

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย

ครั้งล่าสุด 26* (2/2547)

*เฉลยชุดนี้ได้แก้ไขในข้อ 3 ที่คิดต้นทุนของแผนกกลั่นผลิต เนื่องจากไม่ได้รวมต้นทุนที่รับโอนมาจากแผนกผสมจำนวน 270,000 บาท

วิชา การบัญชี (ส่วนอำนวยการ)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

สำนักงาน ก.บข.
การทดสอบความรู้ของผู้ซื้อขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 26 (2/2547)
วิชา การบัญชี
วันที่ 10 กรกฎาคม 2547 เวลา 13.00 – 16.00 น.
สถานที่ทดสอบ โรงเรียนสารวิทยา เขตจตุจักร กรุงเทพฯ
ข้อสอบมี 3 ข้อ

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสีเขียว

วันที่ 31 ธันวาคม 2546 บริษัท คิกขุ จำกัด ขายเครื่องจักรซึ่งบริษัทฯ ได้ใช้ไปแล้วเป็นเวลา 6 เดือนไปในราคาตลาดและเช่ากลับคืนมา ในราคาขาดทุน บริษัทฯ ได้จ่ายเบี้ยประกัน ค่าซ่อมบำรุง และภาษีที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรไปแล้ว สัญญาเช่ากลับคืนมีอายุ 8 ปี ชำระค่าเช่าปีละครั้ง เริ่มงวดแรก 31 ธันวาคม 2547 อายุสัญญาครอบคลุมร้อยละ 80 ของอายุการใช้งานโดยประมาณ มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเท่ากับร้อยละ 85 ของราคายุติธรรมของเครื่องจักร สัญญาไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้ออนกรรมสิทธิ์กลับไปให้บริษัท คิกขุ จำกัด เมื่อสิ้นสุดสัญญา

- 1) สัญญาดังกล่าว เป็นสัญญาเช่าประเภทใด (สัญญาเช่าการเงิน หรือสัญญาเช่าดำเนินงาน) มีหลักเกณฑ์พิจารณาอย่างไร
- 2) บริษัท คิกขุ จำกัด จะบันทึกรายการขายเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2546 อย่างไรบ้างอธิบายอย่างละเอียด
- 3) บริษัท คิกขุ จำกัด จะแสดงรายการเครื่องจักรเช่ากลับในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2547 อย่างไร

(20 คะแนน)

ข้อ 2 ให้ทำในสมุดคำตอบสีขาว

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตราสารทุนของบริษัท ลงทุน จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีดังนี้

1) หุ้นสามัญในบริษัท ขอนลอย จำกัด

- กิจการถือหุ้นสามัญทั้งหมด 15% และไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในบริษัท ขอนลอย จำกัด
- กิจการซื้อหุ้นของบริษัท ขอนลอย จำกัด เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25x1 จำนวน 10,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 110 บาท โดยตั้งใจที่จะถือไว้ เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า (Trading Securities)
- ในปี 25x1 บริษัท ขอนลอย จำกัด มีกำไรสุทธิ 800,000 บาท ไม่มีการจ่ายเงินปันผล

- ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หุ้นสามัญของบริษัท ขนทอง จำกัด มีมูลค่ายุติธรรม หุ้นละ 120 บาท

2)หุ้นสามัญในบริษัท ขุนทอง จำกัด

- กิจการถือหุ้นสามัญทั้งหมด 10% และไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญกับบริษัท ขุนทอง จำกัด
- กิจการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขุนทอง จำกัด เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25X1 โดยตั้งใจถือไว้เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย (Available for Sales) และถือไว้เป็นเงินลงทุนระยะยาว กิจการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท ขุนทอง จำกัด ทั้งหมด 20,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 15 บาท
- ในปี 25X1 บริษัท ขุนทอง จำกัด มีกำไรสุทธิ 50,000 บาท ประกาศและจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นในอัตราหุ้นละ 1 บาท
- ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หุ้นสามัญบริษัท ขุนทอง จำกัด มีมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 16 บาท
- ในวันที่ 1 มิถุนายน 25X2 บริษัท ลงทุน จำกัด ขายหุ้นสามัญของบริษัท ขุนทอง จำกัด 10,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 14 บาท

3)หุ้นสามัญในบริษัท วอแวน จำกัด

- กิจการซื้อหุ้นสามัญทั้งหมด 30% และมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อบริษัท วอแวน จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X0 กิจการซื้อหุ้นสามัญของบริษัท วอแวน จำกัด จำนวน 30,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 15 บาท ณ วันที่ 1 มกราคม 25X0 สินทรัพย์สุทธิของบริษัท วอแวน จำกัด มีจำนวน 1,200,000 บาท ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกำไรสุทธิ การจ่ายเงินปันผล และมูลค่ายุติธรรมของบริษัท วอแวน จำกัด มีดังนี้
- บริษัท วอแวน จำกัด

.	กำไรสุทธิ (ขาดทุน)	เงินปันผล	มูลค่ายุติธรรม
ปี 25X0	80,000	20,000	30 บาท/หุ้น
ปี 25 X1	(100,000)	0	12 บาท/หุ้น

บริษัท ลงทุน จำกัด ตั้งใจถือเงินลงทุนในบริษัท ขุนทอง จำกัด และบริษัท วอแวน จำกัด ไว้ยาวนานเกินกว่า 1 ปี และบริษัท ลงทุน จำกัด มีนโยบายตัดจำหน่ายค่าความนิยม 20 ปี

ให้ทำ

- ก. บันทึกรายการบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และ 1 มิถุนายน 25X2
- ข. ให้จัดทำงบดุล (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และงบกำไรขาดทุน สำหรับปี 25X1 โดยแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนไว้ในงบการเงินให้ครบถ้วน
- ค. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 สมมติว่ามีข้อบ่งชี้ที่ชัดเจนว่าเงินลงทุนในบริษัท ขุนทอง จำกัด เกิดการด้อยค่า เงินลงทุนดังกล่าวมีมูลค่ายุติธรรม หุ้นละ 7 บาท ให้บันทึกรายการบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(20 คะแนน)

ข้อ 3 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่สั้ม

บริษัทแสนสุข จำกัด ผลิตเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” 3 ชนิด คือ ชนิดธรรมดา ชนิดพิเศษ ชนิดกลิ่นพิเศษ จำหน่ายภายในประเทศ ในการผลิตเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” จะต้องผ่านกระบวนการผลิต 2 แผนก คือ แผนกผสม และแผนกกลั่น ณ แผนกผสมเมื่อผสมได้สัดส่วนต่าง ๆ ของวัตถุดิบแล้วจะโอนต่อไปยังแผนกกลั่นซึ่งจะทำหน้าที่กลั่นต่อไป

ข้อมูลเกี่ยวกับการผลิตเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ชนิดพิเศษ สำหรับปี 2546 มีดังนี้

	แผนกผสม	แผนกกลั่น
งานระหว่างผลิตคงเหลือต้นงวด	3,000 หน่วย	5,000 หน่วย
ขั้นของความสำเร็จ	60%	40%
ต้นทุนระหว่างผลิตต้นงวด	54,000 บาท	100,000 บาท
หน่วยผลิตที่ส่งเข้าผลิตระหว่างงวด	10,000 หน่วย	? หน่วย
จำนวนหน่วยสูญเสียน	200 หน่วย	- หน่วย
ต้นทุนผลิตระหว่างงวด		
- วัตถุดิบทางตรง	80,000 บาท	120,000 บาท
- ค่าแรงทางตรง	100,000 บาท	200,000 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	108,000 บาท	180,000 บาท
งานระหว่างผลิตปลายงวด	4,000 หน่วย	3,000 หน่วย
ขั้นของความสำเร็จ	60%	80%

บริษัทคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือวิธีถัวเฉลี่ย

ให้ทำ

1. คำนวณหาจำนวนหน่วยและต้นทุนของเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ชนิดพิเศษ ที่โอนไปยังแผนกกลั่น
2. คำนวณหาจำนวนหน่วยและต้นทุนของเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ชนิดพิเศษ ที่โอนไปยังบัญชีสินค้าสำเร็จรูป
3. ท่านคิดว่าการคำนวณต้นทุนเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ของบริษัทข้างต้นเหมาะสมหรือไม่ และบริษัทควรนำวิธีต้นทุนกิจกรรม (Activity-based costing) มาใช้หรือไม่เพราะเหตุใด อธิบาย

(20 คะแนน)

เฉลยข้อ 1

ม.บช. 29 เรื่องสัญญาเช่าระยะยาวได้จำแนกสัญญาเช่าระยะยาวไว้ 2 ประเภทคือ *สัญญาเช่าการเงิน* และ *สัญญาเช่าดำเนินงาน* โดยสัญญาเช่าการเงินหมายถึง “สัญญาเช่าที่โอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ทั้งนี้ อาจจะมีหรือไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ไปจริง” ในขณะที่สัญญาเช่าดำเนินงานหมายถึง “สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน”

เนื้อหาของสัญญาเช่าการเงินนั้นสามารถเทียบเคียงได้กับ “การขาย” แม้ว่าโดยรูปแบบทางกฎหมายแล้ว กรรมสิทธิ์ของสินทรัพย์ที่เช่าจะไม่ถูกโอนไปให้แก่ผู้เช่าก็ตาม ซึ่งการจัดประเภทสัญญาเช่าผิดพลาดย่อมทำให้ทางการเงินไม่สามารถสะท้อนถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างเหมาะสม (ตัวอย่างเช่น หากผู้เช่าจำแนกประเภทสัญญาเช่าการเงินเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานย่อมทำให้รายงานสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลในจำนวนที่ต่ำเกินไป เป็นต้น)

สัญญาเช่าระยะยาวใดๆ จะถูกจำแนกเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ (ม.บช. 29 วรรค 5):

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า
2. สัญญาเช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคายุติธรรมเป็นอย่างมาก (น้อยกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 5 ของราคายุติธรรมของท/ส ณ วันทำสัญญาเช่า)
3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของท/ส (เท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 80 ของอายุเชิงเศรษฐกิจของท/ส)
4. ราคาปัจจุบันของเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับหรือมากกว่าส่วนใหญ่ของราคายุติธรรมทั้งหมดของท/สที่เช่า (เท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 90 ของราคายุติธรรม ณ วันทำสัญญาเช่า)

หากสัญญาเช่าใดๆ เข้าข่ายว่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน ผู้เช่าจะต้องถือว่าสินทรัพย์ตามสัญญาเช่านั้นเป็นสินทรัพย์ของผู้เช่า ซึ่งหมายความว่าต้องแสดงสินทรัพย์ดังกล่าวในงบดุล และตัดค่าเสื่อมราคาอย่างสม่ำเสมอเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน และจะต้องคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าแสดงเป็นหนี้สินในงบดุลด้วยเช่นกัน

ในส่วนต่อไปจะเป็นการตอบคำถามข้อย่อยทั้งสามข้อ:

1. สัญญาดังกล่าว จัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากอายุสัญญาครอบคลุมร้อยละ 80 ของอายุการใช้งานโดยประมาณของเครื่องจักร (เข้าเงื่อนไขข้อ 3)
2. สัญญาเช่าดังกล่าวถือเป็น “รายการขายและเช่ากลับคืน” (ม.บช. 29 วรรค 33) ซึ่งผู้ขายยังสามารถครอบครองประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของเครื่องจักรนั้นได้ด้วยการทำสัญญาเช่ากลับคืนมา นอกจากนี้สัญญาเช่าดังกล่าวยังถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน (ตามเหตุผลในข้อ 1) การบันทึกการขายในครั้งนี้นี้จึงมีประเด็นที่เกี่ยวข้องดังนี้

- ก. หากทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ (ม.บช.36) พบว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value)¹ ของสินทรัพย์ดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าราคาตามบัญชี ให้บันทึกการรับรู้การด้อยค่าก่อน² ทั้งนี้ การที่มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรตามโจทย์ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีอาจไม่ได้หมายความว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าเนื่องจากกิจการอาจได้รับประโยชน์จากการใช้ที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีก็เป็นได้
- ข. แทนที่จะบันทึกเป็นการขาย ให้บันทึกเป็นการกู้ยืมเงินแทน ดังนั้นเครื่องจักรดังกล่าวจะยังถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการต่อไป และแสดงมูลค่าเงินสดรับจากการขายเป็นหนี้สินในงบดุลของกิจการ
- ค. เพื่อความเหมาะสมในการแสดงรายการในงบดุล อาจบันทึกบัญชีสินทรัพย์เดิมและตั้งบัญชี "สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน" แทน

คู่บัญชีของธุรกรรมนี้สามารถแสดงได้ดังนี้

เดบิต	รายการขาดทุนจากการด้อยค่า	xx	
	เครดิต เครื่องจักร		xx
(บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักร (ถ้ามี))			
เดบิต	เงินสด	xx	
	เครดิต หนี้สินระยะยาวตามสัญญาเช่าการเงิน		xx
(บันทึกเงินสดรับจากการทำสัญญาเช่าการเงิน)			
เดบิต	เครื่องจักรตามสัญญาเช่าการเงิน	xx	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	xx	
	เครดิต เครื่องจักร		xx
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักรตามสัญญาเช่าการเงิน	xx	
(บันทึกการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทของเครื่องจักร)			

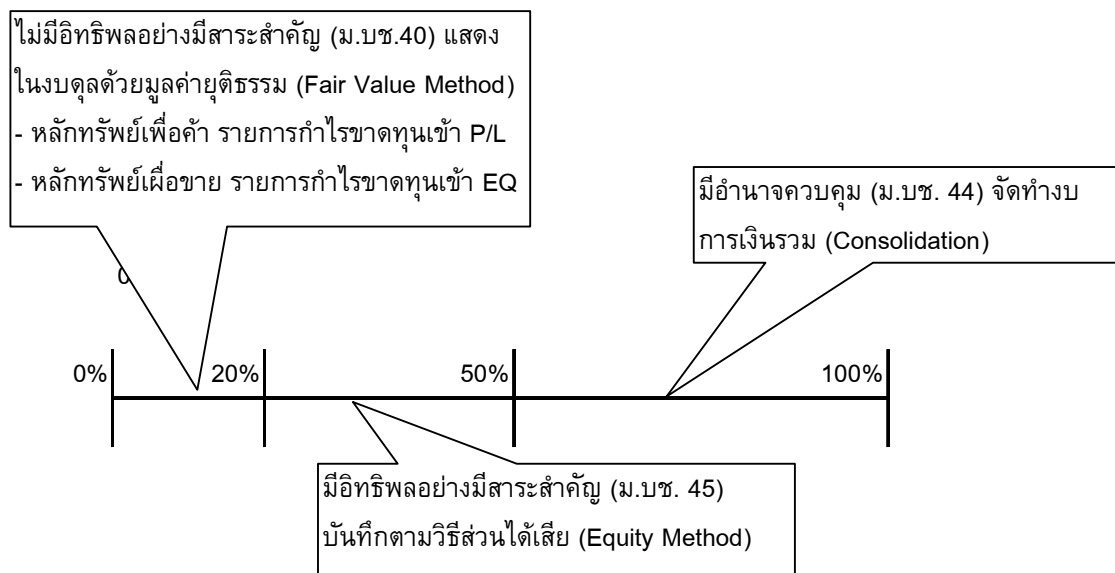
3. เครื่องจักรดังกล่าวยังถือเป็นสินทรัพย์ของบริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯจะต้องแสดงมูลค่าเครื่องจักรดังกล่าวที่สุทธิจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าและค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้องในงบดุล ภายใต้หมวด "เครื่องจักรตามสัญญาเช่าการเงิน" ซึ่งเป็นหมวดย่อยของ "ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์"

¹ มูลค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้ (Value in Use) กับราคาขายสุทธิ (Net Selling Price) ของสินทรัพย์

² ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทขายในราคาที่กำไร ผลกำไรดังกล่าวไม่ควรรับรู้เป็นรายได้ในทันที แต่ควรตั้งเป็นรายการรอดักบัญชี และตัดบัญชีตลอดอายุสัญญาเช่า (ม.บช. 29 วรรค 54)

เฉลยข้อ 2

ภาพที่ 1 หลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารทุน



จากภาพที่ 1 หลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนสามารถจำแนกได้ตามสัดส่วนของเงินลงทุนดังนี้

- ก. ลงทุนไม่เกิน 20% ในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง จะถือว่าไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน โดยกิจการต้องแสดงมูลค่าในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม (ปกติจะใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี)
 - a. หากผู้ลงทุนถือไว้โดยตั้งใจจะขายในอนาคตอันใกล้ถือว่ากิจการต้องการหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาหลักทรัพย์ (capital gain) จะถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาหุ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนทันที
 - b. หากตราสารทุนดังกล่าวไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ก็จะเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย โดยผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาหุ้นให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นจนกว่าจะขายหลักทรัพย์นั้นออกไปจึงจะแสดงในงบกำไรขาดทุน
- ข. ลงทุนมากกว่า 20% แต่ไม่ถึง 50% ในหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง จะถือว่าไม่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการที่เข้าไปลงทุน ซึ่งกิจการจะต้องแสดงมูลค่าโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ซึ่งหมายถึงบันทึกเงินลงทุนด้วยราคาหุ้นปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ลงทุน
- ค. ลงทุนมากกว่า 50% ให้ถือว่ากิจการมีอำนาจควบคุมกิจการและต้องจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งเป็นงบการเงินที่กลุ่มกิจการนำเสนอเสมือนว่าเป็นกิจการเดียว

ในส่วนต่อไปจะเป็นการตอบคำถามข้อย่อยทั้งสามข้อ:

คำตอบข้อ ก.

ในวันที่ 31 ธค. 25x1 บริษัทต้องบันทึกรายการเกี่ยวกับเงินลงทุนดังนี้

- เงินลงทุนในบริษัทขนทองถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า กิจการต้องปรับมูลค่าเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลต่างในงบกำไรขาดทุนทันที
- เงินลงทุนในบริษัทขนทองถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องปรับมูลค่าเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม และแสดงผลต่างเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ แต่สำหรับโจทย์ข้อนี้มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทขนทองจะไม่เท่ากับราคาซื้อ 15 บาท เนื่องจากบริษัทขนทองจ่ายเงินปันผลมากกว่ากำไรที่ทำได้ในปี 25x1 อีกทั้งบริษัทลงทุน จำกัดได้ลงทุนในบริษัทนี้ไม่เต็มปี ดังนั้นเงินปันผลที่จ่ายมาในส่วนหนึ่งจะถือเป็นการจ่ายคืนทุนตั้งการคำนวณประกอบดังนี้³

กำไรสุทธิของบริษัทขนทองปี 25x1	50,000 บาท
ระยะเวลาถือครองหลักทรัพย์ 1/3/ 25x1 - 31/12/25x1	10 เดือน
สัดส่วนถือครอง	10%

คำนวณรายได้เงินปันผลและเงินคืนทุน

เงินปันผลรับ (20,000 หุ้น @1 บาท)	20,000.00 บาท
หัก ส่วนแบ่งกำไรที่สามารถถือเป็นเงินปันผลได้	
(50,000 x 10/12 x 10%)	4,166.67 บาท
ดังนั้นเป็นการคืนทุน	15,833.33 บาท

คำนวณมูลค่าตามบัญชีก่อนการปรับเป็นมูลค่ายุติธรรม

ราคาทุนจ่ายซื้อ	300,000.00 บาท
หักรับคืนทุน	15,833.33 บาท
มูลค่าตามบัญชีก่อนการปรับเป็นมูลค่ายุติธรรม	284,166.67 บาท
คิดเป็นต่อหุ้น	14.21 บาท

³ เพื่อเพิ่มความเข้าใจ (โจทย์ไม่ได้สั่ง) บริษัทลงทุน จำกัด ต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่บริษัทขนทองประกาศจ่ายปันผลดังนี้

เดบิต	เงินสด/เงินปันผลค้างรับ	20,000 บาท
	เครดิต	
	เงินปันผลรับ	4,166.67 บาท
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย-ขนทอง	15,833.33 บาท

- เงินลงทุนในบริษัทอวแกถือเป็นบริษัทร่วม ซึ่งกิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นดังนี้

หลักทรัพย์เพื่อค้า-ขนลอย	100,000	
รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (P/L)		100,000
[ปรับมูลค่าเงินลงทุนให้เท่ากับราคายุติธรรม (10,000 x (120-110))]		
หลักทรัพย์เผื่อขาย-ขุนทอง	35,833	
รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (EQ)		35,833
[ปรับมูลค่าเงินลงทุนให้เท่ากับราคายุติธรรม ((20,000 หุ้น x 16 บาท) - 284,166.67)]		
ส่วนแบ่งผลขาดทุนจากเงินลงทุน	34,500	
เงินลงทุนในบริษัทร่วม - วอแ		34,500
(บันทึกผลขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทอวแกปี 25x1)		
(ส่วนแบ่งขาดทุน 30,000 + GWตัดจ่าย 4,500)		

ซึ่งตารางต่อไปนี้เป็นกรคำนวณส่วนแบ่งผลขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทอวแกตามวิธีส่วนได้เสีย (equity method)

<u>คำนวณค่าความนิยมเงินลงทุนในบริษัทอวแก</u>			
ราคาซื้อ	30,000 หุ้น @15 บาท	450,000 บาท	
ส่วนได้เสีย 30% ในสินทรัพย์สุทธิของวอแ		360,000 บาท	
ค่าความนิยม		90,000 บาท	
ตัดจำหน่าย 20 ปี @		4,500 บาท	
<u>คำนวณมูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย-บริษัทอวแก</u>			
<u>วันที่</u>			
1/1/25x0	ซื้อหุ้น 30,000 หุ้น @15 บาท	450,000 บาท	
31/1/25x0	รับส่วนแบ่งกำไร 30% x 80,000 บาท	24,000 บาท	
ปี 25x0	รับปันผล 30% x 20,000 บาท	- 6,000 บาท	
31/1/25x0	ตัดจ่ายค่าความนิยม	- 4,500 บาท	
31/1/25x0	มูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	463,500 บาท	
31/1/25x1	รับส่วนแบ่งขาดทุน 30% x (100,000) บาท-	30,000 บาท	ลงบ/ช
31/1/25x1	ตัดจ่ายค่าความนิยม	- 4,500 บาท	ลงบ/ช
31/1/25x1	มูลค่าเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	429,000 บาท	

การบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 มิถุนายน 25x2 เกี่ยวกับการขายหุ้นของบริษัทขุนทองเป็นดังนี้

เงินสด (14 บาท x 10,000 หุ้น)	140,000
รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (EQ) (35,833.33 บาท / 2)	17,917
รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายเงินลงทุน (P/L) [(14.21 บาท - 14 บาท) x 10,000 หุ้น]	2,083
หลักทรัพย์เมื่อขาย-ขุนทอง (16 บาท x 10,000 หุ้น)	160,000
(บันทึกการขายหุ้นขุนทองจำนวน 10,000 หุ้น)	

คำตอบข้อ ข.

งบดุล (บางส่วน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และงบกำไรขาดทุน สำหรับปี 25x1 ถูกแสดงไว้ต่อไปนี้

บริษัทลงทุน จำกัด

งบดุล (บางส่วน)

ณ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินลงทุนชั่วคราว

หลักทรัพย์เพื่อค้า - ขอนลอย	1,200,000	
หลักทรัพย์เมื่อขาย - ขุนทอง	320,000	
รวมเงินลงทุนชั่วคราว		1,520,000

รวมสินทรัพย์หมุนเวียน

xxx

เงินลงทุนในบริษัทร่วม - วอแวน

429,000

รวมสินทรัพย์

xxx

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สิน

ส่วนของผู้ถือหุ้น

รายการกำไร (รายการขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้น	35,833
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	xxx

บริษัทลงทุน จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1

รายได้

ขาย	xxx
เงินปันผลรับ	4,167
ส่วนแบ่งขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทรวม	(34,500)
รายการกำไรจากหลักทรัพย์เพื่อค้า	100,000

คำตอบข้อ ค.

บันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายบริษัทขุนทองจำกัด จำนวน
10,000 หุ้น ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x2

รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (EQ) (35,833.33 บาท / 2)	17,917	
รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย ((14.21 - 7 บาท)x10,000 หุ้น	72,083	
หลักทรัพย์เพื่อขาย-ขุนทอง ((16 - 7) x 10,000)		90,000
(บันทึกปรับมูลค่าขาดทุนจากการด้อยค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย)		

เฉลยข้อ 3

โจทย์ข้อนี้ต้องการทดสอบว่าผู้เข้าสอบสามารถคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ภายใต้ระบบต้นทุนงานช่วง (Process Cost System) ได้หรือไม่ โดยระบบต้นทุนงานช่วงเป็นระบบต้นทุนที่จะบันทึกต้นทุนการผลิตรวมแล้วนำต้นทุนการผลิตรวมมาบันทึกแยกตามแผนกหรือตามขบวนการผลิตโดยมิได้บันทึกต้นทุนรวมแยกตามงานแต่ละงานเหมือนระบบบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ (ศควิมล 2543: หน้า 60) ซึ่งระบบต้นทุนงานช่วงนี้จะเหมาะกับการผลิตสินค้าที่มีกระบวนการผลิตต่อเนื่อง มีกระบวนการผลิตที่เหมือนกัน ผลิตสินค้าครั้งละมากๆ และผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วยมีความเหมือนกันจนแยกไม่ออก เช่น ไอศกรีม เครื่องดื่ม อุตสาหกรรมปิโตรเคมี เป็นต้น การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ภายใต้ระบบต้นทุนงานช่วงมี 2 วิธี คือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted-averaged Method) และ วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) ซึ่งวิธีที่นิยมใช้กันมากคือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (ศควิมล 2543: หน้า 66) ทั้งนี้ผู้ที่สนใจสามารถศึกษาได้จากหนังสือการบัญชีต้นทุนหรือการบัญชีบริหารที่มีวางขายอยู่ทั่วไป

สำหรับโจทย์ข้อนี้ มีประเด็นเกี่ยวกับหน่วยสูญเสียเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งหน่วยสูญเสียสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือหน่วยสูญเสียปกติ และหน่วยสูญเสียไม่ปกติ โดยต้นทุนของหน่วยสูญเสียปกติจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ผลิตเสร็จและโอนออก ในขณะที่ต้นทุนของหน่วยสูญเสียไม่ปกติจะถือเป็นผลขาดทุนจากความสูญเสียที่ไม่ปกติ (Loss from Abnormal Spoilage Account) ซึ่งจะถูกแสดงแยกเป็นรายการต่างหากในงบกำไรขาดทุน (Horngren และคณะ 2003) ทั้งนี้ โจทย์ไม่ได้ชี้ชัดไปว่าความสูญเสียที่เกิดขึ้นนั้นปกติหรือไม่ ข้าพเจ้าจึงสมมติว่าความสูญเสียดังกล่าวเป็นความสูญเสียแบบปกติ นอกจากนี้ ในโจทย์ข้อนี้ไม่ได้ระบุถึงสัดส่วนของการสะสมต้นทุนวัตถุดิบ กับต้นทุนแปรสภาพ (conversion cost) ว่าแตกต่างกันหรือไม่ ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงสมมติว่าต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนแปรสภาพเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอไปพร้อมๆ กันตลอดระยะเวลาในกระบวนการผลิต⁴

ในส่วนต่อไปจะเป็นการตอบคำถามข้อย่อยทั้งสามข้อ: (ข้อ 1,2 แสดงการคำนวณประกอบหน้าถัดไป)

1. คำนวณหาจำนวนหน่วยและต้นทุนของเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ชนิดพิเศษ ที่โอนไปยังแผนกกลับ:
 - จำนวนหน่วยที่โอนไปยังแผนกกลับเท่ากับ 8,800 หน่วย (13,000 – 200 – 4,000)
 - ต้นทุนรวมที่โอนไปยังแผนกกลับเท่ากับ 270,000 บาท (รวมต้นทุนของหน่วยเสียด้วย)
2. คำนวณหาจำนวนหน่วยและต้นทุนของเครื่องดื่ม “ซ่า ซ่า” ชนิดพิเศษ ที่โอนไปยังบัญชีสินค้าสำเร็จรูป
 - จำนวนหน่วยที่โอนไปยังสินค้าสำเร็จรูปเท่ากับ 10,800 หน่วย (13,800 – 3,000)
 - ต้นทุนรวมที่โอนไปยังสินค้าสำเร็จรูปเท่ากับ 711,818 บาท

⁴ ตามปกติแล้วในหนังสือบัญชีต้นทุนและบัญชีบริหารส่วนใหญ่มักกำหนดให้การเกิดขึ้นของต้นทุนวัตถุดิบและต้นทุนแปรสภาพไม่พร้อมกัน ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยจึงต้องแยกคำนวณต้นทุนทั้งสองประเภทแล้วจึงนำมาบวกกันในภายหลัง ข้าพเจ้าขอแนะนำให้ศึกษาจากเฉลยข้อสอบครั้งที่ 3/2542 ประกอบจะทำให้สามารถเตรียมตัวในเรื่องต้นทุนช่วงได้ดียิ่งขึ้น

ข้อ 3 คำนวณต้นทุนช่วงแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

1) รายงานจำนวนหน่วย	แผนกผสม			แผนกกลั่น		
	หน่วยจริง		หน่วยเทียบ	หน่วยจริง		หน่วยเทียบ
จำนวนหน่วยผลิต						
งานระหว่างทำต้นงวด	3,000			5,000		
จำนวนหน่วยที่เริ่มผลิตในงวด	10,000			8,800		
จำนวนหน่วยรวม	13,000			13,800		
จำนวนหน่วยผลิตออก						
หน่วยดีผลิตเสร็จและโอนออก	8,800	100%	8,800	10,800	100%	10,800
หน่วยสูญเสียปกติ	200	100%	200	-		-
งานระหว่างทำปลายงวด	4,000	60%	2,400	3,000	80%	2,400
จำนวนหน่วยรวม	13,000		11,400	13,800		13,200
3) คำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยเทียบเท่าหน่วยสำเร็จ						
	ต้นทุนรวม			ต้นทุนรวม		
ต้นทุนงานระหว่างทำยกมา			54,000			100,000
เกิดขึ้นระหว่างงวด						
วัตถุดิบ	80,000			390,000 *		
ค่าแรงทางตรง	100,000			200,000		
ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร	108,000		288,000	180,000		770,000
รวม			342,000			870,000
หน่วยเทียบสำเร็จรูป			11,400			13,200
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป			30.00			65.91
						*(รวมรับโอนจากผสม 270,000)
4) สรุปต้นทุนการผลิต						
ต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด	54,000			100,000		
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด	288,000			770,000		
ต้นทุนรวม	342,000			870,000		
การจัดสรรต้นทุน						
ต้นทุนของหน่วยผลิตเสร็จและโอนออก:						
ต้นทุนหน่วยดีที่ผลิตเสร็จและ						
โอนออก (ก่อนรวมของเสียปกติ)	264,000	(8,800 หน่วย x 30 บาท)		711,818	(10,800 หน่วย x 65.91 บาท)	
ต้นทุนของเสียปกติ	6,000	(200 หน่วย x 30 บาท)		-		
รวมต้นทุนของหน่วยดีที่ผลิตเสร็จ						
และโอนออก	270,000			711,818		
งานระหว่างทำปลายงวด	72,000	(2,400 หน่วย x 30 บาท)		158,182	(2,400 หน่วย x 65.91 บาท)	
ต้นทุนรวม	342,000			870,000		

3. ท่านคิดว่าการคำนวณต้นทุนเครื่องตีม “ซ่า ซ่า” ของบริษัทข้างต้นเหมาะสมหรือไม่ และบริษัทควรนำวิธีต้นทุนกิจกรรม (Activity-based costing) มาใช้หรือไม่เพราะเหตุใดอธิบาย

ระบบบัญชีต้นทุนช่วงเหมาะกับการผลิตสินค้าที่มีกระบวนการผลิตต่อเนื่อง มีกระบวนการผลิตที่เหมือนๆ กัน ผลิตสินค้าครั้งละมากๆ และผลิตภัณฑ์แต่ละหน่วยมีความเหมือนกันจนแยกไม่ออก ซึ่งจากข้อมูลที่โจทย์ให้มา ข้าพเจ้าเห็นว่าระบบบัญชีต้นทุนช่วงมีความเหมาะสมกับผลิตภัณฑ์ของบริษัทแล้ว

ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เหมาะกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์ที่หลากหลาย ซึ่งแต่ละชนิดมีปริมาณการผลิตที่แตกต่างกันมากและมีค่าใช้จ่ายทางอ้อมในสัดส่วนที่สูง โดยข้อดีที่สำคัญของ ABC คือ 1) ทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตมีความเที่ยงตรงมากขึ้นเมื่อเทียบกับระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม 2) ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น และ 3) ทำให้สามารถไขข้อมูลประกอบการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (ศศิวิมล 2543: 91) แต่ค่าใช้จ่ายในการปรับใช้ ABC กับกิจการก็เป็นค่าใช้จ่ายที่สูงมากเช่นกัน

จากข้อมูลที่โจทย์ให้มานั้น กิจการมีสินค้าที่คล้ายกัน 3 ชนิดคือ ผลิตเครื่องตีม “ซ่า ซ่า” 3 ชนิด คือ ชนิดธรรมดา ชนิดพิเศษ ชนิดกลั่นพิเศษ ซึ่งกระบวนการผลิตถือว่าไม่ซับซ้อนเพราะมีเพียง 2 ขั้นตอนคือ ผสม และกลั่นเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อมูลข้างต้น ข้าพเจ้าเห็นว่าการใช้วิธีการบัญชีแบบดั้งเดิมไม่น่าจะทำให้ข้อมูลต้นทุนผิดเพี้ยนไปจากความเป็นจริงมากนัก หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ประโยชน์จากการนำ ABC มาใช้ในแง่ของการให้ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องแม่นยำนั้นอาจมีเพียงเล็กน้อย ไม่คุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายในการปรับใช้ ดังนั้นข้าพเจ้าจึงเห็นว่ากิจการยังไม่มี ความจำเป็นที่จะนำ ABC มาปรับใช้แต่อย่างใด

หนังสืออ้างอิง

ศศิวิมล, มีอำพล. การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ: อินโฟไมนิ่ง, 2543.

Hornigren, C.T., Datar, S.M., and Foster, G. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 11ed. New Jersey: Prentice Hall. 2003.
