

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 ต้นทุนมาตรฐาน

บริษัทมีต้นทุนมาตรฐานของสินค้าต่อ 1 หน่วยผลิตดังนี้

ต้นทุน	หน่วยนับ	จำนวนหน่วย	ราคาต่อหน่วย	ต้นทุน
วัตถุดิบ	กิโลกรัม	20	4	80
ค่าแรงงาน	ชั่วโมง	3	20	60
ค่าใช้จ่ายการผลิต	ชั่วโมง	3	8	24
รวม				164

ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ 9,000 บาท

ที่กำลังการผลิตปกติ 3,000 ชั่วโมงต่องวด สำหรับงวดนี้ บริษัทผลิตได้จริง 900 หน่วย มีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในงวดตั้งนี้ วัตถุดิบซื้อเข้ามา 20,000 กก @ 3 บาท เบิกใช้ไป 17,500 กก

ค่าแรงงาน 2,800 ชั่วโมง ชั่วโมงละ 22 บาท

ค่าใช้จ่ายการผลิต โดยแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 15,000 บาท และ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 9,800 บาท

- ให้ทำ
1. ผลต่างวัตถุดิบ
 2. ผลต่างค่าแรงงาน
 3. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิต (วิเคราะห์ 4 ผลต่าง)

แนวตอบคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตมาตรฐานผันแปรและคงที่ต่อหน่วย

ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย	8 บาท
หัก ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ต่อหน่วย (งบประมาณ 9,000 บาท / หาร ชม.ผลิต ปกติ 3,000 ชม.)	3 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรต่อหน่วย	5 บาท

ผลต่างวัตถุดิบ

คำนวณผลต่างราคาซื้อวัตถุดิบ

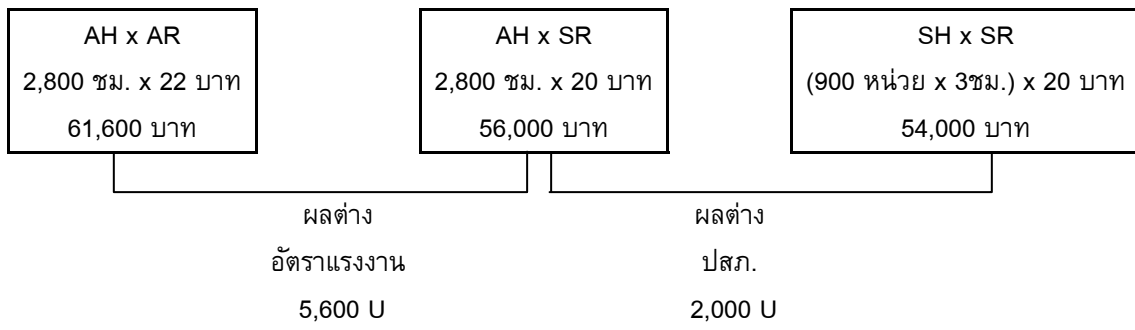
$$\begin{aligned}
 \text{ผลต่างราคาซื้อวัตถุดิบ} &= (AQ \times AP) - (AQ \times SP) \\
 &= (20,000 \text{ กก.} \times 3 \text{ บาท}) - (20,000 \text{ กก.} \times 4 \text{ บาท}) \\
 &= 20,000 \text{ F}
 \end{aligned}$$

คำนวณผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ

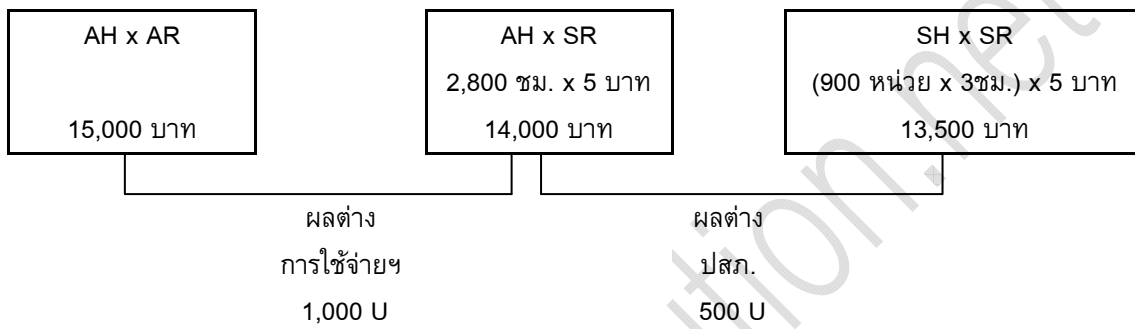
$$\begin{aligned}
 \text{ผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ} &= (AQ \times SP) - (SQ \times SP) \\
 &= (17,500 \text{ กก.} \times 4 \text{ บาท}) - ((900 \times 20 \text{ กก.}) \times 4 \text{ บาท}) \\
 &= 2,000 \text{ F}
 \end{aligned}$$

หมายเหตุ หากจำนวนซื้อและจำนวนเบิกใช้ไม่เท่ากัน การคำนวณผลต่างราคา จะต้องใช้ "จำนวนซื้อ" ส่วนการคำนวณผลต่างปริมาณ จะต้องใช้ "จำนวนใช้" ในการคำนวณ

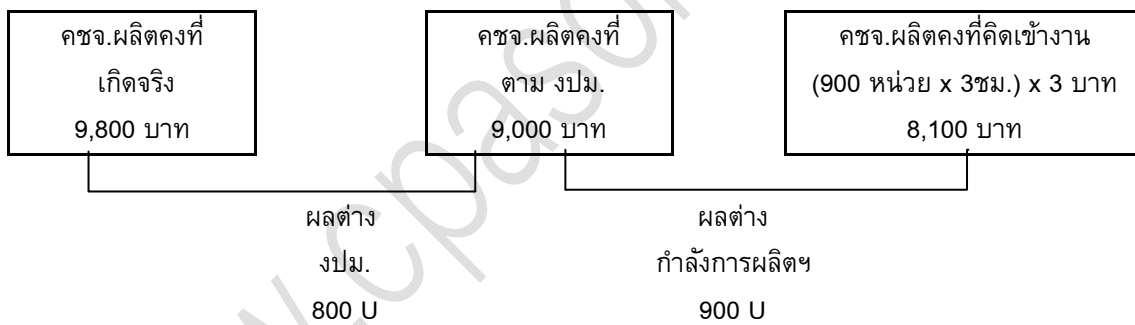
ผลต่างค่าแรงงาน



ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตขั้นแปร



ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่



สรุปผลต่างๆ

<u>ประเภทผลต่าง</u>	<u>จำนวนเงิน</u>	
ผลต่างวัตถุประสงค์		
ผลต่างราคาซื้อ	20,000	F
ผลต่างปริมาณการใช้	2,000	F
รวม		22,000 F
ผลต่างค่าแรงงานทางตรง		
ผลต่างอัตรา	5,600	U
ผลต่างประสิทธิภาพ	2,000	U
รวม		7,600 U
ผลต่างคชจ.ในการผลิตผันแปร		
ผลต่างการใช้จ่าย	1,000	U
ผลต่างประสิทธิภาพ	500	U
รวม		1,500 U
ผลต่างคชจ.ในการผลิตคงที่		
ผลต่างงบประมาณ	800	U
ผลต่างกำลังการผลิต	900	U
รวม		1,700 U
รวมผลต่างงบประมาณทั้งสิ้น		11,200 F

ข้อ 2 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

บจ.แชนม์ จ้าง บจ.แก้วสรร ทำการก่อสร้าง มูลค่าตามสัญญา 200 ล้านบาท เป็นระยะเวลาแล้วเสร็จ โดย แก้วสรร สามารถแจ้งหนี้ให้กับ บจ.แชนม์ ได้ทุกปี และแชนม์ จะจ่ายชำระค่าก่อสร้างเมื่อมีการส่งมอบงานแล้วเสร็จตามสัญญา โดยให้ข้อมูลมาดังนี้

เงินที่เรียกเก็บ	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ล้านบาท
	50	60	90	ล้านบาท

ต้นทุนค่าก่อสร้างทั้งโครงการ 180 ล้านบาท โดยมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ล้านบาท
	45	54	81	ล้านบาท

มูลค่าปัจจุบันของเงินสด 1 บาทที่จะได้รับในอีก x ปีข้างหน้า

ปี	มูลค่าปัจจุบัน (อัตราคิดลด 8.5%)
0	1.000
1	0.922
2	0.849

ให้คำนวณ การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นปีๆ และรายได้ค่าดอกเบี้ย เป็นรายปี และ บันทึกบัญชีการรับรู้รายได้และ ต้นทุนค่าก่อสร้าง

แนวตอบ

ม.บช. 37 เรื่องการรับรู้รายได้ ย่อหน้าที่ 10 ระบุว่า “โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปของเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด และจำนวนรายได้คือ จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าๆ ที่กิจการได้รับหรือค้ำรับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าๆ ในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจมีมูลค่า น้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรือค้ำรับที่ระบุไว้ โดยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนจะเท่ากับเงินทั้งสิ้นที่ได้รับในอนาคต มาคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น” (ซึ่งโดยปกติจะเป็นอัตราดอกเบี้ยตลาด) ดังนั้น ในเมื่อกิจการสมควรได้รับเงิน ค่าก่อสร้างตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จเป็นรายงวด แต่กิจการกลับได้รับค่าตอบแทนเมื่อสร้างเสร็จ ดังนั้น จึงต้องนำ มูลค่าที่สมควรจะได้รับคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน ดังแผนภาพแสดงความเข้าใจต่อไปนี้

ปี	0	1	2	3
สมควรจะได้	0	50	60	90
แต่ได้จริง	0	0	0	90

Diagram showing cash flows: At year 0, 0. At year 1, 50 (received) and 0 (paid). At year 2, 60 (received) and 0 (paid). At year 3, 90 (received) and 90 (paid). Arrows indicate the flow of 50 from year 1 to year 2, and 60 from year 2 to year 3.

จึงต้องคิดลดยอดเงิน 60 ล้าน และ 50 ล้านบาท กลับไปเป็นมูลค่าปัจจุบัน ณ สิ้นปีที่ 2 และสิ้นปีที่ 1 ตามลำดับตาม การคำนวณดังนี้

ยอดเงินวางบิล	ได้เข้าไป	ตัวคูณ	มูลค่าปัจจุบัน
50	2 ปี	0.8495	42.47
60	1 ปี	0.9217	55.30
90	- ปี	1.0000	90.00
200			187.77

และสามารถคำนวณดอกเบี้ยที่รับรู้แต่ละปีได้ดังนี้

ปีที่	ยอดเงินวางบิล	มูลค่าปัจจุบัน	ยอดดอกเบี้ยที่รับรู้ในปีที่ (ล้านบาท)		
			1	2	3
1	50.00	42.47	-	3.61	3.92
2	60.00	55.30	-	-	4.70
3	90.00	90.00	-	-	-
รวม	200.00	187.77	-	3.61	8.62

$$3.61 = 42.47 \times 8.5\%$$

$$3.92 = (42.47 + 3.61) \times 8.5\%$$

$$4.70 = 55.30 \times 8.5\%$$

และสามารถคำนวณการรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้างในแต่ละปีได้ดังนี้

	(หน่วย : ล้านบาท)		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น (มูลค่าปัจจุบัน)	187.77	187.77	187.77
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	45.00	99.00	180.00
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	135.00	81.00	-
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	180.00	180.00	180.00
กำไรที่ประมาณไว้	7.77	7.77	7.77
ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง	25.0%	55.0%	100.0%

(หน่วย : ล้านบาท)

	<u>จำนวนสะสมจนปัจจุบัน</u>	<u>จำนวนที่รับรู้ในปีก่อน</u>	<u>จำนวนที่รับรู้ปีนี้</u>
ปีที่ 1			
รายได้	46.94	0	46.94
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	45.00	0	45.00
กำไร	1.94	0	1.94
ปีที่ 2			
รายได้	103.27	46.94	56.33
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	99.00	45.00	54.00
กำไร	4.27	1.94	2.33
ปีที่ 3			
รายได้	187.77	103.27	84.50
ต้นทุนค่าก่อสร้าง	180.00	99.00	81.00
กำไร	7.77	4.27	3.50

การบันทึกบัญชีสัญญาก่อสร้าง และรับรู้ดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้อง

	<u>ปี 1</u>	<u>ปี 2</u>	<u>ปี 3</u>
งานระหว่างก่อสร้าง	45.00	54.00	81.00
เงินสด, เจ้าหนี้, ฯลฯ	45.00	54.00	81.00
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง	50.00	60.00	90.00
เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง	42.47	55.30	90.00
รายได้ดอกเบี้ยรอดตัดบัญชี	7.53	4.70	-
รายได้ดอกเบี้ยรอดตัดบัญชี	-	3.61	8.62
ดอกเบี้ยรับ	-	3.61	8.62
เงินสด	-	-	200.00
ลูกหนี้สัญญาก่อสร้าง	-	-	200.00

	ปี 1	ปี 2	ปี 3
งานระหว่างก่อสร้าง	1.94	2.33	3.50
ต้นทุนก่อสร้าง	45.00	54.00	81.00
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	46.94	56.33	84.50
เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง			188.77
งานระหว่างก่อสร้าง			188.77

ข้อ 3 เรื่องเหตุการณ์ภายหลังวันที่โงบการเงิน

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลทางการเงินของบริษัทตี๋ จำกัด

หน่วยบาท

	สินทรัพย์	หนี้สิน	ส่วนเจ้าของ	กำไรสุทธิ	ค่าใช้จ่าย
ปี 2549	200,000	30,000	900,000	45,555	20,000
ปี 2550	300,000	50,000	1,000,000	55,000	40,000

โดยผู้ตรวจสอบภายในพบรายการผิดพลาดที่เกิดขึ้นในปี 2551 ดังนี้

1. สินค้าคงเหลือปลายปี 2549 สูงไป 6,000
สินค้าคงเหลือปลายปี 2550 ต่ำไป 5,500
2. บันทึกประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับการฟ้องร้องค่าความเสียหายไว้ในปี 2549 3,500 บาท โดยคดีสิ้นสุดในปี 2551 ซึ่งศาลสั่งให้กิจการจ่ายค่าชดเชยจำนวน 2,500 บาท
3. สิทธิบัตร 12,000 บาท ได้มาเมื่อต้นปี 2549 มีอายุการใช้ประโยชน์ 6 ปี บริษัทไม่เคยมีการตัดจำหน่าย สิทธิบัตรดังกล่าวเลย
4. อุปกรณ์การขนย้ายที่มีอายุการใช้งาน 5 ปี ไม่มีซาก ราคา 15,000 บาท ได้มาเมื่อต้นปี 2549 บริษัทใช้วิธีการคิดราคาแบบผลรวมจำนวนปี ในปี 2551 บริษัทเปลี่ยนวิธีการคำนวณเป็นวิธีเส้นตรง

ให้ทำ

1. บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับปี 2551
2. แสดงรายงานการเงินสำหรับปี 2549 และ 2550 หลังการปรับปรุงของบัญชีทั้ง 4 ประเภท หากกิจการต้องการนำมาเปรียบเทียบกับรายงานปี 2551
3. ให้ออกเหตุผลที่ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชี

แนวตอบ**1) การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปสำหรับปี 2551**

รายการที่ 1 ติราคาสินค้าคงเหลือผิดพลาด

รายการนี้ถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชี จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดกับกำไรสะสมต้นปี ดังนี้

แสดงผลกระทบจากสินค้าคงเหลือปลายงวดที่ผิดพลาด	ผลกระทบต่อกำไรสุทธิ/กำไรสะสม สูงไป (ต่ำไป)		
	2549	2550	2551
สินค้าปลายงวด 49 สูงไป 6,000 บาท	6,000	(6,000)	
สินค้าปลายงวด 50 ต่ำไป 5,500 บาท		(5,500)	5,500

31 ธค. 2551

ต้นทุนขาย 5,500
กำไรสะสม 5,500
(ปรับปรุงกำไรสะสมเนื่องจากติราคาสินค้าต้นงวดผิดพลาด)

รายการที่ 2 ศาลพิพากษาเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้อง

รายการนี้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี เนื่องจาก ในปี 2549 ที่บันทึกประมาณการหนี้สินนั้น บริษัทได้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่น่าจะเกิดขึ้นมากที่สุดแล้ว การที่ศาลสั่งให้จ่ายค่าเสียหายน้อยกว่าที่ได้ตั้งประมาณการไว้ นั่นจึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ที่เป็นเรื่องปกติของการจัดทำบัญชี จึงไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังแต่อย่างใด โดยบันทึกบัญชี ณ วันที่จ่ายชำระค่าเสียหายตามคำพิพากษาดังต่อไปนี้

31 ธค. 2551

ประมาณการหนี้สินจากคำพิพากษา 3,500
เงินสด 2,500
ผลกำไรจากการปรับประมาณการหนี้สินฯ 1,000
(บันทึกการชำระค่าเสียหายและรับรู้ผลกำไรจากการปรับประมาณการหนี้สินฯ)

รายการที่ 3 ไม่ได้ตัดจำหน่ายสิทธิบัตรที่ได้มาต้นปี 2549

รายการนี้ถือเป็นข้อผิดพลาดทางการบัญชี จึงต้องทำการแก้ไขข้อผิดพลาดกับกำไรสะสมต้นปี ตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

31 ธค. 2551

กำไรสะสม (12,000 บาท / 6 ปี x 2 ปี) 4,000
สิทธิบัตรตัดจ่าย (12,000 บาท / 6 ปี x 1 ปี) 2,000
สิทธิบัตร 6,000
(บันทึกการตัดจำหน่ายสิทธิบัตร)

รายการที่ 4 เปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์การขนย้ายจากวิธีผลรวมจำนวนปี เป็นวิธีเส้นตรง

ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ม.บข. 32 ย่อหน้าที่ 51) วิธีคำนวณจึงต้องหามูลค่าตามบัญชี ณ ต้นปี ที่เปลี่ยน และนำมูลค่าตามบัญชีดังกล่าวหักประมาณการค่าซาก เพื่อหามูลค่าที่เสื่อมค่าได้มาคำนวณค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรงต่อไป ทั้งนี้ กิจการไม่ต้องปรับงบการเงินย้อนหลังแต่อย่างใด

มูลค่าตามบัญชี ณ ต้นปี 2551 ซึ่งเป็นปีที่เปลี่ยนวิธีคิดค่าเสื่อมราคา เท่ากับ 6,000 บาท ตามการคำนวณต่อไปนี้

การคำนวณมูลค่าตามบัญชี / ค่าเสื่อมราคาตามวิธีผลรวมจำนวนปี				
ปี	สัดส่วน	ค่าเสื่อมฯ	ค่าเสื่อมฯสะสม	มูลค่าตามบัญชี
ต้นปี 2549				15,000
ปลายปี 2549	5/15	5,000	5,000	10,000
ปลายปี 2550	4/15	4,000	9,000	6,000
ปลายปี 2551	3/15	3,000	12,000	3,000
ปลายปี 2552	2/15	2,000	14,000	1,000
ปลายปี 2553	1/15	1,000	15,000	-

โดยอายุการใช้งานของเครื่องจักรเหลืออีก 3 ปี ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาต่อปีนับจากปี 2551 – 2553 จึงเท่ากับปีละ 2,000 บาท (6,000 บาท / 3 ปี)

31 ธค. 2551

ค่าเสื่อมราคา (6,000 บาท / 3 ปี)

2,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม

2,000

(บันทึกการตัดค่าเสื่อมราคา)

2) แสดงรายงานการเงินสำหรับปี 2549 และ 2550 หลังการปรับปรุงของบัญชีทั้ง 4 ประเภท หากกิจการต้องการนำมาเปรียบเทียบกับรายงานปี 2551

กระดาษทำการปรับปรุงรายการ

	ปี 2549 ตามรายงาน	เดบิต	เครดิต	งบการเงินปี 49 หลังปรับปรุง
สินทรัพย์	200,000		6,000 (1)	192,000
			2,000 (2)	
หนี้สิน	30,000			30,000
ส่วนเจ้าของ	900,000			900,000
กำไรสุทธิ	45,555	6,000 (1)		39,555
ค่าใช้จ่าย	20,000	2,000 (2)		22,000
	ปี 2550 ตามรายงาน	เดบิต	เครดิต	งบการเงินปี 50 หลังปรับปรุง
สินทรัพย์	300,000	5,500 (3)	4,000 (4)	301,500
หนี้สิน	50,000			50,000
ส่วนเจ้าของ	1,000,000	6,000 (3)		992,000
		2,000 (4)		
กำไรสุทธิ	55,000		11,500 (3)	66,500
ค่าใช้จ่าย	40,000	2,000 (4)		42,000
(1) ปรับปรุงสินค้าปลายงวดที่สูงเกินไป				
(2) ตัดจ่ายสิทธิบัตรที่ไม่เคยตัดจ่ายเลย 1 ปี @ 2,000 บาท				
(3) ปรับปรุงสินค้าต้นงวดที่สูงเกินไป และสินค้าปลายงวดที่ต่ำเกินไป				
(4) ตัดจ่ายสิทธิบัตรที่ไม่เคยตัดจ่ายเลย 2 ปี @ 2,000 บาท				

งบการเงินปี 2549 และ ปี 2550 ที่นำมาเปรียบเทียบกับงบการเงินปี 2551

งบการเงินหลังปรับปรุง

	ปี 2549	ปี 2550
สินทรัพย์	192,000	301,500
หนี้สิน	30,000	50,000
ส่วนเจ้าของ	900,000	992,000
กำไรสุทธิ	39,555	66,500
ค่าใช้จ่าย	22,000	42,000

3) เหตุผลที่ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชี

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุงปี 2550) เรื่องการนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 ได้ระบุให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น 1) เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชี หรือ 2) ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ

อย่างไรก็ตาม กรณีที่ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี คือ 1) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน และ 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ