

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย ครั้งล่าสุด 2(2/2548) [แก้ไข]*

*แก้ไขเฉลยข้อ 2 ข เนื่องจากเฉลยชุดเดิมไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบที่มีต่อภาษีเงินได้นิติบุคคล
ขอขอบคุณท่านผู้อ่านที่กรุณาทิ้งดั่งข้อผิดพลาด ^^

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

สภาวิชาชีพบัญชี
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 2 (2/2548)
วิชา การบัญชี (ส่วนอัตรหัย) (9 กค. 2548)

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่เหลี่ยม

จากข้อมูลในแต่ละข้อซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ให้พิจารณาว่ากิจการจะต้องทำการรับรู้สินทรัพย์กลุ่มที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ประเภทใดในสมุดบัญชีหรือไม่ (ถ้ามีให้ระบุข้อบัญชีให้ชัดเจน) และจะรับรู้ในมูลค่าเท่าไร โดยให้ถือว่าจำนวนเงินทุกจำนวนมีนัยสำคัญ

- 1.1. ซื้อที่ดินแปลงหนึ่งเพื่อใช้ในการก่อสร้างโรงงานในอนาคต กิจการจ่ายเงินสดเป็นค่าที่ดิน จำนวน 2,600,000 บาท และจ่ายค่านายหน้าอีกจำนวน 52,000 บาท ค่าภาษีจำนวน 16,000 บาท นอกจากนี้กิจการยังต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในการปรับหน้าดิน กำจัดต้นไม้ที่อยู่ในดินนั้นอีกเป็นเงิน 23,000 บาท โดยกิจการสามารถขายต้นไม้และเศษวัสดุอื่นที่ได้จากการปรับหน้าดินได้เป็นเงิน 6,000 บาท
- 1.2. ซื้อที่ดินพร้อมอาคารเก่ามาเพื่อใช้เป็นสำนักงาน โดยจ่ายชำระค่าที่ดินและอาคารด้วยหุ้นสามัญของกิจการจำนวน 100,000 หุ้น หุ้นสามัญมีราคา PAR หุ้นละ 100 บาท และราคาตลาด ณ วันซื้อที่ดินเท่ากับ 120 บาท ต่อหุ้น ผู้ประเมินอิสระประเมินมูลค่า ณ วันซื้อของที่ดินและอาคารว่าเท่ากับ 8,500,000 บาท และ 6,500,000 บาท ตามลำดับ
- 1.3. ซื้อที่ดินพร้อมอาคารเก่ามาในราคา 4,800,000 บาท โดยกิจการตั้งใจที่จะทุบอาคารเก่าทิ้งแล้วก่อสร้างอาคารหลังใหม่ขึ้นมาเพื่อใช้เป็นโรงงาน ในสัญญาซื้อขายระบุว่าที่ดินมีราคา 4,200,000 บาท ส่วนอาคารมีราคา 600,000 บาท ภายหลังการซื้อ กิจการได้ทำการทุบอาคารเก่าทิ้งโดยมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น 41,000 บาท แล้วกิจการได้ก่อสร้างอาคารใหม่ขึ้นมาซึ่งมีค่าใช้จ่ายในการออกแบบอาคารจำนวน 36,000 บาท ค่าขออนุญาตก่อสร้างจำนวน 5,000 บาท และค่าทำที่จอดรถกลางแจ้งอีกจำนวน 79,000 บาท
- 1.4. ทำการแลกเปลี่ยนเครื่องจักรเก่ากับเครื่องจักรใหม่ โดยเครื่องจักรเก่ามีราคาทุน 230,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันแลกเปลี่ยน 170,000 บาท มูลค่ายุติธรรม ณ วันแลกเปลี่ยน 62,000 บาท เครื่องจักรใหม่มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันแลกเปลี่ยน 85,000 บาท กิจการจึงต้องจ่ายชำระเป็นเงินสดเพิ่มเติมอีก 23,000 บาท
- 1.5. ซื้อเครื่องจักรมีราคาขาย 140,000 บาท ผู้ขายให้ส่วนลดการค้า 5% และส่วนลดเงินสดมีเงื่อนไข 1/10, n/45 กิจการจ่ายชำระเงินในเวลาจึงได้รับส่วนลดเงินสด กิจการจ่ายค่าขนส่งเครื่องจักรมายังโรงงานจำนวน 700 บาท ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง 2,300 บาท และมีค่าใช้จ่ายในการหล่อฐานตั้งเครื่องจักรอีก 1,000 บาท ในขณะที่ติดตั้ง พนักงานของกิจการทำงานผิดพลาดทำให้เครื่องจักรเสียหายต้องเสียค่าซ่อมเครื่องจักรไปเป็นเงิน 4,200 บาท
- 1.6. กิจการตัดสินใจที่จะเปลี่ยนหลังคาอาคารจากหลังคากระเบื้องเป็นหลังคาพลังงานแสงอาทิตย์ เพื่อประหยัดค่าไฟฟ้าในอนาคต หลังคากระเบื้องที่รื้อออกตามมีราคาตามบัญชี 110,000 บาท ส่วนหลังคาพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งใหม่มีต้นทุน 590,000 บาท นอกจากนี้กิจการยังได้ทำสีอาคารใหม่ทั้งอาคารเสียเงินไปทั้งสิ้น 144,000 บาท กิจการมีแผนการว่าจะทำสีอาคารครั้งใหม่ในอีก 3 ปีข้างหน้า

- 1.7. กิจการได้เช่าอาคารแห่งหนึ่งเพื่อใช้เป็นสำนักงานขาย สัญญาเช่านั้นจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในปัจจุบันกิจการได้ทำการกันห้องแบบถาวรเพิ่มเติม โดยค่าใช้จ่ายในการทำผนังห้องและ เสริมโครงสร้างของอาคารเพิ่มเติมเท่ากับ 178,000 บาท
- 1.8. กิจการจัดซื้อเครื่องจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้า เครื่องจักรมีราคาตลาด ณ วันที่ 1,350,000 บาท กิจการ จ่ายชำระเงินเป็นตั๋วเงินแบบไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยอายุ 6 เดือน มูลค่าหน้าตั๋ว 1,424,000 บาท ในการติดตั้งเครื่องจักรนี้กิจการจำเป็นต้องจ้างวิศวกรมาเพื่อทำการติดตั้งโดยเฉพาะจำนวน 1 คน โดยกิจการตกลงจะจ่ายค่าจ้างให้วิศวกรนี้เป็นจำนวนเงิน 35,000 บาท บวกค่าที่พักอีกจำนวน 8,000 บาท เนื่องจากวิศวกรผู้นี้ได้ทำงานล่วงเวลากิจการจึงต้องจ่ายค่าล่วงเวลาให้วิศวกรผู้นี้ อีก จำนวน 5,200 บาท และกิจการได้ทำการเลี้ยงรับรองวิศวกรนี้เสียค่าใช้จ่ายไป 3,700 บาท

ข้อ 2 ให้ทำในสมุดคำตอบข้อที่ 2

- (ก) ต่อไปนี้เป็นข้อมูลของบริษัทแห่งหนึ่งสำหรับปี 2547
- กำไรสุทธิสำหรับปี 2547 เท่ากับ 16,500,000 บาท
 - จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอก 15,000,000 หุ้น
 - 2 ม.ค. 2547 บริษัทออกใบมอบสิทธิการซื้อหุ้นสามัญ 4,000,000 หุ้น โดยมีราคา ใช้สิทธิหุ้นละ 11.25 บาท ในปี 2547 หุ้นสามัญมีมูลค่ายุติธรรมถัวเฉลี่ยหุ้นละ 18 บาท
 - 2 ม.ค. 2547 บริษัทจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพชนิด 10% ในราคาตามมูลค่า 70,000,000 บาท โดยหุ้นกู้มูลค่า 1,000 บาท แปลงเป็นหุ้นสามัญได้ 50 หุ้น
 - อัตราภาษีเงินได้ 30%
- คำสั่ง
1. คำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน ณ วันสิ้นปี 2547
 2. คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ณ วันสิ้นปี 2547 (10 คะแนน)
- (ข) ต่อไปนี้เป็นงบการเงินโดยย่อของกิจการแห่งหนึ่งที่ซื้อสินค้ามาขาย

(หน่วย : บาท)

	<u>งบกำไรขาดทุน</u>	
	ปี 2548	ปี 2547
ขาย	4,800,000	4,500,000
ต้นทุนขาย	(3,100,000)	(3,000,000)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(900,000)	(750,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	<u>800,000</u>	<u>750,000</u>
ภาษีเงินได้ 30%	(240,000)	(225,000)
กำไรสุทธิ	<u><u>560,000</u></u>	<u><u>525,000</u></u>

	<u>งบกำไรสะสม</u>	
	ปี 2548	ปี 2547
กำไรสะสมต้นงวด	1,600,000	1,350,000
กำไรสุทธิ	<u>560,000</u>	<u>525,000</u>
รวม	<u>2,160,000</u>	<u>1,875,000</u>
เงินปันผล	(360,000)	(275,000)
กำไรสะสมปลายงวด	<u><u>1,800,000</u></u>	<u><u>1,600,000</u></u>

ต้นปี 2548 กิจการตรวจพบว่า ปี 2546 และปี 2547 คิดค่าเสื่อมราคาต่ำไปปีละ 50,000 บาท นอกจากนี้ยังตีราคาสินค้าคงเหลือปลายปี 2547 ต่ำไป 100,000 บาท

คำสั่ง

1. แก้ไขงบการเงินข้างต้นทั้ง 2 ปี ให้ถูกต้อง
2. บันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดในปี 2548

(10 คะแนน)

ข้อ 3 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่ชมพู

บริษัทอนันต์ชัยอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตสินค้าแก้วใจ ต้นทุนมาตรฐานของสินค้าแก้วใจ มีดังนี้
วัตถุประสงค์

น้ำปิ้ง	(4 ออนซ์ @ 0.50 บาท)	2.00 บาท
ขวด	(1 @ 0.25 บาท)	0.25 บาท
ค่าแรงทางตรง	(0.2 ชม. @ 20.00 บาท)	4.00 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	(0.2 ชม. @ 5.00 บาท)	1.00 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	(0.2 ชม. @ 2.00 บาท)	0.40 บาท*
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย		7.65 บาท

ฝ่ายบริหารต้องการจะเข้าตรวจสอบและควบคุมเฉพาะต้นทุนที่มีผลต่างสูงกว่าต้นทุนมาตรฐานของแต่ละประเภทต้นทุน ตั้งแต่ 10% ขึ้นไป

ในช่วงไตรมาสที่ผ่านมา บริษัทผลิตสินค้าแก้วใจ จำนวน 250,000 ขวด (ขนาด 4 ออนซ์)

ข้อมูลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นสำหรับไตรมาสที่ผ่านมา มีดังนี้

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

1. น้ำปรุงจำนวน 1.02 ล้านออนซ์ ถูกซื้อมาผสม และผลิตไม่มีน้ำปรุงคงเหลือ ราคาซื้อต่อออนซ์ ถัวเฉลี่ย 0.48 บาท
2. ขวดจำนวน 250,000 ขวด ถูกใช้ไปพอดี ราคาขวดที่ซื้อมาคือ 0.26 บาท
3. ชั่วโมงแรงงานทางตรงมีจำนวน 49,250 ชม. ต้นทุนรวม 985,000 บาท
4. ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรมีจำนวน 252,500 บาท
5. ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ มีจำนวน 102,000 บาท

ปริมาณการผลิตปกติสำหรับกิจการ 250,000 ขวดต่อไตรมาส อัตรามาตรฐานค่าใช้จ่ายผลิตคำนวณโดยใช้ปริมาณการผลิตปกติ

คำสั่ง คำนวณหา

1. ต้นทุนผลิตต่อขวดที่เกิดจริง
2. ผลต่างวัตถุดิบทั้งสองประเภท
3. ผลต่างค่าแรงทั้งสองประเภท
4. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทั้งสองประเภท
5. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ประกอบด้วยผลต่างงบประมาณ (Budget V.) และผลต่างปริมาณ (Volumn V.)
6. ต้นทุนผลิตประเภทใดบ้างที่ฝ่ายบริหารจะต้องเข้าไปตรวจสอบ และควบคุมอย่างไรบ้าง
7. บันทึกบัญชีต้นทุนในสมุดรายวันทั่วไป

(20 คะแนน)

เฉลยข้อ 1

ประเด็นสำคัญสำหรับโจทย์ข้อ 1

โจทย์ข้อ 1 ต้องการทดสอบว่าผู้เข้าสอบมีความรู้เกี่ยวกับ TAS 32 หรือไม่ ซึ่งประเด็นหลักที่ใช้ในการออกข้อสอบครั้งนี้ ประกอบด้วย

1. การรับรู้สินทรัพย์ในงบดุล
2. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของ PPE
3. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ และ
4. รายการจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

ในส่วนต่อไปจะกล่าวถึงหลักการ 4 ข้อที่ระบุไว้ข้างต้น

1. การรับรู้สินทรัพย์ในงบดุล

แม่บทการบัญชีได้ระบุให้กิจการควรรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ในงบดุล “เมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ” (แม่บทข.89) โดยกิจการควรรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้นเกินกว่าระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการ หรือมีความแน่นอนเกี่ยวกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ต่ำกว่าระดับความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้า (แม่บทข.90) ทั้งนี้ ม.บ.ช. 32 ได้ขยายความหลักการรับรู้สินทรัพย์ โดยระบุให้กิจการต้องรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (PPE) เป็นสินทรัพย์เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้ (TAS 32.6)

1. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต
2. กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

ทั้งนี้ ราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น (ม.บ.ช. 32.5) โดยหลักฐานจากบุคคลภายนอกที่ระบุถึงการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถือเป็นสิ่งจำเป็นต่อการบรรลุเงื่อนไขข้อที่ 2 ไม่ว่าจะเป็ราคาซื้อหรือแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์ หรือกรณีที่สร้างสินทรัพย์ขึ้นเองก็ควรจะมีหลักฐานจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับการซื้อวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายอื่นจากการก่อสร้าง (TAS 32.9)

2. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของ PPE

ม.บ.ช. 32 ระบุให้กิจการต้องรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของ PPE เป็นสินทรัพย์ด้วยราคาทุน โดยประกอบไปด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่ออยู่ในสภาพพร้อมใช้ตามประสงค์ หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืน โดยตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ (ม.บ.ช. 32 ย่อหน้า 14 – 15) ได้แก่

- ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
- ต้นทุนการติดตั้ง
- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิกและค่าจ้างวิศวกร
- ประมาณการรายการในการซื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์
- ต้นทุนการกู้ยืมที่เข้าเงื่อนไขที่ระบุใน TAS 33

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

3. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

กรณีที่กิจการได้รับ PPE จากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์อื่น มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ใช้เป็นราคาทุนในการบันทึก จะเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนปรับปรุงด้วยเงินสด หรือรายการเทียบเท่าที่ต้องโอนหรือรับโอนเนื่องจากการแลกเปลี่ยน ซึ่งหากเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน (มูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกันและประโยชน์ใช้สอยของสินทรัพย์เหมือนกัน เช่น แลกเปลี่ยนที่ดินกับที่ดิน) กิจการจะต้องไม่รับรู้รายการกำไร (รายการขาดทุน) จากการแลกเปลี่ยน แต่ถ้าเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน (ตัวอย่างเช่น แลกเปลี่ยนที่ดินกับรถยนต์ หรือมีการรับ/จ่ายเงินสดมาเกี่ยวข้อง) จะถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้วจึงต้องรับรู้รายการกำไร (รายการขาดทุน) จากการแลกเปลี่ยน (TAS 32.21)

4. รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ จะถือเป็น PPE ได้ต่อเมื่อ รายจ่ายดังกล่าวทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ตัวอย่างเช่น

- การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้น และมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
- การยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักรเพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
- การใช้วิธีการผลิตใหม่ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิมอย่างเห็นได้ชัด

หากรายจ่ายไม่เข้าเงื่อนไขข้างต้น ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที (TAS 32.22 – 23)

ตอบคำถามข้อ 1

สรุปคำตอบ

หน่วย : บาท

ข้อ	ที่ดิน	ส่วนปรับปรุง ที่ดิน	อาคาร	ส่วนปรับปรุง สิทธิการเช่า	อุปกรณ์/ เครื่องจักร	ค่าใช้จ่าย	ดอกเบี้ยจ่าย
1.1	2,685,000						
1.2	6,800,000		5,200,000				
1.3	4,841,000	79,000	41,000				
1.4					85,000		
1.5					135,670	4,200	
1.6			590,000			254,000	
1.7				178,000			
1.8					1,398,200	3,700	74,000

ขยายความและการคำนวณ

- 1.1. ซื้อที่ดินเพื่อใช้ในการก่อสร้างโรงงานในอนาคต โดยจ่ายเงินสด บวก ค่านายหน้า ค่าภาษี และ ค่าใช้จ่ายในการปรับหน้าดิน โดยได้รับค่าขายเศษวัสดุจากการปรับหน้าดิน

ตอบ กิจการต้องรับรู้รายจ่ายทั้งสิ้นหักด้วยค่าขายเศษวัสดุ ภายใต้ข้อบัญญัติ “ที่ดิน” เนื่องจากรายจ่ายทุกรายการที่กล่าวมาเป็นต้นทุนทางตรงของการได้มาซึ่งที่ดิน ดังการคำนวณต่อไปนี้

	<u>หน่วย: บาท</u>
ค่าที่ดิน	2,600,000
บวกต้นทุนทางตรงอื่นๆ	
ค่านายหน้า	52,000
ค่าภาษี	16,000
ค่าปรับหน้าดิน และรื้อถอนเศษวัสดุ (สุทธิจากค่าขายเศษวัสดุ 6,000 บาท)	17,000
	<u>85,000</u>
รวมต้นทุนที่ดิน	<u>2,685,000</u>

- 1.2. ตอบ ซื้อที่ดินพร้อมอาคารเก่ามาเพื่อใช้เป็นสำนักงาน โดยจ่ายชำระค่าที่ดินและอาคาร โดยออกหุ้นสามัญของกิจการเป็นการแลกเปลี่ยน

กิจการต้องบันทึกมูลค่าของที่ดิน และอาคารโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่นำไปแลกเปลี่ยน อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่นำไปแลกเปลี่ยนไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคาร (ในที่นี้คือราคาประเมิน) จึงต้องบันทึกบัญชี “ที่ดิน” และบัญชี “อาคาร” โดยถัวเฉลี่ยจากมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารที่โจทย์ระบุ ดังการคำนวณต่อไปนี้

		<u>หน่วย: บาท</u>
มูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่นำไปแลกเปลี่ยน (100,000 หุ้น x 120 บาท)		<u>12,000,000</u>
มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน	8,500,000	
มูลค่ายุติธรรมของอาคาร	6,500,000	
รวม	<u>15,000,000</u>	
ปันส่วนให้กับที่ดิน	12 M x 8.5 M / 15 M	6,800,000
ปันส่วนให้กับอาคาร	12 M x 6.5 M / 15 M	5,200,000
รวม		<u>12,000,000</u>

- 1.3. ซื้อที่ดินพร้อมอาคารเก่ามาในราคา 4,800,000 บาท โดยกิจการตั้งใจที่จะทุบอาคารเก่าทิ้งแล้วก่อสร้างอาคารหลังใหม่ขึ้นมาเพื่อใช้เป็นโรงงาน ในสัญญาซื้อขายระบุว่าที่ดินมีราคา 4,200,000 บาท ส่วนอาคารมีราคา 600,000 บาท ภายหลังการซื้อ กิจการได้ทำการทุบอาคารเก่าทิ้งโดยมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น 41,000 บาท แล้วกิจการได้ก่อสร้างอาคารใหม่ขึ้นมา มีค่าใช้จ่ายในการออกแบบ

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

อาคารจำนวน 36,000 บาท ค่าขออนุญาตก่อสร้างจำนวน 5,000 บาท และค่าทำที่จอดรถกลางแจ้ง
อีกจำนวน 79,000 บาท

ตอบ กิจการต้องรับรู้รายจ่ายเข้าเป็น ที่ดิน อาคาร และส่วนปรับปรุงที่ดิน ดังการคำนวณดังต่อไปนี้
ที่ดิน

ราคาที่ดิน + อาคารเก่า	4,800,000	
ค่าซื้อถอนอาคารเก่า	41,000	
รวมต้นทุนที่ดิน		4,841,000

อาคาร

ค่าออกแบบ	36,000	
ค่าอนุญาตก่อสร้าง	5,000	
รวมต้นทุนอาคาร		41,000

ส่วนปรับปรุงที่ดิน

ค่าทำที่จอดรถกลางแจ้ง		79,000
-----------------------	--	--------

- 1.4. ทำการแลกเปลี่ยนเครื่องจักรเก่ากับเครื่องจักรใหม่ โดยเครื่องจักรเก่ามีราคาทุน 230,000 บาท ค่า
เสื่อมราคาสะสม ณ วันแลกเปลี่ยน 170,000 บาท มูลค่ายุติธรรม ณ วันแลกเปลี่ยน 62,000 บาท
เครื่องจักรใหม่มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันแลกเปลี่ยน 85,000 บาท กิจการจึงต้องจ่ายชำระเป็นเงินสด
เพิ่มเติมอีก 23,000 บาท

ตอบ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของเครื่องจักรใหม่ โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเก่าที่นำไป
แลกเปลี่ยนบวกกับเงินสดที่จ่ายชำระเพิ่มเติม ดังการคำนวณดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเก่า	62,000
เงินสดที่จ่ายเพิ่ม	23,000
รวมต้นทุนเครื่องจักรใหม่	85,000

- 1.5. ซื้อเครื่องจักรมีราคาขาย 140,000 บาท ผู้ขายให้ส่วนลดการค้า 5% และส่วนลดเงินสดมีเงื่อนไข
1/10, n/45 กิจการจ่ายชำระเงินในเวลาจึงได้รับส่วนลดเงินสด กิจการจ่ายค่าขนส่งเครื่องจักรมายัง
โรงงานจำนวน 700 บาท ค่าใช้จ่ายในการติดตั้ง 2,300 บาท และมีค่าใช้จ่ายในการหล่อฐานตั้ง
เครื่องจักรอีก 1,000 บาท ในขณะที่ติดตั้ง พนักงานของกิจการทำงานผิดพลาดทำให้เครื่องจักร
เสียหายต้องเสียค่าซ่อมเครื่องจักรไปเป็นเงิน 4,200 บาท

ตอบ ราคาทุนของเครื่องจักรดังกล่าวจะประกอบด้วยค่าซื้อบวกต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการ
จัดหาเครื่องจักรเพื่อให้เครื่องจักรอยู่ในสภาพพร้อมใช้ตามประสงค์ โดยต้องนำส่วนลดหักออกจาก
ราคาซื้อ และจะต้องไม่รวมค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ดังนั้น ราคาทุน
เครื่องจักรจึงสามารถคำนวณได้ดังนี้

ราคาซื้อเครื่องจักร (สุทธิจากส่วนลดการค้า 5%)	133,000	
<u>หัก ส่วนลดเงินสด 1%</u>	<u>(1,330)</u>	
ราคาซื้อเครื่องจักรสุทธิ		131,670
<u>บวก ต้นทุนทางตรงที่ทำให้เครื่องจักรพร้อมใช้งาน</u>		
ค่าขนส่งเข้า	700	
ค่าติดตั้ง	2,300	
ค่าหล่อฐานเครื่องจักร	<u>1,000</u>	
รวมต้นทุนทางตรงฯ		<u>4,000</u>
รวมต้นทุนเครื่องจักร		<u><u>135,670</u></u>

ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน 4,200 บาท ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

- 1.6. กิจการตัดสินใจที่จะเปลี่ยนหลังคาอาคารจากหลังคากระเบื้องเป็นหลังคาพลังงานแสงอาทิตย์ เพื่อประหยัดค่าไฟฟ้าในอนาคต หลังคากระเบื้องที่รื้อออกตามมีราคาตามบัญชี 110,000 บาท ส่วนหลังคาพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งใหม่มีต้นทุน 590,000 บาท นอกจากนี้กิจการยังได้ทำสัญญาใหม่ทั้งอาคารเสียเงินไปทั้งสิ้น 144,000 บาท กิจการมีแผนการที่จะทำสัญญาครั้งใหม่ในอีก 3 ปีข้างหน้า

ตอบ กิจการจะต้องบันทึกมูลค่า “อาคาร” เท่ากับ 590,000 บาท ซึ่งเป็นมูลค่าของหลังคาพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งใหม่ ส่วนมูลค่าตามบัญชีของหลังคาเก่า 110,000 บาทที่ถูกรื้อถอน ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่ใช่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจึงต้องตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เช่นเดียวกับค่าทำสัญญาใหม่มูลค่า 144,000 บาท เป็นเพียงการบำรุงรักษาอาคารตามระยะเวลาที่มีได้ทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอาคารเพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ จึงต้องตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวนเช่นเดียวกัน

- 1.7. กิจการได้เช่าอาคารแห่งหนึ่งเพื่อใช้เป็นสำนักงานขาย สัญญาเช่านั้นจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานในปัจจุบันกิจการได้ทำการกันห้องแบบถาวรเพิ่มเติม โดยค่าใช้จ่ายในการทำผนังกันห้องและเสริมโครงสร้างของอาคารเพิ่มเติมเท่ากับ 178,000 บาท

ตอบ สำหรับข้อนี้โจทย์ไม่ได้ระบุระยะเวลาตามสัญญาเช่าเท่ากับกี่ปี แต่น่าจะสันนิษฐานได้ว่าสัญญาเช่าดังกล่าวจะนานกว่า 1 ปี ดังนั้นรายจ่าย 178,000 บาท จึงควรจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการนานกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นกิจการจะต้องบันทึกค่าใช้จ่ายในการทำผนังกันห้องและเสริมโครงสร้างอาคารเพิ่มเติมเป็น “ค่าปรับปรุงสิทธิการเช่า” จำนวน 178,000 บาท ซึ่งเป็นหมวดย่อยของสินทรัพย์หมวด “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”

- 1.8. กิจการจัดซื้อเครื่องจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้า เครื่องจักรมีราคาตลาด ณ วันที่ 1,350,000 บาท กิจการจ่ายชำระเป็นเงินแบบไม่ระบุอัตราดอกเบี้ยอายุ 6 เดือน มูลค่าหน้าตัว 1,424,000 บาท ในการติดตั้งเครื่องจักรนี้กิจการจำเป็นต้องจ้างวิศวกรมาเพื่อทำการติดตั้งโดยเฉพาะจำนวน 1 คน โดยกิจการตกลงจะจ่ายค่าจ้างให้วิศวกรนี้เป็นจำนวนเงิน 35,000 บาท บวกค่าที่พักอีกจำนวน

8,000 บาท เนื่องจากวิศวกรผู้นี้ได้ทำงานล่วงเวลากิจการจึงต้องจ่ายค่าล่วงเวลาให้วิศวกรผู้นี้อีกจำนวน 5,200 บาท และกิจการได้ทำการเลี้ยงรับรองวิศวกรนี้เสียค่าใช้จ่ายไป 3,700 บาท

ตอบ กิจการต้องรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของ PPE เป็นสินทรัพย์ด้วยราคาทุน โดยประกอบไปด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่ออยู่ในสภาพพร้อมใช้ตามประสงค์ หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืน ซึ่งผลต่างระหว่างมูลค่าตามตัวเงินจ่ายชำระค่าเครื่องจักร และมูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรจำนวน 74,000 บาท (1.424 ล้านบาท – 1.350 ล้านบาท) นั้นจะไม่สามารถบันทึกเป็นที่ดินอาคารและอุปกรณ์ได้ แต่ต้องถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย ในขณะที่เงินเดือน ที่พัก และค่าล่วงเวลาที่จ่ายให้วิศวกรผู้ติดตั้งเครื่องจักรถือเป็นต้นทุนทางตรงที่ทำให้เครื่องจักรอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้ตามประสงค์จึงสามารถถือเป็นต้นทุนของเครื่องจักรได้ ส่วนค่าเลี้ยงรับรองจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารของกิจการ ดังนั้นมูลค่าของเครื่องจักรจะสามารถคำนวณได้ดังนี้

ราคาตลาดของเครื่องจักร		1,350,000
บวก ต้นทุนทางตรงในการติดตั้งเครื่องจักร		
เงินเดือนวิศวกรผู้ติดตั้ง	35,000	
ค่าที่พัก	8,000	
ค่าล่วงเวลา	5,200	
รวมต้นทุนทางตรงฯ		48,200
รวมต้นทุนเครื่องจักร		1,398,200

เฉลยข้อ 2

ข้อ 2 (ก) การคำนวณกำไรต่อหุ้น

โจทย์ข้อนี้ต้องการทดสอบความรู้เกี่ยวกับเรื่องการคำนวณกำไรต่อหุ้นตาม ม.บพ. 38 ที่กำหนดให้กิจการต้องแสดงตัวเลข “กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (Basic Earnings Per Share - BEPS)” และ “กำไรต่อหุ้นปรับลด (Diluted Earnings Per Share - DEPS)” โดยกำไรต่อหุ้นทั้งสองประเภทคือ

- กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน คือกำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวดที่เป็นของหุ้นสามัญหารด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอก ในขณะที่
- กำไรต่อหุ้นปรับลด คือกำไรต่อหุ้นที่ปรับปรุงด้วยผลกระทบของหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดทั้งสิ้นแล้ว

ทั้งนี้ การคำนวณกำไรต่อหุ้นก่อนข้างซับซ้อน โดยมีหลักการสำคัญดังนี้

การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน

- กิจการต้องคำนวณ BEPS โดยใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอกในระหว่างงวด ซึ่งหมายถึงจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอกต้นงวดปรับปรุงด้วยจำนวนหุ้นสามัญรับคืนและที่ออกจำหน่ายในระหว่างงวด (TAS 38.11 – 12)
- กิจการต้องปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ถือโดยบุคคลภายนอกสำหรับทุกงวดที่นำเสนอให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอกที่ไม่ทำให้ทรัพยากรของกิจการเปลี่ยนแปลงไป โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่รวมถึงการที่กิจการแปลงหุ้นสามัญเทียบเท่าเป็นหุ้นสามัญ (TAS 38.17) ทั้งนี้จำนวนหุ้นสามัญของกิจการอาจเพิ่มหรือลดโดยไม่ทำให้ทรัพยากรของกิจการเปลี่ยนแปลงไปได้แก่
 - การให้หุ้นปันผล
 - การให้โบนัสผ่านการให้สิทธิผู้ถือหุ้นเดิมในการซื้อหุ้นเพิ่มทุน
 - การแตกหุ้น
 - การรวมหุ้น

การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

- กิจการจะต้องสมมติว่าผู้ถือหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด (อันได้แก่หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ หุ้นกู้แปลงสภาพ เป็นต้น) ได้ใช้สิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญตั้งแต่วันต้นปีหรือวันที่ออกหลักทรัพย์นั้นแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นทีหลัง โดยกิจการต้องนำกำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวดที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ ปรับปรุงด้วยรายการที่สุทธิจากภาษีเงินได้ต่อไปนี้
 - ปันผลของหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด (ส่วนมากเป็นปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ)
 - ดอกเบี้ยของหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด (ส่วนมากเป็นดอกเบี้ยจ่ายของหุ้นกู้แปลงสภาพ) ซึ่งต้องเป็นจำนวนหลังหักภาษี
 - การเปลี่ยนแปลงอื่นของรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เป็นผลจากการแปลงหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดในระหว่างงวด (ตัวอย่างเช่นกิจการอาจกำหนด

โบนัสเป็นร้อยละของกำไร การแปลงสภาพหลักทรัพย์บางประเภท เช่นหุ้นกู้แปลงสภาพจะทำให้กำไรสุทธิเพิ่มขึ้น อันเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายโบนัสแก่พนักงานเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน)

- เช่นเดียวกับกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ที่เป็นตัวตั้ง กิจการจะต้องปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่กิจการต้องออกเพื่อแปลงหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดทั้งสิ้นให้เป็นหุ้นสามัญ โดยสมมติว่าผู้ถือตราสารเหล่านั้นได้ใช้สิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญตั้งแต่วันต้นปี หรือวันที่ออกหลักทรัพย์นั้นแล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นทีหลัง
- ในกรณีที่หุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดที่เป็นใบสำคัญแสดงสิทธิ (stock warrants) กิจการจะนำใบสำคัญแสดงสิทธิมาคำนวณในกรณีที่ราคาตามสิทธิต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญเท่านั้น โดยจำนวนที่นำไปปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด = [(มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญ - ราคาตามสิทธิ) x จำนวน warrants] / มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญ
- หุ้นสามัญเทียบเท่าที่จะนำมาใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด คือหุ้นสามัญเทียบเท่าที่มีผลทำให้กำไรต่อหุ้นปรับลดเท่านั้น หากรายการใดมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นปรับเพิ่มขึ้น กิจการจะต้องไม่นำรายการนั้นๆ มาคำนวณด้วย
- หากกิจการมีหุ้นสามัญเทียบเท่าหลายประเภท ให้ใช้กำไรสุทธิในการเรียงลำดับการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดจากน้อยไปหามาก

เนื่องจากการคำนวณกำไรต่อหุ้นมีความซับซ้อนพอสมควร ขอแนะนำให้ผู้เตรียมตัวสอบศึกษาจากภาคผนวกหลัง ม.บช. 38 จะช่วยให้เข้าใจได้ดียิ่งขึ้น

ต่อไปนี้เป็นคำตอบข้อ 2 (ก)

2 (ก) .1 กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน = 1.10 บาท / หุ้น

2 (ข) .2 กำไรต่อหุ้นปรับลด = 1.00 บาท / หุ้น

ตามการคำนวณดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน} &= \frac{\text{กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับงวดที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ}}{\text{จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก}} \\
 &= 16,500,000 \text{ บาท} / 15,000,000 \text{ หุ้น} \\
 &= 1.10 \text{ บาท} / \text{หุ้น}
 \end{aligned}$$

การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

รายการ	กำไรสุทธิที่เป็น		กำไรต่อหุ้น
	ของผู้ถือหุ้น	จำนวนหุ้นสามัญ	
	(บาท)	(หุ้น)	(บาท)
ตามที่รายงานไว้	16,500,000	/ 15,000,000	= 1.10
สิทธิที่จะเลือกซื้อหุ้นสามัญ	-	1,500,000 ¹	
รวม	16,500,000	/ 16,500,000	= 1.00 ปรับลด
หุ้นกู้แปลงสภาพชนิด 10%	4,900,000 ²	3,500,000 ³	
รวม	21,400,000	/ 20,000,000	= 1.07 ปรับเพิ่ม

1 : เปรียบเสมือนจำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออกให้เพิ่มแก่ผู้ถือหุ้นสามัญเทียบเท่าโดยมิได้รับสิ่งตอบแทนใดๆ ทั้งสิ้น (โปรดอ่าน ม.บช. 38.30 ประกอบ)

คำนวณโดย (18 บาท - 11.25 บาท) x 4,000,000 หุ้น / 18 บาท = 1,500,000 หุ้น

2 : คือจำนวนดอกเบี้ยจ่ายสุทธิจากภาษีที่กิจการจะประหยัดได้กรณีที่ผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพใช้สิทธิแปลงสภาพตั้งแต่นั้นปี (โปรดอ่าน ม.บช. 38.24)

คำนวณโดย 70,000,000 บาท x 10% x (1 - 0.30) = 4,900,000 บาท

3 : คือจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น ถ้าผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญ

คำนวณโดย 70,000,000 บาท / 1,000 บาท x 50 หุ้น = 3,500,000 หุ้น

ดังนั้น กำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทจึงเท่ากับ 1.00 บาท / หุ้น ทั้งนี้ เป็นเพราะหุ้นกู้แปลงสภาพไม่ถือเป็นหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด เนื่องจากทำให้กำไรต่อหุ้นปรับเพิ่มขึ้นเมื่อนำมารวมคำนวณ

ข้อ 2 (ข) การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี

สำหรับโจทย์ข้อนี้เกี่ยวข้องกับการแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชีซึ่งกิจการจะต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังให้ถือเสมือนว่าไม่มีข้อผิดพลาดดังกล่าวตั้งแต่นั้นหากกิจการต้องจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบหลายๆ ปี โดยบัญชีที่ต้องปรับปรุงคือกำไรสะสมต้นงวด และบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งในโจทย์ข้อนี้ได้แก่บัญชีต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน)

ต่อไปนี้เป็นคำตอบข้อ 2 (ข) .1

(หน่วย : บาท)

	<u>งบกำไรขาดทุน</u>	
	ปี 2548	ปี 2547
ขาย	4,800,000	4,500,000
ต้นทุนขาย	(3,200,000) ⁶	(2,900,000) ²
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	(900,000)	(800,000) ³
กำไรก่อนภาษีเงินได้	700,000	800,000
ภาษีเงินได้ 30%	(210,000) ⁷	(240,000) ⁴
กำไรสุทธิ	<u>490,000</u>	<u>560,000</u>

	<u>งบกำไรสะสม</u>	
	ปี 2548	ปี 2547
กำไรสะสมต้นงวด	1,600,000 ⁵	1,315,000 ¹
กำไรสุทธิ	490,000	560,000
รวม	<u>2,090,000</u>	<u>1,875,000</u>
เงินปันผล	(360,000)	(275,000)
กำไรสะสมปลายงวด	<u>1,730,000</u>	<u>1,600,000</u>

1: คำนวณโดย $1,350,000 - (50,000 - 15,000) = 1,315,000$ บาท

2: คำนวณโดย $3,000,000 - 100,000 = 2,900,000$ บาท

3: คำนวณโดย $750,000 + 50,000 = 800,000$ บาท

4: คำนวณโดย $800,000 \times 30\% = 240,000$ บาท

5: ไม่เปลี่ยนแปลง เนื่องจากการคิดค่าเสื่อมทำให้กำไรสะสมต่ำไป 100,000 บาท

ในขณะที่การที่ราคาสินค้าผิดทำให้กำไรสะสมสูงไปในจำนวน 100,000 บาท เท่ากัน

6: คำนวณโดย $3,100,000 + 100,000 = 3,200,000$ บาท

7: คำนวณโดย $700,000 \times 30\% = 210,000$

ข้อ 2 (ข) .2

การบันทึกบัญชี

เดบิต	กำไรสะสม	100,000	
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม		100,000
บันทึกแก้ไขการคิดค่าเสื่อมราคาต่ำเกินไปในปี 2546 และ 2547			
เดบิต	ต้นทุนขาย	100,000	
	เครดิต กำไรสะสม		100,000
บันทึกแก้ไขการตีราคาสินค้าปลายปี 2547 ต่ำเกินไป			
เดบิต	ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	30,000	
	เครดิต ภาษีเงินได้นิติบุคคล		30,000
บันทึกลดภาษีเงินได้นิติบุคคลปี 2548 เนื่องจากกำไรลดลง ตามการคำนวณดังนี้			

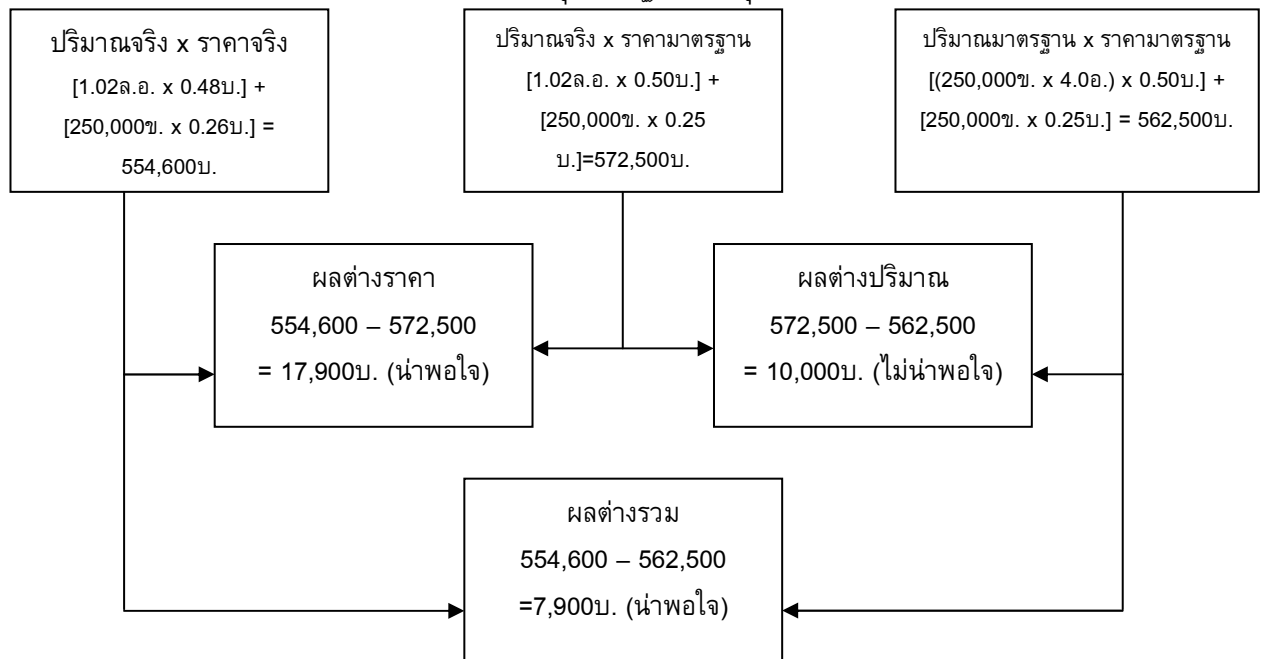
	ผลกระทบจ่ายภาษีสูงไป (ต่ำไป)			
	2546	2547	2548	รวม
ค่าเสื่อมปี 46 ต่ำเกินไป กำไร 46 สูงเกินไป 50,000 บาท	15,000			15,000
ค่าเสื่อมปี 47 ต่ำเกินไป กำไร 47 สูงเกินไป 50,000 บาท		15,000		15,000
สินค้าปลายปี 47 ต่ำเกินไป กำไร 47 ต่ำเกินไป 100,000 บาท		(30,000)		(30,000)
สินค้าปลายปี 47 ต่ำเกินไป กำไร 48 สูงเกินไป 100,000 บาท			30,000	30,000
ผลกระทบสุทธิต่อภาษีเงินได้ในแต่ละปี*	15,000	(15,000)	30,000	30,000

* สมมติว่าภาษีที่จ่ายชำระสูงเกินไปสามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้

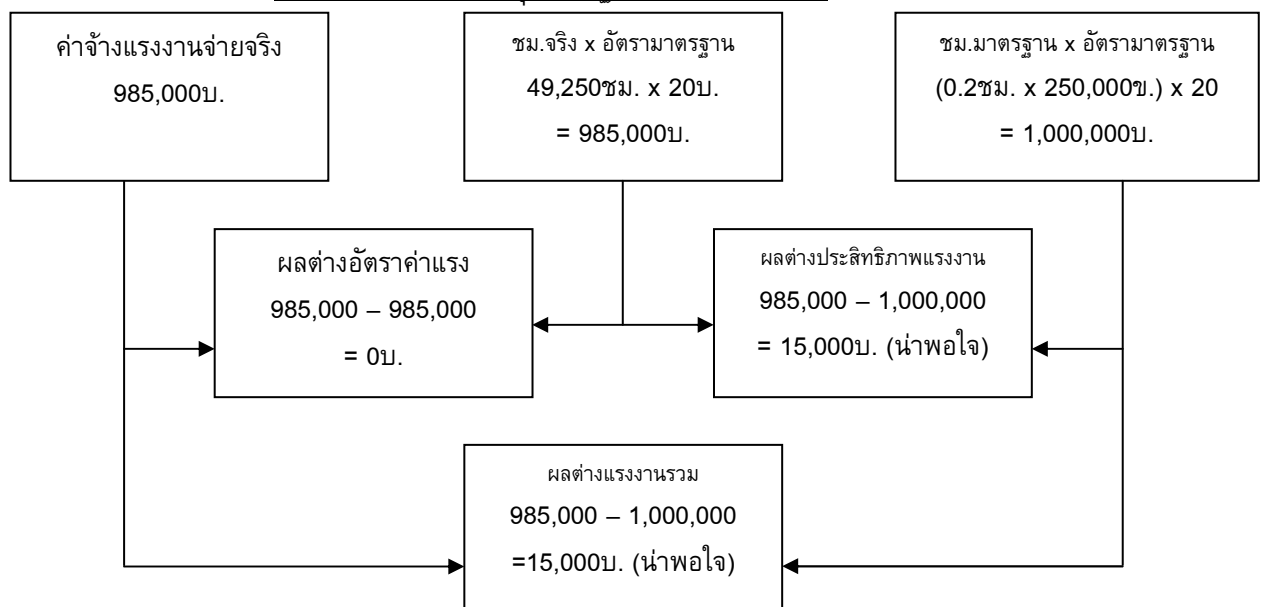
เฉลยข้อ 3

โจทย์ข้อนี้ต้องการทดสอบความรู้เกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งวิธีการคำนวณแบ่งเป็น 2 แบบหลักๆ คือการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร และการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่ ซึ่งผู้เตรียมตัวสอบสามารถศึกษาได้จากเฉลยครั้งที่ 22 ที่ได้เผยแพร่ไปแล้ว

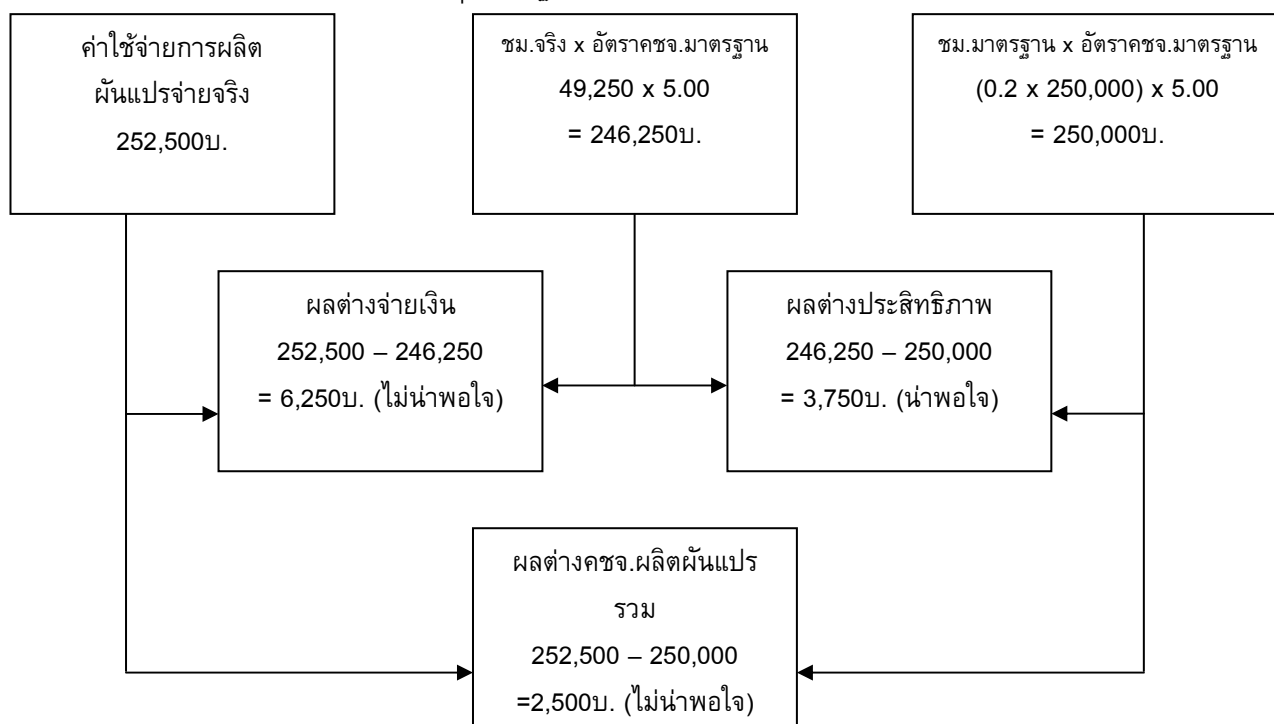
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : วัตถุดิบ



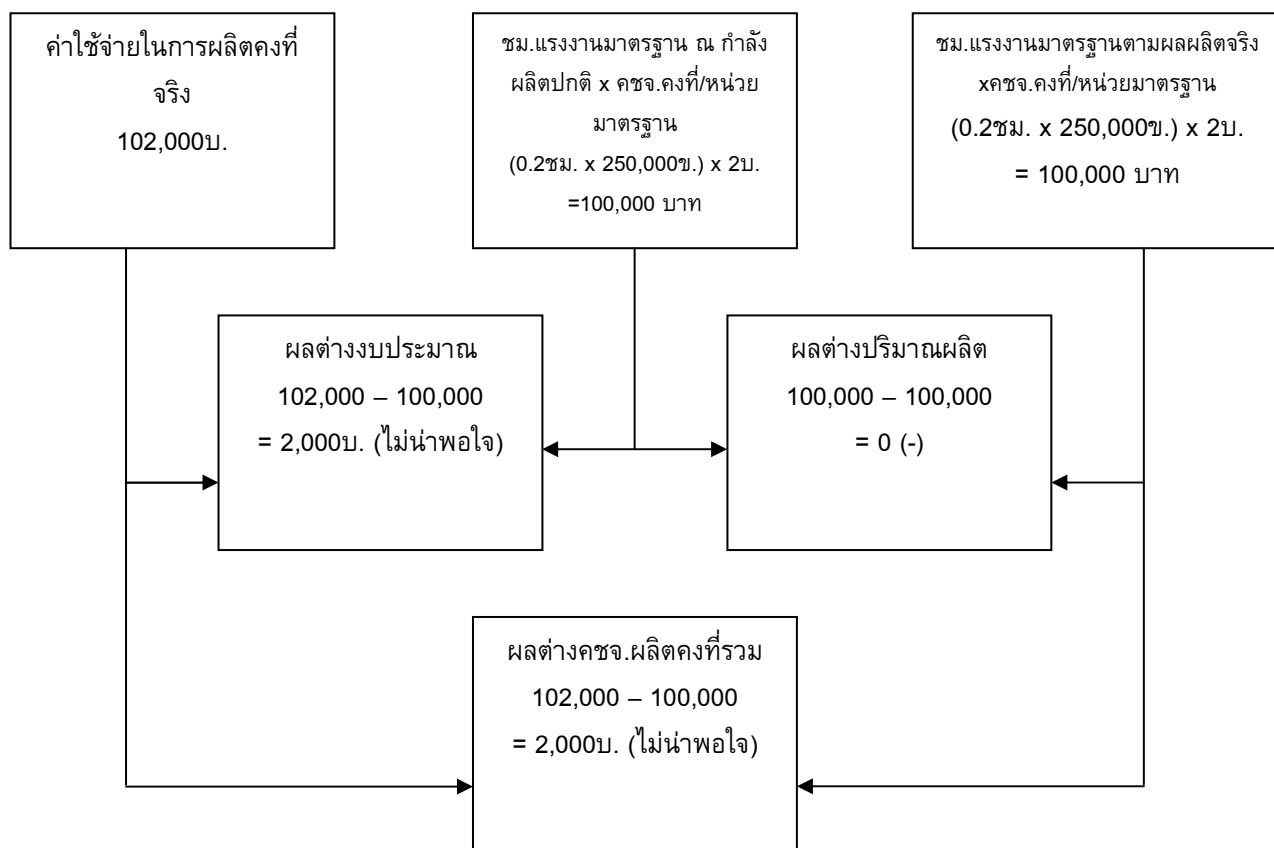
การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : แรงงานทางตรง



การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร



การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่



3.1 คำนวณต้นทุนผลิตเกิดจริงต่อขวด

ต้นทุนที่จ่ายจริง		บาท
วัตถุดิบ		
น้ำปรุง	489,600	
ขวด	65,000	
รวม		554,600
ค่าแรงงานทางตรง		985,000
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร		252,500
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่		102,000
รวมต้นทุนการผลิต		1,894,100
จำนวนผลิต (ขวด)		250,000
ต้นทุนน้ำหอมต่อขวด		7.5764

3.2 ถึง 3.5

คำตอบตามตารางสรุปต่อไปนี้

ประเภทของผลต่าง	จำนวน	STD cost	10% STD cost	ต้องตรวจสอบหรือไม่
ผลต่างราคาวัตถุดิบ	17,900 F	562,500	56,250	ไม่ต้อง
ผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ	10,000 U	562,500	56,250	ไม่ต้อง
ผลต่างวัตถุดิบรวม	7,900 F	562,500	56,250	ไม่ต้อง
ผลต่างอัตราค่าแรง	- -	1,000,000	100,000	ไม่ต้อง
ผลต่างประสิทธิภาพแรงงาน	15,000 F	1,000,000	100,000	ไม่ต้อง
ผลต่างค่าแรงรวม	15,000 F	1,000,000	100,000	ไม่ต้อง
ผลต่างจ่ายเงินคชจ. ผลิตผันแปร	6,250 U	250,000	25,000	ไม่ต้อง
ผลต่างประสิทธิภาพคชจ. ผลิตผันแปร	3,750 F	250,000	25,000	ไม่ต้อง
ผลต่างคชจ. ผลิตผันแปรรวม	2,500 U	250,000	25,000	ไม่ต้อง
ผลต่างงบประมาณคชจ. ผลิตคงที่	2,000 U	100,000	10,000	ไม่ต้อง
ผลต่างปริมาณคชจ. ผลิตคงที่	- F	100,000	10,000	ไม่ต้อง
ผลต่างคชจ. ผลิตคงที่รวม	2,000 U	100,000	10,000	ไม่ต้อง

3.6

จากตารางสรุปข้างต้น จะเห็นได้ว่าไม่มีผลต่างประเภทใดที่มีมูลค่าเกินกว่า 10% ของต้นทุนมาตรฐานที่กำหนดขึ้นเป็นนโยบายในการเข้าไปตรวจสอบ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงไม่ต้องเข้าไปตรวจสอบแต่อย่างใด ในส่วนของการควบคุม ฝ่ายบริหารควรเข้าไปประเมินกระบวนการผลิตว่าก่อให้เกิดของเสีย หรือความไม่มี

โจทยข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

ประสิทธิภาพในจุดใดบ้าง โดยอาจนำแนวคิดเกี่ยวกับการบริหารสมัยใหม่ ได้แก่ การบริหารเชิงกิจกรรม (Activity Based Management) เป็นต้น เข้ามาประยุกต์ ซึ่งจะช่วยให้สามารถควบคุมต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนเพิ่มคุณภาพของผลิตภัณฑ์ในสายตาของลูกค้า

3.7 การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยปิดผลต่างทั้งหมดเข้าบัญชีต้นทุนขาย

วัตถุดิบ	572,500	
ผลต่างราคาวัตถุดิบ		17,900
เจ้าหน้าที่การค้า		554,600
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
<hr/>		
งานระหว่างทำ	562,500	
ผลต่างการใช้วัตถุดิบ	10,000	
วัตถุดิบ		572,500
บันทึกการเบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต		
<hr/>		
งานระหว่างทำ	1,000,000	
ผลต่างอัตราค่าแรง		-
ผลต่างประสิทธิภาพแรงงาน		15,000
ค่าแรงงานค้างจ่าย		985,000
บันทึกค่าแรงงานทางตรง		
<hr/>		
คুমยอดค่าใช้จ่ายในการผลิต (คงที่ + ผันแปร)	354,500	
เจ้าหน้าที่การค้า, ค่าเสื่อมราคาสะสม, เงินสด, ฯลฯ		354,500
บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง		
<hr/>		
งานระหว่างทำ	350,000	
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน		350,000
<hr/>		

ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	350,000
ผลต่างการจ่ายเงิน-ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	6,250
ผลต่างงบประมาณ-ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	2,000
ผลต่างประสิทธิภาพ - ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	3,750
ผลต่างปริมาณการผลิต - ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	-
คุมยอดค่าใช้จ่ายในการผลิต	354,500
<hr/> บันทึกปิดบัญชีคุมยอดคชจ. ผลิต และคชจ. ผลิตคิดเข้างาน	

ผลต่างราคาวัตถุดิบ	17,900
ผลต่างอัตราค่าแรง	-
ผลต่างประสิทธิภาพแรงงาน	15,000
ผลต่างประสิทธิภาพ - ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	3,750
ผลต่างปริมาณการผลิต - ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่	-
ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ	10000
ผลต่างการจ่ายเงิน-ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	6,250
ผลต่างงบประมาณ-ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	2,000
ต้นทุนขาย	18,400
<hr/> ปิดบัญชีผลต่างงบประมาณเข้าต้นทุนขาย	

หนังสืออ้างอิง

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

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

-----ขอให้ความสำเร็จจงเป็นของท่าน-----