

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 2/2552

ขอขอบคุณบัณฑิต ม.บูรพาที่รักของข้าพเจ้าท่านหนึ่ง (ไม่ประสงค์ออกนาม) ที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้  
และขอแสดงความยินดีที่ท่านสามารถสอบผ่าน 4 ตัวได้ภายในการสอบครั้งแรก  
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสามารถสอบได้ครบ 6 ตัวในการสอบครั้งถัดไปครับ

## วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรณ์)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

## Contents

ข้อ 2 การบัญชีต้นทุน.....	3
ข้อ 3 ก การรับรู้รายได้.....	3
ข้อ 3 ข สัญญาก่อสร้าง.....	4
ตอบข้อ 1.....	4
ตอบข้อ 2.....	6
ตอบข้อ 3 ก.....	7
ตอบข้อ 3 ข.....	8

### ข้อ 1 การนำเสนองบการเงิน

ต่อไปนี้เป็นข้อมูลทางการเงินของบริษัทเชียงใหม่ จำกัด ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนแบบจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย ข้อมูลต่อไปนี้เป็นงบกำไรขาดทุนรวม ของบริษัท เชียงใหม่ จำกัด ประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2551

หน่วย : บาท

ขาย	2,000,000
ดอกเบี้ยรับ	20,000
ค่าใช้จ่าย-ฝ่ายขาย	100,000
ค่าเสื่อมราคา-ฝ่ายขาย	150,000
ค่าใช้จ่าย-ฝ่ายบริหาร	30,000
ค่าเสื่อมราคา-ฝ่ายบริหาร	40,000
ต้นทุนทางการเงิน	50,000
ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)จากบริษัทร่วม	100,000
ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซื้อ	20,000
	1,200,000
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	120,000
สินค้าคงเหลือต้นงวด	180,000
สินค้าคงเหลือปลายงวด	80,000
ภาษีเงินได้	93,000

หมายเหตุ กำไรของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทย่อย 50,000 บาท

บริษัทมีหุ้นสามัญจดทะเบียนที่รับชำระแล้ว 100,000 หุ้น และไม่มีหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด

#### ให้ทำ

- 1 งบกำไรขาดทุนแบบจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย
- 2 จงอธิบายข้อดีของการจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่ายมาพอสังเขป

## ข้อ 2 การบัญชีต้นทุน

บริษัทช่วงช่วง จำกัด เป็นผู้ผลิตของเล่นหลายชนิด โดยประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตสำหรับปี 2552 ไว้เท่ากับ 200,000 บาท และคาดว่าจะใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งสิ้น 100,000 ชั่วโมง ทั้งนี้ ในปี 2552 บริษัทผลิตของเล่นรูปหมีแพนด้าจำนวน 1,000 ชิ้น โดยของเล่นดังกล่าวใช้ชั่วโมงแรงงานเท่ากับ 30% ของชั่วโมงแรงงานรวมทั้งโรงงาน โดยในปี 2552 ชั่วโมงแรงงานทางตรงเกิดขึ้นเท่ากับที่ประมาณไว้ คือ 100,000 ชั่วโมง

ต่อมา คุณหญิง ซึ่งเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีได้เข้าฝึกอบรมในหัวข้อการบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม จึงต้องการประยุกต์ใช้กับการคำนวณต้นทุน เธอจึงได้เก็บข้อมูลกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องได้ดังนี้

กิจกรรม	จำนวนเงิน	ตัวหลักต้นทุน	จำนวนกิจกรรมทั้งสิ้น	จำนวนกิจกรรมสำหรับหมีแพนด้า
ตรวจสอบ	60,000	A1	30	8
เช็คความสว่าง	50,000	B1	10	3
ทดสอบ	90,000	C1	15	5
รวม	200,000			

ให้ทำ

1. คำนวณค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนให้หมีแพนด้า หากกิจการใช้วิธีการปันส่วนแบบอัตราเดียวทั้งโรงงาน โดยของเล่นหมีแพนด้าใช้ชั่วโมงแรงงาน 30% ของชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งโรงงาน
2. คำนวณค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนให้หมีแพนด้า หากกิจการใช้วิธีการปันส่วนแบบ ABC

## ข้อ 3 ก การรับรู้รายได้

บริษัท หลินปิง จำกัด ขายเครื่องจักรผลิตยาให้ลูกค้าที่ส่งเครื่องจักรโดยรับคำสั่งซื้อจากลูกค้า เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2551 มีการส่งมอบเครื่องจักรที่มีราคาทุน 8 ล้านบาทให้ลูกค้าในวันที่ 5 มกราคม 2551 โดยตกลงกันว่าจะชำระเป็นที่ดินส่วนหนึ่งและเงินสดส่วนหนึ่ง ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 10 ล้านบาท และจ่ายเงินสด 1 ล้านบาท บริษัท เจ็ดดาวต้องดำเนินการติดตั้งเครื่องจักรก่อน เครื่องจักรจึงสามารถใช้งานได้ ซึ่งในการดำเนินการติดตั้งนั้น จะเสร็จในวันที่ 15 มกราคม 2551 การติดตั้งไม่มีการคิดค่าบริการ บริษัทลูกค้าเริ่มใช้ประโยชน์จากเครื่องจักรในวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2551 และมีการชำระค่าเครื่องจักรในวันที่ 31 มีนาคม 2551 ในวันที่มีมูลค่ายุติธรรมของที่ดินไม่มีการเปลี่ยนแปลง

ให้ทำ

1. บริษัท หลินปิง จำกัด ต้องรับรู้รายได้เมื่อใด และเท่าใด จงอธิบายโดยอ้างอิงมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้
2. บันทึกรายการรับรู้รายได้
3. บันทึกรายการเมื่อรับชำระค่าเครื่องจักร

### ข้อ 3 ข สัญญาก่อสร้าง

บริษัท เชียงใหม่ จำกัด ทำสัญญาก่อสร้าง โดยมีรายได้ในสัญญาแบบสัญญาคงที่ 18 ล้านบาท สัญญา 3 ปี โดยมีข้อมูลดังนี้

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
	<u>หน่วย : พันบาท</u>		
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี	4,120	8,100	4,180
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จ	11,000	4,120	-

ในปี 25x2 มีการเปลี่ยนแปลงในแบบแปลนการก่อสร้างและส่งผลให้ มีการเปลี่ยนแปลงรายได้โดยเพิ่มขึ้น 0.4 ล้านบาท และตอนสิ้นปี 25x2 มีต้นทุนวัตถุดิบของ ปี 25x3 อยู่ 0.2 ล้านบาท  
ให้ทำ

คำนวณรายได้ , ต้นทุน และ กำไร(ขาดทุน) ชั้นต้น ของสัญญาก่อสร้างของแต่ละปี ตามหลักการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 เรื่อง การรับรู้รายได้สัญญาก่อสร้าง โดยให้ทำเป็นหน่วยพันบาท และปัดเศษทศนิยม (10 คะแนน)

### ตอบข้อ 1

กิจการจะต้องแสดงรายการค่าใช้จ่ายโดยจัดประเภทตามลักษณะหรือตามหน้าที่ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่าแบบใดจะให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้ดีกว่า โดยที่การแสดงค่าใช้จ่ายตามลักษณะเป็นการรวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่มีลักษณะเดียวกันแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน โดยไม่มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายนั้นให้แก่แผนกต่างๆ ภายในกิจการ ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่แสดงตามลักษณะ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคา ค่าซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง ผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน และค่าโฆษณา การแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ง่ายต่อการนำไปใช้ปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายนั้น ตัวอย่างของรูปแบบการนำเสนอเป็นดังนี้

รายได้จากการขาย	X	
รายได้อื่น	X	
รวมรายได้	X	
การเปลี่ยนแปลงสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าระหว่างผลิต ไป	X	
วัตถุดิบและวัตถุดิบเปลี่ยนที่ใช้ไป	X	
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน	X	
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	X	
ค่าใช้จ่ายอื่น	X	(X)
กำไร (ขาดทุน)	X	X

นอกจากนี้ การแสดงค่าใช้จ่ายอีกวิธีหนึ่งคือการแสดงตามหน้าที่หรือ “วิธีต้นทุนขาย” ตามวิธีนี้ค่าใช้จ่ายจะถูกจัดประเภทตามหน้าที่เสมือนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่แสดงตามหน้าที่ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งอย่างน้อยที่สุดในการแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ต้นทุนขายจะต้องแยกแสดงจาก

ค่าใช้จ่ายอื่นๆ การแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจมากกว่าการแสดงค่าใช้จ่ายตามลักษณะ อย่างไรก็ตาม การแสดงตามวิธีนี้ต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนที่ไม่มีความแน่นอนและเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจอย่างมาก ตัวอย่างการแสดงรายการค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ในงบกำไรขาดทุนเป็นดังนี้

รายได้จากการขาย	X
ต้นทุนขาย	(X)
กำไรขั้นต้น	X
รายได้อื่น	X
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(X)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(X)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(X)
กำไร (ขาดทุน)	X

กิจการที่แสดงค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับตามลักษณะของค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน

โดยต่อไปนี้จะเป็นการนำเสนอคำตอบของข้อที่ 1

1 งบกำไรขาดทุนแบบจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย

บริษัทเชียงใหม่ จำกัด และบริษัทย่อย  
งบกำไรขาดทุนจำแนกตามลักษณะของค่าใช้จ่าย  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2552

	หน่วย : บาท	
	<u>งบการเงิน</u>	
	<u>งบการเงินรวม</u>	<u>เฉพาะ</u>
รายได้		
รายได้จากการขาย	2,000,000	xx
ดอกเบียร์รับ	20,000	xx
รวมรายได้	<u>2,020,000</u>	<u>xx</u>
ค่าใช้จ่าย		
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย	(100,000)	xx
ซื้อ	(1,200,000)	xx
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	(120,000)	xx
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	(190,000)	xx
ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	(20,000)	xx
ค่าใช้จ่ายอื่น	(130,000)	xx
รวมค่าใช้จ่าย	<u>(1,760,000)</u>	<u>xx</u>
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	260,000	xx
ค่าใช้จ่ายทางการเงิน	(50,000)	xx
ส่วนแบ่งกำไร(ขาดทุน)จากบริษัทร่วม	<u>100,000</u>	-

กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	310,000	xx
ภาษีเงินได้	(93,000)	xx
กำไรสำหรับปี	217,000	xx
ส่วนของกำไรที่เป็นของ		
ผู้ถือหุ้นของบริษัท	167,000	-
ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	50,000	-
กำไรสำหรับปี	217,000	-
กำไรต่อหุ้น		
ขั้นพื้นฐาน	2.17	
ปรับลด	2.17	

## 2 จงอธิบายข้อดีของการจัดทำงบกำไรขาดทุนแบบจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่ายมาพอสังเขป

- การแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ง่ายต่อการนำไปใช้ปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่าย
- ลดความบิดเบือนที่อาจเกิดจากกระบวนการปันส่วน
- มีประโยชน์ต่อการประมาณกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งให้ข้อมูลที่สำคัญต่อการประเมินมูลค่าของกิจการตามวิธี Cash Flow Discounted Model

### ตอบข้อ 2

คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายผลิตคิดเข้างานต่อ 1 ชั่วโมงแรงงานทางตรง

อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน =  $\frac{\text{งบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิต}}{\text{จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงทั้งโรงงาน}}$

$$= \frac{200,000 \text{ บาท}}{100,000 \text{ ชั่วโมง}}$$

$$= 2 \text{ บาท ต่อชั่วโมงแรงงานทางตรง}$$

คำนวณค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนให้หมีแพนด้าหากกิจการใช้วิธีการปันส่วนแบบอัตราเดียว

ชั่วโมงแรงงานทางตรงของ หมีแพนด้า

$$= 100,000 \text{ ชั่วโมง} \times 30\%$$

$$= 30,000 \text{ ชั่วโมง}$$

$$2 \text{ บาทต่อชั่วโมงแรงงาน}$$

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายผลิตคิดเข้างาน} = \text{ทางตรง}$$

ค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนให้หมีแพนด้า

$$= 30,000 \text{ ชั่วโมง} * 2 \text{ บาท/ชั่วโมง}$$

$$= 60,000 \text{ บาท}$$

หรือ

$$= 60,000 \text{ บาท}/1,000 \text{ หน่วย}$$

$$= 60 \text{ บาทต่อหน่วย}$$

	(1)	(2)	(3)	(4) = (1)/(2)	(5) = (3)*(4)
กิจกรรม	จำนวนเงิน	จำนวนกิจกรรมทั้งสิ้น	จำนวนกิจกรรมหมีแพนด้า	อัตราต่อหน่วยกิจกรรม	คชจ.ปันส่วนให้กับหมีแพนด้า
ตรวจสอบ	60,000	30	8	2,000	16,000
เช็คความสว่าง	50,000	10	3	5,000	15,000
ทดสอบ	90,000	15	5	6,000	30,000
รวม	200,000				61,000

หรือ = 61,000 บาท/1,000 หน่วย

= 61 บาทต่อหน่วย

### ตอบข้อ 3 ก

ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 นั้น กิจการจะต้องรับรู้รายได้จากการขาย เมื่อเข้าเงื่อนไขต่อไปนี้ทุกข้อ

1. ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าได้โอนไปให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้ง ทางตรงและทางอ้อม
3. มูลค่าของจำนวนรายได้สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีที่เกิดจากการขายสินค้า
5. ต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการขายสินค้าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้ โดยปกติ กิจการผู้ขายจะบรรลุเงื่อนไขที่ส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า ทั้งนี้ แม้จะต้องติดตั้งก่อนจึงจะใช้งานได้ แต่โจทย์ข้อนี้ไม่ได้ให้ข้อมูลมากพอว่าการติดตั้งยากมากน้อยเพียงใด และมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องมากหรือไม่เพียงใด แต่

จากการวิเคราะห์ ที่ระบุว่าใช้เวลาเพียงไม่เกิน 10 วันติดตั้งเสร็จจึงสันนิษฐานว่ามูลค่าการติดตั้งไม่น่าจะมากพอลถึงระดับนัยสำคัญของมูลค่าขาย กิจการจึงสามารถรับรู้รายได้ได้ทันทีเมื่อส่งมอบ หรือในวันที่ 5 มกราคม 2551 ส่วนมูลค่าขายนั้น โดยปกติ กิจการจะต้องบันทึกมูลค่าขายโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้า อย่างไรก็ตาม โจทย์ไม่ได้ระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของสินค้าเท่ากับเท่าใด จึงใช้ข้อมูลรองในการบันทึก นั่นคือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้จากการแลกเปลี่ยนที่มีมูลค่าเท่ากับ 11 ล้านบาท (ที่ดินมูลค่ายุติธรรม 10 ล้านบาท และเงินสด 1 ล้านบาท) ซึ่งการชำระเงินไม่ได้เกินระยะเวลาปกติของการให้สินเชื่อ (ตามโจทย์ไม่เกิน 2 เดือน) จึงสามารถรับรู้รายได้ได้ทั้งจำนวนโดยไม่ต้องคิดลดหามูลค่าปัจจุบันแต่อย่างใด

ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้รายได้ในวันที่ 5 มกราคม 2551 เป็นเงิน 11 ล้านบาท

#### บันทึกการรับรู้รายได้ และรับเงินค่าเครื่องจักร

ม.ค.-15	เดบิต ลูกหนี้การค้า	11,000,000	
	เครดิต ขาย		11,000,000
	เดบิต ต้นทุนขาย	8,000,000	
	เครดิต สินค้า – เครื่องจักร		8,000,000
บันทึกการรับรู้รายได้จากการขายเครื่องจักร			
มี.ค. 31	เดบิต เงินสด	1,000,000	
	ที่ดิน	10,000,000	
	เครดิต ลูกหนี้การค้า		11,000,000
บันทึกการรับชำระค่าเครื่องจักร			

#### ตอบข้อ 3 ข

คำนวณตัวเลขเบื้องต้น

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
	<u>หน่วย : พันบาท</u>		
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี	4,120	8,100	4,180
ปรับปรุงด้วยต้นทุนวัตถุดิบของปีอื่น		(200)	200
ต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละปี	4,120	7,900	4,380
ต้นทุนสะสมที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน	4,120	12,020	16,400
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จ	11,000	4,120	-
ประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น	15,120	16,140	16,400
อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	27.25%	74.47%	100.00%
รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	18,000	18,400	18,400

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด



คำนวณจำนวนรายได้ ต้นทุน และกำไรขั้นต้นที่รับรู้ในแต่ละปี

	<u>สะสมถึงปัจจุบัน</u>	<u>สะสมถึงปีก่อน</u>	<u>หน่วย พันบาท</u> <u>จำนวนที่รับรู้ปัจจุบัน</u>
25x1			
รายได้ (18,000*27.25%)	4,905		4,905
ต้นทุน (15,120*27.25%)	4,120		4,120
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	785		785
25x2			
รายได้ (18,400*74.47%)	13,703	4,905	8,798
ต้นทุน (16,140*74.47%)	12,020	4,120	7,900
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	1,683	785	898
25x3			
รายได้ (18,400*100%)	18,400	13,703	4,697
ต้นทุน (16,400*100%)	16,400	12,020	4,380
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	2,000	1,683	317

สรุปตัวเลขรับรู้รายได้ ต้นทุน และกำไรขั้นต้นแต่ละปี

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>	<u>รวม</u>
				<u>หน่วย : พันบาท</u>
รายได้ของแต่ละปี	4,905	8,798	4,697	18,400
ต้นทุนของแต่ละปี	4,120	7,900	4,380	16,400
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้นของแต่ละปี	785	898	317	2,000