็นการเฉพาะในเรื่อง “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ไว้ดังนี้

การดำเนินงานต่อเนื่อง

กิจการต้อง “ไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง” หากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่าข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสม โดยที่ฝ่ายบริการของกิจการ

- ตั้งใจที่จะชำระบัญชี หรือ
- หยุดประกอบธุรกิจ หรือ
- ไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากชำระบัญชีหรือหยุดประกอบธุรกิจ

ในขณะเดียวกัน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้ระบุเป็นการเฉพาะให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) กิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ
- 2) ฝ่ายบริหารของกิจการทราบถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว แม้ว่าอาจเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

จากโจทย์ หลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ในไตรมาส 1 ของงบการเงินปี 25x2 บริษัทไม่สามารถดำรงอัตรากำไรก่อนภาษีให้เป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญาได้ รวมทั้งไม่สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนอื่นได้จนฝ่ายบริหารมีมติให้เลิกกิจการในวันที่ 10 เมษายน 25x2 ซึ่งเป็นวันที่ก่อนอนุมัติงบการเงินสะท้อนให้เห็นว่ากิจการไม่สามารถจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องได้

สรุปคำตอบ

งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานปี 25x1 “กิจการต้องไม่จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง” และแสดงรายงานทางการเงินสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ประมาณขึ้นตามมูลค่าชำระบัญชีรวมทั้งส่วนของผู้ถือหุ้น โดยแสดงข้อมูลสินทรัพย์ตามมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ (Estimated Realizable Values) ซึ่งจะต้องมีการจัดสรรในการจ่ายชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้และจ่ายคืนผู้ถือหุ้นต่อไป ดังนั้นเงินกู้ยืมในบริษัทอื่นที่จัดประเภทเป็นเงินกู้ยืมระยะยาวไว้จึงควรปรับปรุงจัดประเภทรายการใหม่เป็นหนี้ระยะสั้นแทน พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์ดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง

หลังจากวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เกิดการระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนาขึ้นอีกรอบส่งผลให้กิจการไม่สามารถทำตามข้อกำหนดในสัญญาได้ จึงต้องชำระคืนเงินกู้ยืมทั้งจำนวนมูลค่า 150 ล้านบาท (ดูหมายเหตุ) โดยไม่ได้รับการผ่อนผันและบริษัทไม่สามารถจัดหาแหล่งเงินทุนอื่นได้ ในวันที่ 10 เมษายน 25x2 คณะกรรมการบริษัทจึงมีมติเลิกกิจการ

ข้อ 1.2

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการมีลูกหนี้การค้าซึ่งเป็นบริษัทในต่างประเทศที่มีมูลค่าเป็นสาระสำคัญในงบการเงินรวมจากการตรวจสอบความสามารถในการชำระหนี้แล้วพบว่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่ไม่มีสาระสำคัญกิจการจึงไม่ได้ตั้งค่าเผื่อการด้อยค่าจากการไม่ชำระหนี้เอาไว้

เดือนกุมภาพันธ์ 25x2 โรงงานของลูกหนี้รายดังกล่าวได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ความไม่สงบระหว่างประเทศจนเป็นเหตุให้ในเดือนมีนาคม 25x2 ต้องปิดกิจการและมีความชัดเจนว่าลูกหนี้การค้ารายดังกล่าวไม่สามารถชำระหนี้ได้ บริษัทยังไม่ได้ตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญในเหตุการณ์นี้ไว้ และยังปิดงบการเงินไม่เสร็จ

ให้ทำ

บริษัทอยู่ระหว่างจัดทำงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 จากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่เกิดขึ้น กิจการควรปรับปรุง หรือ เปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร (10 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 1.1 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่เกิดขึ้น กิจการควรปรับปรุง หรือ เปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างไร

อ้างถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กล่าวว่

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

- 1) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งแสดงถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง และ
- 2) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งแสดงถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

จากโจทย์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ลูกหนี้การค้าต่างประเทศซึ่งมีมูลค่าเป็นสาระสำคัญต่อกิจการจากการตรวจสอบความสามารถในการชำระหนี้พบว่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่ไม่มีสาระสำคัญ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงลูกหนี้การค้ารายดังกล่าว ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่มีการด้อยค่าด้านเครดิต

ถึงแม้ว่าภายหลังวันสิ้นงวด 25x1 เดือนกุมภาพันธ์ 25x2 โรงงานลูกหนี้รายดังกล่าวได้รับผลกระทบจากเหตุการณ์ความไม่สงบระหว่างประเทศจนเป็นเหตุให้ต้องปิดกิจการในเดือน มีนาคม 25x2 ส่งผลให้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ จากสถานการณ์ที่เกิดขึ้นสะท้อนให้เห็นว่าเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปคำตอบ

จากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่เกิดขึ้น กิจการไม่ต้องปรับปรุง จำนวนลูกหนี้การค้ารายดังกล่าวที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง แต่ต้องเปิดเผยเหตุข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่แต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ

- 1) ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว
- 2) ประมาณการผลกระทบทางการเงิน หรือ คำอธิบายที่ว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้

อัตรายข้อ 2 มบข.32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

2.1 บริษัทควรระบุข้อมูลต่อไปนี้ เป็น รายการหนี้ทางการเงิน หรือ ตราสารทุน

2.1.1 หุ้นบุริมสิทธิชนิดผู้ถือมีสิทธิเรียกไถ่ถอนคืนได้ตามที่ระบุมูลค่าไว้ ภายในระยะเวลาที่กำหนด 10 ปี (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือมีสิทธิเรียกคืนเงินได้

คือ หุ้นบุริมสิทธิที่ให้สิทธิกับผู้ถือหุ้นที่จะเรียกร้องให้กิจการไถ่ถอนหุ้นภายในระยะเวลาและราคาที่กำหนดไว้ หุ้นประเภทนี้ทำให้กิจการผู้ออกมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินคืนค่าหุ้นทันทีที่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิต้องการ จึงทำให้หุ้นบุริมสิทธินี้มีลักษณะคล้ายหนี้สิน ดังนั้น หุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือมีสิทธิเรียกคืนเงินได้จึงเป็นหนี้สินของกิจการผู้ออกหุ้นบุริมสิทธิ

สรุปคำตอบ

บริษัทควรจัดประเภทหุ้นดังกล่าวเป็น “หนี้สินทางการเงิน”

2.1.2 หุ้นกู้ด้อยสิทธิมูลค่า 100,000,000 บาท อัตราดอกเบี้ย 6% เท่ากับอัตราตลาด จ่ายดอกเบี้ยทุกปีโดยกิจการสามารถไถ่ถอนคืนได้หลังจากออกจำหน่ายแล้ว 3 ปี และผู้ซื้อหุ้นกู้สามารถเรียกคืนเงินต้นได้หากกิจการมีเหตุการณ์ปรับโครงสร้างหนี้ (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กล่าวไว้ดังนี้

หนี้สินทางการเงิน

หมายถึง หนี้สินที่จะได้กล่าวถึง (บางส่วน) ดังต่อไปนี้ซึ่งเป็นภาระผูกพันตามสัญญาที่กิจการจะต้อง

- 1) ส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กิจการอื่น หรือ
- 2) แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่จะทำให้กิจการเสียประโยชน์

จากโจทย์ หุ้นกู้ด้อยสิทธิ มีเงื่อนไขให้สามารถไถ่ถอนคืนได้หลังจากออกจำหน่ายแล้ว 3 ปี และผู้ซื้อสามารถเรียกคืนเงินต้นได้หากกิจการมีเหตุการณ์ปรับโครงสร้างหนี้จึงทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบเงินสดในอนาคต ดังนั้นหุ้นกู้ลักษณะดังกล่าวจึงถือเป็นหนี้สินทางการเงินของกิจการ

สรุปคำตอบ

บริษัทควรจัดประเภทหุ้นดังกล่าวเป็น “หนี้สินทางการเงิน”

2.2 บริษัทซื้อหุ้นสามัญจำนวน 100,000 หุ้น จากตลาดหลักทรัพย์ในราคา 5 บาทต่อหุ้น หุ้นสามัญราคาตามมูลค่า 2 บาทต่อหุ้น โดยมีแผนจะจำหน่ายออกภายใน 3 ปีข้างหน้า ให้บันทึกบัญชีรายการดังกล่าว (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กล่าวถึง “หุ้นทุนซื้อคืน” ไว้ดังนี้

หุ้นทุนซื้อคืน

หากกิจการซื้อคืนตราสารทุนของกิจการเองตราสารทุนดังกล่าว(หุ้นทุนซื้อคืน) ต้องหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการ ต้องไม่รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการซื้อ ขายออก หรือ ยกเลิกตราสารทุนของกิจการเอง หุ้นทุนซื้อคืนดังกล่าวอาจซื้อคืนและถือโดยกิจการเองหรือถือโดยกิจการอื่นในกลุ่มกิจการ รวมถึงตอบแทนที่จ่ายหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับหุ้นทุนซื้อคืนมี 2 วิธีคือ

1. วิธีราคาทุน (Cost Method)

วิธีนี้บัญชีหุ้นทุนซื้อคืนจะเพิ่มขึ้นด้วยราคาทุนที่กิจการจ่ายเพื่อซื้อหุ้นคืนกลับมา และลดลงด้วยจำนวนเดียวกันเมื่อมีการออกหุ้นทุนที่ซื้อคืนนั้นใหม่ วิธีนี้กิจการจะบันทึกลดบัญชีหุ้นซื้อคืนลง โดยจำนวนหุ้นสามัญที่เรียกชำระแล้ว และ บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นจะไม่ถูกระทบจากรายการซื้อหุ้นคืน วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ง่ายและเป็นที่ยอมรับในทางปฏิบัติ

2. วิธีราคาตามมูลค่า (ราคาตราไว้: Par-Value Method)

วิธีนี้กิจการจะบันทึกหุ้นทุนซื้อคืนด้วยราคาตามมูลค่าและลดบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นตามสัดส่วนของจำนวนหุ้นทุนซื้อคืนกับหุ้นเดิมทั้งหมดที่เคยรับรู้เมื่อออกจำหน่ายเริ่มแรก หากต้นทุนซื้อคืนสูงกว่าราคาตามบัญชีที่ออกจำหน่ายเริ่มแรก ให้นำผลต่างที่เกิดขึ้นไปหักกับกำไรสะสม แต่ถ้าต้นทุนซื้อคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีที่ออกจำหน่ายเริ่มแรก ให้บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นส่วนเกินมูลค่าหุ้น- หุ้นทุนซื้อคืน วิธีนี้จะแสดงหุ้นทุนซื้อคืนเป็นรายการหักจากหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ส่งผลให้หุ้นสามัญที่เรียกชำระแล้วลดลงซึ่งจะคล้ายกับการลดทุนของกิจการ

จาก 2 วิธีข้างต้น **การบันทึกบัญชีด้วยวิธีราคาทุน** จึงสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน เนื่องจากวิธีดังกล่าวหุ้นทุนซื้อคืนจะนำไปหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้นโดยจำนวนหุ้นสามัญที่เรียกชำระแล้ว และ บัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นจะไม่ถูกระทบจากรายการซื้อหุ้นคืน ดังนี้

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
	หุ้นทุนซื้อคืน – หุ้นสามัญ เงินสด (บันทึกการซื้อหุ้นคืน (100,000 หุ้น x 5 บาทต่อหุ้น))	500,000	500,000

การแสดงผลการในส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันที่ xx เป็นดังนี้

ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว	xx	บาท
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	xx	บาท
กำไรสะสม	xx	บาท
หัก	หุ้นทุนซื้อคืน – หุ้นสามัญ	(500,000) บาท
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	xx	บาท

2.3 วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทออกหุ้นกู้แปลงสภาพจำนวน 11,000 หุ้น อายุ 3 ปี มูลค่าหุ้นละ 140 บาท เป็นเงิน 1,540,000 บาท อัตราดอกเบี้ยหุ้นกู้ 5% จ่ายดอกเบี้ยทุกสิ้นปี หุ้นกู้สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 1,000 หุ้น ซึ่งอัตราดอกเบี้ยของหุ้นชนิดเดียวกันที่ไม่สามารถแปลงสภาพได้ คือ 9%

ให้ทำ

แสดงการคำนวณเพื่อแยกองค์ประกอบของตราสารหนี้และตราสารทุนและบันทึกบัญชีฝั่งผู้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพ (12 คะแนน)

Present Value Interest Factor		
	5%	9%
ปีที่ 1	0.95238	0.91743
ปีที่ 2	0.90703	0.84168
ปีที่ 3	0.86384	0.77218

Present Value of Ordinary Annuity		
	5%	9%
ปีที่ 1	0.95238	0.91743
ปีที่ 2	1.85941	1.75911
ปีที่ 3	2.72325	2.53129

แนวคำตอบ

หุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นกู้ที่มีองค์ประกอบของหนี้สินทางการเงิน (ข้อตกลงตามสัญญาที่จะส่งมอบเงินสดและสินทรัพย์ทางการเงินอื่น) และตราสารทุน (สิทธิเลือกซื้อหุ้นที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินเป็นหุ้นสามัญของกิจการในจำนวนหุ้นที่คงที่ภายในระยะเวลาที่กำหนด) อยู่ด้วยกันในตราสาร 1 ฉบับ ในการจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพกิจการไม่สามารถแยกขายตราสารหนี้กับสิทธิในการเลือกแปลงสภาพออกจากกันได้ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กำหนดให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและที่เป็นส่วนของเจ้าของแยกออกจากกัน ณ วันที่รับรู้อย่างเมื่อเริ่มแรกดังนี้

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นทุน (สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ) จากส่วนที่เพิ่มขึ้น (Incremental Method) มีขั้นตอนดังนี้

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

วิธีคำนวณมูลค่าของแต่ละองค์ประกอบของหุ้นกู้แปลงสภาพ

ขั้นที่ 1 คำนวณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ (i=9%,n=3ปี) (หน่วย : บาท)

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าปัจจุบันของเงินต้น (1,540,000 บาท} \times 0.77218) &= 1,189,157 \\ \text{มูลค่าปัจจุบันของดอกเบี้ย(1,540,000 บาท} \times 5\% \times 2.53129) &= 94,909 \\ \text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ 11,000 หุ้น} &= \underline{1,384,067} \end{aligned}$$

ขั้นที่ 2 นำมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ที่ได้จาก ขั้นที่ 1 มาหักกับมูลค่ารวม (หน่วย : บาท)

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ารวม (11,000 หุ้น} \times \text{ราคาขายหุ้น 140 บาท)} &= 1,540,000 \\ \text{หัก มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้} &= (1,384,067) \\ \text{มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ} &= \underline{155,933} \end{aligned}$$

สรุปการคำนวณหามูลค่าหุ้นกู้และมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1	(หน่วย : บาท)
มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ - องค์ประกอบของตราสารหนี้	= 1,384,067
มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ - องค์ประกอบของตราสารทุน	= 155,933
มูลค่ารวม	= <u>1,540,000</u>

การบันทึกบัญชีฝั่งผู้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพ

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1			
ม.ค.1	เงินสด	1,540,000	
	ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้	155,933	
	หุ้นกู้		1,540,000
	ส่วนเกินทุน - สิทธิแปลงสภาพหุ้นสามัญ		155,933
ธ.ค.31	(บันทึกออกหุ้นกู้แปลงสภาพ)		
	<u>ดอกเบี้ยจ่าย จำนวนประกอบ 1</u>	107,024	
	ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้		30,024
	เงินสด จำนวนประกอบ 2		77,000
	(บันทึกดอกเบี้ยจ่ายและตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้)		
	<u>จำนวนประกอบ 1</u>		
	ดอกเบี้ยจ่ายตามวิธีอัตราดอกเบี้ยแท้จริง = 1,189,157 x 9%		
	= 107,024		
	<u>จำนวนประกอบ 2</u>		
	ดอกเบี้ยจ่าย - ตามมูลค่าหุ้นกู้ = 1,540,000 x 5%		
	= 77,000		

อัตราย่อ 3 การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิม และ แบบวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

กิจการผลิตเครื่องตัดหญ้า 2 รุ่น คือ รุ่นมาตรฐาน และรุ่นพรีเมียม ซึ่งรุ่นมาตรฐานผลิตต่ำกว่ารุ่นพรีเมียมเนื่องจาก รุ่นพรีเมียมจะมีประสิทธิภาพสูงจึงทำให้การผลิตมีความซับซ้อนมากกว่า โดยกิจการใช้ระบบต้นทุนปกติ (Normal Cost) และการผลิตสินค้าจะผ่านแผนกผลิต 2 แผนก คือ แผนกผลิตที่ 1 แผนกผลิตที่ 2 มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตดังนี้

<u>ข้อมูลในการผลิตสินค้า</u>	<u>รุ่นมาตรฐาน</u>		<u>รุ่นพรีเมียม</u>	
ปริมาณการผลิต	6,000	หน่วย	800	หน่วย
ราคาจำหน่ายต่อหน่วย	1,090	บาท	3,200	บาท
วัตถุดิบต่อหน่วย	300	บาท	1,200	บาท
จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงต่อหน่วย				
- แผนกผลิตที่ 1	2.5	ชั่วโมง	0.5	ชั่วโมง
- แผนกผลิตที่ 2	0.5	ชั่วโมง	1.5	ชั่วโมง
อัตราชั่วโมงแรงงานทางตรงต่อชั่วโมง	50	บาท	150	บาท

<u>ข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตทั้ง 2 แผนก</u>	<u>แผนกผลิตที่ 1</u>		<u>แผนกผลิตที่ 2</u>	
จำนวนชั่วโมงเครื่องจักรต่อหน่วย				
- รุ่นมาตรฐาน	0.5	ชั่วโมง	1.0	ชั่วโมง
- รุ่นพรีเมียม	0.5	ชั่วโมง	4.0	ชั่วโมง
พื้นที่ใช้สอย	1,000	ตรม.	1,200	ตรม.
ค่าแรงงานทางอ้อม	10,000	บาท	4,000	บาท
ค่าสวัสดิการพนักงาน	22,000	บาท	5,000	บาท
ค่าสิ้นเปลืองของเครื่องจักร	2,000	บาท	20,000	บาท
ค่ากระแสไฟฟ้า	3,000	บาท	28,000	บาท
ค่าเสื่อมราคา – อาคาร	30,000	บาท	36,000	บาท
ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	5,000	บาท	88,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น	5,000	บาท	3,000	บาท

หากนำค่าใช้จ่ายในการผลิตมาแยกกิจกรรม บริษัทสามารถแยกได้ 2 กิจกรรมดังนี้

<u>กิจกรรม</u>	<u>ค่าใช้จ่ายการผลิต</u>	<u>ตัวหลักต้นทุน</u>	<u>ตัวหลักต้นทุนจำนวนผลิต</u>	
			<u>รุ่นมาตรฐาน</u>	<u>รุ่นพรีเมียม</u>
กิจกรรม 1	92,000	จำนวนครั้งที่ผลิต	30	10
กิจกรรม 2	169,000	ชั่วโมงเครื่องจักร	9,000	4,000

ให้ทำ

1. ให้ปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต เพื่อหาอัตราค่าใช้จ่ายประจำแผนกโดยทั้ง 2 แผนกไม่จำเป็นต้องใช้เกณฑ์เดียวกัน โดยผู้บริหารขอให้ท่านแนะนำว่าแต่ละแผนกควรใช้เกณฑ์ใดจึงเหมาะสม
2. ผู้บริหารต้องการใช้วิธีที่ทันสมัยในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยแต่ฝ่ายบัญชีต้องการใช้วิธีแบบดั้งเดิมจึงกำหนดให้แผนกผลิตที่ 1 ใช้อัตราชั่วโมงแรงงานทางตรง ส่วนแผนกที่ 2 ใช้ชั่วโมงเครื่องจักรและคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย
3. ผู้บริหารต้องการให้คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยโดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity –Based Costing)
4. วิธีคำนวณต้นทุนการผลิตตามข้อ 2 และ ข้อ 3 วิธีใดให้ต้นทุนที่เหมาะสมที่สุดเพราะเหตุใด

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. ให้ปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต เพื่อหาอัตราค่าใช้จ่ายประจำแผนกโดยทั้ง 2 แผนกไม่จำเป็นต้องใช้เกณฑ์เดียวกัน โดยผู้บริหารขอให้ท่านแนะนำว่าแต่ละแผนกควรใช้เกณฑ์ใดจึงเหมาะสม

ในระบบต้นทุนปกติ(Normal Cost) จะมีการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตขึ้นล่วงหน้า(ตอนต้นปี)เพื่อใช้ในการคิดค่าใช้จ่ายการผลิตให้เป็นต้นทุนสินค้า วิธีการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณได้จากสูตรดังนี้

สูตร

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตกะประมาณสำหรับปี}}{\text{ปริมาณกิจกรรมกะประมาณสำหรับปี}}$$

ปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมีหลายอย่าง เช่น จำนวนหน่วยที่ผลิต ค่าแรงงานทางตรง ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงเครื่องจักร ค่าวัสดุดิบทางตรง หรือเกณฑ์อื่น โดยการจะใช้เกณฑ์ใดในการคิดอัตราให้พิจารณาว่าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นมีความสัมพันธ์กับเกณฑ์ใดมากที่สุด เช่น ถ้าค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจำนวนมากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรไม่ว่าจะเป็น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าซ่อมบำรุงเครื่องจักร ค่าน้ำมันหล่อลื่นเครื่องจักร เป็นต้น ก็ควรใช้ ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นเกณฑ์ในการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

จากโจทย์ กิจการมีแผนกผลิต 2 แผนก มีปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตจำนวน 3 เกณฑ์ ดังนี้

เกณฑ์ปริมาณกิจกรรมในการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต

เกณฑ์ในการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิต	ปริมาณกิจกรรม			
	แผนกผลิตที่ 1		แผนกผลิตที่ 2	
	การคำนวณ	ปริมาณกิจกรรม	การคำนวณ	ปริมาณกิจกรรม
1) ชั่วโมงแรงงานทางตรง(ชั่วโมง)	$(6,000 \times 2.5) + (800 \times 0.5)$	15,400	$(6,000 \times 0.5) + (800 \times 1.5)$	4,200
2) ชั่วโมงเครื่องจักร(ชั่วโมง)	$(6,000 \times 0.5) + (800 \times 0.5)$	3,400	$(6,000 \times 1) + (800 \times 4)$	9,200
3) พื้นที่ใช้สอย (ตารางเมตร)	-	1,000	-	1,200

จัดกลุ่มประเภทค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์ปริมาณกิจกรรม

จัดกลุ่มค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ปริมาณกิจกรรม	ปริมาณค่าใช้จ่ายการผลิต			
	แผนการผลิตที่ 1		แผนการผลิตที่ 2	
	บาท	สัดส่วน %	บาท	สัดส่วน %
1) เกณฑ์ชั่วโมงแรงงานทางตรง				
- ค่าแรงงานทางอ้อม	10,000		4,000	
- ค่าสวัสดิการพนักงาน	22,000		5,000	
รวม	32,000	41.56%	9,000	4.89%
2) เกณฑ์ชั่วโมงเครื่องจักร				
- ค่าสิ้นเปลืองของเครื่องจักร	2,000		20,000	
- ค่ากระแสไฟฟ้า	3,000		28,000	
- ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	5,000		88,000	
- ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น	5,000		3,000	
รวม	15,000	19.48%	139,000	75.54%
3) เกณฑ์พื้นที่ใช้สอย				
- ค่าเสื่อมราคา – อาคาร	30,000		36,000	
รวม	30,000	38.9%	36,000	19.57%
รวมทั้งสิ้น	77,000	100%	184,000	100%

สรุปผลการวิเคราะห์

- 1) แผนการผลิตที่ 1 ปริมาณค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ คือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแรงงานมีสัดส่วนมากที่สุด คือ 41.56% ดังนั้น ควรใช้เกณฑ์ชั่วโมงแรงงานทางตรง บันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต จึงเหมาะสม
- 2) แผนการผลิตที่ 2 ปริมาณค่าใช้จ่ายการผลิตส่วนใหญ่ คือ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรมีสัดส่วนมากที่สุด คือ 75.54% ดังนั้น ควรใช้เกณฑ์ชั่วโมงเครื่องจักร บันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต จึงเหมาะสม
- 3) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแต่ละแผนก คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 & \text{3.1) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนกการผลิตที่ 1} = \frac{77,000 \text{ บาท}}{5} = 15,400 \text{ ชั่วโมงแรงงานทางตรง} \\
 & \hspace{10em} = 5 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง} \\
 & \text{3.2) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนกการผลิตที่ 2} = \frac{184,000 \text{ บาท}}{20} = 9,200 \text{ ชั่วโมงเครื่องจักร} \\
 & \hspace{10em} = 20 \text{ บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร}
 \end{aligned}$$

ให้ทำ 2. คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยวิธีแบบดั้งเดิมโดยกำหนดให้แผนกผลิตที่ 1 ใช้อัตราชั่วโมงแรงงานทางตรง ส่วนแผนกที่ 2 ใช้ชั่วโมงเครื่องจักร

จากให้ทำ 1 การคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตวิธีดั้งเดิม จะได้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานของแต่ละแผนกดังนี้

- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานของแผนกผลิตที่ 1 = 5 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง
- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานของแผนกผลิตที่ 2 = 20 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร

คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยได้ดังนี้

	ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย			
	รุ่นมาตรฐาน		รุ่นพรีเมียม	
	การคำนวณ	บาท	การคำนวณ	บาท
ค่าวัสดุทางตรง		300		1,200
ค่าแรงงานทางตรง				
- แผนกผลิตที่ 1	2.5 x 50	125	0.5 x 150	75
- แผนกผลิตที่ 2	0.5 x 50	25	1.5 x 150	225
ค่าใช้จ่ายการผลิต				
- แผนกผลิตที่ 1	2.5 x 5	12.50	0.5 x 5	2.50
- แผนกผลิตที่ 2	1 x 20	20	4 x 20	80
รวม		482.50		1,582.50

สรุปคำตอบ

- รุ่นมาตรฐาน ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย = 482.50 บาทต่อหน่วย
- รุ่นพรีเมียม ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย = 1,582.50 บาทต่อหน่วย

ให้ทำ 3. คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยโดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity –Based Costing)

การคำนวณหาค่าใช้จ่ายการผลิตวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity –Based Costing) จะได้อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานของแต่ละกิจกรรมดังนี้

สูตร

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตฐานกิจกรรม} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรม}}{\text{ปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอัตรา (ตัวหลักคันทันทุน)}} \\ \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต กิจกรรม 1} &= \frac{92,000 \text{ บาท}}{(30+10) 40 \text{ ครั้งที่ผลิต}} \\ &= 2,300 \text{ บาทต่อครั้งที่ผลิต} \\ \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต กิจกรรม 2} &= \frac{169,000 \text{ บาท}}{(9,000+4,000) 13,000 \text{ ชั่วโมงเครื่องจักร}} \\ &= 13 \text{ บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร} \end{aligned}$$

คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยได้ดังนี้

	ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย			
	รุ่นมาตรฐาน		รุ่นพรีเมียม	
	การคำนวณ	บาท	การคำนวณ	บาท
ค่าวัสดุโดยตรง		300		1,200
ค่าแรงงานโดยตรง				
- แผนกผลิตที่ 1	2.5 x 50	125	0.5 x 150	75
- แผนกผลิตที่ 2	0.5 x 50	25	1.5 x 150	225
ค่าใช้จ่ายการผลิต				
- กิจกรรม 1	$\frac{2,300 \times 30}{6,000}$	11.50	$\frac{2,300 \times 10}{800}$	28.75
- กิจกรรม 2	$\frac{9,000 \times 13}{6,000}$	19.50	$\frac{4,000 \times 13}{800}$	65
รวม		481		1,593.75

สรุปคำตอบ

- รุ่นมาตรฐาน ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย = 481 บาทต่อหน่วย
- รุ่นพรีเมียม ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย = 1,593.75 บาทต่อหน่วย

ให้ทำ 4. วิธีคำนวณต้นทุนการผลิตตามให้ทำ 2 และ ให้ทำ 3 วิธีใดให้ต้นทุนที่เหมาะสมที่สุดเพราะเหตุใด

วิธีอัตราประจำแผนก

เนื่องจากโรงงานต่างๆ ย่อมมีการแบ่งการผลิตออกเป็นแผนก โดยแต่ละแผนกจะมีค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นในจำนวนที่ต่างกัน เช่น แผนกที่ใช้เครื่องจักรจะมีค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดขึ้นมากกว่าแผนกที่ใช้เครื่องมือ และสินค้าที่เข้าสู่กระบวนการผลิตของแต่ละแผนกไม่เท่ากัน ดังนั้นจึงมีการคิดอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นอัตราประจำแผนกขึ้นซึ่งเป็นการคิดที่ละเอียดขึ้น แต่อย่างไรก็ตามอัตราประจำแผนกจะเหมาะสมถ้าจำนวนค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวนไม่มาก เมื่อคิดเป็นต้นทุนของสินค้าก็จะทำให้ต้นทุนรวมไม่ผิดมากจนเป็นสาระสำคัญ

วิธีต้นทุนตามกิจกรรม

วิธีนี้เหมาะสมกับกิจการที่ผลิตสินค้าหลายชนิดในปริมาณที่ต่างกันมากและค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวนสูงมาก กิจการจะต้องระบุกิจกรรมต่างๆ ที่มีค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกิจกรรมซึ่งวิธีนี้จะช่วยให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยแม่นยำมากกว่าวิธีอัตราประจำแผนกหากกิจการสามารถระบุกิจกรรมต่างๆ ที่มีค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกิจกรรมได้อย่างเหมาะสม

สรุปคำตอบ

เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีอัตราประจำแผนกของรุ่นมาตรฐานและรุ่นพรีเมียม คือ 482.50 และ 1,582.50 บาทต่อหน่วยตามลำดับ และ วิธีต้นทุนตามกิจกรรมของรุ่นมาตรฐาน และรุ่นพรีเมียม คือ 481 และ 1,593.75 บาทต่อหน่วยตามลำดับ ซึ่งทั้ง 2 วิธีให้ผลลัพธ์ที่ใกล้เคียงกันมาก ดังนั้น กิจการจึงสามารถเลือกใช้วิธีใดก็ได้ เนื่องจากทั้ง 2 วิธี เป็นวิธีที่เหมาะสมแล้ว