

วิชาการบัญชี 2
การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต(CPA)
แนวข้อสอบจำลองครั้งที่ 48 1/2564 วันที่ 7 มีนาคม 2564

ส่วนที่ 1 อดันัย 3 ข้อ

อดันัยข้อ 1

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิม และ แบบต้นทุนฐานกิจกรรม

| | | ผ้าพิมพ์ปักงานผ้าขาว | ผ้าพิมพ์ปักงานผ้ามัดย้อม |
|-----------------------|-----------------------------|----------------------|--------------------------|
| ปริมาณผลิตได้ (หน่วย) | | 20,000 | 40,000 |
| วัตถุดิบทางตรง (บาท) | | 400,000 | 1,200,000 |
| ค่าแรงงานทางตรง (บาท) | | 200,000 | 600,000 |
| ค่าใช้จ่ายการผลิต | | | |
| - แผนกปักลาย | 40% ของค่าใช้จ่ายการผลิตรวม | | |
| - แผนกพิมพ์ลาย | 60% ของค่าใช้จ่ายการผลิตรวม | | |
| ชั่วโมงแรงงานทางตรง | | | |
| - แผนกปักลาย | | 20,000 | 20,000 |
| - แผนกพิมพ์ลาย | | 4,000 | 6,000 |
| | | <u>24,000</u> | <u>26,000</u> |
| ชั่วโมงเครื่องจักร | | | |
| - แผนกปักลาย | | 500 | 500 |
| - แผนกพิมพ์ลาย | | 2,000 | 3,000 |
| | | <u>2,500</u> | <u>3,500</u> |
| ค่าใช้จ่ายการผลิตรวม | 1,000,000 บาท | | |
| ค่าตรวจสอบ | | 100 | 400 |
| การสั่งซื้อ | | 5 | 20 |

กิจการคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตโดยแผนกปักลายใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรง ส่วนแผนกพิมพ์ลายใช้ชั่วโมงเครื่องจักรแต่เนื่องจากในปัจจุบันมีการแข่งขันสูง กิจการจึงนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในการคำนวณดังนี้

| กิจกรรม | %ค่าใช้จ่ายการผลิตรวม | ตัวหลักต้นทุน |
|--------------------|-----------------------|-------------------------|
| การผลิต | 30% | ชั่วโมงแรงงานทางตรง |
| ผลิตโดยเครื่องจักร | 60% | ชั่วโมงเครื่องจักร |
| การตรวจสอบ | 5% | จำนวนครั้งในการตรวจสอบ |
| คำสั่งซื้อ | 5% | จำนวนครั้งในการสั่งซื้อ |

ให้ทำ

- คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวมและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดหากกิจการใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิม (8 คะแนน)
- คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวมและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดหากกิจการใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแบบต้นทุนฐานกิจกรรม (8 คะแนน)
- วิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยระหว่างการใช้วิธีปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิมและวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ควรใช้วิธีไหนเพราะเหตุใด (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 1. คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวมและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดหากกิจการใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิม

คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนกวิธีดั้งเดิม

| | | | |
|----------------|---|--|---------------------------|
| - แผนกปักลาย | = | $\frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตแผนกปักลาย}}{\text{ชั่วโมงแรงงานทางตรง}}$ | |
| | = | $\frac{(1,000,000 \times 40\%)}{(20,000+20,000)}$ | |
| | = | $\frac{400,000}{40,000}$ | |
| | = | 10 | บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง |
| - แผนกพิมพ์ลาย | = | $\frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตแผนกพิมพ์ลาย}}{\text{ชั่วโมงเครื่องจักร}}$ | |
| | = | $\frac{(1,000,000 \times 60\%)}{(2,000+3,000)}$ | |
| | = | $\frac{600,000}{5,000}$ | |
| | = | 120 | บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร |

คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวม และ ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด

| สินค้า | วัตถุดิบทางตรง (a) | แรงงานทางตรง (b) | ค่าใช้จ่ายการผลิตประจำแผนก | | | ต้นทุนการผลิตรวม (a+b+c=d) | ต้นทุนต่อหน่วย | |
|--------------------------------|--------------------|------------------|----------------------------|------------------------|------------------|----------------------------|-------------------------------|-----------|
| | | | แผนกปักลาย | แผนกพิมพ์ลาย | รวม (c) | | $\frac{d}{\text{จำนวนหน่วย}}$ | บาท/หน่วย |
| - ผ้าพิมพ์ปักงาน ผ้าขาว | 400,000 | 200,000 | (20,000x10) 200,000 | (2,000x120) 240,000 | 440,000 | 1,040,000 | $\frac{1,040,000}{20,000}$ | 52 |
| - ผ้าพิมพ์ปักงาน ผ้ามัดย้อม | 1,200,000 | 600,000 | (20,000x10) 200,000 | (3,000x120) 360,000 | 560,000 | 2,360,000 | $\frac{2,360,000}{40,000}$ | 59 |
| รวม | 1,600,000 | 800,000 | 400,000 | 600,000 | 1,000,000 | 3,400,000 | | |

ให้ทำ 2 คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวมและต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิดหากกิจการใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแบบต้นทุน

ฐานกิจกรรม

คำนวณหาอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกิจกรรม

$$= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรม}}{\text{ปริมาณกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณอัตรา (ตัวผลกต้นต้นทุน)}}$$

| กิจกรรม | ค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกิจกรรม | การคำนวณ | อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของกิจกรรม |
|----------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|
| - การผลิต | $(1,000,000 \times 30\%) = 300,000$ | $\frac{300,000}{(24,000 + 26,000)}$ | 6 บาทต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง |
| - ผลิตโดยเครื่องจักร | $(1,000,000 \times 60\%) = 600,000$ | $\frac{600,000}{(2,500 + 3,500)}$ | 100 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร |
| - การตรวจสอบ | $(1,000,000 \times 5\%) = 50,000$ | $\frac{50,000}{(100 + 400)}$ | 100 บาทต่อครั้ง |
| - ค่าสั่งซื้อ | $(1,000,000 \times 5\%) = 50,000$ | $\frac{50,000}{(5 + 20)}$ | 2,000 บาทต่อครั้ง |
| รวม | 1,000,000 | | |

คำนวณหาต้นทุนการผลิตรวม และ ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด

| สินค้า | วัตถุดิบ ทางตรง (a) | แรงงาน ทางตรง (b) | ค่าใช้จ่ายการผลิตวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม | | | | ต้นทุนการ ผลิตรวม (a+b+c+d) | ต้นทุนต่อหน่วย | |
|--------------------------------|---------------------------|-------------------------|---------------------------------------|------------------------|---------------------|----------------------|-----------------------------------|------------------|-------------------------------------|
| | | | การผลิต | โดย เครื่องจักร | การ ตรวจสอบ | คำสั่งซื้อ | | รวม (c) | d จำนวนหน่วย |
| - ผ้าพิมพ์ปัก งานผ้าขาว | 400,000 | 200,000 | (24,000x6) 144,000 | (2,500x100) 250,000 | (100x100) 10,000 | (5x2,000) 10,000 | 414,000 | 1,014,000 | $\frac{1,014,000}{20,000}$ 50.70 |
| - ผ้าพิมพ์ปัก งานผ้าม้าย้อม | 1,200,000 | 600,000 | (26,000x6) 156,000 | (3,500x100) 350,000 | (400x100) 40,000 | (20x2,000) 40,000 | 586,000 | 2,386,000 | $\frac{2,386,000}{40,000}$ 59.65 |
| รวม | 1,600,000 | 800,000 | 300,000 | 600,000 | 50,000 | 50,000 | 1,000,000 | 3,400,000 | |

ให้ทำ 3 วิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยระหว่างการใช้วิธีปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิมและวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ควรใช้วิธีไหนเพราะเหตุใด

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิม – โดยการใช้อัตราประจำแผนก

วิธีการจัดสรรแบบอัตราประจำแผนกจะสามารถแก้ปัญหาความคลาดเคลื่อนได้มากกว่าการใช้วิธีอัตราเดียวทั้งโรงงาน เนื่องจากลักษณะการผลิต หากเป็นระบบต้นทุนช่วงจะแบ่งการผลิตเป็นแผนก ซึ่งในแต่ละแผนกจะมีลักษณะการผลิตที่แตกต่างกันออกไป จึงส่งผลให้เกณฑ์ผลิตภัณฑ์ต้นทุน(Cost Driver) ที่ใช้มีความเหมาะสมกับในแต่ละแผนก

การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบต้นทุนฐานกิจกรรม

เป็นวิธีที่เหมาะสมกับกิจการที่ผลิตสินค้าหลายชนิด ผลิตในปริมาณที่ต่างกันมาก และค่าใช้จ่ายการผลิตมีจำนวนสูงมาก วิธีนี้อาจมีความเหมาะสมหากสามารถกำหนดเกณฑ์ผลิตภัณฑ์ต้นทุนได้อย่างชัดเจนและมีความสัมพันธ์กันอย่างชัดเจนในแต่ละกิจกรรมที่ได้แบ่งไว้ ซึ่งหากในการหาความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับเกณฑ์ผลิตภัณฑ์ต้นทุนมีความไม่ชัดเจนอาจเป็นจุดอ่อนในการคิดต้นทุนด้วยวิธีดังกล่าว

สรุปผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การใช้วิธีปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิมเป็นวิธีที่เหมาะสมแล้วเนื่องจาก
การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

| | ต้นทุนต่อหน่วย | |
|----------------------|----------------------|--------------------------|
| | ผ้าพิมพ์ปักงานผ้าขาว | ผ้าพิมพ์ปักงานผ้าม้าย้อม |
| วิธีดั้งเดิม | 52 | 59 |
| วิธีต้นทุนฐานกิจกรรม | 50.70 | 59.65 |

จากผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของทั้ง 2 วิธีพบว่ามีความต่างกันเพียงเล็กน้อย ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การใช้วิธีคำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตแบบดั้งเดิมที่กิจการใช้อยู่จึงเป็นวิธีที่เหมาะสมแล้ว

อัตรนัยข้อ 2 มบข.32 การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน

2.1 รายการต่อไปนี้ข้อใดจัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน ตราสารทุน เครื่องมือทางการเงินแบบผสม

- 2.1.1 หุ้นกู้ชั่วนิรันดร์ (Perpetual Bond) ไม่มีสิทธิไถ่ถอนและจ่ายดอกเบี้ยปกติทุกปี (1 คะแนน)
- 2.1.2 บริษัท ข จำกัด ออกหุ้นสามัญมูลค่า 5,000,000 บาทโดยมีภาระผูกพันที่จะต้องซื้อคืนภายใน 5 ปีหากบริษัท ข จำกัด นำเสนอขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ไม่สำเร็จ ทั้งนี้ บริษัท ข จำกัดไม่สามารถรับประกันได้ว่า จะเสนอเพื่อให้เข้าตลาดได้หรือไม่แต่ปัจจุบันได้ทำเรื่องเสนอเข้าตลาดแล้ว (2 คะแนน)
- 2.1.3 บริษัท ค จำกัด ออกหุ้นบุริมสิทธิซึ่งให้สิทธิผู้ถือขายคืนได้ ไม่มีการกำหนดไถ่ถอนเมื่อไหร่ (2 คะแนน)

แนวคำตอบ

ให้ทำ 2.1.1

จัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน

เนื่องจาก

ลักษณะสำคัญของ “หุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายหุ้น” ที่จัดประเภทเป็นตราสารทุนตาม TAS 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงินนั้นคือ การไถ่ถอนหุ้นกู้จะเกิดขึ้นเมื่อเลิกกิจการโดยชำระคืนเงินต้นเพียงครั้งเดียวเมื่อเลิกกิจการ ทั้งนี้ ผู้ออกหุ้นก็มีสิทธิเลื่อนชำระดอกเบี้ยพร้อมกับสะสมดอกเบี้ยไปชำระในวันใดก็ได้ให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยไม่จำกัดระยะเวลาและจำนวนครั้ง ตามดุลยพินิจของผู้ออกหุ้นกู้เพียงฝ่ายเดียว ดังนั้นหุ้นกู้ชั่วคราวที่จำหน่ายโดยมีลักษณะการจ่ายดอกเบี้ยเป็นปกติทุกปีจึงไม่เข้าลักษณะของ “หุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายหุ้น” เนื่องจากกิจการยังมีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยเป็นประจำทุกงวดอยู่ กิจการจึงควรจัดประเภทหุ้นกู้ดังกล่าวเป็น “หนี้สินทางการเงิน”

ให้ทำ 2.1.2

จัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน

เนื่องจาก

ตราสารทุนที่มีลักษณะทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการไถ่ถอนคืนหากกิจการนำเสนอขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ไม่สำเร็จภายในเวลา 5 ปี ส่งผลให้หุ้นดังกล่าวมีลักษณะคล้ายหนี้สิน

ให้ทำ 2.1.3

จัดประเภทเป็นหนี้สินทางการเงิน

เนื่องจาก

หุ้นบุริมสิทธิให้สิทธิผู้ถือหุ้นเรียกร้องให้กิจการไถ่ถอนหุ้นคืนได้ หุ้นประเภทนี้ทำให้บริษัท ค จำกัดซึ่งเป็นผู้ออกมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินคืนค่าหุ้นทันทีที่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิต้องการ ส่งผลให้หุ้นดังกล่าวมีลักษณะคล้ายหนี้สิน ดังนั้นหุ้นบุริมสิทธิชนิดที่ผู้ถือมีสิทธิเรียกคืนเงินได้จึงเป็นหนี้สินของกิจการผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ

2.2 วันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท 2021 จำกัด ออกหุ้นกู้แปลงสภาพ อายุ 3 ปี จำนวน 2,000 หุ้นราคาตามมูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 2,000,000 บาท ดอกเบี้ยจ่ายคืนทุกสิ้นปี อัตราดอกเบี้ยหุ้นกู้ 6% ต่อปี สามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญ ณ เวลาใดก็ได้จนกว่าจะครบกำหนด

ข้อมูลเพิ่มเติม

- 1 หุ้นกู้สามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญได้ 250 หุ้นสามัญ
- อัตราดอกเบี้ยตลาดสำหรับหุ้นกู้ประเภทเดียวกันแต่ไม่แปลงสภาพ 9%
- มูลค่ายุติธรรมของสิทธิแปลงสภาพ 160,000 บาท

ให้ทำ

1. คำนวณหามูลค่าหุ้นกู้และมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 (5 คะแนน)
2. บันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 (1 คะแนน)
3. บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ไม่มีการใช้สิทธิแปลงสภาพ (2 คะแนน)
4. บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ใช้สิทธิแปลงสภาพ 1,000 หุ้น (2 คะแนน)
5. บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 ใช้สิทธิแปลงสภาพ 500 หุ้น (2 คะแนน)
6. จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน) ปี 25x1 ,25x2,25x3 (3 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 2.2 ให้ทำ 1 คำนวณหามูลค่าหุ้นกู้และมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

หุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นกู้ที่มีองค์ประกอบของหนี้สิน(หุ้นกู้) และส่วนของผู้ถือหุ้น(สิทธิเลือกซื้อหุ้น) อยู่ด้วยกันในตราสาร 1 ฉบับ ในการจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพก็พิจารณาแยกขายตราสารหนี้กับสิทธิในการเลือกแปลงสภาพออกจากกันได้ แต่ TAS 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน กำหนดให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นแยกออกจากกัน ณ วันที่รับรู้อย่างแรก โดยกิจการสามารถคำนวณเพื่อแยกองค์ประกอบได้ 2 วิธี คือ

1. การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นทุน (สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ) จากส่วนที่เพิ่มขึ้น (Incremental Method)
2. การวัดมูลค่าขององค์ประกอบโดยการปันส่วนของมูลค่ายุติธรรม(Proportionate Method)

โดยทั้ง 2 วิธีมีรายละเอียดการคำนวณดังนี้

วิธีที่ 1. การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นทุน จากส่วนที่เพิ่มขึ้น

- 1.1 คำนวณหามูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้โดยใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดของเงินต้นและดอกเบี้ยที่จะต้องจ่ายในอนาคต คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาดที่เป็นอยู่ในขณะนั้นของหนี้สินทางการเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันโดยไม่มีองค์ประกอบที่เป็นทุน(สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ)
- 1.2 นำมูลค่าที่กิจการออกตราสารโดยรวม(มูลค่าขาย) หักด้วยมูลค่าที่คำนวณได้ในข้อ 1.1 มูลค่าที่เหลืออยู่จะเป็นมูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น(สิทธิในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ) หรือ **มูลค่าขององค์ประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น คือ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้**

วิธีคำนวณองค์ประกอบของหุ้นกู้แปลงสภาพ

ขั้นที่ 1 คำนวณมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ ($i=9\%, n=3$ ปี) (หน่วย : บาท)

$$\text{มูลค่าปัจจุบันของเงินต้น}(2,000 \text{ หุ้น} \times \text{ราคาตามมูลค่า } 1,000 \text{ บาท} \times 0.7722^*) = 1,544,400$$

$$\text{มูลค่าปัจจุบันของดอกเบี้ย}(2,000 \text{ หุ้น} \times \text{ราคาตามมูลค่า } 6\% \times 2.5313^{**}) = 303,756$$

$$\text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ } 2,000 \text{ หุ้น} = \underline{1,848,156}$$

$$\text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ต่อหุ้น} = \frac{1,848,156}{2,000 \text{ หุ้น}} = 924.078 \text{ บาทต่อหุ้น}$$

ขั้นที่ 2 นำมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ที่ได้มาหักกับมูลค่ารวม (หน่วย : บาท)

$$\text{มูลค่ารวม} (2,000 \text{ หุ้น} \times \text{ราคาขายหุ้น } 1,000 \text{ บาท}) = 2,000,000$$

$$\text{หัก มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ (จาก ขั้นที่ 1)} = (1,848,156)$$

$$\text{มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ} = \underline{151,844}$$

$$\text{มูลค่าของสิทธิในการแปลงสภาพ} = \frac{151,844}{2,000 \text{ หุ้น}} = 75.922 \text{ บาทต่อหุ้น}$$

สรุปการคำนวณหามูลค่าหุ้นกู้และมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 (หน่วย : บาท)

$$\text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ - องค์ประกอบที่เป็นหนี้} = 1,848,156$$

(หุ้นกู้ 2,000 หุ้นราคาตามมูลค่าหุ้นละ 1,000 บาทมูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 924.078 บาท)

$$\text{มูลค่าของสิทธิแปลงสภาพ - องค์ประกอบที่เป็นทุน} = \underline{151,844}$$

$$\text{มูลค่ารวม} = \underline{2,000,000}$$

**** การคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของเงินต้นและดอกเบี้ย**

***มูลค่าปัจจุบันของเงินต้น (Present Value)**

จะได้รับ ณ สิ้นปีที่ 3 อัตราดอกเบี้ย 9%

$$\begin{aligned} \text{คำนวณหา PV Factor ได้จากสูตร} &= \frac{1}{(1+i)^n} \\ &= \frac{1}{(1+0.09)^3} \\ &= \frac{1}{1.295029} \\ &= 0.7722 \end{aligned}$$

**** มูลค่าปัจจุบันของเงินงวด (Present Value of Annuity=PVA)**

จะได้รับ ณ วันสิ้นงวด เท่ากันทุกงวดเป็นเวลา 3 ปี อัตราดอกเบี้ย 9%

$$\begin{aligned} \text{จากสูตร PV Factor} &= \frac{1}{(1+i)^n} \quad \text{นำไปหา PVA Factor ได้ดังนี้} \\ \text{PVA Factor} &= \frac{1}{(1+i)^1} + \frac{1}{(1+i)^2} + \dots + \frac{1}{(1+i)^n} \\ &= \frac{1}{(1+0.09)^1} + \frac{1}{(1+0.09)^2} + \frac{1}{(1+0.09)^3} \\ &= \frac{1}{1.09} + \frac{1}{1.1881} + \frac{1}{1.295029} \\ &= 2.5313 \end{aligned}$$

วิธีที่ 2. การวัดมูลค่าขององค์ประกอบโดยใช้สัดส่วนของมูลค่ายุติธรรม

วิธีนี้ต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของทั้ง 2 องค์ประกอบก่อน (คือ วัดองค์ประกอบของหนี้สินและองค์ประกอบของทุน) จากนั้นจึงนำมูลค่ายุติธรรมที่ได้มาใช้ในการปันส่วนมูลค่าที่ได้จากการจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพ

ขั้นที่ 1 มูลค่ายุติธรรมของทั้ง 2 องค์ประกอบ

(หน่วย : บาท)

$$\begin{aligned} - \text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ - องค์ประกอบที่เป็นหนี้ (จากวิธีที่ 1)} &= 1,848,156 \\ - \text{มูลค่ายุติธรรมของสิทธิแปลงสภาพ - องค์ประกอบที่เป็นทุน (จากโจทย์)} &= 160,000 \\ &= \underline{2,008,156} \end{aligned}$$

ขั้นที่ 2 การปันส่วนแยกมูลค่าที่ได้จากการจำหน่ายหุ้นกู้แปลงสภาพ

(หน่วย : บาท)

$$\begin{aligned} - \text{มูลค่าหุ้นกู้} &= \left[\frac{1,848,156}{2,008,156} \times 2,000,000 \right] = 1,840,650 \\ - \text{มูลค่าสิทธิแปลงสภาพ} &= \left[\frac{160,000}{2,008,156} \times 2,000,000 \right] = 159,350 \\ \text{รวม} &= \underline{2,000,000} \end{aligned}$$

สรุปการคำนวณหามูลค่าหุ้นกู้และมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

(หน่วย : บาท)

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ - องค์ประกอบที่เป็นหนี้} &= 1,840,650 \\ \text{(หุ้นกู้ 2,000 หุ้นราคาตามมูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท)} & \\ \text{มูลค่าของสิทธิแปลงสภาพ - องค์ประกอบที่เป็นทุน} &= 159,350 \\ \text{มูลค่ารวม} &= \underline{2,000,000} \end{aligned}$$

ในการบันทึกบัญชีของทั้งวิธีที่ 1 และ วิธีที่ 2 จะทำเช่นเดียวกันเพียงแต่การคำนวณตัวเลขให้สอดคล้องกับมูลค่าที่ได้รับจากวิธีที่เลือกใช้เท่านั้น ผู้สอนจึงขออนุญาตใช้วิธีที่ 1 ในการอ้างอิงเพื่อตอบคำถามในหัวข้อถัดไปค่ะ

ข้อ 2.2 ให้ทำ 2 บันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

ตารางคำนวณการตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้โดยวิธีอัตราดอกเบี้ยแท้จริงต่อหุ้น

| วันที่ | ดอกเบี้ยเงินสด 6% ต่องวด | ดอกเบี้ยจ่าย 9% ต่องวด | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ตัด จำหน่าย | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ คงเหลือ | มูลค่าตามบัญชี |
|--------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|----------------|
| 1 ม.ค. 25x1 | | | | 75.922 | 924.078 |
| 31 ธ.ค. 25x1 | 60 | 83.167 | 23.167 | 52.755 | 947.245 |
| 31 ธ.ค. 25x2 | 60 | 85.252 | 25.252 | 27.458 | 972.497 |
| 31 ธ.ค. 25x3 | 60 | 87.503 | 27.503* | - | 1,000.000 |
| | 180 | 255.922 | 75.922 | | *พิเศษ |

บันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|---------------|--|-----------|-----------|
| 25X1 ม.ค.1 | เงินสด | 2,000,000 | |
| | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ | 151,844 | |
| | ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ หุ้นกู้ (2,000x1,000) | | 151,844 |
| | (บันทึกการออกหุ้นกู้แปลงสภาพ) | | 2,000,000 |

ข้อ 2.2 ให้ทำ 3 บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ไม่มีการใช้สิทธิแปลงสภาพ

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|----------------|---|---------|---------|
| 25X1 ธ.ค.31 | ดอกเบี้ยจ่าย(2,000x83.167) | 166,334 | |
| | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (2,000x23.167) | | 46,334 |
| | เงินสด | | 120,000 |
| | (บันทึกดอกเบี้ยจ่ายและตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้) | | |

ข้อ 2.2 ให้ทำ 4 บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ใช้สิทธิแปลงสภาพ 1,000 หุ้น

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|----------------|---|---------|---------|
| 25X2 ธ.ค.31 | ดอกเบี้ยจ่าย(2,000x85.252) | 170,504 | |
| | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (2,000x25.252) | | 50,504 |
| | เงินสด | | 120,000 |
| | (บันทึกดอกเบี้ยจ่ายและตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้) | | |

| | | | |
|---|---------|---------------|-----------|
| หุ้นกู้ (1,000 หุ้น x 1,000 บาทต่อหุ้น) | | 1,000,000 | |
| ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ <i>คำนวณประกอบ 1</i> | | 75,922 | |
| ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ <i>คำนวณประกอบ 2</i> | | | 27,503 |
| หุ้นสามัญ (1 หุ้นกู้แปลงเป็นหุ้นสามัญ 250 หุ้น) | } | | 1,048,419 |
| ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ | | | |
| (บันทึกการใช้สิทธิแปลงสภาพหุ้นกู้ 1,000 หุ้น) | | | |
| <i>คำนวณประกอบ 1</i> | | | |
| ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ | 150,844 | | |
| คูณ สัดส่วนแปลงสภาพ ($\frac{1,000}{2,000}$) | | 0.50 | |
| ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ-ส่วนที่แปลงสภาพ | | <u>75,922</u> | |
| <i>คำนวณประกอบ 2</i> | | | |
| ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้คงเหลือ(151,844-46,334-50,504) | 55,006 | | |
| คูณ สัดส่วนแปลงสภาพ ($\frac{1,000}{2,000}$) | | 0.50 | |
| ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้-ส่วนที่แปลงสภาพ | | <u>27,503</u> | |

ข้อ 2.2 ให้ทำ 5 บันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 ใช้สิทธิแปลงสภาพ 500 หุ้น

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|----------------|--|---------|---------------|
| 25x3 ธ.ค.31 | ดอกเบี้ยจ่าย(1,000x87.503) | 87,503 | |
| | ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ (151,844-46,334-50,504-27,503) | | 27,503 |
| | เงินสด(1,000x60) | | 60,000 |
| | (บันทึกดอกเบี้ยจ่ายและตัดส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้) | | |
| | หุ้นกู้ (500 หุ้น x 1,000 บาทต่อหุ้น) | 500,000 | |
| | ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ <i>คำนวณประกอบ 3</i> | 37,961 | |
| | หุ้นสามัญ (1 หุ้นกู้แปลงเป็นหุ้นสามัญ 250 หุ้น) | } | 537,961 |
| | ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ | | |
| | (บันทึกการใช้สิทธิแปลงสภาพหุ้นกู้ 500 หุ้น) | | |
| | <i>คำนวณประกอบ 3</i> | | |
| | ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ | 75,922 | |
| | หัก สัดส่วนแปลงสภาพ ($75,922 \times \frac{500}{1,000}$) | | (37,961) |
| | ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพคงเหลือ | | <u>37,961</u> |
| | หุ้นกู้(1,000,000-500,000) | 500,000 | |
| | เงินสด | | 500,000 |
| | (บันทึกการไถ่ถอนหุ้นกู้) | | |
| | ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ <i>คำนวณประกอบ 3</i> | 37,961 | |
| | ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ | | 37,961 |
| | (บันทึกตัดจำหน่ายส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ เข้าบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ) | | |

ข้อ 2.2 ให้ทำ 6 จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน(บางส่วน) ปี 25x1 ,25x2,25x3

บริษัท 2021 จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

หน่วย : บาท

| | 25x3 | 25x2 | 25x1 |
|------------------------------------|-----------|----------------|------------------|
| หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น | | | |
| <u>หนี้สินหมุนเวียน</u> | | | |
| หนี้สินระยะยาวที่จะครบกำหนด 1 ปี | - | 1,000,000 | - |
| <u>หนี้สินไม่หมุนเวียน</u> | | | |
| หนี้สินระยะยาว-หุ้นกู้ | - | - | 2,000,000 |
| หัก ส่วนลดมูลค่าหุ้นกู้ | - | (27,503) | (105,510) |
| | | <u>972,497</u> | <u>1,894,490</u> |
| <u>ส่วนของผู้ถือหุ้น</u> | | | |
| ทุนหุ้นสามัญ | 1,624,341 | 1,048,419 | - |
| ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ | | | - |
| ส่วนเกินทุน-สิทธิแปลงสภาพ | - | 75,922 | 151,844 |

อัตรายข้อ 3 มร.15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มบข.20 การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

3.1 วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการขายโทรศัพท์มือถือรวม Internet Package ในราคา 40,000 บาท จากราคาปกติ 50,000 บาท โดยที่โทรศัพท์มีราคา 35,000 บาท และ ค่าบริการ Internet ปีละ 7,500 บาทแถมให้เป็นเวลา 2 ปี

ให้ทำ

- คำนวณการปันส่วนราคาของแต่ละรายการ (3 คะแนน)
- บันทึกบัญชีเดือนมกราคม 25x1 (3 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 3.1 ให้ทำ 1 คำนวณการปันส่วนราคาของแต่ละรายการ

จากโจทย์ สัญญาประกอบด้วยสัญญาในการส่งมอบโทรศัพท์มือถือและส่งมอบสัญญา Internet รายเดือนด้วย จึงถือเป็น 2 ภาระงานที่ต้องปฏิบัติ

เมื่อสัญญาเดียวมี 2 ภาระงานที่ต้องปฏิบัติ กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการ (Allocate the Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-Alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน ในกรณีที่ราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Observable) กิจการต้องประมาณราคานั้นได้ ในบางครั้งราคาของรายการได้รวมส่วนลด หรือ จำนวนเงินที่ผันแปรได้ของสิ่งตอบแทนโดยทั้งหมดเกี่ยวข้องกับส่วนหนึ่งของสัญญา จากโจทย์ สินค้าและบริการมีราคาขายเอกเทศอยู่จึงสามารถคำนวณการปันส่วนราคาของแต่ละรายการได้ดังนี้

กำหนดราคาของรายการ – ใช้ราคาขายเอกเทศ

| | | |
|---|---|-------------------|
| ภาระที่ 1 โทรศัพท์มือถือ | = | 35,000 บาท |
| ภาระที่ 2 ค่าบริการ Internet (7,500x2 ปี) | = | <u>15,000</u> บาท |
| | | <u>50,000</u> บาท |

คำนวณการปันส่วนราคาของแต่ละรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

| สินค้าที่ส่งมอบตามภาระที่ต้องปฏิบัติ | ราคาขายเอกเทศ | การคำนวณ | การปันส่วนมูลค่าขาย |
|--------------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------------|
| โทรศัพท์มือถือ | 35,000 | $40,000 \times \frac{35,000}{50,000}$ | 28,000 |
| ค่าบริการ Internet 2ปี | 15,000 | $40,000 \times \frac{15,000}{50,000}$ | 12,000 |
| | 50,000 | | 40,000 |

ข้อ 3.1 ให้ทำ 2 บันทึกบัญชีเดือนมกราคม 25x1

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย: บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|------------|---|------------|--------|
| 25x1 | | | |
| ม.ค. 1 | เงินสด | 40,000 | |
| | รายได้จากการขาย | | 28,000 |
| | รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า | | 12,000 |
| | (บันทึกการขายสินค้าและค่าบริการรายเดือนรับล่วงหน้า) | | |
| 31 | รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า <u>คำนวณประกอบ 1</u> | 500 | |
| | รายได้ค่าบริการ | | 500 |
| | (บันทึกรายได้ค่าบริการเดือน มกราคม 25x1) | | |
| | <u>คำนวณประกอบ 1</u> | | |
| | ค่าบริการรายเดือนรับล่วงหน้า 24 เดือน | 12,000 | |
| | หาร จำนวนเดือน | 24 | |
| | ค่าบริการต่อเดือน | <u>500</u> | |

3.2 ขายหุ้นยนต์ดูดฝุ่นทางออนไลน์ราคา 27,000 บาทและให้บัตรส่วนลด 50% สำหรับการซื้อครั้งต่อไปไม่เกิน 3,000 บาท ภายในไม่เกิน 30 วัน นับจากวันที่ซื้อ กิจการตั้งใจจะออก Promotion 10% ซึ่งไม่สามารถนำไปใช้ร่วมกับ Promotion อื่นได้ กิจการประมาณการว่าจะมีลูกค้ามาใช้บัตรส่วนลด 70% และยอดการซื้อโดยเฉลี่ยของลูกค้าที่กลับมาใช้ส่วนลดมูลค่า 7,000 บาท

ให้ทำ

1. บัตรส่วนลดคือภาระที่ต้องปฏิบัติหรือไม่ (2 คะแนน)
2. ประมาณการราคาเอกเทศของบัตรส่วนลด (4 คะแนน)
3. คำนวณปันส่วนราคาของรายการให้กับหุ้นยนต์ดูดฝุ่น และ บัตรส่วนลด และบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ข้อ 3.1 ให้ทำ 1 บัตรส่วนลดคือภาระที่ต้องปฏิบัติหรือไม่

อ้างถึงการรับรู้รายได้ตาม TFRS15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า นั่น "การระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา" คือ สัญญาซึ่งประกอบด้วยคำสัญญาในการส่งมอบสินค้าหรือบริการให้ลูกค้า ในกรณีที่สินค้าหรือบริการมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่างๆ นั้นถือความเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกจากกัน (Separate Performance Obligations)

จากโจทย์ เนื่องจากลูกค้าสามารถได้รับประโยชน์จากหุ้นยนต์ดูดฝุ่นโดยไม่เกี่ยวข้องกับบัตรส่วนลดที่ลูกค้าสามารถนำมาใช้เป็นส่วนลดในการซื้อครั้งถัดไป ส่งผลให้บัตรส่วนลดคือ ภาระงานที่ต้องปฏิบัติแยกจากกันด้วย ดังนั้นในการขายครั้งนี้กิจการจึงมีภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาทั้งสิ้น 2 ภาระงานดังนี้

ภาระที่ 1 ส่งมอบหุ้นยนต์ดูดฝุ่น

ภาระที่ 2 ให้สิทธิในการซื้อเพิ่มเติม (Option) เป็นบัตรส่วนลด

ข้อ 3.2 ให้ทำ 2 ประมาณการราคาเอกเทศของบัตรส่วนลด

ในเรื่อง TFRS 15 ได้กล่าวไว้ว่า การให้สิทธิที่จะซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่มเติม (Option) ก็ต่อเมื่อ "สิทธิเหล่านั้นทำให้ลูกค้ามีสิทธิที่มีสาระสำคัญ" จากโจทย์ เนื่องจากลูกค้าทั่วไปจะได้รับส่วนลดเพียง 10% ส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้าที่ทำให้เกิดสิทธิที่มีสาระสำคัญคือ ส่วนเพิ่มเติมที่เกินกว่า 10% ที่ให้ตามปกติ นั่นก็คือ 40% (มาจาก 50%-10%)

ในการประมาณการราคาขายเอกเทศสำหรับบัตรส่วนลด กิจการประมาณการว่า 70% ของลูกค้าที่ได้รับส่วนลดจะนำส่วนลดกลับมาใช้เมื่อการซื้อโดยเฉลี่ยของลูกค้าสำหรับการใช้ส่วนลดโดยเฉลี่ยจะอยู่ที่ 7,000 บาท แต่เนื่องจากกิจการมีเงื่อนไขการใช้บัตรส่วนลดสำหรับการซื้อไว้ไม่เกิน 3,000 บาท ดังนั้นกิจการจึงประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของบัตรส่วนลดในจำนวนการซื้อสูงสุดที่จำนวน 3,000 บาท คำนวณได้ดังนี้

การประมาณการราคาเอกเทศของบัตรส่วนลด

$$= 3,000 \times 40\% \times 70\%$$

$$= 840 \text{ บาท}$$

ข้อ 3.2 ให้ทำ 3 คำนวณปันส่วนราคาของรายการให้กับหุ้นยนต์ดูดูฝุ่น และ บัตรส่วนลด และบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

คำนวณการปันส่วนราคาของแต่ละรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติ

| สินค้าที่ส่งมอบตามภาระที่ต้องปฏิบัติ | ราคาขายเอกเทศ | การคำนวณ | การปันส่วนมูลค่าขาย |
|--------------------------------------|---------------|---------------------------------------|---------------------|
| หุ้นยนต์ดูดูฝุ่น | 27,000 | $27,000 \times \frac{27,000}{27,840}$ | 26,185.34 |
| บัตรส่วนลด | 840 | $840 \times \frac{840}{27,840}$ | 814.66 |
| | 27,840 | | 27,000 |

การบันทึกบัญชี

สมุดรายวันทั่วไป

(หน่วย : บาท)

| วันเดือนปี | รายการ | เดบิต | เครดิต |
|--------------------------|---|--------|-----------|
| 25xx วันที่เกิดรายการ | เงินสด | 27,000 | |
| | รายได้จากการขาย | | 26,185.34 |
| | ภาระผูกพัน-บัตรส่วนลด | | 814.66 |
| | (บันทึกการขายหุ้นยนต์ดูดูฝุ่นแถมบัตรส่วนลด) | | |

3.3

1. รัฐบาลเข้าเป็นเจ้าของร่วม
2. รัฐบาลยกหนี้ให้
3. รัฐบาลลดภาษีเงินได้
4. รัฐบาลให้ที่ดิน
5. รัฐบาลพุงราคาสินค้า
6. รัฐบาลช่วยเหลือด้านสิ่งแวดล้อม
7. รัฐบาลอนุญาตให้คิดค่าเสื่อมราคาอัตราเร่ง
8. เครดิตภาษีเงินลงทุน

ให้ทำ

ข้อใดไม่ใช่เงินอุดหนุนรัฐบาลตาม มบข.20 การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ให้ตอบมา 4 ข้อ หากตอบเกินจะไม่ให้คะแนน (4 คะแนน)

แนวคำตอบ

ภายใต้กรอบ มบข.20 การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ได้กล่าวว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะไม่ถือปฏิบัติกับรายการต่อไปนี้

1. ปัญหาที่เป็นกรณีพิเศษเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในงบการเงินที่สะท้อนถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา หรือการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับรายการในลักษณะเดียวกัน
2. ความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แกกิจการในรูปแบบของประโยชน์ที่ใช้ในการกำหนดกำไรหรือขาดทุนทางภาษีหรือสามารถใช้กำหนดหรือจำกัดจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้ ตัวอย่างของประโยชน์ดังกล่าวได้แก่ ช่วงระยะเวลาปลอดภาษี เครดิตภาษีเงินลงทุน การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และการลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นต้น
3. การที่รัฐบาลเข้ามาร่วมเป็นเจ้าของกิจการ
4. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

ดังนั้น จากโจทย์ ข้อที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจำนวน 4 รายการจึงประกอบด้วย

- ข้อ 1 รัฐบาลเข้าเป็นเจ้าของร่วม
- ข้อ 3 รัฐบาลลดภาษีเงินได้
- ข้อ 7 รัฐบาลอนุญาตให้คิดค่าเสื่อมอัตราเร่ง
- ข้อ 8 เครดิตภาษีเงินลงทุน