

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย ครั้งล่าสุด 24 (3/2546)

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ครั้งที่ 24 (3/2546)
วิชาการบัญชี (อัตรัด)

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่สั้ม

ณ วันที่ 1 มกราคม 2546 ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด ได้ยินยอมให้มีการปรับโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้บริษัท ก้าวใหม่ จำกัด

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

เงินสด	4,000,000	บาท
ดอกเบี้ยที่ธนาคาร กรุงเทพ มีสิทธิได้รับตามกฎหมาย	.	บาท
แต่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี	1,000,000	
อัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเดิม	15 %	

หนี้ดังกล่าวมีที่ดินเป็นหลักประกัน

ข้อตกลงในการปรับโครงสร้างหนี้ มีดังนี้

1. บริษัท ก้าวใหม่ จำกัด จะโอนที่ดินให้แก่ ธนาคาร กรุงเทพ เพื่อเป็นการชำระหนี้ที่ดินดังกล่าวมีราคาทุนเดิม 1,000,000 บาท มีราคาที่ดีใหม่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 1,200,000 บาท (บริษัท ก้าวใหม่ จำกัด ใช้นโยบายบัญชีแสดงราคาที่ดินด้วยราคาที่ดีใหม่) ณ วันปรับโครงสร้างหนี้ ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 600,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการนำที่ดินออกขายมีน้อยมากจนไม่มีนัยสำคัญ
2. ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด จะรับโอนหุ้นสามัญของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด เพื่อเป็นการชำระหนี้ จำนวน 1,000,000 หุ้น ราคาตามมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ณ วันที่ปรับโครงสร้างหนี้หุ้นสามัญมีมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 1 บาท จำนวนหุ้นสามัญที่โอนให้ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด คิดเป็น 60% ของจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด มีอำนาจในการควบคุมบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด อย่างไรก็ตามข้อกำหนดของหน่วยงานที่กำกับดูแลสถาบันการเงิน ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด จะต้องขายหุ้นสามัญของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด ภายใน 5 ปี หุ้นสามัญของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด เป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด
ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด รับโอนที่ดิน และหุ้นสามัญของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด ในวันที่ 1 มกราคม 2546
3. สำหรับหนี้สินส่วนที่เหลือธนาคาร กรุงเทพ จำกัด ยินยอมให้บริษัท ก้าวใหม่ จำกัด เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในการชำระหนี้ ดังนี้
 - ลดยอดหนี้สินที่ค้างชำระให้ 1,400,000 บาท
 - ลดอัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเดิมจาก 15% เป็น 5% จ่ายดอกเบี้ยปีละครั้งทุกวันที่ 31 ธันวาคม โดยเริ่มชำระดอกเบี้ยครั้งแรก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2546 เป็นต้นไป
 - ยืดระยะเวลาชำระหนี้ที่ครบกำหนดชำระจาก 31 ธันวาคม 2544 เป็น 31 ธันวาคม 2548

ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด มียอดในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จำนวน 300,000 บาท ณ วันที่ปรับโครงสร้างหนี้ อัตราดอกเบี้ยในตลาดที่ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด จะให้กู้ยืมกับลูกค้าปกติประเภทเดียวกับบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด เท่ากับ 10%

ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด ใช้นโยบายบัญชีคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของลูกค้าหนี้ โดยใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาด

Present value of \$1 (Present value of a single sum)

		อัตราดอกเบี้ย	
Periods (n)	5%	10%	15 %
1	0.952	0.909	0.869
2	0.907	0.811	0.756
3	0.863	0.731	0.657

Present value of an ordinary annuity of \$1

		อัตราดอกเบี้ย	
Periods (n)	5%	10%	15 %
1	0.952	0.909	0.869
2	1.859	1.735	1.625
3	2.723	2.486	2.283

คำถาม

1. คำนวณหากำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด (5 คะแนน)
2. คำนวณหาขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ของธนาคาร กรุงเทพ จำกัด (5 คะแนน)
3. บันทึกรายการบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 2546 และ 31 ธันวาคม 2546 (7 คะแนน)
4. ธนาคาร กรุงเทพ จำกัด ต้องนำบริษัท ก้าวใหม่ จำกัด มารวมในการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ เพราะเหตุใด (3 คะแนน)

ข้อ 2. ให้ทำในสมุดคำตอบสี่ฟ้า

บริษัท ไทยอุตสาหกรรม จำกัด ใช้ต้นทุนมาตรฐาน (Standard cost) ในระบบบัญชีต้นทุนในปี 2545 บริษัทผลิตสินค้า 36,000 หน่วย แต่ละหน่วยที่ผลิตต้องใช้วัตถุดิบหลายกิโลกรัม และได้กำหนดเวลามาตรฐานของแรงงานโดยตรงต่อการผลิตหน่วยหนึ่งหน่วยเป็น 1 1/3 ชั่วโมง อัตราค่าแรงมาตรฐานชั่วโมงละ 12 บาท ระดับการผลิตปกติ (Normal capacity) 42,000 ชั่วโมงแรงงานโดยตรงระหว่างปี 2545 ได้ซื้อวัตถุดิบทั้งหมด 140,000 กิโลกรัม ราคา กิโลกรัมละ 0.49 บาท วัตถุดิบที่ซื้อมาใช้หมดไปในระหว่างปี

จากข้อมูลข้างต้น ให้ตอบคำถามต่อไปนี้ โดยแสดงการคำนวณประกอบ

1. ถ้าผลต่างราคาวัตถุดิบ (Material price variance) เป็น 5,600 U ราคามาตรฐานต่อกิโลกรัมของวัตถุดิบเป็นเท่าไร
2. ถ้าผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (Material quantity variance) เป็น 3,600F ปริมาณมาตรฐานวัตถุดิบต่อหน่วยเป็นเท่าไร
3. เวลามาตรฐานทั้งหมดสำหรับปริมาณการผลิตเป็นเท่าไร
4. ถ้าผลต่างเวลาแรงงานโดยตรง (Labor quantity variance) เป็น 9,600 U ชั่วโมงแรงงานโดยตรงที่ใช้จริงเป็นเท่าไร

5. ถ้าผลต่างอัตราแรงงาน (Labor rate variance) เป็น 7,320 F อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่อชั่วโมงเป็นเท่าไร
6. ถ้างบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต (Budgeted manufacturing overhead) ทั้งหมดเท่ากับ 315,000 บาท ระดับการผลิตปกติ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า (Predetermined overhead rate) เป็นเท่าไรต่อชั่วโมงแรงงานโดยตรง
7. ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยของสินค้าที่ผลิตเป็นเท่าไร แสดงการคำนวณวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิต
8. จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead applied) เข้างานในระหว่างปีเท่าไร
9. ถ้าอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (Fixed overhead rate) เท่ากับ 2.50 บาท ต่อชั่วโมงแรงงานผลต่างปริมาณ (Overhead volume variance) เป็นเท่าไร
10. ถ้าผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตที่ควบคุมได้ (Overhead controllable variance) เท่ากับ 3,000 F ต้นทุนแปรได้ทั้งหมดค่าใช้จ่ายการผลิต (Variable overhead cost) ที่เกิดขึ้นจริงเป็นเท่าไร (20 คะแนน)

ข้อ 3 ให้ทำในสมุดคำตอบสีขาว

(ก) ต่อไปนี้เป็นข้อมูลทางการเงินของบริษัท ดาราทอง จำกัด

31 ธันวาคม 2544 ราคาตามบัญชี (พันบาท) สินทรัพย์ 300,000 หนี้สิน 260,000

ข้อมูลเพิ่มเติมมีดังนี้

1. ปี 2545 บริษัทฯ มีกำไรสุทธิ 6.0 ล้านบาท
2. ระหว่างปี 2545 ออกหุ้นสามัญจำนวน 1.5 ล้านหุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท โดยจำหน่ายในราคาหุ้นละ 20 บาท
3. ต้นปี 2545 บริษัทฯ ตรวจสอบว่า สินค้าคงเหลือสิ้นปี 2544 ตีราคาต่ำไป 1.1 ล้านบาท
4. ระหว่างปี 2545 บริษัทฯ ซื้อหุ้นสามัญของบริษัทแห่งหนึ่งซึ่งเป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด โดยบริษัทตั้งใจจะถือไว้ระยะยาว บริษัทฯ ซื้อมาในราคา 1.0 ล้านบาท มูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ ณ วันสิ้นปี 2545 เท่ากับ 900,000 บาท
5. ณ วันสิ้นปี 2545 บริษัทฯ ประกาศจ่ายเงินปันผล 3.0 ล้านบาท

คำสั่ง (1) คำนวณสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2545

(2) จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2545 (10 คะแนน)

(ข) บริษัท โชติช่วง จำกัด รับเหมาก่อสร้างอาคารหลังหนึ่ง โดยมีราคาตามสัญญา 110 ล้านบาท โดยเริ่มก่อสร้างเมื่อ 1 มกราคม 2546 และคาดว่าจะการก่อสร้างจะแล้วเสร็จประมาณสิ้นเดือนธันวาคม 2548

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างสำหรับปี 2546 ถึงปี 2548

	(พันบาท)		
	ปี 2546	ปี 2547	ปี 2548
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน	20,000	34,000	36,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	60,000	36,000	-
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้จ้าง	30,000	40,000	40,000
เงินสดที่ได้รับชำระจากผู้จ้าง	15,000	45,000	50,000

คำสั่ง (1) คำนวณรายได้จากงานก่อสร้าง ต้นทุนของงานก่อสร้าง และกำไร (ขาดทุน) ขั้นต้นสำหรับปี

2546 ถึงปี 2548 แต่ละปี ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้าง (Percentage of Completion) โดยวัดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างจากอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-Cost Method)

(2) แสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในสินทรัพย์หมุนเวียน และหนี้สินหมุนเวียน ในงบดุลณ วันที่ 31 ธันวาคม 2546 ถึง 2548 แต่ละปี (10 คะแนน)

เฉลยข้อ 1

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 ได้กำหนดแนวทางการบัญชีเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา โดยสรุปได้ดังนี้

วิธีการปรับโครงสร้างหนี้ (TAS 34 ย่อหน้า 4)

1. โอนสินทรัพย์เพื่อชำระหนี้
2. ออกหุ้นหรือโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้แก่เจ้าหนี้ (แปลงหนี้เป็นหุ้น)
3. เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ ดังนี้ (ลักษณะเดียวหรือหลายลักษณะรวมกัน)
 - ลดอัตราดอกเบี้ยสำหรับอายุที่เหลือของหนี้เดิม
 - ขยายระยะเวลาชำระหนี้
 - ลดเงินต้น
 - ลดดอกเบี้ยค้างชำระ
4. การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีหลายลักษณะ

ซึ่งการบันทึกบัญชีในส่วนของลูกหนี้และเจ้าหนี้จะมีวิธีการดังต่อไปนี้

การบันทึกบัญชีในส่วนของลูกหนี้

การโอนสินทรัพย์เพื่อชำระหนี้ทั้งหมด แนวทางการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

1. โดยปกติมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ (BV Asset) มักจะมีมูลค่าสูงหรือต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ (FMV) เสมอ ซึ่งลูกหนี้ต้องรับรู้ผลต่างของมูลค่าทั้งสอง กรณีที่ FMV มากกว่า (น้อยกว่า) BV Asset เป็น “กำไร(ขาดทุน)จากการโอนสินทรัพย์”
2. บันทึกผลต่างของ ราคาตามบัญชีของหนี้ BV Debt ที่มากกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่โอนชำระหนี้ (FMV) เป็น “กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้”

การโอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของเพื่อชำระหนี้ทั้งหมด แนวทางการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

1. บันทึกการออกหุ้นตามปกติ โดยต้องรับรู้ “ส่วนเกินหรือส่วนต่ำมูลค่าหุ้นสามัญ” ด้วย (ส่วนเกินหรือส่วนต่ำมูลค่าหุ้นสามัญหมายถึงผลต่างระหว่างมูลค่าที่ตราไว้กับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้)
2. บันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของหุ้นที่ออกให้กับราคาตามบัญชีของหนี้ เป็น “กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้”

ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขของการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาคือการที่เจ้าหนี้นี้ยอมผ่อนปรนเงื่อนไขการชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ (ลูกหนี้ได้เปรียบ) ดังนั้น ราคาตามบัญชีของหนี้ (BV Debt) ในสมุดบัญชีของลูกหนี้จึงต้องสูงกว่า มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่โอนชำระหนี้เสมอ ดังนั้น ภายใต้ TAS 34 จะต้องไม่มี “ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้” อยู่ในสมุดบัญชีของลูกหนี้อย่างเด็ดขาด

การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ แนวทางการบันทึกบัญชีสามารถจำแนกเป็น 2 กรณีดังนี้

1. กรณีที่จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่ (ΣPMT) มากกว่า ราคาตามบัญชีของหนี้ (BV Debt)
2. กรณีที่จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่ (ΣPMT) น้อยกว่า ราคาตามบัญชีของหนี้ (BV Debt)

ถ้า $\Sigma PMT > BV Debt$ ลูกหนี้จะต้องคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective Interest Rate ซึ่งจริง ๆ แล้วก็มีความหมายเดียวกับ IRR) และใช้อัตราดอกเบี้ยที่ได้บันทึกไว้จ่ายตลอดอายุของสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ แต่ถ้า $\Sigma PMT < BV Debt$ ให้ถือว่าผลต่างที่เจ้าหนี้ลดหนี้ให้เป็น “กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้” และการจ่ายเงินในอนาคตให้ถือว่าเป็นการจ่ายเงินต้นเพียงอย่างเดียวเท่านั้น

การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีหลายลักษณะ แนวทางการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

1. รับรู้ “กำไร(ขาดทุน)จากการโอนสินทรัพย์” กรณีโอนสินทรัพย์เพื่อชำระหนี้ และ/หรือ “ส่วนเกินหรือส่วนต่ำมูลค่าหุ้นสามัญ” กรณีโอนส่วนของเจ้าของเพื่อชำระหนี้
2. นำ FMV ของสินทรัพย์ หรือหุ้นสามัญ หักออกจากราคาตามบัญชีของหนี้
3. หนี้ส่วนที่เหลือให้ถือปฏิบัติตามแนวทางการบันทึกบัญชีกรณี เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้

การบันทึกบัญชีในส่วนของเจ้าหนี้

การรับโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของเพื่อรับชำระหนี้ทั้งหมด แนวทางการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ไม่ว่าจะรับโอนสินทรัพย์หรือหุ้นของลูกหนี้เพื่อรับชำระหนี้ เจ้าหนี้ก็มองว่าเป็นการรับ สินทรัพย์ มาชำระหนี้เหมือนกัน โดยเจ้าหนี้ต้องรับรู้ผลต่างของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่น้อยมูลค่าสุทธิ (จากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ) ตามบัญชีของลูกหนี้เป็น “ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้”

การเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ แนวทางการบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

1. คำนวณมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต โดยคิดลดด้วย ก) ต้นทุนทางการเงินของเจ้าหนี้ (WACC) ซึ่งต้องไม่น้อยไปกว่าอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดในเงื่อนไขการปรับโครงสร้างหนี้ หรือ ข) อัตราดอกเบี้ยตลาด หรือ ค) อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม
2. รับรู้ผลต่างของมูลค่าที่คำนวณได้ที่น้อยกว่ามูลค่าสุทธิ (จากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ) ตามบัญชีของลูกหนี้เป็น “ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้”

ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขของการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาคือการที่เจ้าหนี้นี้ยอมผ่อนปรนเงื่อนไขการชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ (เจ้าหนี้นี้ยอมเสียเปรียบ) ดังนั้นภายใต้ TAS 34 เจ้าหนี้จะต้องบันทึก “ผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้” เสมอ

สำหรับโจทย์ข้อ 1 ถือว่าเป็นการปรับโครงสร้างหนี้แบบหลายลักษณะ โดยที่บริษัทก้าวใหม่ซึ่งเป็นลูกหนี้ ใต้โอนสินทรัพย์ หุ่นทุน ตลอดจนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ ดังนั้น จึงต้องคำนวณประกอบการบันทึกบัญชีดังนี้

1. การคำนวณกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ ด้านลูกหนี้

การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่ปรับโครงสร้างหนี้	หน่วย : บาท	
ราคาตามบัญชีของหนี้คงเหลือที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข		
ราคาตามบัญชีของหนี้ก่อนการปรับโครงสร้างหนี้		5,000,000
หัก การโอนที่ดินและหุ้นสามัญเพื่อชำระหนี้บางส่วน		
มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน	600,000	
มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญ	1,000,000	1,600,000
ราคาตามบัญชีของหนี้ที่คงเหลือ		3,400,000
จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่		
เงินต้น	2,000,000	
ดอกเบี้ย (3 ปี x 2,000,000 x 5%)	300,000	
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย		2,300,000
กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		1,100,000

2. การคำนวณผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ ด้านเจ้าหนี้

มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดตามเงื่อนไขใหม่	อัตราส่วนลด 10% 3 ปี	
เงินต้น (2,000,000 x 0.731)		1,462,000
ดอกเบี้ย (100,000 x 2.486)		248,600
รวมมูลค่าปัจจุบัน		1,710,600
การคำนวณผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ทำได้ดังนี้		
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดตามเงื่อนไขใหม่		1,710,600
ราคาตามบัญชีของเงินกู้ที่คงเหลืออยู่		
เงินต้นหลังหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	3,700,000	
ชำระหนี้บางส่วน	(1,600,000)	(2,100,000)
ผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้		(389,400)

หมายเหตุ ราคาตามบัญชีของเงินกู้คงเหลือที่ผู้เจตนาคาดการณ์ในครั้งนี่คือ 4 ล้านบาท ไม่ใช่ 5 ล้าน เนื่องจากตีความตามคำนิยามของ “ราคาตามบัญชีของลูกหนี้ (TAS34) ที่ให้ความหมายว่า เงินลงทุนในลูกหนี้หักด้วยค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญหรือบัญชีรับมูลค่าอื่นๆ” ซึ่งแม้เจ้าหนี้จะมีดอกเบี้ยค้างรับที่มีสิทธิเรียกเก็บจากลูกหนี้ได้

ตามกฎหมาย แต่เนื่องจากไม่นำมาบันทึกบัญชี (เข้าใจว่าเป็นไปตามกฎเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทยที่กำหนดให้สถาบันการเงินหยุดรับรู้รายได้ถ้าค้างเกิน 3 หรือ 6 งวดขึ้นไป) จึงมองว่าเจ้าหนี้ก็คาดว่าจะไม่น่าจะเรียกเก็บได้และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนในลูกหนี้แต่อย่างใด – ดุลยพินิจของผู้เฉลย

3. การบันทึกบัญชี : ด้านลูกหนี้

1/1/2546	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	200,000	
	ขาดทุนจากการโอนสินทรัพย์ ที่ดิน	400,000	600,000
	บันทึกผลขาดทุนจากการโอนที่ดินเพื่อชำระหนี้บางส่วน		
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย	1,000,000	
	เจ้าหนี้เงินกู้	600,000	
	ส่วนต่อมูลค่าหุ้นสามัญ ที่ดิน	9,000,000	600,000
	ทุน - หุ้นสามัญ		10,000,000
	บันทึกการโอนสินทรัพย์และหุ้นสามัญเพื่อชำระหนี้บางส่วน		
	เจ้าหนี้เงินกู้	3,400,000	
	เจ้าหนี้เงินกู้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้		2,300,000
	กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		1,100,000
	บันทึกกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้		
31/12/2546	เจ้าหนี้เงินกู้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ เงินสด	100,000	100,000
	บันทึกการจ่ายเงินตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้		
	<u>การบันทึกบัญชีด้านเจ้าหนี้</u>		
1/1/2546	ที่ดิน	600,000	
	เงินลงทุนในหุ้นสามัญ - บริษัทก้าวใหม่	1,000,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้	2,000,000	
	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	300,000	
	ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้	389,400	
	ลูกหนี้เงินกู้		4,000,000
	ค่าเผื่อปรับมูลค่า		289,400
	บันทึกการปรับโครงสร้างหนี้บริษัทก้าวใหม่		
31/12/2546	เงินสด (2,000,000 x 5%)	100,000	
	ค่าเผื่อปรับมูลค่า (171,060 - 100,000)	71,060	
	ดอกเบี้ยรับ (1,710,600 x 10%)		171,060
	บันทึกดอกเบี้ยตามสัญญาปรับโครงสร้างหนี้		

4. แม้ธนาคารกรุงไทยจะถือหุ้นในบริษัทก้าวใหม่ถึง 60% ซึ่งเข้าข่ายต้องจัดทำงบการเงินรวม อย่างไรก็ตาม TAS 44 เรื่องงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ย่อหน้าที่ 11 ระบุว่า “งบการเงินรวมต้องไม่รวมงบการเงินของบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือถือบริษัทย่อยเพื่อจำหน่ายในอนาคตอันใกล้” ดังนั้น จึงไม่ต้องรวมบริษัทก้าวใหม่ในงบการเงินรวมแต่อย่างใด

เฉลยข้อ 2

เนื่องจากเฉลยข้อนี้ผู้เฉลยใช้วิธีแก้สมการ ดังนั้นจึงขอแนะนำให้อ่านทวนเฉลยข้อสอบ กบข. ครั้งที่ 22 ซึ่งเป็นเรื่องการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนเช่นเดียวกัน แต่เฉลยโดยใช้แผนภาพ ถ้าอ่านครั้งที่ 22 ก่อนจะช่วยให้เข้าใจได้ง่ายขึ้นครับ

1) ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยวัตถุดิบสามารถคำนวณได้ดังนี้:

$$\begin{aligned} \text{Price Variance} &= (\text{AQ} \times \text{AP}) - (\text{AQ} \times \text{SP}) \\ 5,600 &= (140,000 \times 0.49) - (140,000 \times \text{SP}) \\ 5,600 &= 68,600 - (140,000 \times \text{SP}) \\ 63,000 / 140,000 &= 0.45 \end{aligned}$$

ดังนั้น ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยของคือ หน่วยละ 0.45 บาท

หมายเหตุ : ผลต่างที่ไม่น่าพอใจ (Unfavorable) หมายถึงจ่ายจริงสูงกว่ามาตรฐาน ดังนั้น 5600 U ที่อยู่ในสมการจึงต้องมีค่าเป็นบวก

2) ปริมาณมาตรฐานของการผลิตสามารถคำนวณได้ดังนี้:

$$\begin{aligned} \text{Quantity Variance} &= (\text{AQ} \times \text{SP}) - (\text{SQ} \times \text{SP}) \\ -3,600 &= (140,000 - \text{SQ}) \times 0.45 \\ \text{SQ} &= 140,000 + (3,600 / 0.45) \\ \text{SQ} &= 140,000 + 8,000 \\ \text{SQ} &= 148,000 \end{aligned}$$

ดังนั้น ปริมาณมาตรฐานของการผลิตจึงเท่ากับ 148,000 กก. สำหรับการผลิตสินค้า 36,000 หน่วย หรือเท่ากับ 4.1111 กก. ต่อการผลิตสินค้า 1 หน่วย

หมายเหตุ: ผลต่างที่น่าพอใจ (Favorable) หมายถึงจำนวนที่ใช้จริงต่ำกว่ามาตรฐาน ดังนั้น 3,600 F ที่อยู่ในสมการจึงต้องมีค่าเป็นลบ

3) กิจการผลิตสินค้าจำนวน 36,000 หน่วย 1 หน่วยใช้เวลา 80 นาที (1 1/3 ชั่วโมง)

ดังนั้นเวลามาตรฐาน จึงเท่ากับ 48,000 ชม. (36,000 x 80/60)

4) ชั่วโมงแรงงานโดยตรงใช้จริงสามารถคำนวณได้ดังนี้:

$$\text{Labor Hours Variance} = (\text{AH} \times \text{SR}) - (\text{SH} \times \text{SR})$$

โจทย์ข้อสอบเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข. (thairegistration.com)

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ห้ามทำสำเนาจำหน่ายจ่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

$$\begin{aligned}
 9,600 &= (AH \times 12) - (48,000 \times 12) \\
 9,600 &= (AH \times 12) - (576,000) \\
 585,600 / 12 &= 48,800 \text{ ชั่วโมง}
 \end{aligned}$$

ดังนั้น ชั่วโมงแรงงานโดยตรงใช้จริงจึงเท่ากับ 48,800 ชั่วโมง

5) อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงต่อชั่วโมงสามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{Labor Hours Variance} &= (AH \times AR) - (AH \times SR) \\
 -7,320 &= (48,800 \times AR) - (48,800 \times 12) \\
 -7,320 &= 48,800 \times (AR - 12) \\
 -7,320 / 48,800 &= AR - 12 \\
 -0.15 &= AR - 12 \\
 AR &= 12 - 0.15 \\
 AR &= 11.85
 \end{aligned}$$

ดังนั้น อัตราค่าแรงที่จ่ายจริงจึงเท่ากับ 11.85 บาทต่อชั่วโมง

6) อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า (Predetermined overhead rate) สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้า} &= \text{งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต} / \text{ระดับการผลิตปกติ} \\
 &= 315,000 \text{ บาท} / 42,000 \text{ ชม. แรงงาน} \\
 &= 7.50 \text{ บาท ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง}
 \end{aligned}$$

ดังนั้นอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตที่กำหนดล่วงหน้าเท่ากับ 7.50 บาท / ชั่วโมงแรงงานทางตรง

7.) ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยของสินค้าที่ผลิต สามารถคำนวณได้ดังนี้

	<u>ปริมาณ / เวลา</u>	<u>ราคาต่อหน่วย</u>	<u>รวม</u>
วัตถุดิบ	4.11 กก.	0.45 บาท	1.85 บาท
ค่าแรงทางตรง	1.33 ชม.	12 บาท	16.00 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	1.33 ชม.	7.5 บาท	10.00 บาท
ต้นทุนมาตรฐานต่อการผลิตสินค้า 1 หน่วย			<u>27.85 บาท</u>

8.) ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร (Overhead applied) เข้างาน สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร} &= \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตมาตรฐาน} \times \text{เวลามาตรฐานต่อสินค้า 1 หน่วย} \times \\
 &\quad \text{จำนวนหน่วยผลิต} \\
 &= 7.50 \text{ บาท} \times 1.33 \text{ ชม.} \times 36,000 \text{ หน่วย} \\
 &= 360,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ดังนั้นค่าใช้จ่ายการผลิตจัดสรร (Overhead applied) เข้างานจึงเท่ากับ 360,000 บาท

- 9.) ผลต่างปริมาณ (Overhead volume variance) สามารถคำนวณได้ดังนี้
- $$\begin{aligned} \text{ผลต่างปริมาณ} &= (\text{จำนวนชม. ที่คิดเข้างาน} - \text{จำนวนชม. ณ ระดับผลิตปกติ}) \times \\ &\quad \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อชม. แรงงาน} \\ &= [(36,000 \text{ หน่วย} \times 1 \frac{1}{3} \text{ ชั่วโมง}) - 42,000 \text{ ชม.}] \times 2.50 \text{ บาท} \\ &= [48,000 - 42,000] \times 2.50 \text{ บาท} \\ &= 6,000 \times 2.50 \text{ บาท} \\ &= 6,000 \times 2.50 \text{ บาท} \\ &= 15,000 \text{ บาท (F)} \end{aligned}$$
- ดังนั้น ผลต่างปริมาณ (Overhead volume variance) จึงเท่ากับ 15,000 บาท (F)

- 10.) ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ควบคุมได้ สามารถคำนวณได้ดังนี้¹
- $$\begin{aligned} \text{ผลต่างที่ควบคุมได้} &= \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตจริง} - \text{งบประมาณคชจ. ณ ชม.มาตรฐาน} \\ &\quad \text{ตามผลผลิตจริง} \\ -3,000 \text{ บาท} &= \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตจริง} - [(5 \text{ บาท} \times 48,000 \text{ ชม.}) \\ &\quad + (2.50 \text{ บาท} \times 42,000 \text{ ชม.})] \\ \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตจริง} &= 240,000 + 105,000 - 3,000 \\ &= 342,000 \text{ บาท} \\ \text{ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรจริง} &= 342,000 - 105,000 \text{ บาท} \\ &= 237,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$
- ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรจริงจึงเท่ากับ 237,000 บาท

เฉลยข้อ 3

ก. 1 จำนวนสินทรัพย์สุทธิสิ้นปี

รายการบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ไม่จำเป็นต้องบันทึก) มีดังนี้

- | | | | |
|----|--|-------------|--------------------|
| 1. | กำไรสุทธิ | 6.0 ล้าน | |
| | กำไรสะสม | | 6.0 ล้าน |
| | (เปิดบัญชีกำไรสุทธิเข้ากำไรสะสม) | | |
| 2. | เงินสด (1.5 ล้าน x 20 บาท) | 30 ล้านบาท | |
| | ทุนหุ้นสามัญ | | 15 ล้านบาท |
| | ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ | | 15 ล้านบาท |
| | (บันทึกการออกหุ้นสามัญ) | | |
| 3. | ต้นทุนขาย | 1.1 ล้านบาท | |
| | กำไรสะสม | | 1.1 ล้านบาท |
| | (แก้ไขสินค้าต้นงวดที่ผิดพลาด) | | |
| 4. | รายการขาดทุนจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (ส่วนของผู้ถือหุ้น) | | 0.1 ล้านบาท |
| | เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย | | 0.1 ล้านบาท |
| | (บันทึกการลดลงของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย) | | |

¹ อ้างจาก ศศิวิมล มีอำพล "การบัญชีเพื่อการจัดการ" กรุงเทพฯ :2543 หน้า 187

5. กำไรสะสม

3.0 ล้านบาท

เงินปันผลค้างจ่าย

3.0 ล้านบาท

(บันทึกการประกาศจ่ายเงินปันผล)

โดยรายการบันทึกบัญชีข้างต้นที่แสดงเป็นตัวหนา หมายถึงรายการที่กระทบกับสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์ – หนี้สิน) ดังนั้นจึงสามารถคำนวณหาสินทรัพย์สุทธิ ณ วันสิ้นปีได้ดังนี้

		<u>หน่วย ล้านบาท</u>
สินทรัพย์ 1/1/45		300.00
หนี้สิน 1/1/45		<u>(260.00)</u>
สินทรัพย์สุทธิ 1/1/45		40.00
<u>บวก</u>		
กำไรสุทธิระหว่างปี (รายการที่ 1)	6.00	
เพิ่มทุน (รายการที่ 2)	30.00	
สินค้าต้นปีน้อยเกินไป (รายการที่ 3)	<u>1.10</u>	37.10
<u>หัก</u>		
รายการขาดทุนจากหลักทรัพย์เผื่อขาย (รายการที่	(0.10)	
ประกาศจ่ายปันผล (รายการที่ 5)	<u>(3.00)</u>	<u>(3.10)</u>
สินทรัพย์สุทธิ 31/12/45		<u>74.00</u>

ก. 2 จำนวนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ได้ระบุไว้ว่า งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นงบการเงินที่แสดงกำไรขาดทุน รายการกำไร และรายการขาดทุน ทั้งที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน (การดำเนินงานปกติของกิจการ ได้แก่ ขาย ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายขายและบริหาร เป็นต้น) และที่รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ (เรียกอีกชื่อหนึ่งคือ other comprehensive income ซึ่งประกอบไปด้วย 1. รายการกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย 2. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์ 3. ผลต่างจากการแปลงค่าบการเงินของเงินลงทุนในต่างประเทศ) ซึ่งในข้อนี้ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะเป็นดังนี้

บริษัท ดาราทอง จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2545

	<u>M.Baht</u>
รายการที่ยังไม่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน	
ส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุน (รายการที่ 4)	(0.10)
รวมรายการที่ยังไม่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน	(0.10)
กำไร(ขาดทุน)สุทธิสำหรับงวด	6.00
กำไรเบ็ดเสร็จก่อนปรับปรุง	5.90
ผลสะสมจากการแก้ไขข้อผิดพลาด	1.10
กำไรเบ็ดเสร็จหลังปรับปรุง	<u>7.00</u>

ข้อ 3 ข การบัญชีงานก่อสร้าง

คำนวณรายได้จากงานก่อสร้าง ต้นทุนของงานก่อสร้าง และกำไร (ขาดทุน) ขั้นต้นสำหรับปี 2546 ถึงปี 2548 แต่ละปี ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้าง (Percentage of Completion) โดยวัดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างจากอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น (Cost-to-Cost Method)

คำนวณขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง

	(พันบาท)		
	ปี 2546	ปี 2547	ปี 2548
จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	110,000	110,000	110,000
ต้นทุนก่อสร้างที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน	20,000	34,000	36,000
ต้นทุนก่อสร้างสะสมจนถึงปีปัจจุบัน	20,000	54,000 a	90,000
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	60,000	36,000	-
ประมาณต้นทุนก่อสร้างทั้งสิ้น	80,000	90,000	90,000
กำไรที่ประมาณไว้	30,000 b	20,000	20,000
ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง	<u>25% c</u>	<u>60%</u>	<u>100%</u>

a: 54,000 = 20,000 + 34,000

b: 30,000 = 110,000 - 80,000

c: 25% = 20,000 / 80,000

รายได้จากงานก่อสร้าง ต้นทุนของงานก่อสร้าง และกำไร (ขาดทุน) ขั้นต้นสำหรับปี 2546 ถึงปี 2548

	หน่วย : พันบาท		
	จำนวนสะสมถึงปัจจุบัน	จำนวนที่รับรู้ในปีก่อน	จำนวนที่รับรู้ในปีปัจจุบัน
<u>ปีที่ 1</u>			
รายได้ (110,000 x 25%)	27,500	-	27,500
ต้นทุนการก่อสร้าง	20,000	-	20,000
กำไรขั้นต้น	7,500	-	7,500
<u>ปีที่ 2</u>			
รายได้ (110,000 x 60%)	66,000	27,500	38,500
ต้นทุนการก่อสร้าง	54,000	20,000	34,000
กำไรขั้นต้น	12,000	7,500	4,500
<u>ปีที่ 3</u>			
รายได้ (110,000 x 100%)	110,000	66,000	44,000
ต้นทุนการก่อสร้าง	90,000	54,000	36,000
กำไรขั้นต้น	20,000	12,000	8,000

3ข. 2 แสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในสินทรัพย์หมุนเวียน และหนี้สินหมุนเวียน ในงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2546 ถึง 2548 แต่ละปี

ข้อมูลการรับเงินและการวางบิลจากโจทยเมื่อนำมาคำนวณยอดสะสมจะสามารถแสดงได้ดังนี้

	(พันบาท)		
	ปี 2546	ปี 2547	ปี 2548
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้จ้างสะสมถึงปีนี้	30,000	70,000	110,000
เงินสดที่ได้รับชำระจากผู้จ้างสะสมถึงปีนี้	15,000	60,000	110,000

ทั้งนี้ บริษัทโชติช่วงซึ่งเป็นผู้รับเหมาต้องแสดงงบดังนี้

- ผลต่างระหว่างเงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้จ้างสะสม – เงินสดที่ได้รับชำระจากผู้จ้างสะสม ให้ถือเป็นลูกหนี้การค้า กรณีเงินงวดเรียกเก็บ > เงินสดที่ได้รับชำระ; แต่ถ้าลูกค้าชำระเงินให้มากกว่าที่วางบิล (ซึ่งไม่น่าจะเกิดขึ้น) บริษัทต้องบันทึกผลต่างดังกล่าวเป็นรายได้รับล่วงหน้า ซึ่งถือเป็นหนี้สินในงบดุล
- บัญชีงานระหว่างก่อสร้าง (ซึ่งเป็นตัวเดียวกับรายได้ที่รับรู้ในแต่ละปีสะสม) และบัญชีเงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้จ้างสะสม ถือเป็นบัญชี contra account ซึ่งจะต้องนำมาหาผลต่าง ซึ่งถ้า งานระหว่างก่อสร้าง

สร้าง > เงินเรียกเก็บฯ จะถือว่ามีส่วนทรัพย์ > หนี้สิน จะนำมาใส่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน แต่ถ้า งานระหว่างก่อสร้าง < เงินเรียกเก็บฯ จะถือว่ามีส่วนหนี้สิน > สินทรัพย์ จะนำมาใส่เป็นหนี้สินหมุนเวียนแทน ดังที่แสดงไว้ต่อไปนี้

3. ในปีสุดท้าย (2548) บริษัทส่งมอบงานแล้วจึงต้องปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจึงไม่มีอะไรเหลืออยู่ในงบดุล

	<u>2546</u>	<u>2547</u>	<u>2548</u>
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>			
ลูกหนี้การค้า	15,000	10,000	-
สินค้าคงเหลือ : งานระหว่างก่อสร้าง	-	-	-
หัก เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	-	-	-
สุทธิ	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<u>หนี้สินหมุนเวียน</u>			
สินค้าคงเหลือ : งานระหว่างก่อสร้าง	27,500	66,000	-
หัก เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	30,000	70,000	-
สุทธิ	<u>2,500</u>	<u>4,000</u>	<u>-</u>