

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 3/2555

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

สารบัญ	2
ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น	3
ข้อ 2.1 การรับรู้รายได้ขายผ่อนชำระ.....	5
ข้อ 2.2 ส่วนงานดำเนินงาน.....	7
ข้อ 3 ต้นทุนช่วง	9

ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น

ข้อมูลต่อไปนี้ได้จากงบการเงินของบริษัทแมวน้อย จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ปี	2010	2009
การดำเนินงานต่อเนื่อง	2,450,000	1,750,000
การดำเนินงานที่ยกเลิก	(750,000)	600,000

โดยในวันที่ 1 มกราคม 2009 บริษัทแมวน้อยมี :

- ทุนหุ้นสามัญ 3 ล้านบาทราคาตามมูลค่า 0.25 บาท
- หุ้นกู้แปลงสภาพ 5 ล้านบาท ดอกเบี้ยหน้าหุ้นกู้ 8% ที่ครบกำหนดปี 2016 โดยทุกๆ 100 บาทสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญเท่ากับ 40 หุ้น สมมติว่าบริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 2010 คณะกรรมการบริษัทได้อนุมัติให้ออกใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญจำนวน 2 ล้านสิทธิในราคาหุ้นละ 1 บาท ทั้งนี้ ราคาเฉลี่ยของหุ้นสามัญสำหรับปี 2010 เท่ากับหุ้นละ 2.50 บาท

ให้ทำ

คำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับปี 2009 และปี 2010

เฉลย

ตามการคำนวณต่อไปนี้

กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด	ปี 2009	ปี 2010
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	1,750,000	2,450,000
ผลกระทบจากหุ้นกู้แปลงสภาพ (5 ล้านบาท x 8% x (1-0.3))	280,000	280,000
ผลกระทบจากใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญ	-	-
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด	2,030,000	2,730,000

จำนวนหุ้นที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด	ปี 2009	ปี 2010
จำนวนหุ้นสามัญจดทะเบียน (3 ล้านบาท / 0.25 บาทต่อหุ้น)	12,000,000	12,000,000
ผลกระทบจากหุ้นกู้แปลงสภาพ (5 ล้านบาท / 100 x 40)	2,000,000	2,000,000
ผลกระทบจากการใช้สิทธิแปลงสภาพ (2 ล้านสิทธิ x 1.5/2.5) x 6/12		600,000
จำนวนหุ้นที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดปี 2009	14,000,000	14,600,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 2/56 เริ่ม 18 - 19 พ.ค. 56

ปี 2009	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย	
		ถ่วงน้ำหนัก	กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน
การดำเนินงานต่อเนื่อง	1,750,000	12,000,000	0.146
การดำเนินงานที่ยกเลิก	600,000	12,000,000	0.050
รวม	2,350,000		0.196

ปี 2009	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย	
		ถ่วงน้ำหนัก	กำไรต่อหุ้นปรับลด
การดำเนินงานต่อเนื่อง	2,030,000	14,000,000	0.145
การดำเนินงานที่ยกเลิก	600,000	14,000,000	0.043
รวม	2,630,000		0.188

ปี 2010	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย	
		ถ่วงน้ำหนัก	กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน
การดำเนินงานต่อเนื่อง	2,450,000	12,000,000	0.204
การดำเนินงานที่ยกเลิก	-750,000	12,000,000	- 0.063
รวม	1,700,000		0.142

ปี 2010	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย	
		ถ่วงน้ำหนัก	กำไรต่อหุ้นปรับลด
การดำเนินงานต่อเนื่อง	2,730,000	14,600,000	0.187
การดำเนินงานที่ยกเลิก	-750,000	14,600,000	- 0.051
รวม	1,980,000		0.136

ข้อ 2.1 การรับรู้รายได้ขายผ่อนชำระ

บริษัทโกโก้ จำกัด ขายเครื่องจักร ณ วันที่ 1/1/25x0 ในราคา 4.3 ล้านบาท โดยบริษัทได้รับเงินทันที 1.7 ล้านบาท ส่วนที่เหลือจะได้รับดังนี้

1. รับเงิน 1 ล้านบาท ณ สิ้นปี 25x1
2. รับเงิน 0.9 ล้านบาท ณ สิ้นปี 25x2
3. รับเงิน 0.7 ล้านบาท ณ สิ้นปี 25x3

อัตราดอกเบี้ยตามนโยบายที่บริษัทคิดกับผู้ซื้อเท่ากับ 3% ในขณะที่บริษัทมีต้นทุนทางการเงินเท่ากับ 4%

ให้ทำ

บันทึกบัญชีธุรกรรมดังกล่าวตั้งแต่ปี 25x0 ถึง 25x3

เฉลย

การขายครั้งนี้ถือเป็นการขายผ่อนชำระ ซึ่งกิจการจะต้องรับรู้รายได้จากการขายทันทีเมื่อส่งมอบสินค้า (ปี 25x0) เท่ากับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับ โดยอัตราคิดลดต้องใช้อัตราดอกเบี้ยที่เหมาะสมคือ 4% (อัตราดอกเบี้ย 3% เป็นอัตราดอกเบี้ยที่กิจการใช้จูงใจลูกค้า) ตามการคำนวณดังนี้

ปี	เงินสดรับ	Pvfactor 4%	มูลค่าปัจจุบัน
1/1/25x0	1,700,000	1.0000	1,700,000
1/1/25x1	1,000,000	0.9615	961,538
1/1/25x2	900,000	0.9246	832,101
1/1/25x3	700,000	0.8890	622,297
รวม	4,300,000		4,115,937

โดยในปีถัดๆ มากิจการจะต้องรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้ดังนี้

ปี	เงินสดรับ	ดอกเบี้ย	ลดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
1/1/25x0				4,115,937
1/1/25x0	1,700,000	-	1,700,000	2,415,937
1/1/25x1	1,000,000	96,637	903,363	1,512,574
1/1/25x2	900,000	60,503	839,497	673,077
1/1/25x3	700,000	26,923	673,077	-

การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

1/1/25x0	ลูกหนี้ตามสัญญาขายผ่อนชำระ รายได้	4,500,000	
	ดอกเบี้ยรับรอดตัดบัญชี		4,115,937
	บันทึกการขายสินค้าตามสัญญาผ่อนชำระ		384,063
1/1/25x0	ต้นทุนขาย	xx	
	สินค้า		xx
	บันทึกต้นทุนขาย		
1/1/25x0	เงินสด	1,700,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาขายผ่อนชำระ		1,700,000
	บันทึกการรับเงินค่าสินค้างวดแรก		
31/12/25x0	ดอกเบี้ยรับรอดตัดบัญชี	96,637	
	ดอกเบี้ยรับ		96,637
	บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้		
1/1/25x1	เงินสด	1,000,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาขายผ่อนชำระ		1,000,000
	บันทึกการรับเงินค่าสินค้างวดที่ 2		
31/12/25x1	ดอกเบี้ยรับรอดตัดบัญชี	60,503	
	ดอกเบี้ยรับ		60,503
	บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้		
1/1/25x2	เงินสด	900,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาขายผ่อนชำระ		900,000
	บันทึกการรับเงินค่าสินค้างวดที่ 3		
31/12/25x2	ดอกเบี้ยรับรอดตัดบัญชี	26,923	
	ดอกเบี้ยรับ		26,923
	บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้		
1/1/25x3	เงินสด	700,000	
	ลูกหนี้ตามสัญญาขายผ่อนชำระ		700,000
	บันทึกการรับเงินค่าสินค้างวดที่ 4		

ข้อ 2.2 ส่วนงานดำเนินงาน

บริษัทแมวดำ จำกัด มีส่วนงานดำเนินงาน 6 ส่วนงานดังที่แสดงด้านล่าง โดยแสดงรายได้ของส่วนงาน (รวมกันทั้งรายได้จากภายในองค์กรและรายได้จากภายนอก) กำไร และสินทรัพย์ ซึ่งบริษัทแมวดำกำลังประเมินว่าจะมีส่วนงานใดบ้างที่ต้องรายงานตาม ม.ร.ง. 8 โดยสัดส่วนรายได้ในปีก่อนใกล้เคียงกับสัดส่วนรายได้ในปีนี้¹

ส่วนงาน	รายได้รวม	กำไรขาดทุนรวม	สินทรัพย์รวม
A	22,000	4,000	50,000
B	15,000	2,000	31,000
C	6,000	-2,000	21,000
D	7,000	-1000	14,000
E	8,000	1200	14,000
F	3,000	800	7,000
รวม	61,000	5,000	137,000

ตอบ

กิจการต้องแยกรายงานข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานที่เป็นไปตามเกณฑ์เชิงปริมาณข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. รายได้ทั้งสิ้นที่ส่วนงานนั้นได้รับ (ทั้งจากการขายให้กับลูกค้าภายนอกและรายได้ที่เกิดจากการขายหรือโอนระหว่างส่วนงาน) มีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของรายได้รวมทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกันไม่ว่าจะเป็นรายได้จากภายนอกหรือภายใน
2. ค่าสมบูรณ์ของผลกำไรหรือขาดทุนของส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของค่าสมบูรณ์ของ (1) ผลกำไรรวมของทุกส่วนงานดำเนินงานที่มีผลกำไร และ (2) ผลขาดทุนรวมของทุกส่วนงานดำเนินงานที่มีผลขาดทุน แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า
3. สินทรัพย์ของส่วนงานมีจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ขึ้นไปของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของทุกส่วนงานรวมกัน

¹ ดัดแปลงจาก <http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/segment-reporting.pdf> หน้า 23.

ตารางสัดส่วนของตัวแปรที่ใช้ประเมินตาม ม.ร.ง. 8

ส่วนงาน	รายได้รวม	กำไรขาดทุนรวม	สินทรัพย์รวม	กำไรรวม	ขาดทุนรวม
A	36.1%	80.0%	36.5%	50.0%	0.0%
B	24.6%	40.0%	22.6%	25.0%	0.0%
C	9.8%	-40.0%	15.3%	0.0%	66.7%
D	11.5%	-20.0%	10.2%	0.0%	33.3%
E	13.1%	24.0%	10.2%	15.0%	
F	4.9%	16.0%	5.1%	10.0%	
รวม	100.0%	100.0%	100.0%		

กำไรรวม(เฉพาะส่วนงานที่กำไร) 8,000

ขาดทุนรวม (เฉพาะส่วนงานที่ขาดทุน) 3,000

หากส่วนงานใดมีตัวชี้วัดรายการใดเกินกว่าร้อยละ 10 ของผลรวม จะถือว่าส่วนงานนั้นเป็นส่วนงานที่ต้อง
รายงาน ดังการอธิบายต่อไปนี้

- ส่วนงาน A, B, D, E มีรายได้รวมสูงกว่าร้อยละ 10 ของรายได้รวม ดังนั้น ส่วนงานเหล่านี้ถือเป็นส่วนงานที่ต้องนำเสนอรายงาน
- ส่วนงาน A, B, C, D, E มีสินทรัพย์รวมสูงกว่าร้อยละ 10 ของรายได้รวม ดังนั้น ส่วนงานเหล่านี้ถือเป็นส่วนงานที่ต้องนำเสนอรายงาน
- ส่วนงาน A, B, E, F เป็นส่วนงานที่มีกำไรสุทธิสูงกว่าร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิของส่วนงานที่มีกำไรทุกส่วนงานรวมกัน ดังนั้นจึงถือเป็นส่วนงานที่ต้องนำเสนอรายงาน
- ส่วนงาน C, D เป็นส่วนงานที่มีผลขาดทุนสุทธิสูงกว่าร้อยละ 10 ของขาดทุนสุทธิของส่วนงานที่มีขาดทุนทุกส่วนงานรวมกัน ดังนั้นจึงถือเป็นส่วนงานที่ต้องนำเสนอรายงาน
- กล่าวโดยสรุป ส่วนงานทุกส่วนงาน (A,B,C,D,E,F) เป็นส่วนงานที่ต้องนำเสนอรายงาน เนื่องจากมีตัวชี้วัดตัวใดตัวหนึ่งสูงกว่าร้อยละ 10 ของรายการนั้นๆ

ข้อ 3 ต้นทุนช่วง

บริษัทแมวกา จำกัด เป็นผู้ผลิตอาหารสำเร็จรูปใน 4 แผนก คือ แผนกเลี้ยง แผนกผสม แผนกปรุง และแผนกหีบห่อ ในแผนกหีบห่อวัตถุดิบ (หีบห่อ) จะใส่เข้าตอนท้ายกระบวนการผลิต ในขณะที่ต้นทุนแปรสภาพจะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอตลอดกระบวนการ โดยข้อมูลที่เกี่ยวข้องระหว่างเดือน 7 เป็นดังนี้

	จำนวนผลิตภัณฑ์	ต้นทุนรับโอน	วัตถุดิบ	ต้นทุนแปรสภาพ
งานระหว่างทำต้นงวด	1,200	26,750	-	4,020
หน่วยรับโอนจากแผนกปรุง	4,200			
หน่วยผลิตเสร็จโอนออก	4,000			
งานระหว่างทำปลายงวด	1,400			
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างเดือน		91,510	23,000	27,940

ขั้นความสำเร็จงานระหว่างทำต้นงวดประกอบด้วย ต้นทุนรับโอน 100% วัตถุดิบ ?% และต้นทุนแปรสภาพ 25%

ขั้นความสำเร็จงานระหว่างทำปลายงวดประกอบด้วย ต้นทุนรับโอน 100% วัตถุดิบ ?% และต้นทุนแปรสภาพ 50%

ให้ทำ

- ภายใต้วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ให้จัดทำรายงานต้นทุนการผลิตสำหรับเดือน 7 ตลอดจนจัดสรรต้นทุนเป็นต้นทุนของหน่วยผลิตเสร็จ และต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด
- ภายใต้วิธีเข้าก่อนออกก่อน สมมติว่าต้นทุนรับโอนต้นงวดเท่ากับ 28,920 (แทนที่ 26,750 บาท) และต้นทุนรับโอนระหว่างเดือนเท่ากับ 93,660 บาท (แทนที่ 91,510 บาท) ข้อมูลอื่นคงเดิม ให้จัดทำรายงานต้นทุนการผลิตสำหรับเดือน 7 ตลอดจนจัดสรรต้นทุนเป็นต้นทุนของหน่วยผลิตเสร็จ และต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด

เฉลย

1) รายงานต้นทุนการผลิตสำหรับเดือน 7 วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

วิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	หน่วยผลิต	หน่วยเทียบ			
		หน่วยรับโอน	วัตถุดิบ	ต้นทุนแปลงสภาพ	
หน่วยยกมา	1,200				
เริ่มผลิต	4,200				
รวม	5,400				
หน่วยผลิตเสร็จโอนออก	4,000	100%	4,000	100%	
หน่วยยกไป	1,400	100%	1,400	0%	
รวม	5,400		5,400	100%	
			4,000	50%	
				4,700	
ต้นทุนการผลิต					
งานระหว่างทำต้นงวด	30,770	26,750	-	4,020	
เกิดขึ้นระหว่างงวด	142,450	91,510	23,000	27,940	
รวม	173,220	118,260	23,000	31,960	
จำนวนหน่วยเทียบสำเร็จรูป		5,400	4,000	4,700	
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	34.45	21.90	5.75	6.80	
ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง					
ยกมา	30,770	26,750	-	4,020	
เกิดขึ้นระหว่างงวด	142,450	91,510	23,000	27,940	
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น	173,220	118,260	23,000	31,960	
การกระจายต้นทุน					
หน่วยดีโอนออก	137,800				
งานระหว่างทำปลายงวด					
ต้นทุนหน่วยรับโอน	30,660				
วัตถุดิบ	-				
ต้นทุนแปลงสภาพ	4,760				
รวมต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด	35,420				
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น	173,220				

2) รายงานต้นทุนการผลิตเดือน 7 วิธีเข้าก่อนออกก่อน

วิธีเข้าก่อนออกก่อน	หน่วยผลิต	หน่วยเทียบสำเร็จรูป					
		หน่วยรับโอน			วัตถุดิบ	ต้นทุนแปลงสภาพ	
หน่วยยกมา	1,200						
เริ่มผลิต	4,200						
รวม	5,400						
หน่วยยกมาที่ผลิตต่อจนเสร็จ	1,200	0%	-	100%	1,200	75%	900
หน่วยเริ่มและผลิตเสร็จในงวด	2,800	100%	2,800	100%	2,800	100%	2,800
หน่วยยกไป	1,400	100%	1,400	0%	-	50%	700
รวม	5,400		4,200		4,000		4,400
ต้นทุนการผลิต							
เกิดขึ้นระหว่างงวด	144,600		93,660		23,000		27,940
รวม	144,600		93,660		23,000		27,940
จำนวนหน่วยเทียบสำเร็จรูป			4,200		4,000		4,400
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	34.40		22.30		5.75		6.35
ต้นทุนการผลิตที่เกิดขึ้นจริง							
ยกมา	32,940		28,920		-		4,020
เกิดขึ้นระหว่างงวด	144,600		93,660		23,000		27,940
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น	177,540		122,580		23,000		31,960
การกระจายต้นทุน							
หน่วยต้นงวดทำต่อจนเสร็จ	45,555						
หน่วยเริ่มและเสร็จในงวด	96,320						
รวมต้นทุนโอนออก	141,875						
งานระหว่างทำปลายงวด							
ต้นทุนหน่วยรับโอน	31,220						
วัตถุดิบ	-						
ต้นทุนแปลงสภาพ	4,445						
รวมต้นทุนของงานระหว่างทำปลายงวด	35,665						
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น	177,540						

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้. กรุงเทพฯ : 2552.
available from www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น (ฉบับที่ 38 เดิม). กรุงเทพฯ : 2552. available from www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน. กรุงเทพฯ : 2552. available from www.fap.or.th

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

PricewaterhouseCoopers. A practical guide to segment reporting. PricewaterhouseCoopers Publication: September 2008.