

ข้อสอบ CPA พร้อมเฉลย ครั้งล่าสุด 22 (1/2546)

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
(CPA)

โดย อ.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

(เฉลยอย่างไม่เป็นทางการ)

เลขประจำตัวสอบ.....

สำนักงาน ก.บข.

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ครั้งที่ 22 (1/2546)

วิชา การบัญชี (ส่วนอัตรณ์)

วันที่ 8 มีนาคม 2546 เวลา 13.00-16.00 น.

สถานที่ทดสอบ โรงเรียนสารวิทยา เขตจตุจักร กรุงเทพฯ

ข้อสอบมี 3 ข้อ รวม 4 หน้า แยกสมุดคำตอบข้อละ 1 เล่ม แต่ละข้อมีคะแนนเท่ากัน

ข้อ 1 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่ฟ้า

- บริษัทอนันต์ชัยอุตสาหกรรม จำกัด ผลิตน้ำหอมคุณภาพสูง ต้นทุนมาตรฐานของน้ำหอมมีดังนี้

วัตถุดิบทางตรง	.
น้ำหอม(4.2 ออนส์ @ 0.25)	1.05 บาท
ขวด(1 @ 0.05 บาท)	0.05 บาท
ค่าแรงทางตรง (0.2 ชม. @ 12.50 บาท)	2.50 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร(0.2 ชม. @ 4.70 บาท)	0.94 บาท
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่(0.2 ชม. @ 1.00 บาท)	<u>0.20</u> บาท
ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย	<u>4.74</u> บาท

ฝ่ายบริหารต้องการจะตรวจสอบเฉพาะต้นทุนที่มีผลต่างตั้งแต่ 10% สูงกว่า ต้นทุนมาตรฐานแต่ละประเภท ต้นทุน หรือ 20,000 บาทขึ้นไป

ในช่วงไตรมาสที่ผ่านมา บริษัทผลิตน้ำหอมจำนวน 250,000 ขวด (ขนาด 4 ออนส์) ข้อมูลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น สำหรับไตรมาสที่ผ่านมาดังนี้

- น้ำหอมจำนวนรวม 1.15 ล้านออนส์ ถูกซื้อผสมและผลิต (ไม่มีน้ำหอมคงเหลือ)ราคาซื้อต่อออนส์ ถั่วเฉลี่ย 0.27 บาท
- ขวดจำนวน 250,000 ขวดถูกใช้ไปพอดี ราคาขวดที่ซื้อมาคือ 0.048 บาท
- ชั่วโมงแรงงานทางตรงมีจำนวน 48,250 ชม. ต้นทุนรวม 622,425 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรมีจำนวน 239,000 บาท
- ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ มีจำนวน 50,500 บาท

ปริมาณการผลิตปกติสำหรับกิจการ 250,000 ขวดต่อไตรมาส อัตรามาตรฐานค่าใช้จ่ายการผลิตคำนวณโดยใช้ ปริมาณการผลิตปกติ

คำสั่ง กำหนดหา

- ผลต่างวัตถุดิบรวม และจำแนกเป็นผลต่างด้านราคา และปริมาณการใช้ผลต่างนี้ต้องตรวจสอบหรือไม่
- ผลต่างค่าแรงรวม และจำแนกเป็นผลต่างด้านอัตราและประสิทธิภาพ ผลต่าง นี้ต้องตรวจสอบหรือไม่

โจทย์ข้อสอบเผยแพร่โดยสำนักงาน ก.บข. (thairegistration.com)

เฉลยชุดนี้สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ห้ามทำสำเนาจำหน่ายแจกในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด

3. ผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตและจำแนกเป็นผลต่างจ่ายเงิน (Spending V.) ผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency V.) สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร และผลต่างงบประมาณ (Budget V.) ผลต่างปริมาณ (Volume V.) สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่

ข. กิจการต่าง ๆ ได้กำหนดต้นทุนมาตรฐานเพื่อใช้ในการดำเนินงาน จงกล่าวถึงประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐานที่มีต่อการดำเนินงาน

(20 คะแนน)

ข้อ 2 ให้ทำในสมุดคำตอบสีขาว

บริษัทธุรกิจพัฒนาจำกัด เริ่มประกอบธุรกิจเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2544 วันที่ 31 ธันวาคม 2544 บริษัทได้ตั้งค่าเพื่อสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้ 1% ของยอดขายเชื่อทั้งปี การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับหนี้สูญจะบันทึกเข้าบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ปีต่อมาบริษัทเปลี่ยนการคิดค่าเผื่อหนี้ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้โดยคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ ตามกลุ่มลูกหนี้ที่จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ดังต่อไปนี้

จำนวนวันที่เป็นหนี้	% ที่คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้
0-45	1
46-90	5
91-180	20
เกินกว่า 180 วัน	80

นอกจากนี้บริษัทยังมีนโยบายตัดบัญชีลูกหนี้ที่ค้างเกิน 1 ปี เป็นหนี้สูญทั้งหมด

ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับงวดปี 2544 และปี 2545 สิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม ของแต่ละปีมีดังนี้

	ปี 2545	ปี 2544
ยอดขายเชื่อ	6,000,000	5,600,000
จำนวนที่เก็บเงินได้	5,830,000	4,800,000
ลูกหนี้ที่ตัดจำหน่ายเป็นสูญ	54,000	ไม่มี
หนี้สูญได้รับคืน	14,000	ไม่มี

จำนวนวันที่เป็นหนี้	ปี 2545	ปี 2544
0-45	600,000	500,000
46-90	160,000	180,000
91-180	120,000	90,000
เกินกว่า 180	50,000	30,000

ให้ทำ

1. ตารางแสดงการคำนวณยอดในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2545 (10 คะแนน)

2. บันทึกรายการปรับปรุงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2545 โดยแสดงการคำนวณประกอบรายการ (10 คะแนน)

ข้อ 3 ให้ทำในสมุดคำตอบสี่สั้ม

วันที่ 1 เมษายน 2543 บริษัท XYZ จำกัด ได้ซื้อหุ้นของบริษัท YK จำกัด จำนวน 2,500 หุ้น(25%) ในราคา 525,000 บาท ณ วันที่ซื้อ สินทรัพย์สุทธิของ บริษัท YK จำกัด แสดงราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมได้ดังนี้

		(หน่วย:บาท)
	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม
สินทรัพย์	1,500,000	1,900,000

สินทรัพย์ที่มีผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและราคายุติธรรมมีดังนี้

		(หน่วย:บาท)
	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม
สินค้าคงเหลือ (FIFO)	600,000	650,000
ที่ดิน	400,000	550,000
อาคารสุทธิ	800,000	1,000,000
	1,800,000	2,200,000

อาคารมีอายุการใช้เหลือ 10 ปี บริษัท YK จำกัด คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง ส่วนสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนตัดบัญชีให้หมดภายใน 20 ปี

กำไรสุทธิและเงินปันผลจ่ายของบริษัท YK จำกัด ตั้งแต่ปี 2543-2544 มีดังนี้

	2543	2544
กำไรสุทธิ	300,000	400,000
เงินปันผล	100,000*	120,000

*20 มีนาคม 2543 บริษัท YK จำกัด ประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับผู้ถือหุ้นที่มีรายชื่อถึงวันที่ 8 เมษายน 2543

กำหนดจ่ายเงินปันผลวันที่ 10 พฤษภาคม 2543

ณ 1 มีนาคม 2545 บริษัท XYZ จำกัด ได้ขายหุ้นของบริษัท YK จำกัด ไป 1,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 250 บาท กำไรสุทธิของบริษัท YK จำกัด ตั้งแต่ 1 มกราคม – 28 กุมภาพันธ์ 2545 เท่ากับ 80,000 บาท

ณ 1 ตุลาคม 2545 บริษัท YK จำกัด จ่ายเงินปันผลหุ้นละ 4.- บาท

31 ธันวาคม 2545 บริษัท YK จำกัด มีกำไรสุทธิจากการดำเนินงานทั้งปี 550,000 บาท

ให้ทำ : บันทึกรายการข้างต้นและปรับปรุงบัญชีเงินลงทุนทุกสิ้นปีพร้อมวิธีคำนวณ (20 คะแนน)

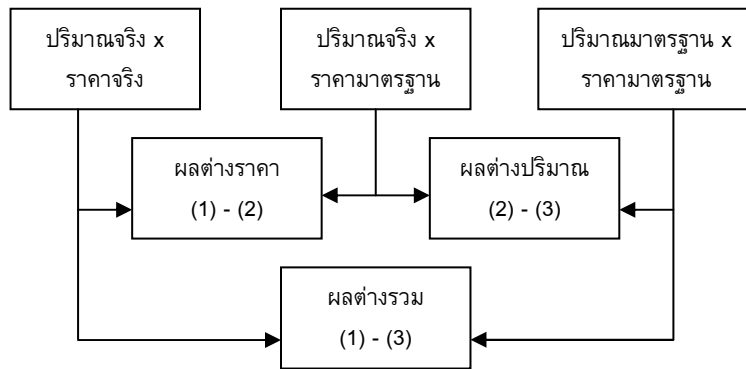
ข้อ 1 ต้นทุนมาตรฐานและการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน บริษัททอหนักซ์อุตสาหกรรม จำกัด

ในแง่ของการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานโดยปกติเราสามารถแบ่งวิเคราะห์ได้ 2 ประเภทหลัก ๆ คือ

1. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร (สำหรับวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร) โดยจะแบ่งการวิเคราะห์ 2 ส่วนย่อยคือผลต่างปริมาณการใช้ (Quantity Variance) และผลต่างราคา (Price Variance)¹
2. การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนคงที่ (สำหรับค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่) ซึ่งจะแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ส่วนย่อยคือ ผลต่างงบประมาณ (Budget Variance) ผลต่างปริมาณ (Volume Variance)

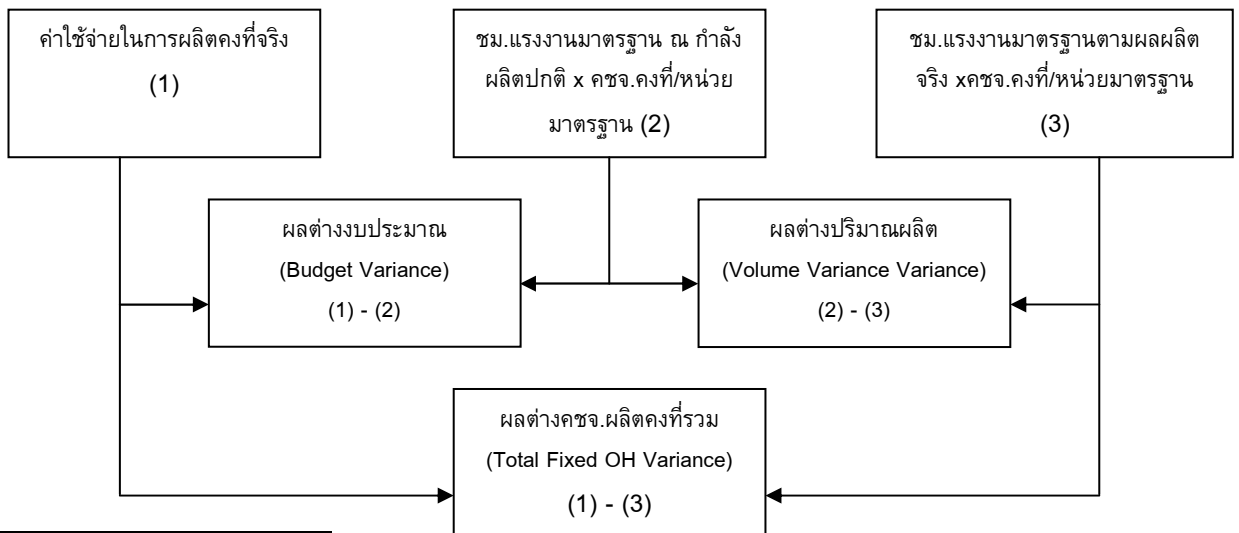
วิธีที่ง่ายที่สุดในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานคือทำเป็นภาพ 3 ช่อง โดยในการวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนผันแปร ให้ทำการวิเคราะห์ลักษณะนี้

ภาพที่ 1 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานสำหรับส่วนของต้นทุนผันแปร (วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต)



ในขณะที่การวิเคราะห์ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ที่จะต้องวิเคราะห์คล้าย ๆ กัน ในลักษณะนี้

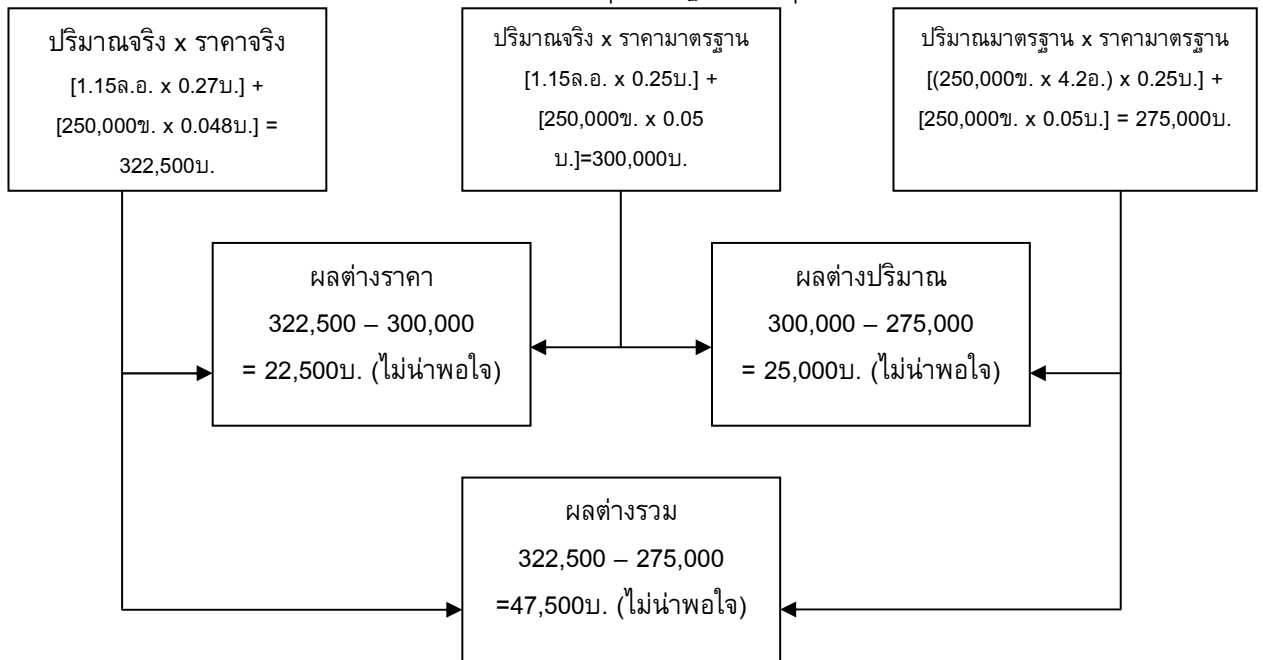
ภาพที่ 2 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐานสำหรับส่วนของต้นทุนคงที่ (ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่)



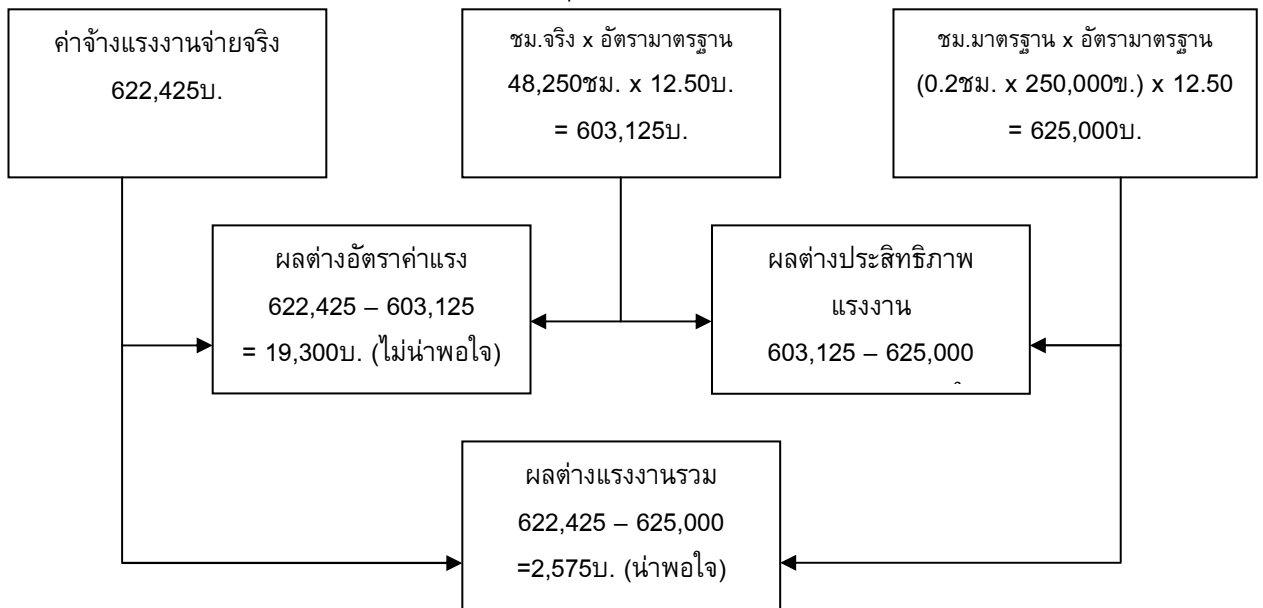
¹ หมายเหตุ: ชื่อเรียกของผลต่างของปัจจัยการผลิตแต่ละประเภทจะไม่เหมือนกัน กล่าวคือ สำหรับวัตถุดิบทางตรงจะเรียกว่าผลต่างปริมาณการใช้ (Quantity Variance) และ ผลต่างราคา (Price Variance) ส่วนค่าแรงทางตรงจะเรียกว่าผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) และ ผลต่างอัตราค่าแรง (Rate Variance) ส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปรจะเรียกว่าผลต่างประสิทธิภาพ (Efficiency Variance) และ ผลต่างจ่ายเงิน (Spending Variance)

ดังนั้น สำหรับโจทย์ข้อ 1 เราสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

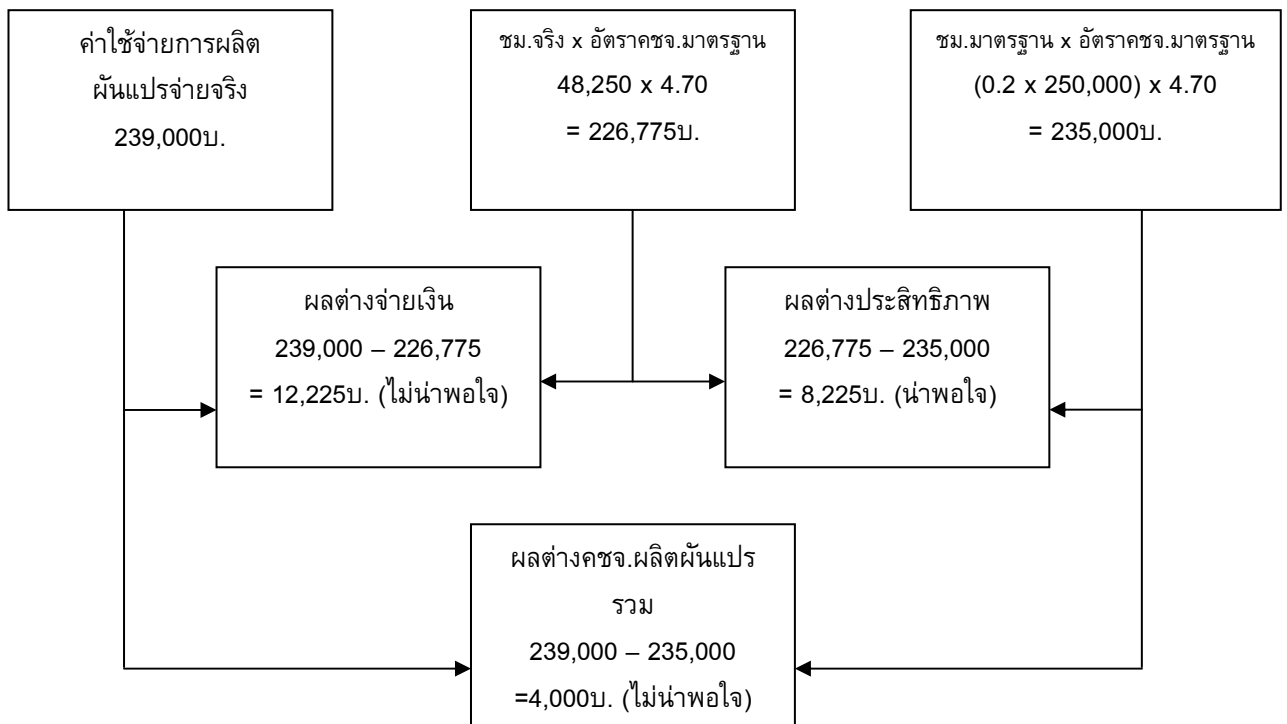
ภาพที่ 3 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : วัตถุดิบ



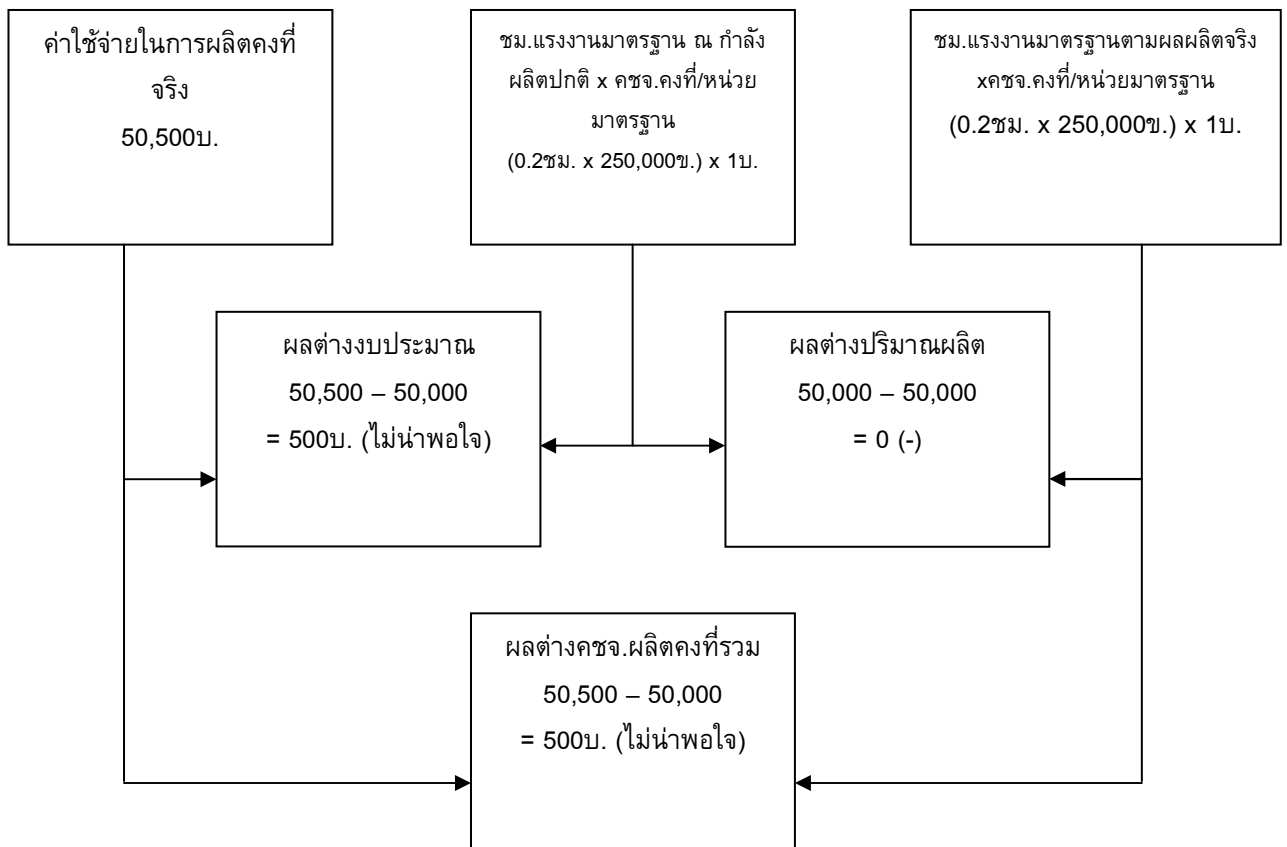
ภาพที่ 4 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : แรงงานทางตรง



ภาพที่ 5 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร



ภาพที่ 6 การวิเคราะห์ผลต่างต้นทุนมาตรฐาน : ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่



ตอบคำถามข้อ ก. ผลต่างต้นทุนมาตรฐานสามารถสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

สรุปผลต่างต้นทุนมาตรฐาน

ประเภทของผลต่าง	จำนวน	STD cost	10%ของ STD cost	ต้องตรวจ สอบหรือไม่
ผลต่างราคาวัตถุดิบ	22,500 U	275,000	27,500	ต้อง
ผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ	25,000 U	275,000	27,500	ต้อง
ผลต่างวัตถุดิบรวม	47,500 U	275,000	27,500	
ผลต่างอัตราค่าแรง	19,300 U	625,000	62,500	ไม่ต้อง
ผลต่างประสิทธิภาพแรงงาน	21,875 F	625,000	62,500	ไม่ต้อง
ผลต่างค่าแรงรวม	2,575 F	625,000	62,500	
ผลต่างจ่ายเงินคชจ.ผลิตผันแปร	12,225 U	235,000	23,500	ไม่ต้อง
ผลต่างประสิทธิภาพคชจ.ผลิตผันแปร	8,225 F	235,000	23,500	ไม่ต้อง
ผลต่างคชจ.ผลิตผันแปรรวม	4,000 U	235,000	23,500	
ผลต่างงบประมาณคชจ.ผลิตคงที่	500 U	50,000	5,000	ไม่ต้อง
ผลต่างปริมาณคชจ. ผลิตคงที่	-	50,000	5,000	ไม่ต้อง
ผลต่างคชจ.ผลิตคงที่รวม	500 U	50,000	5,000	

U (Unfavorable) ไม่น่าพอใจ, F (Favorable) น่าพอใจ

ตามเงื่อนไขที่ระบุว่าผู้บริหารต้องการตรวจสอบผลต่างต้นทุนที่สูงกว่า 10% ของต้นทุนมาตรฐานหรือรายการที่มีผลต่างมากกว่า 20,000 บาท ดังนี้

1. ผู้บริหารจะต้องตรวจสอบผลต่างราคาวัตถุดิบและผลต่างปริมาณการใช้วัตถุดิบ เพราะเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจมากกว่า 20,000 บาท
2. ผู้บริหารไม่ต้องตรวจสอบผลต่างค่าแรงแต่อย่างใดเพราะไม่มีรายการใดเข้าเงื่อนไขที่ระบุเอาไว้รวมทั้งผลต่างค่าแรงรวมเป็นผลต่างที่ไม่น่าพอใจ
3. ผลต่างค่าใช้จ่ายในการผลิตสามารถจำแนกได้ดังนี้

ผลต่างจ่ายเงินคชจ.ผลิตผันแปร	12,225 U
ผลต่างประสิทธิภาพคชจ.ผลิตผันแปร	8,225 F
ผลต่างคชจ.ผลิตผันแปรรวม	4,000 U
ผลต่างงบประมาณคชจ.ผลิตคงที่	500 U
ผลต่างปริมาณคชจ. ผลิตคงที่	-
ผลต่างคชจ.ผลิตคงที่รวม	500 U

- ข. ประโยชน์ของต้นทุนมาตรฐานที่มีต่อการดำเนินงานสามารถจำแนกได้ดังนี้²
1. อำนวยความสะดวกในการนำข้อมูลต้นทุนไปใช้ในการบริหารงาน เนื่องจากต้นทุนมาตรฐานถือเป็นต้นทุนที่กำหนดขึ้น ณ จุดที่กิจการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพในระดับที่กิจการพึงปฏิบัติได้
 2. สร้างจิตสำนึกแก่ผู้ปฏิบัติงานเรื่องการประหยัดต้นทุนและค่าใช้จ่าย
 3. ใช้เป็นพื้นฐานกำหนดราคาขาย
 4. ใช้เป็นเครื่องมือประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การผลิต เช่น ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายทรัพยากรมนุษย์ ฝ่ายผลิต ฝ่ายอาคารสถานที่ เป็นต้น
 5. ประหยัดเวลาของผู้บริหารในการตรวจสอบความบกพร่องของการดำเนินงาน โดยใช้ "Exceptional Report" ที่จะเน้นเฉพาะผลต่างจำนวนสูง ๆ ที่คุ้มค่ากับการเสียเวลาเข้าไปตรวจสอบ (ตามหลักการของ Management By Exception)
 6. ใช้เป็นพื้นฐานในการตรวจนับสินค้าคงคลังตอนสิ้นปี เพื่อความง่ายในการจัดทำงบการเงินประจำปี

ข้อ 2 การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

1. ธุรกิจพัฒนา จำกัด มีนโยบายตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญโดยคิดจากกลุ่มลูกหนี้ที่จำแนกตามอายุของหนี้ค้างชำระ (Aging Schedule) ซึ่งกิจการจะต้องตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2545 ให้ได้เท่ากับ 78,000 บาท ดังการคำนวณในตารางต่อไปนี้

จำนวนวันที่เป็นหนี้	ยอดตลณ 2545	คาดว่าจะเก็บเงินไม่ได้	
		%	จำนวนเงิน
0-45	600,000	1%	6,000
46-90	160,000	5%	8,000
91-180	120,000	20%	24,000
เกินกว่า 180	50,000	80%	40,000
	930,000		
ยอดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสิ้นปี 2545			78,000

² สรุปความจาก Weygandt Jerry J.; Donald E. Kieso; Paul D. Kimmel. "Managerial accounting : Tools for business decision making". Wiley, 1999.

2. บริษัทธุรกิจพัฒนาจะต้องบันทึกบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพิ่มเติม ตามการคำนวณดังนี้

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ			
2545 ตัดจำหน่ายลูกหนี้	54,000	1/1/2545 ยอดยกมา	56,000
		2545 หนี้สูญรับคืน	14,000
31/12/2545 ยอดยกไป	78,000	31/12/2545 หนี้สงสัยจะสูญ 45	62,000
	<u>132,000</u>		<u>132,000</u>
		1/1/2546	78,000

ขาย $44 \times 1\%$ หรือ $5,600,000 \times 1\%$

จำนวนที่ต้องตั้งเพิ่ม

ยอดตามข้อ 1

และต้องบันทึกบัญชีดังนี้

Dr	หนี้สงสัยจะสูญ	62,000 บาท	
	Cr	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	62,000 บาท

(ปรับปรุงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2545)

หมายเหตุ สำหรับผู้ที่ยังไม่ค่อยชัดเจนกับเรื่องการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การตัดจำหน่ายลูกหนี้ และหนี้สูญที่ได้รับคืน ลองศึกษาการบันทึกบัญชี (จากโจทย์เดิมข้อ 2) เพิ่มเติมดังนี้

การตั้งค่าเผื่อฯ จากยอดขาย (ปี 2544)

Dr	หนี้สงสัยจะสูญ	56,000 บาท	
	Cr	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	56,000 บาท

(ปรับปรุงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2544 : $5,600,000 \times 1\%$)

การตัดลูกหนี้เป็นสูญ (ปี 2545)

Dr	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	54,000 บาท	
	Cr	ลูกหนี้	54,000 บาท

(ตัดลูกหนี้เป็นสูญ ซึ่งมีผลทำให้ค่าเผื่อฯ ลดลง)

หนี้สูญที่ได้รับคืน (ปี 2545)

Dr	ลูกหนี้	14,000 บาท	
	Cr	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	14,000 บาท

(กลับรายการลูกหนี้ที่เคยตัดเป็นหนี้สูญไปแล้ว ซึ่งมีผลทำให้ค่าเผื่อฯ เพิ่มขึ้น)

Dr	เงินสด	14,000 บาท	
	Cr	ลูกหนี้	14,000 บาท

(รับเงินจากลูกหนี้ที่เคยตัดเป็นหนี้สูญไปแล้ว)

ข้อ 3 การบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน³

สำหรับข้อนี้ ความยากจะอยู่ที่ท่านต้องคำนวณผลต่างที่เกิดจาก “ราคาหุ้นที่จ่ายซื้อไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทที่เข้าไปซื้อ” ซึ่งในที่นี้คือบริษัท YK จำกัด และปันส่วนผลต่างดังกล่าวให้เหมาะสม ตามการคำนวณดังขั้นตอนต่อไปนี้

1. คำนวณหาผลต่างระหว่างมูลค่าที่จ่ายซื้อกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ		
เงินสดจ่ายลงทุนในบริษัท YK		525,000
หัก เงินปันผลค้างรับที่ประกาศจ่ายก่อนวันซื้อหุ้น		(25,000)
มูลค่าหุ้นของเงินลงทุนที่จ่ายซื้อ		500,000
หัก มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วน		
มูลค่าตามบัญชี	1,500,000	
คูณ สัดส่วนการถือครอง	25%	375,000
ผลต่าง		125,000

ซึ่งผลต่างฯ มูลค่า 125,000 บาทจะถูกปันส่วนกระจายเข้าไปยังสินทรัพย์ที่มีมูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชี และทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่าย ดังการคำนวณในขั้นที่ 2 ที่แสดงต่อไปนี้

2. ปันส่วนผลต่างฯ ให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในแต่ละรายการ

รายการ	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม	25% ของ		การทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่าย		
			ผลต่าง เดบิต (เครดิต)	ผลต่าง เดบิต (เครดิต)	9 เดือน / 43	ปี 2544 2 เดือน / 45	
สินค้างเหลือที่ดิน	600,000	650,000	50,000	12,500	12,500		
อาคารสุทธิ	800,000	1,000,000	200,000	50,000	3,750	5,000	833
ผลต่างที่ปันส่วน				100,000			
ผลต่างรวม				125,000			
ปันส่วนให้ค่าความนิยม				25,000	938	1,250	208
				17,188	6,250	1,042	

บริษัท XYZ ซื้อหุ้น YK ในวันที่ 1/4/43 ดังนั้นในปี 43 จึงตัดจ่ายส่วนเกินของอาคารและค่าความนิยมเพียง 9 เดือน จากทั้งหมด 12 เดือน และบริษัทขายหุ้นบางส่วนในวันที่ 1/3/45 จึงต้องตัดค่าใช้จ่ายเพียง 2 เดือนเท่านั้น

เนื่องจาก YK ใช้ FIFO กับสินค้างเหลือดังนั้นจึงสามารถระบุได้ว่าสินค้างเหลือจะต้องถูกขายออกไปในปี 43 จึงต้องตัดบัญชีสินค้างเหลือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนคือ 12,500 บาทในปี 2543 ส่วนที่ดินซึ่ง

³ หลักเกณฑ์สำคัญหากใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี คือกิจการผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ “กำไรจากการลงทุนในบริษัทร่วม” ตามสัดส่วนเงินลงทุนของตนเอง นอกจากนี้การจ่ายปันผลจะถือว่าเป็นการยืมเงินลงทุน มิใช่เป็นการแบ่งปันรายได้ ดังนั้นเงินปันผลจึงทำให้มูลค่าของเงินลงทุนลดลง นอกจากนี้ กิจการจะต้องปรับปรุงกำไรจากการลงทุนสำหรับส่วนที่กิจการจ่ายซื้อแพงกว่ามูลค่าตามบัญชี (Cost Over Book) ด้วย

เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีการเสื่อมค่าจึงไม่สามารถทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่ายได้ ในขณะที่อาคาร ซึ่งมีอายุการใช้งาน 10 ปี จึงต้องทยอยตัดผลต่าง ๆ ที่ปันส่วนให้กับอาคารเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลา 10 ปี แต่เนื่องจากในปี 2543 ตัดจ่ายเพียง 9 เดือน เพราะซื้อหุ้นมาในวันที่ 1/4/2543 ดังนั้นจึงตัดจ่ายเพียง 3,750 บาท ($50,000 / 10 \text{ ปี} \times 9/12 \text{ ปี}$) และตัดค่าความนิยมเท่ากับ 20 ปี โดยในปี 2543 ตัดเพียง 938 บาท ($25,000 / 20 \text{ ปี} \times 9/12 \text{ ปี}$) ซึ่งในตารางที่ 2 ได้แสดงจำนวนที่ต้องตัดจ่ายด้วยการนำไปหักออกจากมูลค่าเงินลงทุนสำหรับปี 2543, 2544 และ 2545 จำนวน 2 เดือนนับจากต้นปีจนถึงวันที่ 1/3/2545 ซึ่งเป็นวันขายหุ้นบางส่วนออกไป ทั้งนี้ มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนใน YK สามารถแสดงได้ดังนี้

มูลค่าเงินลงทุน	31/12/2543	31/12/2544	1/3/2545
มูลค่าเงินลงทุนยกมา	500,000	539,063	602,813
บวก กำไรตามสัดส่วน	56,250	100,000	20,000
หัก ตัดจ่ายส่วนต่าง	(17,188)	(6,250)	(1,042)
หัก เงินปันผลที่ถือเป็นการลดเงิน			
ลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย	0	(30,000)	0
มูลค่าเงินลงทุนยกไป	539,063	602,813	621,771

ซึ่งมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งกำไรตามสัดส่วนเงินลงทุน และเงินปันผลที่บริษัท YK ประกาศจ่าย โดยในปี 2543 กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK จะเท่ากับ 56,250 บาท ($300,000 \times 25\% \times 9/12$) ปี 2544 เท่ากับ 100,000 บาท ($400,000 \times 25\%$) และส่วนแบ่งกำไรก่อนขายหุ้น (กำไรช่วง 1/1/2545 – 28/2/2545) เท่ากับ 20,000 ($80,000 \times 25\%$) ในขณะที่การตัดจ่ายส่วนต่างก็เป็นไปตามที่แสดงไว้ในขั้นตอนที่ 2

ทั้งนี้ xyz จะต้องบันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1/4/43	Dr	เงินลงทุนในบริษัท YK	500,000
		เงินปันผลค้างรับ	25,000
	Cr	เงินสด	525,000

(บันทึกการซื้อหุ้น 25% ของบริษัท YK)

10/5/43	Dr	เงินสด	25,000
	Cr	เงินปันผลค้างรับ	25,000

(รับปันผลเป็นเงินสด)

31/12/43	Dr	เงินลงทุนในบริษัท YK	56,250
	Cr	กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK	56,250

(บันทึกการรับรู้รายได้ตามสัดส่วนเงินลงทุนในบริษัท YK ($300,000 \times 25\% \times 9/12$))

31/12/43	Dr	กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK	17,188
	Cr	เงินลงทุนในบริษัท YK	17,188

(บันทึกการตัดจ่ายผลต่างจากการซื้อเงินลงทุน)

2544	Dr	เงินสด	30,000	
		Cr เงินลงทุนในบริษัท YK		30,000
		(บันทึกการรับเงินปันผลปี 2544)		
31/12/44	Dr	เงินลงทุนในบริษัท YK	100,000	
		Cr กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK		100,000
		(บันทึกรับรู้รายได้ตามสัดส่วนเงินลงทุนในบริษัท YK (400,000 x 25%))		
31/12/44	Dr	กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK	6,250	
		Cr เงินลงทุนในบริษัท YK		6,250
		(บันทึกการตัดจ่ายผลต่างจากการซื้อเงินลงทุน)		
1/3/45	Dr	เงินลงทุนในบริษัท YK	20,000	
		Cr กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK		20,000
		(บันทึกรับรู้รายได้ตามสัดส่วนเงินลงทุนในบริษัท YK (80,000 x 25%))		
1/3/45	Dr	กำไรจากเงินลงทุนในบริษัท YK	1,042	
		Cr เงินลงทุนในบริษัท YK		1,042
		(บันทึกการตัดจ่ายผลต่างจากการซื้อเงินลงทุน)		
1/3/45	Dr	เงินสด	250,000	
		Cr กำไรจากการขายเงินลงทุนในบริษัท YK		1,292
		เงินลงทุนในบริษัท YK		248,708
		(บันทึกการขายเงินลงทุนในบริษัท YK ดังการคำนวณดังต่อไปนี้)		
		เงินสดรับจากการขายหุ้น (1,000 x 250)		250,000
		หัก ต้นทุนเงินลงทุน ณ 1/3/45		
		621,771 x (1,000 / 2,500)		248,708
		กำไรจากการขายเงินลงทุน		<u>1,292</u>
1/10/45	Dr	เงินสด (4 x 1,500)	6,000	
		Cr เงินปันผลรับ		6,000
		(บันทึกการรับเงินปันผลจากบริษัท YK เนื่องจากถือหุ้นอยู่ในสัดส่วน 15% เท่านั้น)		
31/12/45		ไม่ต้องบันทึกบัญชีแต่อย่างใดเพราะไม่ได้ใช้วิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชีแล้ว		