

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## ครั้งที่ 3/2558

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้

ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน

## วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตรนัย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

## สารบัญ

สารบัญ.....	2
ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น .....	3
ข้อ 2 สัญญาเช่า.....	7
ข้อ 2.1 สัญญาเช่าการเงิน.....	7
ข้อ 2.2 สัญญาเช่าดำเนินงาน.....	8
ข้อ 3 ต้นทุนมาตรฐาน (ขอใช้โทษครั้งที่ 1/2556) .....	10
ข้อสอบปรนัย.....	13
ตารางตัวปี 2559 .....	14
หนังสืออ้างอิง .....	15

## ข้อ 1 กำไรต่อหุ้น

บริษัทเป็น จำกัด แสดงผลการดำเนินงานดังนี้

ปี	<u>25x2</u>	<u>25x1</u>
กำไรประจำปี	1,500	1,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
กำไร(ขาดทุน)จากการตีราคาสินทรัพย์	200	- 100

### ข้อมูลเพิ่มเติม

- 1/1/x1 บริษัทมีหุ้นสามัญ 100,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 10 บาท
- 1/1/x1 บริษัท ออกหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสม 12% จำนวน 10,000 หุ้น หุ้นละ 100บาทโดยบริษัท ไม่ได้จ่ายปันผล ทั้ง 25x1 และ 25x2
- 1/1/x2 บริษัทลดมูลค่าหุ้นสามัญ เหลือ หุ้นละ 5 บาท ทำให้จำนวนหุ้นสามัญเพิ่มเป็น 200,000 หุ้น
- 1/1/x2 บริษัท ออกหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 1 มูลค่าที่ตราไว้ 1 ล้านบาท ดอกเบี้ย 5% กำหนดไถ่ถอน 31 /12/x3 ให้เริ่มใช้สิทธิแปลงสภาพ 1/4/x2 - 31/12/x3 โดยอัตราแปลงสภาพหุ้นกู้ 200บาท แปลงเป็น 1 หุ้นสามัญ
- 1/4/x2 บริษัทออกหุ้นสามัญเพิ่มทุนจำนวน 50,000 หุ้นๆละ 5 บาท
- 1/7/x2 บริษัท ออกหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 2 มูลค่าที่ตราไว้ 2 ล้านบาท ดอกเบี้ย 3% กำหนดไถ่ถอน 31 /12/x6 ให้เริ่มใช้สิทธิแปลงสภาพ 1/1/x3 - 31/12/x6 โดยแปลงสภาพ 200บาท เป็น 1 หุ้นสามัญ

อัตราภาษีเงินได้ 20% ผลกระทบภาษีไม่มีต่อเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ แต่มีผลดอกเบี้ยจ่ายของหุ้นกู้แปลงสภาพ

### ให้ทำ

- 1) คำนวณ ก) กำไรที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นของแต่ละปี ข) จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย และ ค) กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (8 คะแนน)
- 2) คำนวณ ก) กำไรที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นของแต่ละปี ข) จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย และ ค) กำไรต่อหุ้นปรับลด ง) อธิบายว่าตราสารแปลงสภาพตัวใดไม่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดให้อธิบายพร้อมเหตุผล (8 คะแนน)

### ตอบ

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานคำนวณโดยการนำกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่เป็นของหุ้นสามัญหารด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอกในระหว่างงวด

ส่วนในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ก็จำเป็นต้องปรับปรุงกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดที่เป็นของหุ้นสามัญและจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ถือโดยบุคคลภายนอกด้วยผลกระทบของหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดทั้งสิ้น

จำนวนหุ้นสามัญที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดคือ

1. จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักบวกด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่กิจการต้องออกเพื่อแปลงหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดทั้งสิ้นให้เป็นหุ้นสามัญ

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS อนุญิวี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

2. กิจการต้องสมมุติว่าหุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลดได้แปลงเป็นหุ้นสามัญ ณ วันต้นงวด เว้นแต่จะมีการออกหุ้นสามัญเทียบเท่า ในงวดนั้น จึงให้สมมุติว่าเป็นการแปลงหุ้นที่เกิดขึ้น ณ วันที่ออกหุ้นสามัญเทียบเท่า

ซึ่งในโจทย์ข้อนี้ แม้หุ้นกู้ชุดที่ 2 จะสามารถเริ่มแปลงสภาพได้ในรอบระยะเวลาหน้า (ให้เริ่มใช้สิทธิแปลงสภาพ 1/1/x3 - 31/12/x6) ก็ตาม กิจการจะยังต้องนำมาคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เพื่อหากำไรต่อหุ้นที่น้อยที่สุด (worst case scenario) โดยใช้หลัก “สมมติว่ามี การแปลงสภาพ (as if converted)”

นอกจากนี้ กิจการยังมีการแตกหุ้นระหว่างงวด ซึ่งจะถือว่ามี การแตกหุ้นตั้งแต่ก่อนรอบระยะเวลาแรกที่น่าเสนองบการเงิน ดังนั้น กิจการต้องปรับกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด สำหรับทุกงวดที่แสดงเปรียบเทียบใหม่

#### ต่อไปนี้เป็นกรคำนวณเพื่อตอบคำถาม

ขั้นแรก	คำนวณกำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ (สำหรับคำนวณ EPS)	25x1	25x2
กำไรของผู้ถือหุ้น		1,000,000	1,500,000
หัก เงินปันผลหุ้นบริมสิทธิที่ออกตอน 1/1/25x1 (10,000 หุ้น x 100 บาท x 12%)		-120,000	-120,000
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ		880,000	1,380,000

#### ขั้นที่ 2 คำนวณจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (สำหรับคำนวณ EPS)

25x1		จำนวนหุ้นสามัญ จดทะเบียน	สัดส่วนเวลา	จำนวนหุ้นสามัญ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
1/1/25x1	จำนวนหุ้นสามัญต้นปี	100,000	12/12	100,000
1/1/25x2	ลดราคาตามมูลค่าจาก 10 บาทเป็น 5 บาท ทำให้หุ้นเพิ่มอีก 1 เท่า	100,000	12/12	100,000
31/12/25x1	จำนวนหุ้นสามัญปลายปี (เสมือนว่าลดราคาตามมูลค่าแล้ว)	200,000		200,000

25x2		จำนวนหุ้นสามัญ จดทะเบียน	สัดส่วนเวลา	จำนวนหุ้นสามัญ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
1/1/25x2	จำนวนหุ้นสามัญต้นปีก่อนลดราคาตามมูลค่า	100,000	12/12	100,000
1/1/25x2	ลดราคาตามมูลค่าจาก 10 บาทเป็น 5 บาท ทำให้หุ้นเพิ่มอีก 1 เท่า	100,000	12/12	100,000
1/4/25x2	เพิ่มทุน	50,000	9/12	37,500
31/12/25x2	จำนวนหุ้นสามัญปลายปี	250,000		237,500

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS อนุสาวรีย์)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

### ขั้นที่ 3 คำนวณผลกระทบต่อหุ้นเพื่อเรียงลำดับการคำนวณ DEPS

	กำไรที่เพิ่ม	จำนวนหุ้นที่เพิ่ม	ผลกระทบต่อหุ้น
หุ้นกู้ชุดแรก (1 ล้านบาท x 5% x (1-.2)); (1 ล้านบาท / 200 บาท)	40,000	5,000	8.00
หุ้นกู้ชุดที่สอง (2 ล้าน x 3% x (1-.2)) x 6/12 ; (2 ล้านบาท / 200 บาท) x 6/12	24,000	5,000	4.80

ในการคำนวณ DEPS เราจะคำนึงถึงผลกระทบต่อหุ้นจาก “น้อยไปหามาก” ดังนั้นในการคำนวณ DEPS จะเริ่มคำนวณจากหุ้นกู้ชุดที่สองก่อน

### ขั้นที่ 4 การคำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและปรับลด

25x1	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น	
จำนวนที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน	880,000	200,000	4.40	พื้นฐาน
ผลกระทบต่อหุ้นสามัญเทียบเท่า	-	-		
<b>รวม</b>	<b>880,000</b>	<b>200,000</b>	<b>4.40</b>	<b>พื้นฐาน</b>
ปี 25x2	กำไรสุทธิ	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น	
จำนวนที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน	1,380,000	237,500	5.81	พื้นฐาน
ผลกระทบต่อหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 2 ใช้สิทธิ	24,000	5,000		
<b>รวม</b>	<b>1,404,000</b>	<b>242,500</b>	<b>5.79</b>	<b>ปรับลด</b>
ผลกระทบต่อหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 1 ใช้สิทธิ	40,000	5,000		
<b>รวม</b>	<b>1,444,000</b>	<b>247,500</b>	<b>5.83</b>	<b>ปรับเพิ่ม</b>

### สรุปคำตอบ

ข้อ 1 ก) - 1 ค) และ 2 ก) - 2 ค)	ขั้นพื้นฐาน	ปี 25x2		ปี 25x1	
		ปรับลด	ขั้นพื้นฐาน	ปรับลด	
ก) กำไรที่ใช้คำนวณกำไรต่อหุ้นของแต่ละปี	237,500	242,500	880,000	-	
ข) จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย	1,380,000	1,404,000	200,000	-	
ค) กำไรต่อหุ้น	5.81	5.79	4.40	-	

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS อนุสาวรีย์)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

ข้อ 2 ง) อธิบายว่าตราสารแปลงสภาพตัวใดไม่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด:

เนื่องจากหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 1 มีผลทำให้กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดได้ปรับกลับเพิ่มขึ้น (จาก 5.79 บาท เป็น 5.83 บาท) แสดงว่าหุ้นกู้แปลงสภาพชุดที่ 1 เป็นตัวปรับเพิ่มกำไรต่อหุ้น จึงต้องไม่นำมารวมคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดในปี 25x2

## ข้อ 2 สัญญาเช่า

### ข้อ 2.1 สัญญาเช่าการเงิน

กิจการผู้ผลิตเรือได้ทำสัญญาขายผ่อนชำระเรือยนต์รายการหนึ่งเริ่ม 1/1/×1 ถึง 31/12/×10 อายุสัญญา 10 ปี ค่าผ่อนชำระต่อปี 5,900 บาท ชำระงวดแรก 1/1/×1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันทำสัญญาเท่ากับ 48,000 บาท มูลค่าคงเหลือที่ไม่รับประกันเท่ากับ 1,800 บาท อัตราดอกเบี้ยตลาด 10% มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับ 47,000 บาท ส่วนมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่รับประกัน 1,100 บาท ต้นทุนเรือยนต์ 40,000 บาท

#### คำถาม

- อธิบายเกณฑ์การรับรู้รายได้จากสัญญาขายผ่อนชำระ
- อธิบายเกณฑ์การรับรู้ต้นทุนขายผ่อนชำระ
- รับรู้รายได้ ต้นทุน และบันทึกบัญชี ปี 25×1

#### ตอบ

##### 1) อธิบายเกณฑ์การรับรู้รายได้จากสัญญาขายผ่อนชำระ

อ้างอิงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า สัญญาขายผ่อนชำระข้างต้นจะถือเป็น "สัญญาเช่าการเงิน" ที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่ เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำเท่ากับเกือบทั้งหมด (substantially all)<sup>1</sup> ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือเท่ากับ 97.92% (47,000 บาท / 48,000 บาท) โดยเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าจะเท่ากับ 60,800 บาท  $((5,900 \times 10) + 1,800)$  และเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ 48,000 บาท<sup>2</sup> ซึ่งกิจการจะต้องรับรู้เงินลงทุนสุทธิ 48,000 บาทเป็นลูกหนี้ตามสัญญาเช่า และรับรู้รายได้จากการขายในจำนวนที่เท่ากัน

นอกจากนี้บริษัทจะต้องรับรู้ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นกับเงินลงทุนสุทธิเป็นดอกเบี้ยรับรู้ 12,800 บาท (60,800 บาท - 48,000 บาท) และค่อยๆ ทยอยรับรู้ตลอดระยะเวลาสัญญาเช่าโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (effective interest method) ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า (ต้องคำนวณหาซึ่งน้อยกว่า 10% ตามที่โจทย์ให้มา)

##### 2) อธิบายเกณฑ์การรับรู้ต้นทุนขายผ่อนชำระ

เนื่องจากสัญญาดังกล่าวก่อให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ให้กับผู้เช่า กิจการจึงต้องตัดมูลค่าตามบัญชีสินค้าที่ให้เช่าออกจากงบการเงินของตนเอง โดยถือเป็นต้นทุนขายในกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตามเนื่องจากสินทรัพย์ที่ให้เช่ามีมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน 1,800 บาท ซึ่งเป็นส่วนที่ความเสี่ยงและผลตอบแทนยังไม่ได้โอนไปให้กับผู้เช่า ดังนั้น จึงต้องตัดมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันดังกล่าว (1,100 บาท) ออกจากต้นทุนขาย และยอดขายในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้น ต้นทุนขายจึงเท่ากับ 46,900 บาท

<sup>1</sup> โปรดศึกษาหลักเกณฑ์การจัดประเภทของสัญญาเช่าการเงิน 5 ข้อ และข้อบ่งชี้ 3 ข้อ

<sup>2</sup> มูลค่าที่น้อยกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ 48,000 บาท กับมูลค่าปัจจุบันของสัญญาเช่า 48,100 บาท (47,000 + 1,100)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

## 3) รับรู้รายได้ ต้นทุน และบันทึกบัญชี ปี 25x1

		บาท	
		รายได้	ต้นทุน
	รายได้และต้นทุนขายที่รับรู้		
	จำนวนเงิน	48,000	40,000
	หัก มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับประกัน	- 1,100	- 1,100
	จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน ณ งวดบัญชีที่ทำสัญญาเช่า	46,900	38,900
<u>การบันทึกบัญชี</u>			
1/1/25x1	Dr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน	60,800	
	Dr. ต้นทุนขาย	38,900	
	Cr. ขาย		46,900
	Cr. ดอกเบี้ยจากสัญญาเช่ารอดัดบัญชี		12,800
	Cr. สิ้นค้าคงเหลือ		40,000
	บันทึกการทำสัญญาเช่าการเงิน		
1/1/25x1	Dr. เงินสด	5,900	
	Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน		5,900
	บันทึกรับค่าเช่างวดแรก		
31/12/25x1	Dr. ดอกเบี้ยจากสัญญาเช่ารอดัดบัญชี	xx	
	Cr. ดอกเบี้ยรับ		xx
	บันทึกรับรู้ดอกเบี้ยจากสัญญาเช่า (48,000 - 5,900) x อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง		

## ข้อ 2.2 สัญญาเช่าดำเนินงาน

ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการผู้ให้เช่า ทำสัญญาเช่าดำเนินงานรายการหนึ่งที่มีค่าใช้จ่ายทางตรง 1,000 บาท จ่ายค่าเช่าทุกๆ วันที่ 31 ธันวาคม งวดแรกจ่ายวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 โดยค่าเช่าในแต่ละช่วงเวลาคิดดังนี้

- ค่าเช่าปีที่ 1 = 5,000 บาท
- ค่าเช่าปีที่ 2 = 6,000 บาท
- ค่าเช่าปีที่ 3-5 = 7,000 บาท

## ให้ทำ

- 1) ค่าใช้จ่ายทางตรงรับรู้อย่างไร ให้อธิบายและบันทึกบัญชี

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม



- 2) รายได้ค่าเช่ามีวิธีรับรู้อย่างไร
- 3) ให้บันทึกบัญชี ณ สิ้นปี ที่ 1

### ตอบ

#### 1) ค่าใช้จ่ายทางตรงรับรู้อย่างไร ให้อธิบายและบันทึกบัญชี

หากการทำสัญญาเช่า ก่อให้เกิดต้นทุนทางตรงขึ้น ให้รวมต้นทุนทางตรงดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า (นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าจะต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า) ในกรณีนี้ กิจการจึงต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายทางตรงเป็นค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าจ่ายล่วงหน้าและค่อยๆ รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดช่วงเวลาสัญญาเช่า 5 ปี ตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้

1/1/25x1	Dr. ค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานจ่ายล่วงหน้า	1,000	
	Cr. เงินสด		1,000
	บันทึกจ่ายค่าใช้จ่ายทางตรงตามสัญญาเช่าดำเนินงาน		

#### 2) รายได้ค่าเช่ามีวิธีรับรู้อย่างไร

สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึงสัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่หรือทั้งหมดให้กับผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า ในกรณีนี้จึงต้องรับรู้รายได้ต่อปีเท่ากับ ตามการคำนวณต่อไปนี้

ค่าเช่าปีที่	บาท
1	5,000
2	6,000
3	7,000
4	7,000
5	7,000
ค่าเช่าต่อปี (เฉลี่ย 5 ปี)	<u>6,400</u>

#### 3) ให้บันทึกบัญชี ณ สิ้นปี ที่ 1

31/12/25x1	Dr. ค่าเช่า	6,400	
	Cr. เงินสด		6,000
	Cr. ค่าเช่าค้างจ่าย		400
	บันทึกการจ่ายค่าเช่า		

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

31/12/25x1	Dr. ค่าใช้จ่าย (1,000 / 5)	200	
	Cr. ค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานจ่ายล่วงหน้า		200
	บันทึกค่าใช้จ่ายตามสัญญาเช่า		

### ข้อ 3 ต้นทุนมาตรฐาน (ข้อใช้โจทย์ครั้งที่ 1/2556)

บริษัทตัวต้ม จำกัด เป็นผู้ผลิตสินค้า โดยแบ่งต้นทุนทางตรง 2 หมวด คือ วัสดุทางตรง และค่าแรงทางตรง ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต (ทั้งคงที่และผันแปร) จะถูกบันทึกเข้ากับผลิตภัณฑ์โดยใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ โดยต้นทุนมาตรฐานในการผลิตสินค้าต่อหน่วยเป็นดังนี้

	จำนวนใช้	@	ต้นทุนมาตรฐาน
วัสดุทางตรง	3 ปอนด์	5	15
ค่าแรงงานทางตรง	5 ชั่วโมง	15	75
ค่าใช้จ่ายในการผลิต			
ผันแปร	5 ชั่วโมง	6	30
คงที่	5 ชั่วโมง	8	40
ต้นทุนการผลิตมาตรฐานต่อหน่วย			160

บริษัทมีกำลังการผลิตปกติต่อเดือนเท่ากับ 40,000 ชั่วโมงแรงงานทางตรง

ต้นทุนเกิดจริงสำหรับเดือนมกราคม 25x2 เป็นดังนี้

	จำนวน	@	รวม
ซื้อและเบิกใช้วัสดุทางตรง	25,000	ปอนด์	130,000 บาท
แรงงานทางตรงเกิดจริง	40,100	ชั่วโมง	585,460 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรเกิดจริง			250,000 บาท
ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่เกิดจริง			350,000 บาท
จำนวนหน่วยผลิตจริง			7,800 หน่วย

#### ให้ทำ

- จัดทำตารางคำนวณต้นทุนมาตรฐานสำหรับการผลิตสินค้า 7,800 หน่วย
- คำนวณผลต่างต้นทุนมาตรฐาน โดยระบุว่าผลต่างแต่ละประเภทเป็นผลต่างที่น่าพอใจ (F) หรือไม่น่าพอใจ (U)
  - ผลต่างราคาวัสดุ (DM price variance)
  - ผลต่างปริมาณวัสดุ (DM Quantity Variance)
  - ผลต่างอัตราค่าแรงงานทางตรง (DL Rate Variance)
  - ผลต่างประสิทธิภาพแรงงานทางตรง (DL Efficiency Variance)
  - ผลต่างการใช้จ่ายค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร (VOH Spending Variance)
  - ผลต่างประสิทธิภาพค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร (VOH Efficiency Variance)
  - ผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ (FOH Budget Variance)

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สอนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

## h. ผลต่างกำลังการผลิตค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ (FOH Volume Variance)

## ตอบ

ตารางคำนวณต้นทุนมาตรฐานสำหรับการผลิตสินค้า 7,800 หน่วย

รายการต้นทุน	ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย	หน่วย : บาท
		ต้นทุนมาตรฐานสำหรับการผลิตสินค้า 7,800 หน่วย
วัตถุดิบทางตรง	15	117,000
ค่าแรงงานทางตรง	75	585,000
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		
ผันแปร	30	234,000
คงที่	40	312,000
ต้นทุนการผลิตมาตรฐาน	160	1,248,000

การคำนวณผลต่างต้นทุนมาตรฐาน โดยระบุว่าผลต่างแต่ละประเภทเป็นผลต่างที่น่าพอใจ (F) หรือไม่น่าพอใจ (U)

	ต้นทุนเกิดจริง				ต้นทุนมาตรฐาน			
	ปริมาณ		ราคาต่อ		ปริมาณต่อ		ราคาต่อ	
	ปริมาณ	ใช้จริง	ราคาจริง	รวม	หน่วย	รวม	หน่วย	รวมต้นทุน
	ต่อหน่วย	รวม	ต่อหน่วย	ต้นทุน	มาตรฐาน	ปริมาณ	มาตรฐาน	รวมต้นทุน
	ใช้จริง	(AQ)	(AP)	จริง	(SQ)	มาตรฐาน	(SP)	มาตรฐาน
วัตถุดิบทางตรง	3.21	25,000	5.20	130,000	3.00	23,400	5.00	117,000
ค่าแรงงานทางตรง	5.14	40,100	14.60	585,460	5.00	39,000	15.00	585,000
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	5.14	40,100	6.23	250,000	5.00	39,000	6.00	234,000
	AQ	AQ	SQ		AQ x SP - SQ x SP			
	x	x	x	AQ x AP - AQ x	ผลต่างปริมาณการ		AQ x AP - SQ x	
	AP	SP	SP	SPผลต่างราคา		ใช้	SP ผลต่างรวม	
วัตถุดิบทางตรง	130,000	125,000	117,000	5,000	U	8,000	U	13,000
ค่าแรงงานทางตรง	585,460	601,500	585,000	-16,040	F	16,500	U	460
ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร	250,000	240,600	234,000	9,400	U	6,600	U	16,000

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปิ่นเกล้า)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ., 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

<u>โลหะคงที่จ่ายจริง</u>	<u>งปม.โลหะคงที่</u>	<u>โลหะคงที่คิดใช้งาน</u>	<u>ผลต่างงบประมาณ</u>	<u>ผลต่างกำลังการผลิต</u>
1)	2)	3)	4) = 1-2	5) = 2-3
ตามที่โจทย์ให้	8000 หน่วย x 40 บาท	7800 หน่วย x 40 บาท		
=	=	=		
350,000	320,000	312,000	30,000 U	8,000 U
<u>ประเภทของผลต่าง</u>				<u>ผลต่าง</u>
ผลต่างราคาวัตถุดิบ (DM price variance)				5,000 U
ผลต่างปริมาณวัตถุดิบ (DM Quantity Variance)				8,000 U
ผลต่างอัตราค่าแรงงานทางตรง (DL Rate Variance)				16,040 F
ผลต่างประสิทธิภาพแรงงานทางตรง (DL Efficiency Variance)				16,500 U
ผลต่างการใช้จ่ายโลหะการผลิตผันแปร (VOH Spending Variance)				9,400 U
ผลต่างประสิทธิภาพโลหะการผลิตผันแปร (VOH Efficiency Variance)				6,600 U
ผลต่างงบประมาณค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ (FOH Budget Variance)				30,000 U
ผลต่างกำลังการผลิตค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ (FOH Volume Variance)				8,000 U

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สวณลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / [www.cpasolution.net](http://www.cpasolution.net) ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ. , 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม



## ตารางตัวปี 2559

annual\_calendar\_vertical - Microsoft Excel

2016 Annual Calendar													
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
6													
9	Sun				1 AC1sec1								
10	Mon		1		2			1					
11	Tue		2		3			2					
12	Wed		3		4			3					
13	Thu		4		5		1	4					
14	Fri		5		6		2	5					
15	Sat	2	6 AC2	5 AC1sec2	2	7 AC2	4 AC1sec2	2	6	3 AC2	1 AC1sec2	5	3
16	Sun	3	7 AC1sec1	6 AC1sec2	3	8 AC1sec1	5 AC1sec2	3	7	4 AC1sec1	2 AC1sec2	6	4
17	Mon	4		7	4	9	6	4	8	5	3	7	5
18	Tue	5		8	5	10	7	5	9	6	4	8	6
19	Wed	6		9	6	11	8	6	10	7	5	9	7
20	Thu	7		10	7	12	9	7	11	8	6	10	8
21	Fri	8		11	8	13	10	8	12	9	7	11	9
22	Sat	9 AC2	13 AC2	12	9	14 AC2	11 AC1sec2	9	13 AC2	10 AC2	8 AC1sec2	12	10
23	Sun	10 AC1sec1	14 AC1sec1	13	10	15 AC1sec1	12 AC1sec2	10	14 AC1sec1	11 AC1sec1	9 AC1sec2	13	11
24	Mon	11		14	11	16	13	11	15	12	10	14	12
25	Tue	12		15	12	17	14	12	16	13	11	15	13
26	Wed	13		16	13	18	15	13	17	14	12	16	14
27	Thu	14		17	14	19	16	14	18	15	13	17	15
28	Fri	15		18	15	20	17	15	19	16	14	18	16
29	Sat	16 AC2	20 AC1sec2	19	16	21 AC2	18 AC1sec2	16	20 AC2	17 AC2	15	19	17
30	Sun	17 AC1sec1	21 AC1sec2	20	17	22 AC1sec1	19 AC1sec2	17	21 AC1sec1	18 AC1sec1	16	20	18
31	Mon	18		21	18	23	20	18	22	19	17	21	19
32	Tue	19		22	19	24	21	19	23	20	18	22	20
33	Wed	20		23	20	25	22	20	24	21	19	23	21
34	Thu	21		24	21	26	23	21	25	22	20	24	22
35	Fri	22		25	22	27	24	22	26	23	21	25	23
36	Sat	23 AC2	27 AC1sec2	26	23 AC2	28 AC2	25	23	27 AC2	24 AC1sec2	22	26	24
37	Sun	24 AC1sec1	28 AC1sec2	27	24 AC1s	29 AC1sec1	26	24	28 AC1sec1	25 AC1sec2	23	27	25
38	Mon	25		28	25	30	27	25	29	26	24	28	26
39	Tue	26		29	26	31	28	26	30	27	25	29	27
40	Wed	27		30	27		29	27	31	28	26	30	28
41	Thu	28		31	28		30	28		29	27		29
42	Fri	29			29			29		30	28		30
43	Sat	30 AC2			30 AC2			30			29		31
44	Sun	31 AC1sec1									30		
45	Mon										31		
46	Tue												

### หลักสูตรเตรียมสอบ CPA ครั้งที่ 1/2559

วิชาการบัญชี 1 (เรียนทุกวันอาทิตย์ เริ่ม 10 ม.ค.) และวิชาการบัญชี 2 (เรียนทุกวันเสาร์เริ่ม 9 ม.ค.) อบรมวิชาละ 6 วัน ตั้งแต่ 9.00 – 16.00 น. วิชาละ 5,500 บาท เนื้อหาสอดคล้องกับ TFRS 2558 หรือเลือกเรียนบัญชี 1 Sec 2 ที่เรียนทุกเสาร์ – อาทิตย์ 3 สัปดาห์ (เริ่ม 20 – 21 ก.พ.)

ในแต่ละวิชาจะมีหนังสือคู่มือ และแบบฝึกหัดวิชาละ 2 เล่ม มูลค่า 1,100 บาทฟรี !! โดยเราจะส่งให้ท่านเตรียมตัวโดยทันที เมื่อสมัครเข้ามา

โปรโมชั่น : ถ้าสมัครสองวิชาพร้อมกันก่อน 31 ธันวาคม 2558 ค่าสมัครเพียง 9,000 บาท ซึ่งพี่น้องสามารถเลือกเรียน 1 วิชาก่อน แล้วเรียนวิชาที่เหลือในครั้งหน้าก็ได้ ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายกว่า 18%

สมัครล่วงหน้าเพื่อรับสิทธิประโยชน์ ด้วยการชำระเงินเข้า Kbank 0012547080 หรือ SCB 0454015788 (สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ) แล้วไลน์ชื่อที่อยู่มาที่ cpa-somsak หรือ FB นี้ได้ตลอด 24 ชั่วโมงครับ

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์อย่างเด็ดขาด

(สนใจติดต่อ 081-755-0543 / www.cpasolution.net ครั้งที่ 1/59 วิชาการบัญชี 1 เรียนทุก อา 6 สัปดาห์ เริ่ม 10 ม.ค. ถึง อา 14 ก.พ. 59 วิชาบัญชี 2

เรียนทุก เสาร์ เริ่ม 9 ม.ค. ถึง เสาร์ 13 ก.พ. 59 เวลา 9.00 – 16.00 น. ที่สถาบัน CPA Solution สุขุมวิท 101/1 ซอย 12 (BTS ปุณณวิถี)

พิเศษ เปิดวิชาบัญชี 1 Sec 2 เรียนทุกเสาร์-อาทิตย์ 6 วันในวันที่ 20, 21, 27, 28 ก.พ., 5, 6 มี.ค. 2559) ที่เก่าเวลาเดิม

## หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา  
กรุงเทพฯ : 2554. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า กรุงเทพฯ : 2555. available from  
[www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่  
เกี่ยวข้องกัน กรุงเทพฯ : 2555. available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง กำไรต่อหุ้น (ฉบับที่ 38 เดิม) กรุงเทพฯ : 2552.  
available from [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)