

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 2/2556

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

สารบัญ	2
1. ก. กำไรต่อหุ้น	3
1. ข. สัญญาเช่า.....	5
2. สัญญาก่อสร้าง.....	8
3 ต้นทุนช่วง.....	13
หนังสืออ้างอิง	16

1. ก.กำไรต่อหุ้น

ข้อมูลต่อไปนี้เป็นงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

สินทรัพย์		xx
หนี้สิน		xx
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมปันผล 8% จำนวน 5,000 หุ้น		5,000,000
หุ้นสามัญจดทะเบียน 190,000 หุ้นราคาที่เราไว้หุ้นละ 100 บาท		
หุ้นสามัญจดทะเบียนและชำระแล้ว 190,000 หุ้น		19,000,000
หัก หุ้นซื้อคืน 30,000 หุ้น		(4,500,000)
ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม		xx

กิจการได้ออกหุ้นเพิ่มทุนจำนวน 50,000 หุ้น ในวันที่ 1 เมษายน 25X5 ในวันที่ 30 กันยายน 25X5 กิจการซื้อหุ้นคืนด้วยราคาหุ้น จำนวน 30,000 หุ้น ในปี 25X5 กิจการไม่ประกาศจ่ายหุ้นปันผล

กิจการได้ออกใบสำคัญแสดงสิทธิการซื้อหุ้นสามัญตั้งแต่ปี 25x5 จำนวน 100,000 สิทธิที่สามารถซื้อหุ้นได้ในราคา 120 บาท โดยที่มูลค่ายุติธรรมของราคาหุ้นถัวเฉลี่ยของปี 25X5 เท่ากับ 150 บาท

กำไรสุทธิสำหรับปี 25x5 เท่ากับ 3,200,000 บาท

ให้ทำ

คำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและปรับลด สำหรับปี 25X5

ตอบ

คำนวณกำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ

กำไรสุทธิสำหรับปี 25x5	3,200,000
หัก เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ (5m x 8%)	(400,000)
กำไรสุทธิที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ	<u><u>2,800,000</u></u>

คำนวณจำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน

วันที่	รายการ	จำนวนหุ้น	สัดส่วนของปี	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
1/1/25x5	ยอดคงเหลือต้นปี	140,000	12/12	140,000
1/4/25x5	หุ้นที่ออกใหม่โดยจ่ายชำระเป็นเงินสด	50,000	9/12	37,500
30/9/25x5	ซื้อหุ้นกลับคืนโดยจ่ายชำระเป็นเงินสด	(30,000)	3/12	(7,500)
31/12/25x5	ยอดคงเหลือสิ้นปี	160,000	12/12	170,000

การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด

	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น	
จำนวนตามรายงาน	2,800,000	170,000	16.47	พื้นฐาน
ผลกระทบจากใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้น (100,000 หุ้น x (150 - 120) / 150)	-	20,000		
รวม	2,800,000	190,000	14.74	ปรับลด

1.ข. สัญญาเช่า

ณ วันที่ 1 มกราคม 25X3 บริษัทได้ทำสัญญาให้เช่าเครื่องจักร มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักร 486,000 บาท โดยจ่ายค่าเช่า 180,000 บาท เป็นระยะเวลา 3 ปี ทุกวันที่ 30 ธันวาคม เริ่มตั้งแต่ 30 ธันวาคม 25x3 โดยผู้เช่าจะประกันมูลค่าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 จำนวน 36,000 บาท นอกจากนี้ผู้เช่ายังต้องจ่ายค่าภาษีอีกจำนวน 9,000 บาท เครื่องจักรมีมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน 3,600 อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า เท่ากับ 10%

บริษัทเป็นผู้แทนจำหน่ายเครื่องจักร โดยเครื่องจักรดังกล่าวมีราคาทุน 400,000 บาท

เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าได้คืนเครื่องจักรดังกล่าวให้กับบริษัท โดยมูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรที่รับคืนมา เท่ากับ 30,000 บาท

มูลค่าปัจจุบันของเงินที่จ่ายเป็นงวด เป็นเวลาสามปี 2.4869

มูลค่าปัจจุบันของเงินที่จ่ายเป็น ณ สิ้นปีที่ 3 0.7513

ให้ทำ

บันทึกบัญชีสำหรับปี 25X3 และ 25X5 และแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3

ตอบ

การจัดประเภทสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่าจะจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินเนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับร้อยละ 98 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ตามการคำนวณต่อไปนี้

คำนวณมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำ

ประเภทของกระแสเงินสด	ชนิดของกระแสเงินสด	กระแส	PV Factor	มูลค่าปัจจุบัน
		เงินสด	10% 3 ปี	
เงินงวด	ค่าเช่า	180,000	2.4869	447,642
เงินก้อน	มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	36,000	0.7513	27,047
รวม				474,689
คิดเป็นร้อยละของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์				98%

การคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า

ประเภทของกระแสเงินสด	ชนิดของกระแสเงินสด	กระแสเงินสด	จำนวนงวด	รวมเงินลงทุนขั้นต้น ตามสัญญาเช่า
เงินงวด	ค่าเช่า	180,000	3	540,000
เงินก้อน	มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	36,000	1	36,000
เงินก้อน	มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	3,600	1	3,600
				579,600

การคำนวณเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

ประเภทของ		PV Factor		
กระแสเงินสด	ชนิดของกระแสเงินสด	กระแสเงินสด	10% 3 ปี	มูลค่าปัจจุบัน
เงินงวด	ค่าเช่า	180,000	2.4869	447,642
เงินก้อน	มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน	36,000	0.7513	27,047
เงินก้อน	มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน	3,600	0.7513	2,705
รวม				477,393

รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้

เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	579,600
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	477,393
รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	102,207

การบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาเช่า

1/1/x3	ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	579,600
	ต้นทุนขาย (400,000 – 2,705)	397,295
	ขาย	474,689
	สินค้าคงเหลือ	400,000
	รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้	102,207
	บันทึกการให้เช่าเครื่องจักร	

การแยกค่าเช่ารับออกเป็นดอกเบี้ยรับและส่วนที่นำไปลดยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน

ตารางแสดงการคำนวณดอกเบี้ยรับและยอดคงเหลือสุทธิของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน

วันที่	ค่าเช่ารายปี / มูลค่าคงเหลือ (1)	ดอกเบี้ยจ่าย (2) = (4)×10%	หนี้สินตามสัญญาเช่าที่ลดลง (3) = (1) - (2)	ยอดคงเหลือของหนี้สินคงค้าง (4)
มูลค่าเริ่มต้น				477,393
1 ม.ค. 25x3	180,000	47,739	132,261	345,133
31 ธ.ค. 25x3	180,000	34,513	145,487	199,646
31 ธ.ค. 25x4	180,000	19,965	160,035	39,611
31 ธ.ค. 25x5*	39,600	0	39,611	0
รวม	328,400	58,370	270,030	

ปีพิเศษ 11 บาท

การบันทึกบัญชีรับค่าเช่าและรับรู้ดอกเบี้ยรับในปี 25x3 และ 25x5

31/12/x3	เงินสด		180,000	
		ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		180,000
	รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		47,739	
	ดอกเบี้ยรับ			47,739
	บันทึกการรับค่าเช่าและรับรู้รายได้ดอกเบี้ย			
31 ธ.ค. 25x5	เงินสด		180,000	
		ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		180,000
	รายได้ดอกเบี้ยรอการรับรู้		19,965	
	ดอกเบี้ยรับ			19,965
	บันทึกการรับค่าเช่าและรับรู้รายได้ดอกเบี้ย			

รายการบัญชี ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า

ผู้ให้เช่ารับคืนเครื่องจักรและบันทึกขาดทุนจากการให้เช่าเครื่องจักร เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือของเครื่องจักรส่วนที่ไม่ได้รับการประกันจากผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าต่ำกว่า มูลค่าคงเหลือที่ประมาณการไว้ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า

31 ธ.ค. 25x5	เงินสด		6,000	
	เครื่องจักร		30,000	
	ขาดทุนจากการให้เช่าเครื่องจักร		3,600	
		ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		39,600
	บันทึกการรับคืนเครื่องจักรตามสัญญาเช่า			

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขิตทีตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

2. สัญญาก่อสร้าง

บริษัทปีก่อสร้าง จำกัด ทำสัญญาก่อสร้างกับหน่วยงานของราชการแห่งหนึ่ง โดยมีระยะเวลา 3 ปี ผู้ว่าจ้างได้จ่ายเงินค่าก่อสร้างล่วงหน้าจำนวน 1,000,000 บาทในปี 25x1

มีประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งหมด 8,000,000 บาท โดยรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา 10,000,000 บาท

- ในปี 25X2 มีวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างปี 25X3 รวมเป็นต้นทุนในปี 25X2 จำนวน 200,000 บาท
- ปี 25X2 ผู้ว่าจ้างมีการตัดแปลงงาน โดยทำให้เกิดต้นทุนขึ้นอีก 500,000 บาท และได้เพิ่มเงินตามสัญญาอีก 1 ล้านบาท
- ในการจ่ายเงินแต่ละครั้ง ผู้ว่าจ้างได้หักเงินประกันผลงานออกร้อยละ 5
- กิจการใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามต้นทุนที่เกิดขึ้นสะสม

	25X1	25X2	25X3
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	2,200,000	3,300,000	5,500,000
เงินที่ผู้ว่าจ้างจ่ายชำระ (สุทธิจากเงินค่าก่อสร้างล่วงหน้าและเงินประกันผลงาน)	1,900,000	2,375,000	5,225,000
ค่าก่อสร้างที่เกิดขึ้นระหว่างปี	1,600,000	3,800,000	3,400,000
ค่าก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่ม	6,400,000	3,300,000	0

ให้ทำ

1. ตามกรณีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์นั้น ที่แบ่งสัญญาก่อสร้างออกเป็นประเภท จงอธิบายวิธีการ และการรับรู้รายได้ของแต่ละประเภท
2. คำนวณอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ และคำนวณกำไรขาดทุนสำหรับปี 25X1 25X2 และ 25X3
3. บันทึกบัญชีสำหรับปี 25X1 และ 25X2
4. จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นปี 25X1 และ 25X2 ที่แสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างนั้น
5. บันทึกบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 หลังจากที่เกิดการสร้างเสร็จตามสัญญาและมีการส่งมอบให้ผู้ว่าจ้างเรียบร้อยแล้ว โดยไม่ต้องปิดบัญชี

ตอบ

ประเภทของสัญญาก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ ตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และการรับรู้รายได้ของแต่ละประเภท

จากการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์นั้น แบ่งสัญญาก่อสร้างออกเป็น 2 ประเภท คือ 1) การรับจ้างสร้างก่อสร้าง และ 2) การสร้างเพื่อขาย

ซึ่งหากสัญญาการก่อสร้างถือเป็น “การรับจ้างสร้างบ้าน” จะถือว่า อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาการก่อสร้าง ซึ่งจะต้องรับรู้รายได้ “ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ” หากสัญญาดังกล่าวสามารถวัดผลสำเร็จของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และสามารถวัดมูลค่าต้นทุน ทั้งในส่วนที่เสร็จแล้ว หรือที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

อย่างไรก็ตามหากสัญญาการก่อสร้างถือเป็น “การสร้างเพื่อขาย” จะถือว่า อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) ตัวอย่างของสัญญาการก่อสร้างที่เข้าข่าย “การสร้างเพื่อขาย” ได้แก่ การขายพื้นที่ของอาคารชุดซึ่งผู้ซื้อจะสามารถเข้าควบคุมพื้นที่ได้เมื่อก่อสร้างเสร็จ และโดยปกติจะต้องได้รับโอนกรรมสิทธิ์ก่อน โดยหากก่อสร้างไม่เสร็จ ผู้ซื้อจะไม่ได้รับประโยชน์เดกเช่นเดียวกับที่เจ้าของพึงได้รับ ดังนั้น กิจการเจ้าของโครงการอาคารชุดจะต้องรับรู้รายได้จากการขายเสมือนกับการขายสินค้าตามปกติ ซึ่งขึ้นอยู่กับเงื่อนไขการรับรู้รายได้ 5 ข้อดังนี้

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

คำนวณอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ และคำนวณกำไรขาดทุนสำหรับปี 25X1 25X2 และ 25X3

	หน่วย: พันบาท		
	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>	<u>25x3</u>
ต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี	1,600	3,800	3,400
ปรับปรุงด้วยต้นทุนวัตถุดิบของปีก่อน		(200)	200
ต้นทุนที่เกิดขึ้นของแต่ละปี	1,600	3,600	3,600
ต้นทุนสะสมที่เกิดขึ้นถึงปัจจุบัน	1,600	5,200	8,800
ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดเพิ่มจนกระทั่งงานเสร็จ	6,400	3,300	0
ประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น	8,000	8,500	8,800
อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	20.0%	61.2%	100.0%

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่นอนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง	10,000	11,000	11,000
------------------------	--------	--------	--------

	<u>ยอดสะสม</u>	<u>ยอดสะสมถึงปีก่อน</u>	<u>รับรู้ในปีปัจจุบัน</u>
<u>25x1</u>			
รายได้ (10,000 x 20%)	2,000	-	2,000
ต้นทุน	1,600	-	1,600
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	400	-	400
<u>25x2</u>			
รายได้ (11,000 x 61.2%)	6,732	2,000	4,732
ต้นทุน	5,200	1,600	3,600
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	1,532	400	1,132
<u>25x3</u>			
รายได้ (11,000 x 100%)	11,000	6,732	4,268
ต้นทุน	8,800	5,200	3,600
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	2,200	1,532	668

บันทึกบัญชีสำหรับปี 25X1 และ 25X2

ปี 25x1	เงินสด	1,000	
	ค่าก่อสร้างรับล่วงหน้า		1,000
	บันทึกรับเงินค่าก่อสร้างล่วงหน้า		
	งานระหว่างก่อสร้าง	1,600	
	เงินสด/เจ้าหนี้การค้า/ค่าเสื่อมราคา/ฯลฯ		1,600
	บันทึกการจ่ายต้นทุนการก่อสร้าง		
	ลูกหนี้การค้า – สัญญาก่อสร้าง	2,200	
	เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง		2,200
	บันทึกการเรียกเก็บเงินตามสัญญาก่อสร้าง		
	เงินสด	1,900	

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่นอนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

	ลูกหนี้เงินประกันผลงาน	100	
	ลูกหนี้การค้า - สัญญาก่อสร้าง		2,000
	บันทึกการรับชำระเงินค่าก่อสร้าง		
	งานระหว่างก่อสร้าง	400	
	ต้นทุนงานก่อสร้าง	1,600	
	รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		2,000
	บันทึกรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		
ปี 25x2	งานระหว่างก่อสร้าง	3,600	
	วัสดุก่อสร้างคงคลัง	200	
	เงินสด/เจ้าหนี้การค้า/ค่าเสื่อมราคา/ฯลฯ		3,800
	บันทึกการจ่ายต้นทุนการก่อสร้าง		
	ลูกหนี้การค้า – สัญญาก่อสร้าง	3,300	
	เงินเรียกเก็บตามสัญญาก่อสร้าง		3,300
	บันทึกการเรียกเก็บเงินตามสัญญาก่อสร้าง		
	เงินสด	2,375	
	ลูกหนี้เงินประกันผลงาน	125	
	ลูกหนี้การค้า - สัญญาก่อสร้าง		2,500
	บันทึกการรับชำระเงินค่าก่อสร้าง		
	งานระหว่างก่อสร้าง	1,132	
	ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,600	
	รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		4,732
	บันทึกรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		

บริษัทบีก่อสร้าง จำกัด
งบแสดงฐานะการเงินบางส่วน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม

หน่วย: พันบาท

	<u>25x1</u>	<u>25x2</u>
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>		
ลูกหนี้การค้า (สุทธิจากเงินรับล่วงหน้าก่อสร้าง)		2,000
ลูกหนี้เงินประกันผลงาน	100	225
งานระหว่างก่อสร้างและวัสดุก่อสร้าง		6,932
หัก เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสุทธิ		(5,500)
งานระหว่างก่อสร้างและวัสดุก่อสร้างสุทธิจากเงินเรียกเก็บฯ		<u>1,432</u>
<u>หนี้สินหมุนเวียน</u>		
เงินรับล่วงหน้าก่อสร้าง (สุทธิจากลูกหนี้การค้า)	800	
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสุทธิ	2,200	
หัก งานระหว่างก่อสร้าง	(2,000)	
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสุทธิจากงานระหว่างก่อสร้าง		<u>200</u>

บันทึกบัญชีในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 หลังจากที่เกิดการได้สร้างเสร็จตามสัญญาและมีการส่งมอบให้ผู้ว่าจ้างเรียบร้อยแล้ว โดยไม่ต้องปิดบัญชี

ปี 25x3	งานระหว่างก่อสร้าง	668	
	ต้นทุนงานก่อสร้าง	3,600	
	รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		4,268
	บันทึกรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้าง		
	ค่าก่อสร้างรับล่วงหน้า	1,000	
	ลูกหนี้การค้า – สัญญาก่อสร้าง		1,000
	บันทึกตัดบัญชีค่าก่อสร้างรับล่วงหน้ากับลูกหนี้การค้า – สัญญาก่อสร้าง		

3 ต้นทุนช่วง

บริษัทชอคโกแลต จำกัด เป็นผู้ผลิตและจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชอคโกแลต โดยบริษัทจะซื้อเมล็ดโกโก้มาเพื่อผลิตเป็นผลิตภัณฑ์รวม 2 อย่าง คือ โกโก้ผง และเนยโกโก้ ในการผลิตทุกๆ 1,500 ปอนด์ของเมล็ดโกโก้ จะได้โกโก้ผงจำนวน 60 แกลลอน และได้รับเนยโกโก้ 90 แกลลอน

บริษัทสามารถนำโกโก้ผงจำนวน 60 แกลลอนทำเป็นชอคโกแลตจำนวน 600 ปอนด์ ในขณะที่เนยโกโก้จำนวน 90 แกลลอน จะสามารถทำเป็นชอคโกแลตนมได้ 1,020 ปอนด์

สำหรับเดือนสิงหาคม 25x2 บริษัทมีข้อมูลดำเนินงานดังต่อไปนี้

- ใช้เมล็ดโกโก้ในกระบวนการผลิต 15,000 ปอนด์
- ต้นทุนร่วมในการผลิตเท่ากับ 300,000 บาท

	ผลผลิต(ปอนด์)	ขาย (ปอนด์)	ราคาขาย (บาทต่อปอนด์)	ต้นทุนทำต่อ
ผงโกโก้	6,000	6,000	40	127,500
เนยโกโก้	10,200	10,200	50	262,500

ทั้งนี้ บริษัทได้นำผลผลิตที่ได้ไปทำผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป อย่างไรก็ตาม หากบริษัทขายผลิตภัณฑ์โกโก้ไปทันที บริษัทจะสามารถขายผงโกโก้ได้ในราคาแกลลอนละ 210 บาท และขายเนยโกโก้ได้ในราคาแกลลอนละ 260 บาท

ให้ทำ

- 1) คำนวณปันส่วนต้นทุนร่วมมูลค่า 300,000 บาท ตามวิธีต่อไปนี้
 - a) ปันส่วนตามราคาขาย ณ จุดแยกตัว
 - b) ปันส่วนตามจำนวนหน่วย (แกลลอน)
 - c) ปันส่วนตามมูลค่าสุทธิ (net realizable value)
- 2) คำนวณหาอัตรากำไรขั้นต้นของผลิตภัณฑ์ทั้งสองเมื่อปันส่วนต้นทุนตามข้อ 1)
- 3) บริษัทชอคโกแลตควรขายผลิตภัณฑ์ ณ จุดแยกตัวหรือควรเข้ากระบวนการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ให้คำนวณประกอบ

คำตอบ

การคำนวณปันส่วนต้นทุนตามหน่วยผลิต และมูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว

ผลิตภัณฑ์	หน่วยผลิต	@	สัดส่วน		ปันส่วนต้นทุนรวมตาม		
			มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว	หน่วยผลิต	มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว	มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว	
ผงโกโก้	600	210	126,000	40%	35%	120,000	105,000
เนยโกโก้	900	260	234,000	60%	65%	180,000	195,000
รวม	1,500		360,000	100%	100%	300,000	300,000

การคำนวณปันส่วนต้นทุนตามมูลค่าสุทธิ

ผลิตภัณฑ์รวม	หน่วยผลิต ขั้นสุดท้าย (ปอนด์)	@	มูลค่าขาย		ต้นทุน ทำต่อ	มูลค่าสุทธิ	ปันส่วน	
			สินค้าขั้นสุดท้าย	ต้นทุน			สัดส่วน	ต้นทุนรวม
ผงโกโก้	6,000	40	240,000	127,500	112,500	31%	93,750	
เนยโกโก้	10,200	50	510,000	262,500	247,500	69%	206,250	
รวม	16,200		750,000	390,000	360,000	100%	300,000	

การคำนวณหาอัตรากำไรขั้นต้นของผลิตภัณฑ์ทั้งสอง

วิธีการปันส่วน	หน่วยผลิต		
	ผงโกโก้	เนยโกโก้	รวม
ยอดขาย	126,000	234,000	360,000
หัก ต้นทุนรวม	120,000	180,000	300,000
กำไรขั้นต้น	6,000	54,000	60,000

วิธีการปันส่วน	มูลค่าขาย ณ จุดแยกตัว		
	ผงโกโก้	เนยโกโก้	รวม
ยอดขาย	126,000	234,000	360,000
หัก ต้นทุนรวม	105,000	195,000	300,000
กำไรขั้นต้น	21,000	39,000	60,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 3/56 เริ่ม 7 - 8 ก.ย. 56

วิธีการปันส่วน	มูลค่าสุทธิ	ผงโกโก้	เนยโกโก้	รวม
		ยอดขาย	240,000	510,000
หัก ต้นทุนรวม	93,750	206,250	300,000	
หัก ต้นทุนทำต่อ	127,500	262,500	390,000	
กำไรขั้นต้น	18,750	41,250	60,000	

คำนวณหากำไรขาดทุนจากการผลิตต่อ

จากการคำนวณ พบว่ากิจกรรมการขายผงโกโก้ ณ จุดแยกตัว ในขณะที่ควรนำเนยโกโก้ไปผลิตเป็นชอคโกแลตนม เนื่องจากจะได้รับการกำไรมากขึ้น 13,500 บาท

ผลิตภัณฑ์รวม	ราคาขายสุดท้าย	ราคาขาย ณ จุดแยกตัว	รายได้ส่วนเพิ่ม	ต้นทุนทำต่อ	กำไร (ขาดทุน)
					ส่วนเพิ่ม
ผงโกโก้	240,000	126,000	114,000	127,500	(13,500)
เนยโกโก้	510,000	234,000	276,000	262,500	13,500
รวม	750,000	360,000	390,000	390,000	0

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง. กรุงเทพฯ : 2552. available from www.fap.or.th

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า. กรุงเทพฯ : 2552. available from www.fap.or.th

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. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาการก่อสร้าง อสังหาริมทรัพย์. 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.