

# ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย

## วิชา การบัญชี (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ  
ภาควิชาบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา

### แนวข้อสอบผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

โดย ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามที่กรุณาให้ข้อมูลแนวข้อสอบครับ

#### **ข้อ 1 (1) 13 คะแนน**

บริษัทได้เริ่มก่อสร้างอาคารสำนักงานในวันที่ 1 เมษายน 25X2 โดยมีค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้คือ

ค่าวัสดุก่อสร้าง	1,200,000
ค่าแรงคนงานก่อสร้าง	300,000
ค่าออกแบบอาคาร	240,000
ค่าวิศวกรคุมการก่อสร้าง	250,000
ค่าปรับจ่ายค่าก่อสร้างช้ากว่ากำหนด	45,000

การก่อสร้างอาคารสำนักงานแล้วเสร็จในวันที่ 1 ตุลาคม 25X2 บริษัทได้บันทึกค่าวัสดุก่อสร้างและค่าแรงคนงานก่อสร้างเป็นราคาทุนของอาคาร และบันทึกค่าออกแบบอาคาร ค่าวิศวกรคุมการก่อสร้าง และค่าปรับจ่ายค่าก่อสร้างล่าช้ากว่ากำหนดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด อาคารสำนักงานมีอายุการใช้งาน 20 ปี

ข้อมูลเพิ่มเติม คือ

กำไรสะสมต้นงวดปี 25X3	1,000,000
กำไรสุทธิปี 25X3	200,000
กำไรสะสมปลายงวดปี 25X3	1,200,000

คำถาม

- 1) ให้แสดงความเห็นเกี่ยวกับการบันทึกมูลค่าอาคารสำนักงานของบริษัท สมมติว่าบริษัทมีสินทรัพย์ถาวรเพียงชิ้นเดียว และไม่ต้องนำภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องในการพิจารณา
- 2) รายการปรับปรุงใด ๆ ถ้ามีสำหรับงบเปรียบเทียบ 25X3 และ 25X4 บันทึกในวันที่ 1 มกราคม 25X4
- 3) ปรับปรุงรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นต้นงวดของปี 25X3 และ 25X4

**ข้อ 1 (2) 7 คะแนน**

ต่อไปนี้เป็นงบการเงินของบริษัทโตม จำกัด

**บริษัทโตม จำกัด**

**งบดุล**

**ณ 31 ธันวาคม 2550 และ 2549**

	<u>2550</u>	<u>2549</u>
<b>สินทรัพย์</b>		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด	29,000	10,000
รายการเทียบเท่าเงินสด	4,000	6,000
ลูกหนี้การค้าสุทธิ	9,000	11,000
สินค้าคงเหลือ	14,000	9,000
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า	10,000	13,000
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	<u>66,000</u>	<u>49,000</u>
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เงินลงทุนใน XYZ (35%)	16,000	14,000
สิทธิบัตร	5,000	6,000
สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าระยะยาว	5,000	0
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	39,000	37,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(7,000)</u>	<u>(3,000)</u>
สินทรัพย์รวม	<u><u>124,000</u></u>	<u><u>103,000</u></u>
<b>หนี้สิน</b>		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้า	2,000	12,000
ตั๋วเงินจ่ายระยะสั้น	9,000	0
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	3,000	2,000
เงินปันผลค้างจ่าย	5,000	2,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่าย	2,000	1,000
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน (ส่วนที่ถึงกำหนดใน 1 ปี)	<u>700</u>	<u>0</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>21,700</u>	<u>17,000</u>
หนี้สินไม่หมุนเวียน		

หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	9,000	6,000
เจ้าหนี้หุ้นกู้	10,000	25,000
หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	4,300	0
รวมหนี้สิน	<u>45,000</u>	<u>48,000</u>
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
ทุนหุ้นสามัญ (พาร์ 10)	33,000	26,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	16,000	3,000
กำไรสะสม	<u>30,000</u>	<u>26,000</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>79,000</u>	<u>55,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>124,000</u>	<u>103,000</u>

บริษัทโตม จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2550

ขาย	100,000
รายได้อื่น	8,000
	<u>108,000</u>
ต้นทุนขาย (ไม่รวมค่าเสื่อมราคา)	60,000
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	12,000
ค่าเสื่อมราคา	8,000
สิทธิบัตรตัดจ่าย	1,000
ดอกเบี้ยจ่าย	<u>2,000</u>
	<u>83,000</u>
กำไรก่อนภาษี	25,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (36%)	<u>9,000</u>
กำไรสุทธิ	<u>16,000</u>

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ขายอุปกรณ์ราคาทุน 6,000 ที่มีราคาตามบัญชี 2,000 บาทไปในราคา 5,000 บาท
2. บริษัทได้รับเงินปันผล 3,000 บาท จากเงินลงทุนในบริษัท XYZ ซึ่งบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย โดยส่วนแบ่งกำไรจากบริษัท XYZ ถูกบันทึกเป็นรายได้อื่น มูลค่า 5,000 บาท
3. บริษัทออกหุ้นสามัญ 200 หุ้นเป็นเงิน 5,000 บาท
4. บริษัทออกตั๋วเงินจ่ายมูลค่า 9,000 บาท
5. ซื้อเครื่องจักร 8,000 บาท

6. ผู้ถือหุ้นกู้ จำนวน 15,000 บาท ได้แปลงสภาพหุ้นกู้เป็นหุ้นสามัญ 500 หุ้น โดยบริษัทบันทึกบัญชีโดยใช้มูลค่าตามบัญชี
7. ประกาศจ่ายปันผล 12,000 บาท
8. บริษัทเช่าเครื่องจักรในวันที่ 31 ธันวาคม 2550 โดยส่วนที่เป็นเงินต้นที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี เท่ากับ 700 บาท

ให้ทำ จัดทำงบกระแสเงินสดแบบทางตรงและทางอ้อม

---

## ข้อ 2 (1) 10 คะแนน

บริษัท เป็นต่อ จำกัด ออกหุ้นกู้มูลค่า 1,000 บาท ดอกเบี้ย 6% ระยะเวลา 2 ปี ในวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25X1 โดยจ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 1 กุมภาพันธ์ และ 1 สิงหาคม โดยที่บริษัท เป็นต่อ จำกัด มีสิทธิไถ่ถอนคืนที่ราคา 1005 บาท

กิจการได้ซื้อหุ้นกู้ของ บริษัท เป็นต่อ จำกัด 100 หน่วย ในวันที่ 31 กรกฎาคม 25X1 เป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ณ เวลานั้นอัตราดอกเบี้ยตลาดอยู่ที่ 4%

31 ธันวาคม 25X1 ราคายุติธรรมของหุ้นกู้อยู่ที่ 1,000 บาท

1 มกราคม 25X2 บริษัท เป็นต่อ จำกัด ไถ่ถอนหุ้นกู้

คำถาม

- 1) คำนวณมูลค่าหุ้นกู้ที่ซื้อมา
  - 2) ทำตารางตัดจำหน่ายหุ้นกู้ (ทศนิยม 2 ตำแหน่ง)
  - 3) ลงรายการบัญชีตั้งแต่วันที่ซื้อหุ้นกู้มา จนถึงวันไถ่ถอน (พิเศษ)
- 

## ข้อ 2 (2) 10 คะแนน

ข้อมูลที่ให้มาสำหรับปี 25X1 คือ

ลูกหนี้การค้าต้นงวด	100,000
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญต้นงวด	15,000
รายการตัดหนี้สูญ	7,800
หนี้สูญรับคืน	2,000
ลูกหนี้การค้าปลายงวด	150,000
รับชำระเงินค่าขาย	2,000,000

รายการลูกหนี้แต่ละรายของบริษัท

ชื่อบริษัท	ยอดหนี้ค้างชำระ	จำนวนวันที่ค้างชำระ
ก.	1,000	156
ข.	4,000	33
ค.	18,000	112
ง.	6,000	87
จ.	8,000	70
ฉ.	10,000	37
ช.	12,000	128
ซ.	13,000	108
ฅ.	2,000	16
ญ.	5,000	67
ฎ.	4,000	156
ฏ.	16,000	169
ฐ.	20,000	29
ฒ.	14,000	166
ฑ.	17,000	89
รวม	<u>150,000</u>	

ตารางการจัดชั้นลูกหนี้และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

อายุลูกหนี้ค้างชำระ	% การสำรองค่าเผื่อสงสัยจะสูญ
ยังไม่ครบกำหนดชำระ	2%
ค้างชำระ 1-30 วัน	5%
ค้างชำระ 31-60 วัน	10%
ค้างชำระ 61-90 วัน	15%
ค้างชำระ 91-120 วัน	20%
ค้างชำระ 121-150 วัน	30%
เกิน 150 วันขึ้นไป	50%

คำถาม

- 1) ขายเชื่อปี 25X1 คิดเป็นเงินเท่าใด
- 2) หนี้ค้างชำระแยกตามอายุลูกหนี้แต่ละชั้นคิดเป็นเงินเท่าใด
- 3) จะต้องตั้งหนี้สงสัยจะสูญเพิ่มขึ้นอีกเท่าใด ให้บันทึกบัญชี

### ข้อ 3

#### (1) 20 คะแนน

บริษัทผลิตสินค้า 3 ชนิดคือ A, B และ C ต้นทุนรวม ณ จุดแยกออกมีมูลค่า 407,000 บาท บริษัทตัดสินใจขายสินค้า C ณ จุดแยกออกโดยไม่นำไปผลิตต่อ โดยมีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารคิดเป็น 75% ของราคาขายรายได้สุทธิจากการขายสินค้า C ให้นำมาลดต้นทุนรวมของสินค้า A และ B

สินค้า	ปริมาณผลิต	ปริมาณขาย	ราคาขาย
A	1,000	1,000	100
B	5,000	4,000	40
C	2,000	2,000	14

สินค้า A และ B มีค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร 35% และ 25% ของราคาขาย

#### คำถาม

- 1) หาต้นทุนรวมของสินค้า A และ B โดยใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกออกเป็นตัวปันส่วน (3 คะแนน)
- 2) ถ้านำสินค้า B ไปผลิตต่อทำให้มีต้นทุนเพิ่ม 160,000 บาท ขายได้ราคา 120 บาท แต่ปริมาณที่ได้จะหายไป 10% จากจุดแยกออก ต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า B จะเท่ากับเท่าใด (3 คะแนน)
- 3) ให้หาต้นทุนรวมของสินค้า A และ B โดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในการปันส่วน (6 คะแนน)
- 4) จะแนะนำผู้บริหารให้ผลิตสินค้า B ต่อเป็นสินค้าใหม่หรือไม่ เพราะอะไร แสดงการคำนวณเปรียบเทียบ แต่ไม่ต้องทำงบกำไรขาดทุน (8 คะแนน)

**เฉลย**

**เฉลยข้อ 1 (ก)**

โจทย์ข้อนี้ต้องการทดสอบหลักการเกี่ยวกับ 1) หลักการคำนวณราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ม.บข. 32) และ 2) การแก้ไขข้อผิดพลาดทางบัญชี (ม.บข. 39) ซึ่งสามารถสรุปหลักการได้ดังนี้

- การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การ รับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น
- ม.บข. 32 ย่อหน้า 14 ได้กำหนดขอบเขตของส่วนประกอบของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไว้ โดยประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่ได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ โดยตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ได้แก่
  - ต้นทุนการเตรียมสถานที่
  - ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
  - ต้นทุนการติดตั้ง
  - ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิกและค่าจ้างวิศวกร
  - ประมาณการรายจ่ายในการซื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์

ดังนั้น ในกรณีนี้ การบันทึกค่าออกแบบอาคาร และค่าวิศวกรคุมการก่อสร้าง (ที่ควรจะเป็นต้นทุนของสินทรัพย์) เป็นค่าใช้จ่ายจึงเป็นเรื่องที่ไม่เหมาะสม ส่วนค่าปรับในการจ่ายชำระค่าก่อสร้างล่าช้าอาจมองได้ว่าไม่ใช่ต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ แต่เป็นเหมือนกับดอกเบี้ยจ่ายล่าช้า การบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายจึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมแล้วการบันทึกผิดพลาดในครั้งนี้จึงทำให้ต้นทุนของอาคารต่ำไป ค่าใช้จ่ายในปีที่ก่อสร้างสูงไป และค่าเสื่อมราคาในปีถัดๆ มาต่ำไป ซึ่งไปกระทบกับกำไรสะสม ดังการคำนวณดังนี้

ผลกระทบที่มีต่อรายการบัญชี มากไป (น้อยไป)	25x2	25x3	25x4
อาคาร (ถอนหักค่าเสื่อมราคาสะสม)	(490,000)	(490,000)	(490,000)
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(6,125)	(30,625)	(55,125)
อาคาร (สุทธิ)	(483,875)	(459,375)	(434,875)
ค่าเสื่อมราคา	(6,125)	(24,500)	(24,500)
กำไรสุทธิ	(483,875)	24,500	24,500
กำไรสะสม	(483,875)	(459,375)	(434,875)

ซึ่งหากบันทึกแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าว ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4 (สมมติว่าปีงบประมาณ 25x3 เสร็จแล้ว) การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้



รายการปรับปรุง ณ วันที่ 1 มกราคม 25x4

อาคาร	490,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม		30,625
กำไรสะสม		459,375

(บันทึกรายการแก้ไขข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีอาคาร)

ภายหลังจากปรับปรุงแล้ว ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทจะเพิ่มขึ้น ตามงบกำไรสะสมเปรียบเทียบ 2 ปี ดังนี้

	<u>25x3</u>	<u>25x4</u>
กำไรสะสมต้นงวดก่อนปรับปรุง	1,000,000	1,200,000
ผลสะสมจากข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีอาคาร (หมายเหตุ xx)	483,875	483,875
กำไรสะสมต้นงวดหลังปรับปรุง	1,483,875	1,683,875
กำไรสุทธิ	200,000	xx
กำไรสะสมปลายงวด	1,683,875	xx

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อ xx

ในปี 25x4 บริษัทได้แก้ไขข้อผิดพลาดในการบันทึกราคาทุนของอาคาร ส่งผลให้กำไรสะสมต้นงวด 25x3 และ 25x4 เพิ่มขึ้นเท่ากับ 483,875 บาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิเพิ่มขึ้นในจำนวนที่เท่ากัน

เฉลยข้อ 1 (ข)

การจัดทำงบกระแสเงินสดแบบทางตรง

**บริษัทโตม จำกัด**

**งบกระแสเงินสด**

**สำหรับปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2550**

**กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน**

เงินสดรับจากลูกค้า	102,000	a
เงินปันผลรับ	3,000	
	<hr/>	
เงินสดรับจากกิจกรรมดำเนินงาน		105,000
เงินสดจ่ายให้กับเจ้าหนี้การค้า	75,000	b
เงินสดจ่ายค่าใช้จ่าย	9,000	c
เงินสดจ่ายค่าดอกเบี้ย	1,000	d
เงินสดจ่ายค่าภาษีเงินได้	5,000	e
	<hr/>	
เงินสดจ่ายจากกิจกรรมดำเนินงาน		(90,000)
เงินสดรับสุทธิจากการดำเนินงาน		15,000

**กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน**

ค่าขายอุปกรณ์	5,000	
จ่ายซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	(8,000)	
	<hr/>	
เงินสดจ่ายสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		(3,000)

**กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน**

ขายหุ้นสามัญ	5,000	
ตัวเงินจ่ายเพิ่มขึ้น	9,000	
จ่ายเงินปันผล	(9,000)	
	<hr/>	
กระแสเงินสดรับจากกิจกรรมจัดหาเงินสุทธิ		5,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ		17,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดต้นงวด		16,000
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดปลายงวด		<hr/> <hr/> 33,000

การคำนวณประกอบ

- a) ยอดขาย + ลูกหนี้ต้นงวด - ลูกหนี้ปลายงวด = เงินสดรับจากลูกค้า  
 $100,000 + 11,000 - 9,000 = 102,000$  บาท
- b) ต้นทุนขาย + เจ้าหนี้การค้าต้นงวด - เจ้าหนี้การค้าปลายงวด + สินค้าคงเหลือปลายงวด - สินค้าคงเหลือต้นงวด = เงินสดจ่ายให้เจ้าหนี้การค้า  
 $60,000 + 12,000 - 2,000 + 14,000 - 9,000 = 75,000$  บาท
- c) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน + ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าปลายงวด - ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าต้นงวด - ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายตัดจ่าย = เงินสดจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน  
 $12,000 + 10,000 - 13,000 = 9,000$  บาท
- d) ดอกเบี้ยจ่าย + ดอกเบี้ยค้างจ่ายต้นงวด - ดอกเบี้ยค้างจ่ายปลายงวด = ดอกเบี้ยจ่ายเป็นเงินสด  
 $2,000 + 2,000 - 3,000 = 1,000$  บาท
- e) ภาษีเงินได้นิติบุคคล + ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายต้นงวด - ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายปลายงวด + ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีต้นงวด - ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีปลายงวด = เงินสดจ่ายค่าภาษี  
 $9,000 + 1,000 - 2,000 + 6,000 - 9,000 = 5,000$  บาท

การกระทบยอดกำไรสุทธิไปหาเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน

กำไรสุทธิ	16,000
บวก (หัก) รายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเงินสด	
ค่าเสื่อมราคา	8,000
ค่าตัดจ่าย	1,000
กำไรจากการขายเครื่องจักร	(3,000)
ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเพิ่มขึ้น	3,000
เงินลงทุนในบริษัทร่วมเพิ่มขึ้น	(2,000)
ลูกหนี้การค้าลดลง	2,000
สินค้าคงเหลือเพิ่มขึ้น	(5,000)
ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าลดลง	3,000
เจ้าหนี้การค้าลดลง	(10,000)
ดอกเบี้ยค้างจ่ายเพิ่มขึ้น	1,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายเพิ่มขึ้น	1,000
กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน	15,000
<u>ธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับเงินสด (เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบฯ)</u>	
การแปลงสภาพหุ้นกู้เป็นหุ้นสามัญ	15,000
การทำสัญญาเช่าระยะยาว	5,000

เปิดเผยนโยบายบัญชี

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินสดและเงินฝากธนาคาร และเงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งถึงกำหนดจ่ายคืนภายในระยะเวลาไม่เกิน 3 เดือนนับจากวันที่ได้มาและไม่มีข้อจำกัดในการเบิกใช้

เฉลยข้อ 2 ก

ราคาตลาด (ราคาซื้อ) ของหุ้นกู้จะเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่หุ้นกุนั้นๆ จะจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นกู้ ซึ่งจะประกอบไปด้วยกระแสเงินสดของดอกเบี้ย (งวดละ 3,000 เป็นเวลา 3 งวด) และกระแสเงินสดของเงินต้น (100,000 บาทในอีก 1 ½ ปีข้างหน้า) สำหรับข้อนี้เป็นการซื้อหุ้นกู้ในราคาสูงกว่ามูลค่าที่ตราไว้ เนื่องจากกิจการผู้ซื้อหุ้นกู้โดยได้ผลตอบแทน 4% ต่อปี แต่อัตราดอกเบี้ยหน้าหุ้นกู้เท่ากับ 6% ต่อปี ซึ่งระยะเวลาที่เหลือของหุ้นกุนับวันนี้คือ 1 ½ ปี ดังนั้น บ. แสงคำจะจ่ายเงินซื้อหุ้นกู้ตามการคำนวณดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ราคาจ่ายซื้อหุ้นกู้} &= (\text{PMT} \times \text{PVIFA}, n=3, i = 2\%) + (\text{FV} \times \text{PVIF}, n = 3, i = 2\%) \\
 &= (3,000 \times 2.8839) + (100,000 \times 0.9423) \\
 &= 8,951 + 94,230 \\
 &= 102,881 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

โดยตารางตัดจำหน่ายหุ้นกู้สามารถแสดงได้ดังนี้

งวด	เงินสดรับ	ดอกเบี้ยรับ	ตัดเงินต้น	เงินต้นคงเหลือ
0				102,881.00
1	3,000.00	2,057.62	942.38	101,938.62
2	3,000.00	2,038.77	961.23	100,977.39
3	3,000.00	2,019.55	977.39	100,000.00
3	100,000.00	-	100,000.00	0.00

บันทึกบัญชี

31/7/25x1	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้	102,881.00	
	ดอกเบี้ยค้างรับ		3,000.00
	เงินสด		105,881.00

บันทึกการซื้อหุ้นกู้

1/8/25x1	เงินสด	3,000.00	
	ดอกเบี้ยค้างรับ		3,000.00

บันทึกการรับดอกเบี้ย

31/12/25x1	ดอกเบี้ยค้างรับ (100,000 x 6% x 5/12)	2,500.00	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้		785.32
	ดอกเบี้ยรับ (102,881 x 4% x 5/12)		1,714.68
	<u>บันทึกการรับรู้รายได้ดอกเบี้ย</u>		
31/12/25x1	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนใน หลักทรัพย์เพื่อขาย (EQ)	2,095.68	
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้		2,095.68
	<u>ปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุนเป็นราคายุติธรรม</u> <u>[(102,881 - 785.32) - (100 x 1,000 บาท)]</u>		
1/1/25x2	เงินสด [(1,005 + ดบ.ค้าง 25) x 100]	103,000.00	
	รายการขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วจากเงินลงทุนใน หลักทรัพย์เพื่อขาย (P/L)	1,595.68	
	รายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากเงิน ลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย (EQ)		2,095.68
	เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย - หุ้นกู้		100,000.00
	ดอกเบี้ยค้างรับ		2,500.00
	<u>บันทึกการขายเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย</u>		

เฉลย ข้อ 2 ข

คำนวณยอดขาย

คำนวณยอดขายปี 25x1 โดยใช้บัญชีแยกประเภท

ลูกหนี้การค้า			
ยอดยกมา	100,000		
หนี้สูญรับคืน	2,000	รับชำระเงิน	2,000,000
<b>ขาย</b>	<b>2,055,800</b>	ตัดหนี้สูญ	7,800
		ยอดยกไป	150,000
	<u>2,157,800</u>		<u>2,157,800</u>

ข้อ ข คำนวณลูกหนี้จัดประเภทตามช่วงเวลา

อายุลูกหนี้ค้างชำระ	จำนวนลูกหนี้
ยังไม่ครบกำหนดชำระ	-
ค้างชำระ 1-30 วัน	22,000
ค้างชำระ 31-60 วัน	14,000
ค้างชำระ 61-90 วัน	36,000
ค้างชำระ 91-120 วัน	31,000
ค้างชำระ 121-150 วัน	12,000
เกิน 150 วันขึ้นไป	35,000
รวม	<u>150,000</u>

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญปลายงวดสามารถคำนวณได้ดังนี้

อายุลูกหนี้ค้างชำระ	จำนวนลูกหนี้	% สำรองฯ	ค่าเผื่อฯ
ยังไม่ครบกำหนดชำระ	-	2%	-
ค้างชำระ 1-30 วัน	22,000	5%	1,100
ค้างชำระ 31-60 วัน	14,000	10%	1,400
ค้างชำระ 61-90 วัน	36,000	15%	5,400
ค้างชำระ 91-120 วัน	31,000	20%	6,200
ค้างชำระ 121-150 วัน	12,000	30%	3,600
เกิน 150 วันขึ้นไป	35,000	50%	17,500
รวม	<u>150,000</u>		<u>35,200</u>

ดังนั้น จึงต้องตั้งเพิ่มตามการคำนวณโดยใช้บัญชีแยกประเภทต่อไปนี้  
 คำนวณการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญโดยใช้บัญชีแยกประเภท

ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ			
ตัดหนี้สูญ	7,800	ยอดยกมา	15,000
		หนี้สูญรับคืน	2,000
		<b>ตั้งเพิ่ม</b>	<b>26,000</b>
ยอดยกไป	35,200		
	<u>43,000</u>		<u>43,000</u>

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ 26,000  
 เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 26,000  
ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

เฉลยข้อ 3

หาต้นทุนร่วมของสินค้า A และ B โดยใช้มูลค่าขาย ณ จุดแยกออกเป็นตัวปันส่วน  
ต้นทุนร่วมที่จะปันส่วนให้ A และ B

ต้นทุนร่วมของ A, B และ C 407,000 บาท  
 หัก มูลค่าขายสุทธิของ C  
 (2,000 x 14 x 25%) 7,000 บาท  
ต้นทุนร่วมที่จะปันส่วนให้ A และ B 400,000 บาท

สินค้า	ปริมาณ ผลิต (1)	ราคา ขาย (2)	มูลค่าขาย	คชจ.ที่	มูลค่าขาย	สัดส่วน	ปันส่วน ตท.รวม
			ณ จุด แยกตัว (3)	เกี่ยวข้อง (4)	หลังคชจ. (5)		
			(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
A	1,000	100	100,000	35,000	65,000	30.23%	<b>120,930</b>
B	5,000	40	200,000	50,000	150,000	69.77%	<b>279,070</b>
		รวม	300,000	85,000	215,000	100.00%	<b>400,000</b>

(3) = (1) x (2)

(4) = (3) x 25%, 35%

(5) = (3) - (4)

(6) = (5) / 215,000

(7) = (6) x 400,000

ข้อ ข

คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของ B กรณีทำต่อ

ต้นทุนรวมที่รับปันส่วน	279,070	บาท
บวก ต้นทุนทำต่อ	160,000	บาท
รวม	439,070	บาท
หาร จำนวนหน่วยผลผลิต (5,000 หน่วย x 90%)	4,500	หน่วย
คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของ B กรณีทำต่อ	97.57	บาท

ข้อ ค

สินค้า	ปริมาณ ผลิต	ราคา ขาย	มูลค่าขาย		ต้นทุนทำ ต่อ (4.1)	มูลค่า		ปันส่วน ตท.รวม
			ณ จุด แยกตัว	คชจ.ที่ เกี่ยวข้อง		ขาย หลังคชจ.	สัดส่วน	
	(1)	(2)	(3)	(4)		(5)	(6)	(7)
A	1,000	100	100,000	35,000		65,000	20.97%	83,871
B	4,500	120	540,000	135,000	160,000	245,000	79.03%	316,129
			640,000	170,000	160,000	310,000	100.00%	400,000

(3) = (1) x (2)

(4) = (3) x 25%, 35%

(5) = (3) - (4) - (4.1)

(6) = (5) / 215,000

(7) = (6) x 400,000



ง. เปรียบเทียบว่าควรผลิต B ต่อหรือไม่  
เปรียบเทียบการขาย B ณ จุดแยกตัว หรือผลิตต่อ

	<u>กรณีผลิตต่อ</u>	<u>กรณีขายทันที</u>	<u>ผลต่าง</u>
มูลค่าขาย [(5,000 x 40), (4,500 x 120)]	540,000	200,000	340,000
หัก ต้นทุนทำต่อ	(160,000)	0	(160,000)
คชจ. ขายบริหาร 35%	(189,000)	(70,000)	(119,000)
รวมค่าใช้จ่าย	(349,000)	(70,000)	(279,000)
กำไรสุทธิ	191,000	130,000	<b>61,000</b>

สรุปว่ากำไรเพิ่มขึ้น จึงควรผลิตต่อ