

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 2/2555

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและართ่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

ข้อ 1 การบัญชีต้นทุนช่วง ต้นทุนงาน และการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ	2
ข้อ 2 สัญญาเช่า.....	7
ข้อ 3 เรื่องการรับรู้รายได้.....	10
หนังสืออ้างอิง	12

ข้อ 1 การบัญชีต้นทุนช่วง ต้นทุนงาน และการปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ

บริษัทหมื่นน้อย จำกัด เป็นผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์สำเร็จรูปที่มีแผนกผลิต 2 แผนก คือ แผนกผลิตชิ้นงาน และแผนกประกอบ ซึ่งแผนกผลิตชิ้นงานจะทำชิ้นงานที่มีลักษณะเหมือนกันแทบทุกอย่าง บริษัทจึงใช้ระบบต้นทุนช่วงในการคำนวณต้นทุนการผลิตของแผนกผลิตชิ้นงาน ส่วนแผนกประกอบจะนำชิ้นงานมาประกอบตามคำสั่งซื้อของลูกค้า บริษัทใช้ระบบต้นทุนปกติ (normal cost system) โดยจะปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับแผนกผลิตชิ้นงานด้วยชั่วโมงเครื่องจักร และปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับแผนกประกอบด้วยค่าแรงงานทางตรง

นอกจากแผนกผลิต บริษัทยังมีแผนกบริการ 3 แผนก คือแผนกสไตร์ แผนกซ่อมบำรุง และแผนกเครื่องมือ ซึ่งบริษัทจะปันส่วนค่าใช้จ่ายแผนกบริการตามวิธีทางตรง (direct method) ให้กับแผนกผลิต โดยแผนกสไตร์จะปันส่วนโดยใช้จำนวนใบเบิกของ แผนกซ่อมบำรุงจะปันส่วนโดยใช้ชั่วโมงเครื่องจักร และแผนกเครื่องมือจะปันส่วนโดยใช้จำนวนพนักงานเป็นฐานในการปันส่วน

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน และการดำเนินงานของบริษัทในปี 2555

รายการ	แผนก สไตร์	แผนกซ่อม บำรุง	แผนก เครื่องมือ	แผนกผลิต ชิ้นงาน	แผนก ประกอบ
ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ค่าใช้จ่ายรวมของ					
แผนกบริการ (บาท)	25,000	35,000	10,000	10,660,000	7,372,000
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)				360,000	1,450,000
ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)				200,000	50,000
จำนวนใบเบิกของ	20	50	5	600	1,800
จำนวนพนักงาน (คน)	10	8	2	30	70

โดยแผนกผลิตชิ้นงานมีงานระหว่างทำยกมาจำนวน 1,000 หน่วย ที่มีขั้นความสำเร็จ 20% โดยต้นทุนของงานระหว่างทำยกมาประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรง 150,000 บาท และต้นทุนแปลงสภาพ 320,000 บาท ทั้งนี้ แผนกผลิตชิ้นงานผลิตสินค้าในงวดนี้ 5,000 หน่วย และมีงานระหว่างทำยกไปจำนวน 2,000 หน่วยที่มีขั้นความสำเร็จ 30%

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

ในวันสิ้นงวดบัญชี แผนกประกอบมีงานที่ยังประกอบไม่เสร็จอยู่ 1 รายการ คืองานเลขที่ 1234 โดยมีข้อมูลเกี่ยวกับงานชิ้นดังกล่าวต่อไปนี้

จำนวนสินค้าของ Job 1234	400	หน่วย
วัตถุดิบทางตรงของแผนก	20,000	บาท
ค่าแรงงานทางตรงของแผนก	15,000	บาท
ชั่วโมงแรงงานทางตรง	100	ชั่วโมง
ชั่วโมงเครื่องจักร	20	ชั่วโมง

สำหรับรอบบัญชี 2555 มีค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริงของแต่ละแผนกต่อไปนี้

รายการ	แผนก สโตร์	แผนกซ่อม บำรุง	แผนก เครื่องมือ	แผนกผลิต ชิ้นงาน	แผนก ประกอบ
ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ค่าใช้จ่ายรวมของ					
แผนกบริการ (บาท)	22,000	33,000	12,000	10,200,000	7,500,000
วัตถุดิบทางตรง (บาท)				940,000	380,000
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)				350,000	1,500,000
ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)				195,000	55,000

ให้ทำ

1. คำนวณประมาณการค่าใช้จ่ายในการผลิตของแผนกผลิตหลังจากปรับปันส่วนค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการ
2. คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานของแต่ละแผนกผลิต
3. จัดทำรายงานต้นทุนการผลิตของแผนกผลิตชิ้นงาน
4. คำนวณต้นทุนของงานเลขที่ 1234
5. คำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับปี 2555

1. คำนวณประมาณการค่าใช้จ่ายในการผลิตของแผนกผลิตหลังจากรับปันส่วนค่าใช้จ่ายจากแผนกบริการ

รายการ	แผนก สโตร์	แผนกซ่อม บำรุง	แผนก เครื่องมือ	แผนกผลิต ชิ้นงาน	แผนก ประกอบ
สัดส่วนของฐานในการปันส่วน					
ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)				80%	20%
จำนวนใบเบิกของ				25%	75%
จำนวนพนักงาน (คน)				30%	70%
ค่าใช้จ่ายในการผลิต/ค่าใช้จ่ายรวม					
ของแผนกบริการ (บาท)	25,000	35,000	10,000	10,660,000	7,372,000
ปันส่วนคชจ.แผนกสโตร์	(25,000)			6,250	18,750
ปันส่วนคชจ.แผนกซ่อมบำรุง		(35,000)		28,000	7,000
ปันส่วนคชจ.แผนกเครื่องมือ			(10,000)	3,000	7,000
รวม ปมก. ค่าใช้จ่ายในการผลิตหลังปันส่วน	-	-	-	10,697,250	7,404,750

2. คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานของแต่ละแผนกผลิต

	แผนกผลิตชิ้นส่วน	แผนกประกอบ
ปมก. ค่าใช้จ่ายในการผลิตหลังปันส่วน	10,697,250	7,404,750
ตัวผลักดันต้นทุน		
ชั่วโมงเครื่องจักร (ชั่วโมง)	200,000	
ค่าแรงงานทางตรง (บาท)		1,450,000
	53.49 บาทต่อ	
อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตจัดสรร	ชั่วโมงเครื่องจักร	
		511%ของค่าแรง
		ทางตรง

3. จัดทำรายงานต้นทุนการผลิตของแผนกผลิตชิ้นงาน
บริษัทหมื่นน้อย จำกัด
รายงานต้นทุนการผลิตแผนกผลิตชิ้นงาน
สำหรับปี 2555

	หน่วยผลิต		หน่วยเทียบสำเร็จรูป		
			วัตถุดิบ		ต้นทุนแปลงสภาพ
หน่วยยกมา	1,000				
เริ่มผลิต	5,000				
รวม	6,000				
หน่วยผลิตเสร็จโอนออก	4,000	100%	4,000	100%	4,000
หน่วยยกไป	2,000	100%	2,000	30%	600
รวม	6,000		6,000		4,600
ต้นทุนการผลิต					
ยกมา	470,000		150,000		320,000
เกิดขึ้นระหว่างงวด	11,720,550		940,000		10,780,550*
รวม	12,190,550		1,090,000		11,100,550
จำนวนหน่วยเทียบสำเร็จรูป			6,000		4,600
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	2,594.83		181.67		2,413.16
ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง					
ยกมา			470,000		
เกิดขึ้นระหว่างงวด			11,720,550		
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น			12,190,550		
การกระจายต้นทุน					
หน่วยดีโอนออก	หน่วย	@			
งานระหว่างทำปลายงวด	4,000	2,594.83	10,379,319		
วัตถุดิบ	2,000	181.67			
ต้นทุนแปลงสภาพ	600	2,413.16			
รวมต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด			1,811,231		
			12,190,550		

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจตัว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 - 20 ม.ค. 56

*คำนวณต้นทุนแปรสภาพแผนกผลิตชิ้นส่วน

ค่าแรงงานทางตรง (บาท)	350,000	บาท
คจจ.ผลิตคิดเข้างาน (53.49 บาท x 195,000 ชั่วโมง)	10,430,550	บาท
รวม CC	10,780,550	บาท

4. คำนวณต้นทุนของงานเลขที่ 1234

ต้นทุนรับโอน (400 หน่วย x 2,594.83)	1,037,932	บาท
วัตถุดิบทางตรงของแผนก	20,000	บาท
ค่าแรงงานทางตรงของแผนก	15,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน (15,000 บาท x 511%)	76,650	บาท
รวมต้นทุนของ Job 1234	1,149,582	บาท

5. คำนวณผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับปี 2555

ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน		
แผนกผลิตชิ้นงาน (195,000 x 53.49)	10,430,550	บาท
แผนกประกอบ (1,500,000 x 511%)	7,665,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	18,095,550	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริง		บาท
แผนกสโตร์	22,000	บาท
แผนกซ่อมบำรุง	33,000	บาท
แผนกเครื่องมือ	12,000	บาท
แผนกผลิตชิ้นงาน	10,200,000	บาท
แผนกประกอบ	7,500,000	บาท
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริง	17,767,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานสูงเกินไป (overapplied)	328,550	บาท

ข้อ 2 สัญญาเช่า

บริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด เป็นเจ้าของอาคารแห่งหนึ่งที่มีอายุการให้ประโยชน์ 30 ปี โดยบริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด ได้ให้บริษัท ข ผู้เช่า จำกัด เช่าอาคาร เป็นเวลา 28 ปี กำหนดค่าเช่าเดือนละ 60,000 บาท โดยจ่ายค่าเช่างวดแรก ณ วันทำสัญญาเช่า เริ่มสัญญาตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2554 ซึ่งสัญญาเช่าดังกล่าวจะสามารถบอกเลิกได้ถ้าได้รับความยินยอมจากบริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด

การให้เช่าครั้งนี้ ทำผ่านบริษัท ค นายหน้า จำกัด และบริษัท ค นายหน้า จำกัด จะได้รับค่าตอบแทนในจำนวนเท่ากับค่าเช่า 3 เดือน ซึ่ง ก ผู้ให้เช่า จำกัด จะจ่ายให้ในวันที่ทำสัญญาเช่า

ให้ทำ

- 1) บริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด จะรับรู้รายการเริ่มแรกของอาคารที่ให้กับ ข ผู้เช่า จำกัด เช่าอย่างไร
- 2) บริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด จะบันทึกค่าตอบแทนที่จ่ายให้กับ ค นายหน้า จำกัด อย่างไร จงให้เหตุผลประกอบ โดยที่มีข้อสมมติต่อไปนี้
 - a) กรณีที่ ก ผู้ให้เช่า จำกัด ดำเนินธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย
 - b) กรณีที่ ก ผู้ให้เช่า จำกัด เป็นผู้ให้บริการทางการเงิน โดยอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวถือเป็นหลักประกันหนี้สิน

ตอบ

บริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัด จะรับรู้รายการเริ่มแรกของอาคารที่ให้กับ ข ผู้เช่า จำกัด เช่าอย่างไร

สัญญาเช่านี้ ถือเป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ ที่มีองค์ประกอบสำคัญคือที่ดิน และอาคาร ทั้งนี้ ม.บช. 17 ย่อหน้าที 14 ระบุไว้ว่า

“การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่า ต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่นอย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน”

ดังนั้น จำนวนเงินที่ได้รับเมื่อเช่าทำสัญญาให้เช่าที่ดินหรือการให้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ แต่ในส่วนของอาคารหากเช่าเงื่อนไขที่ระบุว่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน ก็กิจการผู้ให้เช่าต้องถือเป็น “การขาย” และต้องตัดบัญชีอาคารดังกล่าวออกจากงบแสดงฐานะการเงิน

จากตัวอย่างข้างต้น สัญญาเช่าในส่วนที่ดินถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน เนื่องจากคาดว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้กับผู้เช่า ในขณะที่กิจการทำสัญญาเช่าอาคารกับผู้เช่าเป็นเวลา 28 ปีจาก 30 ปี จึงถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน ซึ่งสมมติว่า

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

มูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเท่ากับ 1 ล้านบาท และ 2 ล้านบาท ตามลำดับ กิจการจะต้องบันทึกบัญชีรายการ ณ วันทำสัญญาเช่าดังต่อไปนี้

1/2/2554	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน-อาคาร (สุทธิ)	2,000,000	
	ต้นทุนขาย		xx
	อาคาร		xx
	ขาย	2,000,000	
	บันทึกการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์		
	เงินสด	60,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน-อาคาร (สุทธิ)		40,000
	ค่าเช่าที่ดินรับล่วงหน้า (60,000 x 1M/3M)		20,000
	บันทึกการรับค่าเช่าเป็นเงินสด		

โดยจะเห็นได้ว่า การรับค่าเช่านั้น จะแบ่งเป็นส่วนของที่ดิน (ถือเป็นรายได้รับล่วงหน้า) และส่วนของอาคาร (นำไปหักยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงินทั้งจำนวนเนื่องจากการจ่ายทันที ณ วันที่ทำสัญญา)

บริษัท ก ผู้ให้เช่า จำกัดจะบันทึกค่าตอบแทนที่จ่ายให้กับ ค นายหน้า จำกัด อย่างไร จึงให้เหตุผลประกอบ

สำหรับค่านายหน้าที่จ่ายเพื่อตอบแทนการหาลูกค้ามาทำสัญญาเช่านั้น กิจการผู้ให้เช่าจะต้องบันทึกบัญชีให้สอดคล้องกับธุรกรรมการเช่า ซึ่งเป็นธุรกรรมหลัก ดังการตอบคำถามต่อไปนี้

กรณีที่ ก ผู้ให้เช่า จำกัดดำเนินธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย

หาก ก ผู้ให้เช่า จำกัดเป็นผู้พัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย และทำธุรกรรมสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ข้างต้น จะถือว่าเป็น “ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย” (Sales Type Lease) ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรก (ค่าคอมมิสชั่นที่ให้ค) ให้ถือเป็น “ค่าใช้จ่ายในการขาย” ซึ่งต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดรายการ (ม.บ.ข. 17 ย่อหน้า 36) อย่างไรก็ตาม สัญญานี้เป็นสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ ประกอบที่ดินและอาคาร ซึ่งจากคำอธิบายข้างต้น ที่ดินถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ส่วนอาคารถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน (เนื่องจากอายุสัญญา 28 ปีจาก 30 ปี) ดังนั้น ก ผู้ให้เช่าจึงต้องแบ่งสัดส่วนของค่าคอมมิสชั่น เป็นสองส่วน โดยที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่ดิน จะถือเป็น “ค่าคอมมิสชั่นรอดตัดจ่าย” และตัดจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า ส่วนค่าคอมมิสชั่นที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าอาคาร (ซึ่งถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน) จะถือเป็น “ค่าใช้จ่ายในการขาย” ดังการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

โดย ดร.สมศักดิ์ ประภษณ์เมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-485-7887, 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/56 เริ่ม 19 – 20 ม.ค. 56

1/2/2554	ค่าคอมมิสชั่นรอตตัดจ่าย (60,000 x 3 เดือน x 1m/3m)	60,000	
	ค่าใช้จ่ายในการขาย (60,000 x 3 เดือน x 2m/3m)	120,000	
	เงินสด		180,000
	บันทึกการจ่ายค่าคอมมิสชั่น		

กรณีที่ ก ผู้ให้เช่า จำกัดเป็นผู้ให้บริการทางการเงิน โดยอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวถือเป็นหลักประกันหนี้สิน

หาก ก ผู้ให้เช่า จำกัดเป็นผู้ให้บริการการเงิน (Direct Financing Lease) สัญญานี้เปรียบเสมือนการปล่อยกู้ ซึ่งจะต้องแยกสัญญาเป็นสัญญาเช่าที่ดินซึ่งถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และสัญญาเช่าอาคารซึ่งถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน โดยค่าคอมมิสชั่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเช่าที่ดิน จะถือเป็น “ค่าคอมมิสชั่นรอตตัดจ่าย” และตัดจ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า แต่ค่าคอมมิสชั่นในส่วนสัญญาเช่าอาคารนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของ “เงินลงทุนในลูกหนี้” (ม.บช. 17 ย่อหน้าที่ 38) ดังการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

1/2/2554	ค่าคอมมิสชั่นรอตตัดจ่าย (60,000 x 3 เดือน x 1m/3m)	60,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน-อาคาร (สุทธิ)	120,000	
	เงินสด		180,000
	บันทึกการจ่ายค่าคอมมิสชั่น		

ข้อ 3 เรื่องการรับรู้รายได้

ข้อ ก การรับรู้ดอกเบี้ยตัวเงินตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

บริษัท ม่วง จำกัด ซื้อตั๋วเงินที่มีมูลค่าหน้าตั๋ว 200,000 บาท ในวันที่ 1 มกราคม 2554 ในราคา 206,942 บาท โดยอัตราดอกเบี้ยหน้าตั๋วเท่ากับ 12% จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 มกราคมของทุกปี ซึ่ง ณ วันที่ซื้อตั๋วเงินอัตราดอกเบี้ยตลาดของตราสารประเภทเดียวกันเท่ากับ 10%

ให้ทำ บันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง 2 ปี

ตอบ

1/1/2554	ตั๋วเงินรับ	206,942	
	เงินสด		206,942
	บันทึกการซื้อตั๋วเงิน		
31/12/2554	ดอกเบี้ยค้างรับ (200,000 x 12%)	24,000	
	ตั๋วเงินรับ		3,306
	ดอกเบี้ยรับ (206,942 x 10%)		20,694
	บันทึกรับรู้รายได้ดอกเบี้ย		
1/1/2555	เงินสด	24,000	
	ดอกเบี้ยค้างรับ (200,000 x 12%)		24,000
	บันทึกการรับดอกเบี้ยตั๋วเงิน		
31/12/2555	ดอกเบี้ยค้างรับ (200,000 x 12%)	24,000	
	ตั๋วเงินรับ		3,636
	ดอกเบี้ยรับ (206,942 - 3,306) x 10%		20,364
	บันทึกรับรู้รายได้ดอกเบี้ย		
1/1/2556	เงินสด	224,000	
	ดอกเบี้ยค้างรับ (200,000 x 12%)		24,000
	ตั๋วเงินรับ		200,000
	บันทึกการไถ่ถอนตั๋วเงินรับ		

ข. การรับรู้รายได้จากการขาย

กิจการผู้ขายสินค้าจะต้องรับรู้รายได้จากการขายเมื่อใด

ตอบ

ม.บ.ช. 18 ย่อหน้าที่ 14 ระบุเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ โดยกิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อการขายนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าได้โอนไปให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้ง ทางตรงและทางอ้อม
3. มูลค่าของจำนวนรายได้สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีที่เกิดจากการขายสินค้า
5. ต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการขายสินค้าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้ กิจการจะต้องไม่รับรู้รายได้ หากความเสี่ยงและผลตอบแทนยังไม่ถูกโอนให้กับผู้ซื้อ ตัวอย่างเช่น (ม.บ.ช. 18 ย่อหน้าที่ 16)

1. เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ
2. เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น
3. เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมีได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และ
4. เมื่อผู้ซื้อจะมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

ค. การรับรู้รายได้กรณีแลกเปลี่ยนสินค้า

กรณีที่กิจการยังไม่มีสินค้าในมือ โดยได้นำสินค้าของผู้ขายรายอื่นมาขาย ซึ่งจะนำของที่เหมือนกันไปคืนในภายหลัง กิจการจะรับรู้รายได้ในธุรกรรมนี้อย่างไร

ตอบ

รายได้ของกิจการจะเท่ากับยอดขายที่ขายให้กับลูกค้าภายนอก โดยจะสามารถรับรู้รายได้ได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 5 ข้อที่ระบุไว้ในข้อ ข แต่สำหรับธุรกรรมการแลกเปลี่ยนสินค้ากับผู้ขายรายอื่นนั้น จะถือว่ายังไม่ก่อให้เกิดรายได้แต่อย่างใด เนื่องจากกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน ซึ่งถือว่าเป็นธุรกรรมที่ไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ (ม.บ.ช. 18 ย่อหน้า 12)

ง การขายสินค้าแบบมีเงื่อนไข

กิจการแห่งหนึ่งได้ส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า โดยมีเงื่อนไขที่ต้องติดตั้งให้แล้วเสร็จ แต่เนื่องจากผู้ผลิตชิ้นส่วนสำคัญประสบอุบัติเหตุ จึงไม่สามารถผลิตสินค้าได้ ทำให้กิจการไม่สามารถติดตั้งได้ตามกำหนด ในปัจจุบันกิจการยังไม่สามารถระบุได้ว่า กิจการจะจัดหาชิ้นส่วนดังกล่าวได้เมื่อใด ทั้งนี้ หากกิจการติดตั้งไม่ทันตามกำหนด ผู้ซื้อมีสิทธิ์ยกเลิกการซื้อครั้งนี้ กิจการจะรับรู้รายได้ในกรณีนี้อย่างไร

ตอบ

ในกรณีนี้ กิจการยังไม่สามารถรับรู้รายได้จากการขายได้ เนื่องจาก สินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญาซึ่งกิจการยังมีได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ และผู้ซื้อมีสิทธิ์ที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขายและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้ แสดงว่าความเสี่ยงและผลตอบแทนในตัวสินค้ายังไม่ถูกโอนไปยังผู้ซื้อแต่อย่างใด จำนวนรายได้ที่สามารถรับรู้ได้จึงเท่ากับศูนย์

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า” กรุงเทพฯ: 2552.

available from www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้” กรุงเทพฯ: 2552.

available from www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า” กรุงเทพฯ: 2553.

available from www.fap.or.th.

Horngren, C.T.; Foster, G.; Ittner, C.; Datar, S.M.; Rajan, M.V. “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”
Prentice Hall: 2008.