

วิชาการบัญชี 2

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)

แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 53 1 /2566 วันที่ 5 มีนาคม 2566

ส่วนที่ 1 อัตนัย 3 ข้อ

อัตนัยข้อ 1 ระบบต้นทุนมาตรฐาน - แบบมีส่วนผสมวัตถุดิบทางตรง

บริษัทแห่งหนึ่งใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานในการผลิตน้ำมันหอมระเหย ซึ่งมีข้อมูลการผลิตดังนี้

- วัตถุดิบทางตรง
 - สมุนไพรร ก ใช้ 750 กรัม กิโลกรัมละ 60 บาท
 - สมุนไพรร ข ใช้ 250 กรัม กิโลกรัมละ 80 บาท
 - โดย 1 ขวด ขายในราคาขวดละ 35 บาท
- ค่าแรงงานทางตรง ใช้ 15 นาที ในอัตรา 40 บาทต่อชั่วโมง
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 600,000 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 900,000 บาท
- กำลังการผลิตปกติ 12,000 ขวด

ข้อมูลการผลิตจริงจำนวน 10,000 ขวด มีข้อมูลการผลิต ดังนี้

- วัตถุดิบทางตรง :-
 - สมุนไพรร ก มีปริมาณการซื้อกับใช้จริงจำนวนเท่ากัน คือ 8,060 กิโลกรัม กิโลกรัมละ 56 บาท
 - สมุนไพรร ข มีปริมาณการซื้อกับใช้จริงจำนวนเท่ากัน คือ 2,340 กิโลกรัม กิโลกรัมละ 82 บาท
- ค่าแรงงานทางตรงใช้ไป 2,600 ชั่วโมง ชั่วโมงละ 36 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ 514,800 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร 725,400 บาท

บริษัทได้มีการวิจัยแล้วพบว่าหากการผสมเป็นไปตามสูตรจะมีการเปลี่ยนแปลงไม่เกิน 10% ซึ่งจะไม่ส่งผลต่อผลิตภัณฑ์ โดยน้ำมันหอมระเหยที่ผลิตขึ้นมานั้น จะยังคงอยู่ในสูตรมาตรฐานของโครงการวิจัย

ให้ทำ

- 1.1 ให้คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง ผลต่างราคารวม ผลต่างปริมาณรวม ผลต่างส่วนผสมการผลิตรวม ผลต่างผลผลิตรวม และให้วิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นว่ามีความเหมาะสมอย่างไรเพื่อแจ้งต่อผู้บริหารโดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (8 คะแนน)
- 1.2 ให้คำนวณหาผลต่างค่าแรงงานทางตรง พร้อมวิเคราะห์ว่า พอใจ = F และ ไม่น่าพอใจ = U (2 คะแนน)
- 1.3 ให้คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (2 คะแนน)
- 1.4 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (4 คะแนน)
- 1.5 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.1 ให้คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง ผลต่างราคารวม ผลต่างปริมาณรวม ผลต่างส่วนผสมการผลิตรวม ผลต่างผลผลิตรวม และให้วิเคราะห์ผลต่างที่เกิดขึ้นว่ามีความเหมาะสมอย่างไรเพื่อแจ้งต่อผู้บริหารโดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

ในการทำโจทย์ต้นทุนมาตรฐานนั้น สิ่งสำคัญที่สุด คือ บัตรต้นทุนมาตรฐาน และ กำลังการผลิตปกติ เพื่อนำไปวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตได้ครบทุกรายการ ดังนี้

บัตรต้นทุนมาตรฐาน/หน่วย

| รายการ | ปริมาณมาตรฐาน | อัตรามาตรฐาน | ต้นทุนมาตรฐาน |
|--|---------------|---|---------------|
| วัตถุดิบทางตรง :- - สมุนไพร ก | 750 กรัม | กรัมละ $\left[\frac{60}{1,000}\right]=0.06$ บาท | 45 |
| - สมุนไพร ข | 25 กรัม | กรัมละ $\left[\frac{80}{1,000}\right]=0.08$ บาท | 20 |
| ค่าแรงงานทางตรง | 15 นาที | นาทีละ $\left[\frac{40}{60}\right]=0.6667$ บาท | 10 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (<i>คำนวณประกอบ 1</i>) | 15 นาที | นาทีละ $\left[\frac{600,000}{(12,000 \times 15)}\right]=3.3333$ บาท | 50 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (<i>คำนวณประกอบ 2</i>) | 15 นาที | นาทีละ $\left[\frac{900,000}{(12,000 \times 15)}\right]=5$ บาท | 75 |
| รวมต้นทุนมาตรฐานของสินค้า 1 หน่วย | | | 200 |

(คำนวณประกอบ 1)

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ}}{\text{ปริมาณกำลังการผลิตปกติ}} \\ &= \frac{600,000}{(12,000 \text{ ชุด} \times 15 \text{ นาที})} \\ &= 3.3333 \text{ บาท/นาทีแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

(คำนวณประกอบ 2)

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร} &= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรรวม ณ ระดับกำลังการผลิต}}{\text{ปริมาณกิจกรรม ณ ระดับกำลังการผลิต}} \\ &= \frac{900,000}{(12,000 \text{ ชุด} \times 15 \text{ นาที})} \\ &= 5 \text{ บาท/นาทีแรงงานทางตรง} \end{aligned}$$

กำลังการผลิตปกติ = 12,000 ชุด

คำนวณหาผลต่างวัตถุดิบทางตรง – แบบมีส่วนผสมวัตถุดิบทางตรง หรือ สูตรในการผลิต

เนื่องจากบริษัทมีการใช้ระบบต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้า จากเหตุการณ์ดังกล่าวพบว่า ในการผลิตสินค้า 1 หน่วย จะมีการใช้วัตถุดิบทางตรงมากกว่า 1 ชนิดเป็นส่วนผสมหรือที่เรียกว่าสูตรในการผลิต ซึ่งผลจากการมีวัตถุดิบทางตรงมากกว่า 1 ชนิดจะส่งผลให้การวิเคราะห์ผลต่างปริมาณในส่วน of วัตถุดิบทางตรงจะมีการวิเคราะห์ผลต่างเพิ่มเติมอีก 2 ผลต่างคือ ผลต่างส่วนผสม (Mix Variance) และผลต่างผลผลิต (Yield Variance) ซึ่งจะแสดงรายละเอียดการคำนวณผลต่างของหัวข้อต่างๆ ตามลำดับดังนี้

คำนวณหาสัดส่วนผสมมาตรฐาน

วัตถุดิบทางตรง

| ปริมาณ | สัดส่วนของส่วนผสม | ราคาต่อปริมาณ |
|-----------------------|--|---------------|
| สมุนไพร ก 750 กรัม | $\left[\frac{750 \times 100}{1,000}\right] = 75\%$ | 0.06 บาท/กรัม |
| สมุนไพร ข 250 กรัม | $\left[\frac{250 \times 100}{1,000}\right] = 25\%$ | 0.08 บาท/กรัม |
| รวม 1,000 กรัม | | |

คำนวณหาปริมาณรวมที่ใช้จริง

สมุนไพรร ก = 8,060 กิโลกรัม x 1,000 กรัม = 8,060,000 กรัม ราคากรัมละ $\left[\frac{56}{1,000 \text{ กรัม}} \right] = 0.056$ บาท/กรัม
 สมุนไพรร ข = 2,340 กิโลกรัม x 1,000 กรัม = 2,340,000 กรัม ราคากรัมละ $\left[\frac{82}{1,000 \text{ กรัม}} \right] = 0.082$ บาท/กรัม
รวม 10,400,000 กรัม

คำนวณหาปริมาณรวมที่ใช้มาตรฐาน

สมุนไพรร ก = 10,000 ขวด x 750 กรัม = 7,500,000 กรัม ราคากรัมละ = 0.06 บาท/กรัม
 สมุนไพรร ข = 10,000 ขวด x 250 กรัม = 2,500,000 กรัม ราคากรัมละ = 0.08 บาท/กรัม
รวม 10,000,000 กรัม

การวิเคราะห์ผลต่างราคาวัตถุดิบ

| ชนิดวัตถุดิบ | (A) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคาจริง | (B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคามาตรฐาน | (A)- (B) ผลต่างราคาวัตถุดิบ |
|--------------|-------------------------------------|--|--------------------------------|
| สมุนไพรร ก | 8,060,000 x 0.056 = 451,360 | 8,060,000 x 0.06 = 483,600 | 32,240 F |
| สมุนไพรร ข | 2,340,000 x 0.082 = 191,880 | 2,340,000 x 0.08 = 187,200 | 4,680 U |
| รวม | 643,240 | 670,800 | 27,560 F |

สรุปคำตอบ

ผลต่างราคารวม = 27,560 F นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างปริมาณ

| ชนิดวัตถุดิบ | (B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคามาตรฐาน | (C) ปริมาณส่วนผสมมาตรฐาน x ราคามาตรฐาน | (B)- (C) ผลต่างปริมาณ |
|--------------|--|---|--------------------------|
| สมุนไพรร ก | 8,060,000 x 0.06 = 483,600 | 7,500,000 x 0.06 = 450,000 | 33,600 U |
| สมุนไพรร ข | 2,340,000 x 0.08 = 187,200 | 2,500,000 x 0.08 = 200,000 | 12,800 F |
| รวม | 670,800 | 650,000 | 20,800 U |

สรุปคำตอบ

ผลต่างปริมาณรวม * = 20,800 U ไม่นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ

| ชนิดวัตถุดิบ | (B) ปริมาณส่วนผสมจริง x ราคา มาตรฐาน | (D) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้จริง x ราคา มาตรฐาน | (B)- (D) ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ |
|--------------|--|--|-----------------------------------|
| สมุนไพรร ก | 8,060,000 x 0.06 = 483,600 | 75% x 10,400,000 x 0.06 = 468,000 | 15,600 U |
| สมุนไพรร ข | 2,340,000 x 0.08 = 187,200 | 25% x 10,400,000 x 0.08 = 208,000 | 20,800 F |
| รวม | 670,800 | 676,000 | 5,200 F |

สรุปคำตอบ

ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบรวม = 5,200 F นำพอใจ

การวิเคราะห์ผลต่างผลผลิตของวัตถุดิบ

| ชนิดวัตถุดิบ | (D) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้ จริง x ราคามาตรฐาน | (E) สัดส่วนผสมมาตรฐาน x ปริมาณรวมที่ใช้ มาตรฐาน x ราคามาตรฐาน | (D)– (E) ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ |
|--------------|--|---|-----------------------------------|
| สมุนไพรง | $75\% \times 10,400,000 \times 0.06 = 468,000$ | $75\% \times 10,000,000 \times 0.06 = 450,000$ | 18,000 U |
| สมุนไพรงข | $25\% \times 10,400,000 \times 0.08 = 208,000$ | $25\% \times 10,000,000 \times 0.08 = 200,000$ | 8,000 U |
| รวม | 676,000 | 650,000 | 26,000 U |

สรุปคำตอบ

ผลต่างผลผลิตรวม = 26,000 U ไม่น่าพอใจ

* ผลต่างปริมาณรวม สามารถคำนวณหาได้อีกวิธีดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{ผลต่างปริมาณรวม} &= \text{ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบรวม} + \text{ผลต่างผลผลิตรวม} \\ &= 5,200 F - 26,000 U \\ &= 20,800 U \text{ ไม่น่าพอใจ} \end{aligned}$$

จากผลการวิเคราะห์ผลต่างวัตถุดิบทางตรง ควรรายงานต่อผู้บริหารดังนี้

การวิเคราะห์ผลต่างด้านราคาพบว่าสมุนไพรงข ราคาที่ซื้อจริงสูงกว่าราคามาตรฐาน ซึ่งฝ่ายจัดซื้อควรมีการคัดสรรผู้ขายรายใหม่ เช่น จัดให้มีการแข่งขันเสนอราคาเพื่อคัดเลือกใหม่ เป็นต้น การวิเคราะห์ผลต่างด้านปริมาณพบว่า สมุนไพรง มีการเบิกใช้จริงสูงกว่ามาตรฐานอยู่มาก ซึ่งในจำนวนนี้อาจเกิดจากการทำงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีวัตถุดิบสูญหายที่อาจเกิดจากการลักขโมย เป็นต้น ในการวิเคราะห์ผลต่างส่วนผสมวัตถุดิบ ยังพบว่าปริมาณสมุนไพรง ถูกใช้ไปในปริมาณที่สูงกว่ามาตรฐานเช่นกัน และการวิเคราะห์ผลต่างผลผลิตรวม ยังพบว่ามีการเบิกใช้วัตถุดิบทั้ง 2 ชนิดสูงไปกว่ามาตรฐาน ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุตามที่กล่าวไว้ข้างต้น

ให้ทำ 1.2 ให้คำนวณหาผลต่างค่าแรงงานทางตรง พร้อมวิเคราะห์ว่า พอใจ = F และ ไม่น่าพอใจ = U

คำนวณหาผลต่างของค่าแรงทางตรง

| | | |
|--------------------------------|-----------------------------------|--|
| ชั่วโมงจริง x อัตราจริง | ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน | ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน |
| (2,600 ชั่วโมง x 36 บาท) | (2,600 ชั่วโมง x 40 บาท) | ((10,000ขวดx15นาที)x0.6667)หรือ(10,000ขวดx10บาท) |
| 93,600 | 104,000 | 100,000 |
| ----- | | ----- |
| ผลแตกต่างอัตรา=10,400F น่าพอใจ | | ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 4,000 U ไม่น่าพอใจ |

สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างอัตรา = 10,400 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 4,000 U ไม่น่าพอใจ

ให้ทำ 1.3 ให้คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และ อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

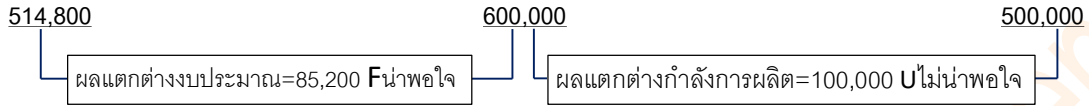
สรุปคำตอบ

- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ (*คำนวณประกอบ 1*) = 3.3333 บาท/นาที
- อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร (*คำนวณประกอบ 2*) = 5 บาท/นาที

ให้ทำ 1.4 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

| | | |
|--|---|---|
| ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ที่เกิดขึ้นจริง | ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ตามงบประมาณ | ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่คิดเข้างาน |
| | (กำลังการผลิตปกติ x อัตรามาตรฐาน) | (ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน) |
| | (12,000ขวดx15 นาทีx 3.3333 บาท)หรือ(12,000ขวดx50) | ((10,000 ขวด x 15 นาที)x3.3333 บาท) |



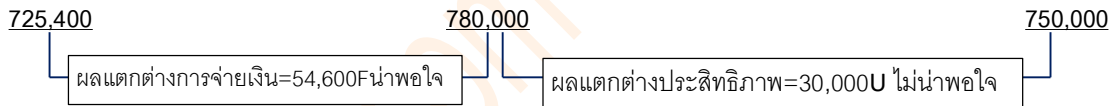
สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างงบประมาณ = 85,200 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างกำลังการผลิต = 100,000 U ไม่น่าพอใจ

ให้ทำ 1.5 วิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร โดยระบุ U คือ ไม่น่าพอใจ และ F คือ น่าพอใจ

วิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร

| | | |
|---|--|--|
| ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นจริง | ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่ควรเกิดขึ้น | ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรคิดเข้างาน |
| | ณ ระดับชั่วโมง 2,600 จริง | |
| | (ชั่วโมงจริง x อัตรามาตรฐาน) | (ชั่วโมงมาตรฐาน x อัตรามาตรฐาน) |
| | (2,600ชั่วโมง x 60นาที x5 บาท) | ((10,000ขวด x 15 นาที) x 5 บาท) |



สรุปคำตอบ

- ผลแตกต่างการจ่ายเงิน = 54,600 F น่าพอใจ
- ผลแตกต่างประสิทธิภาพ = 30,000 U ไม่น่าพอใจ

อัปเดตข้อ 2

2.1 มบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

กิจการแห่งหนึ่งปิดบัญชีทุกวันที่ 31 ธันวาคม 25xx และ ณ วันสิ้นงวด 31 ธันวาคม 25x5 กิจการได้ปิดงบการเงินเสร็จเรียบร้อยแล้ว ต่อมาในวันที่ 1 มีนาคม 25x6 ได้ตรวจพบเหตุการณ์ดังรายการต่อไปนี้ ขอให้ท่านพิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนี้ ต้องปรับปรุงหรือไม่ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

2.1.1 เหตุการณ์ที่ 1

ซื้อที่ดินระหว่างปี 25x5 ในราคาทุน 2,000,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25x5 กิจการตีราคาใหม่เท่ากับ 2,150,000 บาท โดยมีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่ตั้งโรงงาน ต่อมาวันที่ 1 มีนาคม 25x6 ได้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้จากเดิมเป็นมีไว้เพื่อให้เช่า จึงวัดมูลค่าใหม่เป็น 2,100,000 บาท

2.1.2 เหตุการณ์ที่ 2

วันที่ 1 เมษายน 25x5 ซื้อรถยนต์มูลค่า 740,000 บาท มูลค่าคงเหลือ 40,000 บาท อายุการใช้งาน 10 ปี กิจการบันทึกเป็นค่าเช่ารถ 740,000 บาท จ่ายเงินสดไป 740,000 บาท

2.1.3 เหตุการณ์ที่ 3

จ่ายค่าสิทธิบัตรจำนวน 480,000 บาท เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25x5 อายุสิทธิบัตร 4 ปี กิจการไม่ได้บันทึกตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร

2.1.4 เหตุการณ์ที่ 4

ขายอุปกรณ์สำนักงานเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 25x5 ราคา 192,000 บาท ได้รับเงินและบันทึกไว้เป็นรายได้อื่น อุปกรณ์สำนักงานมีราคาทุน 280,000 บาท ราคาตามบัญชี 180,000 บาท

2.1.5 เหตุการณ์ที่ 5

ซื้ออาคารวันที่ 1 มกราคม 25x3 ในราคา 6,200,000 บาท มูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท อายุอาคาร 20 ปี ต่อมาวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการได้ทำการต่อเติมอาคารมูลค่า 780,000 บาท โดยบันทึกเป็นค่าซ่อมแซมทั้งจำนวน การจ่ายค่าต่อเติมครั้งนี้จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของอาคารซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อเพิ่มประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้กิจการ แต่อายุการใช้งานยังเท่าเดิม ซึ่งกิจการยังไม่ได้บันทึกค่าเสื่อมราคา

2.2 มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม

วันที่ 1 ตุลาคม 25x6 ซื้อสุกร 100 ตัว ราคาตัวละ 10,000 บาท ค่าขนส่ง 120 บาทต่อตัว ค่านายหน้า 2% ของราคาขายต่อมาระหว่างปีเบิกค่าอาหารและวัคซีน 400 บาท/ตัว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 สุกรมีมูลค่าขาย 13,000 บาท ค่าขนส่งและค่านายหน้าเท่ากับราคา ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x6

ให้ทำ

ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป

(5 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.1. ให้พิจารณาว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ต้องปรับปรุงหรือไม่ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

จากโจทย์งบการเงิน ณ วันสิ้นงวด วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 กิจการได้ปิดเสร็จเรียบร้อยแล้ว ดังนั้นสถานการณ์ที่ตรวจพบ ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x6 จึงเป็นเหตุการณ์หลังจากที่ปิดงบเสร็จ ซึ่งหากเหตุการณ์ที่ตรวจพบแล้วมีเหตุให้ต้องปรับปรุง รายการดังกล่าว จะถือเป็นรายการปรับย้อนหลังงบการเงินปี 25x5 ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|----------------|--|-----------|-----------|
| 25x6 มี.ค.1 | <p>2.1.1 เหตุการณ์ที่ 1</p> <p>ที่ดิน ณ วันสิ้นปี 25x5 ถูกตีราคาใหม่เป็น 2,150,000 บาท กิจการต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>ที่ดิน</p> <p>องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ขายจากการตีราคาที่ดิน (บันทึกปรับปรุงที่ดินตามราคาตีใหม่ สำหรับงบการเงินปี 25x5)</p> <p><u>อธิบายเพิ่มเติม</u></p> <p>ณ วันสิ้นปี 31 ธันวาคม 25x5 กิจการตีราคาที่ดินใหม่เป็น 2,150,000 โดยมีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่ตั้งโรงงาน จากนั้นต่อมาวันที่ 1 มีนาคม 25x6 กิจการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์จากเดิมเป็นถือไว้เพื่อให้เช่า และมูลค่าใหม่เป็น 2,100,000 ซึ่งในการวัดมูลค่ายุติธรรมตาม มร.ง.13 นั้น ที่ดินถือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน จะใช้ข้อสมมติในการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมด้วยเกณฑ์ การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เนื่องจากมีปัจจัยชี้ให้เห็นว่าการใช้งานที่แตกต่างออกไป คือ มีไว้เพื่อให้เช่า จะทำให้มูลค่าสินทรัพย์ลดลง รวมถึงการพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น การใช้งานที่เป็นได้ทางกายภาพหรือการใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย พบว่า หากใช้งานที่ดินแห่งนี้เป็นที่ตั้งโรงงานก็สามารถทำได้ ดังนั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมตามการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดก็คือ การวัดมูลค่ายุติธรรมโดยการตั้งเป็นโรงงานจึงเหมาะสมแล้ว การวัดมูลค่าใหม่ในวันที่ 1 มีนาคม 25x6 กิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินอีก</p> | 1,200,000 | 1,200,000 |
| | <p>2.1.2 เหตุการณ์ที่ 2</p> <p>รถยนต์เป็นสินทรัพย์ที่ต้องหักค่าเสื่อม แต่กิจการบันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่าย (บันทึกเป็นค่าเช่า)</p> <p>ต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>ยานพาหนะ</p> <p>กำไรสะสม</p> <p>(บันทึกปรับปรุงค่าเช่ายานพาหนะเป็นสินทรัพย์)</p> | 740,000 | 740,000 |
| | <p>กำไรสะสม</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสะสม - ยานพาหนะ</p> <p>(บันทึกให้เช่าเครื่องจักรตามสัญญาเช่าเงินทุน)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p>ค่าเสื่อมราคายานพาหนะ ปี 25x5 = $\left[\frac{(740,000 - ,000)}{10 \text{ ปี}} \times \frac{9}{12} \right]$</p> <p>= 52,500</p> | 52,500 | 52,500 |

| | | |
|---|----------------------------|---------------------------|
| <p>2.1.3 เหตุการณ์ที่ 3</p> <p>กิจการจ่ายค่าสิทธิบัตร อายุสิทธิบัตรเป็นเวลา 4 ปี แต่ยังไม่ได้บันทึกตัดจำหน่าย ต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>กำไรสะสม สิทธิบัตร</p> <p>(บันทึกปรับปรุงตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร)</p> <p>คำนวณประกอบ</p> <p>ค่าตัดจำหน่ายสิทธิบัตร ปี 25x5 = $\left[\frac{480,000}{4 \text{ ปี}} \times \frac{9}{12} \right]$ = 90,000</p> | <p>90,000</p> | <p>90,000</p> |
| <p>2.1.4 เหตุการณ์ที่ 4</p> <p>ในการขายอุปกรณ์ กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายได้เพียงกำไรขาดทุนจากการขาย และต้องบันทึกตัดจำหน่ายอุปกรณ์ และค่าเสื่อมราคาสะสมออกจากงบด้วย แต่ยังไม่ ได้บันทึกเนื่องจากบันทึกไว้ผิดเป็นรายได้อื่น ต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์ อุปกรณ์</p> <p>(บันทึกปรับปรุงการขายอุปกรณ์)</p> | <p>180,000 100,000</p> | <p>280,000</p> |
| <p>2.1.5 เหตุการณ์ที่ 5</p> <p>ในการต่อเติมอาคารครั้งนี้จะช่วยให้เพิ่มประสิทธิภาพของอาคาร ซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อเพิ่ม ประโยชน์ทางเศรษฐกิจให้แก่กิจการ ดังนั้นจึงควรบันทึกค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เป็น สินทรัพย์มากกว่ารู้เป็นค่าใช้จ่าย ต้องปรับปรุงดังนี้</p> <p>ส่วนปรับปรุงอาคาร กำไรสะสม</p> <p>(บันทึกปรับปรุงกลับรายการค่าซ่อมแซมอาคารเป็นสินทรัพย์)</p> | <p>780,000</p> | <p>780,000</p> |
| <p>กำไรสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร ค่าเสื่อมราคาสะสม - ส่วนปรับปรุงอาคาร</p> <p>(บันทึกปรับปรุงค่าเสื่อมราคาอาคาร และส่วนปรับปรุงอาคาร ตั้งแต่วันแรกที่ได้มา)</p> <p>คำนวณประกอบ</p> <p>ค่าเสื่อมราคาอาคาร ตั้งแต่วันที่ 1 มค. x3 - 31 ธค. x5 = $\left[\frac{(6,200,000 - 200,000)}{20 \text{ ปี}} \times 3 \text{ ปี} \right]$ = 900,000 บาท</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสถาปัตยกรรมปรับปรุงอาคาร ตั้งแต่วันที่ 1 มค. x5 - 31 ธค. x5 = $\left[\frac{780,000}{(20 \text{ ปี} - 2 \text{ ปี})} \right]$ = 43,333 บาท</p> | <p>943,333</p> | <p>900,000 43,333</p> |

| | | | |
|---|---------------|---------|---------|
| บันทึกปรับปรุงภาษีเงินได้สำหรับปี 25x5 ดังนี้ | | | |
| ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ | | 50,833 | |
| ภาษีเงินได้ค้างจ่าย | | | 50,833 |
| (บันทึกปรับปรุงภาษีเงินได้สำหรับปี 25x5) | | | |
| คำนวณประกอบ | | | |
| เหตุการณ์ที่ 2 – บันทึกค่าเช่าลดลง (740,000x20%) | 148,000 | | |
| - ค่าเสื่อมราคา-ยานพาหนะ (52,500x20%) | (10,500) | | |
| เหตุการณ์ที่ 3 - ตัดจำหน่ายค่าสิทธิบัตร (90,000 x20%) | (18,000) | | |
| เหตุการณ์ที่ 4 - รายได้อื่นลดลง (180,000 x 20%) | (36,000) | | |
| เหตุการณ์ที่ 5 - ค่าซ่อมแซมลดลง (780,000 x 20%) | 156,000 | | |
| - ค่าเสื่อมราคา-อาคาร (900,000x20%) | (180,000) | | |
| - ค่าเสื่อมราคา-ส่วนปรับปรุงอาคาร (43,333x20%) | (8,667) | | |
| ภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น | <u>50,833</u> | | |
| องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ขายจากการตีราคาที่ดิน | | 240,000 | |
| ภาษีเงินได้รอดักบัญชี | | | 240,000 |
| (บันทึกปรับปรุงหนี้สินภาษีเงินได้จากการตีราคาที่ดินเพิ่ม) | | | |

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.2. ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|------------|--|---------|-----------|
| 25X6 | | | |
| ต.ค.1 | สุกร | 968,000 | |
| | ขาดทุนจากการรับรู้รายการสุกรเมื่อเริ่มแรก | 32,000 | |
| | เงินสด | | 1,000,000 |
| | (บันทึกซื้อสุกร 100 ตัว ณ วันซื้อ) | | |
| | คำนวณประกอบ | | |
| | อ้างถึง มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม กล่าวว่า | | |
| | สินทรัพย์ชีวภาพ ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อรับรู้ | | |
| | รายการเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่ กรณีที่ไม่สามารถวัด | | |
| | มูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ | | |
| | ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่าย | | |
| | สินทรัพย์โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงิน(ดอกเบี้ยจ่าย) และภาษีเงินได้ ซึ่งต้นทุนใน | | |
| | การขาย ได้แก่ ค่านายหน้า เป็นต้น | | |
| | การวัดมูลค่ายุติธรรม ตามมรจ.13 ได้กล่าวว่า การวัดมูลค่ายุติธรรมจากราคา | | |
| | ในตลาดหลักนั้น ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่ง | | |
| | สินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด ดังนั้น | | |

| | | | |
|------------|--|---------|---------|
| | <p><u>มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้</u></p> <p>มูลค่ายุติธรรม = ราคาขายในตลาดหลัก - ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น</p> $= (10,000 \times 100) - (120 \times 100)$ $= 1,000,000 - 12,000$ $= 988,000$ <p><u>มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้</u></p> <p>มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร = มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย</p> $= \text{มูลค่ายุติธรรม} - \text{ค่านายหน้า}$ $= 988,000 - (10,000 \times 100 \times 2\%)$ $= 968,000$ | | |
| 1 ตค-31 ธค | <p>สุกร (400x100 ตัว)</p> <p>เงินสด</p> <p>(บันทึกการให้อาหาร และวัคซีน)</p> <p><u>อธิบายเพิ่มเติม</u></p> <p>เนื่องจาก มบข.41 เรื่อง การเกษตรกรรม มิได้ระบุวิธีการในการรับรู้รายการจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าและไม่ถือเป็นประเด็นปัญหาในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้น กิจการอาจใช้ดุลยพินิจในการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน</p> <p>จากโจทย์ อาจเลือกใช้วิธีบันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น โดยแสดงวิธีการบันทึกตามรายละเอียดที่แสดงไว้</p> | 40,000 | 40,000 |
| ธ.ค.31 | <p>สุกร</p> <p>กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม</p> <p>(บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ)</p> <p><u>คำนวณประกอบ</u></p> <p><u>มูลค่ายุติธรรมของสุกร ณ 31 ธันวาคม 25x6</u></p> <p>มูลค่ายุติธรรม = ราคาขายในตลาดหลัก - ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น</p> $= (13,000 \times 100) - (120 \times 100)$ $= 1,300,000 - 12,000$ $= 1,288,000 \text{ บาท}$ <p><u>มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ 31 ธันวาคม 25x6</u></p> <p>มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร = มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย</p> $= 1,288,000 - (13,000 \times 100 \times 2\%)$ $= 1,262,000 \text{ บาท}$ <p><u>กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x6</u></p> $= 1,262,000 - 968,000 - 40,000$ $= 254,000 \text{ บาท}$ | 254,000 | 254,000 |

ข้อ 3 มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

บริษัท ก ทำสัญญากับ บริษัท ข เพื่อขายเครื่องคอมพิวเตอร์ 300 เครื่อง พร้อมระบบซอฟต์แวร์ทั้งระบบ ในราคา 9,000,000 บาท นัดทยอยส่ง 3 งวด โดยมีเงื่อนไขส่งงวดแรก 100 เครื่อง และได้เปลี่ยนแปลงสัญญาจาก 300 เครื่องเป็น 500 เครื่อง ในภายหลังจากที่ได้ส่งไปแล้ว 100 เครื่อง เนื่องจากมีการตกลงซื้อเพิ่มอีก 200 เครื่องรวมเป็น 500 เครื่อง ซึ่งต่อมาบริษัท ก ได้ส่งคอมพิวเตอร์ในส่วนที่เหลืออีก 400 เครื่องครบแล้วในวันสิ้นปี

จากข้างต้น มีสถานการณ์เกิดขึ้น 2 สถานการณ์ ซึ่งเหตุการณ์ทั้งสองเป็นอิสระต่อกันดังนี้

สถานการณ์ที่ 1

บริษัท ก ให้ส่วนลด 3% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม โดยเป็นไปตามปกติถ้าหากลูกค้าทำการซื้อเพิ่ม บริษัท ก จะลดราคาให้แบบเดียวกันนี้กับทุกราย

สถานการณ์ที่ 2

บริษัท ก ให้ส่วนลด 30% สำหรับคอมพิวเตอร์ที่ซื้อเพิ่ม ซึ่งให้เฉพาะบริษัท ข เท่านั้น เนื่องจากคาดหวังที่จะได้รับการผูกพันทางธุรกิจกันต่อไปในอนาคต

ให้ทำ

1. การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อใดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (2 คะแนน)
2. จากสถานการณ์ตามข้างต้น มีเงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงสัญญาซึ่งถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก (Distinct) จะเกิดขึ้นเมื่อใด (2 คะแนน)
3. สถานการณ์ที่ 1 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด
สถานการณ์ที่ 2 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด (4 คะแนน)
4. ให้บันทึกบัญชีและรับรู้อย่างไรของสถานการณ์ที่ 1 และ สถานการณ์ที่ 2 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด(12 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. การเปลี่ยนแปลงสัญญาเกิดขึ้นเมื่อใดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

อ้างถึง มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญานั้น จะเกิดขึ้นเมื่อคู่สัญญาในสัญญาตกลงให้มีการเปลี่ยนแปลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันใหม่ที่สามารถบังคับได้ หรือเปลี่ยนแปลงสิทธิและภาระผูกพันที่สามารถบังคับได้ที่มีอยู่เดิม

ให้ทำ 2. จากสถานการณ์ตามข้างต้น มีเงื่อนไขการเปลี่ยนแปลงสัญญาซึ่งถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก (Distinct) จะเกิดขึ้นเมื่อใด

อ้างถึง มรณ.15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ได้กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญา จะถือเป็นสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาเดิม (A Separate Contract) ก็ต่อเมื่อ

- 1) ขอบเขตของสัญญาเพิ่มขึ้น เพราะมีสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่แตกต่างหรือแยกจากกันได้ (Distinct) เพิ่มขึ้น และ
- 2) ราคาตามสัญญาเพิ่มขึ้นตามขอบเขตที่เพิ่มขึ้นซึ่งสะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Standalone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา และการปรับราคาที่เหมาะสมได้สะท้อนสถานการณ์ของสัญญานั้น

ให้ทำ 3. สถานการณ์ที่ 1 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด และ สถานการณ์ที่ 2 เป็นสัญญาแบบใด เพราะเหตุใด

สถานการณ์ที่ 1 ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก จากสัญญาเดิม (A Separate Contract)

เนื่องจากในการซื้อเพิ่มครั้งที่ 2 นั้น บริษัท ข จะได้รับส่วนลด 3% ซึ่งเป็นไปตามปกติของการซื้อเพิ่มที่บริษัท ก จะลดราคาในแบบเดียวกันนี้ให้กับลูกค้าทุกราย ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวไว้ใน มรณ.15 ที่ว่า การเปลี่ยนแปลงสัญญาจะถือเป็นสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาเดิม ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 2.

สถานการณ์ที่ 2 ถือเป็นกรเปลี่ยนแปลงสัญญา

เนื่องจากในการซื้อเพิ่มครั้งที่ 2 นั้น บริษัท ข จะได้รับส่วนลด 30% ซึ่งบริษัท ก จะลดราคาจำนวนนี้ให้เฉพาะกับบริษัท ข เท่านั้น โดยคาดหวังว่าจะได้รับการผูกพันทางธุรกิจกันต่อไปในอนาคต ดังนั้น ราคาตามสัญญาที่เพิ่มขึ้นตามขอบเขตงานที่เพิ่มขึ้น จึงไม่สะท้อนถึงราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าที่สัญญาว่าจะให้ที่เพิ่มขึ้นมา

ให้ทำ 4. ให้บันทึกบัญชีและรับรู้รายได้ของสถานการณ์ที่ 1 และ สถานการณ์ที่ 2 พร้อมคำนวณประกอบอย่างละเอียด

สถานการณ์ที่ 1 ถือเป็นสัญญาแยกต่างหาก จากสัญญาเดิม (A Separate Contract)

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|---------------------------------|--|------------|------------|
| 25Xx ณ วันส่งมอบ งวดแรก | เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์งวดแรก จำนวน 100 เครื่อง) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ 100 เครื่อง = $9,000,000 \times \frac{10}{300}$ = 3,000,000 บาท | 3,000,000 | 3,000,000 |
| ธ.ค.31 ณ วันส่งมอบ สิ้นปี | เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์ 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อรอบที่ 1 และอีก 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อครั้งที่ 2) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 1 9,000,000 หัก ส่งมอบงวดแรก 100 เครื่อง (3,000,000) คงเหลือ 200 เครื่อง 6,000,000 บวก ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 2 [$\frac{9,000,000}{300} \times 200$ เครื่อง] 6,000,000 12,000,000 หัก ส่วนลด 3% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม (6,000,000 x 3%) (180,000) ราคาคอมพิวเตอร์ ส่วนที่เหลือ 400 เครื่อง <u>11,820,000</u> <u>หมายเหตุ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - รอบที่ 1 = $\frac{9,000,000}{300 \text{ เครื่อง}}$ = 30,000 บาท/เครื่อง ราคาขายคอมพิวเตอร์ - รอบที่ 2 = $\frac{(6,000,000 - 1,000,000)}{200 \text{ เครื่อง}}$ = 29,100 บาท/เครื่อง | 11,820,000 | 11,820,000 |

สถานการณ์ที่ 2 ถือเป็นกรเปลี่ยนแปลงสัญญา

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|---------------------------------|---|------------|------------|
| 25Xx ณ วันส่งมอบ งวดแรก | เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์งวดแรก จำนวน 100 เครื่อง) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ 100 เครื่อง = $9,000,000 \times \frac{100}{300}$ = 3,000,000 บาท | 3,000,000 | 3,000,000 |
| ธ.ค.31 ณ วันส่งมอบ สิ้นปี | เงินสด รายได้จากการขาย (บันทึกส่งมอบคอมพิวเตอร์ 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อรอบที่ 1 และอีก 200 เครื่อง สำหรับคำสั่งซื้อครั้งที่ 2) <u>คำนวณประกอบ</u> ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 1 9,000,000 หัก ส่งมอบงวดแรก 100 เครื่อง (3,000,000) คงเหลือ 200 เครื่อง 6,000,000 บวก ราคาขายคอมพิวเตอร์ - คำสั่งซื้อรอบที่ 2 $[\frac{9,000,000}{300} \times 200 \text{ เครื่อง}]$ 6,000,000 12,000,000 หัก ส่วนลด 30% สำหรับส่วนที่ซื้อเพิ่ม (6,000,000 x 30%) (1,800,000) ราคาคอมพิวเตอร์ ส่วนที่เหลือ 400 เครื่อง 10,200,000 <u>หมายเหตุ</u> วิธีการทางบัญชีสำหรับกรณีนี้คือ คือ การปรับปรุงไปในอนาคต (Prospective) โดยการบันทึกส่วนราคาที่เหลือไปยังแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติที่เหลืออยู่ ราคาปรับปรุงใหม่ของคอมพิวเตอร์ 400 เครื่อง = $\frac{10,200,000}{400 \text{ เครื่อง}}$ = 25,500 บาท/เครื่อง | 10,200,000 | 10,200,000 |