

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 54 2 /2566 วันที่ 2 กรกฎาคม 2566

ส่วนที่ 1 อดินัย 3 ข้อ

อดินัยข้อ 1 ระบบต้นทุนมาตรฐาน

บริษัท นักบัญชี จำกัด ใช้ระบบต้นทุนจริงในการบันทึกต้นทุนการผลิต แต่ตลอดหลายปีที่ผ่านมากิจการพบว่าเกิดผลขาดทุนในด้านค่าแรงที่ไม่มีประสิทธิภาพ และผลผลิตที่ได้รับไม่สม่ำเสมอจึงเปลี่ยนมาใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน

ข้อมูลที่นักบัญชีประมาณการต้นทุนมาตรฐานต่อ 1 หน่วยมีดังนี้

ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง

วัตถุดิบทางตรง มีปริมาณการใช้ 1.2 กิโลกรัม ต่อหน่วยสินค้าสำเร็จรูป ราคา กิโลกรัมละ 10 บาท กิจการจะมีการซื้อวัตถุดิบเป็นจำนวนมากตามนโยบายของผู้บริหาร ทั้งนี้เพื่อต้องการให้ได้รับส่วนลด 5% จากการซื้อ และในทุกการผลิตจะมีอัตราการสูญเสีย 0.3 กิโลกรัมต่อหน่วยทุกกรณีเสมอ

ค่าแรงงานทางตรง

ชั่วโมงแรงงานทางตรง ใช้ 1.5 ชั่วโมงต่อหน่วย อัตราชั่วโมงละ 40 บาท ซึ่งในอัตรานี้จะมีการใช้แรงงานที่เป็นชาวต่างด้าว 60% ราคาค่าแรง 280 บาท / 8 ชั่วโมง เป็นคนไทย 40% ราคาค่าแรง 320 บาท / 8 ชั่วโมง โดยแรงงานต่างด้าวใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง 1.25 ชั่วโมงต่อหน่วย ซึ่งเป็นจำนวนที่ใช้เวลามากเนื่องจากมีปัญหาด้านการใช้ภาษาที่ต่างกัน

ค่าใช้จ่ายการผลิต

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 30 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง

อัตราค่าใช้จ่ายคงที่ตามงบประมาณ 244,200 บาท กำลังการผลิตปกติ 6,600 ชั่วโมงแรงงานทางตรงบริษัท

ข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงมีดังนี้

ซื้อวัตถุดิบทางตรง 7,000 กิโลกรัม ราคา กิโลกรัมละ 9.70 บาท

เบิกใช้วัตถุดิบทางตรง 5,000 กิโลกรัม ผลิตสินค้าสำเร็จรูปเสร็จ 4,000 หน่วย

ชั่วโมงแรงงานทางตรง 6,200 ชั่วโมง อัตราชั่วโมงละ 38 บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 244,000 บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 200,200 บาท

ให้ทำ

1. ให้วิเคราะห์ผลต่างพร้อมระบุพอใจหรือไม่พอใจ

1.1 แสดงผลต่างด้านราคา และ ผลต่างปริมาณ ของวัตถุดิบทางตรง (3 คะแนน)

1.2 แสดงผลต่างอัตรา และ ผลต่างประสิทธิภาพ ของค่าแรงงานทางตรง (3 คะแนน)

1.3 แสดงผลต่างการจ่ายเงิน และ ผลต่างประสิทธิภาพ ของค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (3 คะแนน)

1.4 แสดงผลต่างงบประมาณ และ ผลต่างกำลังการผลิต ของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (3 คะแนน)

2. วิเคราะห์สาเหตุที่เกิดผลต่างด้านราคา และผลต่างปริมาณของวัตถุดิบทางตรง พร้อมอธิบายพอสังเขป (3 คะแนน)

3. ท่านมีความเห็นว่าการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่นักบัญชีทำเหมาะสมหรือไม่ ถ้าไม่เหมาะสม กิจการควร

กำหนดมาตรฐานด้านราคาและปริมาณของวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงเท่าใด จงคำนวณและ

อธิบายเหตุผลประกอบ

(5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. ให้วิเคราะห์ผลต่างพร้อมระบุพอใจหรือไม่น่าพอใจ

ในการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐาน กิจการจะต้องกำหนดต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย ซึ่งจะมีการกำหนดระดับกำลังการผลิตปกติ เพื่อนำมาใช้บประมาณและคำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน เพื่อนำมาจัดทำบัตรต้นทุนมาตรฐานของทุกรายการ ดังนี้

บัตรต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย

รายการ	ปริมาณมาตรฐาน	อัตรามาตรฐาน	ต้นทุนมาตรฐาน
วัตถุดิบทางตรง	1.20 กิโลกรัม	กิโลกรัมละ 10 บาท	12
ค่าแรงงานทางตรง	1.50 ชั่วโมง	ชั่วโมงละ 40 บาท	60
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร	1.50 ชั่วโมง	ชั่วโมงละ 30 บาท	45
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (คำนวณประกอบ 1)	1.50 ชั่วโมง	ชั่วโมงละ 37 บาท	55.50
รวมต้นทุนมาตรฐานของสินค้า 1 หน่วย			172.50

(คำนวณประกอบ 1)

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ}}{\text{ปริมาณกำลังการผลิตปกติ}} \\ &= \frac{244,200}{6,600 \text{ ชั่วโมงแรงงานทางตรง}} \\ &= 37 \text{ บาท/ชั่วโมงแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

กำลังการผลิตปกติ = 6,600 ชั่วโมงแรงงานทางตรง

1.1 แสดงผลต่างด้านราคา และ ผลต่างปริมาณ ของวัตถุดิบทางตรง

วิเคราะห์ผลแตกต่างของวัตถุดิบทางตรง

ปริมาณซื้อจริง x ราคาจริง

(7,000 กิโลกรัม x 9.70 บาท)

67,900

ปริมาณซื้อจริง x ราคามาตรฐาน

(7,000 กิโลกรัม x 10 บาท)

70,000

ผลแตกต่างด้านราคา = 2,100 น่าพอใจ

ปริมาณใช้จริง x ราคามาตรฐาน

(5,000 กิโลกรัม x 10 บาท)

50,000

ปริมาณมาตรฐาน x ราคามาตรฐาน

((4,000 หน่วย x 1.2 กิโลกรัม) x 10 บาท)

48,000

ผลแตกต่างปริมาณ = 2,000 ไม่น่าพอใจ

สรุป

- ผลแตกต่างด้านราคา = 2,100 น่าพอใจ
- ผลแตกต่างปริมาณ = 2,000 ไม่น่าพอใจ

1.2 แสดงผลต่างอัตรา และ ผลต่างประสิทธิภาพ ของค่าแรงงานทางตรง

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าแรงทางตรง

ชั่วโมงจริง x อัตราจริง

(6,200 ชั่วโมง x 38 บาท)

235,600

ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน

(6,200 ชั่วโมง x 40 บาท)

248,000

ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน

((4,000 หน่วย x 1.5 ชั่วโมง) x 40 บาท)

240,000

ผลแตกต่างอัตรา 12,400 น่าน่าพอใจ

ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 8,000 ไม่น่าพอใจ

สรุป

-ผลแตกต่างอัตรา = 12,400 น่าน่าพอใจ

-ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 8,000 ไม่น่าพอใจ

1.3 แสดงผลต่างการจ่ายเงิน และ ผลต่างประสิทธิภาพ ของค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเกิดขึ้นจริง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่ควรเกิดขึ้น

ณ ระดับชั่วโมง 6,200 จริง

(ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน)

(6,200 ชั่วโมง x 30 บาท)

ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรคิดเข้างาน

(ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน)

((4,000 หน่วย x 1.5 ชั่วโมง) x 30 บาท)

200,200

186,000

180,000

ผลแตกต่างการจ่ายเงิน = 14,200 ไม่น่าพอใจ

ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 6,000 ไม่น่าพอใจ

สรุป

-ผลแตกต่างการจ่ายเงิน = 14,200 ไม่น่าพอใจ

-ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 6,000 ไม่น่าพอใจ

1.4 แสดงผลต่างงบประมาณ และ ผลต่างกำลังการผลิต ของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจริง

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดเข้างาน

(กำลังการผลิตปกติ x อัตรามาตรฐาน)

(ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน)

(6,600 ชั่วโมง x 37 บาท)

((4,000 หน่วย x 1.5 ชั่วโมง) x 10 บาท)

244,000

244,200

222,000

ผลแตกต่างงบประมาณ = 200 น่าน่าพอใจ

ผลแตกต่างกำลังการผลิต = 22,200 ไม่น่าพอใจ

สรุป

-ผลแตกต่างงบประมาณ = 200 น่าน่าพอใจ

-ผลแตกต่างกำลังการผลิต = 22,200 ไม่น่าพอใจ

ให้ทำ 2. วิเคราะห์สาเหตุที่เกิดผลต่างด้านราคา และผลต่างปริมาณของวัตถุดิบทางตรง พร้อมอธิบายพอสังเขป

ต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่กำหนดขึ้นล่วงหน้าภายใต้การทำงานอย่างมีประสิทธิภาพแล้วต้นทุนควรเป็นเท่าใด ซึ่งจะชี้ให้กิจการทราบว่าต้นทุนจริงที่เกิดขึ้นนั้นมากกว่าหรือน้อยกว่าต้นทุนที่ควรจะเป็นและยังช่วยชี้ว่าใครเป็นผู้รับผิดชอบตามที่ได้กล่าวไว้ดังนี้

ต้นทุนมาตรฐานสำหรับวัตถุดิบทางตรงและการวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบทางตรง

จากโจทย์ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงที่นักบัญชีทำไว้นั้น ยังไม่มีมีการกล่าวถึง วิธีปฏิบัติที่ผู้บริหารมีนโยบายการซื้อวัตถุดิบเพื่อให้ได้รับส่วนลด 5% จากการซื้อ หรือในกรณีที่ทุกการผลิตจะมีของเสีย 0.3 กิโลกรัมต่อหน่วยไว้ ดังนั้น ในการวิเคราะห์ต้นทุนมาตรฐานจึงถือว่ายังไม่ได้มีการคำนึงถึงเรื่องดังกล่าวไว้

มาตรฐานด้านราคาวัตถุดิบ

เป็นการกำหนดมาตรฐานจากราคาซื้อวัตถุดิบ ซึ่งการจัดซื้อวัตถุดิบ ฝ่ายจัดซื้อจะเป็นผู้รับผิดชอบในราคาของวัตถุดิบทางตรง สาเหตุที่เกิดผลต่างนั้นมักเป็นผลมาจาก การต่อรองราคา การสั่งซื้อในปริมาณที่เหมาะสม รวมไปถึงการคัดเลือกผู้ขายที่ดี เพื่อให้ได้สินค้าที่มีคุณภาพในราคาที่เหมาะสม

จากราคาราคาซื้อวัตถุดิบทางตรงตามมาตรฐานต่อ 1 หน่วย คือ 10 บาท หากหักส่วนลด 5% แล้ว ราคาที่ควรจะเป็นคือ $10 - (10 \times 5\%) = 9.50$ บาท ดังนั้น เมื่อราคาที่เกิดขึ้นจริงต่อหน่วยเท่ากับ 9.70 บาท ราคามาตรฐานที่ควรจะเป็น คือ 9.50 บาท ซึ่งจะเกิดผลต่างเป็นไม่น่าพอใจแทน $= 7,000 \times (9.70 - 9.50) = 1,400$ บาท สะท้อนให้เห็นถึงการจัดซื้อที่ไม่มีประสิทธิภาพ

มาตรฐานด้านปริมาณวัตถุดิบ

เป็นการกำหนดปริมาณที่ต้องใช้ต่อหน่วยการผลิต ซึ่งฝ่ายผลิตจะเป็นผู้รับผิดชอบต่อปริมาณของวัตถุดิบทางตรง สาเหตุที่เกิดผลต่างนั้นมักเป็นผลมาจาก การกำหนดสูตรการผลิตที่จะระบุปริมาณและคุณภาพที่ต้องใช้เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้อย่างสมบูรณ์

จากปริมาณวัตถุดิบทางตรงตามมาตรฐานต่อ 1 หน่วย คือ 1.2 กิโลกรัม แต่ทุกการผลิตจะมีอัตราการสูญเสีย 0.3 กิโลกรัม หากกิจการรวมต้นทุนดังกล่าวไว้ด้วย ปริมาณที่ควรจะเป็นคือ $1.2 \text{ กิโลกรัม} + 0.3 \text{ กิโลกรัม} = 1.50 \text{ กิโลกรัม}$ ดังนั้น เมื่อปริมาณที่ใช้ในการผลิตจริงต่อหน่วยเท่ากับ 5,000 กิโลกรัม ปริมาณที่ควรกำหนดค่ามาตรฐาน $= 4,000 \times 1.50 \text{ กิโลกรัม} = 6,000 \text{ กิโลกรัม}$ ซึ่งจะเกิดผลต่างเป็นน่าพอใจแทน $= 9.50 \times (5,000 - 6,000) = 9,500$ บาท สะท้อนให้เห็นถึงกระบวนการผลิตที่มีประสิทธิภาพ

ให้ทำ 3. ท่านมีความเห็นว่าการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่นักบัญชีทำเหมาะสมหรือไม่ ถ้าไม่เหมาะสม กิจการควรกำหนดมาตรฐานด้านราคาและปริมาณของวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงเท่าใด จงคำนวณและอธิบายเหตุผลประกอบ

สรุปคำตอบ

การกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่นักบัญชีทำไม่เหมาะสมเนื่องจาก ในการกำหนดมาตรฐานด้านราคาและปริมาณของวัตถุดิบทางตรง และแรงงานทางตรงนั้น ควรเป็นผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเป็นผู้กำหนดดังนี้

- มาตรฐานด้านราคาวัตถุดิบทางตรง ควรให้ฝ่ายจัดซื้อเป็นผู้รับผิดชอบ
- มาตรฐานด้านอัตราค่าแรงงานทางตรง ควรให้ฝ่ายบุคคลเป็นผู้รับผิดชอบ
- มาตรฐานด้านปริมาณวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ และ จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการผลิต ควรให้ฝ่ายผลิตเป็นผู้รับผิดชอบ

เนื่องจากหน้าที่ไม่เกี่ยวข้อง จึงเป็นเหตุให้ในการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่นักบัญชีทำไว้ มีจุดที่ควรปรับปรุงในประเด็นดังต่อไปนี้

วัตถุดิบทางตรง

การกำหนดมาตรฐานด้านราคาที่นักบัญชีทำไว้ ยังไม่ได้นำส่วนลด 5% จากการซื้อ และของเสียที่เกิดจากทุกการผลิตอีก 0.3 กิโลกรัมต่อหน่วย มารวมคำนวณด้วย ซึ่งอาจส่งผลให้การวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นไม่เหมาะสม

ค่าแรงงานทางตรง

เนื่องจากในการผลิตมีการใช้แรงงานที่มีทั้งคนงานต่างด้าวและคนงานไทย ในสัดส่วน 60% และ 40% ตามลำดับ ซึ่งแรงงานต่างด้าวจะมีต้นทุนค่าแรงต่ำกว่า คือ ต่างด้าวมี่ค่าแรง 280 บาท/ 8 ชั่วโมง คิดเป็นอัตรา 35 บาท/ชั่วโมง $\left[\frac{280}{8 \text{ ชั่วโมง}} \right]$ ส่วนคนไทยมีค่าแรง 320 บาท/ 8 ชั่วโมง คิดเป็นอัตรา 40 บาท/ชั่วโมง $\left[\frac{320}{8 \text{ ชั่วโมง}} \right]$ แต่แรงงานต่างด้าวจะมีปัญหาเรื่องการใช้ภาษา ทำให้ในการทำงานจะมีจำนวนชั่วโมงทำงานต่อหน่วยสูงมาก คือ 1.25 ชั่วโมงต่อหน่วย

จากข้างต้น การกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่นักบัญชีทำไว้ไม่ได้นำสัดส่วนการปฏิบัติงานจริงของแรงงานทั้ง 2 ประเภทมาพิจารณาร่วมด้วย ซึ่งอาจส่งผลให้การวิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นไม่เหมาะสม จึงขอเสนอปรับปรุงการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของวัตถุดิบทางตรงและแรงงานทางตรงใหม่ดังนี้

ตารางบัตรต้นทุนมาตรฐานปรับปรุงใหม่

รายการ	อัตราเดิม	ปรับปรุงใหม่	
		การคำนวณประกอบ	อัตราใหม่
วัตถุดิบทางตรง			
▪ ราคามาตรฐาน	10 บาท/กิโลกรัม	10 - (10 x ส่วนลด 5%)	9.50 บาท/กิโลกรัม
▪ ปริมาณมาตรฐาน	1.20 กิโลกรัม	1.20 กิโลกรัม + ของเสีย 0.30 กิโลกรัม	1.50 กิโลกรัม
แรงงานทางตรง		(นำสัดส่วนแรงงานต่างด้าว : แรงงานไทย (60:40) มาพิจารณาด้วย)	
▪ อัตรามาตรฐาน	40 บาท/ชั่วโมง	(35 บาท/ชั่วโมง x 60%) - (40 บาท/ชั่วโมง x 40%)	37 บาท/ชั่วโมง
▪ ชั่วโมงมาตรฐาน	1.50 ชั่วโมง	(1.25 ชั่วโมง x 60%) - (1.50 ชั่วโมง x 40%)	1.35 ชั่วโมง

อัปเดตข้อ 2

2.1 มบข.20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อเครื่องจักรประหยัดพลังงาน 45,000,000 บาท อายุการให้ประโยชน์ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ ในการซื้อครั้งนี้ รัฐบาลได้มอบเงินอุดหนุนช่วยเหลือเป็นจำนวน 3,000,000 บาท แต่ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25x5 รัฐบาลพบว่าบริษัททำผิดเงื่อนไข จึงเรียกเงินคืนทั้งหมด

ให้ทำ

ให้บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องโดยให้นำเงินอุดหนุนที่ได้รับไปหักกับมูลค่าสินทรัพย์ ตั้งแต่ปี 25x1 – ปี 25x5 (8 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.1. ให้บันทึกรายการที่เกี่ยวข้องโดยให้นำเงินอุดหนุนที่ได้รับไปหักกับมูลค่าสินทรัพย์ ตั้งแต่ปี 25x1 – ปี 25x5

อ้างถึง มบข.20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ได้กล่าวถึง การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไว้ว่า เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์รวมทั้ง เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงิน โดยบันทึกเป็นรายได้รอการรับรู้ หรือ นำเงินอุดหนุนมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

จากโจทย์ได้กำหนดให้กิจการนำเงินอุดหนุนที่ได้รับไปหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ วิธีนี้กิจการจะรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เสื่อมสภาพในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง

ต่อมาในวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการทำผิดเงื่อนไข เป็นเหตุให้รัฐบาลต้องเรียกเงินคืนทั้งหมด การบันทึกบัญชีในวันดังกล่าว กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ด้วยจำนวนที่ต้องจ่ายคืน และรับรู้ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเข้ากำไรขาดทุนทันที

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 ม.ค. 1	เครื่องจักร เงินสด (บันทึกซื้อเครื่องจักร)	45,000,000	45,000,000
	เงินสด เครื่องจักร (บันทึกรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล)	3,000,000	3,000,000
ธ.ค. 31	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาปี 25x1) คำนวณประกอบ ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ต่อปี = $\frac{(45,000,000 - 3,000,000)}{10 \text{ ปี}}$ = 4,200,000 บาท/ปี	4,200,000	4,200,000
25x2 ธ.ค. 31	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาปี 25x2)	4,200,000	4,200,000

25x3 ธ.ค.31	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาปี 25x3)	4,200,000	4,200,000
25x4 ธ.ค.31	ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาปี 25x4)	4,200,000	4,200,000
25x5 ม.ค.1	เครื่องจักร เงินอุดหนุนรัฐบาลที่ต้องจ่ายคืน (ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร) เงินสด ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกการจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล) <u>คำนวณประกอบ</u> กิจการต้องเงินอุดหนุนรัฐบาลที่ต้องจ่ายคืน 3,000,000 บาท มารับรู้ผล สะสมของค่าเสื่อมราคาจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนเข้ากำไรขาดทุนทันที ค่าเสื่อมราคาเงินอุดหนุนตั้งแต่วันที่ได้รับถึงวันจ่ายคืน คือ 1 ม.ค. 25x1 – 1 ม.ค. 25x5 $= \left[\frac{3,000,000}{10 \text{ ปี}} \times 4 \text{ ปี} \right]$ = 1,200,000 บาท	3,000,000 1,200,000	3,000,000 1,200,000

2.2 ตีความ มรณ.17 เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ

และ มรณ.5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

30 กันยายน 25x1 กิจการตีราคาที่ดินเพื่อจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายให้แก่เจ้าของ โดยที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 2,100,000 บาท ซึ่งเป็นราคาสุทธิจากต้นทุนในการโอนแล้ว และราคาเดิมของที่ดินมีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 1,950,000 บาท

15 ธันวาคม 25x1 กิจการประกาศจ่ายเงินปันผลเป็นที่ดินตามที่ได้จัดประเภทไว้ ในวันนี้ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 2,325,000 บาท และประมาณการต้นทุนในการโอนไว้ 150,000 บาท

31 ธันวาคม 25x1 ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 1,800,000 บาท และประมาณการต้นทุนในการโอนไว้ 150,000 บาท

1 กุมภาพันธ์ 25x2 จ่ายเงินปันผล ซึ่งในวันนี้ ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 1,850,000 บาท มีค่าใช้จ่ายในการโอนที่ดินจำนวน 150,000 บาท

ให้ทำ

บันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้อง

(12 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.2. บันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้อง

โจทย์ข้อนี้ จะมีการบันทึกบัญชีแบบคู่ขนานกันไประหว่าง มรณ.5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก สำหรับที่ดินซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ กับ ตีความ มรณ.17 เรื่อง การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ สำหรับการจ่ายเงินปันผลเป็นที่ดินที่ถูกจัดประเภทใหม่ไว้ตามมรณ.5 โดยจะกล่าวถึงในแต่ละมาตรฐานเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาในโจทย์ดังนี้

อ้างถึง มรณ.5 ซึ่งได้กล่าวถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาในโจทย์ไว้ดังนี้

- การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย
- หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สินทรัพย์ยังคงเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์แต่ละรายการโดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย

อ้างถึง ติความ มรณ.17 ซึ่งได้กล่าวถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาในโจทย์ไว้ดังนี้

- ในการวัดมูลค่าเงินปันผลค้างจ่ายที่จะต้องจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดเป็นเงินปันผลให้แก่เจ้าของด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จ่าย
- กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และ ณ วันที่ชำระ โดยรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายเข้าไว้ในส่วนของเจ้าของเป็นรายการปรับปรุงกับจำนวนที่จ่าย
- เมื่อจ่ายชำระเงินปันผลค้างจ่าย กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จ่ายกับมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่ายในกำไรหรือขาดทุน

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 ก.ย.30	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ ที่ดิน (บันทึกจัดประเภทที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ) หมายเหตุ อ้างถึงมรณ.5 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่ายดังนี้ - มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน 1,950,000 บาท - มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย(ต้นทุนในการโอน) 2,100,000 บาท ดังนั้นมูลค่าตามบัญชีของที่ดินมีจำนวนต่ำกว่าจึงเลือกใช้มูลค่าดังกล่าว	1,950,000	1,950,000
ธ.ค.15	กำไรสะสม เงินปันผลค้างจ่าย - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ (บันทึกประกาศจ่ายเงินปันผลเป็นที่ดินที่ถูกจัดประเภทใหม่แล้ว) หมายเหตุ อ้างถึงติความ มรณ.17 ให้วัดมูลค่าเงินปันผลค้างจ่ายที่จะต้องจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดเป็นเงินปันผลให้แก่เจ้าของด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จ่าย	2,325,000	2,325,000
ธ.ค.31	เงินปันผลค้างจ่าย - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ กำไรสะสม (บันทึกปรับปรุงเงินปันผลค้างจ่ายให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม)	525,000	525,000

	<p>หมายเหตุ</p> <p>อ้างถึงตีความ มรณ.17 กิจการต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของเงินปันผลค้างจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งที่ดินปรับลดมูลค่ายุติธรรมดังนี้</p> <table border="0"> <tr> <td>มูลค่ายุติธรรม 15 ธันวาคม 25x1</td> <td>2,325,000</td> </tr> <tr> <td>หัก มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี</td> <td>(1,800,000)</td> </tr> <tr> <td>กิจการต้องลดมูลค่าที่ดิน</td> <td><u>525,000</u></td> </tr> </table>	มูลค่ายุติธรรม 15 ธันวาคม 25x1	2,325,000	หัก มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี	(1,800,000)	กิจการต้องลดมูลค่าที่ดิน	<u>525,000</u>		
มูลค่ายุติธรรม 15 ธันวาคม 25x1	2,325,000								
หัก มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี	(1,800,000)								
กิจการต้องลดมูลค่าที่ดิน	<u>525,000</u>								
	<p>ขาดทุนจากการด้อยค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ</p> <p>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ</p> <p>(บันทึกปรับปรุงเงินปันผลค้างจ่ายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม)</p> <p>หมายเหตุ</p> <p>อ้างถึงมรณ.5 ณ วันสิ้นงวด หากรายการสินทรัพย์ยังคงเข้าเงื่อนไขการจัดประเภท กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ในจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่ายดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ 1,950,000 บาท - มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย (1,800,000 - 150,000) <u>2,100,000</u> บาท <p>ปรับลดมูลค่าตามบัญชีลง <u>300,000</u> บาท</p> <p>ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่ายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี จึงต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีลงอีก 300,000 บาท</p>	300,000	300,000						
25x2 ก.พ.1	<p>กำไรสะสม</p> <p>เงินปันผลค้างจ่าย - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ</p> <p>(บันทึกปรับปรุงเงินปันผลค้างจ่ายให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม)</p> <p>คำนวณประกอบ</p> <table border="0"> <tr> <td>มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน ณ 31 ธันวาคม 25x1</td> <td>1,800,000</td> </tr> <tr> <td>หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน ณ 1 กุมภาพันธ์ 25x2</td> <td>(1,850,000)</td> </tr> <tr> <td>กิจการต้องปรับเพิ่มมูลค่าที่ดิน</td> <td><u>50,000</u></td> </tr> </table>	มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน ณ 31 ธันวาคม 25x1	1,800,000	หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน ณ 1 กุมภาพันธ์ 25x2	(1,850,000)	กิจการต้องปรับเพิ่มมูลค่าที่ดิน	<u>50,000</u>	50,000	50,000
มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน ณ 31 ธันวาคม 25x1	1,800,000								
หัก มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน ณ 1 กุมภาพันธ์ 25x2	(1,850,000)								
กิจการต้องปรับเพิ่มมูลค่าที่ดิน	<u>50,000</u>								
	<p>เงินปันผลค้างจ่าย - สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ</p> <p>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่เจ้าของ</p> <p>เงินสด</p> <p>กำไรขาดทุนจากการจ่ายเงินปันผลเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสด</p> <p>(บันทึกจ่ายเงินปันผลเป็นที่ดินที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้แก่เจ้าของ)</p>	1,850,000	1,650,000 150,000 50,000						

อัปเดตข้อ 3

ข้อ 3.1 มบช.10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

งบการเงินของกิจการแห่งหนึ่ง สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คณะกรรมการมีมติอนุมัติงบการเงินวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x1 ในระหว่างวันสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1 ถึงวันที่อนุมัติงบการเงินมีเหตุการณ์เกิดขึ้นดังต่อไปนี้

เหตุการณ์ที่ 1

มติที่ประชุมคณะกรรมการวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 เห็นชอบให้เสนอที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่ออนุมัติจ่ายเงินปันผล อัตรา 1.25 บาทต่อหุ้น จำนวน 1,000,000 หุ้น

เหตุการณ์ที่ 2

ระหว่างเดือนมกราคม 25x2 เกิดฝนตกลมพายุรุนแรงเป็นเหตุให้ต้นไม้หักทับรถยนต์ของบริษัท 2 คันได้รับความเสียหายเป็นมูลค่า 1,400,000 บาท

เหตุการณ์ที่ 3

บริษัท ชื้อหุ้นบริษัท BBL จำกัด(มหาชน) เป็นตราสารทุนมูลค่า Par 1 บาทต่อหุ้น กิจการซื้อในราคา 90 บาทต่อหุ้น ณวันสิ้นสุด ตราสารทุนมีมูลค่า 115 บาทต่อหุ้น กิจการได้บันทึกบัญชีมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวที่เพิ่มขึ้นผ่านกำไรขาดทุน ต่อมาภายหลังวันสิ้นสุด BBL ถูกฟ้องร้องทำให้มูลค่าหุ้นลดลงอย่างมาก ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 เหลือ 80 บาทต่อหุ้น

เหตุการณ์ที่ 4

ณ วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 25x2 กิจการซื้ออาคารหลังใหม่เพื่อเตรียมย้ายเข้าแทนสำนักงานเดิม โดยที่ประชุมคณะกรรมการมีมติให้ขายที่ดินอาคารหลังเดิม

ให้ทำ

3.1.1 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องทำอย่างไร

3.1.2 นำเสนอเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(10 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.1

3.1.1 เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องทำอย่างไร

อ้างถึงมบช.10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

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

จากนิยามข้างต้น สามารถสรุปวิธีปฏิบัติในแต่ละสถานการณ์ได้ดังนี้

จากเหตุการณ์ที่ 1

การประกาศจ่ายเงินปันผลหลังรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากเป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว แต่ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปคำตอบ

กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เหตุการณ์ที่ 2

เนื่องจาก ณ วันที่ในงบการเงิน 31 ธันวาคม 25x1 รถยนต์ทั้ง 2 คันของบริษัทยังอยู่ในสภาพปกติไม่เสียหาย จึงไม่เป็นเหตุให้กิจการต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่ในเวลาต่อมาหลังวันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25x1 แต่ก่อนวันที่งบการเงินได้รับอนุมัติ รถยนต์ถูกต้นไม้หักทับเสียหายมีมูลค่าสูง กิจการจึงต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปคำตอบ

กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เหตุการณ์ที่ 3

การลดลงของมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น ปกติการลดลงของมูลค่ายุติธรรมจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลังจึงไม่เป็นเหตุให้กิจการต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่เนื่องจากกิจการซื้อเงินลงทุนของ BBL ในราคา 90 บาทต่อหุ้น ต่อมาภายหลังวันสิ้นงวด BBL ถูกฟ้องร้องทำให้มูลค่าหุ้นลดลงอย่างมากเหลือเพียง 80 บาทต่อหุ้น เป็นผลให้กิจการเกิดผลขาดทุน 10 บาทต่อหุ้น กิจการจึงควรเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปคำตอบ

กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เหตุการณ์ที่ 4

ณ วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 25x2 กิจการซื้ออาคารหลังใหม่เพื่อเตรียมย้ายเข้าแทนสำนักงานเดิม รวมถึงคณะกรรมการมีมติให้ขายที่ดินอาคารหลังเดิม ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวมีความสำคัญและเกิดขึ้นหลังวันสิ้นงวด กิจการจึงควรเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สรุปคำตอบ

กิจการต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.1.2 นำเสนอเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุ 14 เงินลงทุนในหลักทรัพย์

เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 เงินลงทุนในตราสารทุนของบริษัท ซื้อหุ้นบริษัท BBL จำกัด(มหาชน) จากมูลค่า ณ วันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25x1 จำนวน 115 บาทต่อหุ้น ลดลงเหลือ 80 บาทต่อหุ้นเนื่องจากบริษัทถูกฟ้องร้อง

หมายเหตุ 44 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

- 44.1 ที่ประชุมคณะกรรมการของบริษัทเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 มีมติอนุมัติจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทในอัตราหุ้นละ 1.25 บาท จำนวน 1,000,000 หุ้น
- 44.2 ระหว่างเดือนมกราคม 25x2 เกิดฝนตกลมพายุรุนแรงเป็นเหตุให้ต้นไม้หักทับรถยนต์ของบริษัท 2 คันได้รับความเสียหายเป็นมูลค่า 1,400,000 บาท
- 44.3 เมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 25x2 กิจการซื้ออาคารหลังใหม่เพื่อเตรียมย้ายเข้าแทนสำนักงานเดิม โดยที่ประชุมคณะกรรมการมีมติให้ขายที่ดินอาคารหลังเดิม

ข้อ 3.1 มรณ.16 เรื่อง สัญญาเช่า - ด้านผู้ให้เช่า

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท คนรัก PC จำกัด ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรเป็นเวลา 4 ปี เครื่องจักรมีอายุการให้ประโยชน์ 4 ปี ค่าเช่าต่อปี ปีละ 146,522 บาท จ่ายค่าเช่า ณ วันสิ้นปี เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรม 500,000 บาท ราคาทุน 400,000 บาท มูลค่าคงเหลือ 20,000 บาท อัตราดอกเบี้ยตามนัย 8% อัตราดอกเบี้ยตลาด 8% ผู้เช่าไม่รับประกันมูลค่าคงเหลือ

Present Value of Ordinary Annuity						
	5%	6%	7%	8%	9%	10%
ปีที่ 1	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091
ปีที่ 2	1.8594	1.8334	1.8080	1.7833	1.7591	1.7355
ปีที่ 3	2.7232	2.6730	2.6243	2.5771	2.5313	2.4869
ปีที่ 4	3.5460	3.4651	3.3872	3.3121	3.2397	3.1699
ปีที่ 5	4.3295	4.2124	4.1002	3.9927	3.8897	3.7908

Present Value Interest Factor						
	5%	6%	7%	8%	9%	10%
ปีที่ 1	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091
ปีที่ 2	0.9070	0.8900	0.8734	0.8573	0.8417	0.8264
ปีที่ 3	0.8638	0.8396	0.8163	0.7938	0.7722	0.7513
ปีที่ 4	0.8227	0.7921	0.7629	0.7350	0.7084	0.6830
ปีที่ 5	0.7835	0.7473	0.7130	0.6806	0.6499	0.6209

ให้ทำ

3.2.1 ตอบคำถามตามตารางด้านล่างนี้โดยใช้ทศนิยม 2 ตำแหน่ง (2 คะแนน)

วัน เดือน ปี	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยรับ (8%)	ส่วนที่นำไปลดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าคงเหลือ

3.3.2 ให้บันทึกบัญชีในวันที่ดังนี้

1 มกราคม 25x1

31 ธันวาคม 25x1

31 ธันวาคม 25x4

(8 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.2

คำนวณประกอบ 1) - 4)

1) **คำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่าเงินทุน**

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี (146,522 x 3.3121) = 485,299

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า = 485,299

คิดเป็นร้อยละ = $\frac{485,299}{500,000} \times 100$

= 97.06% ของมูลค่ายุติธรรม

การวิเคราะห์เพื่อจัดประเภทสัญญาเช่า

1. แม้ว่าจะไม่มีกรโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น แต่ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่ให้เช่า
2. มูลค่าปัจจุบันจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระตามสัญญาเช่า มีจำนวนเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่า คือ 97.06% ของมูลค่ายุติธรรม
3. ผู้ให้เช่าได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดไปให้ผู้เช่าแล้ว

สรุป สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน

2) คำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า

ค่าเช่า (146,522 x 4)	=	586,088
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	=	<u>20,000</u>
เงินลงทุนสุทธิขั้นต้นตามสัญญาเช่า	=	<u>606,088</u>

3) คำนวณเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี (146,522 x 3.3121)	=	485,299
มูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน (20,000 x 0.7350)	=	<u>14,701*</u> บัดเศษ
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	=	<u>500,000</u>

4) คำนวณรายได้ทางการเงินรอการรับรู้

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	=	606,088
หัก เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	=	<u>485,299</u>
∴ รายได้ทางการเงินรอการรับรู้	=	<u>106,088</u>

3.2.1 ตอบคำถามตามตารางด้านล่างนี้โดยใช้ทศนิยม 2 ตำแหน่ง

วันเดือนปี	ค่าเช่า	ดอกเบี้ยรับ (8%)	ส่วนที่นำไปลดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าคงเหลือ
1 ม.ค. 25X1				500,000.00
31 ธ.ค. 25X1	146,522.00	40,000.00	106,522.00	393,478.00
31 ธ.ค. 25X2	146,522.00	31,478.24	115,043.76	278,434.24
31 ธ.ค. 25X3	146,522.00	22,274.74	124,247.26	154,186.98
31 ธ.ค. 25X4	146,522.00	12,335.02	134,186.98	20,000.00
31 ธ.ค. 25X4	20,000.00	-0-	20,000.00	
	606,088.00	106,088.00	500,000.00	

*บัดเศษ

3.3.2 ให้บันทึกบัญชีในวันที่ดังนี้

- 1 มกราคม 25x1
- 31 ธันวาคม 25x1
- 31 ธันวาคม 25x4

สมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X1 ม.ค. 1	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน ต้นทุนขาย _ อธิบายเพิ่มเติม 1 ขาย สินค้าคงเหลือ รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ (บันทึกเช่าเครื่องจักรตามสัญญาเช่าเงินทุน) อธิบายเพิ่มเติม 1 การพิจารณาสัญญาเช่า ถือเป็นสัญญาชนิดขาย(Sale Type Lease) เนื่องจากเครื่องจักรมีมูลค่าไม่เท่ากันคือ มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 500,000 บาท และราคาทุน 400,000 บาท การคำนวณต้นทุนขาย ราคาทุน 400,000 หัก มูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน (14,701) ต้นทุนขาย <u>385,299</u>	606,088 385,299	485,299 400,000 106,088
ธ.ค. 31	เงินสด ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน (บันทึกรับเงินค่างวด) รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ ดอกเบี้ยรับ (บันทึกดอกเบี้ยรับ)	146,522 40,000	146,522 40,000
25X4 ธ.ค. 31	เงินสด ลูกหนี้ตามสัญญาเช่า (บันทึกรับเงินค่างวด) รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ ดอกเบี้ยรับ (บันทึกรับดอกเบี้ย) สินค้าคงเหลือ _ อธิบายเพิ่มเติม 2 ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน (บันทึกรับคืนเครื่องจักร) อธิบายเพิ่มเติม 2 เนื่องจากมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันนั้น ใจหายไม่ได้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับมูลค่าคงเหลือ จึงถือว่ามูลค่าคงเหลือเท่าเดิมไม่ลด	146,522 12,335.02 20,000	146,522 12,335.02 20,000