

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 56 1 /2567 วันที่ 3 มีนาคม 2567

ส่วนที่ 1 อัตนัย 3 ข้อ

อัตนัยข้อ 1

ข้อ 1.1 มบข.33 เรื่อง กำไรต่อหุ้น

กิจการแห่งหนึ่งมีทุนจดทะเบียน 100 ล้านบาท ออกจำหน่ายและชำระแล้ว 75 ล้านบาท กำไรสุทธิ 400 ล้านบาท กิจการมีสิทธิซื้อหุ้นสามัญ 3 ชนิด คือ ABC-W1 ,ABC-W2 , ABC-W3 โดยสิทธิซื้อหุ้นสามัญ 1 สิทธิ สามารถซื้อหุ้นสามัญได้ 1 หุ้น ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ ABC ระหว่างปี 25x1 เท่ากับ 16 บาท มีราคาปิดของตลาด ณ วันสิ้นปี 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 18 บาท

ข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิซื้อหุ้นมีดังนี้

	ใบสำคัญแสดงสิทธิ		
	ABC-W1	ABC-W2	ABC-W3
อายุสิทธิสิ้นสุด	31/12/25x2	31/12/25x3	31/12/25x4
ราคาใช้สิทธิ (บาท / สิทธิ)	6	12	17
จำนวนหน่วยของสิทธิเลือกซื้อ	5,000,000	8,000,000	12,000,000
จำนวนการใช้สิทธิออกหุ้นจดทะเบียน			
- 31 มีนาคม 25x1	2,400,000	1,600,000	-
- 30 กันยายน 25x1	1,600,000	3,600,000	2,800,000
จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่มีสิทธิปรับลด ณ 31 ธันวาคม 25x1	2,800,000	5,900,000	11,300,000

ให้ทำ

- 1.1 คำนวณหากำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน ณ 31 ธันวาคม 25x1 (8 คะแนน)
- 1.2 คำนวณหากำไรต่อหุ้นปรับลด ณ 31 ธันวาคม 25x1 (8 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1.1 คำนวณหากำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน ณ 31 ธันวาคม 25x1

ตารางคำนวณหาจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

วันที่	รายการ	จำนวนหุ้น	สัดส่วนของเวลา	จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
25x1				
1 ม.ค. – 31 ธ.ค.	ยอดยกมา	75,000,000	12/12	75,000,000
31 มี.ค. – 31 ธ.ค.	ใช้สิทธิซื้อหุ้น - ออกหุ้นสามัญเพิ่ม	4,000,000	9/12	3,000,000
30 ก.ย. – 31 ธ.ค.	ใช้สิทธิซื้อหุ้น - ออกหุ้นสามัญเพิ่ม	8,000,000	3/12	2,000,000
		87,000,000		80,000,000

คำนวณหากำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน

กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	400,000,000	บาท
หาร จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	80,000	หุ้น
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	<u>5</u>	บาทต่อหุ้น

สรุปคำตอบ

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานเท่ากับ 5 บาทต่อหุ้น

ให้ทำ 1.2 คำนวณหากำไรต่อหุ้นปรับลด ณ 31 ธันวาคม 25x1

อ้างถึงมบข.33 เรื่อง กำไรต่อหุ้น

ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานปรับลดกรณีที่มีตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญหรือหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญหลายประเภท กิจการต้องคำนวณอัตราผลตอบแทนต่อหุ้น (Cost Rate) ของหุ้นเทียบเท่าหุ้นสามัญแต่ละชนิด เพื่อนำไปใช้ในการเรียงลำดับ โดยเริ่มตั้งแต่ชุดที่มีผลปรับลดกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานมากที่สุดไปจนถึงน้อยที่สุด โดยปกติสิทธิเลือกและใบสำคัญแสดงสิทธิจะคำนวณเป็นลำดับแรก เนื่องจากไม่กระทบตัวตั้ง

กรณีกิจการมีหุ้นสามัญเทียบเท่าประเภทเดียว คือ สิทธิซื้อหุ้นสามัญ แต่ออกสิทธิเลือกซื้อ 3 ชนิด ดังนั้น ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการจะระดมมติเฉพาะสิทธิซื้อหุ้นสามัญที่มีราคาใช้สิทธิต่ำกว่าราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ ABC ซึ่งได้แก่ หุ้น ABC-W1 และ ABC-W2 ส่วน ABC-W3 มีราคาใช้สิทธิสูงกว่าราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ ABC จึงไม่นำมาใช้สมมติ ส่วนการเรียงลำดับอัตราผลตอบแทนต่อหุ้น กิจการจะเรียงลำดับด้วยการ นำสิทธิซื้อหุ้นที่มีจำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจำนวนมากสุดไปหาจำนวนน้อยที่สุดตามลำดับดังนี้

คำนวณหาจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ออกเพิ่มของสิทธิซื้อหุ้นแต่ละชนิด

1. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W1

คำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น

จำนวนเงินที่ได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น (5,000,000 สิทธิ x 6 บาท)	30,000,000	บาท
จำนวนหุ้นสามัญที่สมมติว่าออกให้ตามสิทธิ	5,000,000	หุ้น
หัก จำนวนหุ้นสามัญที่ซื้อกลับคืนมาด้วยราคาตลาดถัวเฉลี่ย (30,000,000 บาท ÷ 6 บาท/หุ้น)	(1,875,000)	หุ้น
จำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ก่อนถัวเฉลี่ย	<u>3,125,000</u>	หุ้น

จำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ด้วยเฉลี่ย

- รุ่งใช้สิทธิ 31 มีนาคม 25x1 [$3,125,000 \times \frac{2,400,000}{5,000,000} \times \frac{3}{12}$]	=	375,000	หุ้น
- รุ่งใช้สิทธิ 30 กันยายน 25x1 [$3,125,000 \times \frac{1,600,000}{5,000,000} \times \frac{9}{12}$]	=	750,000	หุ้น
- รุ่งคงเหลือยังไม่ใช้สิทธิ [$3,125,000 \times \frac{1,000,000}{5,000,000} \times \frac{12}{12}$]	=	<u>625,000</u>	หุ้น
รวมจำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ด้วยเฉลี่ย	=	<u>1,750,000</u>	หุ้น

2. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W2

คำนวณจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น

จำนวนเงินที่ได้รับจากการใช้สิทธิซื้อหุ้น (8,000,000 สิทธิ x 12 บาท)	96,000,000	บาท
จำนวนหุ้นสามัญที่สมมติว่าออกให้ตามสิทธิ	8,000,000	หุ้น
หัก จำนวนหุ้นสามัญที่ซื้อกลับคืนมาด้วยราคาตลาดด้วยเฉลี่ย (96,000,000 บาท ÷ 16 บาท/หุ้น)	<u>(6,000,000)</u>	หุ้น
จำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ก่อนด้วยเฉลี่ย	<u>2,000,000</u>	หุ้น

จำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ด้วยเฉลี่ย

- รุ่งใช้สิทธิ 31 มีนาคม 25x1 [$2,000,000 \times \frac{1,600,000}{8,000,000} \times \frac{3}{12}$]	=	1000,000	หุ้น
- รุ่งใช้สิทธิ 30 กันยายน 25x1 [$2,000,000 \times \frac{3,600,000}{8,000,000} \times \frac{9}{12}$]	=	675,000	หุ้น
- รุ่งคงเหลือยังไม่ใช้สิทธิ [$2,000,000 \times \frac{2,800,000}{5,000,000} \times \frac{12}{12}$]	=	<u>700,000</u>	หุ้น
รวมจำนวนหุ้นสามัญส่วนเพิ่มที่สมมติว่าออกใหม่ด้วยเฉลี่ย	=	<u>1,475,000</u>	หุ้น

เรียงลำดับหลักทรัพย์ที่มีผลทำให้กำไรต่อหุ้นปรับลดลงมากที่สุดจากมากไปหาน้อย

1. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W1
2. สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W2

คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด โดยนำหลักทรัพย์ที่เรียงลำดับ คำนวณทีละครั้ง

รายการ	กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	จำนวนหุ้น	การคำนวณ	กำไรต่อหุ้นปรับลด
1) สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W1	= 400,000,000 + 0 = 400,000,000	= 80,000,000 + 1,750,000 = 81,750,000	$\frac{400,000,000}{81,750,000}$	4.893
2) สิทธิซื้อหุ้นสามัญ ชนิด ABC-W2	= 400,000,000 + 0 = 400,000,000	= 81,750,000 + 1,475,000 = 83,225,000	$\frac{400,000,000}{83,225,000}$	4.806

สรุปคำตอบ

กำไรต่อหุ้นปรับลดเท่ากับ 4.806 บาทต่อหุ้น

ข้อ 1.2 มบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

1.2.1 ถ้าบริษัทไม่สามารถระบุถึงผลกระทบจากข้อผิดพลาดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบจะมีวิธีการปรับปรุงอย่างไร (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึง มบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน

1.2.2 ถ้าบริษัทไม่สามารถระบุถึงผลกระทบสะสม ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 จากงวดบัญชีก่อนที่เกิดจากข้อผิดพลาดจะมีการปรับปรุงอย่างไร (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

อ้างถึง มบข.8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

อัปเดตข้อ 2 ต้นทุนการผลิต – ระบบต้นทุนช่วง

กิจการแห่งหนึ่งใช้ระบบต้นทุนช่วงในการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ผลิต และคำนวณต้นทุนของสินค้าคงเหลือด้วยวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก การผลิตแบ่งออกเป็น 2 แผนก โดยแผนกที่ 2 จะรับสินค้ากึ่งสำเร็จจากแผนกที่ 1 มาผลิตต่อ แผนกที่ 1 จะมีจุดตรวจที่ตอนท้ายและงานระหว่างทำปลายงวดที่ขึ้นความสำเร็จ 50% ส่วนแผนกที่ 2 จะมีจุดตรวจที่ 80% และงานระหว่างทำปลายงวดมีขึ้นความสำเร็จ 40%

ข้อมูลระหว่างเดือน มีนาคม 25x1 มีดังนี้ :-

แผนกที่ 2

ข้อมูลจำนวนหน่วย

งานระหว่างทำต้นงวด(ขึ้นความสำเร็จของต้นทุนแปลงสภาพ 90%)	20,000	หน่วย
หน่วยที่รับโอนมาจากแผนกที่ 1	100,000	หน่วย
หน่วยที่ผลิตเสร็จและโอนไปสินค้าสำเร็จรูป	80,000	หน่วย
งานระหว่างทำปลายงวด	35,000	หน่วย

ข้อมูลต้นทุนผลิต (บาท)

ต้นทุนงานระหว่างทำต้นงวด

ต้นทุนที่รับโอนมาจากแผนกที่ 1	2,000,000
วัตถุดิบทางตรง	600,000
ค่าแรงงานทางตรง	180,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	180,000

ต้นทุนปัจจุบันที่ใช้ในการผลิต

ต้นทุนที่รับโอนมาจากแผนกที่ 1	10,000,000
วัตถุดิบทางตรง	3,000,000
ค่าแรงงานทางตรง	800,000
ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน	800,000

ในกระบวนการผลิต ของเสียปกติจะมีจำนวน 5% ของหน่วยดีที่ผลิตเสร็จ โดยของเสียมูลค่าหน่วยละ 20 บาท สามารถนำไปผลิตต่อเป็นสินค้าอื่นได้ ต้นทุนแปลงสภาพจะเกิดขึ้นสม่ำเสมอและมีการส่งวัตถุดิบทางตรงเข้าในตอนต้นทั้ง 2 แผนก

ให้ทำ

1. ของเสียปกติและของเสียเกินปกติมีจำนวนเท่าใด (2 คะแนน)
2. หน่วยเทียบสำเร็จรูปของต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 วัตถุดิบทางตรง และต้นทุนแปลงสภาพ (3 คะแนน)
3. ต้นทุนต่อหน่วยของสำเร็จรูป ต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 วัตถุดิบทางตรง และต้นทุนแปลงสภาพ (3 คะแนน)
4. ต้นทุนรวมของแผนกที่ 2 (1 คะแนน)
5. บันทึกรับโอนสินค้าสำเร็จรูปของแผนกที่ 2 และของเสีย (5 คะแนน)
6. บันทึกรับโอนการขายสินค้า ซึ่งขายได้ 10,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 300 บาทและต้นทุนขาย (4 คะแนน)
7. ถ้าบริษัทไม่ปันส่วนต้นทุนของเสีย คุณเห็นด้วยหรือไม่ ให้อภิปรายมา 2 ประเด็น (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

คำนวณประกอบ 1

วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

รายงานต้นทุนผลิต – แผนกที่ 2
สำหรับงวด 1 เดือนสิ้นสุด วันที่ 31 มีนาคม 25x1

	ชั้นที่ 1	ชั้นที่ 2		
	จำนวน หน่วยจริง	ต้นทุนที่โอนมา	วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุน แปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นเดือน	20,000		(ต้นงวด)	(สมำเสมอ)
หน่วยที่เริ่มผลิตระหว่างเดือน	100,000			
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	120,000			
หน่วยดีที่ผลิตเสร็จ	80,000(100%)	80,000(100%)	80,000(100%)	80,000(100%)
งานระหว่างทำปลายเดือน	35,000(40%)	35,000(100%)	35,000(100%)	14,000(40%)
ของเสียปกติ(80,000×5%)	4,000(80%)	4,000(100%)	4,000(100%)	3,200(80%)
ของเสียเกินปกติ	1,000(80%)	1,000(100%)	1,000(100%)	800(80%)
รวมหน่วยที่ต้องจัดให้ครบ	120,000	120,000	120,000	98,000
ต้นทุนผลิต	รวม	ต้นทุนที่โอนมา	วัตถุดิบทางตรง	ต้นทุน แปลงสภาพ
งานระหว่างทำต้นงวด	2,960,000	2,000,000	600,000	360,000
ต้นทุนผลิตปัจจุบัน	14,600,000	10,000,000	3,000,000	1,600,000
รวม	17,560,000	12,000,000	3,600,000	1,960,000
หัก มูลค่าของเสีย (5,000 หน่วย x 20)	(100,000)			
ชั้นที่ 3 ต้นทุนรวม	17,460,000			
÷ ชั้นที่ 2 หน่วยเทียบสำเร็จ		÷ 120,000	÷ 120,000	÷ 98,000
ชั้นที่ 4 ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จ	150	100	30	20
ชั้นที่ 5 การจัดต้นทุน				
ของเสียปกติ	584,000	(4,000×100)	(4,000×30)	(3,200×20)
หัก มูลค่าของเสีย (4,000 หน่วย x 20)	(80,000)			
	504,000			
1) ของเสียเกินปกติ	146,000	(1,000×100)	(1,000×30)	(800×20)
หัก มูลค่าของเสีย (1,000 หน่วย x 20)	(20,000)			
	126,000			
2) หน่วยดีที่ผลิตเสร็จ	12,000,000	(80,000×150)		
บวก ของเสียปกติ	504,000			
รวมผลิตเสร็จ	12,504,000			
3) งานระหว่างทำปลายงวด	4,830,000	(35,000×100)	(35,000×30)	(14,000×20)
รวมต้นทุนจัดได้ครบ	17,460,000			

อ้างอิงคำนวณประกอบ 1

ให้ทำ 1. ของเสียปกติและของเสียเกินปกติจำนวนเท่าใด

สรุปคำตอบ

ของเสียปกติจำนวน 4,000 หน่วย

ของเสียเกินปกติจำนวน 1,000 หน่วย

ให้ทำ 2. หน่วยเทียบสำเร็จรูปของต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 วัตถุดิบทางตรง และต้นทุนแปลงสภาพ

สรุปคำตอบ

หน่วยเทียบสำเร็จรูป

- ต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 120,000 หน่วย
- วัตถุดิบทางตรง 120,000 หน่วย
- ต้นทุนแปลงสภาพ 98,000 หน่วย

ให้ทำ 3. ต้นทุนต่อหน่วยของสำเร็จรูป ต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 วัตถุดิบทางตรง และต้นทุนแปลงสภาพ

สรุปคำตอบ

ต้นทุนต่อหน่วย

- สินค้าสำเร็จรูป 150 บาท/หน่วย
- ต้นทุนที่ได้รับโอนจากแผนกที่ 1 100 บาท/หน่วย
- วัตถุดิบทางตรง 30 บาท/หน่วย
- ต้นทุนแปลงสภาพ 20 บาท/หน่วย

ให้ทำ 4. ต้นทุนรวมของแผนกที่ 2

สรุปคำตอบ

ต้นทุนรวมของแผนกที่ 2 จำนวน 17,460,000 บาท

ให้ทำ 5. บันทึกบัญชีสินค้าสำเร็จรูปของแผนกที่ 2 และของเสีย

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 1-31 มี.ค.	งานระหว่างทำ-แผนกที่ 2 งานระหว่างทำ-แผนกที่ 1 (บันทึกโอนงานที่ทำเสร็จของแผนกที่ 1 ไปแผนกที่ 2)	10,000,000	10,000,000
	งานระหว่างทำ-แผนกที่ 2 วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน (บันทึกต้นทุนงานระหว่างทำที่เกิดขึ้นปัจจุบันของแผนกที่ 2)	4,600,000	3,000,000 800,000 800,000
	สินค้าเสีย งานระหว่างทำ-แผนกที่ 2 (บันทึกสินค้าเสียปกติมูลค่า 20 บาทต่อหน่วยสามารถนำไปผลิตต่อเป็นสินค้าอื่นได้)	80,000	80,000

สินค้าเสีย	20,000	
ขาดทุนจากสินค้าเสียเกินปกติ งานระหว่างทำ-แผนกที่ 2 (บันทึกต้นทุนสินค้าเสียเกินปกติมูลค่า 20 บาทต่อหน่วย)	126,000	146,000
สินค้าสำเร็จรูป	12,504,000	
งานระหว่างทำ-แผนกที่ 2 (บันทึกโอนงานที่ทำเสร็จของแผนกที่ 2 เข้าสินค้าสำเร็จรูป)		12,504,000

ให้ทำ 6. บันทึกบัญชีการขายสินค้า ซึ่งขายได้ 10,000 หน่วย ในราคาหน่วยละ 300 บาทและต้นทุนขาย
การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25x1 มี.ค.	ลูกหนี้การค้า ขาย (บันทึกขายสินค้า)	3,000,000	3,000,000
	ต้นทุนขาย สินค้า (บันทึกต้นทุนสินค้าที่ขาย) <u>คำนวณประกอบ 2</u> คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วย ต้นทุนสินค้าที่ผลิตเสร็จ 12,504,000 บาท หาร จำนวนหน่วยที่ผลิตเสร็จ 80,000 หน่วย ต้นทุนต่อหน่วย 156.30 บาท/หน่วย คำนวณหาต้นทุนขาย จำนวนหน่วยขาย 10,000 หน่วย คูณ ต้นทุนต่อหน่วย 156.30 บาท/หน่วย ต้นทุนขาย 1,563,000 บาท	1,563,000	1,563,000

ให้ทำ 7. ถ้าบริษัทไม่ปันส่วนต้นทุนของเสีย คุณเห็นด้วยหรือไม่ ให้อภิปรายมา 2 ประเด็น

สรุปคำตอบ

เห็นด้วยเนื่องจาก เหตุผล 2 ประเด็นดังนี้

1. ของเสีย ไม่ว่าจะ เป็นของเสียปกติหรือของเสียเกินปกติ จะมีต้นทุนสะสมจนถึงจุดตรวจของเสียเสมอ ดังนั้น ต้นทุนของเสียปกติจะเป็นต้นทุนของสินค้าดีที่ผ่านจุดตรวจ
2. งานระหว่างทำปลายงวดอาจผ่านจุดตรวจ ซึ่งจะต้องรับภาระต้นทุนของเสียปกติด้วย แต่งานระหว่างทำในแผนกที่ 1 และแผนกที่ 2 ยังไม่ผ่านจุดตรวจ แสดงให้เห็นว่างานระหว่างทำปลายงวดจะไม่ถือเป็นสินค้าดี กิจการจึงยังไม่ต้องปันส่วนต้นทุนของเสียปกติให้กับงานระหว่างทำปลายงวด

อัตร้อยข้อ 3 มรง.5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

5 มกราคม 25x1 กิจการซื้อเครื่องจักร จำนวน 5 เครื่อง ราคาเครื่องละ 800,000 บาท มีค่าติดตั้ง 200,000 บาทต่อเครื่อง พร้อมใช้งาน
วันที่ 1 มกราคม 25x2 เพื่อผลิตสินค้าชื่อ SS-1

ระหว่างปี 25x2 กิจการสั่งซื้อเครื่องจักรใหม่เพิ่มอีก 10 เครื่อง เพื่อนำมาผลิตสินค้าชื่อ SS-2 เครื่องจักรใหม่มีประสิทธิภาพที่ดีและ
สามารถนำมาใช้ผลิตสินค้า SS-1 แทนเครื่องจักรเก่าได้

30 มิถุนายน 25x3 CEO ของกิจการมีความตั้งใจจะขายเครื่องจักรเก่าและได้มีการติดต่อผู้ซื้อได้ 2 รายซึ่งอยู่ระหว่างเจรจา CEO ของ
กิจการประเมินว่าจะหยุดใช้งานเครื่องจักรเก่าและหยุดรับ Order โดยคาดว่าจะผลิตคำสั่งซื้อสุดท้ายเสร็จก่อนสิ้นปี
25x3 กิจการประเมินมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายมีมูลค่า 2,500,000 และ 2,900,000
บาทตามลำดับ

31 ธันวาคม 25x3 กิจการผลิตสินค้าเสร็จและพร้อมส่ง

ต้นปี 25x4 ผู้ผลิตเครื่องจักรใหม่ไม่สามารถผลิตเครื่องจักรได้ตามที่กิจการสั่งซื้อไว้ เนื่องจากขาดแคลนแรงงาน

30 มิถุนายน 25x4 เครื่องจักรเก่ามีมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายเท่ากับ 1,200,000 บาทและ
3,590,000 บาทตามลำดับ

21 กรกฎาคม 25x4 กิจการขายเครื่องจักรเก่าได้ในราคา 3,600,000 บาท

กิจการปิดงบทุกรอบ 6 เดือน และคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเดือน

ให้ทำ

- 3.1 ให้พิจารณาเงื่อนไขการจัดประเภท และวิเคราะห์การจัดประเภทเครื่องจักรเก่า (6 คะแนน)
- ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3
 - ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3
- 3.2 ให้คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า ณ วันที่ (10 คะแนน)
- 30 มิถุนายน 25x3
 - 31 ธันวาคม 25x3
 - 30 มิถุนายน 25x4
 - วันที่ขาย 21 กรกฎาคม 25x4
- 3.3 บันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ (4 คะแนน)
- 30 มิถุนายน 25x4
 - 21 กรกฎาคม 25x4

แนวคำตอบ

ให้ทำ 3.1 ให้พิจารณาเงื่อนไขการจัดประเภท และวิเคราะห์การจัดประเภทเครื่องจักรเก่า

อ้างอิง มรง. 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ได้กล่าวว่า กิจการต้องจัดประเภท
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน(หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจก
การขายมิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ทั้งนี้ต้องเข้าเงื่อนไข 2 ข้อดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน (Available for immediate sale in its present condition) ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) และ
2. การขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดัสูงมาก (Highly probable) โดยที่
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)
 - ระดับการบริหารที่เหมาะสมต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์

- กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น
- การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่จัดประเภทสินทรัพย์ (กรณีที่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี กิจการยังคงสามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายได้ **หากความล่าช้าดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงผูกพันต่อแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย)**
- การดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3

CEO ของกิจการมีความตั้งใจจะขายเครื่องจักรเก่า และประเมินว่าจะหยุดใช้งานเครื่องจักรและหยุดรับ Order โดยคาดว่าจะผลิตคำสั่งซื้อสุดท้ายเสร็จก่อนสิ้นปี 25x3 ซึ่งการที่กิจการมีความตั้งใจที่จะขายเครื่องจักรเก่าแต่ไม่รวมถึงการดำเนินงาน แสดงให้เห็นถึงกิจการไม่มีความตั้งใจที่จะโอนเครื่องจักรให้กับผู้ซื้อจนกระทั่งภายหลังจากหยุดดำเนินงานทั้งหมด

สรุปคำตอบ

การชะลอจังหวะเวลาการโอนเครื่องจักรโดยกิจการ แสดงให้เห็นว่าเครื่องจักรไม่ได้มีไว้เพื่อขายทันที กิจการจึงยังไม่ควรจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแต่ควรจัดประเภทไว้ตามเดิม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3

ถึงแม้ว่ากิจการจะผลิตสินค้า SS-1 เสร็จพร้อมส่ง แต่เหตุการณ์ต้นปี 25x4 ณ ช่วงเวลาเดียวกัน เครื่องจักรใหม่ที่กิจการสั่งซื้อมาเพื่อใช้ทดแทนเครื่องจักรเก่ายังไม่เสร็จ อาจทำให้กิจการยังคงมีความจำเป็นต้องใช้เครื่องจักรเก่าอยู่ รวมถึงยังไม่มีความแน่นอนที่เครื่องจักรเก่าจะขายได้ เพราะกิจการยังไม่ได้รับข้อผูกพันการซื้อที่แน่นอนจากผู้ซื้อ เนื่องจากยังอยู่ระหว่างการเจรจา

สรุปคำตอบ

จากข้างต้น ถือว่าการขายอาจไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมาก กิจการจึงยังไม่ควรจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แต่ควรจัดประเภทไว้ตามเดิม

ให้ทำ 3.2 ให้คำนวณมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า

คำนวณหามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า 5 เครื่อง ณ 30 มิถุนายน 25x3

ราคาทุนเครื่องจักรเก่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

- ราคาเครื่องจักร (800,000 x 5 เครื่อง) 4,000,000

- ราคาติดตั้ง (200,000 x 5 เครื่อง) 1,000,000

รวมราคาทุนของเครื่องจักร ณ 1 มกราคม 25x2 5,000,000

หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม 1 มค.25x2-30 มิย.25x3 $\left[\frac{5,000,000}{5 \text{ ปี}} \times \frac{18}{12} \right]$ (1,500,000)

มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 30 มิถุนายน 25x3 3,500,000

จากโจทย์ เนื่องจากเครื่องจักรเก่ามีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ 30 มิถุนายน 25x3 ซึ่งหมายถึง ค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้ (2,500,000 บาท) และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (2,900,000 บาท) มีจำนวนเท่ากับ 2,900,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีจำนวน 3,500,000 บาท กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 600,000 บาท (3,500,000-2,900,000) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

สรุปคำตอบ

ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 30 มิถุนายน 25x3 เท่ากับ 2,900,000 บาท

สงวนลิขสิทธิ์ โดย อาจารย์ พยอม รัตนสกุล สถาบัน PC Center www.tuecpa.com โทร. 094-498-9259

คำนวณหามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า 5 เครื่อง ณ 31 ธันวาคม 25x3

มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3	2,900,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม 1 กค.25x3-31 ธค.25x3 $\left[\frac{2,900,000}{5 \text{ ปี} - 1.5 \text{ ปี}} \times \frac{6}{12} \right]$	(414,286)
มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 31 ธันวาคม 25x3	<u>2,485,714</u>

สรุปคำตอบ

มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 31 ธันวาคม 25x3 เท่ากับ 2,485,714 บาท

คำนวณหามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า 5 เครื่อง ณ 30 มิถุนายน 25x4

มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3	2,900,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม 1 กค.25x3-30 มิย.25x4 $\left[\frac{2,900,000}{5 \text{ ปี} - 1.5 \text{ ปี}} \times \frac{12}{12} \right]$	(828,572)
มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 30 มิถุนายน 25x4 ก่อนปรับปรุง	2,071,428
บวก กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>428,572</u>
มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่าที่ควรจะเป็น ณ 30 มิถุนายน 25x4 หลังปรับปรุง	<u>2,500,000</u>

จากโจทย์ เนื่องจากเครื่องจักรเก่ามีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ 30 มิถุนายน 25x4 เท่ากับ 3,590,000 บาท ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นเท่ากับ 2,500,000 บาท [ราคาทุน 5,000,000 - (ค่าเสื่อมสะสม 1 มค. x 2-30 มิย. x 4 = $\frac{5,000,000}{5 \text{ ปี}} \times \frac{30}{12}$)]
 ก็ควรจึงควรกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 428,572 บาท (2,500,000-2,071,428) เพื่อให้เท่ากับมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น

สรุปคำตอบ

ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 30 มิถุนายน 25x4 เท่ากับ 2,500,000 บาท

คำนวณหามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า 5 เครื่อง ณ 21 กรกฎาคม 25x4

มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรเก่า ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x4	2,500,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม 1 กค.25x4-21 กค.25x4 $\left[\frac{2,500,000}{5 \text{ ปี} - 2.5 \text{ ปี}} \times \frac{21}{365} \right]$	(57,534)
มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 21 กรกฎาคม 25x4	<u>2,442,466</u>

สรุปคำตอบ

มูลค่าตามบัญชีเครื่องจักรเก่า ณ 21 กรกฎาคม 25x4 เท่ากับ 2,442,466 บาท

ให้ทำ 3.3 บันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
25X4 มิ.ย.30	ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักรเก่าตั้งแต่ 1 มค.25x4-30 มิย.25x4)	414,286	414,286
ก.ค.21	ขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม-เครื่องจักร กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า (บันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้เท่ากับมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น)	428,572	428,572
	ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร (บันทึกค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักรเก่าตั้งแต่ 1 กค.25x4-21 กค.25x4)	57,534	57,534
	เงินสด ขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม-เครื่องจักร (600,000-428,572) ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร เครื่องจักร กำไรจากการขายเครื่องจักร (บันทึกการขายเครื่องจักร)	3,600,000 171,428 2,386,106	5,000,000 1,157,534