

วิชาการบัญชี 2  
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)  
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 55 3 /2566 วันที่ 5 พฤศจิกายน 2566

**ส่วนที่ 1 อดินัย 3 ข้อ**

**อดินัยข้อ 1 มบช.7 เรื่อง งบกระแสเงินสด**

บริษัท CPA จำกัด  
งบแสดงฐานะการเงิน  
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1  
**สินทรัพย์**

	(หน่วย : ล้านบาท)	
	25x2	25x1
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	800	1,200
ลูกหนี้การค้าสุทธิ	2,700	3,000
สินค้าคงเหลือสุทธิ	840	670
เงินลงทุนระยะยาว	1,050	1,600
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	650	400
สิทธิในการใช้สินทรัพย์	186	255
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	37	5
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	116	90
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>6,379</b>	<b>7,220</b>

**หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น**

<b>หนี้สิน</b>		
เจ้าหนี้การค้า	1,500	1,600
หนี้สินตามสัญญาเช่าส่วนที่ไม่เกิน 1 ปี	35	74
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	92	129
หนี้สินตามสัญญาเช่า	52	87
เงินกู้ยืมระยะยาว	3,000	4,000
<b>รวมหนี้สิน</b>	<b>4,679</b>	<b>5,890</b>

**ส่วนของผู้ถือหุ้น**

ทุนเรือนหุ้น		
ทุนจดทะเบียน		
หุ้นสามัญ	1,200	1,200
ทุนที่ออกและชำระแล้ว		
หุ้นสามัญ	1,000	800
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	300	200
กำไรสะสม		
จัดสรรแล้ว		
ทุนสำรองตามกฎหมาย	100	80
ยังไม่ได้จัดสรร	300	250
<b>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>1,700</b>	<b>1,330</b>
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>	<b>6,379</b>	<b>7,220</b>

บริษัท CPA จำกัด  
งบกำไรขาดทุน  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1

(หน่วย : ล้านบาท)

	25x2
รายได้	Xx
รายได้อื่น	xx
<b>รวมรายได้</b>	<b>xx</b>
ต้นทุนขาย	xx
ต้นทุนตัดจำหน่าย	69
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	xx
ผลขาดทุนด้านเครดิต(กลับรายการ)	(20)
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>xx</b>
กำไรจากการดำเนินงาน	570
ต้นทุนทางการเงิน	140
กำไรก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	430
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	60
<b>กำไรสุทธิ</b>	<b>370</b>

**ข้อมูลเพิ่มเติม :-**

1. ค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปี 25x2 = 100 ล้านบาท
2. ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือลดลง ปี 25x1 = 110 ล้านบาท และปี 25x2 = 60 ล้านบาท
3. จ่ายเงินปันผล 300 ล้านบาท ให้ถือเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน
4. จัดประเภทดอกเบี้ยจ่ายเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน
5. ระหว่างปีไม่มีกู้เงินเพิ่มและไม่มีทำสัญญาเช่าเพิ่ม
6. สัญญาเช่าไม่มีนัยสำคัญ

**ให้ทำ**

- 1.1 จัดทำงบกระแสเงินสด – วิธีทางอ้อม พร้อมคำนวณประกอบ ( 18 คะแนน)
- 1.2 หากบริษัท CPA จำกัด ถือหุ้นในบริษัทย่อย 80% และบริษัทย่อยดำเนินการเพิ่มทุน 10 ล้านบาท โดยบริษัท CPA จ่ายชำระทุนเป็นเงินสดจำนวน 8 ล้านบาท ตามสัดส่วนการถือหุ้น บริษัท CPA จะแสดงรายการชำระทุน 8 ล้านบาทในงบกระแสเงินสดรวมอย่างไร เพราะเหตุใด ( 2 คะแนน)

**แนวคำตอบ**

**ให้ทำ 1.1 งบกระแสเงินสด – วิธีทางอ้อม**

**บริษัท CPA จำกัด**  
**งบกระแสเงินสด**  
**สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2**

(หน่วย:ล้านบาท)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

กำไรสุทธิก่อนภาษี 430

ปรับกระทบกำไร (ขาดทุน) สุทธิเป็นเงินสดรับ (จ่าย) จากกิจกรรมดำเนินงาน

ค่าเสื่อมราคา (คำนวณประกอบ 1) 100

กำไรจากการตีราคาสินค้าเพิ่มขึ้น (คำนวณประกอบ 2) (50)

ปรับปรุงผลขาดทุนด้านเครดิต (คำนวณประกอบ 4) (20)

สิทธิในการใช้สินทรัพย์ตัดจำหน่าย 69

ดอกเบี้ยจ่าย 140

669

สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น (คำนวณประกอบ 2) (120)

ลูกหนี้การค้าลดลง (คำนวณประกอบ 4) 320

เจ้าหนี้การค้าลดลง (100)

เงินสดรับ (จ่าย) จากการดำเนินงาน 769

เงินสดจ่ายภาษีเงินได้ (คำนวณประกอบ 5) (129)

เงินสดสุทธิได้มา (ใช้ไป) จากกิจกรรมดำเนินงาน 640

กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

เงินสดจ่ายซื้อที่ดินอาคารและอุปกรณ์ (คำนวณประกอบ 1) (350)

เงินสดรับจากเงินลงทุนระยะยาว 550

เงินสดจ่ายซื้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (26)

เงินสดสุทธิได้มา (ใช้ไป) จากกิจกรรมลงทุน 174

กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินสดจ่ายเงินปันผล (คำนวณประกอบ 3) (300)

เงินสดจ่ายดอกเบี้ย (140)

เงินสดจ่ายชำระหนี้ตามสัญญาเช่า (คำนวณประกอบ 6) (74)

เงินสดจ่ายชำระเงินกู้ระยะยาว (1,000)

เงินสดรับจากหุ้นสามัญ (คำนวณประกอบ 7) 300

เงินสดสุทธิได้มา (ใช้ไป) จากกิจกรรมจัดหาเงิน (1,214)

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้น (ลดลง) สุทธิ (400)

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นปี 1,200

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นปี 800

**ข้อมูลกระแสเงินสดเปิดเผยเพิ่มเติม**

1. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมเงินลงทุนสำหรับระยะเวลาไม่เกิน 3 เดือน และสามารถขายได้เงินสดในจำนวนที่แน่นอน

2. เงินสดจ่ายในระหว่างงวดสำหรับภาษีเงินได้มีดังนี้

ภาษีเงินได้ 129 ล้านบาท

3. เงินสดจ่ายในระหว่างงวดสำหรับดอกเบี้ยจ่ายมีดังนี้

ดอกเบี้ยจ่าย 140 ล้านบาท

**คำนวณประกอบ**

(หน่วย : ล้านบาท)

1) คำนวณหา เงินสดจ่ายซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ซื้อ	350	*เพิ่มขึ้น	250
		ค่าเสื่อมราคา	100
	<u>350</u>		<u>350</u>

Dr. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 350

Cr. เงินสด 350

2) บันทึกปรับปรุงกลับรายการค่าเผื่อมูลค่าสินค้า

ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น 50 ล้านบาท (110-60) หมายถึงปี 25x2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นส่งผลให้ต้องตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาทุนโดยการปรับปรุงกลับรายการบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าเป็นรายได้สำหรับปี ดังนี้

Dr. ค่าเผื่อมูลค่าสินค้า 50

Cr. กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น 50

สินค้าคงเหลือ

ปรับปรุงกลับรายการค่าเผื่อมูลค่าสินค้า	50	*เพิ่มขึ้น	170
สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นสุทธิ	<u>120</u>		<u>170</u>
	<u>170</u>		<u>170</u>

หรือคำนวณหา ดังนี้

คำนวณสินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นสุทธิ

สินค้าคงเหลือยกมา 25x1 670

หัก สินค้าคงเหลือสิ้นปี 25x2 840

สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น 170

หัก ปรับปรุงกลับรายการค่าเผื่อมูลค่าสินค้า 50

สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้นสุทธิ 120

3) คำนวณหา เงินสดจ่ายเงินปันผล

กำไรสะสม

*เพิ่มขึ้น	50	กำไรสุทธิ	370
สำรองตามกฎหมาย	20		
เงินปันผลจ่าย	<u>300</u>		<u>370</u>
	<u>370</u>		<u>370</u>

4) ลูกหนี้การค้า และ การกลับรายการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ(ผลขาดทุนด้านเครดิต)

ลูกหนี้การค้ามีการกลับรายการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ(ผลขาดทุนด้านเครดิต) จึงบันทึกปรับปรุงโดยลดค่าใช้จ่ายลงดังนี้

Dr. ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ (ค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิต) 20

Cr. นีสงสัยจะสูญ (ผลขาดทุนด้านเครดิต) 20

ลูกหนี้การค้า

*ลดลง	300	ลูกหนี้การค้าลดลงสุทธิ	320
ปรับปรุงกลับรายการผลขาดทุนด้านเครดิต	20		
	<u>320</u>		<u>320</u>

หรือคำนวณหาดังนี้

คำนวณลูกหนี้การค้าลดลงสุทธิ

ลูกหนี้การค้ายกมา 25x1	3,000
หัก ลูกหนี้การค้าปี 25x2	<u>2,700</u>
ลูกหนี้การค้าลดลง	300
บวก ปรับปรุงกลับรายการผลขาดทุนด้านเครดิต	<u>20</u>
ลูกหนี้การค้าลดลงสุทธิ	<u>320</u>

5) คำนวณเงินสดจ่ายค่าภาษีเงินได้

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ (จากงบกำไรขาดทุน)	60
บวก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีเพิ่มขึ้น	32
บวก ภาษีเงินได้ค้างจ่ายลดลง	<u>37</u>
เงินสดจ่ายค่าภาษีเงินได้	<u>129</u>

6) คำนวณหา เงินสดจ่ายชำระหนี้สินตามสัญญาเช่า

หนี้สินตามสัญญาเช่า

จ่ายชำระหนี้ระยะยาว	74	*ลดลง (หนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งสิ้นปี $25x1 = 161(74+87)$ )	
		-(หนี้สินตามสัญญาเช่าทั้งสิ้นปี $25x2 = 87(35+52)$ )	74
	<u>74</u>		<u>74</u>

7) คำนวณเงินสดรับจากการจำหน่ายหุ้นสามัญ

Dr. เงินสด 300

Cr. หุ้นสามัญ 200

ส่วนเกินมูลค่าหุ้น 100

หุ้นสามัญ

*เพิ่มขึ้น	200	ออกจำหน่ายและชำระแล้ว	200
	<u>200</u>		<u>200</u>

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ

*เพิ่มขึ้น	100	ออกจำหน่ายและชำระแล้ว	100
	<u>100</u>		<u>100</u>

**ให้ทำ 1.2** หากบริษัท CPA จำกัด ถือหุ้นในบริษัทย่อย 80% และบริษัทย่อยดำเนินการเพิ่มทุน 10 ล้านบาทโดยบริษัท CPA จ่ายชำระ  
ทุนเป็นเงินสดจำนวน 8 ล้านบาท ตามสัดส่วนการถือหุ้น บริษัท CPA จะ แสดงรายการชำระทุน 8 ล้านบาทในงบกระแส  
เงินสดรวมอย่างไร เพราะเหตุใด

**แนวคำตอบ**

อ้างถึงมบข.7 เรื่อง งบกระแสเงินสด ได้กล่าวว่า

“ กิจการต้องแสดงกระแสเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ทำให้สูญเสีย  
การควบคุมในบริษัทย่อยแยกต่างหากและจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงินในงบกระแสเงินสดของงบการเงินเฉพาะ  
กิจการ ”

สำหรับ ในส่วนที่บริษัท CPA ได้จ่ายชำระหุ้นเพิ่มทุนในบริษัทย่อยตามสัดส่วนเดิม 80% เพื่อรักษาสัดส่วนการถือหุ้นเดิมไว้  
เพื่อทำให้กิจการไม่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยนั้น ในงบกระแสเงินสดรวม เงินเพิ่มทุน 8 ล้านบาท ถือเป็นรายการภายในกลุ่ม  
กิจการที่จะถูกตัดรายการออกไปในการจัดทำงบการเงินรวม

**อัตรณัยข้อ 2 ต้นทุนการผลิต – ต้นทุนร่วม(Joint Product) และ ผลิตภัณฑ์พลอยได้(By-Product)**

บริษัทผลิตสินค้า โดยมีต้นทุนเกิดขึ้นประกอบด้วยดังนี้

-	ซื้อสารเคมีหลัก	50,000	บาท
-	ค่าแรงงานทางตรง	28,000	บาท
-	ค่าใช้จ่ายการผลิต	26,000	บาท

มีผลิตภัณฑ์เคมีเกิดขึ้นจำนวน 4 ชนิดที่ผลิตได้ บางชนิดได้นำไปผลิตต่อแต่บางชนิดไม่ได้ถูกนำไปผลิตต่อ บริษัทมีนโยบายนำมูลค่าผลิตภัณฑ์พลอยได้ที่ขายได้หักออกจากต้นทุนร่วมก่อนปันส่วนผลิตภัณฑ์ร่วม 4 ชนิดที่ได้ประกอบด้วย

ผลิตภัณฑ์	ปริมาณ(กรัม)	ราคาขาย ณ จุดแยกออก	ต้นทุนทำต่อ	ราคาขายหลังทำต่อ	ปริมาณเหลือหลังทำต่อ
A แอมโม	21,600	2.5	1.5	6	20,000
B เบทิล	20,000	4	-	-	-
C ไชนอน	22,000	6	4.5	9	20,500
D ดรากอน	5,000	0.8	-	-	-

**ให้ทำ \*** ให้แสดงการคำนวณโดยใช้ศนัยม 4 ตำแหน่ง

2.1 ให้ท่านพิจารณาว่าผลิตภัณฑ์ใดเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ เพราะเหตุใด พร้อมคำนวณประกอบ และ

คำนวณหาต้นทุนร่วมที่นำมาใช้ในการปันส่วน

(2 คะแนน)

2.2 ให้คำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมด้วยวิธีดังต่อไปนี้

2.2.1 ใช้จำนวนหน่วยผลิต

(4 คะแนน)

2.2.2 ใช้ราคาขาย ณ จุดแยกออก

(4 คะแนน)

2.2.3 ใช้มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ

(4 คะแนน)

2.3 ผู้บริหารฝ่ายบริหารตัดสินใจเลือกใช้วิธีตามข้อ 2.2.3 ในการปันส่วนต้นทุนร่วมท่านคิดว่าวิธีดังกล่าวมีข้อดีอย่างไร

และควรใช้วิธีนี้เมื่อใด

(2 คะแนน)

2.4 ให้บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปในวันที่เกิดต้นทุนร่วมที่เลือกใช้วิธีตามข้อ 2.2.3

(4 คะแนน)

**แนวคำตอบ**

**ให้ทำ 2.1** ให้ท่านพิจารณาว่าผลิตภัณฑ์ใดเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้ เพราะเหตุใด พร้อมคำนวณประกอบ และ คำนวณหาต้นทุนร่วมที่นำมาใช้ในการปันส่วน

**ผลิตภัณฑ์พลอยได้ (By Product)**

หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยบังเอิญอันเนื่องมาจากกระบวนการผลิตของผลิตภัณฑ์หลัก โดยปกติ**ปริมาณ** และ**มูลค่า**ของ

ผลิตภัณฑ์พลอยได้จะต่ำกว่าผลิตภัณฑ์หลักมาก

**การวิเคราะห์ความแตกต่างเพื่อหาสัดส่วนของผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้**

พิจารณาด้าน**ปริมาณ** พบว่าสินค้า D ดรากอน มีสัดส่วนต่ำมากที่สุดคือ 7.2886%

ผลิตภัณฑ์	ปริมาณ (กรัม)	สัดส่วน
A แอมโม	21,600	31.4869%
B เบทิล	20,000	29.1545%
C ไชนอน	22,000	32.0700%
D ดรากอน	5,000	7.2886%
<b>รวม</b>	<b>68,600</b>	<b>100.0000%</b>

พิจารณาด้านมูลค่า ของ D ทรายคอน ณ จุดแยกออกพบว่าสินค้า D ทรายคอน มีมูลค่าต่ำมากคือ 4,000 บาท หรือ 1.4815%

ผลิตภัณฑ์	มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก		
	การคำนวณ	มูลค่า(บาท)	สัดส่วน %
A แอมโม	21,600 x 2.5	54,000	20.0000%
B เบติล	20,000 x 4	80,000	29.6296%
C ไชนอน	22,000 x 6	132,000	48.8889%
D ทรายคอน	5,000 x 0.8	4,000	1.4815%
<b>รวม</b>		<b>270,000</b>	<b>100.0000%</b>

### สรุปคำตอบ

ผลิตภัณฑ์ D ทรายคอนเป็นผลิตภัณฑ์พลอยได้เนื่องจากมีสัดส่วนปริมาณและมูลค่าต่ำมาก คือ 7.2886% และ 1.4815% ตามลำดับ

คำนวณหาต้นทุนรวมที่นำมาใช้ในการปันส่วนประกอบด้วย

ซื้อสารเคมีหลัก	50,000	บาท
ค่าแรงงานทางตรง	28,000	บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิต	<u>26,000</u>	บาท
<b>รวมต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์</b>	<b><u>104,000</u></b>	<b>บาท</b>

ให้ทำ 2.1 คำนวณการปันส่วนต้นทุนรวมด้วยวิธีดังต่อไปนี้

คำนวณหารายได้สุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้ที่ขาย

ปริมาณที่ผลิตได้ของผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ทรายคอน	5,000
<b>คูณ</b> ราคาขาย ณ จุดแยกออก	<u>0.8</u>
รายได้สุทธิของผลิตภัณฑ์พลอยได้ที่ขาย	<b><u>4,000</u></b>

2.2.1 คำนวณการปันส่วนต้นทุนรวมโดยใช้จำนวนหน่วยผลิตและใช้ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นรายการหักออกจากต้นทุนรวม

ผลิตภัณฑ์	ปริมาณ (กรัม)	การแบ่งต้นทุนรวม	ต้นทุนรวม
A แอมโม	21,600	$\frac{21,600}{63,600} \times (104,000 - 4,000)$	33,962.2642
B เบติล	20,000	$\frac{20,000}{63,600} \times (104,000 - 4,000)$	31,446.5409
C ไชนอน	22,000	$\frac{22,000}{63,600} \times (104,000 - 4,000)$	34,591.1949
<b>รวม</b>	<b>63,600</b>		<b>100,000.0000</b>

2.2.2 คำนวณการปันส่วนต้นทุนรวมโดยใช้ราคาขาย ณ จุดแยกออก และใช้ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นรายการหักออกจากต้นทุนรวม

ผลิตภัณฑ์	มูลค่าขาย ณ จุดแยกออก	การแบ่งต้นทุนรวม	ต้นทุนรวม
A แอมโม	21,600 x 2.5 = 54,000	$\frac{54,000}{266,000} \times (104,000 - 4,000)$	20,300.7519
B เบติล	20,000 x 4 = 80,000	$\frac{80,000}{266,000} \times (104,000 - 4,000)$	30,075.1880
C ไชนอน	22,000 x 6 = 132,000	$\frac{132,000}{266,000} \times (104,000 - 4,000)$	49,624.0601
<b>รวม</b>	<b>266,000</b>		<b>100,000.0000</b>



2.2.3 คำนวณการปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ และใช้ผลิตภัณฑ์พลอยได้เป็นรายการหักออกจากต้นทุนร่วม

ผลิตภัณฑ์	มูลค่าขาย	ต้นทุนทำต่อ	มูลค่าขายสุทธิ	การแบ่งต้นทุนร่วม	ต้นทุนร่วม
A แอมโม	(20,000 x 6) 120,000	(20,000 x 1.5) (30,000)	90,000	$\frac{90,000}{262,250} \times (104,000-4,000)$	34,318.3985
B เบทิล	(20,000 x 4) 80,000	-	80,000	$\frac{80,000}{262,250} \times (104,000-4,000)$	30,505.2431
C ไชนอน	(20,500 x 9) 184,500	(20,500 x 4.5) (92,250)	92,250	$\frac{92,250}{262,250} \times (104,000-4,000)$	35,176.3584
รวม	384,500	122,250	262,250		100,000.0000

**ให้ทำ 2.3** ผู้บริหารฝ่ายบริหารตัดสินใจเลือกใช้วิธีตามข้อ 2.2.3 ในการปันส่วนต้นทุนร่วมท่านคิดว่าวิธีดังกล่าวมีข้อดีอย่างไร และควรใช้วิธีนี้เมื่อใด

ในการแบ่งต้นทุนร่วมให้ผลิตภัณฑ์ร่วมนั้น การปันส่วนวิธีมูลค่าขาย ณ จุดแยกออก วิธีนี้เป็นวิธีที่ดีที่สุด แต่หากไม่ทราบมูลค่าขาย ณ จุดแยกออก และผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นได้ถูกนำไปผลิตต่อก่อนจึงนำออกขาย การใช้วิธีมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับตามข้อ 2.2.3 จะช่วยหามูลค่าขาย ณ จุดแยกออกได้โดยการใช้มูลค่าที่จะขายได้หลังทำต่อ หัก ต้นทุนทำต่อ

**สรุปคำตอบ**

วิธีมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ จะช่วยในการหามูลค่าขาย ณ จุดแยกเพื่อนำไปใช้เป็นเกณฑ์ปันส่วนต้นทุนร่วมที่ดีที่สุดได้ และ วิธีดังกล่าวควรใช้เมื่อผลิตภัณฑ์ร่วมนั้นจะต้องนำไปผลิตต่อก่อนจึงจะนำออกขาย

**ให้ทำ 2.4** ให้บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปในวันที่เกิดต้นทุนร่วมที่เลือกใช้วิธีตามข้อ 2.2.3

การบันทึกบัญชี

**สมุดรายวันทั่วไป**

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
1)	งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ร่วม วัตถุดิบทางตรง แรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิต (บันทึกต้นทุนร่วมของผลิตภัณฑ์ร่วม)	104,000	50,000 28,000 26,000
2)	งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ดรากอน งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ร่วม (บันทึกลดต้นทุนร่วมด้วยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ดรากอน )	4,000	4,000
3)	ผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ดรากอน งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ดรากอน (บันทึกต้นทุนสินค้าของผลิตภัณฑ์พลอยได้ D ดรากอนที่ผลิตเสร็จ )	4,000	4,000

4)	งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ A แอมโม งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ B เบทิล งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ C ไชนอน งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์รวม (บันทึกปันส่วนต้นทุนร่วมโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับปันส่วน)	34,318.3985 30,505.2431 35,176.3584	100,000
5)	งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ A แอมโม งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ C ไชนอน บัญชีต่างๆ (ต้นทุนผลิตต่อ) (บันทึกต้นทุนผลิตต่อที่เกิดขึ้นให้ผลิตภัณฑ์หลัก)	30,000 92,250	122,250
6)	สินค้าสำเร็จรูป- A แอมโม (34,318.3985+30,000) สินค้าสำเร็จรูป- B เบทิล สินค้าสำเร็จรูป- C ไชนอน (35,176.3584+92,250) งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ A แอมโม งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ B เบทิล งานระหว่างทำ-ผลิตภัณฑ์ C ไชนอน (บันทึกต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปเมื่อเสร็จสิ้นกระบวนการผลิต)	64,318.3985 30,505.2431 127,426.3584	64,318.3985 30,505.2431 127,426.3584

### อัปเดตข้อ 3 มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม

บริษัท เกษตรยั่งยืน จำกัด ประกอบธุรกิจหลายประเภทแต่กิจกรรมหลักคือ ทำฟาร์มขายสุกร กิจการอย่างอื่นได้แก่ เลี้ยงปลานิล โคนม ปลูกฝรั่ง ปลูกยางพารา ปลูกต้นมะค่า ข้าวสาละ บริษัทปลูกฝรั่งเพื่อเก็บผลฝรั่งขาย ปลูกยางพาราเพื่อรีดเอาน้ำยาง ปลูกข้าวสาละเพื่อให้ได้เมล็ดข้าว

วันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทซื้อสุกรมาจำนวน 1,000 ตัว ราคาตัวละ 3,000 บาท มีค่าขนส่งตัวละ 100 บาท ซึ่งผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบออกค่าขนส่งเอง โดยปกติการซื้อสุกรในตลาดจะมีค่านายหน้า 5% ของราคาขาย ในระหว่างปีมีค่าอาหารและยาต่อตัวต่อเดือน 300 บาท

ณ วันสิ้นปี 31 ธันวาคม 25x1 สุกรมีราคาขายในตลาดหลักขายได้ตัวละ 4,000 บาท มีค่าขนส่งตัวละ 100 บาท ค่านายหน้า 5% ของราคาขาย

วันที่ 1 มกราคม 25x2 สุกรป่วยและตายไป 20 ตัวมีค่าใช้จ่ายในการทำลายตัวละ 50 บาท ส่วนตัวที่เหลือมีสุขภาพแข็งแรงดี

วันที่ 31 มกราคม 25x2 ณ จุดเก็บเกี่ยว สุกรพร้อมฆ่าและ สุกรมีราคาขายตัวละ 4,500 บาท ค่าขนส่งตัวละ 100 บาท

#### ให้ทำ

- 3.1 กิจกรรมใดไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตให้ถือปฏิบัติตาม มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม อธิบายประกอบ
- 3.2 ให้แสดงการคำนวณมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ในวันที่ 1 ธันวาคม 25x1
- 3.3 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร และแสดงรายการรับรู้ในกำไรขาดทุน ณ วันที่ดังกล่าวสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร มีมูลค่าเท่าใด
- 3.4 ให้บันทึกบัญชีรายการที่เกิดขึ้นในปี 25x2 ทุกรายการ
- 3.5 คำนวณหามูลค่าสินค้านำเข้าของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2
- 3.6 รัฐบาลให้เงินอุดหนุนสำหรับต้นมะค่า 50,000 บาท และต้นฝรั่ง 10,000 บาท โดยมีเงื่อนไขในการให้กิจการจะรับรู้รายได้นี้โดยใช้เกณฑ์ใด อย่างไร

#### แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.1. กิจกรรมใดไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตให้ถือปฏิบัติตาม มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม อธิบายประกอบ

อ้างอิง มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม กล่าวว่า มาตรฐานการบัญชีนี้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีต่อไปเมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

1. สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological assets) เว้นแต่ พืชเพื่อการให้ผลิตผล
2. ผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว

มบข.ฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับพืชเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer plant) ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร แต่อย่างไรก็ตาม มบข.ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับผลิตผลที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อการให้ผลิตผล ดังนั้นกิจกรรมที่กิจการปฏิบัติต่อไปนี้ จึงไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตมบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม ได้แก่

- ต้นฝรั่งที่ปลูกเพื่อเก็บผล
- ต้นยางพาราที่ปลูกเพื่อรีดเอาน้ำยาง

ให้ทำ 3.2 ให้แสดงการคำนวณมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ในวันที่ 1 ธันวาคม 25x1

อ้างอิง มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม กล่าวว่า

สินทรัพย์ชีวภาพ ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน เว้นแต่ กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ยจ่าย) และภาษีเงินได้ ซึ่งต้นทุนในการขาย ได้แก่ ค่านายหน้า เป็นต้น

การวัดมูลค่ายุติธรรม ตามมร.13 ได้กล่าวว่า การวัดมูลค่ายุติธรรมจากราคาในตลาดหลักนั้น ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด

ดังนั้น มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันซื้อ 1 ธันวาคม 25x1 จึงคำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันซื้อ (แต่ไม่รวมค่าขนส่งเนื่องจากผู้ขายรับผิดชอบเอง) คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} \\ &= 1,000 \text{ ตัว} \times 3,000 \text{ บาท} \\ &= 3,000,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันซื้อ คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\ &= \text{มูลค่ายุติธรรม} - \text{ค่านายหน้า} \\ &= 3,000,000 - (3,000,000 \times 5\%) \\ &= 2,850,000 \end{aligned}$$

**ให้ทำ 3.3** ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร และแสดงรายการรับรู้ในกำไรขาดทุน ณ วันที่ดังกล่าวสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร มีมูลค่าเท่าใด

คำนวณหาต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกรที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม ถึง 31 ธันวาคม 25x1 หากกิจการบันทึกจ่ายเกี่ยวกับค่าอาหารและยาที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนี้

$$\text{มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร ณ วันซื้อ 1 ธันวาคม 25x1} = 2,850,000$$

$$\text{บวก ค่าอาหารและยา (1,000 ตัว} \times 300 \text{ บาท)} = 300,000$$

$$\text{ต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ 31 ธันวาคม 25x1} = \underline{3,150,000}$$

มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\ &= (1,000 \text{ ตัว} \times 4,000 \text{ บาท}) - (1,000 \text{ ตัว} \times 100 \text{ บาท}) \\ &= 4,000,000 - 100,000 \text{ บาท} \\ &= 3,900,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\ &= 3,900,000 - (4,000,000 \times 5\%) \\ &= 3,700,000 \end{aligned}$$

กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x1 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} &= \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร} - \text{ต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ} \\ &= 3,700,000 - 3,150,000 \\ &= 550,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

### สรุปคำตอบ

กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ - สุกรเท่ากับ 550,000 บาท

ให้ทำ 3.4 ให้บันทึกบัญชีรายการที่เกิดขึ้นในปี 25x2 ทุกรายการ

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x2 ม.ค.1	ขาดทุนจากสุกรป่วยตาย สุกร (บันทึกสุกรป่วยตาย 20 ตัว) <u>คำนวณประกอบ</u> ต้นทุนต่อหน่วยของสุกร ณ 1 มกราคม 25x2 $\left[ \frac{3,700,000}{1,000 \text{ ตัว}} \right] = 3,700$ บาท <b>คูณ</b> จำนวนสุกรป่วยตาย = 20 ตัว ขาดทุนจากสุกรป่วยตาย = 74,000 บาท	74,000	74,000
	ค่าใช้จ่ายในการทำลายสุกรป่วยตาย เงินสด (บันทึกค่าใช้จ่ายในการทำลายซากทิ้ง) <u>คำนวณประกอบ</u> ค่าใช้จ่ายในการทำลายต่อหน่วย = 50 บาท <b>คูณ</b> จำนวนสุกรป่วยตาย = 20 ตัว ค่าใช้จ่ายในการทำลาย = 1,000 บาท	1,000	1,000
ม.ค. 1-31	สุกร เงินสด (บันทึกค่าอาหารและยาเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ) <u>คำนวณประกอบ</u> ค่าอาหารและยาต่อหน่วย = 300 บาท <b>บวก</b> จำนวนสุกรส่วนที่เหลือ ( 1,000 - 20 ) = 980 ตัว ต้นทุนค่าอาหารและยา = 294,000 บาท	294,000	294,000
ม.ค.31	สุกร กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม (บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ) <u>คำนวณประกอบ และ อ้างอิงคำนวณประกอบ ข้อ 3.5</u> กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยว 31 มกราคม 25x2 = มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร - ต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ = 4,091,500 - [(3,700 บาท x 980 ตัว) + 294,000] = 4,091,500 - 3,920,000 บาท = 171,500 บาท	171,500	171,500

ให้ทำ 3.5 คำนวณหามูลค่าสินค้านำคงเหลือของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

มูลค่ายุติธรรมของลูกสุกร ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่ายุติธรรม} &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\
 &= (980 \text{ ตัว} \times 4,500 \text{ บาท}) - (980 \text{ ตัว} \times 100 \text{ บาท}) \\
 &= 4,410,000 - 98,000 \quad \text{บาท} \\
 &= 4,312,000 \quad \text{บาท}
 \end{aligned}$$

มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 คำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร} &= \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} \\
 &= 4,312,000 - (4,410,000 \times 5\%) \\
 &= 4,091,500 \quad \text{บาท}
 \end{aligned}$$

### สรุปคำตอบ

มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 เท่ากับ 4,091,500 บาท

ให้ทำ 3.6 รัฐบาลให้เงินอุดหนุนสำหรับต้นมะค่า 50,000 บาท และต้นฝรั่ง 10,000 บาท โดยมีเงื่อนไขในการให้กิจการจะรับรู้รายได้

โดยใช้เกณฑ์ใด อย่างไร

สำหรับต้นมะค่า ถือเป็นผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ต้องถือปฏิบัติตาม มบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม กิจการจะรับรู้รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขในการให้ ตามมบข.41 เรื่อง เกษตรกรรม ดังนี้

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นแบบมีเงื่อนไข ซึ่งรวมถึงห้ามมิให้กิจการทำกิจกรรมทางการเกษตรบางอย่างกิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลนั้นในกำไรหรือขาดทุนก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในเงินอุดหนุนนั้นแล้ว

สำหรับต้นฝรั่ง ถือเป็นพืชเพื่อการให้ผลผลิต ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ต้องถือปฏิบัติตาม มบข.16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการจะรับรู้รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขในการให้ ตามมบข.20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ดังนี้

เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์รวมทั้ง เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงิน โดยบันทึกเป็นรายได้รอการรับรู้หรือ นำเงินอุดหนุนมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เมื่อกิจการจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า

- กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้ และ
- กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น