

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 2/2553

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1. การรับรู้รายได้

ข้อ 1.1 สัญญาเช่า

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทเขาเขียวทำสัญญาเช่าเครื่องจักรจากบริษัทคลองขุด จำกัด อายุของสัญญาเช่า 4 ปี โดยเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า บริษัทผู้เช่าสามารถใช้สิทธิเลือกซื้อเครื่องจักรในราคา 10,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคายุติธรรมของเครื่องจักรอย่างเป็นสาระสำคัญ เครื่องจักรมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 8 ปี บริษัทผู้เช่าจ่ายค่าเช่าปีละ 70,000 บาท ทุกวันสิ้นปี โดยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเครื่องจักร เช่น ค่าซ่อม ค่าเบี้ยประกันภัย บริษัทผู้เช่าจะจ่ายให้แก่บุคคลที่สามโดยตรง ยกเว้นภาษีทรัพย์สินจำนวนปีละ 3,000 บาท ที่รวมอยู่ในค่าเช่า บริษัทผู้เช่ารับประกันราคาซากของเครื่องจักร ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า เป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 เครื่องจักร มีราคายุติธรรมเท่ากับ 240,000 บาท อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเท่ากับ 10% ซึ่งบริษัทผู้เช่าทราบและอัตราเงินกู้ส่วนเพิ่มเท่ากับ 12%

ข้อมูลเพิ่มเติม : ตารางมูลค่าปัจจุบัน

จำนวนงวด \ % ==>	เงินก้อน		เงินงวด	
	10	12	10	12
4 ปี	0.6830	0.6355	3.1699	3.0373
8 ปี	0.4665	0.4039	5.3349	4.9676

ให้ทำ

1. บันทึกบัญชีของบริษัทคลองขุด จำกัด (ผู้ให้เช่า) ณ วันทำสัญญาเช่า พร้อมแสดงการคำนวณ
2. ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สัญญาเช่าการเงิน ได้ระบุสถานการณ์ 5 สถานการณ์ และข้อบ่งชี้ 3 ข้อ ที่สามารถจัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน ให้ท่านอธิบายว่ามีอะไรบ้าง

เฉลยข้อ 1.1

1. บันทึกบัญชีของบริษัทคลองขุด จำกัด (ผู้ให้เช่า) ณ วันทำสัญญาเช่า พร้อมแสดงการคำนวณ

สัญญาเช่าดังกล่าวถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากเช่าหลักเกณฑ์ข้อที่ 2 ที่ระบุว่าให้สิทธิซื้อในราคาต่ำกว่าราคายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ ค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนั้น จะประกอบด้วยค่าเช่าที่สุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพย์สินนั้นๆ บวกกับสิทธิซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ค่าเช่าขั้นต่ำในข้อนี้จึงเท่ากับ

$$\text{ค่าเช่าขั้นต่ำ} = \text{ค่าเช่าปีละ } 67,000 \text{ บาท} \times 4 \text{ ปี} + \text{สิทธิซื้อ } 10,000 \text{ บาท}$$

คำนวณมูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่า

รายการ	จำนวน	Pv factor	รวม
	เงิน	10%	
ค่าเช่าสุทธิต่อปี	67,000	3.1699	212,383
ค่าสิทธิซื้อฯ	10,000	0.6830	6,830
มูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่า			<u>219,213</u>

การบันทึกบัญชีด้านผู้ให้เช่า

1/1/25x1	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	278,000	
	ต้นทุนขาย	xx	
	ขาย		219,213
	ดอกเบี้ยจากสัญญาเช่าการเงินรอดัดบัญชี		58,787
	สินค้า		xx
	บันทึกการทำสัญญาเช่าการเงิน		

2. ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สัญญาเช่าการเงิน ได้ระบุสถานการณ์ 5 สถานการณ์ และข้อบ่งชี้ 3 ข้อ ที่สามารถจัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน ให้ท่านอธิบายว่ามีอะไรบ้าง

ม.บ.ช. 29 กำหนดเงื่อนไขในการจำแนกประเภทของสัญญาเช่าโดยพิจารณาจากสาระของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา กล่าวคือ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า มิเช่นนั้น สัญญาเช่าดังกล่าว

ก็จะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานแทน ทั้งนี้ หากสัญญาเช่าใดๆ เข้าหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ เพียงข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ก็
จะถือว่าสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินทันที

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อซึ่ง
เมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญา ผู้ให้เช่าซื้อจะโอนกรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ
2. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่
สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้
3. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของ
สินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำ
สินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

นอกจากนี้ ม.บ.ช. 29 ฉบับปรับปรุงยังระบุข้อบังคับถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้
ให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินด้วยมี 3 ข้อดังต่อไปนี้

1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการ
ยกเลิกนั้น
2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น
มูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือที่อยู่ในรูปของค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าลดให้ ซึ่งรวมแล้วมีจำนวนเท่ากับส่วนใหญ่
ของจำนวนที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)
3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

หากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน ย่อมหมายความว่า ผู้เช่าระดมทุนผ่านสัญญา
เช่าเพื่อจัดหาสินทรัพย์มาใช้ในกิจการ ในขณะที่ผู้ให้เช่าได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวออกไปแล้ว ดังนั้น ผู้เช่าจึงต้องบันทึก
สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ตลอดจนตัดค่าเสื่อมราคา และรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าในงบการเงิน
ของตนเอง ส่วนผู้ให้เช่าก็จะสามารถรับรู้รายได้จากการขายได้เต็มจำนวนและต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ที่ให้เช่าออกจากงบดุล
ของตนเองด้วย

และหากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่
ในสินทรัพย์ที่ให้เช่าจะยังไม่ตกเป็นของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าจะต้องบันทึกค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิด
รายการ ส่วนผู้ให้เช่าก็ต้องบันทึกค่าเช่าเป็นรายได้และตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ให้เช่านั้นอย่างมีระบบตลอดอายุการ
ใช้งาน

ข้อ 1.2 สัญญาก่อสร้าง

บริษัทประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ทำสัญญารับเหมาก่อสร้าง มูลค่าตามสัญญา 110 ล้านบาทระยะเวลาตามสัญญา 3 ปี

	ปี 25x1	ปี 25x2	ปี 25x3
ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงสะสม	20	35	91
ประมาณการต้นทุนที่เหลือ	60	36	0
เงินวางบิลผู้ว่าจ้าง	30	38	42
เงินที่ได้รับชำระ	25	35	39

บริษัทรับรู้รายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จประมาณจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับประมาณการต้นทุนทั้งหมดต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงในปี 25x2 ได้รวมวัสดุก่อสร้างคงเหลือ ณ วันสิ้นปี 25x2 ไว้ด้วย จำนวน 1 ล้านบาท และในปี 25x3 บริษัทถูกหักเงินประกันผลงานไว้จำนวน 11 ล้านบาทโดยจะได้รับชำระเมื่อส่งมอบงาน

ให้ทำ

1. คำนวณรายได้ต้นทุนการก่อสร้างและกำไรขั้นต้นประจำปี 25x1, 25x2 และ 25x3 โดยแสดงการคำนวณประกอบ
2. แสดงบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระหว่างก่อสร้างในงบดุลบางส่วน สำหรับปี 25x1, 25x2 และ 25x3 โดยแยกแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน

เฉลยข้อ 1.2

1. คำนวณรายได้ต้นทุนการก่อสร้างและกำไรขั้นต้นประจำปี 25x1, 25x2 และ 25x3

ข้อมูลเกี่ยวกับงานก่อสร้างและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

	หน่วย: '000		
	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี	20	15	56
ปรับปรุงด้วยต้นทุนวัตถุดิบของปีก่อน		(1)	1
ต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละปี	20	14	57
ต้นทุนสะสมที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน	20	34	91
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จ	60	36	-
ประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น	80	70	91
อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	25%	49%	100%
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	110	110	110

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด (สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1

การคำนวณรายได้ ต้นทุน และกำไรขั้นต้นที่รับรู้ในแต่ละปี

	ยอดสะสม	ยอดสะสมถึงปีก่อน	รับรู้ในปีปัจจุบัน
25x1			
รายได้ (110 x 25%)	28	-	28
ต้นทุน	20	-	20
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	8	-	8
25x2			
รายได้ (110 x 49%)	53	28	26
ต้นทุน	34	20	14
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	19	8	12
25x3			
รายได้ (110 x 100%)	110	53	57
ต้นทุน	91	34	57
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	19	19	(0)

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>	<u>รวม</u>
รายได้ของแต่ละปี	28	26	57	110
ต้นทุนของแต่ละปี	20	14	57	91
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้นของแต่ละปี	8	12	(0)	19

การนำเสนองบการเงิน

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>			
ลูกหนี้การค้า	5	8	0
<u>หนี้สินหมุนเวียน</u>			
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสุทธิ	30	68	0
หัก งานระหว่างก่อสร้าง	28	53	0
	<u>3</u>	<u>15</u>	<u>-</u>

ข้อ 2. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

- บริษัท A Advisory เป็นบริษัทให้คำปรึกษาและวางแผนเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างหนึ่งงบการเงินของบริษัทได้ถูกอนุมัติดังนี้

	วันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติ	
	โดยคณะกรรมการบริษัท	โดยผู้ถือหุ้น
งบการเงินประจำปี 25x1 และ 25x0	28/2/25x2	31/3/25x2
งบการเงินประจำปี 25x2 และ 25x1	27/2/25x3	31/3/25x3

ในระหว่างปี 25x1, 25x2 และ 25x3 มีประเด็นต่างๆเกิดขึ้นดังนี้

2.1 ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 25x1 บริษัท A เป็นโจทก์ยื่นฟ้องบริษัท B ซึ่งเป็นลูกค้าของบริษัทฯ (จำเลยที่ 1) และบริษัทฯ (จำเลยที่ 2) ในข้อหาละเมิดเนื่องจากเหตุการณ์เรือเดินทะเลชนกันศาลนัดฟังคำไต่สวนพิพากษา ในวันที่ 30 เมษายน 25x3 อย่างไรก็ตามทนายความของบริษัทฯเชื่อว่าศาลน่าจะมีความพิพากษายกฟ้องเนื่องจากเหตุการณ์ดังกล่าวมิได้เกิดจากความผิดของบริษัทฯขณะนี้คดีกำลังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล

2.2 ณ วันที่ 25 เมษายน 25x2 บริษัทฯได้ถูกสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สอบสวนเนื่องจากมีเหตุเชื่อว่าการทุจริตในหุ้นของบริษัท วอ จำกัดซึ่งเป็นทรัพย์สินของบริษัท ปอ จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 25x2 บริษัทได้ถูกอายัดบัญชีเงินฝากธนาคาร จำนวน 12.5 ล้านบาทเนื่องจากคดีดังกล่าวต่อมาวันที่ 10 ธันวาคม 25x2 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ออกร่างต่อให้กรมสอบสวนคดีพิเศษดำเนินการต่อ

2.3 สืบเนื่องมาจากประเด็นที่ 2.2 ณ วันที่ 15 ธันวาคม 25x2 บริษัทฯได้ยื่นฟ้องสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ต่อศาล และขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนการอายัดบัญชีเงินฝากธนาคารของบริษัท ต่อมาวันที่ 30 มีนาคม 25x3 ศาลมีคำสั่งยกคำฟ้องของบริษัทดังกล่าว

2.4 ณ วันที่ 30 เมษายน 25x3 บริษัทฯได้ยื่นฟ้องธนาคารพาณิชย์ในประเทศแห่งหนึ่งให้ชดเชยค่าเสียหายแก่บริษัท เป็นจำนวนเงิน xx บาท ขณะนี้ คดีกำลังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาล

ให้ทำ

1. ให้ท่านระบุว่าประเด็นต่างๆทั้ง 4 ประเด็นควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่และถ้าเปิดเผยก็ให้ระบุด้วยว่าต้องทำการปรับปรุงบัญชีหรือไม่โดยให้ใส่เครื่องหมายในตารางต่อไปนี้

- งบการเงินประจำปี 25x1 และ 25x0

ประเด็นที่	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผยและปรับปรุงบัญชี	เปิดเผยแต่ไม่ต้องปรับปรุงบัญชี
1				
2				
3				
4				

- งบการเงินประจำปี 25x2 และ 25x1

ประเด็นที่	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผยและปรับปรุงบัญชี	เปิดเผยแต่ไม่ต้องปรับปรุงบัญชี
1				
2				
3				
4				

2. จากประเด็นต่างๆให้จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปี 25x2 และ 25x1

เฉลยข้อ 2

โจทย์ข้อนี้ต้องการทดสอบความเข้าใจเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล ซึ่งเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลหมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบดุลกับวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดีเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล โดยสามารถจำแนกได้ 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

1. เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันที่ในงบดุล (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่ต้องปรับปรุง)
 - 1.1. คำพิพากษาของศาลภายหลังวันที่ในงบดุลซึ่งยืนยันว่าภาระผูกพันของกิจการได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันที่ในงบดุล
 - 1.2. ข้อมูลที่ได้รับภายหลังวันที่ในงบดุลชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันที่ในงบดุล (เช่น การที่ลูกหนี้ล้มละลายภายหลังวันที่ในงบดุล, การขายสินค้าคงเหลือภายหลังวันที่ในงบดุลในราคาขาดทุน)
 - 1.3. การกำหนดต้นทุนหรือสิ่งตอบแทนของสินทรัพย์ที่ซื้อมาหรือขายไปก่อนวันที่ในงบดุล
 - 1.4. ส่วนแบ่งกำไรหรือการจ่ายโบนัสภายหลังวันที่ในงบดุล
 - 1.5. การพบข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่แสดงให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
2. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่ไม่ต้องปรับปรุง → สิ่งที่เหมาะสมอยู่ในงบดุลในนิถิตไป
 - 2.1. ราคาตลาดของเงินลงทุนที่ลดลงระหว่างวันที่ในงบดุลกับวันที่งบการเงิน
 - 2.2. กรณีประกาศจ่ายปันผลหลังวันที่ในงบดุล ให้ถือว่าปันผลเป็นส่วนหักออกจากส่วนของผู้ถือหุ้น หรือเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
3. เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล (เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ต้องเปิดเผยข้อมูล) ได้แก่
 - 3.1. การจำหน่ายบริษัทย่อยที่สำคัญหรือการรวมธุรกิจที่สำคัญภายหลังวันที่ในงบดุล
 - 3.2. การประกาศแผนยกเลิกการดำเนินงานบางส่วน
 - 3.3. การซื้อหรือขายสินทรัพย์ที่สำคัญ การที่รัฐบาลเวนคืนหรือยึดสินทรัพย์ที่สำคัญของกิจการ
 - 3.4. การเกิดอัคคีภัยในโรงงานผลิตที่สำคัญภายหลังวันที่ในงบดุล
 - 3.5. การประกาศหรือการเริ่มต้นปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างที่สำคัญ
 - 3.6. รายการบัญชีที่สำคัญเกี่ยวกับหุ้นสามัญและหุ้นสามัญเทียบเท่าภายหลังวันที่ในงบดุล
 - 3.7. การเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ไม่เป็นปกติภายหลังวันที่ในงบดุล
 - 3.8. การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือมีการประกาศภายหลังวันที่ในงบดุล ซึ่งมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อภาษีที่ต้องจ่าย สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
 - 3.9. ภาระผูกพันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่เป็นสาระสำคัญ เช่น การค้าประกันที่เป็นสาระสำคัญ
 - 3.10. การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

ทั้งนี้ เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลนั้น จะเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น “หลังจากวันที่ในงบดุลจนถึงวันที่งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ได้รับการเผยแพร่” โดยวันที่งบดุลได้รับอนุมัติให้เผยแพร่ นั้น จะเป็นวันที่

- วันที่มีการอนุมัติเป็นครั้งแรกมิใช่วันที่ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงิน
- วันที่ กรรมการผู้มีอำนาจ หรือคณะกรรมการบริษัทจะเป็นผู้รับรองความถูกต้องครบถ้วนของงบการเงินก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะลงนามในรายงานการสอบบัญชี
- วันที่กรรมการผู้มีอำนาจหรือคณะ กรรมการของบริษัทจะเป็นผู้ลงนามรับรองความถูกต้องครบถ้วนของงบการเงิน และพร้อมกับอนุมัติงบการเงินให้นำส่งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ในกรณีบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย)

ต่อไปนี้จะเป็นการอธิบายคำตอบในแต่ละข้อย่อย

1. ระบุว่าประเด็นต่างๆทั้ง 4 ประเด็นควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือไม่

2.1 เหตุการณ์ครั้งนี้ยังไม่สามารถระบุได้อย่างค่อนข้างแน่ ว่ากิจการจะต้องแพ้คดี กิจการจึงเพียงเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการถูกฟ้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 25x1 และ 25x2

2.2 เช่นเดียวกับข้อ 2.1 เหตุการณ์ครั้งนี้ ยังไม่สามารถระบุความเสียหายได้อย่างชัดเจน กิจการจึงควรเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 25x2

2.3 เช่นเดียวกับข้อ 2.2 เนื่องจากกิจการยังไม่สามารถคาดผลของการยื่นฟ้องดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือพอ กิจการจึงต้องเปิดเผยเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 25x2 (เนื่องจากว่าวันที่ 30 มีนาคม 25x3 เป็นเวลาหลังจากที่กรรมการอนุมัติงบการเงินแล้วจึงไม่สามารถปรับปรุงบได้แม้ศาลจะมีคำสั่งยกฟ้องก็ตาม)

2.4 สำหรับเหตุการณ์นี้ น่าจะตีความได้ว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งตามมาตรฐานฉบับที่ 53 ระบุว่า กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอยู่ในระดับสูงกว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะไม่ได้รับประโยชน์ดังกล่าว ดังนั้นจึงไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลหรือบันทึกบัญชีใดๆ เกี่ยวกับเหตุการณ์นี้

งบการเงินประจำปี 25x1 และ 25x0

ประเด็นที่	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผยและปรับปรุงบัญชี	เปิดเผยแต่ไม่ต้องปรับปรุงบัญชี
1				X

2	x			
3	x			
4	x			

งบการเงินประจำปี 25x2 และ 25x1

ประเด็นที่	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย	เปิดเผยและปรับปรุงบัญชี	เปิดเผยแต่ไม่ต้องปรับปรุงบัญชี
1				X
2				X
3				X
4	x			

2. การเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากงบการเงินทั้งสองฉบับถูกอนุมัติช่วงสิ้นเดือนกุมภาพันธ์ของแต่ละปี ดังนั้นจึงเปิดเผยข้อมูลลักษณะนี้

ณ วันที่ 31/12/25x2 บริษัทถูกฟ้องเป็นจำเลยร่วมในข้อหาละเมิดเนื่องจากเหตุการณ์เรือเดินทะเลชนกัน ซึ่งคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลแพ่ง ผลในที่สุดของคดียังไม่สามารถทราบได้ในปัจจุบัน บริษัทจึงไม่ได้ตั้งสำรองเผื่อหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องดังกล่าวไว้ในบัญชี โดยศาลแพ่งได้นัดฟังคำพิพากษา ในวันที่ 30 เมษายน 25x3

ณ วันที่ 31/12/25x2 บริษัทฯ ได้ถูกสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สอบสวนในคดีทุจริตหลักทรัพย์ และถูกอายัดบัญชีเงินฝากธนาคาร จำนวน 12.5 ล้านบาท โดยบริษัทได้ยื่นฟ้องสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนการอายัดบัญชีเงินฝากธนาคารของบริษัท โดยผลในที่สุดของคดียังไม่สามารถทราบได้ในปัจจุบัน

ส่วนในประเด็นข้อ 2.4 ซึ่งอาจถือเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่ยังไม่ถึงระดับที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ กิจการจึงยังไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้แต่อย่างใด

ข้อ 3. ต้นทุนมาตรฐาน

บริษัทใช้ระบบบัญชีต้นทุนมาตรฐานต้นทุนทางตรงของผลิตภัณฑ์ของบริษัทมาจาก โดยต้นทุนมาตรฐาน ประกอบด้วย วัสดุดิบ แรงงานทางตรง วัสดุการผลิตผันแปร และวัสดุการผลิตคงที่ และบริษัทได้วิเคราะห์ผลต่างออกเป็น 8 ประเภทได้แก่

- ผลต่างราคาวัสดุดิบและปริมาณการใช้วัสดุดิบ (Material Price Variance and Material Quantity Variance)
- ผลต่างอัตราแรงงานทางตรงและประสิทธิภาพการใช้แรงงานทางตรง (Labor Rate Variance and Labor Efficiency Variance)
- ผลต่างอัตราวัสดุการผลิตและประสิทธิภาพวัสดุการผลิต (Variable Overhead Spending Variance and Variable Overhead Efficiency Variance)
- ผลต่างงบประมาณต้นทุนคงที่ และผลต่างกำลังการผลิต (Fixed Overhead Budget Variance and Production Volume Variance)

ให้ท่านวิเคราะห์ว่าเหตุการณ์ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ มีผลต่อผลต่างประเภทใดบ้าง ให้อธิบายพอสังเขปและมีผลทำให้ต้นทุนขายสูงขึ้นหรือต่ำลง

- 3.1 รัฐบาลปรับค่าแรงงานขั้นต่ำทั่วประเทศไทยเพิ่มสูงขึ้น
- 3.2 บริษัทซื้อเครื่องจักรใหม่มาใช้ในการผลิตและมีผลทำให้ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรลดลงเป็นอย่างมาก
- 3.3 ปริมาณวัสดุดิบที่บริษัทใช้จริงมีปริมาณน้อยกว่าเดิมเนื่องจากมีของเสียลดลง
- 3.4 บริษัทลดกำลังการผลิตลงเนื่องจากประมาณการยอดขายลดต่ำลงมาก

เฉลยข้อ 3 สรุปคำตอบ

ผลกระทบ	3.1	3.2	3.3	3.4
ผลกระทบกับผลต่างต้นทุนมาตรฐาน				
ผลต่างราคาวัสดุดิบ				
ผลต่างปริมาณการใช้วัสดุดิบ			F	
ผลต่างอัตราแรงงานทางตรง	U			
ผลต่างประสิทธิภาพการใช้แรงงานทางตรง				
ผลต่างอัตราวัสดุการผลิตผันแปร				
ผลต่างประสิทธิภาพวัสดุการผลิตผันแปร		F		
ผลต่างงบประมาณต้นทุนคงที่		U		
ผลต่างกำลังการผลิตต้นทุนคงที่				U
ผลกระทบกับต้นทุนขาย	+	-	-	-

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด (สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1

F คือ Favorable (น่าพอใจ)

U คือ Unfavorable (ไม่น่าพอใจ)

+ คือต้นทุนเพิ่มขึ้น

- คือต้นทุนลดลง

3.1 รัฐบาลปรับค่าแรงงานขั้นต่ำทั่วประเทศไทยเพิ่มสูงขึ้น

การปรับค่าแรงงานขั้นต่ำเพิ่มสูงขึ้นจะส่งผลกระทบต่อโดยตรงกับ “ผลต่างอัตราแรงงานทางตรง (Labor Rate Variance) ¹ และทำให้ต้นทุนขายเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากผลต่างที่ไม่น่าพอใจดังกล่าวในท้ายที่สุดจะถูกปิดเข้าบัญชีต้นทุนขาย

3.2 บริษัทซื้อเครื่องจักรใหม่มาใช้ในการผลิตและมีผลทำให้ค่าซ่อมแซมเครื่องจักรลดลงเป็นอย่างมาก

การซื้อเครื่องจักรใหม่แทนเครื่องจักรเดิมทำให้ค่าซ่อมแซม ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรลดลงจึงทำให้ผลต่างประสิทธิภาพค่าใช้จ่ายการผลิต (Variable Overhead Efficiency Variance) ลดลง ในขณะที่จะทำให้ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่เพิ่มสูงขึ้น จึงทำให้ ผลต่างงบประมาณต้นทุนคงที่ (Fixed Overhead Budget Variance) เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ โดยปกติการตัดสินใจลงทุนใดๆ มักขึ้นอยู่กับความคุ้มค่าของผลประโยชน์ที่ได้รับ ดังนั้น หากกิจการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม การลงทุนครั้งนี้จะทำให้ต้นทุนขายลดลงได้

3.3 ปริมาณวัตถุดิบที่บริษัทใช้จริงมีปริมาณน้อยกว่าเดิมเนื่องจากมีของเสียน้อยลง

หากกิจการใช้วัตถุดิบน้อยลงเนื่องจากของเสียน้อยลงจะส่งผลกระทบต่อผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ (Material Quantity Variance) ที่ดีขึ้น และทำให้ต้นทุนการผลิตลดลงด้วย

3.4 บริษัทลดกำลังการผลิตลงเนื่องจากประมาณการยอดขายลดต่ำลงมาก

หากกิจการลดกำลังการผลิตลง จะส่งผลกระทบต่อผลต่างกำลังการผลิต (Production volume variance) ซึ่งเป็นต้นทุนคงที่ที่ไม่สามารถลดลงได้ในเวลาอันสั้น การลดกำลังการผลิตส่งผลกระทบต่อต้นทุนต่อหน่วยที่สูงขึ้น แต่ต้นทุนขายรวมน่าจะลดลง

¹ นอกจากนี้ ค่าแรงงานที่เพิ่มสูงขึ้นจะส่งผลกระทบต่อทางอ้อมกับปัจจัยการผลิตตัวอื่นๆ เช่นวัตถุดิบที่อาจจะขยับสูงขึ้นในเวลาอันใกล้