

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 53 1 /2566 วันที่ 5 มีนาคม 2566

ส่วนที่ 1 อดินัย 3 ข้อ

อดินัยข้อ 1 ระบบต้นทุนมาตรฐาน - แบบมีส่วนผสมวัตถุดิบทางตรง

บริษัทแห่งหนึ่งใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานในการผลิตน้ำมันหอมระเหย ซึ่งมีข้อมูลการผลิตดังนี้

- วัตถุดิบทางตรง
สมุนไพรร ก ใช้ 750 กรัม กิโลกรัมละ 60 บาท
สมุนไพรร ข ใช้ 250 กรัม กิโลกรัมละ 80 บาท
โดย 1 ขวด ขายในราคาขวดละ 35 บาท
- ค่าแรงงานทางตรง ใช้ 15 นาที ในอัตรา 40 บาทต่อชั่วโมง
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 600,000 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 900,000 บาท
- กำลังการผลิตปกติ 12,000 ขวด

ข้อมูลการผลิตจริงจำนวน 10,000 ขวด มีข้อมูลการผลิต ดังนี้

- วัตถุดิบทางตรง :-
สมุนไพรร ก มีปริมาณการซื้อกับใช้จริงจำนวนเท่ากัน คือ 8,060 กิโลกรัม กิโลกรัมละ 56 บาท
สมุนไพรร ข มีปริมาณการซื้อกับใช้จริงจำนวนเท่ากัน คือ 2,340 กิโลกรัม กิโลกรัมละ 82 บาท
- ค่าแรงงานทางตรงใช้ไป 2,600 ชั่วโมง ชั่วโมงละ 36 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 514,800 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 725,400 บาท

บริษัทได้มีการวิจัยแล้วพบว่าหากการผสมเป็นไปตามสูตรจะมีการเปลี่ยนแปลงไม่เกิน 10% ซึ่งจะไม่ส่งผลต่อผลิตภัณฑ์ โดยน้ำมันหอมระเหยที่ผลิตขึ้นมานั้น จะยังคงอยู่ในสูตรมาตรฐานของโครงการวิจัย

ให้ทำ

- 1.1 ให้คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง ผลต่างราคากรรม ผลต่างปริมาณรวม ผลต่างส่วนผสมการผลิตรวม ผลต่างผลผลิตรวม และให้วิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นว่ามีความเหมาะสมอย่างไรเพื่อแจ้งต่อผู้บริหารโดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (8 คะแนน)
- 1.2 ให้คำนวณหาผลต่างค่าแรงงานทางตรง พร้อมวิเคราะห์ว่า พพอใจ = F และ ไม่น่าพอใจ = U (2 คะแนน)
- 1.3 ให้คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (2 คะแนน)
- 1.4 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (4 คะแนน)
- 1.5 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.1 ให้คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง ผลต่างราคากรรม ผลต่างปริมาณรวม ผลต่างส่วนผสมการผลิตรวม ผลต่างผลผลิตรวม และให้วิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นว่ามีความเหมาะสมอย่างไรเพื่อแจ้งต่อผู้บริหารโดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

ในการทำโจทย์ต้นทุนมาตรฐานนั้น สิ่งสำคัญที่สุด คือ บัตรต้นทุนมาตรฐาน และ กำลังการผลิตปกติ เพื่อนำไปวิเคราะห์ ต้นทุนการผลิตได้ครบทุกรายการ ดังนี้

บัตรต้นทุนมาตรฐาน/หน่วย

รายการ	ปริมาณมาตรฐาน	อัตรามาตรฐาน	ต้นทุนมาตรฐาน
วัตถุดิบทางตรง :-			
- สมนุไพร ก	750 กรัม	กรัมละ $\left[\frac{60}{1,000}\right]=0.06$ บาท	45
- สมนุไพร ข	250 กรัม	กรัมละ $\left[\frac{80}{1,000}\right]=0.08$ บาท	20
ค่าแรงงานทางตรง	15 นาที	นาทีละ $\left[\frac{40}{60}\right]=0.6667$ บาท	10
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (<u>คำนวณประกอบ 1</u>)	15 นาที	นาทีละ $\left[\frac{600,000}{(12,000 \times 15)}\right]=3.3333$ บาท	50
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (<u>คำนวณประกอบ 2</u>)	15 นาที	นาทีละ $\left[\frac{900,000}{(12,000 \times 15)}\right]=5$ บาท	75
รวมต้นทุนมาตรฐานของสินค้า 1 หน่วย			200

(คำนวณประกอบ 1)

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ}}{\text{ปริมาณกำลังการผลิตปกติ}} \\ &= \frac{600,000}{(12,000 \text{ ชวต} \times 15 \text{ นาที})} \\ &= 3.3333 \text{ บาท/นาทีที่แรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

(คำนวณประกอบ 2)

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรรวม ณ ระดับกำลังการผลิตปกติ}}{\text{ปริมาณกิจกรรม ณ ระดับกำลังการผลิตปกติ}} \\ &= \frac{900,000}{(12,000 \text{ ชวต} \times 15 \text{ นาที})} \\ &= 5 \text{ บาท/นาทีที่แรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

กำลังการผลิตปกติ = 12,000 ชวต

คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง – แบบมีส่วนผสมวัตถุดิบทางตรง หรือ สูตรในการผลิต

เนื่องจากบริษัทมีการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้า จากเหตุการณ์ดังกล่าวพบว่า ในการผลิตสินค้า 1 หน่วย จะมีการใช้วัตถุดิบทางตรงมากกว่า 1 ชนิดเป็นส่วนผสมหรือที่เรียกว่าสูตรในการผลิต ซึ่งผลจากการมีวัตถุดิบทางตรงมากกว่า 1 ชนิดจะส่งผลให้การวิเคราะห์ผลต่างปริมาณในส่วนของวัตถุดิบทางตรงจะมีการวิเคราะห์ผลต่างเพิ่มเติมอีก 2 ผลต่างคือ ผลต่างส่วนผสม (Mix Variance) และผลต่างผลผลิต (Yield Variance) ซึ่งจะแสดงรายละเอียดการคำนวณผลต่างของหัวข้อต่างๆ ตามลำดับดังนี้

คำนวณหาสัดส่วนผสมมาตรฐาน

วัตถุดิบทางตรง

ปริมาณ	สัดส่วนของส่วนผสม	ราคาต่อปริมาณ
สมุนไพร ก 750 กรัม	$\left[\frac{750 \times 100}{1,000}\right] = 75\%$	0.06 บาท/กรัม
สมุนไพร ข 250 กรัม	$\left[\frac{250 \times 100}{1,000}\right] = 25\%$	0.08 บาท/กรัม
รวม 1,000 กรัม		

คำนวณหาปริมาณรวมที่ใช้จริง

สมุนไพรร ก = 8,060 กิโลกรัม x 1,000 กรัม = 8,060,000 กรัม ราคากรัมละ $\left[\frac{56}{1,000 \text{ กรัม}} \right] = 0.056$ บาท/กรัม
 สมุนไพรร ข = 2,340 กิโลกรัม x 1,000 กรัม = 2,340,000 กรัม ราคากรัมละ $\left[\frac{82}{1,000 \text{ กรัม}} \right] = 0.082$ บาท/กรัม
รวม 10,400,000 กรัม

คำนวณหาปริมาณรวมที่ใช้มาตรฐาน

สมุนไพรร ก = 10,000 ขวด x 750 กรัม = 7,500,000 กรัม ราคากรัมละ = 0.06 บาท/กรัม
 สมุนไพรร ข = 10,000 ขวด x 250 กรัม = 2,500,000 กรัม ราคากรัมละ = 0.08 บาท/กรัม
รวม 10,000,000 กรัม

การวิเคราะห์ผลต่างราคาวัตถุดิบ

ชนิดวัตถุดิบ	(A) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคาจริง	(B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคามาตรฐาน	(A)– (B) ผลต่างราคาวัตถุดิบ
สมุนไพรร ก	8,060,000 x 0.056 = 451,360	8,060,000 x 0.06 = 483,600	32,240 F
สมุนไพรร ข	2,340,000 x 0.082 = 191,880	2,340,000 x 0.08 = 187,200	4,680 U
รวม	<u>643,240</u>	<u>670,800</u>	<u>27,560 F</u>

สรุปคำตอบ

ผลต่างราคารวม = 27,560 F นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างปริมาณ

ชนิดวัตถุดิบ	(B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคามาตรฐาน	(C) ปริมาณส่วนผสมมาตรฐาน x ราคามาตรฐาน	(B)– (C) ผลต่างปริมาณ
สมุนไพรร ก	8,060,000 x 0.06 = 483,600	7,500,000 x 0.06 = 450,000	33,600 U
สมุนไพรร ข	2,340,000 x 0.08 = 187,200	2,500,000 x 0.08 = 200,000	12,800 F
รวม	<u>670,800</u>	<u>650,000</u>	<u>20,800 U</u>

สรุปคำตอบ

ผลต่างปริมาณรวม * = 20,800 U ไม่นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ

ชนิดวัตถุดิบ	(B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคา มาตรฐาน	(D) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้จริง x ราคา มาตรฐาน	(B)– (D) ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ
สมุนไพรร ก	8,060,000 x 0.06 = 483,600	75% x 10,400,000 x 0.06 = 468,000	15,600 U
สมุนไพรร ข	2,340,000 x 0.08 = 187,200	25% x 10,400,000 x 0.08 = 208,000	20,800 F
รวม	<u>670,800</u>	<u>676,000</u>	<u>5,200 F</u>

สรุปคำตอบ

ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบรวม = 5,200 F นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างผลผลิตของวัตถุดิบ

ชนิดวัตถุดิบ	(D) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้จริง x ราคามาตรฐาน	(E) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้มาตรฐาน x ราคามาตรฐาน	(D)– (E) ผลต่างส่วนสมวัตถุดิบ
สมุนไพรร ก	$75\% \times 10,400,000 \times 0.06 = 468,000$	$75\% \times 10,000,000 \times 0.06 = 450,000$	18,000 U
สมุนไพรร ข	$25\% \times 10,400,000 \times 0.08 = 208,000$	$25\% \times 10,000,000 \times 0.08 = 200,000$	8,000 U
รวม	<u>676,000</u>	<u>650,000</u>	<u>26,000 U</u>

สรุปคำตอบ

ผลต่างผลผลิตรวม = 26,000 U ไม่น่าพอใจ

* ผลต่างปริมาณรวม สามารถคำนวณหาได้อีกวิธีดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างปริมาณรวม} &= \text{ผลต่างส่วนสมวัตถุดิบรวม} + \text{ผลต่างผลผลิตรวม} \\ &= 5,200 F - 26,000 U \\ &= 20,800 U \text{ ไม่น่าพอใจ} \end{aligned}$$

จากผลการวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบทางตรง ควรรายงานต่อผู้บริหารดังนี้

การวิเคราะห์ผลต่างด้านราคาพบว่าสมุนไพรร ข ราคาที่ซื้อจริงสูงกว่าราคามาตรฐาน ซึ่งฝ่ายจัดซื้อควรมีการคัดสรรผู้ขายรายใหม่ เช่น จัดให้มีการแข่งขันเสนอราคาเพื่อคัดเลือกใหม่ เป็นต้น การวิเคราะห์ผลต่างด้านปริมาณพบว่า สมุนไพรร ก มีการเบิกใช้จริงสูงกว่ามาตรฐานอยู่มาก ซึ่งในจำนวนนี้อาจเกิดจากการทำงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีวัตถุดิบสูญหายที่อาจเกิดจากการลักขโมย เป็นต้น ในการวิเคราะห์ผลต่างส่วนสมวัตถุดิบ ยังพบว่าปริมาณสมุนไพรร ก ถูกใช้ไปในปริมาณที่สูงกว่ามาตรฐานเช่นกัน และการวิเคราะห์ผลต่างผลผลิตรวม ยังพบว่ามีการเบิกใช้วัตถุดิบทั้ง 2 ชนิดสูงไปกว่ามาตรฐาน ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุตามที่กล่าวไว้ข้างต้น

ให้ทำ 1.2 ให้คำนวณหาผลต่างค่าแรงงานทางตรง พร้อมวิเคราะห์ว่าพอใจ = F และ ไม่น่าพอใจ = U

คำนวณหาผลต่างของค่าแรงทางตรง

ชั่วโมงจริง x อัตราจริง

(2,600 ชั่วโมง x 36 บาท)

93,600

ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน

(2,600 ชั่วโมง x 40 บาท)

104,000

ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน

((10,000ขวดx15นาที)x0.6667)หรือ(10,000ขวดx10บาท)

100,000

ผลแตกต่างอัตรา=10,400F น่าพอใจ

ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 4,000 U ไม่น่าพอใจ

สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างอัตรา = 10,400 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 4,000 U ไม่น่าพอใจ

ให้ทำ 1.3 ให้คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

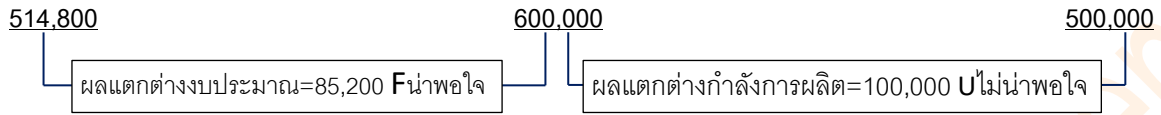
สรุปคำตอบ

- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (คำนวณประกอบ 1) = 3.3333 บาท/นาที
- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (คำนวณประกอบ 2) = 5 บาท/นาที

ให้ทำ 1.4 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เกิดขึ้นจริง</u>	<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ</u> (กำลังการผลิตปกติ x อัตรามาตรฐาน)	<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดเข้างาน</u> (ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน)
	(12,000ขวดx15 นาทีx 3.3333 บาท)หรือ(12,000ขวดx50)	((10,000 ขวด x 15 นาที)x3.3333 บาท)



สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างงบประมาณ = 85,200 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างกำลังการผลิต = 100,000 U ไม่น่าพอใจ

ให้ทำ 1.5 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรเกิดขึ้นจริง</u>	<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่ควรเกิดขึ้น</u> ณ ระดับชั่วโมง 2,600 จริง (ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน) (2,600ชั่วโมง x 60นาที x5 บาท)	<u>ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรคิดเข้างาน</u> (ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน) ((10,000ขวด x 15 นาที) x 5 บาท)
--	---	--



สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างการจ่ายเงิน = 54,600 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 30,000 U ไม่น่าพอใจ

อัตราข้อ 2

2.1 มบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

กิจการแห่งหนึ่งปิดบัญชีทุกวันวันที่ 31 ธันวาคม 25xx และ ณ วันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25x5 กิจการได้ปิดงบการเงินเสร็จเรียบร้อยแล้ว ต่อมาในวันที่ 1 มีนาคม 25x6 ได้ตรวจพบเหตุการณ์ดังรายการต่อไปนี้ ขอให้ท่านพิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนี้ ต้องปรับปรุงหรือไม่ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

2.1.1 เหตุการณ์ที่ 1

ซื้อที่ดินระหว่างปี 25x5 ในราคาทุน 2,000,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25x5 กิจการตีราคาใหม่เท่ากับ 2,150,000 บาท โดยมีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่ตั้งโรงงาน ต่อมาวันที่ 1 มีนาคม 25x6 ได้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้จากเดิมเป็นมีไว้เพื่อให้เช่า จึงวัดมูลค่าใหม่เป็น 2,100,000 บาท

2.1.2 เหตุการณ์ที่ 2

วันที่ 1 เมษายน 25x5 ซื้อรถยนต์มูลค่า 740,000 บาท มูลค่าคงเหลือ 40,000 บาท อายุการใช้งาน 10 ปี กิจการบันทึกเป็นค่าเช่ารถ 740,000 บาท จ่ายเงินสดไป 740,000 บาท

2.1.3 เหตุการณ์ที่ 3

จ่ายค่าสิทธิบัตรจำนวน 480,000 บาท เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25x5 อายุสิทธิบัตร 4 ปี กิจการไม่ได้บันทึกตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร

2.1.4 เหตุการณ์ที่ 4

ขายอุปกรณ์สำนักงานเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25x5 ราคา 192,000 บาท ได้รับเงินและบันทึกไว้เป็นรายได้อื่น อุปกรณ์สำนักงานมีราคาทุน 280,000 บาท ราคาตามบัญชี 180,000 บาท

2.1.5 เหตุการณ์ที่ 5

ซื้ออาคารวันที่ 1 มกราคม 25x3 ในราคา 6,200,000 บาท มูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท อายุอาคาร 20 ปี ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการได้ทำการต่อเติมอาคารมูลค่า 780,000 บาท โดยบันทึกเป็นค่าซ่อมแซมทั้งจำนวน การจ่ายค่าต่อเติมครั้งนี้จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของอาคารซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อเพิ่มประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้กิจการ แต่อายุการใช้งานยังเท่าเดิม ซึ่งกิจการยังไม่ได้บันทึกค่าเสื่อมราคา

2.2 มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม

วันที่ 1 ตุลาคม 25x6 ซื้อสุกร 100 ตัว ราคาตัวละ 10,000 บาท ค่าขนส่ง 120 บาทต่อตัว ค่านายหน้า 2% ของราคาขายต่อมาระหว่างปีเบิกค่าอาหารและวัคซีน 400 บาท/ตัว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 สุกรมีมูลค่าขาย 13,000 บาท ค่าขนส่งและค่านายหน้าเท่ากับราคา ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x6

ให้ทำ

ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป

(5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.1. ให้พิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ต้องปรับปรุงหรือไม่ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

จากโจทย์งบการเงิน ณ วันสิ้นงวด วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 กิจการได้ปิดเสร็จเรียบร้อยแล้ว ดังนั้นสถานการณ์ที่ตรวจพบ ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x6 จึงเป็นเหตุการณ์หลังจากที่ปิดงบเสร็จ ซึ่งหากเหตุการณ์ที่ตรวจพบแล้วมีเหตุให้ต้องปรับปรุง รายการดังกล่าว จะถือเป็นรายการปรับย้อนหลังงบการเงินปี 25x5 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x6 มี.ค.1	<p>2.1.1 เหตุการณ์ที่ 1</p> <p>ที่ดิน ณ วันสิ้นปี 25x5 ถูกตีราคาใหม่เป็น 2,150,000 บาท กิจการต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>ที่ดิน</p> <p>องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้เจ้าของจากการตีราคาที่ดิน (บันทึกปรับปรุงที่ดินตามราคาตีใหม่ สำหรับงบการเงินปี 25x5)</p> <p><u>อธิบายเพิ่มเติม</u></p> <p>ณ วันสิ้นปี 31 ธันวาคม 25x5 กิจการตีราคาที่ดินใหม่เป็น 2,150,000 โดยมีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่ตั้งโรงงาน จากนั้นต่อมาวันที่ 1 มีนาคม 25x6 กิจการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์จากเดิมเป็นถือไว้เพื่อให้เช่า และวัดมูลค่าใหม่เป็น 2,100,000 ซึ่งในการวัดมูลค่ายุติธรรมตาม มร.ง.13 นั้น ที่ดินถือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน จะใช้ข้อสมมติในการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมด้วยเกณฑ์ การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เนื่องจากมีปัจจัยชี้ให้เห็นว่าการใช้งานที่แตกต่างออกไป คือ มีไว้เพื่อให้เช่า จะทำให้มูลค่าสินทรัพย์ลดลง รวมถึงการพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น การใช้งานที่เป็นได้ทางกายภาพหรือการใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย พบว่า หากใช้งานที่ดินแห่งนี้เป็นที่ตั้งโรงงานก็สามารถทำได้ ดังนั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมตามการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดก็คือ การวัดมูลค่ายุติธรรมโดยการตั้งเป็นโรงงานจึงเหมาะสมแล้ว การวัดมูลค่าใหม่ในวันที่ 1 มีนาคม 25x6 กิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินอีก</p>	150,000	150,000
	<p>2.1.2 เหตุการณ์ที่ 2</p> <p>รถยนต์เป็นสินทรัพย์ที่ต้องหักค่าเสื่อม แต่กิจการบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่าย (บันทึกเป็นค่าเช่า)</p> <p>ต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>ยานพาหนะ</p> <p>กำไรสะสม</p> <p>(บันทึกปรับปรุงค่าเช่ายานพาหนะเป็นสินทรัพย์)</p>	740,000	740,000
	<p>กำไรสะสม</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสะสม - ยานพาหนะ</p> <p>(บันทึกให้เช่าเครื่องจักรตามสัญญาเช่าเงินทุน)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p>ค่าเสื่อมราคายานพาหนะ ปี 25x5 = $\left[\frac{(740,000 - 40,000)}{10} \times \frac{9}{12} \right]$</p> <p>= 52,500</p>	52,500	52,500

<p>2.1.3 เหตุการณ์ที่ 3 กิจการจ่ายค่าสิทธิบัตร อายุสิทธิบัตรเป็นเวลา 4 ปี แต่ยังไม่ได้บันทึกตัดจำหน่าย <u>ต้องปรับปรุงดังนี้</u> กำไรสะสม สิทธิบัตร (บันทึกปรับปรุงตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร) <u>คำนวณประกอบ</u> ค่าตัดจำหน่ายสิทธิบัตร ปี 25x5 = $\left[\frac{480,000}{4 \text{ ปี}} \times \frac{9}{12} \right]$ = 90,000</p>	90,000	90,000
<p>2.1.4 เหตุการณ์ที่ 4 ในการขายอุปกรณ์ กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายได้เพียงกำไรขาดทุนจากการขาย และต้องบันทึกตัดจำหน่ายอุปกรณ์ และค่าเสื่อมราคาสะสมออกจากงบด้วย แต่ยังไม่ ได้บันทึกเนื่องจากบันทึกไว้ผิดเป็นรายได้อื่น <u>ต้องปรับปรุงดังนี้</u> กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์ อุปกรณ์ (บันทึกปรับปรุงการขายอุปกรณ์)</p>	180,000 100,000	280,000
<p>2.1.5 เหตุการณ์ที่ 5 ในการต่อเติมอาคารครั้งนี้จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของอาคาร ซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อเพิ่ม ประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้แก่กิจการ ดังนั้นจึงควรบันทึกค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เป็น สินทรัพย์มากกว่ารู้เป็นค่าใช้จ่าย <u>ต้องปรับปรุงดังนี้</u> ส่วนปรับปรุงอาคาร กำไรสะสม (บันทึกปรับปรุงกลับรายการค่าซ่อมแซมอาคารเป็นสินทรัพย์)</p>	780,000	780,000
<p>กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร ค่าเสื่อมราคาสะสม - ส่วนปรับปรุงอาคาร (บันทึกปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคาร และส่วนปรับปรุงอาคาร ตั้งแต่วันแรกที่ได้มา) <u>คำนวณประกอบ</u> ค่าเสื่อมราคาอาคาร ตั้งแต่วันที่ 1 มค. x 3 - 31 ธค. x 5 = $\left[\frac{(6,200,000 - 200,000)}{20 \text{ ปี}} \times 3 \text{ ปี} \right]$ = 900,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสวนปรับปรุงอาคาร ตั้งแต่วันที่ 1 มค. x 5 - 31 ธค. x 5 = $\left[\frac{780,000}{(20 \text{ ปี} - 2 \text{ ปี})} \right]$ = 43,333 บาท</p>	943,333	900,000 43,333

บันทึกปรับปรุงภาษีเงินได้สำหรับปี 25x5 ดังนี้			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		50,833	
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย			50,833
(บันทึกปรับปรุงภาษีเงินได้สำหรับปี 25x5)			
คำนวณประกอบ			
เหตุการณ์ที่ 2 – บันทึกค่าเช่าลดลง (740,000x20%)	148,000		
- ค่าเสื่อมราคา-ยานพาหนะ (52,500x20%)	(10,500)		
เหตุการณ์ที่ 3 - ตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร (90,000 x20%)	(18,000)		
เหตุการณ์ที่ 4 - รายได้อื่นลดลง (180,000 x 20%)	(36,000)		
เหตุการณ์ที่ 5 - ค่าซ่อมแซมลดลง (780,000 x 20%)	156,000		
- ค่าเสื่อมราคา-อาคาร (900,000x20%)	(180,000)		
- ค่าเสื่อมราคา-ส่วนปรับปรุงอาคาร (43,333x20%)	(8,667)		
ภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น	<u>50,833</u>		
องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นจากการตีราคาที่ดิน (150,000x20%)		30,000	
ภาษีเงินได้รอดักบัญชี			30,000
(บันทึกปรับปรุงหนี้สินภาษีเงินได้จากการตีราคาที่ดินเพิ่ม)			

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.2. ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X6			
ต.ค.1	สุกร	968,000	
	ขาดทุนจากการรับรู้รายการสุกรเมื่อเริ่มแรก	32,000	
	เงินสด		1,000,000
	(บันทึกซื้อสุกร 100 ตัว ณ วันซื้อ)		
	คำนวณประกอบ		
	อ้างถึง มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม กล่าวว่		
	สินทรัพย์ชีวภาพ ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อรับรู้		
	รายการเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่ กรณีที่ไม่สามารถวัด		
	มูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
	ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่าย		
	สินทรัพย์โดยรวมถึงต้นทุนทางการเงิน(ดอกเบี้ยจ่าย) และภาษีเงินได้ ซึ่งต้นทุนใน		
	การขาย ได้แก่ ค่าขายหน้า เป็นต้น		
	การวัดมูลค่ายุติธรรม ตามมร.13 ได้กล่าวว่า การวัดมูลค่ายุติธรรมจากราคา		
	ในตลาดหลักนั้น ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่ง		
	สินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด ดังนั้น		

	<p>มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้</p> $\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\ &= (10,000 \times 100) - (120 \times 100) \\ &= 1,000,000 - 12,000 \\ &= 988,000 \end{aligned}$ <p>มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้</p> $\begin{aligned} \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\ &= \text{มูลค่ายุติธรรม} - \text{ค่านายหน้า} \\ &= 988,000 - (10,000 \times 100 \times 2\%) \\ &= 968,000 \end{aligned}$		
<p>1 ตค-31 ธค</p>	<p>สุกร (400x100 ตัว) เงินสด (บันทึกการให้อาหาร และวัคซีน) <u>อธิบายเพิ่มเติม</u> เนื่องจาก มบช.41 เรื่อง การเกษตรกรรม มิได้ระบุวิธีการในการรับรู้รายการจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าและไม่ถือเป็นประเด็นปัญหาในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น กิจการอาจใช้ดุลยพินิจในการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน จากโจทย์ อาจเลือกใช้วิธีบันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น โดยแสดงวิธีการบันทึกตามรายละเอียดที่แสดงไว้</p>	<p>40,000</p>	<p>40,000</p>
<p>ธ.ค.31</p>	<p>สุกร กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม (บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ) <u>คำนวณประกอบ</u> มูลค่ายุติธรรมของสุกร ณ 31 ธันวาคม 25x6 $\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\ &= (13,000 \times 100) - (120 \times 100) \\ &= 1,300,000 - 12,000 \\ &= 1,288,000 \text{ บาท} \end{aligned}$ มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x6 $\begin{aligned} \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\ &= 1,288,000 - (13,000 \times 100 \times 2\%) \\ &= 1,262,000 \text{ บาท} \end{aligned}$ กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x6 $\begin{aligned} &= 1,262,000 - 968,000 - 40,000 \\ &= 254,000 \text{ บาท} \end{aligned}$ </p>	<p>254,000</p>	<p>254,000</p>

อัตรานัยข้อ 3 มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

บริษัท ก ทำสัญญากับ บริษัท ข เพื่อขายเครื่องคอมพิวเตอร์ 300 เครื่อง พร้อมระบบซอฟต์แวร์ทั้งระบบ ในราคา 9,000,000 บาท นัดทยอยส่ง 3 งวด โดยมีเงื่อนไขส่งงวดแรก 100 เครื่อง และได้เปลี่ยนแปลงสัญญาจาก 300 เครื่องเป็น 500 เครื่อง ในภายหลังจากที่ได้ส่งไปแล้ว 100 เครื่อง เนื่องจากการตกลงซื้อเพิ่มอีก 200 เครื่องรวมเป็น 500 เครื่อง ซึ่งต่อมาบริษัทได้ส่งคอมพิวเตอร์ในส่วนที่เหลืออีก 400 เครื่องครบแล้วในวันสิ้นปี

จากข้างต้น มีสถานการณ์เกิดขึ้น 2 สถานการณ์ ซึ่งเหตุการณ์ทั้งสองเป็นอิสระต่อกันดังนี้

สถานการณ์ที่ 1

บริษัท ก ให้ส่วนลด 3% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม โดยเป็นไปตามปกติถ้าหากลูกค้าทำการซื้อเพิ่ม บริษัท ก จะลดราคาให้แบบเดียวกันนี้กับทุกราย

สถานการณ์ที่ 2

บริษัท ก ให้ส่วนลด 30% สำหรับคอมพิวเตอร์ที่ซื้อเพิ่ม ซึ่งให้เฉพาะบริษัท ข เท่านั้น เนื่องจากคาดหวังที่จะได้รับการผูกพันทางธุรกิจกันต่อไปในอนาคต

ให้ทำ

1. การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อใดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (2 คะแนน)
2. จากสถานการณ์ตามข้างต้น มีเงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงสัญญาซึ่งถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก (Distinct) จะเกิดขึ้นเมื่อใด (2 คะแนน)
3. สถานการณ์ที่ 1 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด
สถานการณ์ที่ 2 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด (4 คะแนน)
4. ให้บันทึกบัญชีและรับรู้รายได้ของสถานการณ์ที่ 1 และ สถานการณ์ที่ 2 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด(12 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อใดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

อ้างถึง มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น จะเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม

ให้ทำ 2. จากสถานการณ์ตามข้างต้น มีเงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงสัญญาซึ่งถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก (Distinct) จะเกิดขึ้นเมื่อใด

อ้างถึง มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญา จะเป็นสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาเดิม (A Separate Contract) ก็ต่อเมื่อ

- 1) ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้น เพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างหรือแยกจากกันได้ (Distinct) เพิ่มขึ้น และ
- 2) ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามขอบเขตที่เพิ่มขึ้นซึ่งสะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Standalone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น

ให้ทำ 3. สถานการณ์ที่ 1 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด และ สถานการณ์ที่ 2 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด

สถานการณ์ที่ 1 ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก จากสัญญาเดิม (A Separate Contract)

เนื่องจากในการซื้อเพิ่มครั้งที่ 2 นั้น บริษัท ข จะได้รับส่วนลด 3% ซึ่งเป็นไปตามปกติของการซื้อเพิ่มที่บริษัท ก จะลดราคาในแบบเดียวกันนี้ให้กับลูกค้าทุกราย ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวไว้ใน มรณ.15 ที่ว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาจะเป็นสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาเดิม ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 2.

สถานการณ์ที่ 2 ถือเป็นารเปลี่ยนแปลงสัญญา

เนื่องจากการซื้อเพิ่มครั้งที่ 2 นั้น บริษัท ข จะได้รับส่วนลด 30% ซึ่งบริษัท ก จะลดราคาจำนวนนี้ให้เฉพาะกับบริษัท ข เท่านั้น โดยคาดหวังว่าจะได้รับการผูกพันทางธุรกิจกันต่อไปในอนาคต ดังนั้น ราคาตามสัญญาที่เพิ่มขึ้นตามขอบเขตงานที่เพิ่มขึ้น จึงไม่สะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา

ให้ทำ 4. ให้บันทึกบัญชีและรับรู้รายได้ของสถานการณ์ที่ 1 และ สถานการณ์ที่ 2 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

สถานการณ์ที่ 1 ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก จากสัญญาเดิม (A Separate Contract)

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25Xx ณ วันส่งมอบ งวดแรก	เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์งวดแรก จำนวน 100 เครื่อง) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ 100 เครื่อง = $9,000,000 \times \frac{100}{300}$ = 3,000,000 บาท	3,000,000	3,000,000
พ.ค.31 ณ วันส่งมอบ สิ้นปี	เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์ 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อรอบที่ 1 และอีก 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อครั้งที่ 2) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 1 9,000,000 หัก ส่งมอบงวดแรก 100 เครื่อง (3,000,000) คงเหลือ 200 เครื่อง 6,000,000 บวก ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 2 [$\frac{9,000,000}{300} \times 200$ เครื่อง] 6,000,000 12,000,000 หัก ส่วนลด 3% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม (6,000,000 x 3%) (180,000) ราคาคอมพิวเตอร์ ส่วนที่เหลือ 400 เครื่อง <u>11,820,000</u> <u>หมายเหตุ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - รอบที่ 1 = $\frac{9,000,000}{300 \text{ เครื่อง}}$ = 30,000 บาท/เครื่อง ราคาขายคอมพิวเตอร์ - รอบที่ 2 = $\frac{(6,000,000 - 180,000)}{200 \text{ เครื่อง}}$ = 29,100 บาท/เครื่อง	11,820,000	11,820,000

สถานการณ์ที่ 2 ถือเป็นารเปลี่ยนแปลงสัญญา

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25Xx ณ วันส่งมอบ งวดแรก	เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์งวดแรก จำนวน 100 เครื่อง) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ 100 เครื่อง = $9,000,000 \times \frac{100}{300}$ = 3,000,000 บาท	3,000,000	3,000,000
ธ.ค.31 ณ วันส่งมอบ สิ้นปี	เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์ 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อรอบที่ 1 และอีก 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อครั้งที่ 2) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 1 9,000,000 หัก ส่งมอบงวดแรก 100 เครื่อง (3,000,000) คงเหลือ 200 เครื่อง 6,000,000 บวก ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 2 [$\frac{9,000,000}{300} \times 200$ เครื่อง] 6,000,000 12,000,000 หัก ส่วนลด 30% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม (6,000,000 x 30%) (1,800,000) ราคาคอมพิวเตอร์ ส่วนที่เหลือ 400 เครื่อง <u>10,200,000</u> <u>หมายเหตุ</u> วิธีการทางบัญชีสำหรับกรณีนี้คือ คือ การปรับปรุงไปในอนาคต (Prospective) โดยการปันส่วนราคาที่เหลือไปยังแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลืออยู่ ราคาปรับปรุงใหม่ของคอมพิวเตอร์ 400 เครื่อง = $\frac{10,200,000}{400 \text{ เครื่อง}} = 25,500$ บาท/เครื่อง	10,200,000	10,200,000