

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย ครั้งล่าสุด 1 (1/2548)

วิชา การบัญชี (ส่วนอำนวยการ)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

สภาวิชาชีพบัญชี
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ครั้งที่ 1 (1/2548)

วิชาการบัญชี (ส่วนอัตรหัย)

วันที่ 5 มีนาคม 2548 เวลา 13.00 – 16.00 น.

สถานที่ทดสอบ โรงเรียนสารวิทยา เขตจตุจักร กรุงเทพฯ

ข้อสอบมี 3 ข้อ รวม 4 หน้า แยกสมุดคำตอบข้อละ 1 เล่ม แต่ละข้อมีคะแนนเท่ากัน

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสีขาว

บริษัทสมฤทัย จำกัด เป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจมานานกว่า 10 ปี พนักงานของบริษัทส่วนใหญ่เป็นผู้ร่วมงานมาตั้งแต่การก่อตั้งกิจการ บริษัทปิดงวดบัญชีตามปีปฏิทิน และจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ 2 ปี ในรอบปีบัญชี 2547 บริษัทได้มีนโยบายการบัญชีโดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2547 ดังนี้

1. การคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่มีอยู่ก่อนปี 2547 ซึ่งใช้วิธีเส้นตรงยังคงใช้วิธีเดิม แต่เครื่องจักรที่ซื้อใหม่จำนวน 2 เครื่องราคาเครื่องละ 30 ล้านบาท ให้คิดค่าเสื่อมด้วยวิธีคำนวณชั่วโมงการใช้งาน
2. สินค้าคงเหลือเปลี่ยนวิธีราคาทุนจากวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน (LIFO) มาเป็นวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO)
3. การบันทึกบัญชีเงินบำเหน็จพนักงาน เดิมจะบันทึกบัญชีเมื่อมีการจ่ายเงินจะเปลี่ยนมาใช้เกณฑ์ตามสิทธิ์ที่เกิดของพนักงาน ซึ่งบริษัทพิจารณาแล้วเห็นว่ารายการนี้มีสาระสำคัญ
4. การคิดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 1% จากยอดขายเชื่อสุทธิ เปลี่ยนมาเป็นคิดจากยอดลูกหนี้คงค้างเป็นเปอร์เซ็นต์ตามอายุการเป็นหนี้ตามที่ฝ่ายบริหารกำหนดตั้งข้างล่างนี้ และมีนโยบายตัดบัญชีลูกหนี้ที่ค้างเกิน 1 ปี เป็นหนี้สูญทั้งหมด

จำนวนวันที่เป็นหนี้	% ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้
0-45	1
46-90	5
91-180	20
เกินกว่า 180	75

ให้ทำ

1. ระบุว่า การเปลี่ยนแปลงข้างต้นเป็นการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีชนิดใด (8 คะแนน) และ
2. บริษัทจะต้องบันทึกรายการบัญชีอย่างไรสำหรับการเปลี่ยนแปลงแต่ละกรณี และ/หรือควรรายงานการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร (12 คะแนน)

ข้อ 2 ให้ทำในสมุดคำตอบสีชมพู

บริษัท ไฮ – เทค จำกัด ผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์เพื่อขายให้กับอุตสาหกรรมคอมพิวเตอร์ ในการผลิตชิ้นส่วนดังกล่าวต้องอาศัยวัตถุดิบหลายชนิด ซึ่งกิจการต้องสั่งซื้อจากภายนอก และบางส่วนนั้นกิจการทำการผลิตขึ้นมาใช้เอง วัตถุดิบที่กิจการผลิตขึ้นมาใช้เองนี้ประกอบด้วย วัตถุดิบ X และ Y ต้นทุนต่อหน่วยของวัตถุดิบทั้ง 2 และค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่สำหรับงวดมีดังนี้

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

	X	Y
วัตถุดิบทางตรง	120 บาท	180 บาท
ค่าแรงงานทางตรง	40 บาท	40 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	10 บาท	10 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่	44 บาท	44 บาท
	214 บาท	274 บาท

ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่มีรายละเอียดดังนี้

เงินเดือนหัวหน้าแผนก	50,000
ค่าเช่าอุปกรณ์	5,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	10,000
ค่าเสื่อมราคาสถานที่ตั้งแผนก	15,000
	80,000

บริษัท ABC ซึ่งเป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ มีความสามารถในการผลิต X และ Y ได้ทำการยื่นข้อเสนอที่จะผลิต X และ Y ให้กับบริษัทไฮ-เทค โดยคิดราคา X หน่วยละ 180 บาท และ Y หน่วยละ 220 บาท อย่างไรก็ตามข้อเสนอดังกล่าวกำหนดไว้ว่า ถ้าบริษัทไฮ-เทค ตกลงรับข้อเสนอแล้วจะต้องรับซื้อทั้ง X และ Y จะรับซื้อ X หรือ Y เพียงอย่างเดียวอย่างหนึ่งไม่ได้ ผู้บริหารบริษัทไฮ-เทค พิจารณาข้อเสนอดังกล่าวและได้รวบรวมข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

- กิจการต้องใช้ X และ Y สำหรับงวด เท่ากับ 1,500 หน่วย และ 1,000 หน่วย ตามลำดับ
- กิจการสามารถสั่งซื้อวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ผลิต X และ Y ตามต้องการได้ และในปัจจุบันกิจการไม่มีวัตถุดิบทางตรงดังกล่าวในโกดัง
- ค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมดจัดสรรโดยใช้ฐานชั่วโมงแรงงานทางตรง
- หากกิจการเลิกผลิต X และ Y
 - คนงานที่อยู่ในสายการผลิต X และ Y (แรงงานทางตรง) จะถูกปลดออกโดยไม่ได้รับค่าชดเชย (เนื่องจากสัญญาจ้างแรงงานระบุไว้)
 - หัวหน้าแผนกจะถูกปลดออกโดยได้รับค่าชดเชย 15,000 บาท
 - กิจการสามารถยกเลิกสัญญาเช่าอุปกรณ์โดยจ่ายค่าปรับ 1,000 บาท
 - เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต X และ Y (ยังมีอายุการใช้งานเหลืออยู่) จะถูกจำหน่ายทิ้งเป็นเศษซากซึ่งไม่สามารถขายได้ (ราคาขายซากเท่ากับศูนย์)
 - สถานที่ตั้งแผนกจะถูกดัดแปลงเป็นพื้นที่ให้เช่าด้วยต้นทุน 7,000 บาท โดยได้รับค่าเช่าสำหรับงวด 20,000 บาท
 - ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทั้งหมด สามารถหลีกเลี่ยงได้

ให้ทำ

1. บริษัทไฮ-เทค สมควรผลิต X และ Y ต่อไป หรือ รับข้อเสนอของบริษัท ABC ให้แสดงการคำนวณประกอบการตัดสินใจของท่าน รวมถึงการคำนวณต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (Relevant Cost) ทั้งสองทางเลือก (10 คะแนน)

- จากข้อ 1) หากมีข้อมูลเพิ่มเติมว่า “วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ผลิต X มีพอดีสำหรับความต้องการในการผลิต X สำหรับงวดนี้ เพราะกิจการได้ทำการสั่งซื้อล่วงหน้า และถ้ากิจการยกเลิกการผลิต X วัตถุดิบทางตรงที่เหลืออยู่ในโกดังไม่สามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์อื่นใดได้ และไม่สามารถขายเป็นเศษซาก ส่วนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ผลิต Y สามารถซื้อได้ตามความต้องการ” ให้ท่านอธิบายว่าข้อมูลเพิ่มเติมนี้มีผลกระทบอย่างไรในการวิเคราะห์ในข้อ 1) สำหรับงวดนี้และงวดต่อไป โดยไม่ต้องทำการคำนวณใดๆ ทั้งสิ้น (3 คะแนน)
- นอกเหนือจากข้อมูลเชิงปริมาณ ที่ท่านใช้วิเคราะห์การตัดสินใจในข้อ 1) และ 2) แล้ว ข้อมูลเชิงคุณภาพอื่นใดที่ผู้บริหารบริษัทไฮ-เทค ควรนำมาร่วมพิจารณาในการตัดสินใจที่จะผลิต หรือ รับข้อเสนอจากบริษัท ABC (3 คะแนน)
- สมมติว่า ภายหลังพิจารณาข้อมูลทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพแล้ว บริษัทไฮ-เทค ตัดสินใจที่จะทำการผลิตชิ้นส่วน X และ Y ต่อไป แต่ต้องการที่จะบริหารต้นทุนให้มีประสิทธิภาพ กิจการจึงนำเอาความรู้เกี่ยวกับการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) และการบริหารจัดการเชิงกิจกรรม (Activity-Based Management : ABM) ให้ท่านอธิบายว่า ABC และ ABM จะช่วยให้การบริหารต้นทุนให้มีประสิทธิภาพได้อย่างไร

ข้อ 3 ให้ทำในสมุดคำตอบสีเขียว

บริษัท สยามลีสซิ่ง จำกัด (ผู้ให้เช่า) ได้ทำสัญญาให้เช่ารถยนต์คันหนึ่งแก่บริษัท รุ่งเรืองโรจัน จำกัด (ผู้เช่า) โดยมีรายละเอียด ดังนี้

- วันที่ทำสัญญาเช่าคือ 1 มกราคม 25x1
- ค่าเช่าปีละ 264,000 บาท โดยผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าทุกวันสิ้นปี นับแต่วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เป็นต้นไป
- อายุสัญญาเช่า 5 ปี
- อายุการใช้งานของรถยนต์ 10 ปี
- ในวันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะส่งคืนรถยนต์ให้กับผู้ให้เช่า อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าไม่รับประกันมูลค่าคงเหลือของรถยนต์ ซึ่งคาดว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 รถยนต์จะมีมูลค่าคงเหลือเท่ากับ 275,000 บาท
- มูลค่ายุติธรรมของรถยนต์ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 เท่ากับ 900,000 บาท
- ต้นทุนของรถยนต์ เท่ากับ 650,000 บาท
- อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า 20%
- อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเท่ากับ 20%
- ทั้งผู้ให้เช่าและผู้เช่าจะคำนวณค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ตามวิธีเส้นตรง
- ผู้ให้เช่าบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method)
- สัญญาเช่าเป็นแบบบอกเลิกไม่ได้
- วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของทั้งผู้ให้เช่าและผู้เช่าคือวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี
- มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท ซึ่งคำนวณตามอัตราคิดลด 20% จะเป็นดังนี้
สิ้นปีที่ 5 0.4019
ทุกวันสิ้นปีติดต่อกันเป็นเวลา 5 ปี 2.9906
- ผู้ให้เช่าสามารถจัดเก็บเงินตามสัญญาเช่าได้ โดยไม่คาดว่าจะมีปัญหาและไม่คาดว่าจะมีรายจ่ายไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้นทางด้านผู้ให้เช่า

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

คำสั่ง ให้ทำรายการดังต่อไปนี้

1. พิจารณาว่าสัญญาเช่าดังกล่าวข้างต้น เป็นสัญญาเช่าประเภทใด (ให้แสดงเหตุผลพร้อมทั้งคำนวณประกอบด้วย)

1.1 ด้านผู้เช่า (บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)

1.2 ด้านผู้ให้เช่า (บริษัทสยามลีลิ่ง จำกัด)

2. บันทึกรายการบัญชีทางด้านผู้เช่า ตั้งแต่วันเริ่มต้นสัญญาเช่า จนถึงวันสิ้นสุดสัญญาเช่า (ไม่ต้องทำรายการปิดบัญชีประจำปีของแต่ละปี แต่ต้องคำนวณประกอบด้วย)

3. บันทึกรายการบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า ตั้งแต่วันเริ่มต้นสัญญาเช่า จนถึงวันสิ้นสุดสัญญาเช่า (ไม่ต้องทำรายการปิดบัญชีประจำปีของแต่ละปี แต่ต้องคำนวณประกอบด้วย)

(การคำนวณประกอบรายการบันทึกบัญชี ให้แสดงเป็นจำนวนเต็มโดยปัดเศษทศนิยม)

(20 คะแนน)

เฉลยข้อ 1

การจัดประเภท การเปิดเผยข้อมูล และการถือปฏิบัติทางการบัญชีอย่างสม่ำเสมอ จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกัน หรือเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดเดียวกันระหว่างกิจการต่างกันได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งม.บช.39 เรื่องกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการจัดประเภท และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการพิเศษ และรายการปกติ ตลอดจนวิธีการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญดังที่สรุปได้ดังนี้

สรุป ม.บช. 39

- **รายการพิเศษ**
 - จะต้องเป็นรายการที่เป็นลักษณะที่ ไม่ปกติ และไม่เกิดขึ้นบ่อย ซึ่งต้องแยกแสดงหลังจากผลการดำเนินงานปกติ ด้วยจำนวนเงินที่สุทธิจากภาษีที่เกี่ยวข้อง
 - ตัวอย่างเช่น ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระบบอัตราแลกเปลี่ยนของไทยในปี 2540 ซึ่งถือเป็นรายการพิเศษ แต่ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนในปีถัดไปถือเป็นรายการปกติ เป็นต้น
- **การแก้ไขข้อผิดพลาด**
 - จะต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง และกำไรสะสมต้นงวด
 - ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่ไม่ได้บันทึกในปีก่อน เป็นต้น
- **การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี**
 - ควรเปลี่ยนแปลงต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้แสดงงบการเงินได้เหมาะสมยิ่งขึ้น
 - ในกรณีเป็นการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากใช้มาตรฐานบัญชีฉบับใหม่ ควรปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง
 - หากไม่ใช้การปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับใหม่ ให้ปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง และกำไรสะสมต้นงวด
 - หากไม่สามารถคำนวณผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงได้ ให้ถือปฏิบัติแบบเปลี่ยนทันที (งวดปัจจุบันและงวดอนาคต)
 - ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนนโยบายการคำนวณสินค้าคงเหลือจากวิธี FIFO เป็น LIFO เป็นต้น
- **การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี**
 - ให้ถือปฏิบัติแบบเปลี่ยนทันที (งวดปัจจุบัน และงวดอนาคต)
 - ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนประมาณการเพิ่มหรือลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การเปลี่ยนแปลงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ (ม.บช. 32 ย่อหน้า 51)
- **ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี**
 - ไม่ส่งผลกระทบต่องบการเงินปีอื่น ๆ เช่นการจัดหมู่ต้นทุนขายเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย
 - ผลกระทบชดเชยกันใน 2 งวดบัญชี เช่นการตรวจนับสินค้าปลายงวดผิดพลาด
 - ผลกระทบชดเชยกันไปมากกว่า 2 งวดบัญชี เช่นการบันทึกสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่าย
 - ผลกระทบไม่ชดเชยกันไปนอกจากจะมีการขายเกิดขึ้น เช่นการบันทึกบัญชีซื้อที่ดิน เป็นค่าใช้จ่าย

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

เฉลยคำตอบข้อ 1

การเปลี่ยนแปลงข้างต้นเป็นการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีชนิดใด

1. การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรที่ซื้อใหม่
ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีใด ๆ ตามนิยามใน ม.บช. 39 เนื่องจากถือเป็นการนำนโยบายการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามชั่วโมงการใช้งานมาใช้กับเครื่องจักรที่ซื้อใหม่ ซึ่งถือว่าเป็นเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีเนื้อหาแตกต่างจากเหตุการณ์ทางบัญชีที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน (ม.บช. 39 ย่อหน้า 37.1)
2. การเปลี่ยนวิธีคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือจากวิธี LIFO มาเป็นวิธี FIFO
ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เนื่องจากกิจการเปลี่ยนวิธีปฏิบัติเฉพาะที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน
3. การเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชีเงินบำนาญพนักงาน จากเดิมบันทึกบัญชีเมื่อมีการจ่ายเงินเป็นการเปลี่ยนมาใช้เกณฑ์ตามสิทธิ์ที่เกิดของพนักงาน
ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งการเปลี่ยนนโยบายฯ ครั้งนี้ อาจมองได้ว่าเป็นการถือปฏิบัติตาม ม.บช. 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ที่เริ่มบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2548 ทั้งนี้ ภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินบำนาญพนักงานเข้านิยามของ “ประมาณการหนี้สิน”¹ ตาม ม.บช. 53
4. การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจากวิธีสัดส่วนของยอดขาย เป็นวิธีคิดจากตารางการจัดประเภทลูกหนี้ (aging schedule)
ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ทั้งนี้ แม้การเปลี่ยนวิธีการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจะมีลักษณะบางส่วนเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี แต่ถือได้ว่ากิจการไม่สามารถแยกความแตกต่างดังกล่าวได้ จึงต้องถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ม.บช. 39 ย่อหน้า 24)

การบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงแต่ละกรณี และการรายงานที่เกี่ยวข้อง

1. บริษัทไม่ต้องบันทึกรายการบัญชีใด ๆ เกี่ยวกับการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักรที่ซื้อใหม่ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่เข้าข่ายของการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่ระบุไว้ใน ม.บช. 39 แต่กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา ตลอดจนราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวด และวันสิ้นงวด ให้เป็นไปตามข้อกำหนดใน ม.บช. 32 (ย่อหน้า 59)
2. บริษัทจะต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาต้นทุนของสินค้าคงเหลือจากวิธี LIFO เป็น FIFO โดยต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบทุกงวดที่นำเสนอในงวด

¹ ประมาณการหนี้สินตามนิยามของ ม.บช. 52 หมายถึงหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องชำระ (ม.บช. 52 ย่อหน้า 10) โดยกิจการจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินในงบดุลได้ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อชำระชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ 3) สามารถประมาณมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ (ม.บช. 52 ย่อหน้า 14)

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

ปัจจุบัน ให้ถือเสมือนว่ากิจการใช้วิธีการตีราคาทุนสินค้าคงเหลือแบบ FIFO มาตั้งแต่ต้น โดยนำผลสะสมของงวดก่อน ๆ มาปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวด (ม.บข. 39 ย่อหน้า 43) ตัวอย่างเช่น ในปี 2547 บริษัทฯ ตัดสินใจเปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าหลังออกก่อนมาเป็นวิธีเข้าก่อนออกก่อน โดยมูลค่าสินค้าคงเหลือ ตามวิธีทั้ง 2 ปรากฏดังนี้

วิธีการตีราคาสินค้า	2547	2546	2545
วิธีเข้าหลังออกก่อน (บาท)	68,000	78,000	56,000
วิธีเข้าก่อนออกก่อน (บาท)	84,000	92,000	63,000

สมมติว่าก่อนหน้าปี 2545 ไม่มีผลต่างของ 2 วิธี (ดัดแปลงจากข้อสอบ ก.บข. ข้อ 3 14(2/2543)) ในปี 2547 บริษัทจะต้องบันทึกบัญชีดังนี้ (สมมติว่าไม่คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี)

เดบิต	สินค้าคงเหลือปลายงวด	16,000 บาท	
	เครดิต	กำไรสะสม	14,000 บาท
		ต้นทุนขาย	2,000 บาท

(บันทึกเปลี่ยนวิธีตีราคาสินค้าปลายงวดจากเข้าหลังออกก่อนเป็นทุนถัวเฉลี่ย)

นอกจากนี้ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- ลักษณะและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น
- จำนวนเงินที่ต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินของทุกงวดที่น่าเสนอ
- จำนวนผลสะสมของงวดก่อน ๆ ที่ต้องนำมาปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินทุกงวดที่น่าเสนอ
- ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเปรียบเทียบได้มีการปรับให้ถูกต้อง หรือข้อเท็จจริงที่กิจการไม่สามารถปรับข้อมูลเปรียบเทียบให้ถูกต้องได้ในทางปฏิบัติ (ม.บข. 39 ย่อหน้า 47)

3. การเปลี่ยนวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินบำเหน็จ ถือเป็นกรรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นครั้งแรก ม.บข. 53² กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังโดยการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกที่กิจการเริ่มรับรู้ประมาณการหนี้สิน (ม.บข. 53 ย่อหน้า 93)³ ด้วยการบันทึกบัญชีดังนี้ (สมมติว่าไม่คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี)

เดบิต	กำไรสะสม	xx	
	เครดิต	ประมาณการหนี้สินจากเงินบำเหน็จพนักงาน	xx

(บันทึกประมาณการหนี้สินจากเงินบำเหน็จพนักงาน)

นอกจากนี้ บริษัทจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด

² ปัจจุบันยังไม่มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีตามโจทย์ข้อนี้จึงอยู่ภายใต้ข้อบังคับของ ม.บข. 53 เรื่องประมาณการหนี้สิน

³ ม.บข. 53 สนับสนุน แต่ไม่ได้บังคับให้กิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงบการเงินงวดก่อนที่กิจการได้นำเสนอเพื่อเป็นการเปรียบเทียบ ซึ่งหากกิจการไม่ได้ปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

- จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
 - จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นและนำไปลดประมาณการหนี้สิน
 - จำนวนประมาณการหนี้สินที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวดเนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป
 - จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลงไป
 - คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
 - ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือระยะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต
4. การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจากวิธีสัดส่วนของยอดขาย เป็นวิธีคิดจากตารางการจัดประเภทลูกหนี้ (aging schedule) ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งกิจการต้องนำผลของการเปลี่ยนแปลงประมาณการฯ ดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และงวดต่อไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว
- นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะ และจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีที่มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือในงวดต่อไป หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เฉลยข้อ 2

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (relevant cost)

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (relevant cost) หมายถึงต้นทุนที่จะเปลี่ยนแปลงไปตามการตัดสินใจที่จะมีขึ้นในอนาคต เป็นต้นทุนที่จะต้องบรรลุเงื่อนไข 2 ประการต่อไปนี้ (Hilton 1998: pp. 572)

- เป็นต้นทุนที่ส่งผลกระทบต่ออนาคต
- เป็นต้นทุนที่แตกต่างกันระหว่างทางเลือกต่างๆ

ทั้งนี้ ต้นทุนจม⁴ (sunk cost) ไม่ถือเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก เนื่องจากต้นทุนจมไม่ส่งผลกระทบต่อใด ๆ กับอนาคต หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ไม่ว่าจะตัดสินใจเลือกทางเลือกใดก็ตาม ต้นทุนจมก็ยังคงเกิดขึ้นอยู่ ตัวอย่างของต้นทุนจมได้แก่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินค้าคงเหลือ อีกตัวอย่างหนึ่งของต้นทุนจมได้แก่ค่าเสื่อมราคา ซึ่งหมายถึงส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ถูกกระจายเข้าเป็นต้นทุนการผลิต เป็นต้น ต้นทุนใดๆ ที่ยังเกิดขึ้นเช่นเดิม ไม่ว่าจะเลือกทางเลือกใดจะถือว่าเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับทางเลือก ซึ่งจะต้องไม่นำมาคำนวณในการตัดสินใจ

นอกจากนี้ กิจการควรให้ความสำคัญกับต้นทุนค่าเสียโอกาส (opportunity cost) ซึ่งหมายถึงผลประโยชน์สูงสุดที่เสียไปเนื่องจากไม่เลือกทางเลือกนั้นๆ ซึ่งในโจทย์ข้อนี้ ต้นทุนค่าเสียโอกาสประการหนึ่งที่กิจการจะสูญเสียไปถ้าเลือกที่จะผลิตชิ้นส่วน X และ Y เอง คือ รายได้ค่าเช่าซึ่งได้จากการนำพื้นที่ที่มีอยู่ดัดแปลงให้เช่า

เฉลยข้อ 2

1. บริษัทไฮ-เทค สมควรผลิต X และ Y ต่อไป หรือ รับข้อเสนอของบริษัท ABC และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (Relevant Cost) ทั้งสองทางเลือกเท่าใด

ตอบ บริษัท ไฮ-เทค สมควรรับข้อเสนอของบริษัท ABC เนื่องจากเสียต้นทุนต่ำกว่าการผลิตเองในปีแรกเท่ากับ 47,000 บาท และ 70,000 บาท ในปีถัดๆ ไป ดังตารางคำนวณที่แสดงไว้ในหน้าถัดไป จากตารางคำนวณ จะเห็นได้ว่าบริษัทไฮ - เทค มีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (relevant cost) ทั้งสองทางดังนี้

	กรณีผลิตเอง		กรณีซื้อ		ต้นทุนผลิตเองสูงกว่า	
	ปีแรก	ปีถัดๆ ไป	ปีแรก	ปีถัดๆ ไป	ปีแรก	ปีถัดๆ ไป
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (1) - (3)	(6) = (2) - (4)
ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการเลือกทางเลือก (relevant cost)	553,000	560,000	506,000	490,000	47,000	70,000

จากการคำนวณในหน้าถัดไปเป็นที่น่าสังเกตว่า ต้นทุนที่นำมาใช้คำนวณจะไม่รวมค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรและสถานที่ตั้ง ทั้งนี้ เป็นเพราะมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร และสถานที่ตั้งถือเป็นต้นทุนจม และไม่มี ความแตกต่างกันไม่ว่ากิจการจะเลือกผลิตชิ้นส่วนเองหรือซื้อจากบริษัท ABC ในขณะที่จะรวมต้นทุนค่าเสียโอกาสจากการไม่ได้รับค่าเช่าด้วย เพราะถือเป็นผลประโยชน์ที่จะเสียไปหากตัดสินใจผลิตเอง

⁴ ต้นทุนจม (Sunk Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแน่นอน และหลีกเลี่ยงไม่ได้ซึ่งถือเป็นต้นทุนที่ไม่มีนัยสำคัญกับการตัดสินใจในระยะสั้น

การคำนวณต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (Relevant Cost)

หน่วย: บาท ยกเว้นข้อมูลจำนวนหน่วย

	ต้นทุนต่อหน่วย		ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก กรณีผลิตเองปีนี้			ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก กรณีผลิตเองปีถัดๆไป			ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือกใน ปีนี้กรณีซื้อชิ้นส่วน			ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก ในปีถัดๆไปกรณีซื้อชิ้นส่วน		
	X	Y	X	Y	รวม	X	Y	รวม	X	Y	รวม	X	Y	รวม
ปริมาณที่ต้องการ (หน่วย)			1,500	1,000	2,500	1,500	1,000	2,500	1,500	1,000	2,500	1,500	1,000	2,500
ต้นทุนผันแปร														
วัตถุดิบทางตรง	120	180	180,000	180,000	360,000	180,000	180,000	360,000	-	-	-	-	-	-
ค่าแรงงานทางตรง	40	40	60,000	40,000	100,000	60,000	40,000	100,000	-	-	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	10	10	15,000	10,000	25,000	15,000	10,000	25,000	-	-	-	-	-	-
ค่าชิ้นส่วนสำเร็จรูป	180	220	-	-	-	-	-	-	270,000	220,000	490,000	270,000	220,000	490,000
รวมต้นทุนผันแปร			255,000	230,000	485,000	255,000	230,000	485,000	270,000	220,000	490,000	270,000	220,000	490,000
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่														
เงินเดือนหัวหน้าแผนก					50,000			50,000			15,000			-
ค่าเช่าอุปกรณ์					5,000			5,000			1,000			-
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่					55,000			55,000			16,000			-
ค่าเสียโอกาสจากการให้เช่าพื้นที่ (สุทธิจากค่าตัดแปลง 7,000 บาท)					13,000			20,000			-			-
รวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทางเลือก (relevant cost)					553,000			560,000			506,000			490,000
การซื้อจาก ABC ประหยัดกว่าการผลิตเอง											47,000			70,000

2. จากข้อ 1) หากมีข้อมูลเพิ่มเติมว่า “วัตถุดิบทางตรงที่ใช้ผลิต X มีพอดีสำหรับความต้องการในการผลิต X สำหรับงวดนี้ เพราะกิจการได้ทำการสั่งซื้อล่วงหน้า และถ้ากิจการยกเลิกการผลิต X วัตถุดิบทางตรงที่เหลืออยู่ในโกดังไม่สามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์อื่นใดได้ และไม่สามารถขายเป็นเศษซาก ส่วนวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ผลิต Y สามารถซื้อได้ตามความต้องการ” ข้อมูลเพิ่มเติมนี้มีผลกระทบอย่างไรในการวิเคราะห์ในข้อ 1) สำหรับงวดนี้และงวดต่อไป

ตอบ ข้อมูลเพิ่มเติมข้างต้นจะทำให้กิจการเลือกผลิต X และ Y เองในปีนี้ และเลือกที่จะซื้อจากภายนอกในปีถัดๆ ไป ดังการอธิบายต่อไปนี้ จากข้อสมมติในข้อ 2) เนื่องจากวัตถุดิบที่ใช้ผลิต X มีเพียงพอต่อการใช้ในงวดนี้ และจะไม่ก่อให้เกิดมูลค่าใดๆ หากไม่นำมาใช้ผลิตสินค้า วัตถุดิบดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นต้นทุนจม (sunk cost) ที่จะไม่นำมารวมคำนวณเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเลือกทางเลือกแต่อย่างใด ทั้งนี้ มูลค่าของวัตถุดิบดังกล่าวเท่ากับ 180,000 บาท การไม่รวมคำนวณย่อมทำให้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับทางเลือก (relevant cost) ในกรณีผลิตเองสำหรับงวดนี้ ลดลง 180,000 บาท และส่งผลให้การผลิตเองในงวดนี้มีต้นทุนน้อยกว่าการซื้อจาก ABC เท่ากับ 133,000 บาท หากไม่พิจารณาข้อมูลเพิ่มเติม กิจการควรชะลอการซื้อชิ้นส่วนจากภายนอกไปจนกระทั่งใช้วัตถุดิบดังกล่าวในปีนี้ให้หมดก่อน แล้วจึงซื้อจากภายนอกในปีถัดไป

3. นอกเหนือจากข้อมูลเชิงปริมาณ ที่ท่านใช้วิเคราะห์การตัดสินใจในข้อ 1) และ 2) แล้ว ข้อมูลเชิงคุณภาพอื่นใดที่ผู้บริหารบริษัทไฮ-เทค ควรนำมาร่วมพิจารณาในการตัดสินใจที่จะผลิต หรือ รับข้อเสนอจากบริษัท ABC

ตอบ ลักษณะเชิงคุณภาพ (Qualitative characteristics) หมายถึงปัจจัยที่ใช้ในการตัดสินใจซึ่งไม่สามารถแสดงในรูปของตัวเลขได้อย่างเหมาะสม (Hilton 1998) ทั้งนี้ ผู้บริหารบริษัทไฮ-เทค จำกัด ควรพิจารณาปัจจัยเชิงคุณภาพต่อไปนี้ควบคู่กับข้อมูลเชิงปริมาณ

- คุณภาพของชิ้นส่วนที่ ABC เป็นผู้ผลิต
- ความน่าเชื่อถือของผู้ผลิต ความทันเวลาในการส่งมอบ
- เสถียรภาพของราคาชิ้นส่วนในช่วงเวลาที่จะดำเนินธุรกิจกับ ABC (ABC จะขึ้นราคาชิ้นส่วนตามใจชอบหรือไม่)
- ความพึงพอใจของลูกค้า หากชิ้นส่วนดังกล่าวเป็นชิ้นส่วนสำคัญ ลูกค้าอาจรู้สึกว่าคุณค่าของกิจการด้อยคุณภาพลงไป
- ประเด็นเกี่ยวกับแรงงานสัมพันธ์ และผลกระทบที่จะเกิดขึ้นกรณีลดจำนวนคนงาน
- ภาพพจน์ของบริษัทที่มีต่อชุมชนที่ตั้งอยู่ (ไม่ยอมใช้แรงงานท้องถิ่น)
- ทักษะและองค์ความรู้ที่สูญเสียไปกับพนักงานที่ให้ออก
- ความเสี่ยงที่ไม่สามารถให้เข้าพื้นที่ได้อย่างที่หวัง
- ฯลฯ

4. ABC และ ABM จะช่วยให้การบริหารต้นทุนให้มีประสิทธิภาพได้อย่างไร

ตอบ การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม (activity-based costing : ABC) เป็นระบบการจัดสรรต้นทุนที่มุ่งเน้นไปยังกิจกรรมมากกว่าที่ผลผลิต โดยในขั้นแรกจะจัดสรรต้นทุนการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (activity cost pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรต้นทุนการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ในขณะที่ การบริหารเชิงกิจกรรม (activity-based management: ABM) เป็นวิธีการบริหารงานที่มุ่งความสนใจไปยังกิจกรรมต่างๆ ภายในหน่วยงาน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มคุณค่าให้กับลูกค้าในขณะที่เพิ่มกำไรให้กับหน่วยงาน ABM จะรวมถึงการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (driver analysis) การวิเคราะห์กิจกรรม (activity analysis) และการประเมินผลการดำเนินงาน (performance evaluation) โดยแหล่งข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการวิเคราะห์จะได้จากระบบ ABC

ABC และ ABM จะช่วยให้การบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพด้วยการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนกิจกรรม และแยกออกเป็น ต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (non-value-added cost) ซึ่งหมายถึงต้นทุนของกิจกรรมที่สามารถตัดทิ้งไปได้โดยไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพของสินค้า และ ต้นทุนที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (value-added cost) หมายถึงต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่สามารถตัดทิ้งไปได้เนื่องจากกิจกรรมเหล่านี้มีผลกระทบต่อคุณภาพของสินค้า โดยข้อมูลดังกล่าวจะช่วยให้ฝ่ายบริหารมุ่งเน้นความสนใจไปยังการเพิ่มมูลค่าในสายตาลูกค้าและลดต้นทุนของหน่วยงานควบคู่กันไป การบริหารต้นทุนที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม ควบคู่ไปกับการพยายามลดต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มให้ต่ำที่สุด จะทำให้การบริหารต้นทุนของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายในการสร้างคุณค่าในสายตาลูกค้า

เฉลยข้อ 3

สัญญาเช่าระยะยาว หมายถึงสัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าโอนสิทธิการใช้ทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นผลตอบแทนสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง (ม.บข. 29 ย่อหน้า 2) ซึ่งภายใต้ ม.บข. ฉบับที่ 29 เรื่องสัญญาเช่าระยะยาว ได้กำหนดให้จำแนกประเภทของสัญญาเช่าระยะยาวโดยพิจารณาจากขอบเขตของความเสียหายและผลตอบแทนจากการเป็นเจ้าของในทรัพย์สิน โดยแยกพิจารณาทั้งทางด้านผู้ให้เช่าและทางด้านผู้เช่า (ม.บข. 29 ย่อหน้า 3) ดังนั้นจึงสามารถจำแนกสัญญาเช่าระยะยาวได้เป็นสองประเภทอันประกอบด้วย 1) สัญญาเช่าการเงิน ซึ่งหมายถึงสัญญาเช่าที่โอนส่วนใหญ่ของความเสียหายและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองทรัพย์สิน โดยที่อาจจะมีหรือไม่มีกรโอนกรรมสิทธิ์ไปให้จริงก็ได้ และ 2) สัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งหมายถึงสัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน (ม.บข. 29 ย่อหน้า 2)

ม.บข. 29 กำหนดเงื่อนไขในการจำแนกประเภทของสัญญาเช่าระยะยาวโดยพิจารณาจากสาระของรายการมากกว่ารูปแบบของสัญญา กล่าวคือ หากเนื้อหาในสัญญาเช่าทำให้ความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ในสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าตกเป็นของผู้เช่า สัญญาเช่านั้นจะถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน มิเช่นนั้น สัญญาเช่าดังกล่าวก็จะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานแทน ทั้งนี้ หากสัญญาเช่าระยะยาวใดๆ เข้าหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ (ม.บข. 29 ย่อหน้า 5) เพียงข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่า ก็จะต้องถือว่าสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินทันที

- ก) สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดแห่งสัญญาเช่า
- ข) สัญญาเช่าระบุให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินที่เช่าได้ในราคาต่ำกว่าราคายุติธรรม (Bargain Purchase Option – BPO) ณ วันที่สิทธิการเลือกที่จะซื้อได้นั้นมีผลใช้บังคับ โดยราคาที่ต่ำกว่านั้นมีจำนวนมากเพียงพอที่จะทำให้แน่ใจได้ตามสมควร ณ วันที่สัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินนั้นแน่นอน (คณะอนุกรรมการมาตรฐานการบัญชีเห็นว่าร้อยละ 5 หรือน้อยกว่า x มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ ทำสัญญาเช่า ถือเป็นราคาต่ำกว่าราคายุติธรรมมาก)
- ค) กำหนดระยะเวลาสัญญาเช่ามีเวลานานซึ่งครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของทรัพย์สินที่เช่า (คณะอนุกรรมการมาตรฐานการบัญชีเห็นว่าอายุการเช่าเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 80 ของอายุการใช้งานโดยประมาณของทรัพย์สินที่เช่า ถือว่าครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของทรัพย์สินที่เช่า)
- ง) ราคาปัจจุบัน (present value) ณ วันเริ่มต้นสัญญาของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับหรือมากกว่าส่วนใหญ่ของราคายุติธรรมทั้งหมดของทรัพย์สินที่เช่า (คณะอนุกรรมการมาตรฐานการบัญชีเห็นว่า ราคาปัจจุบัน ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 90 ของราคายุติธรรมของทรัพย์สิน ณ วันทำสัญญาเช่า ถือได้ว่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน)

ดังนั้น ตัวเลขที่ใช้จำแนกประเภทของสัญญาเช่าระยะยาวที่ผู้เช่าสอบต้องทราบคือ 1) BPO $\geq 5\%$ ของ FMV, 2) อายุสัญญาเช่า $\geq 80\%$ ของอายุการใช้งานของสินทรัพย์, และ 3) PV ของค่าเช่าขั้นต่ำ $\geq 90\%$ ของ FMV⁵

หากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน ย่อมหมายความว่า ผู้เช่าระดมทุนผ่านสัญญาเช่าระยะยาวเพื่อจัดหาสินทรัพย์มาใช้ในกิจการ ในขณะที่ผู้ให้เช่าได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวออกไป

⁵ อย่างไรก็ตาม ม.บข. 29 ฉบับปรับปรุงที่ปัจจุบันยังเป็นร่างอยู่นั้น ไม่ได้ระบุตัวเลขที่ใช้ในการจำแนกประเภทสัญญาเช่าระยะยาวอีกต่อไป (5%, 80%, 90%) ซึ่งจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานจะต้องใช้ดุลยพินิจในการจำแนกประเภทโดยดูจากเนื้อหาของสัญญาเช่าระยะยาวเป็นหลัก มีข้อพิจารณาจากหลักเกณฑ์เชิงปริมาณที่ระบุไว้ใน ม.บข. 29 เพียงอย่างเดียว)

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

แล้ว ดังนั้น ผู้เช่าจึงต้องบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่า ตลอดจนตัดค่าเสื่อมราคา และรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายตามสัญญาเช่าในงบการเงินของตนเอง ส่วนผู้ให้เช่าก็จะสามารถรับรู้รายได้จากการขายได้เต็มจำนวนและต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ที่ให้เช่าออกจากงบดุลของตนเองด้วย

และหากสัญญาเช่าใดๆ ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่ในสินทรัพย์ที่ให้เช่าจะยังไม่ตกเป็นของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าจะต้องบันทึกค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดรายการ ส่วนผู้ให้เช่าก็ต้องบันทึกค่าเช่าเป็นรายได้และตัดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ให้เช่านั้นอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งาน

การตอบคำถามข้อ 3

1. พิจารณาว่าสัญญาเช่าดังกล่าวข้างต้น เป็นสัญญาเช่าประเภทใด

1.1 ด้านผู้เช่า → ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด จะต้องถือว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขใดๆ ที่ใช้จำแนกประเภทของสัญญาเช่าแม้แต่ข้อเดียว ดังเหตุผลและการคำนวณประกอบต่อไปนี้

- ก) ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในรถยนต์แก่ผู้เช่าเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า
- ข) สัญญาเช่าไม่ได้ระบุให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินที่เช่าได้ในราคาต่ำกว่าราคายุติธรรม (Bargain Purchase Option – BPO)
- ค) อายุของสัญญาเช่าเท่ากับร้อยละ 50 ของอายุการใช้งาน (5 ปี จาก 10 ปี) ซึ่งไม่ถึงร้อยละ 80 ของอายุการใช้งานตามข้อกำหนดใน ม.บช. 29
- ง) ราคาปัจจุบัน (present value) ของค่าเช่าขั้นต่ำตามสัญญาเช่าเท่ากับร้อยละ 87.72 ตามการคำนวณด้านล่าง ซึ่งไม่ถึงร้อยละ 90 ตามข้อกำหนดใน ม.บช. 29

ค่าเช่าต่อปี	264,000
มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด 1 บาทที่จ่ายทุกวันสิ้นปีติดต่อกันเป็นเวลา 5 ปี คิดลดที่ 20% (PVIFa, n = 5, i = 20%)	2.9906
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า	789,518
มูลค่ายุติธรรมของรถยนต์	900,000
คิดเป็นร้อยละของมูลค่ายุติธรรม	87.72%

1.2 ด้านผู้ให้เช่า → ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน

บริษัทสยามลีสซิ่ง จำกัด จะต้องถือสัญญาเช่าครั้งนี้เป็นสัญญาเช่าการเงิน เนื่องจากเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่ามีมูลค่าสูงกว่าร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ดังเหตุผลและการคำนวณต่อไปนี้

- ก) ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในรถยนต์แก่ผู้เช่าเมื่อครบกำหนดสัญญาเช่า
- ข) สัญญาเช่าไม่ได้ระบุให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินที่เช่าได้ในราคาต่ำกว่าราคายุติธรรม (Bargain Purchase Option – BPO)

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

- ค) อายุของสัญญาเช่าเท่ากับร้อยละ 50 ของอายุการใช้งาน (5 ปี จาก 10 ปี) ซึ่งไม่ถึงร้อยละ 80 ของอายุการใช้งานตามข้อกำหนดใน ม.บช. 29
- ง) ราคาปัจจุบัน (present value) ของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าเท่ากับร้อยละ 100 ตามการคำนวณด้านล่าง ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 90 ตามข้อกำหนดใน ม.บช. 29

<u>คำนวณเงินลงทุนขั้นต้น</u>	
ค่าเช่า (5 ปี x 264,000 บาท)	1,320,000
ค่าซากที่ไม่ได้รับการประกัน	275,000
รวมเงินลงทุนขั้นต้น ณ วันทำสัญญา	<u>1,595,000</u>
<u>คำนวณเงินลงทุนสุทธิ ซึ่งจะเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้น</u>	
ค่าเช่าต่อปี	264,000
มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด 1 บาทที่ได้รับทุกวันสิ้นปีติดต่อกันเป็นเวลา 5 ปี คิดลดที่ 20% (PVIFa, n = 5, i = 20%)	2.9906
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า	<u>789,518</u>
ค่าซากที่ไม่ได้รับการประกัน	275,000
มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาทที่ได้รับในวันสิ้นปีที่ 5 คิดลดที่ 20% (PVIFa, n = 5, i = 20%)	0.4019
มูลค่าปัจจุบันของค่าซากที่ไม่ได้รับการประกัน	<u>110,523</u>
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่า	789,518
มูลค่าปัจจุบันของค่าซากที่ไม่ได้รับการประกัน	110,523
เงินลงทุนสุทธิ ณ วันทำสัญญาเช่า	<u>900,041</u>
มูลค่ายุติธรรมของรถยนต์	900,000
ร้อยละของเงินลงทุนสุทธิเทียบกับมูลค่ายุติธรรม	100%

นอกจากนี้ ผู้ให้เช่ายังสามารถจัดเก็บเงินตามสัญญาเช่าได้ โดยไม่คาดว่าจะมีปัญหาและไม่คาดว่าจะมีรายจ่ายไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้น ธุรกรรมในครั้งนี้จึงถือเป็นสัญญาเช่าการเงินได้อย่างเหมาะสม และจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินที่ผู้ให้เช่าเป็นผู้ผลิตหรือผู้ขาย (Sales Type Lease) เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของเงินลงทุนขั้นต้น ณ วันทำสัญญาเช่า (900,041 บาท) สูงกว่าต้นทุนขาย (650,000 บาท) ของผู้เช่า

2. การบันทึกการด้านผู้เช่า ตั้งแต่วันเริ่มต้นสัญญาเช่า จนถึงวันสิ้นสุดสัญญาเช่า

เนื่องจากผู้เช่าถือสัญญาเช่าครั้งนี้เป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงต้องบันทึกค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

โจทย์ข้อสอบเป็นลิขสิทธิ์ของสภาวิชาชีพบัญชี

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้สำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

3. บันทึกบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า ตั้งแต่วันเริ่มต้นสัญญาเช่า จนถึงวันสิ้นสุดสัญญาเช่า
 เนื่องจากผู้ให้เช่าถือธุรกรรมครั้งนี้เป็นสัญญาเช่าการเงิน จึงต้องบันทึกบัญชีรายได้ ณ วันที่ทำสัญญา
 ตลอดจนรับรู้ดอกเบี้ยรับ และรับชำระคืนเงินต้น ตามตารางตัดบัญชีตามสัญญาเช่า ดังแสดงต่อไปนี้

**ตารางตัดบัญชีตามสัญญาเช่า
 ทางบริษัทสยามลีสซิ่ง จำกัด (ผู้ให้เช่า)**

วันที่	ค่าเช่ารายปี และซากที่ไม่ได้ รับการประกัน	ดบ. 20% จาก หนี้คงค้าง	ลดยอดหนี้สิน คงค้าง	ยอดคงเหลือ ของหนี้สินคงค้าง
1/1/x1	-			900,041
31/12/x1	264,000	180,008	83,992	816,049
31/12/x2	264,000	163,210	100,790	715,259
31/12/x3	264,000	143,052	120,948	594,311
31/12/x4	264,000	118,862	145,138	449,173
31/12/x5	264,000	89,827	174,173	275,000
31/12/x5	275,000	-	275,000	0

หมายเหตุ บัดเศษ 8 บาทในงวด 31/12/x5

การบันทึกบัญชีทางด้านผู้ให้เช่า

1/1/x1	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด	1,595,000	
	ต้นทุนสินค้าที่ขาย	650,000	
	ขาย		900,041
	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับจากสัญญาเช่าระยะยาว		694,959
	รถยนต์		650,000
	(บันทึกการทำสัญญาเช่าระยะยาวกับบริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x1	เงินสด	264,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		264,000
	(บันทึกรับเงินค่าเช่าจากบริษัท รุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x1	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับ	180,008	
	รายได้ดอกเบี้ย		180,008
	(บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าระยะยาว)		
31/12/x2	เงินสด	264,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		264,000
	(บันทึกรับเงินค่าเช่าจากบริษัท รุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x2	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับ	163,210	
	รายได้ดอกเบี้ย		163,210
	(บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าระยะยาว)		

31/12/x3	เงินสด	264,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		264,000
	(วันที่รับเงินค่าเช่าจากบริษัท รุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x3	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับ	143,052	
	รายได้ดอกเบี้ย		143,052
	(วันที่รับรู้ดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าระยะยาว)		
31/12/x4	เงินสด	264,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		264,000
	(วันที่รับเงินค่าเช่าจากบริษัท รุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x4	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับ	118,862	
	รายได้ดอกเบี้ย		118,862
	(วันที่รับรู้ดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าระยะยาว)		
31/12/x5	เงินสด	264,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		264,000
	(วันที่รับเงินค่าเช่าจากบริษัท รุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		
31/12/x5	รายได้ดอกเบี้ยที่ยังไม่ได้รับ	89,827	
	รายได้ดอกเบี้ย		89,827
	(วันที่รับรู้ดอกเบี้ยรับจากสัญญาเช่าระยะยาว)		
31/12/x5	รถยนต์	275,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาว - บริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด		275,000
	(วันที่รับคืนรถยนต์เนื่องจากสัญญาเช่าหมดอายุจากบริษัทรุ่งเรืองโรจน์ จำกัด)		

หนังสืออ้างอิง

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

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 21 กรุงเทพฯ: กรกฎาคม 2547.

Hilton, R.W. Managerial Accounting. 4th ed. Irwin McGraw Hill 1998.

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

-----ขอให้ความสำเร็จจงเป็นของท่าน-----