

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 1/2554

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอตัณัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมธ

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

ข้อ 1 ก) การนำเสนองบการเงิน.....	2
ข้อ 1 ข) งบกระแสเงินสด (ไม่มีโจทย์ครับ)	6
ข้อ 2 การปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ และการบัญชีต้นทุนช่วง.....	6
ข้อ 3 การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและปรับลด	10
หนังสืออ้างอิง	13

ข้อ 1 ก) การนำเสนองบการเงิน

กิจการแห่งหนึ่งซื้อหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดมาในวันที่ 1 มกราคม 25x2 โดยมีความตั้งใจซื้อไว้เพื่อขาย จำนวน 3,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 20 บาท มูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์ดังกล่าวเท่ากับ 25 บาท ณ สิ้นปี 25x2 และ 32 บาท ณ สิ้นปี 25x3 กิจการขายหลักทรัพย์ทั้งหมดไปในวันที่ 31 ธันวาคม 25x3 โดยเสียภาษีในอัตรา 30% ของกำไรสุทธิ

ให้ทำ

1. แสดงองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x3
2. แสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนภาษีและรายการที่เกี่ยวข้องสำหรับปี 25x2 และ 25x3

(12 คะแนน)

เฉลย

กิจการจะต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายโดยใช้มูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาทุนเป็น “ผลสะสมของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Accumulated Other Comprehensive Income)” ซึ่งต้องนำเสนอในหัวข้อ “องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (สุทธิจากภาษี)” ซึ่งเป็นรายการหนึ่งที่ถูกนำเสนอในส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อความเข้าใจ จะขอบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องก่อน (ไม่จำเป็นต้องทำก็ได้ครับ)

1/1/25x2	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	60,000	
	เงินสด		60,000
	(บันทึกการซื้อหลักทรัพย์เพื่อขาย 3000 หุ้นในราคาหุ้นละ 20 บาท)		
31/12/25x2	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	15,000	
	ผลกำไรจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย (ส่วนของผู้ถือหุ้น)		15,000
	(บันทึกการปรับมูลค่าหลักทรัพย์เพื่อขาย 3000 x (25 - 20))		

31/12/25x3	เงินสด (3000 x 32)	96,000	
	ผลกำไรจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย (ส่วนของผู้ถือหุ้น)	15,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (3000 x 25)		75,000
	ผลกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจากการขายเงินลงทุน-		
	ในหลักทรัพย์เพื่อขาย (กำไรขาดทุน) (3000 x (32 - 20))		36,000
	(บันทึกการขายหลักทรัพย์เพื่อขาย)		

จะเห็นได้ว่า ณ สิ้นปี 25x2 บริษัทต้องแสดงมูลค่าของหลักทรัพย์ในราคายุติธรรม ส่วนสิ้นปี 25x3 บริษัทได้ขายหุ้นทิ้งไป ทำให้ต้องรับรู้กำไรจากการขาย โดยจะสังเกตได้ว่ากำไรจากการขายที่รับรู้เท่ากับราคาขายหักราคาทุนเริ่มต้นที่ซื้อมา โดยกิจการจะต้องเดบิตผลกำไรจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขายที่แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจำนวน เมื่อบันทึกบัญชีข้างต้นแล้ว กิจการจะต้องแสดงงบการเงินดังนี้

แสดงองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x3

บริษัท แห่งหนึ่ง จำกัด (มหาชน)
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 และ 31 ธันวาคม 25x2

	หน่วย : บาท			
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	<u>31/12/25x3</u>	<u>31/12/25x2</u>	<u>31/12/25x3</u>	<u>31/12/25x2</u>
สินทรัพย์				
..	xx	xx	xx	xx
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	-	75,000	-	75,000
รวมสินทรัพย์	xx	xx	xx	xx
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น				
..				
ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	-	4,500	-	4,500
รวมหนี้สิน	xx	xx	xx	xx
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
..				
องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (สุทธิจากภาษี)	-	10,500	-	10,500
รวมส่วนของผู้ถือหุ้นใหญ่	xx	xx	xx	xx
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	xx	xx	xx
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	xx	xx	xx	xx
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	xx	xx	xx	xx

แสดงองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนภาษีและรายการที่เกี่ยวข้องสำหรับปี 25x2 และ 25x3

บริษัท แห่งหนึ่ง จำกัด (มหาชน)

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x3 และ พ.ศ. 25x2

	หน่วย:บาท			
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	31/12/x3	31/12/x2	31/12/x3	31/12/x2
รายได้				
..	xx	xx	xx	xx
ผลกำไรที่เกิดขึ้นแล้วจากการจำหน่ายเงินลงทุน ในหลักทรัพย์เพื่อขาย	36,000	-	36,000	-
ค่าใช้จ่าย				
..	xx	xx	xx	xx
กำไร(ขาดทุน)ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	xx	xx	xx	xx
ต้นทุนทางการเงิน	xx	xx	xx	xx
กำไร(ขาดทุน)ก่อนภาษีเงินได้	xx	xx	xx	xx
ภาษีเงินได้	xx	xx	xx	xx
กำไร(ขาดทุน)สุทธิสำหรับงวด	xx	xx	xx	xx
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น				
ผลกำไรจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย	(15,000)	15,000	(15,000)	15,000
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไร (ขาดทุน) เบ็ดเสร็จอื่น	4,500	(4,500)	4,500	(4,500)
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด-สุทธิจากภาษี	(10,500)	10,500	(10,500)	10,500
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวด	xx	xx	xx	xx
การแบ่งปันส่วนกำไร(ขาดทุน)				
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	xx	xx	xx	xx
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	xx	xx	xx
	xx	xx	xx	xx
ส่วนแบ่งปันกำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวม				
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่	xx	xx	xx	xx
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	xx	xx	xx	xx
	xx	xx	xx	xx
กำไร(ขาดทุน)ต่อหุ้น				
กำไร(ขาดทุน)ต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	xx	xx	xx	xx

ข้อ 1 ข) งบกระแสเงินสด (ไม่มีโจทย์ครับ)

ข้อ 2 การปันส่วนต้นทุนแผนกบริการ และการบัญชีต้นทุนช่วง

- บริษัทกว้างใหญ่ไพศาล มีแผนกในโรงงานดังนี้
 - แผนก A และ B เป็นแผนกผลิต
 - แผนกบุคคล อาคาร และแผนกพัสดุ เป็นแผนกบริการทั้งนี้ บริษัทฯ ปันส่วนต้นทุนแผนกบริการเข้าสู่แผนกผลิตโดยใช้วิธีทางตรง โดยปันส่วนต้นทุนของแผนกบุคคลโดยใช้จำนวนพนักงาน แผนกอาคารโดยใช้พื้นที่เป็นตารางเมตร และแผนกพัสดุโดยใช้จำนวนใบเบิกสินค้า
- แผนก A จะผลิตสินค้าสำเร็จรูปให้กับแผนก B โดยสินค้าสำเร็จรูปของแผนก A จำนวน 2 หน่วยจะสามารถผลิตสินค้าของแผนก B ได้ 1 หน่วย
- กิจการใช้ค่าแรงทางตรงในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนการผลิตสินค้า
- แผนก B จะใช้วัตถุดิบ ก และ ข ซึ่งในการผลิตสินค้านั้น จะใช้วัตถุดิบ ก เข้าไปอย่างสม่ำเสมอที่ขั้นความสำเร็จ 40% - 90% ในขณะที่จะใช้วัตถุดิบ ข ที่ขั้นความสำเร็จ 85%
- บริษัทใช้ระบบบัญชีต้นทุนช่วงและตีราคาแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในการผลิต ทั้งนี้ บริษัทกำหนดอัตราของเสียปกติไว้ที่ 3% ของหน่วยดี โดยบริษัทจะมีการตรวจสอบเมื่อมีขั้นความสำเร็จเท่ากับ 60% และถือเป็นต้นทุนของหน่วยดีโอนออกของแผนก B
- ต้นทุนของงานระหว่างทำต้นงวดเดือนมกราคมของแผนก B มีจำนวน 2,000 หน่วย ซึ่งมีขั้นความสำเร็จเท่ากับ 70% ประกอบด้วย

ต้นทุนวัตถุดิบรับโอนจากแผนก A	102,000
ต้นทุนวัตถุดิบ ก	20,000
ต้นทุนวัตถุดิบ ข	50,000
ค่าแรงงานทางตรง	12,500
ค่าใช้จ่ายในการผลิต	10,000

- โดยสินค้าสำเร็จรูปที่โอนจากแผนก A จำนวน 30,000 หน่วยๆ ละ 3.40 บาท และมีสินค้าผลิตเสร็จโอนออก 13,500 หน่วย งานระหว่างทำปลายงวด 3,000 หน่วยขั้นความสำเร็จ 90% ตลอดจนมีต้นทุนทางตรงเกิดขึ้นระหว่างงวดดังนี้

วัตถุดิบทางตรง ก	50,000
วัตถุดิบทางตรง ข	30,000
ค่าแรงงานทางตรงเกิดขึ้นจริง	292,500

8. ค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริงดังนี้

	<u>บุคคล</u>	<u>อาคาร</u>	<u>วัสดุ</u>	<u>A</u>	<u>B</u>
ค่าใช้จ่ายรายแผนก	15,000	40,000	10,000	57,000	45,000
พื้นที่ใช้สอย (ตรม.)	1,000	3,000	3,000	2,000	4,000
จำนวนพนักงาน (คน)			10	40	50
ไบเบ็กสินค้า (ไบ)				100	150

ให้ทำ

1. บັນส่วนต้นทุนแผนกบริการเข้าแผนกผลิต
2. รายงานต้นทุนการผลิตแผนก B

เฉลย

- 1) บันส่วนต้นทุนแผนกบริการเข้าแผนกผลิต

	<u>บุคคล</u>	<u>อาคาร</u>	<u>วัสดุ</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>รวม</u> <u>(แผนก</u> <u>ผลิต)</u>
ค่าใช้จ่ายรายแผนก	15,000	40,000	10,000	57,000	45,000	
พื้นที่ใช้สอย (ตรม.)	1,000	3,000	3,000	2,000	4,000	6,000
จำนวนพนักงาน (คน)			10	40	50	90
ไบเบ็กสินค้า (ไบ)				100	150	250

สัดส่วนการใช้ทรัพยากรของแผนกผลิต:

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>รวม</u>
พื้นที่ใช้สอย (ตรม.)	33%	67%	100%
จำนวนพนักงาน (คน)	44%	56%	100%
ไบเบ็กสินค้า (ไบ)	40%	60%	100%

การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต

	<u>บุคคล</u>	<u>อาคาร</u>	<u>พัสดุ</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>รวม</u>
ค่าใช้จ่ายในการผลิตรายแผนก	15,000	40,000	10,000	57,000	45,000	167,000
การปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต						
บุคคล	(15,000)			5,000	10,000	0
อาคาร		(40,000)		17,778	22,222	0
พัสดุ			(10,000)	4,000	6,000	0
ค่าใช้จ่ายรายแผนกหลังปันส่วน	0	0	0	83,778	83,222	167,000

รายงานต้นทุนการผลิตแผนก B

บริษัท กว้างไฟศาล จำกัด
 รายงานต้นทุนการผลิตแผนก B
 สำหรับเดือน xx ปี 25xx

	<u>หน่วยผลิต</u>	<u>หน่วยเทียบสำเร็จรูป</u>							
		<u>หน่วยรับโอน</u>		<u>วัตถุดิบ ก</u>		<u>วัตถุดิบ ข</u>		<u>ต้นทุนแปลงสภาพ</u>	
หน่วยยกมา	2,000								
เริ่มผลิต(30,000 / 2)	15,000								
รวม	17,000								
หน่วยผลิตเสร็จโอนออก	13,500	100%	13,500	100%	13,500	100%	13,500	100%	13,500
หน่วยสูญเสียปกติ (3%ของหน่วยดีโอนออก)	405	100%	405	40%	162	0%	-	60%	243
หน่วยสูญเสียไม่ปกติ	95	100%	95	40%	38	0%	-	60%	57
หน่วยยกไป	3,000	100%	3,000	100%	3,000	100%	3,000	90%	2,700
รวม	17,000		17,000		16,700		16,500		16,500
ต้นทุนการผลิต									
ยกมา	194,500		102,000		20,000		50,000		22,500
เกิดขึ้นระหว่างงวด	455,722		-		50,000		30,000		375,722
รวม	650,222		102,000		70,000		80,000		398,222
จำนวนหน่วยเทียบสำเร็จรูป			17,000		16,700		16,500		16,500
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	39.17		6.00		4.19		4.85		24.13

ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง				
ยกมา				194,500
เกิดขึ้นระหว่างงวด				455,722
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น				<u>650,222</u>
การกระจายต้นทุน				
หน่วยดีไอนอก				528,860
หน่วยสูญเสียปกติ	<u>หน่วย</u>	<u>@</u>	<u>ตท.รวม</u>	
หน่วยรับโอน	405	6.00	2,430	
วัตถุดิบ ก	162	4.19	679	
วัตถุดิบ ข	-	4.85	-	
ต้นทุนแปลงสภาพ	243	24.13	5,865	
รวมต้นทุนของหน่วยสูญเสียปกติ				<u>8,974</u>
รวมต้นทุนของหน่วยดีไอนอก				537,833
หน่วยสูญเสียไม่ปกติ (ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด)	<u>หน่วย</u>	<u>@</u>		
หน่วยรับโอน	95	6.00	570	
วัตถุดิบ ก	38	4.19	159	
วัตถุดิบ ข	-	4.85	-	
ต้นทุนแปลงสภาพ	57	24.13	1,376	
รวมต้นทุนของหน่วยสูญเสียปกติ				2,105
งานระหว่างทำปลายงวด	<u>หน่วย</u>	<u>@</u>		
หน่วยรับโอน	3,000	6.00	18,000	
วัตถุดิบ ก	3,000	4.19	12,575	
วัตถุดิบ ข	3,000	4.85	14,545	
ต้นทุนแปลงสภาพ	2,700	24.13	65,164	
รวมต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด				<u>110,284</u>
				<u><u>650,222</u></u>

หมายเหตุประกอบการคำนวณ

1. ต้นทุนแปลงสภาพ 375,722 บาท ประกอบด้วยค่าแรงทางตรง 292,500 บาท + ค่าใช้จ่ายในการผลิตของแผนก B หลังปันส่วนต้นทุนแผนกบริการแล้ว
2. หน่วยสูญเสียปกติ 405 หน่วยได้จากหน่วยดี 13,500 หน่วย x 3%
3. หน่วยสูญเสียไม่ปกติ 95 หน่วยได้จาก 17,000 หน่วย - 13,500 หน่วยดี - หน่วยเสียปกติ 405 หน่วย - หน่วยคงเหลือ 3,000 หน่วย
4. หน่วยเทียบช ของหน่วยรับโอนต้องเป็น 100% เสมอ เนื่องจากต้องเสร็จสมบูรณ์จากแผนก A จึงจะสามารถโอนมาได้
5. หน่วยเทียบ 40% ของวัตถุดิบ A คำนวณจาก (60% - 40%) / (90% - 40%)

6. หน่วยเทียบ 0% ของวัตถุดิบ ข เนื่องจากกิจการจะใส่วัตถุดิบ ข เข้าไปตอน 85% ในขณะที่การผลิตจะตรวจสอบของเสียตอน 60% ดังนั้น หน่วยสูญเสียจึงยังไม่มีวัตถุดิบ ข ปนอยู่
7. หน่วยเทียบของต้นทุนแปรสภาพ 60% เกิดขึ้นตามสัดส่วนของการผลิต เนื่องจากกิจการจะใส่ต้นทุนแปรสภาพเข้าไปในการผลิตอย่างสม่ำเสมอ
8. หน่วยยกไปวัตถุดิบ ก และ ข เท่ากับ 100% เนื่องจากกิจการจะใส่วัตถุดิบครบตอน 90% และ 85% ตามลำดับ ในขณะที่งานปลายงวดเสร็จ 90%

ข้อ 3 การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและปรับลด

	<u>31/12/25x1</u>	<u>31/12/25x0</u>
กำไรสุทธิสำหรับปีของกิจการ	6,300,000	9,000,000
จำนวนหุ้นสามัญที่ออกและขายแล้ว	2,000,000	2,000,000
สิทธิเลือก	100,000	100,000
อัตราภาษีเท่ากับ 30%		

1. สิทธิเลือกซื้อจำนวน 100,000 หุ้น ในแต่ละสิทธิสามารถแลกซื้อหุ้นสามัญได้ในราคาหุ้นละ 8 บาท โดยสามารถใช้สิทธิได้ในปี 25x2 และ 25x3
2. ในวันที่ 1/1/25x1 บริษัทได้ขายหุ้นบุริมสิทธิที่ไม่สามารถแปลงสภาพ และไม่มีสิทธิไถ่ถอนจำนวน 100,000 หุ้นที่มีราคาตราไว้หุ้นละ 100 บาทในราคารวม 8,638,376 บาท หุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวให้ปันผลแก่ผู้ถือในอัตรา 5% ต่อปี โดยบริษัทจะไม่จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือจนกว่าจะครบ 3 ปี ซึ่งจะเริ่มจ่ายในปี 25x4 ทั้งนี้ หุ้นบุริมสิทธิของกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจะให้ปันผลในอัตรา 5% ของราคาตามมูลค่า
3. ในวันที่ 1/1/25x1 บริษัทได้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพ 1,000,000 บาทอายุ 7 ปี อัตราดอกเบี้ย 5% จ่ายปีละ 1 ครั้งทุกวันสิ้นปี ราคาตราไว้เท่ากับ 1,000 บาท โดยหุ้นกุดังกล่าว 1 หุ้นสามารถแลกเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญได้ 20 หุ้น โดยกิจการสามารถเลือกได้ว่าจะจ่ายเป็นเงินสดหรือหุ้นสามัญก็ได้ ทั้งนี้ หุ้นกู่ที่มีลักษณะเหมือนกันแต่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพจะให้ผลตอบแทนเท่ากับ 7% ต่อปี ทั้งนี้ หุ้นกู่ดังกล่าวมีองค์ประกอบที่เป็นหนี้และทุนดังนี้

องค์ประกอบของหนี้สิน 892,214

องค์ประกอบของทุน 107,786

4. ราคาตลาดหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักปี 25x0 และ 25x1 เท่ากับ 7.50 บาท และ 8.50 บาท ตามลำดับ

ให้ทำ

คำนวณ กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด สำหรับปี 25x0 และ 25x1

เฉลย

หุ้นบุริมสิทธิตามโจทยถือเป็นหุ้นบุริมสิทธิอัตราเพิ่ม การที่ขายหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวในราคาต่ำกว่าราคาตามมูลค่า อาจมองได้ว่าเป็นการจ่ายปันผลให้กับผู้ถือหุ้นล่วงหน้าดังนั้นในแต่ละปี กิจการจะต้องบันทึกบัญชีเงินปันผลจ่ายพร้อมทั้งเพิ่มมูลค่าของหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนเงินดังกล่าวด้วยดังการคำนวณดังนี้

วันที่	เงินสดจ่าย	รับรู้เงินปันผล	เพิ่มมูลค่า	ราคาตามบัญชี
			หุ้นบุริมสิทธิ	ของหุ้นบุริมสิทธิ
1/1/25x1				8,638,376
31/12/25x1	-	431,919	431,919	9,070,295
31/12/25x2	-	453,515	453,515	9,523,810
31/12/25x3	-	476,190	476,190	10,000,000

ทั้งนี้ เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวจะทำให้กำไรที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญลดลง ดังนั้น ในปี 25x1 กำไรของผู้ถือหุ้นสามัญจึงเหลือเท่ากับ 5,868,081 บาท (6,300,000 บาท - 431,919 บาท)

ในการคำนวณดอกเบี้ยจ่ายของเจ้าหนี้หุ้นกู้นั้น กิจการจะต้องใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งต้องคำนวณจากยอดเงินต้น 892,214 บาท โดยมูลค่าตามบัญชีของหุ้นกู้จะค่อยๆ เพิ่มขึ้นเท่ากับราคาตามมูลค่าตามการคำนวณในตารางตัดบัญชีต่อไปนี้

วันที่	เงินสดจ่าย	รับรู้		ราคาตามบัญชี
		ดอกเบี้ยจ่าย	เงินต้นเพิ่มขึ้น	ของหุ้นกู้
1/1/25x1				892,214
31/12/25x1	50,000	62,455	12,455	904,669
31/12/25x2	50,000	63,327	13,327	917,996
31/12/25x3	50,000	64,260	14,260	932,256
31/12/25x4	50,000	65,258	15,258	947,513
31/12/25x5	50,000	66,326	16,326	963,839
31/12/25x6	50,000	67,469	17,469	981,308
31/12/25x7	50,000	68,692	18,692	1,000,000

ทั้งนี้ ดอกเบี้ยจ่ายหุ้นกู้สำหรับปี 25x1 เท่ากับ 62,455 บาท อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถนำดอกเบี้ยจ่ายถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในอัตรา 30% ดังนั้นดอกเบี้ยที่กิจการต้องจ่ายหลังหักภาษีจึงเหลือเท่ากับ 43,718 บาท (62,455 x 70%)

แม้หุ้นกู้ดังกล่าวจะให้สิทธิกิจการในการไถ่ถอนด้วยเงินสดหรือออกหุ้นให้ก็ตาม แต่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้น กิจการจะต้องสมมติว่าได้ออกหุ้นให้เป็นการไถ่ถอน ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 58

ดังนั้น การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและปรับลดจึงเป็นดังนี้

การคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับปี 25x0

รายการ	กำไรสุทธิที่เป็นของผู้	จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ย	กำไรต่อหุ้น
	ถือหุ้น		
	(บาท)	(หุ้น)	(บาท)
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญ	9,000,000	/	2,000,000
สิทธิที่จะเลือกซื้อหุ้นสามัญ	-	/	-
รวม	<u>9,000,000</u>	/	<u>2,000,000</u>
			= 4.50

1 : สิทธิเลือกซื้อหุ้นไม่ส่งผลต่อการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เนื่องจากราคาใช้สิทธิเท่ากับ 8 บาท ในขณะที่ราคาตลาดเฉลี่ยของปี 25x0 ของหุ้นสามัญเท่ากับ 7.50 บาท เท่านั้น

การคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับปี 25x1

รายการ	กำไรสุทธิที่เป็น	จำนวนหุ้นสามัญถัว	กำไร
	ของผู้ถือหุ้น		
	(บาท)	(หุ้น)	(บาท)
กำไรสุทธิของผู้ถือหุ้นสามัญ	5,868,081	/	2,000,000
(6,300,000 - 431,919)			= 2.93
สิทธิที่จะเลือกซื้อหุ้นสามัญ	-	/	5,882
รวม	<u>5,868,081</u>	/	<u>2,005,882</u>
			= 2.93 ปรับลด
หุ้นกู้แปลงสภาพ 5%	43,718	/	20,000
รวม	<u>5,911,799</u>	/	<u>2,025,882</u>
			= 2.92 ปรับลด

1 : เปรียบเสมือนจำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออกให้เพิ่มแก่ผู้ถือหุ้นสามัญเทียบเท่าโดยมิได้รับสิ่งตอบแทนใดๆ ทั้งสิ้น
คำนวณโดย (8.50 บาท - 8.00 บาท) x 100,000 หุ้น / 8.50 บาท = 5,882 หุ้น

2 : คือดอกเบี้ยหุ้นกู้หลังหักภาษีที่กิจการจะประหยัดได้กรณีที่ผู้ถือหุ้นกู้ใช้สิทธิแปลงสภาพตั้งแต่วันที่มิสิทธิแปลง ๙

3: คือจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น ถ้าผู้ถือหุ้นกู้แปลงสภาพใช้สิทธิซื้อหุ้นสามัญคำนวณโดย 1,000 หุ้น x 20 = 20,000 หุ้น

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน” กรุงเทพฯ: 2552. available from www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น” กรุงเทพฯ: 2552. available from www.fap.or.th.

Horngren, C.T.; Foster, G.; Ittner, C.; Datar, S.M.; Rajan, M.V. “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” Prentice Hall: 2008.