

โจทย์เตรียมสอบ CPA

ชุดที่ 1

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตร้อย)

โดย อ.ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

ข้อ 1 การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2547 ธนาคารรัตนทรัพย์ จำกัด ตกลงที่จะทำสัญญาปรับโครงสร้างหนี้กับบริษัทโนบิตะ จำกัด ซึ่งเป็นลูกหนี้ที่กำลังประสบปัญหาทางการเงิน โดยโนบิตะมียอดเงินกู้คงค้าง 800,000 บาท และมีดอกเบี้ยค้างจ่าย 40,000 บาท อัตราดอกเบี้ยตามสัญญาเดิม 15% ทั้งนี้ เงื่อนไขการปรับโครงสร้างหนี้เป็นดังนี้

- ลดเงินต้นลงจาก 800,000 บาท เหลือเพียง 600,000 บาท
- ยืดระยะเวลาชำระหนี้ออกไปอีก 2 ปี นับจากวันที่ 31 ธันวาคม 2547
- ลดอัตราดอกเบี้ยจาก 15% เหลือ 6%

ปัจจุบัน ธนาคารฯ ปลดปล่อยกู้แก่ลูกหนี้ที่มีความเสี่ยงใกล้เคียงกับบริษัทโนบิตะในอัตรา 8% ต่อปี โดยธนาคารใช้อัตราดอกเบี้ยตลาดในการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากลูกหนี้ โดยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1 บาทเป็นดังนี้

จำนวนปี	PV ของเงินก้อนเดียว (PVIF)			PV ของเงินงวด (PVIFa)		
	6%	8%	10%	6%	8%	10%
1	0.9434	0.9259	0.9091	0.9434	0.9259	0.9091
2	0.8900	0.8573	0.8264	1.8334	1.7833	1.7355
3	0.8396	0.7938	0.7513	2.6730	2.5771	2.4869

ให้ทำ

1. คำนวณรายการกำไร (รายการขาดทุน) จากการปรับโครงสร้างหนี้ทั้งในส่วนของลูกค้าหนี้และเจ้าหนี้
2. บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องตลอดสัญญาปรับโครงสร้างหนี้ดังกล่าว

ข้อ 2 การแบ่งต้นทุนร่วม (Joint Cost)

บริษัทนมจากเต้า จำกัด ซื้อนมจากเกษตรกรและนำมาเข้าสู่กระบวนการผลิต โดยจะได้ผลิตภัณฑ์ 2 ประเภท ณ จุดแยกตัวที่ประกอบไปด้วย ครีม และนมข้น ซึ่งผลิตภัณฑ์ทั้งสองประเภทจะถูกขายให้กับผู้ผลิตผลิตภัณฑ์อาหารที่ทำจากนมต่อไป โดยข้อมูลสำหรับเดือนพฤษภาคม 2549 มีดังนี้

- ซื้อและนำนมน้ำนมดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต 110,000 แกลลอน โดยมีหน่วยสูญเสียปกติจำนวน 10,000 แกลลอน เนื่องจากกระเหยไประหว่างกระบวนการผลิต ทำให้ได้ครีมมาจำนวน 25,000 แกลลอน และนมข้น 75,000 แกลลอน
- ข้อมูลการผลิต การขาย และสินค้าคงเหลือสามารถแสดงได้ดังนี้

	ผลิต	ขาย	ราคาขายต่อหน่วย
ครีม	25,000	20,000	8
นมข้น	75,000	30,000	4

	สินค้าคงเหลือ	
	ต้นงวด	ปลายงวด
น้ำนมดิบ	0	0
ครีม	0	5,000
นมข้น	0	45,000

- ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นก่อนถึงจุดแยกตัว (ค่าน้ำนมดิบ 110,000 แกลลอน ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต) เท่ากับ 400,000 บาท
- สมมติว่าผลิตภัณฑ์ทั้งสองสามารถนำไปเข้ากระบวนการผลิตต่อโดยมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังนี้
 1. ครีมจำนวน 25,000 แกลลอนสามารถนำไปผลิตเป็นครีมเนยจำนวน 20,000 แกลลอน โดยต้องจ่ายต้นทุนเพิ่ม 280,000 บาท ซึ่งครีมเนยที่ได้มีราคาขาย 25 บาทต่อ 1 แกลลอน
 2. นมข้นจำนวน 75,000 แกลลอนสามารถนำไปผลิตเป็นนมข้นพร่องมันเนยจำนวน 50,000 แกลลอน โดยต้องจ่ายต้นทุนเพิ่ม 520,000 บาท และสามารถขายได้ในราคา 22 บาทต่อ แกลลอน

ให้ทำ จงแบ่งต้นทุนร่วมตามวิธีการต่อไปนี้

- แบ่งต้นทุนร่วมตามปริมาตรของผลิตภัณฑ์ (Physical-Measure Method)
- แบ่งต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (Sales Value at Split-off method)
- แบ่งต้นทุนร่วมตามมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value—NRV method)
- คำนวณกำไรขั้นต้นจากการแบ่งต้นทุนร่วมตามมูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (Sales Value at Split-off method)

ตัดแปลงจาก Horngren และคณะ 2003 หน้า 560 – 565

เฉลยข้อ 1 เรื่องการปรับโครงสร้างหนี้

สำหรับข้อนี้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 เรื่องการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา โดยขอแนะนำให้ผู้เตรียมตัวสอบดูเฉลยข้อสอบครั้งที่ 24 (3/2546) ประกอบ จะช่วยเพิ่มความเข้าใจได้ดียิ่งขึ้น ต่อไปเป็นการคำนวณประกอบคำตอบ

คำนวณรายการกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ทั้งในส่วนของลูกหนี้

คำนวณกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ (ลูกหนี้)	
มูลค่าตามบัญชีของเจ้าหนี้ธนาคาร	840,000
กระแสเงินสดจ่ายในอนาคต:	
ดอกเบี้ยจ่ายปี 48 - 49 ($600,000 \times 6\% \times 2$ ปี)	72,000
เงินต้น (จ่ายชำระปี 49)	600,000
	<u>672,000</u>
กำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ของบริษัทโนมิตะ	<u><u>168,000</u></u>

คำนวณขาดทุนปรับโครงสร้างหนี้ (ธนาคาร)

มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้	840,000
หัก มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่าย (คิดลดที่ 8%)	
มูลค่าปัจจุบันของดอกเบี้ยจ่ายปี 48 - 49	
(ปีละ 36,000 บาท \times 1.7833)	64,199
มูลค่าปัจจุบันของเงินต้น ($600,000 \times 0.8573$)	514,380
รวม	<u>578,579</u>
ขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้	<u><u>261,421</u></u>

การบันทึกบัญชี

บันทึกบัญชีด้านลูกหนี้

วันปรับโครงสร้างหนี้ (31 ธค. 2547)

เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคาร	800,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	40,000
เจ้าหนี้เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว	672,000
รายการกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้	168,000
(บันทึกบัญชีการปรับโครงสร้างหนี้)	

จ่ายดอกเบี้ยสิ้นปี 48 - 49

เจ้าหน้าที่เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว 36,000
เงินสด 36,000

(ชำระเงินกู้ธนาคาร)

จ่ายคืนเงินต้นสิ้นปี 49

เจ้าหน้าที่เงินกู้ธนาคารที่ปรับโครงสร้างแล้ว 600,000
เงินสด 600,000

(ชำระเงินกู้ธนาคาร)

ตารางตัดบัญชีด้านเจ้าหน้าที่

ปี	เงินสดรับ	ตัดดอกเบี้ย	ต้นเพิ่ม/ลด	ต้นคงเหลือ
ต้น 48				578,579
ปลาย 48	36,000	46,286	10,286	588,865
ปลาย 49	36,000	47,109	11,135	600,000

บัตรเลขปี 49 เท่ากับ 26 บาท

บันทึกบัญชีด้านธนาคาร

วันปรับโครงสร้างหนี้ (31 ธค. 2547)

ลูกหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างหนี้แล้ว 578,579
รายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้ 261,421
ลูกหนี้เงินกู้ 800,000
ดอกเบี้ยค้างรับ 40,000

(บันทึกการปรับโครงสร้างหนี้)

รับชำระสิ้นปี 48

เงินสด 36,000
ลูกหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างหนี้แล้ว 10,286
ดอกเบี้ยรับ 46,286

รับชำระสิ้นปี 49

เงินสด 36,000
ลูกหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างหนี้แล้ว 11,135
ดอกเบี้ยรับ 47,135

รับชำระคืนเงินต้นสิ้นปี 49

เงินสด 600,000
ลูกหนี้เงินกู้ที่ปรับโครงสร้างหนี้แล้ว 600,000

เฉลยข้อ 2 การแบ่งต้นทุนร่วม

ผลิตภัณฑ์ร่วมหมายถึงผลิตภัณฑ์ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปที่ได้มาจากกระบวนการผลิตเดียวกัน ตัวอย่างเช่น น้ำมันเบนซิน และน้ำมันดีเซล และผลิตภัณฑ์ปิโตรเคมีต่างๆ ที่เป็นผลผลิตของกระบวนการกลั่นน้ำมัน โดยอุตสาหกรรมอื่นได้แก่ อุตสาหกรรมอาหาร เหมือนแร่ ป่าไม้ เป็นต้น ผลิตภัณฑ์ร่วมจะมีต้นทุนก่อนจุดแยกตัว (split-off point) ร่วมกัน ซึ่งจุดแยกตัวหมายถึงจุดที่ระบุผลิตภัณฑ์ร่วมได้อย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่นจุดแยกตัวของชิ้นส่วนไก่ที่แบ่งเป็นอก น่อง สะโพกไก่ คือจุดที่คางงานชำแหละไก่ออกเป็นชิ้นส่วนต่างๆ โดยต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์เหล่านี้คือต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจนถึงจุดที่คางงานชำแหละไก่เสร็จสิ้นลง ทั้งนี้ กิจการอาจขายผลิตภัณฑ์ร่วม ณ จุดแยกตัว หรือนำไปเข้าสู่กระบวนการผลิตต่อ ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นหลังจากจุดแยกตัวจะเป็นต้นทุนเฉพาะของผลิตภัณฑ์ของประเภทนั้นๆ

แนวทางในการปันส่วนต้นทุนร่วมมีหลายวิธี ได้แก่

- มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (sales value at the split-off point) ทั้งนี้ กิจการจะสามารถใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัวเป็นตัวปันส่วนต้นทุนได้ หากผลิตภัณฑ์ร่วมต่างๆ มีราคาขาย ณ จุดแยกตัว
- ประมาณมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ ณ จุดแยกตัว (estimated net realizable value : NRV) ซึ่งหมายถึงมูลค่าขายหลังจากผ่านกระบวนการผลิตต่อแล้วหักด้วยต้นทุนการผลิตหลังจุดแยกตัว หรือ
- ปริมาณทางกายภาพ (physical measure) ได้แก่ สัดส่วนของน้ำหนักของผลิตภัณฑ์ร่วม หรือสัดส่วนของหน่วยผลิต เป็นต้น

ในขณะที่ผลิตภัณฑ์พลอยได้ หมายถึงผลิตภัณฑ์ร่วมจากกระบวนการผลิตที่มีสัดส่วนของมูลค่าเพียงเล็กน้อย เมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่ารวม ตัวอย่างเช่น เศษผ้าที่ได้จากตัดเย็บเสื้อผ้า ถือเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ของอุตสาหกรรมสิ่งทอ เป็นต้น โดยปกติกิจการจะไม่นิยมปันส่วนต้นทุนร่วมให้กับผลิตภัณฑ์พลอยได้ แต่อาจ 1) นำมูลค่าตลาดหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของผลิตภัณฑ์พลอยได้หักออกจากต้นทุนการผลิตรวม หรือ 2) อาจรับรู้มูลค่าของผลิตภัณฑ์พลอยได้ ณ เวลาที่ขาย โดยแสดงในกำไรขาดทุนเป็นรายได้จากการขายปกติ หรือถือเป็นรายได้อื่น หรือนำไปหักออกจากต้นทุนขายก็ได้

ปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้หน่วยกายภาพ	ครีม	นมข้น	รวม
หน่วยกายภาพ (แกลลอน)	25,000	75,000	100,000
สัดส่วนของหน่วยกายภาพ (ครีม 25,000 / 100,000; นมข้น 75,000 / 100,000)	25%	75%	100%
ต้นทุนร่วม (ครีม 25% x 400,000; นมข้น 75% x 400,000) (บาท)	100,000	300,000	400,000
ต้นทุนร่วมต่อแกลลอน (ครีม 100,000 / 25,000 แกลลอน; นมข้น 300,000 / 75,000 แกลลอน)	4/gal.	4/gal.	

ปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว	ครีม	นมข้น	รวม
มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (ครีม 25,000 x 8 บาท/ แกลลอน; นมข้น 75,000 x 4 บาท/แกลลอน)	200,000	300,000	500,000
สัดส่วนของมูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว (ครีม 200,000 / 500,000; นมข้น 300,000 / 500,000)	40%	60%	100%
ต้นทุนร่วม (ครีม 40% x 400,000; นมข้น 60% x 400,000) (บาท)	160,000	240,000	400,000
ต้นทุนร่วมต่อแกลลอน (ครีม 160,000 / 25,000 แกลลอน; นมข้น 240,000 / 75,000 แกลลอน)	6.40/gal.	3.20/gal.	
		นมข้นพว่อง	
<u>ปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ</u>	<u>ครีมเนย</u>	<u>มันเนย</u>	<u>รวม</u>
มูลค่าขายเมื่อนำไปผลิตต่อ (ครีมเนย 20,000 x 25 บาท/ แกลลอน; นมข้น 50,000 x 22 บาท/แกลลอน)	500,000	1,100,000	1,600,000
หัก ต้นทุนทำต่อภายหลังจุดแยกตัว	280,000	520,000	800,000
มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ	220,000	580,000	800,000
สัดส่วนของมูลค่าขายเมื่อนำไปผลิตต่อ (220,000 / 800,000; 580,000 / 800,000)	27.5%	72.5%	100%
ต้นทุนร่วม (ครีมเนย 27.5% x 400,000; นมข้น 72.5% x 400,000) (บาท)	110,000	290,000	400,000
ต้นทุนร่วมต่อแกลลอน (ครีมเนย [110,000 + 280,000] / 20,000 แกลลอน; นมข้นพว่องมันเนย [290,000 + 520,000] / 50,000 แกลลอน)	19.50/gal.	16.20/gal.	
<u>คำนวณกำไรขั้นต้นเมื่อปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว</u>	<u>ครีม</u>	<u>นมข้น</u>	<u>รวม</u>
หน่วยขาย	20,000	30,000	50,000
ราคาต่อหน่วย	8	4	
ยอดขาย	160,000	120,000	280,000
ต้นทุนขาย (ต้นทุนร่วม)			
ต้นทุนผลิต	100,000	300,000	400,000
หัก สินค้าปลายงวด (ครีม 5,000 x 4 บาท; นมข้น 45,000 x 4 บาท)	20,000	180,000	200,000
ต้นทุนขาย	80,000	120,000	200,000
กำไรขั้นต้น	80,000	-	80,000
อัตรากำไรขั้นต้น	50%	0%	28.6%

หนังสืออ้างอิง

Horn gren,C.T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 11th ed. Prentice Hall: 2003. pp.558-563.