

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย

ครั้งล่าสุด 27 (3/2547)

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตรณ์)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

สำนักงาน ก.บข.
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 27 (3/2547)
วิชา การบัญชี
วันที่ 6 พฤศจิกายน 2547 เวลา 13.00 – 16.00 น.
สถานที่ทดสอบ โรงเรียนสารวิทยา เขตจตุจักร กรุงเทพฯ
ข้อสอบมี 3 ข้อ

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่ชมพู

บริษัท ด้อยค่า จำกัด มีหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ประกอบด้วย ที่ดิน อาคารโรงงาน และเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 สมมติว่า มีข้อป่งชี้ที่ชัดเจนว่า สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

| ราคาตามบัญชี (หน่วย: ล้านบาท) | |
|-------------------------------|------------|
| ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 | |
| ที่ดิน | 20 |
| อาคารโรงงาน | 80 |
| เครื่องจักร | <u>50</u> |
| รวม | <u>150</u> |

สมมติว่า มูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ก่อให้เกิดเงินสด เท่ากับ 120 ล้านบาท ที่ดินมีราคาขายสุทธิ 18 ล้านบาท อาคารโรงงานมีราคาขายสุทธิ 64 ล้านบาท ส่วนเครื่องจักรไม่สามารถประมาณราคาขายสุทธิได้

ให้ทำ

- หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหมายถึงอะไร
- ให้คำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์
- บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

(20 คะแนน)

ข้อ 2 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่ส้ม

บริษัท คนรักกาแฟ จำกัด สั่งซื้อเมล็ดกาแฟจากทั่วโลก แล้วนำมาคั่ว บด และบรรจุใส่ห่อ จำหน่ายภายใต้ชื่อผลิตภัณฑ์หลายชนิดด้วยกัน บริษัทคิดราคาขายของกาแฟเท่ากับต้นทุนการผลิตของกาแฟบวกด้วยกำไร (mark up) 25% ของต้นทุนการผลิตดังกล่าว ในปี 2547 นี้ กิจการได้ตั้งงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตไว้ทั้งสิ้น 4,000,000 บาท โดยใช้ต้นทุนแรงงานทางตรง (Direct Labor Cost) เป็นฐานในการจัดสรร

ค่าใช้จ่ายในการผลิตดังกล่าวให้แก่กาแฟทุกผลิตภัณฑ์ บริษัทได้ประมาณต้นทุนแรงงานทางตรงสำหรับปี 2547 ไว้ทั้งสิ้น 800,000 บาท

กิจการเชื่อว่าด้วยระบบต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันดังกล่าวข้างต้นอาจบิดเบือนข้อเท็จจริงในการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วย จึงได้เก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนและพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมขึ้นมา (Activity-based Costing) โดยได้มีการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้นจากค่าใช้จ่ายการผลิตของปี 2547 ที่ประมาณการจำนวน 4,000,000 บาท ข้างต้นดังนี้

| กิจกรรม (Activity) | ฐานกิจกรรม (Activity Base) | อัตรากิจกรรม (Activity Rate) |
|--------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| การจัดซื้อ | จำนวนคำสั่งซื้อ | 18,000 บาท ต่อคำสั่งซื้อ |
| การจัดกาวัตถุดิบ | จำนวนครั้งของการติดตั้ง | 16,000 บาท ต่อครั้ง |
| การควบคุมคุณภาพ | จำนวนกลุ่มของการตรวจสอบ | 12,000 บาท ต่อกลุ่ม |
| การคั่ว | จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการคั่ว | 1,200 บาท ต่อชั่วโมงคั่ว |
| การบด | จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการบด | 1,000 บาท ต่อชั่วโมงบด |
| การบรรจุหีบห่อ | จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการบรรจุหีบห่อ | 800 บาท ต่อชั่วโมงบรรจุหีบห่อ |

ในปี 2547 กิจการกำลังทำการวิเคราะห์กาแฟ 2 ชนิด ได้แก่ ชมดี และกลมกล่อม และได้รวบรวมข้อมูลต้นทุนทางตรงต่อหน่วยของกาแฟ 2 ชนิด ดังนี้ (1 ห่อ หน้า 1 ปอนด์)

| | ชมดี | กลมกล่อม |
|----------------|---------|----------|
| วัตถุดิบทางตรง | 200 บาท | 130 บาท |
| ค่าแรงทางตรง | 15 บาท | 15 บาท |

นอกจากนั้นกิจการยังเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับกาแฟ 2

| | ชมดี | กลมกล่อม |
|-------------------------|---------------|-------------|
| ปริมาณที่คาดว่าจะขายได้ | 100,000 ปอนด์ | 2,000 ปอนด์ |
| จำนวนคำสั่งซื้อ | 5 | 5 |
| จำนวนครั้งของการติดตั้ง | 40 | 10 |
| จำนวนกลุ่มของการตรวจสอบ | 30 | 4 |
| จำนวนชั่วโมงคั่ว | 1,000 | 10 |
| จำนวนชั่วโมงบด | 100 | 5 |
| จำนวนชั่วโมงบรรจุหีบห่อ | 100 | 10 |

ชนิดดังนี้

สมมติว่ากิจการไม่มีของคงเหลือต้นงวดและปลายงวดที่เกี่ยวข้องกับกาแฟ 2 ชนิดนี้

ให้ทำ (พร้อมแสดงรายละเอียดประกอบและใช้ศนียม 2 ตำแหน่ง)

1. คำนวณหาต้นทุนการผลิตต่อหน่วย และราคาขายต่อหน่วยของกาแฟขมดี และกาแฟกลมกล่อม โดยใช้ระบบต้นทุนที่ใช้อยู่ปัจจุบันที่ใช้ต้นทุนแรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต
2. คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของกาแฟขมดี และกาแฟกลมกล่อม โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
3. จากต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ที่ท่านคำนวณได้ในข้อ 2 จงคำนวณ หาต้นทุนการผลิตต่อหน่วย และราคาขายต่อหน่วยของกาแฟขมดี และกาแฟกลมกล่อม กิจกรรมคิดต้นทุนของกาแฟขมดีให้สูงไป และขมดีต่ำไป
4. ให้ท่านอธิบายข้อจำกัดหรือปัญหาในการนำเอาระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้โดยสรุป

(20 คะแนน)

ข้อ 3 ทำในสมุดคำตอบสี่ฟ้า

ก. (12 คะแนน)

รายการหรือบัญชีต่อไปนี้มีผลกระทบต่อการจัดทำงบกระแสเงินสดโดยวิธีทางตรงในการแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานอย่างไร หรือไม่มีผลกระทบต่อ อธิบาย

1. ลูกหนี้การค้า
2. สินค้าคงเหลือ
3. ค่าเสื่อมราคา
4. หุ้นกู้ที่ออกเพื่อจ่ายชำระค่าซื้ออาคาร
5. การชำระเงินกู้ส่วนที่เป็นหนี้สินหมุนเวียน
6. ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ข. (8 คะแนน)

บริษัท ศรีอีสาน จำกัด มีโรงงานแห่งหนึ่งตั้งอยู่ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนลาว ในปี 2547 มีข่าวที่ค่อนข้างเชื่อถือได้ว่าโรงงานจะถูกเวนคืนจากรัฐบาล และค่าเวนคืนโรงงานที่จะได้รับจากรัฐบาลจะมีจำนวนน้อยกว่าราคาสุทธิตามบัญชีของบริษัท ศรีอีสาน จำกัด

นอกจากนี้ บริษัท ศรีอีสาน จำกัด ยังมีคลังสินค้าอีกแห่งหนึ่งที่ตั้งอยู่เชิงเขาหินซ้อน แม้ว่าจะไม่เคยมีปรากฏการณ์เกี่ยวกับหินถล่ม แต่ก็ไม่มีบริษัทประกันภัยรายได้รับประกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากหินถล่มหรือถล่ม

บริษัท ศรีอีสาน จำกัด ควรรายงานเกี่ยวกับข้อมูลข้างต้นหรือไม่ ถ้าควรจะต้องรายงานในลักษณะใด

เฉลย

ข้อ 1 การด้อยค่าของสินทรัพย์

การขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น โดยที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนคือจำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ ดังที่แสดงตามสมการต่อไปนี้

$$\text{รายการขาดทุนจากการด้อยค่า} = CA - RA$$

โดยที่

$$CA > RA$$

$$\text{และ } RA = \max(\text{NSP}, \text{VIU})$$

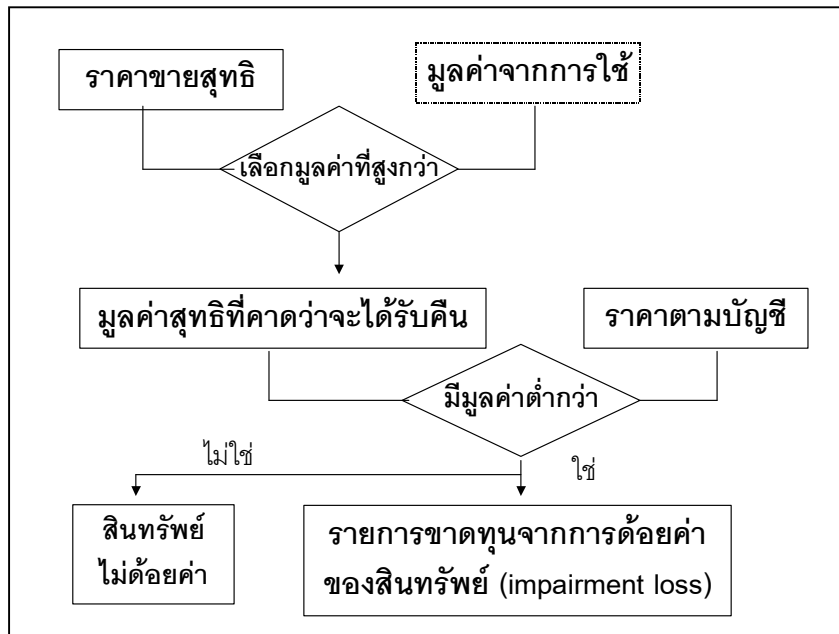
CA = ราคาตามบัญชี (Carrying Amount) หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าตัดจำหน่ายสะสม) และ ค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

RA = มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Amount) คือ ราคาขายสุทธิ (Net Selling Price) หรือมูลค่าจากการใช้ (Value in Use) แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

NSP = ราคาขายสุทธิ (Net Selling Price) จำนวนที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ - ค่าใช้จ่ายในการขายสินทรัพย์

VIU = มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) มูลค่าปัจจุบัน (PV) ของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

หรือสามารถแสดงตามภาพต่อไปนี้



ภาพแสดงการขาดทุนจากการด้อยค่า¹

¹ แหล่งที่มา: เอกสารประกอบการบรรยายที่เผยแพร่โดยสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ทั้งนี้ การขาดทุนจากการซื้อขายตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 จะปรับใช้กับการซื้อขายของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้นสินทรัพย์บางรายการที่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะอยู่แล้ว²

มาตรฐานการบัญชีระบุให้กิจการจะต้องประเมินว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าขึ้นหรือไม่ เมื่อมี “ข้อบ่งชี้” เกิดขึ้นซึ่งข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจได้จากทั้งแหล่งข้อมูลภายนอกและภายใน ได้แก่

แหล่งข้อมูลจากภายนอก

- ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ
- อัตราดอกเบี้ยตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนเพิ่มขึ้น จนน่าจะมีผลต่อการคิดอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้
- สินทรัพย์สุทธิสูงกว่ามูลค่าตลาด (NAV > Mkt. Cap.)

แหล่งข้อมูลจากภายใน

- สินทรัพย์ล้าสมัย หรือ ชำรุดเสียหาย
- มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะการใช้สินทรัพย์ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างเป็นสาระสำคัญ
- มีหลักฐานจากภายในที่บ่งว่าการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ลดลงกว่าที่เคยคาดการณ์ไว้
- กระแสเงินสดใช้ไปในการจัดหาสินทรัพย์บำรุงรักษา หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้น ใช้งาน ได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้ อย่างมีสาระสำคัญ
- กระแสเงินสดที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ลดลงกว่างบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ
- กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าได้รับจากสินทรัพย์ หรือ กำไรจากการดำเนินงานลดลงอย่างมีสาระสำคัญ หรือขาดทุนตามประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ
- มีขาดทุนจากการดำเนินงาน หรือ กระแสเงินสดสุทธิเป็นยอดติดลบ เมื่อนำตัวเลขของงวดปัจจุบันรวมกับประมาณการ

ในการประเมินการด้อยค่าฯ มาตรฐานการบัญชีได้ระบุให้กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด อันหมายถึงสินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอิสระ (จากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น) เนื่องจากการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น นอกจากจะเป็นไปไม่ได้ในเชิงปฏิบัติแล้วยังขัดแย้งกับข้อสมมติฐานการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องอีกด้วย และนำผลขาดทุนด้อยค่าดังกล่าวปันส่วนให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์นั้นๆ โดยยึดหลักว่าการปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ต้องไม่ลด BV ของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่า จำนวนสูงสุดของ

- ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์
- มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และ
- ศูนย์

ซึ่งกิจการจะต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีลงให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้จำนวนที่ลดลงดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน³

² สินทรัพย์ที่มีมาตรฐานการบัญชีเฉพาะได้แก่ สินค้ำคงเหลือ (TAS 31) สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง (TAS49) สินทรัพย์ภายในได้รอดัดบัญชี โครงการผลประโยชน์พนักงาน และสินทรัพย์ทางการเงิน (TAS 48)

นอกจากนี้ TAS 36 ยังระบุถึงการด้อยค่าของค่าความนิยม สิทธิบัตร และการกลับบัญชีจากการด้อยค่า ซึ่งนอกเหนือจากขอบข่ายของโจทย์ในข้อนี้ ข้าพเจ้าจึงขอแนะนำให้ท่านอ่านเอกสารประกอบการบรรยายที่เผยแพร่โดยสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (www.sec.or.th) ซึ่งจะช่วยให้ท่านสามารถทำความเข้าใจได้ดียิ่งขึ้น

ในส่วนต่อไปนี้เป็นคำตอบของคำถามข้อที่ 1

1. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหมายถึง “สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น” (TAS 36 ย่อหน้า 5)

ตัวอย่างของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้แก่ 1) แต่ละสาขาของร้านสะดวกซื้อ 7-eleven ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 1 หน่วย เนื่องจากมีกระแสเงินสดที่อิสระไม่ต้องพึ่งพาการขายของสาขาอื่นๆ 2) ระบบรถไฟลอยฟ้า BTS ที่แม้จะมีสองเส้นทางแต่ก็ไม่สามารถดำเนินงานแยกจากกันได้ จึงถือเป็นเพียง 1 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่านั้น

2. ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สามารถคำนวณได้ดังนี้

เนื่องจากไม่มีข้อมูลของราคาขายสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (RA) ในข้อนี้จึงเท่ากับมูลค่าจากการใช้ (VIU) ซึ่งขาดทุนจากการด้อยค่าของบริษัทด้อยค่า จำกัด จะเท่ากับ 30 ล้านบาท ตามการคำนวณดังนี้

| | |
|-----------------------|-------------------|
| มูลค่าตามบัญชี | 150 ล้านบาท |
| มูลค่าจากการใช้ | 120 ล้านบาท |
| ผลขาดทุนจากการด้อยค่า | <u>30 ล้านบาท</u> |

โดยในขั้นแรก ผลขาดทุนดังกล่าวจะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์รายการต่างๆ ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชี ดังการคำนวณต่อไปนี้

| รายการท/ส | BV | ปันส่วนด้อยค่า | BV หลังปันส่วน | NSP |
|-------------|-----|----------------|----------------|-----|
| ที่ดิน | 20 | 4 | 16 | 18 |
| อาคารโรงงาน | 80 | 16 | 64 | 64 |
| เครื่องจักร | 50 | 10 | 40 | N/A |
| รวม | 150 | 30 | 120 | |

จะเห็นได้ว่า BV หลังปันส่วนของที่ดินมีมูลค่าต่ำกว่าราคาขายสุทธิ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการต้องแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุลไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ (max ของ NSP, VIU, 0)

³ เว้นแต่ว่าสินทรัพย์นั้นจะบันทึกในราคาประเมิน ซึ่งในกรณีนี้ กิจการต้องนำส่วนเกินทุนที่เกี่ยวข้องหักออกจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เสียก่อน

ดังนั้นกิจการจะต้องปันส่วนอีกครั้งหนึ่ง โดยปันส่วนรายการด้อยค่าของที่ดินให้มีจำนวนเท่ากับ 2 บาท เพื่อ BV ที่ปันส่วนใหม่เท่ากับ NSP (18บาท) และส่วนที่เหลือจำนวน 2 บาท (4-2) ปันส่วนให้สินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม BV หลังปันส่วนของอาคารโรงงานมีมูลค่าเท่ากับ NSP แล้ว ดังนั้นกิจการจึงต้องปันส่วน 2 บาทดังกล่าวเพิ่มให้กับเครื่องจักร ดังตารางต่อไปนี้

| รายการท/ส | BV | ปันส่วนด้อยค่า | BV หลังปันส่วน | NSP |
|-------------|-----|----------------|----------------|-----|
| ที่ดิน | 20 | 2 | 18 | 18 |
| อาคารโรงงาน | 80 | 16 | 64 | 64 |
| เครื่องจักร | 50 | 12 | 38 | N/A |
| รวม | 150 | 30 | 120 | |

3. บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

| | | | |
|--|----------------------------------|--|----|
| การบันทึกบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า (หน่วย: ล้านบาท) | | | |
| เดบิต | รายการขาดทุนจากการด้อยค่า (P/L) | | 30 |
| เครดิต | ค่าเผื่อการด้อยค่า - ที่ดิน | | 2 |
| | ค่าเผื่อการด้อยค่า - อาคารโรงงาน | | 16 |
| | ค่าเผื่อการด้อยค่า - เครื่องจักร | | 12 |
| (บันทึกขาดทุนจากการด้อยค่า) | | | |

ข้อ 2 การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม

จากข้อจำกัดของการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตตามวิธีดั้งเดิมที่ใช้ระดับของกิจกรรมเพียงหนึ่งประเภท (เช่นจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรง หรือจำนวนชั่วโมงเครื่องจักร ฯลฯ) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน อาจทำให้กิจการไม่สามารถปันส่วนต้นทุนได้อย่างถูกต้องและทำให้ต้นทุนต่อหน่วยบิดเบือนไป โดยเฉพาะภายใต้สภาพแวดล้อมการผลิตที่สลับซับซ้อนมากขึ้นดังเช่นในปัจจุบัน การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม หรือ ABC ซึ่งระบบการจัดสรรต้นทุนที่คำนึงถึงกิจกรรมต่างๆ เป็นหลักจึงถูกพัฒนาขึ้นเพื่อลดข้อบกพร่องของวิธีการปันส่วนแบบดั้งเดิม ซึ่งขั้นตอนการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตตามวิธี ABC สามารถสรุปได้ดังนี้

1. จัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมที่เรียกว่า Activity Cost Pools ซึ่งประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อย ๆ หลายกิจกรรม
2. คำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่เหมาะสม

ระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เหมาะกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์ที่หลากหลาย ซึ่งแต่ละชนิดมีปริมาณการผลิตที่แตกต่างกันมากและมีค่าใช้จ่ายทางอ้อมในสัดส่วนที่สูง โดยข้อดีที่สำคัญของ ABC คือ

- 1) ทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตมีความเที่ยงตรงมากขึ้นเมื่อเทียบกับระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม
- 2) ทำ

ให้สามารถควบคุมต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น และ 3) ทำให้สามารถใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (ศศิวิมล 2543: 91)

ในส่วนต่อไปนี้เป็นคำตอบคำถามข้อสอบ

1. การคำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วยและราคาขายต่อหน่วยของกาแฟขมดี และกาแฟกลมกล่อม โดยใช้ระบบต้นทุนที่ใช้อยู่ปัจจุบันที่ใช้ต้นทุนแรงงานทางตรงเป็นฐานในการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วยมาตรฐาน สามารถคำนวณได้ดังนี้

| | | |
|--------------------------|---|--|
| อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิต | = | งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต / ต้นทุนแรงงานทางตรง |
| | = | 4,000,000 บาท / 800,000 บาท |
| | = | 500% ของต้นทุนแรงงานทางตรง |

ดังนั้น ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยและราคาขายต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ทั้งสองภายใต้ระบบต้นทุนที่ใช้ในปัจจุบันจะสามารถคำนวณได้ดังนี้

| | (หน่วย : บาท) | |
|--------------------------------------|---------------|-----------------|
| | <u>ขมดี</u> | <u>กลมกล่อม</u> |
| วัตถุดิบทางตรง | 200.00 | 130.00 |
| ค่าแรงทางตรง | 15.00 | 15.00 |
| ค่าใช้จ่ายในการผลิต (500% ของค่าแรง) | 75.00 | 75.00 |
| รวมต้นทุนต่อหน่วย | 290.00 | 220.00 |
| mark up 25% | 72.50 | 55.00 |
| ราคาขายต่อหน่วย | 362.50 | 275.00 |

2. คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ของกาแฟขมดี และกาแฟกลมกล่อม โดยใช้ระบบ ABC ตารางต่อไปนี้เป็นกรคำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นส่วนต่อหน่วยตามวิธี ABC

| ตารางคำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นส่วนตามแบบ ABC | | | | | | | ต่อ : บาท | |
|---|--------------|--------------------------|------------|------|----------|--------------|---|----------|
| กิจกรรม | อัตรากิจกรรม | ฐานกิจกรรม (Cost Driver) | | | | ปันส่วนไปให้ | | |
| | | ต่อฐานกิจกรรม | ฐานกิจกรรม | ขมดี | กลมกล่อม | รวม | ขมดี | กลมกล่อม |
| การจัดซื้อ | 18,000 | คำสั่งซื้อ | | 5 | 5 | 10 | 90,000 | 90,000 |
| การจัดการวัตถุดิบ | 16,000 | ครั้งติดตั้ง | | 40 | 10 | 50 | 640,000 | 160,000 |
| การควบคุมคุณภาพ | 12,000 | กลุ่มการตรวจสอบ | | 30 | 4 | 34 | 360,000 | 48,000 |
| การต้ | 1,200 | ชั่วโมงต้ | | 1000 | 10 | 1010 | 1,200,000 | 12,000 |
| การบด | 1,000 | ชั่วโมงบด | | 100 | 5 | 105 | 100,000 | 5,000 |
| การบรรจุหีบห่อ | 800 | ชั่วโมงบรรจุหีบห่อ | | 100 | 10 | 110 | 80,000 | 8,000 |
| | | | | | | | 2,470,000 | 323,000 |
| | | | | | | | ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย (100,000 หน่วย) | 24.70 |
| | | | | | | | ค่าใช้จ่ายในการผลิตต่อหน่วย (2,000 หน่วย) | 161.50 |

3. ดังนั้น ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยและราคาขายต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ทั้งสองภายใต้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะสามารถคำนวณได้ดังนี้

| รายการ | (หน่วย : บาท) | |
|------------------------------|---------------|----------|
| | ขมดี | กลมกล่อม |
| วัตถุดิบทางตรง | 200.00 | 130.00 |
| ค่าแรงทางตรง | 15.00 | 15.00 |
| ค่าใช้จ่ายในการผลิต | 24.70 | 161.50 |
| รวมต้นทุนต่อหน่วยตามวิธี ABC | 239.70 | 306.50 |
| mark up 25% | 59.93 | 76.63 |
| ราคาขายต่อหน่วยตามวิธี ABC | 299.63 | 383.13 |

| | | |
|---|--------|----------|
| ราคาขายต่อหน่วยตามระบบต้นทุนปัจจุบัน | 362.50 | 275.00 |
| หัก ราคาขายต่อหน่วยตามวิธี ABC | 299.63 | 383.13 |
| ระบบต้นทุนปัจจุบันตั้งราคาขายสูง (ต่ำ) เกินไป | 62.88 | (108.13) |

4. ข้อจำกัดหรือปัญหาในการนำเอาระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม สามารถสรุปความได้ดังนี้⁴
- ความเพียงพอของระบบสารสนเทศ เนื่องจากจะต้องเก็บข้อมูลที่มีความสลับซับซ้อน
 - ความพร้อมขององค์กรในการเปลี่ยนแปลงระบบสารสนเทศภายในให้สอดคล้องกับระบบต้นทุน
 - ความยุ่งยากที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากจะต้องเก็บกิจกรรมซึ่งอาจมีเป็นจำนวนมาก
 - กิจการต้องต้องหาความสมดุลระหว่างการใช้ระบบต้นทุนที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ต่ำ (ระบบต้นทุนดั้งเดิม) แต่มีความบิดเบือนในข้อมูลต้นทุนที่สูง กับระบบต้นทุนที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่สูง (ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม) แต่ให้ข้อมูลต้นทุนที่แม่นยำกว่า ซึ่งทางหนึ่งที่ทำได้คือ อาจใช้แนวคิดของระบบ ABC กำหนดต้นทุนแบบ off-line เพื่อประมาณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารระบบได้มาก
 - เป้าหมายสำคัญของ ABC ไม่ใช่การจัดทำระบบต้นทุนที่แม่นยำที่สุด แต่มีเป้าหมายในการบริหารต้นทุนมากกว่า และช่วยลดการบิดเบือนของตัวเลขที่นำไปสู่การสร้างพฤติกรรมที่ดีให้กับคนในองค์กร หากกิจการมีความต้องการเพียงข้อมูลต้นทุนที่มีความแม่นยำ ในขณะที่ยังไม่พร้อมในการบริหารพฤติกรรมของคนในองค์กร การลงทุนในระบบ ABC อาจไม่ใช่ทางเลือกที่ดีนัก

⁴ Kaplan R.S., Atkinson A.A. Advanced Management Accounting 3ed. Prentice Hall: 1998. pp 110-112.

ข้อ 3 (ก) งบกระแสเงินสด

งบกระแสเงินสดสามารถจัดทำงบกระแสเงินสดได้ 2 วิธีคือ วิธีทางตรง และวิธีทางอ้อม โดยที่วิธีทางตรงนั้น องค์ประกอบของกระแสเงินสดจากการดำเนินงานจะมีความคล้ายคลึงกับองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุน เพียงแต่จะแสดงเป็นเกณฑ์เงินสด (cash basis) หรืออาจกล่าวอีกแง่หนึ่งว่า กระแสเงินสดจากการดำเนินงานวิธีทางตรง คืองบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์เงินสดนั่นเอง ในขณะที่กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงินจะไม่แตกต่างจากงบกระแสเงินสดแบบทางอ้อม ซึ่งตัวอย่างของงบกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานตามวิธีทางตรง สามารถแสดงได้ดังนี้⁵

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

| | |
|--|----------|
| เงินสดรับจากลูกค้า | 30,150 |
| เงินสดจ่ายในการซื้อสินค้าและจ่ายแก่พนักงาน | (27,600) |
| เงินสดรับสุทธิจากการดำเนินงาน | 2,550 |
| จ่ายดอกเบี้ย | (270) |
| จ่ายภาษีเงินได้ | (900) |
| กระแสเงินสดก่อนรายการพิเศษ | 1,380 |
| เงินรับจากการชดเชยผลเสียหายจากแผ่นดินไหว | 180 |
| เงินสดสุทธิรับจากกิจกรรมดำเนินงาน | 1,560 |

ต่อไปนี้จะเป็นการวิเคราะห์ว่า รายการหรือบัญชีต่อไปนี้จะผลกระทบต่อการจัดทำงบกระแสเงินสดโดยวิธีทางตรงในการแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานอย่างไร หรือไม่มีผลกระทบ

1. ลูกหนี้การค้า

ลูกหนี้การค้าเป็นหนึ่งในสินทรัพย์หมุนเวียนที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยผลเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้ย่อมมีผลต่อเงินสดรับจากลูกค้า ดังนั้นจึงมีผลกระทบต่อจัดทำกระแสเงินสดโดยวิธีทางตรง โดยหากลูกหนี้ปลายงวดเพิ่มขึ้น (ลูกหนี้ปลายงวด > ลูกหนี้ต้นงวด) จะทำให้กิจการได้รับเงินสดจากการขายน้อยกว่ายอดขายสุทธิ และในทางตรงกันข้าม หากลูกหนี้ปลายงวดลดลง (ลูกหนี้ปลายงวด < ลูกหนี้ต้นงวด) ซึ่งหมายถึงลูกหนี้การค้าในงวดก่อนนำเงินมาชำระจะทำให้กิจการได้รับเงินสดจากการขายเพิ่มขึ้น ดังการแสดงในสมการต่อไปนี้

| เกณฑ์คงค้าง | เพิ่ม | หัก | เกณฑ์เงินสด |
|-------------|-----------------|---------------------------------------|----------------------|
| ขายสุทธิ | + ลูกหนี้ต้นงวด | - (ลูกหนี้ปลายงวด, ลูกหนี้ตัดเป็นสูญ) | = เงินสดรับจากลูกค้า |

⁵ แหล่งที่มา: สมามคนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับรวมเล่ม. (ปรับปรุง พ.ศ. 2546). เล่ม 1. กรุงเทพฯ: 2546. หน้า 137.

2. สินค้ำคงเหลือ

เช่นเดียวกับลูกหนี้การค้า สินค้ำคงเหลือเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์หมุนเวียนที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยผลเปลี่ยนแปลงของสินค้ำคงเหลือย่อมส่งผลกระทบต่อเงินสดจ่ายค่าสินค้ำ โดยหากสินค้ำคงเหลือปลายงวดเพิ่มขึ้น (สินค้ำปลายงวด > สินค้ำต้นงวด) ย่อมทำให้เงินสดจ่ายค่าสินค้ำสูงกว่าต้นทุนขาย และในทางตรงกันข้าม หากสินค้ำคงเหลือปลายงวดลดลง (สินค้ำปลายงวด < สินค้ำต้นงวด) ซึ่งหมายถึงการนำสินค้ำในสต็อกออกมาขาย อันจะทำให้เงินสดจ่ายค่าสินค้ำต่ำกว่าต้นทุนขาย ดังที่แสดงในสมการต่อไปนี้

| เกณฑ์คงค้าง | เพิ่ม | หัก | เกณฑ์เงินสด |
|-------------|---------------------------------|---|-----------------------|
| ต้นทุนขาย | + สินค้ำปลายงวด, เจ้าหนี้ต้นงวด | - (สินค้ำต้นงวด, เจ้าหนี้ปลายงวด, ค่าเสื่อมโรงงานเครื่องจักร) | = เงินสดจ่ายค่าสินค้ำ |

3. ค่าเสื่อมราคา

ค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งทำให้ตัวเลขกำไรสุทธิต่ำกว่ากระแสเงินสดจากการดำเนินงาน โดยค่าเสื่อมราคาจะมีผลทำให้ต้นทุนขายที่เป็นเงินสด และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เป็นเงินสด ต่ำกว่าต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาจะทำให้กระแสเงินสดจากการดำเนินงานมากกว่ากำไรสุทธิ ดังที่แสดงในสมการต่อไปนี้

| เกณฑ์คงค้าง | เพิ่ม | หัก | เกณฑ์เงินสด |
|----------------|--------------------------------------|---|----------------------------|
| ต้นทุนขาย | + สินค้ำปลายงวด, เจ้าหนี้ต้นงวด | - (สินค้ำต้นงวด, เจ้าหนี้ปลายงวด, ค่าเสื่อมโรงงานเครื่องจักร) | = เงินสดจ่ายค่าสินค้ำ |
| คชจ. ดำเนินงาน | + จ่ายล่วงหน้าปลายงวด, ค่าจ่ายต้นงวด | - (ค่าเสื่อมฯ, จ่ายล่วงหน้าต้นงวด, ค่าจ่ายปลายงวด) | = เงินสดจ่าย คชจ.ดำเนินงาน |

4. หุ้นกู้ที่ออกเพื่อจ่ายชำระค่าซื้ออาคาร

รายการดังกล่าวถือเป็นรายการลงทุนและจัดหาเงินที่มีได้มีการใช้เงินสดหรือรายการเทียบเท่า ทั้งนี้ นอกจากจะไม่กระทบกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานแล้ว ยังไม่ควรนำมารวมในงบกระแสเงินสด แต่ควรเปิดเผยให้ทราบเพื่อเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมด อันเกี่ยวกับกิจกรรมลงทุนและกิจการจัดหาเงิน โดยแสดงต่อท้ายงบกระแสเงินสด หรือแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้ (TAS 25 ย่อหน้า 44)

5. การชำระเงินกู้ส่วนที่เป็นหนี้สินหมุนเวียน

เงินกู้ไม่ว่าจะระยะสั้นหรือระยะยาว ถือเป็นรายการที่จัดในหมวดของกิจกรรมการจัดหาเงิน ดังนั้น การชำระเงินกู้จึงถือเป็นกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมการจัดหาเงิน ซึ่งไม่กระทบกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานแต่อย่างใด

6. ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือเป็นรายการที่จัดในหมวดของกิจกรรมการลงทุน ดังนั้น ผลขาดทุนจากการขายย่อมเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการลงทุนด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เงินสดรับจากการขายจะถูกแสดงไว้เป็นเงินสดรับจากกิจกรรมการลงทุน ซึ่งไม่กระทบกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานแต่อย่างใด

ข้อ 3 (ข) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง

สำหรับข้อ 3 (ข) จะเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 ซึ่งระบุแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง กล่าวคือ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่จะเกิดเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดผลเสียหายแก่กิจการ ก็ควรบันทึกผลเสียหายไว้ในบัญชี (TAS 21 ย่อหน้า 8) อย่างไรก็ตาม หากในกรณีที่ไม่มีหลักฐานเพียงพอที่จะประมาณผลเสียหาย กิจการควรเปิดเผยว่ามีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น พร้อมทั้งเปิดเผยลักษณะของเหตุการณ์ด้วย (TAS 21 ย่อหน้า 10) โดยสิ่งที่ต้องเปิดเผยประกอบด้วย 1) ลักษณะของเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังที่มีผลกระทบต่องบการเงิน และ 2) ปัจจัยของความไม่แน่นอนต่างๆ ซึ่งอาจกระทบผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (TAS 21 ย่อหน้า 31.1 – 31.2)

ข้อกำหนดที่กล่าวถึงใน TAS 21 นั้น มีความสอดคล้องกับหลักการการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุว่า

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุน หากรายการเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าว จะเข้าหรือออกจากกิจการ
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (แม่บทการบัญชี ย่อหน้า 83)

ต่อไปนี้เป็นคำตอบคำถามย่อยทั้งสองข้อ

กรณีโรงงานในประเทศสาธารณรัฐประชาชนลาว

แม้โรงงานในประเทศสาธารณรัฐประชาชนลาวของบริษัท ศรีอีสาน จำกัด จะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะถูกเวนคืนในราคาที่น้อยกว่าราคาสุทธิตามบัญชี แต่บริษัทก็ไม่สามารถวัดมูลค่าการเวนคืนได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น รายการดังกล่าวจึงไม่เข้าเงื่อนไขในการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน แต่เนื่องจากเหตุการณ์ดังกล่าวทำให้เกิดผลเสียหายแก่กิจการในอนาคต กิจการจึงต้องเปิดเผยเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ถึงลักษณะของเหตุการณ์ และปัจจัยของความไม่แน่นอนต่างๆ โดยระบุว่าไม่สามารถประมาณผลกระทบทางการเงินได้

กรณีคลังสินค้าในเซี่ยงไฮ้จีน

บริษัทไม่ควรรายงานผลขาดทุนจากความเสียหายโดยประมาณจากความเสียหายที่อาจเกิดจากสินค้าถล่มที่ไม่สามารถประกันได้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนหรือหนี้สินในงบดุล เพราะยังไม่มีผลขาดทุนเกิดขึ้นนับจากวันที่คลังสินค้าได้รับการประกัน และยังมีได้มีความเสียหายแก่ทรัพย์สิน นอกจากนี้ ไม่ต้องเปิด

เผยความเสี่ยงภัยจากการไม่มีประกันในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (ดัดแปลงจากภาคผนวกที่ 2 ใน TAS 21)

หนังสืออ้างอิง

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

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชีฉบับรวมเล่ม ฉบับที่ 1 – 29.
กรุงเทพฯ: มกราคม 2539.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. กรุงเทพฯ: กุมภาพันธ์ 2546.

Kaplan R.S., Atkinson A.A. Advanced Management Accounting 3ed. Prentice Hall: 1998.

Whittington, O.R., Delaney, P.R. Wiley CPA Examination Review 2003. John Wiley & Sons, Inc.: 2003.

www.sec.or.th