

ข้อสอบ CPA จำลองพร้อมเฉลย ครั้งที่ 2/2565

ขอขอบคุณผู้ไม่ประสงค์ออกนามหลายท่านที่กรุณาให้ข้อมูลข้อสอบชุดนี้
ขอให้ความมีน้ำใจของท่าน ส่งผลให้ท่านสอบผ่านเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ในเร็ววัน



วิชา การบัญชี 2 (ส่วนอัตร้อย)

การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

โดย ดร. สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ

สารบัญ

ปรณัย (บางส่วน).....	3
ข้อ 1.1 หน้าที่แปลงสภาพ และการปรับปรุงรายการ.....	9
ข้อ 1.2 เกษตรกรรม.....	12
ข้อ 2.1 รายการหมุนเวียน / ไม่หมุนเวียน 10 คะแนน.....	14
ข้อ 2.2 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี.....	16
ข้อ 2.3 ประมาณการหนี้สินจากคดีความ.....	16
ข้อ 3 ต้นทุนงานสั่งทำ.....	17
หนังสืออ้างอิง.....	19

“เอกสารชุดนี้ได้รับความร่วมมือร่วมใจจากทั้งผู้เข้าสอบจำนวนมาก และตัวผมผู้จัดทำคิดเป็นชั่วโมงทำงานรวมมากกว่า 50 ชั่วโมงทำงาน ซึ่งทุกคนที่เกี่ยวข้องยินดีที่จะให้พี่น้องใช้เพื่อเพิ่มพูนความรู้และศักยภาพในการสอบ แต่จะไม่ยินดีแม้แต่ชนิดเดียวหากถูกนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ ดังนั้น จึงขออธิบายเกี่ยวกับความคุ้มครองดังนี้”

เอกสารชุดนี้ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2558

อนุญาตให้ใช้โดยไม่ต้องขออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

- 1) การใช้เพื่อเตรียมสอบ CPA ของตนเอง หรืออธิบายเพื่อนฝูงโดยไม่หวังผลตอบแทน (ไม่สงวนลิขสิทธิ์ใดๆ กับผู้เข้าสอบครับ)
- 2) การใช้ประกอบการเรียนการสอนในสถาบันการศึกษาทั้ง ของรัฐและเอกชนในลักษณะที่ไม่หวังผลกำไร
- 3) การใช้เพื่อ update ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินของตนเอง

ไม่อนุญาตให้ใช้

- 1) การใช้ประกอบการติวสอบ CPA ในลักษณะที่เป็นติวเตอร์ที่เปิดสอนและเก็บค่าตอบแทน
- 2) การดัดแปลงหรือคัดลอกเพื่อประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ เช่น การพิมพ์ขาย การใช้ประกอบกับเอกสารประกอบการสอน หรือการกระทำลักษณะอื่นใดที่เข้าข่ายการทำเพื่อหวังประโยชน์เชิงพาณิชย์

หากท่านไม่มั่นใจว่าท่านอยู่ในข่ายอนุญาตให้ใช้หรือไม่ โปรดโทรสอบถาม 081 755 0543

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ หรือขอหนังสืออนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

ขอบคุณที่เข้าใจครับ

ปรนัย (บางส่วน)

1. ข้อใดเป็นประมาณการที่ส่งผลกระทบต่อหลายงวดบัญชี
 - a. ประมาณการประกันสินค้าเสียหาย
 - b. ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย
 - c. ผลขาดทุนจากการประเมินมูลค่าโครงการบ้านจัดสรรที่มีไว้เพื่อขาย
 - d. ประมาณการอายุใช้ประโยชน์ลิขสิทธิ์..
2. ข้อใดส่งผลกระทบต่อหุ้นพื้นฐานเปลี่ยนแปลงไป
 - a. ใบสำคัญแสดงสิทธิที่มีสิทธิแปลงเป็นหุ้นสามัญ
 - b. หุ้นกู้ที่มีสิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ
 - c. หุ้นบุริมสิทธิที่มีสิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ
 - d. หุ้นสามัญซื้อคืน..
3. ข้อใดไม่เป็นผลทำให้กำไรต่อหุ้นปรับลดจากกำไรต่อหุ้นพื้นฐาน
 - a. สิทธิซื้อหุ้น
 - b. หุ้นกู้แปลงสภาพ
 - c. หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ
 - d. หุ้นสามัญซื้อคืน..
4. ข้อใดเป็นการดำเนินงานที่ควรใช้ระบบบัญชีต้นทุนร่วม
 - a. การหาปลาของประมง..
 - b. ธุรกิจกระเป๋ากลายชนิด
 - c. อุตสาหกรรมผลิตลูกบอล เช่น ลูกฟุตบอล ลูกวอลเลย์
 - d. ผลิตผ้ายี่สิบธรรมชาติ และส่งผ้าไปยังอ้อมสีต่อตามคำสั่งลูกค้า
5. กิจการจัดโครงการโปรโมชั่นโดยหากลูกค้าซื้อของครบ 10,000 บาท รับคูปองส่วนลด 50% สำหรับการซื้อครั้งถัดไปโดยให้ส่วนลดไม่เกิน 2,000 บาท โดยกิจการคาดว่าจะมีผู้มาใช้คูปอง 70% และมีการซื้อโดยใช้คูปองโดยเฉลี่ยประมาณ 3,000 บาท เมื่อมีลูกค้ามาซื้อสินค้าจำนวน 10,000 บาท กิจการจะรับรู้รายได้จากการขายเท่าไร
 - a. 8,000 บาท
 - b. 9,050 บาท..
 - c. 8,950 บาท
 - d. 10,000 บาท

รายการ	ราคาเอกเทศ	สัดส่วน	ปันส่วนรายได้
ขายสินค้า	10,000	90.5%	9,050
คูปอง*	1,050	9.5%	950
รวม	11,050	100.0%	10,000
* (3000 x 50% x 70%)			

6. ข้อใดเป็นการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี
- การเปลี่ยนมูลค่าคงเหลือของเครื่องจักร
 - การเปลี่ยนวิธีการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากวิธีทุนเดิม เป็น วิธีมูลค่ายุติธรรม..
 - การเปลี่ยนจำนวนของค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตของลูกหนี้
 - การเปลี่ยนอายุประโยชน์สินทรัพย์
7. บริษัท ก ขายสินค้า โดยมีค่าใช้จ่ายในการขาย รายการใดที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ “ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา”
- ค่าเดินทางไปเสนองาน
 - ค่าคอมมิชชั่น 3% ที่จ่ายให้กับ บริษัท ข เมื่อเซ็นสัญญา..
 - ค่าคอมมิชชั่น ที่จ่ายให้กับพนักงานของของบริษัท ก ตาม % ที่ตกลงกัน
 - ค่าคอมมิชชั่น ที่จ่ายให้กับหัวหน้าแผนกขายของบริษัท ก เมื่อยอดขายเป็นไปตามเป้า
8. ข้อใดถือเป็นรายการเงินสดและเทียบเท่าเงินสด
- เงินฝากประจำอายุ 2 เดือน..
 - เงินฝากประจำ 3 ปี แต่กำลังจะครบกำหนดในอีก 3 เดือนข้างหน้า
 - เงินเบิกเกินบัญชี
 - เงินฝากบัญชีธนาคาร แต่มีภาระสัญญากับเจ้าหนี้ไว้ว่าห้ามถอน
9. กิจการมีระบบผลิตแบบต้นทุนช่วง วิธีถ่วงเฉลี่ย กิจการใส่วัตถุดิบทั้งหมดเข้าไปในกระบวนการผลิตตั้งแต่ต้นทาง งานระหว่างทำต้นงวด 1,500 หน่วย ขึ้นความสำเร็จ 75% ต้นทุน DM 48,000 บาท CC 20,000 บาท หน่วยผลิตระหว่างงวด 1,400 หน่วย งานระหว่างทำปลายงวด 2,000 หน่วย DM 52,000 บาท CC 24,000 บาท ขึ้นความสำเร็จ 40% ต้นทุนหน่วยดีโอนออกเท่ากับเท่าใด
- 144,000 บาท
 - 39,724 บาท
 - 44,690 บาท
 - 54,329 บาท..

	หน่วยผลิต	หน่วยเทียบสำเร็จรูป			
		DM		CC	
หน่วยยกมา	1,500				
หน่วยเริ่มผลิต	1,400				
รวม	2,900				
หน่วยผลิตเสร็จไอออนออก	900	100%	900	100%	900
หน่วยยกไป (CC 40%)	2,000	100%	2,000	40%	800
รวม	2,900		2,900		1,700
ต้นทุนการผลิต					
ต้นทุนงวด	68,000		48,000		20,000
เกิดขึ้นระหว่างงวด	76,000		52,000		24,000
รวมต้นทุนการผลิต	144,000		100,000		44,000
หารหน่วยเทียบสำเร็จรูป			2,900		1,700
ต้นทุนต่อหน่วยเทียบ	60.37		34.48		25.88
ต้นทุนการผลิต					
ต้นทุนงวด	68,000				
เกิดขึ้นระหว่างงวด	76,000				
ต้นทุนรวม	144,000				
ต้นทุนของหน่วยดีไอออนออก	54,329		(60.37 x 900 หน่วย)		
งานระหว่างทำปลายงวด					
DM	68,966				
CC	20,706				
ต้นทุนงานระหว่างทำปลายงวด	89,671				
ต้นทุนรวม	144,000				

10. ต้นเดือนตุลาคม ราคาเนื้อหมูกิโลละ 200 บาท และมีความผันผวนมาก เหตุการณ์ใดไม่น่าเกิดกับร้านขาย ซาลาเปาหมูสับ

- กิจการร้านซาลาเปาจะคำนวณผลต่างราคาได้ไม่แม่นยำ เนื่องจากราคาวัตถุดิบผันผวน
- กิจการจะมีผลต่างปริมาณการใช้ที่ไม่น่าพอใจเนื่องจากเนื้อหมูราคาสูงจึงใช้น้อยลง..
- ทำสัญญาฟอร์เวิร์ดซื้อเนื้อหมูล่วงหน้า
- กิจการมีผลต่างราคาที่น่าพอใจ เนื่องจากกิจการมีการปรับปรุงต้นทุนมาตรฐานใหม่ทุกเดือน

11. กิจการมีหุ้นสามัญ 1,000,000 หุ้น และหุ้นบุริมสิทธิ 500,000 หุ้น มีกำไรสุทธิเท่ากับ 1,000,000 บาท เงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมไว้แล้ว 100,000 บาท ภาษีจากเงินปันผล 20,000 บาท กำไรต่อหุ้นพื้นฐานเท่ากับเท่าใด

- 1 บาท /หุ้น
- 0.90 บาท/หุ้น..
- 0.92 บาท/หุ้น
- 0.67 บาท/หุ้น

12. อ้างถึง TAS 24 ธุรกรรมใดต่อไปนี้ A ไม่ต้องเปิดเผย B เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- B เป็นบริษัทร่วมของ A
- B เป็นการร่วมค้าของ C โดย A เป็นบ.ร่วมของ C

- c. B เป็นการร่วมค้าของ A
- d. D ให้การสนับสนุนทางการเงินแก่ A และ B..
13. บริษัทประกาศให้สิทธิซื้อหุ้นพนักงานในวันที่ 1 ม.ค. x1 สำหรับพนักงานที่ทำงานครบ 1 ปี โดยที่ประชุมผู้ถือหุ้นอนุมัติการให้สิทธิซื้อหุ้นดังกล่าวในวันที่ 31 พ.ค. x1 บริษัทต้องเริ่มรับรู้รายการเมื่อใด
- a. 1 ม.ค. x1
- b. 31 พ.ค. x1..
- c. 31 ธ.ค. x1
- d. วันใดก็ได้ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาของฝ่ายบริหาร
14. ณ สิ้นรอบรายงาน กิจการต้องตั้งด้อยค่าค่าความนิยม ข้อใดถูกต้องสำหรับงบการเงินระหว่างกาล
- a. บริษัทต้องตั้งด้อยค่าเพิ่มหากพิจารณาแล้วว่าค่าความนิยมด้อยค่าเพิ่มขึ้น และต้องกลับรายการหากค่าความนิยมด้อยค่าน้อยลง
- b. บริษัทต้องตั้งด้อยค่าเพิ่มหากพิจารณาแล้วว่าค่าความนิยมด้อยค่าเพิ่มขึ้น โดยไม่กลับรายการถึงแม้ค่าความนิยมด้อยค่าน้อยลง..
- c. สำหรับงบการเงินระหว่างกาล บริษัทไม่ต้องตั้งด้อยค่าเพิ่มขึ้น ถึงแม้จะพิจารณาแล้วว่าค่าความนิยมจะด้อยค่ามากขึ้นก็ตาม
- d. กิจการไม่จำเป็นต้องตั้งด้อยค่าในกรณีที่เกิดทำงบการเงินระหว่างกาล
15. ข้อใดเป็นรายการที่ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผย
- a. จำนวนเงินขั้นต่ำตามสัญญาเช่าคิดลดในระยะ 5 ปี และเกินกว่า 5 ปี
- b. จำนวนเงินขั้นต่ำตามสัญญาเช่าคิดลดในระยะ 5 ปี
- c. จำนวนเงินขั้นต่ำตามสัญญาเช่าไม่คิดลดในระยะ 5 ปี และเกินกว่า 5 ปี..
- d. จำนวนเงินขั้นต่ำตามสัญญาเช่าไม่คิดลดในระยะ 5 ปี
16. ต้นปี 25x1 กิจการให้เช่าอาคาร 20 ปี ค่าเช่าปีละ 500,000 บาท โดยผู้เช่าจะต้องจ่ายค่าสิทธิใช้พื้นที่ 1 ล้านบาท ตั้งแต่วันทำสัญญา ผู้ให้เช่าจะขึ้นค่าเช่าร้อยละ 10 ทุกๆ 10 ปี ถ้ามว่าจะต้องบันทึกค่าเช่าเท่าใด
- a. 500,000 บาท
- b. 525,000 บาท
- c. 550,000 บาท
- d. 575,000 บาท..

	หน่วย : บาท
ค่าสิทธิใช้พื้นที่	1,000,000
ค่าเช่า 10 ปีแรกปีละ 500,000 บาท	5,000,000
ค่าเช่า 10 ปีหลังปีละ 550,000 บาท	5,500,000
รวมค่าเช่า 20 ปี	11,500,000
ค่าเช่าต่อปี	575,000

17. กิจการจะขายสินทรัพย์ในสภาพปัจจุบันภายใน 1 ปี และได้รับการอนุมัติจากผู้ถือหุ้นแล้ว ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 900,000 มูลค่ายุติธรรม 850,000 ต้นทุนในการขาย 50,000 กิจการจะบันทึกมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับเท่าไร
- 900,000 บาท
 - 850,000 บาท
 - 800,000 บาท..
 - 950,000 บาท
18. ข้อใดไม่ใช่เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
- เงินฝากประจำอายุ 2 เดือน
 - ตั๋วแลกเงินที่จะครบกำหนดอีก 3 เดือน..
 - เงินเบิกเกินบัญชีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อบริหารเงิน
 - เงินฝากบัญชีธนาคาร แต่มีภาระสัญญาเกี่ยวกับเจ้าหนี้ไว้ว่าห้ามถอน
19. ได้รับใบเสร็จรับเงินค่าบำบัดน้ำเสีย หลังปิดงบการเงิน ธุรกรรมนี้กระทบกับต้นทุนอย่างไร
- งานระหว่างทำกระทบทุกกรณี
 - ค่าใช้จ่ายการผลิตจ่ายจริงได้รับผลกระทบ..
 - วัตถุดิบทางตรงไม่กระทบ
 - ค่าแรงงานทางตรงไม่กระทบ
20. บริษัทเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายไอศกรีม ซึ่งผลิตบริเวณด้านหลังร้านและขายด้านหน้าร้าน โดยลูกค้าสามารถเป็นผู้เปิดตู้แช่แข็งและเลือกหยิบไอติมได้เอง ปี 25x4 บริษัทประเมินว่าตู้แช่ไอศกรีมหน้าร้านมีประสิทธิภาพการทำงานต่ำลงทำให้เสียค่าไฟฟ้าเพิ่มมากขึ้น เหตุการณ์ดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่ออย่างไรได้
- ไม่กระทบกับต้นทุนขายเพราะค่าไฟต้นทุนงวดต่ำ ค่าไฟปลายงวดสูง
 - ทำให้ wip ปลายงวดสูงขึ้น
 - ค่าใช้จ่ายในการขายเพิ่มขึ้น..
 - ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น
21. ข้อใดต้องรับรู้รายได้แบบ over time
- .
 - .
 - .
 - กิจการทำรองเท้า ตกลงกับลูกค้าว่าลูกค้าจะส่งวัตถุดิบทั้งหมดให้ ให้กิจการเป็นคนผลิต แล้วกิจการจะได้รับรายได้เป็น ต้นทุน+margin..
22. บริษัท เล็ก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของ บริษัท ใหญ่ จำกัด ได้ให้สิทธิแก่พนักงานที่ทำงานครบ 1 ปี ในการซื้อหุ้นบริษัท ใหญ่ จำกัด การบันทึกรายการดังกล่าวข้อใดไม่เหมาะสม
- บริษัทใหญ่ต้องบันทึกเพิ่มเงินลงทุนในบริษัทเล็ก

- b. บริษัทเล็กต้องบันทึกภาระผูกพันเป็นหนี้สินของกิจการ
- c. บริษัทเล็กต้องบันทึกค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนตั้งแต่วันที่ให้สิทธิแก่พนักงาน..
- d. บ.ใหญ่ต้องบันทึกสิทธิที่ให้พนักงานเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของในงบการเงินรวม
23. ในการจัดทำงบกระแสเงินสดรวม ข้อใดไม่เหมาะสม
- a.
- b. บริษัทแสดงเงินสดจ่ายซื้อเงินลงทุนในบริษัทย่อยเพิ่มเติมจาก 60% เป็น 80% ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน..
- c. บริษัทต้องแสดงเงินสดจ่ายซื้อบริษัทย่อยสุทธิจากเงินสดของบริษัทย่อยนั้น
- d. บริษัทต้องแยกแสดงเงินสดจ่ายซื้อบริษัทย่อยกับเงินสดรับจากการจำหน่ายบริษัทย่อย
24. ข้อใดไม่ใช่ตัวอย่างลักษณะพิเศษของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของประเทศที่บ่งชี้ว่าภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้เกิดขึ้นแล้ว (TAS29)
- a. ประชากรโดยทั่วไปพอใจที่จะถือทรัพย์สินในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือในรูปของสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียร หรือใช้เงินสกุลเงินท้องถิ่นที่ตนถืออยู่ไปลงทุนทันทีเพื่อรักษาอำนาจซื้อ
- b. ประชากรโดยทั่วไปจะคำนึงถึงมูลค่าต่างๆในรูปสกุลเงินตราต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียรมากกว่าในรูปสกุลเงินท้องถิ่น การตั้งราคาสินค้าอาจจะอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศนั้น
- c. อัตราดอกเบี้ย ค่าแรง และราคาสินค้าผูกพันกับดัชนีราคา และ
- d. อัตราเงินเฟ้อสะสมในช่วงระยะเวลาสามปีที่ผ่านมาใกล้เคียงหรือเกินร้อยละ 80..
25. ข้อใดไม่มีผลกระทบต่อผลต่างด้านประสิทธิภาพ
- a. วัตถุดิบมีราคาสูงขึ้น..
- b. เครื่องจักรเสียหาย
- c. ขึ้นส่วนซ่อมบำรุงขาดตลาดเนื่องจากปัญหา supply chain
- d. พนักงานลดลงจำนวนมากเนื่องจากโควิด

ข้อ 1.1 หนี้ที่เปลี่ยนแปลงสภาพ และการปรับปรุงรายการ

1/1/25x1 บริษัทเอก จำกัด ออกหุ้นกู้ 10,000หน่วย หน่วยละ 100 เป็นเงิน10,000,000 มีค่านายหน้า 100,000 ดอกเบี้ย 5% จ่ายทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปีเป็นเวลา 5 ปี มีสิทธิแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ 1 หน่วยต่อ 5 หุ้นสามัญ โดยหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพ มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 8 ล้านบาท

ต่อมา 1/1/25x3 บริษัทโท จำกัด (มหาชน) ได้เข้าซื้อกิจการเอก จึงทำให้เอกต้องส่งบให้โทโดยต้องจัดทำงบจาก NPAEs เป็น Full TFRS for PAEs

ให้ทำ

1. คำนวณมูลค่าสิทธิแปลงสภาพ 3 คะแนน
2. บันทึกบัญชีปรับปรุงธุรกรรมข้างต้นเมื่อโทเข้าซื้อกิจการ 5 คะแนน
3. จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ปี 25x2, 25x3, 25x4 3 คะแนน
4. บันทึกการจ่ายดอกเบี้ยปี 25x4 3 คะแนน

ตารางตัดบัญชีหุ้นกู้ (บาท)

วตป	ดอกเบี้ยตามตัว	NPAEs		
		ดอกเบี้ย (EIR 5.23%)	เพิ่มขึ้น	ต้นคงเหลือ
1/1/25x1				9,900,000
31/12/25x1	500,000	518,014	18,014	9,918,014
31/12/25x2	500,000	518,956	18,956	9,936,970
31/12/25x3	500,000	519,948	19,948	9,956,918
31/12/25x4	500,000	520,992	20,992	9,977,910
31/12/25x5	500,000	522,090	22,090	10,000,000

ตารางตัดบัญชีหุ้นกู้ (บาท)

วตป	ดอกเบี้ยตามตัว	Full TFRS for PAEs		
		ดอกเบี้ย (EIR 10.63%)	เพิ่มขึ้น	คงเหลือ
1/1/25x1				7,900,000
31/12/25x1	500,000	839,695	339,695	8,239,695
31/12/25x2	500,000	875,802	375,802	8,615,497
31/12/25x3	500,000	915,746	415,746	9,031,242
31/12/25x4	500,000	959,935	459,935	9,491,178
31/12/25x5	500,000	1,008,822	508,822	10,000,000

ตอบ

1. หาราคาสหิทธิแปลงสภาพ 3 คะแนน

อ้างถึง TAS32 ย่อหน้าที่ 32 “กิจการที่ออกหุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ จะกำหนดมูลค่าตามบัญชีขององค์ประกอบที่เป็นหนี้สิน เป็นอันดับแรก โดยวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ที่ไม่มีองค์ประกอบที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง มูลค่าตามบัญชีของตราสารทุนซึ่งในที่นี้คือ สิทธิเลือกในการแปลงสภาพเครื่องมือทางการเงินเป็นหุ้นสามัญจะกำหนดโดยการหักมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินจากมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมทั้งหมด”

ดังนั้น มูลค่าสิทธิแปลงสภาพจึงเป็นผลต่างระหว่างเงินรับจากการออกหุ้นกู้ กับมูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพ ดังนี้

	หน่วย: บาท
เงินสรับจากการออกหุ้นกู้แปลงสภาพ (สุทธิจากค่านายหน้า)	9,900,000
มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้แบบเดียวกันที่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพ (สุทธิจากค่านายหน้า)*	(7,900,000)
มูลค่าตามบัญชีของสิทธิแปลงสภาพ (ตราสารทุน)	2,000,000

* โจทย์ไม่ได้ให้ข้อมูลอัตราค่านายหน้าจึงสมมติว่า = 0.1m

2. ใ้บันทึกบัญชีปรับปรุงธุรกรรมข้างต้นเมื่อโทเข้าซื้อกิจการ 5 คะแนน

วันที่โทเข้าซื้อกิจการคือ 1/1/25x3 ซึ่งเอกจะยังปีงบประมาณ 25x2 ไม่เสร็จ เอกจึงสามารถปรับปรุงงบการเงินปี 25x2 ให้ถูกต้องได้ ตามการคำนวณต่อไปนี้

วตป	NPAEs		TFRS		ผลต่าง TFRS - NPAEs	
	ดอกเบีย (EIR 5.23%)	ต้นคงเหลือ	ดอกเบีย (EIR 10.63%)	คงเหลือ	ดอกเบีย	เงินต้น
1/1/25x1	0	9,900,000	0	7,900,000	0	(2,000,000)
31/12/25x1	518,014	9,918,014	839,695	8,239,695	321,681	(1,678,319)
31/12/25x2	518,956	9,936,970	875,802	8,615,497	356,845	(1,321,473)
31/12/25x3	519,948	9,956,918	915,746	9,031,242	395,798	(925,676)
31/12/25x4	520,992	9,977,910	959,935	9,491,178	438,944	(486,732)
31/12/25x5	522,090	10,000,000	1,008,822	10,000,000	486,732	0

และบันทึกบัญชีดังนี้

31/12/25x2		
dr. เจ้าหนี้หุ้นกู้ (L-)	1,321,473	
dr. กำไรสะสม	321,681	
dr. ดอกเบียจ่าย (P/L)	356,845	
cr. สิทธิแปลงสภาพ (EQ+)		2,000,000
บันทึกปรับปรุงแยกองค์ประกอบของทุนออกจากหนี้สิน		

3. จัดทำงบแสดงฐานะการเงินปี 25x2, 25x3, และ 25x4 สำหรับรายการที่เกี่ยวข้อง 3 คะแนน

บริษัท เอก จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม	25x4	25x3	25x2
	บาท	บาท	บาท
หนี้สินระยะยาว			
เจ้าหนี้หุ้นกู้ (สุทธิ)	9,491,178	9,031,242	8,615,497
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
สิทธิแปลงสภาพหุ้นสามัญ	2,000,000	2,000,000	2,000,000

4. บันทึกการจ่ายดอกเบี้ยปี 25x4 3 คะแนน

31/12/25x4			
dr.	ดอกเบี้ยจ่าย (P/L)	959,935	
cr.	เจ้าหนี้หุ้นกู้		459,935
cr.	เงินสด		500,000
บันทึกการจ่ายดอกเบี้ยปี 25x4			

ข้อ 1.2 เกษตรกรรม

ระหว่างปี 25X1 บริษัท ซื้อสุกร ราคาซื้อ/ขาย ตัวละ 3,500 บาท จำนวน 2,000 ตัว และกู้เงินธนาคาร 5 ล้านบาท โดยถูกหักค่าธรรมเนียม 250,000 บาท ได้รับเงินสดจากการกู้ยืม 4,750,000 บาท ซึ่ง ณ วันที่ซื้อสุกร หากบริษัทขายสุกรออกไปทันทีจะต้องจ่ายค่าขนส่งไปโรงงานเชือด 100 บาทต่อตัว และค่าธรรมเนียมประมวล 200,000 บาท บริษัทมีค่าอาหารและวัคซีน 6,400,000 บาท

31 ธันวาคม 25x1 ราคาซื้อ/ขาย สุกรในตลาดใหม่ ตัวละ 10,000 บาท ค่าขนส่งตัวละ 120 บาท ค่าธรรมเนียมประมวล 200,000 บาท

ให้ทำ

1.2.1 ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร

1.2.2 บันทึกรายการที่เกี่ยวข้อง ณ 31 ธันวาคม 25x1

ตอบ

1.2.1 ให้บันทึกรายการสินทรัพย์ชีวภาพ-สุกร

อ้างถึง TAS 41 ย่อหน้าที่ 12 “กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อรับรู้รายการเริ่มแรก และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน” ดังนั้น ณ วันที่ซื้อสุกรมา กิจการต้องผลขาดทุนตั้งแต่วันซื้อเท่ากับต้นทุนการขาย ตามการบันทึกบัญชีดังนี้

วันซื้อสุกร		
dr.	สินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร (7m - 0.4m = FVLTCS 6.6m)	6,600,000
dr.	ผลต่างมูลค่ายุติธรรมจากการรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์ชีวภาพ (P/L) (2,000 ตัว x 100 บาท) + 200,000 บาท	400,000
cr.	เงินสด (3,500 บาท x 2,000 ตัว)	7,000,000
บันทึกการซื้อสุกร โดยรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการขาย		

ต่อมาเมื่อกิจการจ่ายต้นทุนการเลี้ยงสุกร TAS 41 ไม่ได้กำหนดชัดว่าให้รับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายประจำงวด ซึ่งไม่ว่ากิจการจะรับรู้ต้นทุนด้วยวิธีใดก็ตามผลการดำเนินงานภายใต้การรายงานของทั้งสองวิธีนี้จะไม่แตกต่างกันเนื่องจากกิจการต้องวัดมูลค่าใหม่ ณ สิ้นรอบ ด้วยเหตุนี้ กิจการจึงมีทางเลือกกว่าจะบันทึกแบบใดก็ได้ เพียงแต่ต้องบันทึกให้สม่ำเสมอ เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม¹

ในส่วนของดอกเบี้ยเงินกู้ กิจการต้องรับรู้ดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องเข้ากำไรขาดทุนประจำงวด จะไม่สามารถรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ (TAS23.4)

¹ PWC, 2009 (Online). แหล่งที่มา https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a_practical_guide_to_accounting_for_agricultural_assets.pdf

ตามการบันทึกบัญชีต่อไปนี้ (สามารถทำได้ทั้งสองแบบ)

กรณีรับรู้รายจ่ายในการเลี้ยงเป็นสินทรัพย์			กรณีรับรู้รายจ่ายในการเลี้ยงเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด		
dr.	สินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร	6,400,000	dr.	ต้นทุนการเลี้ยงสุกร (P/L)	6,400,000
cr.	เงินสด, เจ้าหนี้การค้า	6,400,000	cr.	เงินสด, เจ้าหนี้การค้า	6,400,000
	จ่ายค่าอาหาร ยาสุกร			จ่ายค่าอาหาร ยาสุกร	
dr.	ดอกเบี้ยจ่าย	xx	dr.	ดอกเบี้ยจ่าย	xx
dr.	เจ้าหนี้เงินกู้	xx	dr.	เจ้าหนี้เงินกู้	xx
cr.	เงินสด / ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xx	cr.	เงินสด / ดอกเบี้ยค้างจ่าย	xx
	บันทึกดอกเบี้ยจ่าย			บันทึกดอกเบี้ยจ่าย	

1.2.2 บันทึกรายการที่เกี่ยวข้อง ณ 31 ธันวาคม 25x1

ณ สิ้นรอบกิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพให้เป็น FVLCTS และบันทึกบัญชีดังนี้

กรณีรับรู้รายจ่ายในการเลี้ยงเป็นสินทรัพย์			กรณีรับรู้รายจ่ายในการเลี้ยงเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด		
dr.	สินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร	6,560,000	dr.	สินทรัพย์ชีวภาพ - สุกร	12,960,000
cr.	ผลกำไรจากการวัดมูลค่า	6,560,000	cr.	ผลกำไรจากการวัดมูลค่า	12,960,000
	บันทึกการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพให้เป็น FVLCTS			บันทึกการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพให้เป็น FVLCTS	
มูลค่ายุติธรรมสิ้นรอบ	20,000,000	มูลค่ายุติธรรมสิ้นรอบ	20,000,000		
(10,000 บาท x 2,000 ตัว)		(10,000 บาท x 2,000 ตัว)			
หัก ค่าขนส่ง @120 บาท	(240,000)	หัก ค่าขนส่ง @120 บาท	(240,000)		
หัก ค่าธรรมเนียมประมวล	(200,000)	หัก ค่าธรรมเนียมประมวล	(200,000)		
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการขาย	19,560,000	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการขาย	19,560,000		
ราคาทุนเริ่มแรก	6,600,000	ราคาทุนเริ่มแรก	6,600,000		
รับรู้เพิ่มระหว่างงวด	6,400,000	รับรู้เพิ่มระหว่างงวด	0		
มูลค่าตามบัญชีก่อนวัด FMV	13,000,000	มูลค่าตามบัญชีก่อนวัด FMV	6,600,000		
ผลกำไรจากการวัดมูลค่า	6,560,000	ผลกำไรจากการวัดมูลค่า	12,960,000		

ข้อ 2.1 รายการหมุนเวียน / ไม่หมุนเวียน 10 คะแนน

1 มกราคม 25x2 บริษัทเอ จำกัด ได้กู้เงินจากธนาคารพาณิชย์แห่งหนึ่ง จำนวน 20 ล้านบาทกำหนดชำระเริ่มต้น ครั้งละ 2 ล้านบาท ทุกรอบ 30 มิถุนายน และรอบ 31 ธันวาคม เริ่มชำระรอบแรก มิถุนายน 25x3 ต่อมาปลายปี 25x4 กิจการไม่สามารถรักษาสัดส่วนหนี้สินต่อทุนได้ ซึ่งกำหนดไว้ที่ 2: 1 ผู้บริหารจึงได้เจรจาขอผ่อนปรนเงื่อนไขกับธนาคาร ซึ่งธนาคารมีหนังสือตกลงอนุมัติการผ่อนปรนเงื่อนไข โดยหนังสือดังกล่าวลงวันที่ 28 ธันวาคม 25x4 และเนื่องจากการผิดเงื่อนไขครั้งแรก จึงผ่อนปรนเงื่อนไขการรักษาสัดส่วนหนี้สินต่อทุน 1:1 ตั้งแต่วันที่ 28/6/25x5 – 28/6/25x6

ให้ทำ

แสดงยอดคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทเอ จำกัด ณ 31/12/25x3 และ 31/12/25x4 เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินกู้ และอธิบายเหตุผลดังกล่าว (10 คะแนน)

ตอบ

อ้างอิง TAS 1 ย่อหน้า 69.4 ได้กำหนดเงื่อนไขในการจัดประเภทหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียน หาก “กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลา ไม่น้อยกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน...”

ซึ่งในกรณีนี้ การที่กิจการไม่สามารถชำระสัดส่วนหนี้สิน : ทุน ให้ไม่เกิน 2:1 เท่า ณ วันสิ้นรอบ 25x4 ย่อมทำให้กิจการจะผิดเงื่อนไขการกู้เงิน ซึ่งโดยปกติจะทำให้กิจการต้องชำระหนี้ให้กับธนาคารเจ้าหนี้โดยทันทีและควรต้องนำเสนอยอดคงเหลือของหนี้เงินกู้ดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน

อย่างไรก็ตาม จากการเจรจา ธนาคารผู้ให้กู้ได้ผ่อนผันหนี้ในวันที่ 28 ธันวาคม 25x4 ซึ่งอยู่ในช่วงภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยตกลงผ่อนผันหนี้ออกไปจนถึง 28 มิถุนายน 25x6 ซึ่งยาวกว่า 12 เดือน นับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน 25x4 เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งจนถึง 28 มิถุนายน 25x6 ผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้จ่ายชำระหนี้คืนในทันที “กิจการจะสามารถจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน” (TAS1.75)

ทั้งนี้ กิจการจะต้องแยกแสดง “ส่วนของเงินกู้ระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี” เป็นหนี้สินหมุนเวียน ซึ่งในแต่ละปีจะเท่ากับ 4 ล้านบาท โดยส่วนต่างจะถูกแสดงเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

ตารางชำระคืนเงินกู้

ล้านบาท

วันที่	เงินจ่าย	ยอดคงเหลือ
1/1/25x2		20
30/6/25x3	(2)	18
31/12/25x3	(2)	16
30/6/25x4	(2)	14
31/12/25x4	(2)	12
30/6/25x5	(2)	10
31/12/25x5	(2)	8
30/6/25x6	(2)	6
31/12/25x6	(2)	4
30/6/25x7	(2)	2
31/12/25x7	(2)	0

บริษัท เอ จำกัด

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม

25x4	25x3
ล้านบาท	ล้านบาท

หนี้สินหมุนเวียน

ส่วนของเงินกู้ระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี

4	4
---	---

หนี้สินไม่หมุนเวียน

เงินกู้ระยะยาวสุทธิจากส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี

8	12
---	----

ข้อ 2.2 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี

บริษัทได้เปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงเป็นวิธีผลผลิต ทำให้ค่าใช้จ่ายวิธีเส้นตรงสูงกว่าวิธีผลผลิต จำนวน 1.8 ล้านบาท ซึ่งมีสาระสำคัญต่อการการเงิน ให้ประเมินว่าธุรกรรมนี้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชีหรือเปลี่ยนแปลงนโยบาย (4 คะแนน)

ตอบ

อ้างถึง TAS 16.61 “กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี และต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป หากพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตาม TAS 8”

การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงเป็นวิธีผลผลิต จึงถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ข้อ 2.3 ประมาณการหนี้สินจากคดีความ

วันที่ 4 มกราคม 25x4 ศาลฎีกาได้พิพากษาให้บริษัทแพ้คดีแก่เจ้าหนี้รายหนึ่ง จำนวน 2 ล้านบาท โดยสอดคล้องกับศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ ที่ได้มีการฟ้องร้องในปี 25x3 แล้ว กิจการได้บันทึกค่าใช้จ่ายในการฟ้องร้องคดี ในปี 25x4 ท่านเห็นด้วยหรือไม่ และให้บันทึกบัญชี (6 คะแนน)

ตอบ

TAS 37 ได้ให้คำจำกัดความของประมาณการหนี้สิน หมายถึงหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับระยะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ โดยที่หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

การที่บริษัทถูกศาลพิพากษาทำให้กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมาย แม้ศาลฎีกาจะตัดสินปี 25x4 แต่การที่กิจการถูกฟ้องคดีตั้งแต่ปี 25x3 แล้ว จึงถือว่ากิจการมี “ภาระผูกพันในปัจจุบัน” และการที่ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ตัดสินให้ชดเชย 2 ล้านบาทตั้งแต่ปี 25x3 แสดงว่ากิจการสามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้นการถูกฟ้องครั้งนี้ เจ้าองค์ประกอบที่กิจการ “ต้อง” รับรู้หนี้สินและค่าใช้จ่ายตั้งแต่ปี 25x3 ไม่ใช่ปี 25x4

ด้วยเหตุนี้ข้าพเจ้าจึงไม่เห็นด้วยกับการบันทึกบัญชีภาระผูกพันดังกล่าวในปี 25x4 โดยกิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน และรับรู้ค่าใช้จ่ายในการฟ้องร้องคดี ตั้งแต่จุดที่เจ้าองค์ประกอบของประมาณการหนี้สิน คือปี 25x3

การบันทึกบัญชีเกี่ยวข้อง

31/12/25x3	dr. ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี	2,000,000	
	cr. ประมาณการหนี้สิน – ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี		2,000,000
	บันทึกภาระผูกพันจากการถูกฟ้องคดี		

ข้อ 3 ต้นทุนงานสั่งทำ

ให้บันทึกรายการในสมุดรายวันตั้งแต่ ข้อ 5 ถึง ข้อ 9

บริษัท ก. ใช้ระบบต้นทุนงานสั่งทำ มีการผลิต สินค้า ก และ ข โดยใช้ระบบต้นทุน normal costing มีงานระหว่างทำยกมาต้นงวด เฉพาะ สินค้า ก จำนวน 9,720 บาท ซึ่งประกอบด้วย วัสดุดิบ 3,000 บาท ค่าแรงงานทางตรง 3,000 บาท ค่าใช้จ่ายในการผลิตแผนกบรรจุ 1,500 บาท และค่าใช้จ่ายในการผลิตแผนกปรุ้ง 2,220 บาท

1. ซื้อวัสดุดิบ 5,000 หน่วย
2. เบิกใช้วัสดุดิบทางตรง งาน ก 108,000 บาท งาน ข 38,000 บาท ค่าแรงทางตรงงาน ก 160,000 บาท ค่าแรงทางตรงงาน ข 100,000 บาท
3. ส่งคืนวัสดุดิบที่เบิกใช้เข้าคลังวัสดุดิบ โดยเป็นสินค้า ก. 2,020 บาท และ ข. 380 บาท
4. มีค่าใช้จ่ายในการผลิตเกิดขึ้นจริงที่ประกอบด้วยวัสดุดิบทางอ้อม ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าเสื่อมราคาโรงงานเท่ากับ 81,900 บาท
5. ค่าใช้การผลัดจัดสรรคิดเข้างานดังนี้
 - a. แผนกบรรจุ บันส่วนด้วยชั่วโมงเครื่องจักร สัดส่วนการใช้เครื่องจักรของสินค้า ก: ข คือ 3:1 อัตราบันส่วน 4 บาทต่อชั่วโมงเครื่องจักร โดยมีชั่วโมงเครื่องจักรรวม 6,840 ชั่วโมง
 - b. แผนกปรุ้ง บันส่วนด้วยชั่วโมงแรงงาน สัดส่วนการใช้แรงงานของสินค้า ก: ข คือ 3:1 อัตราบันส่วน 6 บาทต่อชั่วโมงแรงงาน โดยมีชั่วโมงแรงงานรวม 7,900 ชั่วโมง
6. เศษซาก scrap มีจำนวนมาก แต่มีมูลค่าไม่สูงมาก ผู้บริหารจึงตัดสินใจรับรู้เป็น miscellaneous income บริษัท ได้ทำการขายเศษซาก ไปมูลค่า 900 บาท
7. บันทึกรับคืนวัสดุดิบเข้าคลังวัสดุดิบ
8. บันทึกงานระหว่างทำ ก ผลิตเสร็จ 1000 หน่วย มีหน่วยสูญเสีย 120 หน่วย ซึ่งสามารถขายได้ในราคา หน่วยละ 110 บาท ซึ่งบริษัทมีนโยบายรับรู้เป็นต้นทุนของงานนั้นๆ เนื่องจากเป็นการสูญเสียจากการผลิตที่ซับซ้อน
9. ปิดบัญชีผลต่าง ค่าใช้การผลัดเกิดจริงกับคิดเข้างาน

ตอบ

คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของ ก และ ข (ไม่จำเป็นต้องทำ)

สินค้า	หน่วย:บาท	
	ก	ข
สถานะ	สินค้าสำเร็จรูป	งานระหว่างทำ
งานระหว่างทำต้นงวด	9,720	
วัตถุดิบ (สุทธิจากคืนคลัง)	105,980	37,620
ค่าแรงงานทางตรง	160,000	100,000
OH ผ.บรรจุ 6,840 ชม.@4 บาท ปันส่วนให้ ก:ข สัดส่วน 3:1	20,520	6,840
OH ผ.ปรง 7,900 ชม.@6 บาท ปันส่วนให้ ก:ข สัดส่วน 3:1	35,550	11,850
รวมต้นทุน	331,770	156,310
หัก ราคาขายสุทธิของสินค้าเกรดบี 120 หน่วย @110 บาท	(13,200)	
รวมต้นทุนสินค้าสำเร็จรูป	318,570	
จำนวนหน่วยผลิตสุทธิจากสินค้าเกรดบี	880	
ต้นทุนต่อหน่วยดี	362.01	

ข้อ 5	dr.	งานระหว่างทำ - ก	20,520	
	dr.	งานระหว่างทำ - ข	6,840	
	cr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน - แผนกปรง บันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานแผนกปรง		27,360
ข้อ 5	dr.	งานระหว่างทำ - ก	35,550	
	dr.	งานระหว่างทำ - ข	11,850	
	cr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน - แผนกบรรจุ บันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างานแผนกบรรจุ		47,400
ข้อ 6	dr.	เงินสด	900	
	cr.	รายได้อื่น บันทึกการขายเศษซาก		900
ข้อ 7	dr.	วัตถุดิบ	2,400	
	cr.	งานระหว่างทำ - ก		2,020
	cr.	งานระหว่างทำ - ข บันทึกการส่งคืนวัตถุดิบที่เบิกเกินเข้าคลัง		380
ข้อ 8	dr.	สินค้าสำเร็จรูป (880 หน่วย x 362.01)	381,570	
	dr.	สินค้าเกรดบี (120 หน่วย x 110)	13,200	
	cr.	งานระหว่างทำ - ก		331,770

		บันทึกการโอนสินค้าสำเร็จรูป	
ข้อ 9	dr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน - แผนกบรรจุ	47,400
	dr.	ค่าใช้จ่ายในการผลิตคิดเข้างาน - แผนกปรุง	27,360
	dr.	ต้นทุนขาย	7,140
	cr.	คุมยอดค่าใช้จ่ายในการผลิต	81,900
		ปิดบัญชีผลต่างค่าใช้จ่ายการผลิตเกิดจริงกับคิดเข้างาน	

จัดทำบัตรต้นทุนงาน ก

บาท

รายการ	DM	DL	OH ผ.ปรุง	OH ผ.บรรจุ	รวม
ยกมา	3,000	3,000	1,500	2,220	9,720
เพิ่ม	108,000	160,000	20,520	35,550	324,070
ลดลง	(2,020)				(2,020)
รวม	108,980	163,000	22,020	37,770	331,770
หน่วย	1,000	1,000	1,000	1,000	
ต้นทุนต่อหน่วย	108.98	163.00	22.02	37.77	
หัก ราคาขายของสินค้าเกรดบี					(13,200)
(120 หน่วย x 110 บาท)					
ต้นทุนสินค้าสำเร็จรูปหน่วยดี					318,570
จำนวนหน่วยผลิต					880
ต้นทุนต่อหน่วยดี					362.01

หนังสืออ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2564).

กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (ปรับปรุง 2564). กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน.

กรุงเทพฯ : 2564. available on www.fap.or.th.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (ปรับปรุง 2564). กรุงเทพฯ : 2564. available on 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.

PWC. A practical guide to accounting for agricultural assets. 2009. Available on https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a_practical_guide_to_accounting_for_agricultural_assets.pdf