

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

ครั้งที่ 3/2556

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

สารบัญ

ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น.....	3
ข้อ 2 การนำเสนองบการเงิน.....	7
ข้อ 3 การบัญชีต้นทุน.....	15
ข้อ 3.1 ต้นทุนงานสั่งทำ.....	15
ข้อ 3.2 ต้นทุนช่วง.....	18
หนังสืออ้างอิง.....	21

ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น

ปี 25x0 บริษัท จาพนมโกอินเตอร์ จำกัด (มหาชน) มีหุ้นสามัญจดทะเบียน จำนวน 1,000,000 หุ้น จำนวนมูลค่าที่ตราไว้เท่ากับ 100 บาทต่อหุ้น และมีหุ้นบุริมสิทธิปันผลสะสมแปลงสภาพ ที่กิจการจะจ่ายให้หุ้นละ 5 บาท จำนวน 500,000 หุ้น (มูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 100 บาท) กิจการให้สิทธิในการแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิเป็นหุ้นสามัญ ในมูลค่า 1 หุ้นบุริมสิทธิ ได้ 1 หุ้นสามัญ ทั้งนี้ยังไม่มีผู้มาใช้สิทธิแปลงสภาพหุ้นแต่อย่างใด ณ สิ้นปี 31 ธ.ค. 25x1

ในวันที่ 31 ม.ค. 25x2 บริษัทจาพนมโกอินเตอร์ จำกัด (มหาชน) ได้จดทะเบียนเพิ่มลดมูลค่าหุ้นจากมูลค่าที่ตราไว้ 100 บาทเหลือมูลค่าที่ตราไว้ 10 บาท จำนวนหุ้นสามัญจึงเพิ่มขึ้นเป็น 10,000,000 หุ้นโดยจำนวนมูลค่าที่ตราไว้จำนวน 100 บาท ดังนั้น ดังนั้นหุ้นบุริมสิทธิจึงเพิ่มจาก 1 หุ้นสามัญเป็น 10 หุ้นสามัญ

ต่อไปนี้เป็นงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จบางส่วน

บริษัท จาพนมโกอินเตอร์ จำกัด (มหาชน)
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธ.ค. 25x1

	(หน่วย: บาท)	
	25X1	25X0
กำไรสำหรับปี	18,257,220	13,527,250
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
ผลกำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อขาย	(100,000)	50,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม	18,157,220	13,577,250

จากโจทย์จงจัดทำต่อไปนี้

- คำนวณกำไรต่อหุ้นที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัท จาพนมโกอินเตอร์ จำกัด (มหาชน) สำหรับปี 25x1 (10 คะแนน)
- แสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี 25X1 (ตามรายละเอียดแนบ) (5 คะแนน)
- หมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องในปี 25X1 (5 คะแนน)

ตอบ

สำหรับโจทย์ข้อนี้จะมีประเด็นใหม่เพิ่มขึ้นนอกเหนือจากโจทย์ที่ผ่านมา คือ ในกรณีที่มีการให้หุ้นปันผล การแตกหุ้นหรือการรวมหุ้นที่มีผลทำให้จำนวนหุ้นสามัญหรือหุ้นสามัญเทียบเท่าที่ถือโดยบุคคลภายนอก เพิ่มขึ้นหรือลดลงในระหว่างงวด กิจการต้องปรับกำไรต่อหุ้นขึ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด สำหรับทุกงวดที่แสดงเปรียบเทียบใหม่ (ม.บช. 33 ย่อหน้า 27 – 28) ถ้าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นภายหลังจากรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนที่กิจการจะออกงบ

การเงิน กิจกรรมต้องปรับกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับทุกงวดที่แสดงในงบการเงิน โดยใช้จำนวนหุ้นสามัญใหม่ (ม.บช. 33 ย่อหน้า 64)

และอีกสิ่งที่คุณเตรียมสอบต้องพึงระลึกไว้เสมอคือ ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นนั้น กิจกรรมจะต้องคำนวณจาก “กำไรสุทธิ” ไม่ใช่ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ”

ตัวอย่าง 1 คำนวณกำไรต่อหุ้นที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ปี 25x0	กำไร	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น	
กำไรสุทธิตามรายงาน (หักปันผลบริมฯ)	11,027,250	10,000,000	1.10	พื้นฐาน
ผลกระทบจากการแปลงสภาพหุ้นบริมสิทธิ	2,500,000	5,000,000		
รวม	13,527,250	15,000,000	0.90	ปรับลด

ปี 25x1	กำไร	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น	
กำไรสุทธิตามรายงาน (หักปันผลบริมฯ)	15,757,220	10,000,000	1.58	พื้นฐาน
ผลกระทบจากการแปลงสภาพหุ้นบริมสิทธิ	2,500,000	5,000,000		
รวม	18,257,220	15,000,000	1.22	ปรับลด

ดังนั้น กำไรสุทธิต่อหุ้นที่จะแสดงในงบการเงินปี 25x1 จะเป็นดังนี้

	(หน่วย: บาท)	
	25X1	25X0
กำไรต่อหุ้นพื้นฐาน	1.58	1.10
กำไรต่อหุ้นปรับลด	1.22	0.90

ตอบข้อ 2 แสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี 25X1

บริษัท จาพนมโกอินเตอร์ จำกัด (มหาชน)

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธ.ค. 25x1

(หน่วย: บาท)

	25X1	25X0
กำไรสำหรับปี	18,257,220	13,527,250
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
ผลกำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่ายุติธรรม		
ของหลักทรัพย์เพื่อขาย	(100,000)	50,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม	18,157,220	13,577,250
กำไรต่อหุ้น		
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (บาท)	1.58	1.10
กำไรต่อหุ้นปรับลด (บาท)	1.22	0.90

ตอบข้อ 3 หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นของบริษัทฯเมื่อวันที่ 31 ม.ค. 25x2 ได้อนุมัติการเปลี่ยนแปลงมูลค่าหุ้นที่ตราไว้ของบริษัทฯ จากเดิมหุ้นละ 100 บาท เป็นหุ้นละ 10 บาท ซึ่งส่งผลให้จำนวนหุ้นของบริษัทฯ เพิ่มขึ้นจำนวน 9,000,000 หุ้นจากเดิม 1,000,000 หุ้น เป็นจำนวน 10,000,000 หุ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงมูลค่าหุ้นที่ตราไว้และจำนวนหุ้นของบริษัทฯ ดังกล่าว จะเป็นผลให้จำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นแต่ละรายถืออยู่เพิ่มขึ้นในอัตราส่วน 1 หุ้นเดิมต่อ 10 หุ้นใหม่

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานคำนวณโดยหารกำไรสำหรับปีที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทฯ (ไม่รวมกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นออกอยู่ในระหว่างปีตามสัดส่วนที่เปลี่ยนไปของจำนวนหุ้นสามัญที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าหุ้นที่ตราไว้จากมูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นมูลค่าหุ้นละ 10 บาท ซึ่งได้ปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญโดยถือเสมือนว่าการแตกหุ้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นของงวดแรกที่เสนอรายงาน

กำไรต่อหุ้นปรับลดคำนวณโดยหารกำไรสำหรับปีที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทฯ (ไม่รวมกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ด้วยผลรวมของจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ออกอยู่ในระหว่างปีกับจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่บริษัทฯอาจต้องออกเพื่อแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพทั้งสิ้นให้เป็นหุ้นสามัญ โดยสมมติว่าได้มีการแปลงเป็นหุ้นสามัญ ณ วันต้นงวดหรือ ณ วันออกหุ้นสามัญเทียบเท่า ซึ่งได้ปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญโดยถือเสมือนว่าการแตกหุ้นได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นของงวดแรกที่เสนอรายงาน

การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดของปี 25x1 และ ปี 25x0 ที่นำมาเปรียบเทียบสามารถแสดงได้ดังนี้

<u>ปี 25x0</u>	<u>กำไร</u>	<u>จำนวนหุ้น</u>	<u>กำไรต่อหุ้น</u>	
กำไรสุทธิตามรายงาน (หักปันผลบริมฯ)	11,027,250	10,000,000	1.10	พื้นฐาน
ผลกระทบจากการแปลงสภาพหุ้นบริมสิทธิ	2,500,000	5,000,000		
รวม	13,527,250	15,000,000	0.90	ปรับลด
<u>ปี 25x1</u>	<u>กำไร</u>	<u>จำนวนหุ้น</u>	<u>กำไรต่อหุ้น</u>	
กำไรสุทธิตามรายงาน (หักปันผลบริมฯ)	15,757,220	10,000,000	1.58	พื้นฐาน
ผลกระทบจากการแปลงสภาพหุ้นบริมสิทธิ	2,500,000	5,000,000		
รวม	18,257,220	15,000,000	1.22	ปรับลด

ข้อ 2 การนำเสนองบการเงิน

บริษัทศรีธนย์สุทธหล่อ จำกัด เริ่มก่อตั้งกิจการในวันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยมีรายการค้าระหว่างปี 25x1 ดังนี้

- 1 มกราคม 25x1 มีทุนเริ่มต้น 10 ล้านบาทในจำนวนนี้กู้ธนาคารมา 45% จ่ายดอกเบี้ยในวันที่ 1 มกราคม 25x2 อัตราดอกเบี้ย 8%
- 1 มกราคม 25x1 บริษัทได้ทำสัญญาเช่าตึกสำนักงานอาคารและที่ดินเป็นเวลา 18 เดือนเป็นเงิน 900,000 บาท จ่ายล่วงหน้า ณ วันที่ทำสัญญา โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายในอัตราส่วน 20%
- 1 มกราคม 25x1 ซื้ออุปกรณ์ 2 ล้านบาทคิดค่าเสื่อม 20% ต่อปี โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายในการขายในอัตราส่วน 25%
- ระหว่างปี บริษัทลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย 5,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 40 บาท หลักทรัพย์เพื่อค้า 2,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 50 บาท สิ้นปีราคายุติธรรมของหลักทรัพย์ทั้งสองเท่ากันคือ 45 บาทไม่มีการขายหลักทรัพย์ระหว่างงวด
- ณ วันที่ 15 ธันวาคม 25x1 บริษัทขายสินค้ามูลค่า 4 ล้านบาทโดยมีอัตรากำไรขั้นต้น 40% โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มียอดลูกหนี้ต่างประเทศ \$10,000
- บริษัทซื้อสินค้าในปีเป็นเงิน 2,500,00 บาท โดยเจ้าหนี้การค้า ณ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 200,000 บาท
- อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 15 ธันวาคม 25x1 และ 15 ธันวาคม 25x2 เท่ากับ 30 บาท : \$1 และ 32 บาท : \$1
- บริษัทเสียภาษีเงินได้ในอัตรา 20%

ให้ทำ

1. ให้อธิบายรายข้อดีข้อเสียของ การจัดทำงบตามวิธีลักษณะค่าใช้จ่าย และวิธีหน้าที 3 คะแนน
2. ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามการจำแนกวิธีหน้าที 9 คะแนน
3. ให้ทำงบแสดงฐานะการเงิน 8 คะแนน

ตอบ

อธิบายข้อดีข้อเสียของ การจัดทำงบตามวิธีลักษณะค่าใช้จ่าย และวิธีหน้าที

กิจการจะต้องแสดงรายการค่าใช้จ่ายโดยจัดประเภทตามลักษณะหรือตามหน้าที่ก็ได้ ขึ้นอยู่กับว่าแบบใดจะให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจได้ดีกว่า โดยที่การแสดงผลค่าใช้จ่ายตามลักษณะเป็นการรวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่มีลักษณะเดียวกันแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยไม่มีการบັນส่วนค่าใช้จ่ายนั้นให้แก่แผนกต่างๆ ภายในกิจการ ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่แสดงตามลักษณะ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคา ค่าซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง ผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน และค่าโฆษณา การแสดงผลค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ง่ายต่อการนำไปใช้ปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องบັນส่วนค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายนั้น ตัวอย่างของรูปแบบการนำเสนอเป็นดังนี้

รายได้จากการขาย		X
รายได้อื่น		X
รวมรายได้		<u>X</u>
การเปลี่ยนแปลงสินค้าสำเร็จรูปและสินค้าระหว่างผลิตไป	X	
วัตถุดิบและวัตถุดิบเปลี่ยนที่ใช้ไป	X	
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน	X	
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	X	
ค่าใช้จ่ายอื่น	X	(X)
กำไร (ขาดทุน)		<u>X</u>

นอกจากนี้ การแสดงค่าใช้จ่ายอีกวิธีหนึ่งคือการแสดงตามหน้าที่หรือ “วิธีต้นทุนขาย” ตามวิธีนี้ค่าใช้จ่ายจะถูกจัดประเภทตามหน้าที่เสมือนเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่แสดงตามหน้าที่ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการขาย หรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร ซึ่งอย่างน้อยที่สุดในการแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ต้นทุนขายจะต้องแยกแยะจากค่าใช้จ่ายอื่นๆ การแสดงค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจมากกว่าการแสดงค่าใช้จ่ายตามลักษณะอย่างไรก็ตาม การแสดงตามวิธีนี้ต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนที่ไม่มีความแน่นอนและเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจอย่างมาก ตัวอย่างการแสดงรายการค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นดังนี้

รายได้จากการขาย		X
ต้นทุนขาย		(X)
กำไรขั้นต้น		<u>X</u>
รายได้อื่น		X
ค่าใช้จ่ายในการขาย		(X)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร		(X)
ค่าใช้จ่ายอื่น		(X)
กำไร (ขาดทุน)		<u>X</u>

ทั้งนี้ กิจกรรมที่แสดงค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับตามลักษณะของค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึง ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน

ให้จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามการจำแนกวิธีหน้าที่

การจัดทำงบกำไรขาดทุนและงบกำไรเบ็ดเสร็จจากข้อมูลข้างต้นเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยาก ซึ่งโจทย์ข้อนี้อาจใช้วิธีลงรายการในสมุดรายวัน ท่างบทดลอง กระดาษทำการปิดบัญชี และจัดทำงบการเงิน ตามที่แสดงต่อไปนี้

การลงรายการในสมุดรายวัน

1/1/25x1	เงินสด		10,000,000
	ทุน – หุ้นสามัญ		5,500,000
	เจ้าหนี้-เงินกู้		4,500,000
	บันทึกการจัดหาเงินทุนในกิจการ		
1/1/25x1	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า		900,000

	เงินสด		900,000
	บันทึกการจ่ายค่าเช่าอาคารล่วงหน้า		
1/1/25x1	อุปกรณ์	2,000,000	
	เงินสด		2,000,000
	บันทึกการซื้ออุปกรณ์เป็นเงินสด		
25x1	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า (50 x 2,000)	100,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (40 x 5,000)	200,000	
	เงินสด		300,000
	บันทึกการลงทุนในหลักทรัพย์		
25x1	เงินสด	3,700,000	
	ลูกหนี้การค้า (\$10,000 x 30)	300,000	
	ขาย (\$133,333 x 30)		4,000,000
	บันทึกการขาย		
	ต้นทุนขาย	2,400,000	
	สินค้า		2,400,000
	บันทึกต้นทุนขาย		
25x1	สินค้า	2,500,000	
	เงินสด		2,300,000
	เจ้าหนี้การค้า		200,000
	บันทึกการซื้อสินค้า		
31/12/25x1	ดอกเบี้ยจ่าย (4.5M x 8%)	360,000	
	ดอกเบี้ยค้างจ่าย		360,000
	บันทึกดอกเบี้ยค้างจ่าย		
31/12/25x1	ค่าใช้จ่ายในการขาย (20%)	120,000	
	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (80%)	480,000	
	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า		600,000
	บันทึกการตัดค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าเช่า 0.9M x 12/18)		
31/12/25x1	ค่าใช้จ่ายในการขาย (25%)	100,000	
	ค่าใช้จ่ายในการบริหาร (75%)	300,000	

	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	400,000	
	บันทึกการตัดค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าเช่า 0.9M x 12/18)		
31/12/25x1	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (5 x 5,000)	25,000	
	ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (AOCI)		25,000
	บันทึกการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย		
31/12/25x1	ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า (P/L)	10,000	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า (5 x 2,000)		10,000
	บันทึกการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า		
31/12/25x1	ลูกหนี้การค้า (10,000 x 2)	20,000	
	ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา		20,000
	บันทึกรับรู้ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		
31/12/25x1	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลงวดปัจจุบัน	52,000	
	ภาษีเงินได้ค้างจ่าย		52,000
	บันทึกภาษีเงินได้		
31/12/25x1	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (AOCI) (25,000 x 20%)	5,000	
	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (P/L) (10,000 x 20%)		2,000
	หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (15,000 x 20%)		3,000
	บันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี		

การจัดทำกระดาดทำการปิดบัญชี

	รายการค้าที่เกิดขึ้น		งบกำไรขาดทุน		งบแสดงฐานะการเงิน	
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.
เงินสด	13,700,000	5,500,000			8,200,000	
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	100,000	10,000			90,000	
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	225,000				225,000	
ลูกหนี้การค้า	320,000				320,000	
สินค้า	2,500,000	2,400,000			100,000	
ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	900,000	600,000			300,000	
อุปกรณ์	2,000,000				2,000,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		400,000			- 400,000	
เจ้าหนี้การค้า		200,000				200,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย		360,000				360,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย		52,000				52,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี		3,000				3,000
เจ้าหนี้-เงินกู้		4,500,000				4,500,000
ทุน - หุ้นสามัญ		5,500,000				5,500,000
ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุน ในหลักทรัพย์เพื่อขาย		25,000				25,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี (25,000 x 20%)	5,000					- 5,000
ขาย		4,000,000		4,000,000		

	รายการค้าที่เกิดขึ้น		งบกำไรขาดทุน		งบแสดงฐานะการเงิน	
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.
ต้นทุนขาย	2,400,000		2,400,000			
ค่าใช้จ่ายในการขาย	220,000		220,000			
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	780,000		780,000			
ดอกเบี้ยจ่าย	360,000		360,000			
ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราฯ		20,000		20,000		
ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	10,000		10,000			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน (250,000 + 10,000) × 20%	52,000		52,000			
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอดัดบัญชี (10,000 × 20%)		2,000	(2,000)			
รวมต้นทุนและค่าใช้จ่าย			3,820,000	(3,820,000)		
กำไรสุทธิ				200,000		200,000
					10,835,000	10,835,000
รวม	23,572,000	23,572,000				

จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บริษัทศรีธนย์รูปหล่อ จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 25x1

หน่วย: บาท

รายได้	
ขาย	4,000,000
ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราฯ	20,000
รายได้รวม	4,020,000
ค่าใช้จ่าย	
ต้นทุนขาย	2,400,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	220,000
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	780,000
ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	10,000
รวมค่าใช้จ่าย	3,410,000
กำไรจากการดำเนินงาน	610,000
ต้นทุนทางการเงิน	360,000
กำไรก่อนหักภาษีเงินได้	250,000
หัก ภาษีเงินได้	
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้งวดปัจจุบัน	52,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(2,000)
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	50,000
กำไรสุทธิ	200,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	
ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อ	
ขาย	25,000
หัก ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง	(5,000)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสุทธิ	20,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	220,000

ทำงานแสดงฐานะการเงิน 8 คะแนน

บริษัทศรัณย์รูปหล่อ จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

หน่วย: บาท

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	8,200,000
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	90,000
ลูกหนี้การค้า	320,000
สินค้า	100,000
ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	300,000
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย	225,000

รวมสินทรัพย์หมุนเวียน 9,235,000

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

อุปกรณ์	2,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	(400,000)

รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน 1,600,000

สินทรัพย์รวม 10,835,000

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

หนี้สินหมุนเวียน

เจ้าหนี้การค้า	200,000
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	360,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	52,000

รวมหนี้สินหมุนเวียน 612,000

หนี้สินไม่หมุนเวียน

เจ้าหนี้-เงินกู้	4,500,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	3,000

หนี้สินรวม 5,115,000

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุน - หุ้นสามัญ	5,500,000
กำไรสะสม	200,000
องค์ประกอบอื่นของผู้ถือหุ้น	20,000

รวมส่วนของผู้ถือหุ้น 5,720,000

รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น 10,835,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/57 เริ่ม 11 - 12 ม.ค. 57

ข้อ 3 การบัญชีต้นทุน

ข้อ 3.1 ต้นทุนงานสั่งทำ

บริษัท เย็บปักถักร้อย จำกัด เป็นบริษัทที่ผลิตผ้าส่งตามงานสั่งทำ จึงจัดทำต้นทุนแบบงานสั่งทำ (Job order) และคิดค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างานตามชั่วโมงแรงงาน มีต้นทุนการผลิตแต่ละช่วงงาน สำหรับผ้า 10,000 หน่วย ดังนี้

1. เบิก ผ้า จำนวน 145,000 บาท และเบิกด้ายกระดุมและซิป จำนวน 18,000 บาท เบิกวัตถุดิบเกิน นำมาคืน ผ้า 24,000 บาท ด้ายกระดุมและซิป คืน 3,000 บาท
2. ประมาณการค่าใช้จ่าย 200,000 บาท ประมาณการ ชั่วโมงแรงงาน 500 ชั่วโมง
3. แรงงานทางตรง ช.มละ 35 บาท วันละ 8 ช.ม จำนวน 5 วัน จำนวน 15 คน ในจำนวนนี้ ทำความสะอาด โรงงาน 4 คน โดยบริษัทมีค่าแรงเกิดขึ้นในเดือนนี้ 21,000 บาท
4. ค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดขึ้นดังนี้

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น	บาท
ค่าเสื่อมราคา	35,000
ค่าเช่าสำนักงาน	60,000
ค่าวัสดุใช้ในโรงงาน	16,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	20,000
ค่าเช่าโรงงาน	70,000
ค่ารักษาความปลอดภัยโรงงาน	30,000
ค่าโฆษณา	5,500

ให้ทำ

1. แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตทั้งหมด
2. คำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วย
3. บริษัทต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง กับค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน และแสดงผลต่างที่เกิดขึ้น ณ สิ้นงวดอย่างไร

ตอบ

แสดงการคำนวณต้นทุนการผลิตทั้งหมด

คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน

ประมาณการค่าใช้จ่ายในการผลิต	200,000	บาท
ประมาณการชั่วโมงแรงงาน	500	ชั่วโมง
อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	400	บาทต่อชั่วโมง

การคำนวณต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำ

คำนวณต้นทุนการผลิต	หน่วย : บาท	
วัตถุดิบทางตรง:		
ผ้า (145,000 - 24,000)	121,000	
ด้ายและซีป (18,000 - 3,000)	15,000	
รวมวัตถุดิบทางตรง		136,000
ค่าแรงงานทางตรง (35 บาท x 8 ชม. x 5 วัน x 11 คน)		15,400
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน (400 บาท x 8 ชม. x 5 วัน x 11 คน)		176,000
รวมต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำครั้งนี้		327,400

คำนวณต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

รวมต้นทุนการผลิตของงานสั่งทำครั้งนี้	327,400	บาท
จำนวนผลิต	10,000	หน่วย
ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย	32.74	บาท

บริษัทต้องปรับปรุงค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นจริง กับค่าใช้จ่ายการผลิตคิดเข้างาน และแสดงผลต่างที่เกิดขึ้น ณ สิ้นงวดดังนี้

ค่าวัสดุใช้ในโรงงาน	16,000	บาท
ค่าแรงงานทางอ้อม (35 บาท x 8 ชม. x 5 วัน x 4 คน)	5,600	บาท
ค่าเสื่อมราคา	35,000	บาท
ค่าเช่าโรงงาน	70,000	บาท
ค่ารักษาความปลอดภัยโรงงาน	30,000	บาท
รวมค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริง	156,600	บาท
ค่าแรงงานเกิดจริงของเดือน	21,000	บาท
หัก ค่าแรงงานทางอ้อม	(5,600)	บาท
ค่าแรงงานทางตรงเกิดจริง	15,400	บาท

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติว CPA วิชาการบัญชี 1 - 2 ติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/57 เริ่ม 11 - 12 ม.ค. 57

อัตราค่าแรงงานต่อชั่วโมง	35	บาท
จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงเกิดจริง	440	ชั่วโมง
จำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงเกิดจริง	440	ชั่วโมง
อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	400	บาทต่อชั่วโมง
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	176,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	176,000	บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริง	156,600	บาท
ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานสูงเกินไป (overapplied OH cost) โดยต้องนำไปลดต้นทุนขาย	19,400	บาท (F)

และต้องบันทึกบัญชีดังนี้

ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน	176,000	
ต้นทุนขาย		19,400
คุมยอดค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดจริง		156,600
บันทึกปิดบัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าบัญชีต้นทุนขาย		

ข้อ 3.2 ต้นทุนช่วง

กิจการแห่งหนึ่งมีแผนการผลิต 2 แผนก คือแผนก 1 กับ แผนก 2 โดยแผนก 1 เมื่อผลิตเสร็จจะโอนให้แผนก 2 ในแผนกที่ 1 มีงานระหว่างทำต้นงวด 5,000 หน่วย ที่มีขั้นความสำเร็จ 40% หน่วยที่เริ่มผลิตในเดือน 50,000 หน่วย หน่วยที่ผลิตเสร็จจำนวน 40,000 หน่วย งานระหว่างทำคงเหลือปลายงวด 15,000 หน่วยขั้นความสำเร็จ 30% ทั้งนี้ วัสดุดิบและต้นทุนแปรสภาพของแผนกที่ 1 จะเกิดขึ้นพร้อมๆ กัน งานระหว่างทำต้นงวดมีต้นทุนรวม 75,000 บาท และต้นทุนที่เกิดระหว่างงวดรวม 1,237,000 บาท

ให้ทำ

1. จำนวนหน่วยผลิตสำหรับเดือน
2. จำนวนหน่วยเทียบเท่าสำเร็จรูป ตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน
3. ต้นทุนการผลิตรวม
4. จัดสรรต้นทุนสำหรับสินค้าที่ผลิตเสร็จและโอนออกไปให้แผนก 2 และงานระหว่างทำปลายงวด

ตอบ

การคำนวณต้นทุนจะต้องทำตามตารางคำนวณต่อไปนี้

หน่วย: บาท

	จำนวนหน่วยผลิตจริง		หน่วยเทียบเท่าสำเร็จรูป
งานระหว่างทำต้นงวด	5,000		
หน่วยเริ่มผลิตเดือน	50,000		
รวม	55,000		
งานระหว่างทำต้นงวด	5,000	60%	3,000
หน่วยเริ่มและเสร็จในงวด	35,000	100%	35,000
งานระหว่างทำปลายงวด	15,000	30%	4,500
รวม	55,000		42,500
ต้นทุนการผลิต			
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างเดือน	1,237,000		1,237,000
หน่วยเทียบสำเร็จรูป			42,500
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบสำเร็จรูป	29.11		29.11

สรุปต้นทุนการผลิต

งานระหว่างทำต้นงวด	75,000
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างเดือน	1,237,000
รวมต้นทุนการผลิต	1,312,000

การจัดสรรต้นทุน**ต้นทุนผลิตเสร็จโอนออก**

ต้นทุงงานระหว่างทำต้นงวด	75,000	
งานระหว่างทำต้นงวดทำต่อจน		
เสร็จ	87,318	
ต้นทุงของหน่วยเริ่มและเสร็จใน		
งวด	1,018,706	
รวม		1,181,024

งานระหว่างทำปลายงวด

ต้นทุงการผลิตรวม	130,976
รวมต้นทุงการผลิต	1,312,000

ข้อ 3.2 จึงสามารถตอบคำถามได้ดังนี้

1. จำนวนหน่วยผลิตสำหรับเดือน

	หน่วย
งานระหว่างทำต้นงวด	5,000
หน่วยเริ่มผลิตเดือน	50,000
รวมหน่วยผลิต	55,000
งานระหว่างทำต้นงวด	5,000
หน่วยเริ่มและเสร็จในงวด	35,000
งานระหว่างทำปลายงวด	15,000
รวมหน่วยผลิต	55,000

2. จำนวนหน่วยเทียบเท่าสำเร็จรูป ตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน

	หน่วย
งานระหว่างทำต้นงวด	3,000
หน่วยเริ่มและเสร็จในงวด	35,000
งานระหว่างทำปลายงวด	4,500
รวม	42,500

3. ต้นทุนการผลิตรวม

	บาท
งานระหว่างทำต้นงวด	75,000
ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างเดือน	1,237,000
รวมต้นทุนการผลิต	1,312,000

4. จัดสรรต้นทุนสำหรับสินค้าที่ผลิตเสร็จและโอนออกไปให้แผนก 2 และงานระหว่างทำปลายงวด

การจัดสรรต้นทุน

	บาท
<u>ต้นทุนผลิตเสร็จโอนออก</u>	
ต้นทุงานระหว่างทำต้นงวด	75,000
งานระหว่างทำต้นงวดทำต่อจนเสร็จ	87,318
ต้นทุนของหน่วยเริ่มและเสร็จในงวด	1,018,706
รวม	1,181,024
<u>งานระหว่างทำปลายงวด</u>	
ต้นทุนการผลิตรวม	130,976
รวมต้นทุนการผลิต	1,312,000

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน.

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

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

Prentice Hall: 2008.