

บทที่ 5

การปรับปรุงบัญชีและการจัดทำงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. อธิบายเหตุผลและความจำเป็นของการปรับปรุงรายการบัญชีตอนสิ้นงวด
2. อธิบายวิธีการปรับปรุงบัญชีเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญ วัสดุสิ้นเปลือง ค่าเสื่อมราคา รายได้ และค่าใช้จ่าย และบันทึกการปรับปรุงบัญชี
3. อธิบายลักษณะและปรับปรุงรายการผิดพลาด
4. สามารถจัดทำงบทดลองภายหลังการปรับปรุง
5. สามารถจัดทำกระดาษทำการ
6. สามารถจัดทำงบการเงิน

5.1 ข้อสมมติเกี่ยวกับงวดบัญชี

นักบัญชีได้จัดทำงบการเงินเพื่อประโยชน์ต่อผู้บริหารและบุคคลภายนอก ในบรรดางบการเงินที่จัดทำงบกำไรขาดทุนเป็นงบการเงินที่ผู้ใช้ให้ความสำคัญมาก เพราะเป็นงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งว่ากิจการมีผลการดำเนินงานเป็นกำไรหรือขาดทุน เป็นจำนวนเงินเท่าใด ทั้งนี้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงรายได้ ค่าใช้จ่ายและกำไร (ขาดทุน) สำหรับรอบระยะเวลาหนึ่ง

ในการประกอบธุรกิจ กิจการมีการใช้ไปและได้มาซึ่งทรัพยากรต่างๆ กิจการเหล่านี้จะมีกิจการเกิดขึ้นต่อเนื่องกันไปตลอดจนกว่ากิจการจะหยุดดำเนินการ แต่ผู้ประกอบการไม่อาจรอทราบผลการดำเนินงานเมื่อเลิกกิจการได้ กิจการจึงต้องมีการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง โดยกิจการจะตัดยอดรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องสำหรับรอบระยะเวลานั้น ช่วงระยะเวลานี้ๆ ที่กำหนดสำหรับการจัดทำงบการเงินนี้เรียกว่า “งวดบัญชีหรือรอบระยะเวลาบัญชี” (Accounting Period) ถ้าเป็นการจัดทำงบการเงินเสนอที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นและยื่นต่อกรมสรรพากรเพื่อเสียภาษีเงินได้ รอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้ คือ 1 ปี ในบางกรณีกิจการอาจต้องการรู้ผลการดำเนินงานเร็วกว่า 1 ปี กิจการจะจัดทำงบการเงินทุก 1 เดือน 3 เดือน หรือ 6 เดือนก็ได้

5.2 รายการปรับปรุงบัญชี

รายการปรับปรุง (Adjusting Entries) หมายถึง รายการที่บันทึกเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายได้ และค่าใช้จ่ายของกิจการ เพื่อให้รายการดังกล่าวเป็นรายการที่รับและจ่ายจริงตามรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) รายการปรับปรุงยังส่งผลให้สินทรัพย์และหนี้สินถูกต้องตามความเป็นจริงตอนสิ้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีและเป็นไปตามหลักการบัญชี

เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องปรับปรุงรายการบัญชีตอนสิ้นงวด

ทำไม่จ่ายเกิดแต่ยังไม่จ่ายจริงเช่น ค่าไฟ

อีกพวกคือ รายได้ค้างรับ

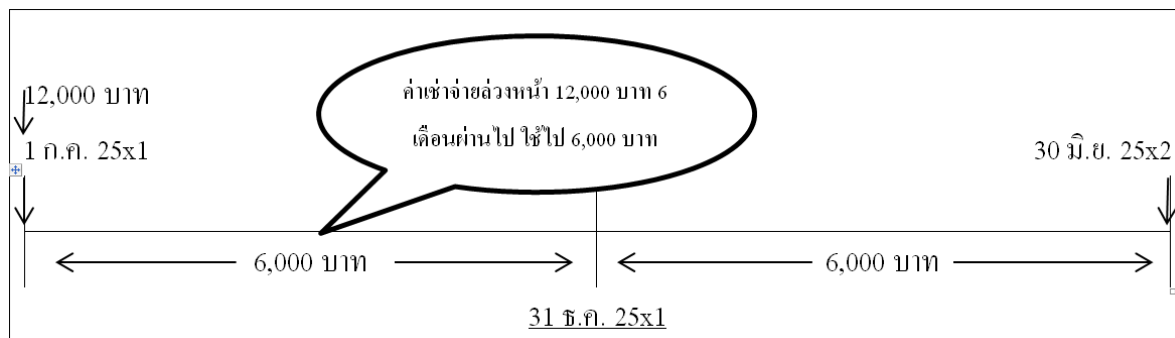
นักบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงรายการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายให้ถูกต้อง ก่อนที่จำคำนวณหากำไรหรือขาดทุนต่อไป การปรับปรุงรายการมีสาเหตุสำคัญ ดังนี้

1. รายการที่บันทึกบัญชีไว้ในระหว่างงวด อาจมีบางรายการคาบเกี่ยวกับงวดบัญชีถัดไป เช่น รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า เป็นต้น

2. รายการบางรายการที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่มีการบันทึกบัญชีในระหว่างงวด เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้ค้างรับ หนี้สงสัยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

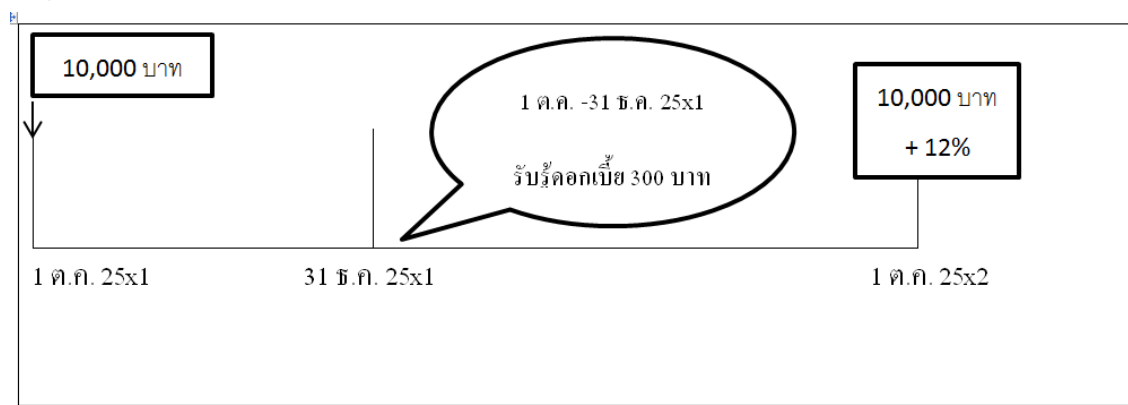
ตัวอย่าง 5-1 รายการที่คาบเกี่ยวกับงวดบัญชีถัดไป

กิจการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า 1 ปี เป็นเงิน 12,000 บาท โดยเริ่มสัญญาตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 ถึง 30 มิถุนายน 25x2 ถ้ากิจการปิดบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี จะเห็นได้ว่าค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายของปี 25x1 ควรเท่ากับ 6,000 บาท ($12,000 \times 6/12$) เท่านั้น แม้ว่ากิจการจะได้จ่ายเงินไปแล้ว 12,000 บาทก็ตาม เพราะได้ใช้ประโยชน์ไปแล้วเพียง 6 เดือน ในปี 25x1 (1 ก.ค.-31 ธ.ค. 25x1) และยังมีประโยชน์ที่จะได้รับต่อเนื่องไปจนถึงงวดบัญชีถัดไป (1 ม.ค.-30 มิ.ย. 25x2) ดังจะเห็นได้จากภาพต่อไปนี้



ตัวอย่าง 5-2 รายการที่ยังไม่มีการบันทึกบัญชีในระหว่างงวด

กิจการกู้ยืมเงินเป็นจำนวน 10,000 บาท คิดดอกเบี้ยในอัตรา 12% ต่อปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ครบกำหนดชำระคืนเงินต้น พร้อมดอกเบี้ยในวันที่ 1 ตุลาคม ปีถัดไป ถ้ากิจการปิดบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี กิจการควรรับรู้ดอกเบี้ยสำหรับ 1 ตุลาคม-31 ธันวาคม 25x1 เป็นเงิน 300 บาท ($10,000 \times 12\% \times 3/12$) แม้จะยังไม่ได้รับชำระเงินก็ตาม ดังจะเห็นได้จากภาพต่อไปนี้



5.3 รายการปรับปรุงที่ต้องทำตอนสิ้นงวด

รายการปรับปรุงที่กิจการต้องกระทำก่อนคำนวณกำไรหรือขาดทุนเมื่อตอนสิ้นงวด ได้แก่

- 1) รายได้รับล่วงหน้า (Deferred Income หรือ Unearned Income)
- 2) รายได้ค้างรับ (Accrued Income)
- 3) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expenses)
- 4) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses)
- 5) สงสัยจะสูญ (Doubtful Debts)
- 6) วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป (Supplies used Expenses)
- 7) ค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

รายการปรับปรุงเมื่อตอนสิ้นงวด อธิบายในรายละเอียด ดังนี้

5.3.1 รายได้รับล่วงหน้า

รายได้รับล่วงหน้า (Deferred Income หรือ Unearned Income) หมายถึง รายได้ที่กิจการได้รับจากลูกค้าโดยที่ลูกค้ายังไม่ได้รับบริการ รายได้รับล่วงหน้าถือเป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจากกิจการมีภาระที่จะต้องให้บริการในอนาคต ต่อเมื่อกิจการได้ให้บริการแก่ลูกค้าแล้ว จึงจะถือว่ามียาได้เกิดขึ้น ตัวอย่างของรายได้รับล่วงหน้า เช่น

-ลูกค้าจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าให้แก่เจ้าของหอพัก ในสถานการณ์นี้เจ้าของหอพักจะต้องบันทึกบัญชีเป็นรายได้รับล่วงหน้าของกิจการ

-บริษัทประกันภัย ได้รับเงินค่าเบี้ยประกันภัยจากลูกค้าล่วงหน้าเป็นเงินสด ในสถานการณ์นี้บริษัทประกันภัยจะต้องบันทึกเงินสดที่ได้มาเป็นรายได้รับล่วงหน้า เป็นต้น

การบันทึกรายได้รับล่วงหน้า บันทึกได้ 2 วิธี คือ

(1) รายได้รับล่วงหน้าบันทึกบัญชีไว้เป็นหนี้สินทั้งจำนวน

- เมื่อกิจการบันทึกการรับเงินรายได้รับล่วงหน้าไว้ในบัญชีหนี้สิน จะบันทึกบัญชีไว้ดังนี้

เดบิต เงินสด	xxx
เครดิต รายได้รับล่วงหน้า	xxx

■ ตอนสิ้นงวด กิจการจะต้องโอนรายได้ส่วนที่กิจการให้บริการแก่ลูกค้าไปแล้วบางส่วนในระหว่างงวดออกจากบัญชีรายได้รับล่วงหน้า (หนี้สิน) เข้าสู่บัญชีรายได้ โดยจะมีการบันทึกรายการปรับปรุงดังนี้

เดบิต รายได้รับล่วงหน้า	xxx
เครดิต รายได้	xxx

ตัวอย่าง 5-3 กิจการมีที่ดินเหลือใช้อยู่เป็นจำนวนมาก จึงมีการคิดประกาศให้เช่าพื้นที่ โดยนายเอ เป็นคนมาขอเช่าพื้นที่ในวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ซึ่งนายเอได้จ่ายเงินค่าเช่าที่เป็นเงินสดล่วงหน้าเป็นเวลา 5 เดือน จำนวนเงิน 10000 บาท กิจการบันทึกบัญชี ดังนี้

25 x 1		
ต.ค. 1 เดบิต เงินสด	10000	
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า		10,000
25 x 1		
31 เดบิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	6,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		6,000
(10,000 * 3 / 5 = 6,000 เพราะปัจจุบันถูกใช้งานไปแล้ว 3 เดือน)		

รายได้รับล่วงหน้า
10000 - 6000
4000 = 2 เดือน

(2) รายได้รับล่วงหน้าบันทึกบัญชีไว้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

- เมื่อกิจการบันทึกการรับเงินรายได้รับล่วงหน้าไว้ในบัญชีรายได้ จะบันทึกบัญชีไว้ ดังนี้

เดบิต เงินสด	xxx
เครดิต รายได้	xxx

- ตอนสิ้นงวด กิจการจะต้องโอนรายได้ส่วนที่กิจการยังไม่ได้ให้บริการแก่ลูกค้าออกจากบัญชีรายได้ที่บันทึกไปแล้ว และให้บันทึกส่วนที่โอนออกนี้เป็นหนี้สิน ซึ่งกิจการจะต้องให้บริการแก่ลูกค้าตามที่สัญญาไว้ โดยบันทึกรายการปรับปรุง ดังนี้

เดบิต รายได้	xxx
เครดิต รายได้รับล่วงหน้า	xxx

ตัวอย่าง 5-4 กิจการมีที่ดินเหลือใช้อยู่เป็นจำนวนมาก จึงมีการคิดประกาศให้เช่าพื้นที่ โดยนายเอเป็นคนมาขอเช่าพื้นที่ในวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ซึ่งนายเอได้จ่ายเงินค่าเช่าที่เป็นเงินสดล่วงหน้าเป็นเวลา 5 เดือน จำนวนเงิน 10,000 บาท กิจการบันทึกบัญชี ดังนี้

25x1		
ต.ค. 1 เดบิต เงินสด	10,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่า		10,000
25x1		
ธ.ค. 31 เดบิต รายได้ค่าเช่า	4,000	
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า		4,000
(10,000x2/5=4,000 บาท เพราะในปีถัดไปจะใช้งานได้แค่ 2 เดือน)		

การปรับปรุงรายการรายรับล่วงหน้าเมื่อตอนสิ้นงวด จึงขึ้นอยู่กับการณ์ที่บัญชีตอนเกิด เหตุการณ์นั้นว่ากิจการบันทึกไว้เป็นหนี้สินหรือรายได้

5.3.2 รายได้ค้างรับ

รายได้ค้างรับ (Accrued Income) คือ กิจการที่กิจการให้บริการให้บริกรเสร็จสิ้นแล้ว ภายในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่กิจการยังมิได้รับเงินจากผู้รับบริการนั้น หรืออาจกล่าวสั้นๆ ว่าเป็นรายได้ ซึ่งเกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน เช่น

-ค่าเช่าค้างรับที่เจ้าของหอพักได้ให้ผู้อาศัยเข้าพักแล้วเป็นเวลาหนึ่งปี แต่ผู้เช่ายังไม่ได้จ่ายเงินให้กับเจ้าของ

-ดอกเบี้ยค้างรับที่ทางบริษัทได้ให้เงินกู้ยืมเงินไป แต่ยังไม่ได้รับชำระค่าดอกเบี้ย เป็นต้น บัญชีรายได้ค้างรับเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ดังนั้น เมื่อตอนสิ้นงวด กิจการจะปรับปรุงรายการนี้ โดย

เดบิต รายได้ค้างรับ	xxx
เครดิต รายได้	xxx

ตัวอย่าง 5-5 วันที่ 22 ธ.ค. 25 X1 บริษัท สุขสม จำกัด ได้ส่งบิลค่าบริการให้กับลูกค้าที่ได้รับบริการจากทางบริษัทไปแล้ว เป็นจำนวนเงิน 42,000 บาท แต่กิจการยังมิได้รับเงิน

25x1		
ธ.ค. 31		
เดบิต รายได้ค่าบริการค้างรับ	42,000	
เครดิต รายได้ค่าบริการ		42,000

(1) รายได้รับล่วงหน้า	ช่วงเวลาปัจจุบัน	ช่วงเวลาในอนาคต
	บันทึกรับเงินสด	บันทึกรายได้
(2) รายค้างรับ	บันทึกรายได้	บันทึกรับเงินสด

ภาพ 5-1 สรุปการปรับปรุงบัญชีเกี่ยวกับรายได้รับล่วงหน้าและรายได้ค้างรับ

จากภาพ 5-1 สรุปได้ว่า

กรณีที่ 1 : เมื่อกิจการที่ขายสินค้าได้รับเงินสดมา แต่ยังไม่ได้ส่งมอบสินค้าให้ลูกค้า กิจการจะบันทึกรายการนี้เป็น “รายได้รับล่วงหน้า” ซึ่งเป็นบัญชีประเภทหนี้สิน เนื่องจากกิจการยังมีการผูกพันที่จะต้องส่งสินค้าให้ลูกค้า และเมื่อกิจการได้ส่งมอบสินค้าแล้ว กิจการไม่มีการผูกพันใดๆแล้ว บัญชี “รายได้รับล่วงหน้า” ก็จะถูกรับปรุงเป็นบัญชี “รายได้” ของกิจการ

กรณีที่ 2 : เมื่อกิจการที่ให้บริการรับจัดสวนได้ทำงานจัดสวนให้ลูกค้าเสร็จเรียบร้อยแล้ว แต่กิจการยังไม่ได้รับเงิน กิจการจะบันทึกรายการนี้เป็น “รายได้ค้างรับ” ซึ่งเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ นั้นหมายถึงกิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินค่าจัดทำสวนที่ทำให้ลูกค้า และเมื่อกิจการได้รับเงินสดแล้ว บัญชี “รายได้ค้างรับ” ก็จะถูกรับปรุงเป็นบัญชี “เงินสด” ของกิจการ

5.3.3 ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expenses) หมายถึง ค่าสิ่งของหรือบริการที่กิจการจ่ายเงินแล้วแต่กิจการยังไม่ได้รับบริการหรือสิ่งของนั้นในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แต่จะได้รับในอนาคต เช่น

-ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าที่ทางบริษัทได้จ่ายให้เจ้าของที่ล่วงหน้าเป็นเวลา 2 ปี

-ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้าที่ทางบริษัทได้จ่ายให้กับทางบริษัทประกันล่วงหน้าเป็นเวลา 1 ปี เป็นต้น

การบันทึกค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า บันทึกได้ 2 วิธี คือ

(1) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าบันทึกบัญชีไว้เป็นสินทรัพย์ทั้งจำนวน

■ เมื่อกิจการบันทึกการจ่ายเงินค่าบริการไว้ในบัญชีสินทรัพย์ เนื่องจากเงินที่จ่ายไปนั้นยังมิได้รับประโยชน์และจะได้รับประโยชน์ในระยะเวลาอันใกล้นี้ ในขณะที่จ่ายเงินกิจการจึงบันทึกบัญชีไว้เป็นสินทรัพย์ ดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	xxx
เครดิต เงินสด	xxx

■ เมื่อตอนสิ้นงวด กิจการจะโอนค่าบริการส่วนที่ใช้ประโยชน์แล้วในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีไปเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่าย	xxx
เครดิต ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	xxx

(2) บันทึกบัญชีไว้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

- ในกรณีที่กิจการบันทึกการจ่ายเงินค่าบริการไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย เนื่องจากมีแนวคิดที่ว่าเงินที่จ่ายไปนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายอยู่แล้ว แม้ว่าในขณะที่จ่ายเงิน กิจการจะยังไม่ได้รับผลประโยชน์จากเงินจำนวนนั้นก็ตาม โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

■ เมื่อตอนสิ้นสุด กิจการจะโอนค่าใช้จ่ายส่วนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปออกจากบัญชีค่าใช้จ่าย และจำนวนเงินที่โอนออกนี้จะบันทึกในบัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ซึ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เพราะกิจการจะได้รับบริการจากค่าใช้จ่ายจำนวนนี้ในงวดบัญชีถัดไปตามสัญญา การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ตัวอย่าง 5-6 วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 กิจการได้จ่ายเงินค่าเช่าที่เป็นเงินสดล่วงหน้าเป็นเวลา 5 เดือนจำนวนเงิน 10000 บาท

25 x 1		
ต.ค. 1 เดบิต ค่าเช่า	10,000	
เครดิต เงินสด		10,000
25x1		
ธ.ค. 31 เดบิต ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	4,000	
เครดิต ค่าเช่า		4,000
(10,000 x 2 / 5 = 4,000 บาทเพราะปัจจุบันถูกใช้งานไปแค่ 3 เดือน)		

การปรับปรุงรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเมื่อตอนสิ้นงวด จึงขึ้นอยู่กับการบินทักบัญชีตอนเกิดเหตุการณ์นั้นว่ากิจการบันทึกบัญชีไว้เป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่าย

5.3.4 ค่าใช้จ่ายข้างจ่าย

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย (Accrued Expenses) หมายถึง ค่าสิ่งของหรือบริการที่กิจการได้รับประโยชน์แล้วในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่ยังไม่ได้จ่ายเงิน กิจการจึงยังไม่ได้บันทึกบัญชี เช่น

-เงินเดือนค้างจ่ายที่พนักงานในบริษัทได้ทำงานให้กับบริษัทแล้ว แต่บริษัทยังไม่ได้จ่ายเงินเดือนให้พนักงาน

-ดอกเบี้ยค้างจ่ายที่บริษัทได้ขอกู้เงินมา แต่บริษัทยังไม่ได้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ธนาคาร

-ค่าโฆษณาข้างจ่ายที่บริษัทได้สร้างให้ผู้อื่นทำขึ้นมา แต่บริษัทยังไม่ได้จ่ายเงินค่าโฆษณาให้ เป็น

ต้น

บัญชีค่าใช้จ่ายค้ำจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียน ดังนั้น เมื่อตอนสิ้นงวดกิจการจะปรับปรุงรายการดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่าย	xxx
เครดิต ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	xxx

ตัวอย่าง 5-8 วันที่ 22 ธ.ค. 2561 บริษัท สุขสม จำกัด ได้รับมูลค่าโทรศัพท์ที่ได้ใช้งานไปแล้วจากผู้ให้บริการ
เครือข่ายโทรศัพท์ เป็นจำนวนเงิน 9,500 บาท แต่กิจการยังไม่ได้จ่ายเงิน

2.5 x 1	
ช.ค. 31 เดบิต ค่าโทรศัพท์	9,500
เครดิต ค่าโทรศัพท์ค้างจ่าย	9,500

(1) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	ช่วงเวลาปัจจุบัน	ช่วงเวลาในอนาคต
	บันทึกจ่ายเงินสด	บันทึกค่าใช้จ่าย
(2) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	บันทึกรายได้	บันทึกจ่ายเงินสด

ภาพ 5-2 สรุปการปรับปรุงบัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

จากภาพ 5-2 สรุปได้ว่า

กรณีที่ 1: เมื่อกิจการจ่ายค่าเช่าโรงงานสำหรับการเช่าในอนาคต กล่าวคือ กิจการจ่ายเงินไปก่อนแต่ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์จากโรงงานกิจการจะบันทึกการนี้เป็น “ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า” หรือ “ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า” ซึ่งเป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ เนื่องจากกิจการยังจะได้ใช้ประโยชน์จากโรงงาน ในงวดหน้า และเมื่อกิจการได้ใช้ประโยชน์จากโรงงานแล้ว บัญชี “ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า” ก็จะถูกปรับปรุงเป็นบัญชี “ค่าใช้จ่าย” ของกิจการ

5.5 หนี้สงสัยจะสูญ

หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful Debts) จะเกิดขึ้นเมื่อกิจการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อ ซึ่งอาจมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการเก็บหนี้จากลูกหนี้บางราย ดังนั้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความระมัดระวัง กิจการจึงประมาณบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญขึ้นเพื่อปรับให้บัญชีลูกหนี้ที่มีอยู่ใกล้เคียงมากที่สุดกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระการบันทึกบัญชีตอนสิ้นงวดเป็นดังนี้

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ	xxx
เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	xxx

หนี้สงสัยจะสูญ หมายถึง ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ บัญชีนี้จัดอยู่ในหมวดค่าใช้จ่ายที่จะปรากฏในงบกำไรขาดทุน และเป็นบัญชีที่ประมาณขึ้นว่าในแต่ละปีจะมีลูกหนี้ไม่มาชำระเงินเป็นจำนวนเท่าใดถ้าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญหมายถึงบัญชีปรับมูลค่าที่สร้างขึ้นเพื่อหักจำนวนลูกหนี้การค้าสำหรับจำนวนที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ ซึ่งทำให้ยอดลูกหนี้ในบัญชีใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

วิธีประมาณเพื่อตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ มี 2 วิธี คือ

- (1) อัตราร้อยละของยอดขายเชื่อ (Percentage of Sales Method)
- (2) อัตราร้อยละของยอดลูกหนี้ (Percentage of Receivables Method)

วิธีการประมาณค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญอธิบายในรายละเอียดได้ดังนี้

1) วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อ

กิจการจะประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยคิดเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อ เนื่องจากถือว่าการขายเชื่อมีความสัมพันธ์โดยตรงกับลูกหนี้ ส่วนการขายสดไม่ได้ก่อให้เกิดโรครึ้นแต่อย่างใด อันหนึ่ง ยอดขายเชื่อที่ใช้เป็นยอดขายเชื่อสุทธิเกิดจากยอดขายเชื่อหักออกด้วยส่วนที่ได้รับคืน ส่วนลด และส่วนลดจ่าย

การประมาณหนี้สงสัยจะสูญโดยวิธีนี้ มีขั้นตอนที่สำคัญ ดังนี้

ขั้นที่ 1 คำนวณยอดขายรวมหรือยอดขายเชื่อสุทธิ

ขั้นที่ 2 นำอัตราร้อยละที่กำหนด คูณด้วยยอดขายรวมหรือยอดขายเชื่อสุทธิ ผลลัพธ์ คือ จำนวนหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งจะถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้น

ตัวอย่าง 5-9 ในปี 25x4 บริษัท ดินหอม จำกัด ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ รวมเป็นเงิน 1,000 บาท สินค้ารับคืน และส่วนลด 100 บาท ยอดลูกหนี้ในวันสิ้นงวด คือ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 จำนวน 600 บาท ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญมียอดดุลเครดิตยกมา 20 บาท บริษัทฯประมาณหนี้สงสัยจะสูญเป็น 5% ของยอดขายเชื่อสุทธิ การคำนวณและการบันทึกบัญชีหนี้สงสัยจะสูญแสดงได้ดังนี้

การคำนวณหนี้สงสัยจะสูญ :

	บาท
ยอดขายเชื่อ	1,000
หัก สินค้ารับคืนและส่วนลด	(100)
ยอดขายเชื่อสุทธิ	900
ประมาณหนี้สงสัยจะสูญ $(900 \times (5/100)) =$	45

การบันทึกบัญชีแสดงได้ดังนี้

25x4		
ธ.ค. 31 เดบิต	หนี้สงสัยจะสูญ	45
เครดิต	ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ	45

บัญชีหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 45 บาท แสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ส่วนบัญชีค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน โดยนำไปหักจากยอดลูกหนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงดังนี้

	บาท
ลูกหนี้	600
หัก ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ $(20 + 45) =$	(65)
ลูกหนี้สุทธิ	535

หมายเหตุ 1 หักลดจากมูลค่า คิดเป็นยอดหักจากลูกหนี้

2) วิธีร้อยละของยอดลูกหนี้

ในการพิจารณาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ กิจการจะพิจารณาทั้งลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น และให้พิจารณาแยกต่างหากจากกัน อัตราร้อยละที่นำมาคำนวณหนี้สงสัยจะสูญอาจเป็นดังนี้

2.1) อัตราเดียวสำหรับยอดลูกหนี้รวม ณ วันสิ้นงวด โดยถือว่าอัตราส่วนของจำนวนหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ทั้งหมดจะคงที่

2.2) อัตราร้อยละที่ต่างกันสำหรับลูกหนี้ที่ค้างชำระเป็นระยะเวลานานไม่เท่ากัน โดยการแยกอายุหนี้ละกำหนดอัตราร้อยละต่างๆ กัน เพื่อนำมาคำนวณหนี้สงสัยจะสูญ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานจะนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระ ทั้งนี้ กิจการควรทบทวนและปรับปรุงอัตราร้อยละที่นำมาใช้ในการประมาณการอยู่เสมอ เพื่อให้ใกล้เคียงกับสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ และสอดคล้องกับประสบการณ์ที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจการ

ตัวอย่าง 5-10 ลูกหนี้การค้าที่ค้างชำระ ณ วันที่ 31 มกราคม 25x4 ของบริษัท แป้งร่ำ จำกัด แสดงดังนี้

ระยะเวลาค้างชำระ (วัน)	จำนวนลูกหนี้ (บาท)	อัตราร้อยละที่คาดว่าจะสูญ
ยังไม่ถึงกำหนดชำระ	56	-
1-30 วัน	60	1
31-60 วัน	30	3
61-90 วัน	24	12
91-120 วัน	20	20
เกิน 120 วัน	10	25
รวม	200	

การประมาณหนี้สงสัยจะสูญด้วยวิธีร้อยละของยอดลูกหนี้มีขั้นตอนที่สำคัญ ดังนี้

ขั้นที่ 1 อัตราร้อยละที่กำหนดคูณด้วยยอดลูกหนี้ ผลลัพธ์ คือ จำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ประมาณขึ้น ซึ่งแสดงเป็นบัญชีปรับมูลค่าลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด

ขั้นที่ 2 เปรียบเทียบค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ประมาณขึ้นในขั้นที่ 1 กับจำนวนที่แสดงในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่แล้ว

(ก) ถ้าหากจำนวนที่ประมาณได้มีมากกว่าจำนวนที่แสดงในบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ก็จะต้องเพิ่มให้เท่ากับจำนวนที่ประมาณได้โดยถือเป็นหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งแสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปแสดงได้ดังนี้

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ	xx
เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	xx

(ข) ถ้าจำนวนที่ประมาณได้นี้น้อยกว่าจำนวนที่แสดงอยู่ในบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ก็ให้ลดจำนวนในบัญชีลงให้เหลือเท่ากับจำนวนที่ประมาณได้ เนื่องจากค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่นั้นเกินความต้องการจำนวนที่ลดลงนี้ก็คือ บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งจะแสดงเป็นยอดเครดิต ภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไปแสดงดังนี้

เดบิต ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	xx	
เครดิต หนี้สงสัยจะสูญ		xx

ตัวอย่าง 5-11 บริษัท แก้มหอม จำกัด มียอดลูกหนี้ ณ วันสิ้นงวดปี 25x4 จำนวน 10,000 บาท ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญมียอดดุลเครดิตยกมา 3,000 บาท ถ้าบริษัทประมาณหนี้สงสัยจะสูญเป็น 40% ของยอดลูกหนี้ การคำนวณและบันทึกหนี้สงสัยจะสูญแสดงได้ดังนี้

ประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ 40% ของยอดลูกหนี้ (10,000x40%)			
ดังนั้น ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่ประมาณได้	=	4,000	บาท
หัก ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่แล้วตามบัญชี	=	(3,000)	บาท
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่จะต้องบันทึกบัญชีเพิ่มขึ้น	=	<u>1,000</u>	บาท

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

25x4		
ร.ค. 31 เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ	1,000	
เครดิต ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ		1,000
ปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญของปี 25x4		

บัญชีหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 1,000 บาท แสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ส่วนบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน โดยนำไปหักจากยอดลูกหนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน) แสดงดังนี้

	บาท
ลูกหนี้	10,000
หัก ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	(4,000)
ลูกหนี้สุทธิ	<u>6,000</u>

ตัวอย่าง 5-12 จากตัวอย่างที่ 5-11 บริษัท แก้วหอม จำกัด ถ้าบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญมียอดดุลเดบิตยกมา 6,000 บาท (แทนที่จะเป็น 3,000) การคำนวณและบันทึกหนี้สงสัยจะสูญแสดงได้ดังนี้

		บาท
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่ประมาณได้	=	4,000
หัก ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่แล้วตามบัญชี	=	(6,000)
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเกินความต้องการ	=	<u>2,000</u>

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป แสดงได้ดังนี้

25x4		
ธ.ค. 31 เดบิต ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	2,000	
เครดิต หักค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ		2,000
ปรับปรุงรายการหนี้สงสัยจะสูญของปี 25x4		

บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ 2,000 บาท แสดงเป็นยอดเครดิตภายใต้หัวข้อค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ส่วนบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ 4,000 บาท แสดงเป็นบัญชีปรับมูลค่าลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน

5.3.6 วัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป

วัสดุสิ้นเปลืองเป็นสินทรัพย์ที่กิจการซื้อมาใช้ และหมดสภาพไปทันทีเมื่อมีการเบิกมาใช้งาน เช่น วัสดุสำนักงาน (เครื่องเขียนแบบพิมพ์ต่างๆ)

ณ วันที่ซื้อวัสดุสำนักงาน กิจการจะบันทึกวัสดุนี้เป็นสินทรัพย์ และในวันสิ้นงวดบัญชี กิจการจะตรวจนำวัสดุสำนักงานว่ามียอดคงเหลืออยู่เท่าใด เพื่อหายอดที่ใช้ไป ซึ่งเรียกว่า “วัสดุสำนักงานใช้ไป” (Supplies Used Expenses) รายการบันทึกบัญชี ณ วันที่ซื้อ และรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นปีเป็น ดังนี้

ตัวอย่าง 5-13 ในระหว่างปี 25x1 กิจการซื้อวัสดุสำนักงานเป็นเงินสด จำนวน 8,000 บาท ณ วันต้นปี มียอดยกมายอดคงเหลือยกมา 2,000 บาท ปรากฏว่า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ตรวจนับวัสดุสำนักงานได้ 3,500 บาท (รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นตั้งแต่ มกราคม สิ้นสุด ธันวาคมของทุกปี)

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า 7

วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1 ระหว่างปี	วัสดุสำนักงาน เงินสด ซื้อวัสดุสำนักงานเป็นเงินสด	107 101	8,000	8,000
ธ.ค. 31	<u>วัสดุสำนักงานใช้ไป</u> <u>วัสดุสำนักงาน</u> ปรับปรุงวัสดุสำนักงานใช้ไป ระหว่างปีเป็นค่าใช้จ่าย	506 107	6,500	6,500

เงินซื้อ
เงินสด
3,500
8,000
6,500

วัสดุสำนักงาน

เลขที่ 107

วันที่	รายการ	หน้า บัญชี	เดบิต	วันที่	รายการ	หน้า บัญชี	เครดิต
25x1 ม.ค. 1 ระหว่างปี	ย่นอดยกมา เงินสด	/ ร.ว. 7	2,000 8,000	25x1 ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงาน ใช้ไป	ร.ว. 7	6,500

วัสดุสำนักงานใช้ไป

เลขที่ 506

วันที่	รายการ	หน้า บัญชี	เดบิต	วันที่	รายการ	หน้า บัญชี	เครดิต
25x1 ธ.ค. 31	วัสดุสำนักงาน	ร.ว. 7	6,500				

5.3.7 ค่าเสื่อมราคา

การดำเนินงานของกิจการจำเป็นต้องมีสินทรัพย์ไว้ดำเนินงานเพื่อหารายได้ เช่น อาคาร เครื่องจักร อุปกรณ์สำนักงาน และยานพาหนะ เป็นต้น สินทรัพย์เหล่านี้มีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 ปี ซึ่งตามหลักการบัญชี ราคาทุนของสินทรัพย์จะถูกตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละปีที่ใช้สินทรัพย์นั้น ค่าใช้จ่ายนี้เรียกว่า “ค่าเสื่อมราคา” (Depreciation)

การคำนวณค่าเสื่อมราคามีหลายวิธีแต่ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ตามวิธีเส้นตรง (Straight Line Method) เท่านั้น

$$\begin{aligned}\text{ค่าเสื่อมราคาประจำปี} &= \text{เท่ากับราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ/อายุการใช้งาน} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาประจำปี} &= (\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ}) \times \text{คุณอัตราค่าเสื่อมราคา}\end{aligned}$$

๒ ค่าเสื่อมราคา

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาประจำปี คือ

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา	ขนาด 5	xxx
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ขนาด 1	xxx

๑ บันทึกบัญชี

บัญชีค่าเสื่อมราคา (Depreciation) หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีต่างๆ ตามหลักการบัญชี ซึ่งแสดงในงบกำไรขาดทุน

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation) คือ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งสะสมมาจนถึงงวดบัญชีปัจจุบัน บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นบัญชีปรับมูลค่าของสินทรัพย์ที่มีตัวตน เพื่อให้สินทรัพย์ที่มีตัวตนมีมูลค่าที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง

มูลค่าคงเหลือ (Residual Value) คือ มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งาน
ตัวอย่าง 5-14 วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อเครื่องใช้สำนักงานมาในราคา 70,000 บาท เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ที่มีจะเกิดการสึกหรอ และจะด้อยคุณภาพลงเรื่อยๆ กิจการจึงต้องมีการบันทึกค่าเสื่อมราคาประมาณอายุการใช้งาน 5 ปี และคาดว่าจะมีมูลค่าคงเหลือ ณ วันที่ขายเท่ากับ 35,000 บาท

$$\text{ค่าเสื่อมราคาประจำปี} = \frac{70,000 - 30,000}{5}$$

$$= 7,000 \text{ บาท}$$

การบันทึกบัญชีวันสิ้นงวดเป็นดังนี้

25x1		
ธ.ค. 31		
เดบิต ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน	7,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องใช้สำนักงาน		7,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปี		

5.4 การกรายการปรับปรุง

เมื่อเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ ยอดคงเหลือยกมาในบัญชีที่เป็นผลมากรายการปรับปรุงบางรายการที่บันทึกเมื่อสิ้นปีก่อน และอาจต้องบันทึกการกลับรายการ เพื่อให้การบันทึกการรับจ่ายเงินในงวดบัญชีใหม่เป็นไปโดยสะดวก เพื่อไม่ต้องแยกว่าส่วนใดเป็นของปีก่อน รายการปรับปรุงที่ควรกับรายการตอนต้นงวดบัญชีใหม่มีดังต่อไปนี้

1) ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า

ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าโดยปกติลงบัญชีไว้เป็นค่าใช้จ่าย แต่เมื่อทำรายการปรับปรุงตอนสิ้นปี ได้โอนส่วนที่จ่ายล่วงหน้า ไปบันทึกไว้ในบัญชีสินทรัพย์เมื่อยกยอดคงเหลือมาในปีใหม่แล้ว กิจการควรกลับรายการปรับปรุงที่ทำไว้เมื่อสิ้นปีก่อน เพื่อให้ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้านั้น โอนไปอยู่ในบัญชีค่าใช้จ่ายโดยตรง เช่น

ตัวอย่าง 5-15 ค่าโฆษณาของกิจการมีจำนวน 65,000 บาท ได้บันทึกไว้ในบัญชีค่าโฆษณา ณ วันสิ้นปีได้โอนค่าโฆษณาของเดือนมกราคม 25x2 จำนวน 5,000 บาท ออกจากบัญชีค่าโฆษณาไปยังบัญชีค่าโฆษณา

จ่ายล่วงหน้า ในปีถัดไปเมื่อบันทึกการปิดบัญชีแล้ว ให้บันทึกการกลับรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป					หน้า...	
วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	ค่าเช่ารับ ค่าเช่ารับล่วงหน้า ณ วันสิ้นปี		8,000	-	8,000	-
25x2 ม.ค. 1	ค่าเช่ารับล่วงหน้า ค่าเช่ารับ กลับรายการค่าเช่ารับล่วงหน้า ณ วันต้นปี		8,000	-	8,000	-

2) ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย

ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย โดยปกติเมื่อจ่ายเงิน กิจการจะบันทึกการจ่ายเงินไว้ในบัญชีค่าใช้จ่าย ดังนั้น กิจการควรกลับรายการปรับปรุงที่ทำไว้เมื่อสิ้นปีก่อน เพื่อโอนค่าใช้จ่ายค้างจ่ายไปเครดิตไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายก่อนไม่มีการจ่ายเงินจะได้บันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายนั้น โดยไม่ต้องแยกว่าส่วนใดเป็นการจ่ายค้างจ่าย และส่วนใดเป็นการจ่ายค่าใช้จ่ายปีก่อน การบันทึกกับรายการปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในสมุดรายวันทั่วไปเป็นดังนี้

ตัวอย่าง 5-17 กิจการบันทึกเงินเดือนค้างจ่าย 15,000 บาท ณ วันสิ้นปี

สมุดรายวันทั่วไป					หน้า...	
วันที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	เงินเดือน เงินเดือนค้างจ่าย ปรับปรุงบัญชีเงินเดือนค้างจ่าย ณ วันสิ้นปี		15,000	-	15,000	-
25x2 ม.ค. 1	เงินเดือนค้างจ่าย เงินเดือน กลับรายการเงินเดือนค้างจ่าย ณ วันสิ้นปี		15,000	-	15,000	-

3) รายได้ค้างรับ

รายได้ค้างรับโดยปกติเมื่อรับเงิน กิจการจะบันทึกการรับเงินไว้ในบัญชีรายได้ ดังนั้นกิจการควรกลับรายการปรับปรุงที่ทำไว้เมื่อสิ้นปีก่อน เพื่อโอนรายได้ค้างรับไปเดบิตไว้ในบัญชีรายได้ก่อน เมื่อมีการรับเงินจะได้บันทึกไว้ในบัญชีรายได้นั้น โดยไม่ต้องแยกว่าส่วนใดเป็นการรับรายได้ค้างรับ และส่วนใดเป็นการรับรายได้ของปี การกลับรายการปรับปรุงรายได้ค้างรับในสมุดรายวันทั่วไปเป็นดังนี้

ตัวอย่าง 5-18 กิจการบันทึกค่าเช่าครั้งละ 4,500 บาท ณ วันสิ้นปี

สมุดรายวันทั่วไป

หน้า...

วันที่	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	ค่าเช่าค้างรับ ค่าเช่ารับ ปรับปรุงบัญชีค่าเช่าค้างรับ ณ วัน สิ้นปี		4,500	-	4,500	-
25x2 ม.ค. 1	ค่าเช่ารับ ค่าเช่าค้างรับ กลับรายการค่าเช่าค้างรับณวันต้นปี		4,500	-	4,500	-

การกลับรายการปรับปรุงตามที่ได้อธิบายนี้ กิจการจะเลือกปฏิบัติหรือไม่ก็ได้แต่วิธีปฏิบัติในการประมวลข้อมูลทางการบัญชี และไม่ว่าจะเลือกกลับรายการปรับปรุงหรือไม่ ย่อมไม่มีผลกระทบต่อรายการปรับปรุงและรายการปิดบัญชีเมื่อสิ้นปีก่อนแต่อย่างใด

5.5 รายการแก้ไขข้อผิดพลาด

การแก้ไขข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชี (Collection of Errors) หมายถึง การแก้ไขรายการบัญชีที่บันทึกไว้ผิดพลาดให้ถูกต้อง เมื่อมีการตรวจพบข้อผิดพลาดทุกครั้ง นักบัญชีควรแก้ไขให้ถูกต้องทันทีโดยไม่จำเป็นต้องรอแก้ไขในวันสิ้นงวดบัญชี

การแก้ไขบัญชีที่มีการบันทึกไว้ผิดพลาดจะต้องพิจารณารายการเป็นขั้นตอน แล้วแต่กรณีดังต่อไปนี้

- 1) เมื่อปรากฏข้อผิดพลาดในการลงบัญชีให้พิจารณาว่ารายการบัญชีที่บันทึกไว้ผิดนั้นบันทึกอย่างไร
- 2) พิจารณาว่ารายการบัญชานั้นถ้าบันทึกให้ถูกต้องจะต้องบันทึกบัญชีอย่างไร
- 3) ให้นำข้อ 1 เปรียบเทียบกับข้อ 2 แล้วแก้ไขบัญชีที่ผิด เพื่อให้ถูกต้องตามหลักบัญชี โดยบันทึก

รายการแก้ไขข้อผิดพลาดในสมุดรายวันทั่วไป แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง

วิธีแก้ไขข้อผิดพลาดย่อมแตกต่างกันไปตามลักษณะของข้อผิดพลาดนั้น ซึ่งอาจทำโดยขีดฆ่าข้อผิดพลาดรายการหรือตัวเลขที่ผิด และเขียนรายการหรือตัวเลขที่ถูกต้องลงไว้แทนและเซ็นชื่อกำกับไว้

ส่วนข้อผิดพลาดบางอย่างที่จะอธิบายต่อไปเป็นกรณีที่ลงบัญชีผิด และหายอดคงเหลือยกไปในบัญชีนั้นแล้ว แต่พบข้อผิดพลาดนั้นก่อนการบันทึกการปิดบัญชี เมื่อพบข้อผิดพลาด นักบัญชีจะทำใบสำคัญปรับปรุงบัญชี เพื่อขออนุมัติเจ้านิ่งที่ผู้รับผิดชอบ และบันทึกการแก้ไขข้อผิดพลาดในสมุดรายวันทั่วไป แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง

ลักษณะของข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดที่มักเกิดขึ้นมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) ลงรายการผิดบัญชี เพราะวิเคราะห์รายการผิด หรือผ่านรายการไปผิดบัญชี เช่น จ่ายค่านายหน้า 300 บาท ได้นำไปเครดิตไว้ในบัญชีค่ารับรองและเครดิตบัญชีเงินสด
- 2) ลงรายการกับข้างบัญชี เช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจำนวน 200 บาท วันเดบิตบัญชีเงินเดือนและเครดิตบัญชีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แต่ได้นำไปเดบิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และเครดิตบัญชีเงินเดือน
- 3) ลงจำนวนเงินผิดทั้งรายการเดบิตและเครดิต เช่น จ่ายเงินเดือน 1,200 บาท ลงรายการเดบิตบัญชีเงินเดือน และเครดิตบัญชีเงินสดเพียง 1,000 บาท
- 4) ลงรายการปิดบัญชีและจำนวนเงินผิด เช่น รับดอกเบี้ย 550 บาท ลงรายการโดยเดบิตบัญชีเงินสด และเครดิตบัญชีรายได้ค่าเช่า 500 บาท

การแก้ไขข้อผิดพลาดในบัญชีควรพิจารณาเป็นขั้นๆ ไปดังนี้

- 1) รายการค้าที่บันทึกไว้ผิดนั้นได้เดบิตและเครดิตบัญชีอะไร เป็นจำนวนเงินเท่าไร
- 2) ถ้าบันทึกการค้านั้นโดยถูกต้องแล้วควรเดบิตและเครดิตบัญชีอะไร เป็นจำนวนเท่าไร
- 3) เพื่อให้แสดงผลของรายการค้าโดยถูกต้องต้องแก้ไขโดยเดบิตและเครดิตบัญชีอะไร เป็นจำนวนเงินเท่าไร

ตัวอย่าง 5-19 จากข้อผิดพลาดที่พบข้างต้นให้ท่านบันทึกการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	ค่านายหน้า ค่ารับรอง แก้ไขรายการจ่ายค่านายหน้า ซึ่ง ลงบัญชีผิดไว้ในบัญชีค่ารับรอง		300	-	300	-
	เงินเดือน ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แก้ไขรายการหักภาษีเงินได้จาก เงินเดือนซึ่งลงบัญชีผิดโดยกลับข้าง		400	-	400	-

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
	เงินเดือน เงินสด แก้ไขรายการจ่ายเงินเดือนซึ่งลงบัญชีไว้ต่ำไป		200	-	200	-
	เงินสด รายได้ค่าเช่าคอกเบียร์รับ แก้ไขรายการรับคอกเบียร์ซึ่งลงรายการไว้ผิดบัญชีและจำนวนเงิน		50 500	-	550	-

5.6 งบทดลองหลังรายการปรับปรุง

เมื่อกิจการได้บันทึกการปรับปรุงตามข้อมูลเพิ่มเติมลงในสมุดรายวันทั่วไปแล้ว และผ่านรายการต่างๆ ไปยังบัญชีสมุดแยกประเภททั่วไป จะเห็นว่ามิบบัญชีแยกประเภทเกิดขึ้นอีกหลายบัญชีด้วยกัน คือ บัญชีวัสดุสำนักงานใช้ไป บัญชีค่าใช้จ่ายค้างจ่าย บัญชีค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า บัญชีรายได้ค้างรับ บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ และบัญชีค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

สำหรับบัญชีเดิมที่มีอยู่ก่อนรายการปรับปรุงบัญชีอาจมีการเพิ่มขึ้น หรือลดลงตามรายการปรับปรุง ณ วันสิ้นปี หลังจากนั้นกิจการสามารถพิสูจน์ความถูกต้องของการทำรายการปรับปรุง โดยการจัดทำงบทดลองอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า “งบทดลองหลังรายการปรับปรุง” งบทดลองดังกล่าวจะแสดงให้เห็นถึงข้อมูลในบัญชีต่างๆ ที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินต่อไป

5.7 แนวคิดเกี่ยวกับกระดาษทำการ

กระดาษทำการ (Working Paper or Work Sheet) หมายถึง กระดาษร่างที่นำมาใช้ในการจำแนกตัวเลขจำนวนเงินของบัญชีต่างๆ ในงบทดลอง เพื่อช่วยในการจัดเตรียมทำงบการเงินให้สะดวกรวดเร็ว และไม่ผิดพลาด

ลักษณะของกระดาษทำการ

- 1) ไม่ใช่การบันทึกบัญชี และมีได้เป็นขั้นตอนหนึ่งของวงจรบัญชี
- 2) ใช้เพื่อสรุปผลและตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชี
- 3) ช่วยให้การจัดทำงบการเงินง่ายและรวดเร็วยิ่งขึ้น

ประโยชน์ของกระดาษทำการ

เนื่องจากการจัดทำบัญชีมีขั้นตอนหลายประการที่ต้องทำเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น จึงอาจเกิดความผิดพลาดได้ง่าย นักบัญชีจึงใช้กระดาษทำการ (Work Sheet) เป็นเครื่องมือเพื่อสรุปข้อมูลลงบน

[illegible]

กิจการจะเลือกใช้กระดาษทำการแบบใดก็ได้ตามความเหมาะสมของลักษณะธุรกิจ ปริมาณของรายการปรับปรุง โดยคำนึงถึงความสะดวก รวดเร็ว และความประหยัด

วิธีการจัดทำกระดาษทำการมีขั้นตอนดังนี้

ขั้นที่ 1 เขียนชื่อกิจการ และระบุว่าเป็นกระดาษทำการสำหรับรอบระยะเวลาเท่าใด สิ้นสุดเมื่อใด

ขั้นที่ 2 เขียนชื่อบัญชี จำนวนเงินจากงบทดลองเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ลงในช่องงบทดลองแล้วรวมยอดช่องเดบิต เครดิตให้เท่ากัน

ขั้นที่ 3 ลงรายการปรับปรุงไว้ในช่องถัดมา เพื่อเดบิตหรือเครดิตบัญชีที่เกี่ยวข้อง ถ้าบัญชีที่ต้องปรับปรุงไม่มีในงบทดลอง ให้เขียนเพิ่มเติมในช่องชื่อบัญชี บรรทัดถัดจากยอดรวมของงบทดลอง แล้วลงจำนวนเงินเดบิตหรือเครดิตที่ต้องปรับปรุงไว้ และให้เขียนหมายเลขกำกับรายการปรับปรุงแต่ละรายการไว้ด้วย เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบและอ้างอิง ตอนท้ายของกระดาษทำการให้เขียนคำอธิบายรายการปรับปรุงตามลำดับหมายเลขไว้ด้วย จำนวนรวมในช่องรายการปรับปรุงเดบิตและเครดิตจะต้องเท่ากัน

ขั้นที่ 4 ออกยอดงบทดลองที่ปรับปรุงแล้วในช่องที่ 3 แล้วรวมยอดเดบิตให้เท่ากับยอดเครดิต

ขั้นที่ 5 ออกรายการงบทดลองที่ปรับปรุงแล้วไปยังช่องงบกำไรขาดทุน กรณีที่เป็นบัญชีประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย ถ้าเป็นการจัดสรรกำไรจะออกยอดในช่องกำไรสะสม และจะออกยอดในช่องงบแสดงฐานะการเงินกรณีที่เป็นบัญชีประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ

ขั้นที่ 6 รวมยอดเดบิตและเครดิตในช่องงบกำไรขาดทุน แล้วคำนวณหาผลต่าง ถ้าจำนวนเงินรวมช่องเครดิตสูงกว่าช่องเดบิต ผลต่าง คือ กำไรสุทธิ ในทำนองกลับกัน ถ้าจำนวนรวมช่องเดบิตสูงกว่าช่องเครดิต ผลต่างคือ ขาดทุนสุทธิ ให้นำผลต่างนี้ใส่ช่องงบกำไรขาดทุนด้านเดบิต แล้วรวมยอดเดบิตให้เท่ากับยอดเครดิต

ขั้นที่ 7 คำนวณยอดกำไรสะสม ณ วันสิ้นปี แล้วลงเดบิตในช่องกำไรสะสม และเครดิตในช่องงบแสดงฐานะการเงิน จากนั้นให้รวมยอดเดบิตและเครดิตในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งยอดรวมเดบิตและเครดิตจะต้องเท่ากัน

ตัวอย่าง 5-20 งบทดลองก่อนปรับปรุงของบริษัท ไทยธรรม จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงดังนี้

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต		เครดิต	
เงินสด	101	1,600			
ลูกหนี้	102	60,000			
สินค้าคงเหลือ	103	78,000			
เครื่องใช้สำนักงาน	104	58,000			
เจ้าหนี้	201			97,000	
ทุนเรือนหุ้น	301			81,000	
ขาย	401			805,000	

ข้อบัญญัติ	เลขที่บัญญัติ	เดบิต	เครดิต
ต้นทุนขาย	501	600,000	
เงินเดือน	502	108,000	
ค่าเช่า	503	65,000	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	504	12,400	
		983,000	983,000

รายการปรับปรุงสำหรับปี 25x1 มีดังนี้

- (1) ค่าเช่าที่บริษัทฯ จ่ายไปเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า 5,000 บาท
- (2) คิดค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงาน ซึ่งซื้อเมื่อวันที่ 1 ม.ค. 25x1 อัตรา 20% ต่อปี
- (3) ค่าน้ำ ค่าไฟค้างจ่าย 23,000 บาท ยังไม่ได้บันทึกบัญชี
- (4) คิดค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ 5% จากยอดลูกหนี้ ณ วันสิ้นงวด

รายการปรับปรุงเพื่อบันทึกในสมุดรายวันทั่วไปมีดังนี้

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1 ธ.ค. 31	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า	105	5,000	-
	ค่าเช่า	502		5,000
	ปรับปรุงค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า			-
	ค่าเสื่อมราคา	504	11,600	-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม	106		11,600
	ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้ สำนักงาน			-
	ค่าน้ำค่าไฟ	502	23,000	-
	ค่าน้ำค่าไฟค้างจ่าย	203		23,000
	ปรับปรุงค่าน้ำค่าไฟค้างจ่าย			-
	หนี้สงสัยจะสูญ	506	3,000	-
	ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	107		3,000
	ปรับปรุงค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ			-

จากกระดาดำทำการ 10 ช่องในหน้าถัดไป ตามตัวอย่าง 5-20 จะเริ่มจากงบทดลองในช่องแรก ตามด้วยรายการปรับปรุง และออกยอดงบทดลองหลังปรับปรุง หลังจากนั้นจะออกยอดรายการที่เกี่ยวข้องที่จะปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน

5.9 การจัดทำงบการเงิน

จากที่ได้มาอธิบายตั้งแต่บทที่ 1 การบัญชีจะเริ่มตั้งแต่การวิเคราะห์รายการค้าที่เกิดขึ้น และสิ้นสุดลงที่การเสนอรายงาน ซึ่งโดยปกติแล้วจะใช้รอบระยะเวลาบัญชี 1 ปี งานบัญชีต่างๆ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าวเรียกว่า “วงจรการบัญชี” ซึ่งสรุปเป็นขั้นๆ ได้ดังนี้

- 1) วิเคราะห์รายการค้าที่เกิดขึ้นแล้วนำมาบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป เรียงลำดับตามวันที่เกิดรายการ
- 2) ผ่านรายการจากสมุดรายวันทั่วไปไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง
- 3) หายอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทบัญชีแล้วนำมาทำงบทดลอง เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกรายการค้า
- 4) จัดทำรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นงวด แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง
- 5) จัดทำงบทดลองหลังรายการปรับปรุง
- 6) นำงบกำไรขาดทุนและงบแสดงฐานะการเงิน โดยใช้กระดาษทำการช่วยจัดทำให้ง่ายขึ้น

5.9.1 งบกำไรขาดทุน (Income Statements)

เมื่อได้จัดทำกระดาษทำการแล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การจัดทำงบการเงิน (Financial Statements) ซึ่งทำโดยนำตัวเลขในช่องงบกำไรขาดทุน และงบแสดงฐานะการเงิน จากกระดาษทำการมาจัดทำงบการเงิน งบกำไรขาดทุน เป็นงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวดเวลาหนึ่ง เพื่อสรุปให้เห็นว่าเมื่อเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายของงวดเวลานั้นแล้วจะมีผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด

ส่วนประกอบที่สำคัญในงบกำไรขาดทุนมี 3 ส่วน คือ

- 1) รายได้ (Revenues) หมายถึง ผลตอบแทนที่กิจการได้รับ เนื่องจากการขายสินค้า การให้บริการตลอดจนการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ อันมีผลทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น รายได้ที่แสดงในงบกำไรขาดทุน แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1.1) รายได้จากการขายสินค้าและบริการ (Revenue from Sale and Service) หมายถึง รายได้จากธุรกิจหลักของกิจการ

1.2) รายได้อื่น (Other Revenue) หมายถึง รายได้ที่ไม่ใช่มาจากธุรกิจหลัก เช่น ดอกเบี้ยรับจากเงินฝากธนาคาร กำไรจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น

- 2) ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง สิ่งที่ย้ายไปในการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดรายได้ในงวดบัญชี ซึ่งมีผลทำให้ส่วนของเจ้าของลดลง ค่าใช้จ่ายที่แสดงในงบกำไรขาดทุน แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

2.1) ต้นทุนสินค้าที่ขาย หรือต้นทุนการให้บริการ (Cost of Goods Sold and Service) หมายถึง ต้นทุนของสินค้าที่ขาย หรือต้นทุนที่ย้ายไป เพื่อให้เกิดการให้บริการ

2.2) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (Selling and Administrative Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจากการขาย และการดำเนินงานทั่วไป เช่น เงินเดือน ค่าโฆษณา ค่านายหน้า ค่าเช่า สำนักงาน ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์

บริษัท ไทยธรรม จำกัด

กระดาษทำการ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รูปนี้ต้องสแกน

3) กำไรหรือขาดทุนสุทธิ (Net Profit or Net Loss)

กำไรสุทธิ หมายถึง ส่วนเกินที่รายได้ทั้งหมดสูงกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันอันเป็นผลให้ส่วนของเจ้าของกิจการเพิ่มขึ้น ในกรณีตรงกันข้าม ถ้ารายได้ทั้งหมดต่ำกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาเดียวกัน และส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลงหมายถึง **ขาดทุนสุทธิ**

ความสัมพันธ์ระหว่างรายได้ และค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีเขียนเป็นสมการได้ ดังนี้

$$\text{รายได้} - \text{ค่าใช้จ่าย} = \text{กำไรสุทธิขาดทุนสุทธิ}$$

ตัวอย่าง 5-21

(1) วันที่ 5 มีนาคม 25x1 บริษัท สดใจ จำกัด ขายสินค้าและบริการให้แก่ลูกค้าเป็นจำนวน 65,000 บาท และลูกค้าได้ใช้ได้ชำระเงินเป็นเงินสดครบทั้งจำนวน สินค้านี้มีต้นทุน 30,000 บาท

(2) วันที่ 11 มิถุนายน 25x1 บริษัท สดใจ จ่ายค่าโฆษณาเป็นเงินสดให้กับบริษัท ทำมือ จำกัด เพื่อเป็นค่าจ้างเป็นจำนวน 18,000 บาท

ดังนั้น บริษัทสดใจจะมีกำไรสุทธิเท่ากับ $65,000 - 30,000 - 18,000$ บาท = 17,000 บาท

5.9.2 งบแสดงฐานะการเงิน

งบแสดงฐานะการเงิน หรืองบดุล เป็นงบการเงินที่แสดงฐานะการเงิน ณ วันใดวันหนึ่ง ซึ่งประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น

1) **สินทรัพย์ (Assets)** หมายถึง สิ่งที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนอันมีมูลค่า ซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อกิจการในอนาคต สินทรัพย์ที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน อาจจำแนกได้ดังนี้

1.1) **สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets)** หมายถึง เงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีเหตุผลคาดหมายได้ว่าจะเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือขาย หรือใช้หมดไป ระหว่างรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของกิจการถ่วงรอบระยะเวลาการดำเนินงานปกติของกิจการสั้นกว่า 1 ปี ให้ถ้อยระยะเวลา 1 ปี เป็นเกณฑ์

โดยทั่วไป การแสดงสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน จัดแสดงเรียงตามลำดับรายการที่เปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายไว้ก่อน เช่น แสดงจากเงินสดและเงินฝากธนาคารเป็นรายการแรกในงบแสดงฐานะการเงินตามด้วย เงินลงทุนระยะสั้น ลูกหนี้การค้า ตัวเงินรับ สินค้าคงเหลือ เป็นต้น

1.2) **เงินลงทุนระยะยาว (Long-term Investments)** หมายถึง เงินลงทุนที่ซื้อพันธบัตร หุ้นของบริษัทอื่น เงินให้กู้แก่กิจการอื่น โดยมีได้มีวัตถุประสงค์จะเปลี่ยนมาเป็นเงินสดเมื่อต้องการเงิน

1.3) **ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ (Property, Plant and Equipment)** หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “สินทรัพย์ถาวร” (Fixed Assets) ได้แก่ สินทรัพย์ที่มีตัวตนและมีลักษณะคงทนถาวร มีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 ปี และกิจการมีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์สำหรับการดำเนินงานตามปกติ (มิใช่มีไว้เพื่อขาย) เช่น อาคาร เครื่องจักร รถบรรทุก เป็นต้น

1.4) **สินทรัพย์อื่น (Other Assets)** หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์หมุนเวียนบางประเภท และไม่ได้รวมอยู่ในสินทรัพย์ถาวร โดยปกติแล้วไม่มีตัวตนหรือไม่อาจสัมผัสได้ แต่ให้ประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการเช่นสิทธิการเช่า สิทธิบัตร เป็นต้น

2) **หนี้สิน (Liabilities)** หมายถึง ภาระผูกพันกิจการอันเกิดจากรายการค้า การกู้ยืมหรือจากการอื่นซึ่งจะต้องชำระคืน การแสดงรายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินจำแนกออกเป็น

2.1) **หนี้สินหมุนเวียน (Current Liabilities)** หมายถึง ถ้าเราผูกพันกิจการ ซึ่งมีระยะเวลาชำระคืนภายใน 1 ปี หรือภายในระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น เงินเบิกเกินบัญชี เจ้าหนี้การค้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ภาษีเงินได้ค้างจ่าย เป็นต้น

2.2) **หนี้สินระยะยาว (Long-term Liabilities)** คือ หนี้สินของกิจการที่มีกำหนดระยะเวลาการชำระคืนเกินกว่า 1 ปี หรือเกินกว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น เงินกู้ยืมระยะยาว หุ้นกู้

2.3) **หนี้สินอื่น (Other Liabilities)** คือ หนี้สินของกิจการที่ไม่สามารถจัดเข้าเป็นหนี้สินหมุนเวียนหรือหนี้สินระยะยาวได้ เช่น เงินมัดจำจ่ายสำหรับค่าพาหนะที่ส่งคืน เป็นต้น

3) ส่วนของเจ้าของ (Owner's Equity) หมายถึง ส่วนที่เจ้าของกิจการมีสิทธิ หรือส่วนได้เสียเหนือสินทรัพย์ของกิจการ ภายหลังการจ่ายชำระให้แก่เจ้าหนี้ทั้งสิ้นเต็มจำนวนแล้ว

ตัวอย่าง 5-22 จากตัวอย่าง 5-20 งบกำไรขาดทุนและงบแสดงฐานะการเงินของบริษัท ไทยธรรม จำกัด มีดังนี้

บริษัท ไทยธรรม จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รายได้		
รายได้จากการขาย		805,000
ค่าใช้จ่าย		
ต้นทุนขาย	600,000	
เงินเดือน	108,000	
ค่าเช่า	60,000	
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	12,400	
ค่าเสื่อมราคา	11,600	
ค่าน้ำค่าไฟ	23,000	
หนี้สงสัยจะสูญ	<u>3,000</u>	<u>818,000</u>
ขาดทุนสุทธิ		<u>13,000</u>

5.10 รายการปิดบัญชี


รายการปิดบัญชี (Closing Entries) หมายถึง การปิดบัญชีแยกประเภททั่วไปเกี่ยวกับบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ ภายหลังการปรับปรุงเมื่อสิ้นงวดบัญชีไปยังบัญชีกำไรขาดทุน ซึ่งเป็นบัญชีที่เปิดขึ้นชั่วคราว วันปิดงบบัญชีสิ้นปี แสดงดังภาพ 5-3 เพื่อสรุปหาผลการดำเนินงานว่ามีผลกำไรหรือขาดทุน แล้วปิดโอนยอดสุทธิในบัญชีกำไรขาดทุนนี้ไปยังบัญชีกำไรสะสม และถ้ามีบัญชีเงินปันผลก็จะปิดโอนไปยังบัญชีกำไรสะสม (กรณีบริษัทจำกัด) เพื่อคำนวณหายอดกำไรสะสมปลายงวด

กรณีกิจการเจ้าของคนเดียว นอกจากการโอนปิดบัญชีประเภทรายได้และบัญชีประเภทค่าใช้จ่ายไปยังบัญชีกำไรขาดทุนแล้ว ยังต้องโอนปิดบัญชีกำไรขาดทุนไปยังบัญชีทุน และโอนปิดบัญชีเบิกใช้ส่วนตัวไปยังบัญชีทุน โดยให้บันทึกรายการปิดบัญชีนี้ในสมุดรายวันทั่วไป แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องเมื่อจัดทำรายการปิดบัญชีแล้ว บัญชีประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย บัญชีกำไรขาดทุนและบัญชีเงินปันผลจะถูกปิดไปคือ ไม่มียอดคงเหลืออยู่ในบัญชี แม้ว่ากิจการจะจัดทำงบการเงินสำหรับงวดเวลาสั้นกว่า 1 ปีก็ได้ แต่กิจการจะบันทึกรายการปิดบัญชีนี้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีครั้งเดียวเท่านั้น

บริษัท ไทยธรรม จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2561

หน่วย : บาท

สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสด		1,600
ลูกหนี้	60,000	
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(3,000)	57,000
สินค้าคงเหลือ		78,000
ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า		<u>5,000</u>
		141,600
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
เครื่องใช้สำนักงาน	58,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	(11,600)	<u>46,000</u>
รวมสินทรัพย์		<u>188,000</u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้		<u>23,000</u>
ค่าน้ำค่าไฟฟ้าค้างจ่าย		<u>120,000</u>
รวมหนี้สิน		
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น		81,000
ขาดทุนสะสม		<u>(13,000)</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>68,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		<u>188,000</u>

บัญชีชั่วคราว		บัญชีถาวร
บัญชีรายได้		บัญชีสินทรัพย์
บัญชีค่าใช้จ่าย		บัญชีหนี้สิน
บัญชีเงินปันผลจ่าย		บัญชีส่วนของเจ้าของ
		
จะทำรายการปิดบัญชีทำให้ยอดคงเหลือเป็น		

ภาพ 5-3 บัญชีที่จะต้องปิดวันสิ้นงวดบัญชี

ขั้นตอนการปิดบัญชี

การปิดบัญชีทำตามขั้นตอนต่อไปนี้

- 1) ปิดโอนบัญชีรายได้ทุกบัญชีไปยังบัญชีกำไรขาดทุน

เดบิต บัญชีรายได้ทุกบัญชี	xxx	
เครดิต บัญชีกำไรขาดทุน		xxx

- 2) ปิดโอนบัญชีค่าใช้จ่ายทุกบัญชีไปยังบัญชีกำไรขาดทุน

เดบิต บัญชีกำไรขาดทุน	xxx	
เครดิต บัญชีค่าใช้จ่ายทุกบัญชี		xxx

- 3) ปิดโอนผลต่างที่เกิดขึ้นในบัญชีกำไรขาดทุนไปยังบัญชีกำไรสะสม

- 3.1) กรณีมีผลกำไรจากบันทึกบัญชีปิดโอนไปบัญชีกำไรสะสมโดย

ได้มีกำไรขาดทุนเครดิตกำไรสะสม

เดบิต กำไรขาดทุน	xxx	
เครดิต กำไรสะสม		xxx

- 3.2) กรณีมีผลขาดทุนจะบันทึกบัญชีปิดโอนไปบัญชีกำไรสะสมโดย

เดบิต กำไรสะสม	xxx	
เครดิต กำไรขาดทุน		xxx

- 4) ปิดโอนบัญชีเงินปันผลไปบัญชีกำไรสะสมโดย

เดบิต กำไรสะสม	xxx	
เครดิต เงินปันผล		xxx

ตัวอย่าง 5-11 จากงบทดลองของบริษัท การค้า จำกัด นำมาจัดทำรายการปิดบัญชีได้ดังนี้

บริษัท การค้า จำกัด

งบทดลองหลังการปรับปรุง

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

หน่วย : บาท

ลำดับที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เงินสด		1,600	
	ตัวเงินรับ		50,000	
	ลูกหนี้		60,000	
	ค่าเผ่อนี้สงสัจจะสูญ			3,000
	สินค้าคงเหลือ		78,000	
	ดอกเบี้ยค้างรับ		2,000	
	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า		5,000	
	เครื่องใช้สำนักงาน		8,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้สำนักงาน			1,600
	เจ้าหนี้			85,000
	เงินเดือนค้างจ่าย			12,000
	ค่าเช่ารับล่วงหน้า			8,000
	ทุนเรือนหุ้น			80,000
	กำไรสะสม			9,000
	เงินปันผล			800,000
	ขาย			2,000
	ดอกเบี้ยรับ			4,000
	รายได้ค่าเช่า			5,000
	ต้นทุนขาย		8,000	
	เงินเดือน		60,000	
	ค่าเช่า		120,000	
	หนี้สงสัจจะสูญ		60,000	
	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด		3,000	
	ค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน		12,400	
	กำไรจากการขายที่ดิน		1,600	
			1,009,600	1,009,600

สมุดรายวันทั่วไป

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
25x1 ธ.ค. 31	ขาย คอกเบี้ยรับ รายได้ค่าเช่า กำไรจากการขายที่ดิน กำไรขาดทุน โอนปิดบัญชีรายได้		8,000 2,000 4,000 5,000	811,000
	กำไรขาดทุน ต้นทุนขาย เงินเดือน ค่าเช่า หนี้สูญ ค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด โอนปิดบัญชีต้นทุนขายและบัญชีค่าใช้จ่าย		797,000	600,000 120,000 60,000 3,000 1,600 12,400
	กำไรขาดทุน กำไรสะสม โอนกำไรสุทธิไปบัญชีกำไรสะสม		14,000	14,000
	กำไรสะสม เงินปันผล โอนปิดบัญชีเงินปันผล		8,000	8,000

ขาย

วัน เดือน ปี	รายการ	หน้า บ/ช	เดบิต		วัน เดือน ปี	รายการ	หน้า บ/ช	เครดิต
25x1	โอนไป		<u>800,000</u>		25x1	เงินสด		<u>800,000</u>
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>800,000</u>		ม.ค. - ธ.ค.	และลูกหนี้		<u>800,000</u>

ดอกเบี้ยรับ

25x1	โอนไป		<u>2,000</u>		25x1	ดอกเบี้ย		<u>2,000</u>
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>2,000</u>		ธ.ค. 31	ค้างรับ		<u>2,000</u>

รายได้ค่าเช่า

25x1	โอนไป		<u>4,000</u>		25x1	ดอกเบี้ย		<u>4,000</u>
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>4,000</u>		ธ.ค. 31	ค้างรับ		<u>4,000</u>

กำไรจากการขายที่ดิน

25x1	โอนไป		<u>5,000</u>		25x1	เงินสด		<u>5,000</u>
ธ.ค. 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>5,000</u>		ม.ค. - ธ.ค.			<u>5,000</u>

ต้นทุนขาย

25x1	สินค้า		<u>600,000</u>		25x1	โอนไป		<u>600,000</u>
ธ.ค. 31			<u>600,000</u>		ธ.ค. 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>600,000</u>

เงินเดือน

25x1	สินค้า		108,000		25x1	โอนไป		<u>120,000</u>
ม.ค. - ธ.ค.	เงินเดือน		<u>12,000</u>		ธ.ค 31	บัญชีกำไรขาดทุน		<u>120,000</u>
ธ.ค. 31	ค้างจ่าย		<u>120,000</u>					

ค่าเช่า

25x1	เงินสด		<u>65,000</u>		25x1	ค่าเช่าจ่าย		5,000	
ม.ค. - ธ.ค.			<u>65,000</u>		ธ.ค. 31	ล่วงหน้า		<u>60,000</u>	
						โอนไป		<u>65,000</u>	
						บัญชีกำไร			
						ขาดทุน			

หนี้สงสัยจะสูญ

25x1	ค่าเผื่อหนี้		<u>3,000</u>		25x1	โอนไป		<u>3,000</u>	
ธ.ค. 31	สงสัยจะ		<u>3,000</u>		ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>3,000</u>	
	สูญ					ขาดทุน			

ค่าเสื่อมราคา – เครื่องใช้สำนักงาน

25x1	ค่าเสื่อม		<u>1,600</u>		25x1	โอนไป		<u>1,600</u>	
ธ.ค. 31	ราคา		<u>1,600</u>		ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>1,600</u>	
	สะสม					ขาดทุน			

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

25x1	เงินสด		<u>12,400</u>		25x1	โอนไป		<u>12,400</u>	
ม.ค. - ธ.ค.			<u>12,400</u>		ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>12,400</u>	
						ขาดทุน			

เงินปันผล

25x1	เงินสด		<u>8,000</u>		25x1	โอนไป		<u>8,000</u>	
ม.ค. - ธ.ค.			<u>8,000</u>		ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>8,000</u>	
						ขาดทุน			

กำไรขาดทุน

25x1	ต้นทุนขาย		600,000	25x1	ขาย		800,000
ธ.ค. 31	เงินเดือน		120,000	ธ.ค. 31	ดอกเบี้ย		2,000
	ค่าเช่า		60,000		รับรายได้		4,000
	หนี้สงสัย		3,000		ค่าเช่า		5,000
	จะสูญ		1,600		กำไรจาก		
	ค่าเสื่อม		12,400		การขาย		
	ราคา-				ที่ดิน		
	เครื่องใช้						
	ค่าใช้จ่าย						
	เบ็ดเตล็ด						
	กำไรสุทธิ						
	โอนไป						
	บัญชีกำไร		<u>14,000</u>				
	สะสม		<u>811,000</u>				<u>811,000</u>

กำไรสะสม

25x1	เงินปันผล		8,000	25x1	ยอดยกไป		9,000
ม.ค. - ธ.ค.	ยอดยกไป		<u>15,000</u>	ม.ค. 1	โอนไป		<u>14,000</u>
			<u>23,000</u>	ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>23,000</u>
					ขาดทุน		
				25x2	ยอดยกมา		<u>15,000</u>
				ม.ค. 1			

เมื่อบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายถูกปิดเข้าบัญชีกำไรขาดทุนเรียบร้อยแล้ว บัญชีที่เหลือ คือบัญชีสินทรัพย์ บัญชีหนี้สิน และบัญชีส่วนของเจ้าของ กิจกรรมจะหายอดคงเหลือยกไป เพื่อไปเปิดบัญชีในงวดบัญชีใหม่ โดยแสดงเป็นยอดคงเหลือยกมา

5.11 การหายอดคงเหลือยกไป

การหายอดคงเหลือยกไป (Balancing Accounts) จัดทำขึ้นเมื่อบันทึกรายการปิดบัญชี และผ่านรายการไปสมุดบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้องแล้ว

บัญชีแยกประเภทหมวดที่ 4 และ 5 คือ บัญชีรายได้และบัญชีค่าใช้จ่ายจะมียอดรวมทั้ง 2 ด้าน เท่ากัน ส่วนบัญชีแยกประเภทหมวดที่ 1 ถึง 3 คือ บัญชีแยกประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ รวมทั้งบัญชีกำไรสะสมจะยังมียอดคงเหลืออยู่ ซึ่งจะมียอดคงเหลือยกไปงวดหน้า ก็เริ่มวงจรการบัญชีงวดต่อไป

วิธีหายอดคงเหลือยกไป จะทำโดยรวมยอดรายการทั้งทางด้านเดบิตและเครดิตของแต่ละบัญชีแยกประเภท แล้วหาผลต่างระหว่างสองยอด จากนั้นให้เขียนผลต่างนี้ไว้เป็นยอดคงเหลือยกไปทางด้านที่มีจำนวนเงินรวมน้อยกว่าแล้วรวมยอดทั้ง 2 ด้านให้เท่ากัน

หลังจากนั้นทำรายการเปิดบัญชีสำหรับงวดบัญชีใหม่ ให้เขียนยอดคงเหลือยกมาบันทึกต่อจากยอดรวมด้านตรงกันข้ามด้านที่เขียนยอดคงเหลือยกไป โดยเขียนปีพ.ศ. ของงวดบัญชีใหม่ และวันที่ 1 ของเดือนแรกไว้ในช่อง วัน เดือน ปี ของบัญชีแยกประเภท ทำเช่นนี้ทุกบัญชีดังตัวอย่างบัญชีกำไรสะสมที่แสดงไว้

การหายอดคงเหลือยกไปในบัญชีแยกประเภททุกบัญชี อาจทำได้ในระหว่างงวดบัญชี เช่น บัญชีเงินสดหายอดคงเหลือยกไปทุกวัน บัญชีขายอ่านหายอดคงเหลือยกไปทุกเดือน ส่วนบัญชีแยกประเภทที่มีรายการค้าไม่มากนัก เช่น บัญชีเงินเดือนอาจไม่จำเป็นต้องหายอดคงเหลือยกไปในระหว่างงวด โดยรอไว้รวมยอดตอนสิ้นปีบัญชีแล้วโอนเข้าบัญชีกำไรขาดทุนโดยตรง ดังตัวอย่าง 5-24 ดังนี้

วัน เดือน ปี	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต		เครดิต	
25x1 ธ.ค. 31	กำไรขาดทุน กำไรสะสม โอนกำไรสุทธิไปบัญชีกำไรสะสม		14,000		14,000	
	กำไรสะสม เงินปันผล โอนปิดบัญชีเงินปันผล		8,000		8,000	

เงินปันผล

25x1 ม.ค. - ธ.ค.	เงินสด		<u>8,000</u> <u>8,000</u>	25x1 ธ.ค. 31	โอนไป บัญชีกำไร สะสม		<u>8,000</u> <u>8,000</u>	
---------------------	--------	--	------------------------------	-----------------	----------------------------	--	------------------------------	--

กำไรขาดทุน

25x1	ต้นทุนขายเงินเดือน		600,000	25x1	ขาย		800,000
ธ.ค. 31	ค่าเช่า		120,000	ธ.ค. 31	ดอกเบี้ย		2,000
	หนี้สงสัยจะสูญ		60,000		รับ		4,000
	ค่าเสื่อมราคา –		3,000		รายได้ค่า		5,000
	เครื่องใช้ค่าใช้จ่าย		1,600		เช่า		
	เบ็ดเตล็ดกำไรสุทธิ		12,400		กำไรจาก		
	โอนไปบัญชี				การขาย		
	กำไรสะสม		<u>14,000</u>		ที่ดิน		
			<u>811,000</u>				<u>811,000</u>

กำไรสะสม

25x1	เงินปันผล		8,000	25x1	ยอดยกมา		9,000
ธ.ค. 31	ยอดยกไป		<u>15,000</u>	ม.ค. 1	โอนไป		<u>14,000</u>
			<u>23,000</u>	ธ.ค. 31	บัญชีกำไร		<u>23,000</u>
					ขาดทุน		
				25x2	ยอดยกมา		15,000
				ม.ค. 1			

5.12 งบทดลองหลังรายการปิดบัญชี

เมื่อกิจการบันทึกการปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป และผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนหายยอดคงเหลือยกไปของบัญชีประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของแล้ว กิจการอาจจะทำงบทดลองอีกครั้งหนึ่ง เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกการปิดบัญชี งบทดลองนี้เรียกว่า “งบทดลองหลังการปิดบัญชี” เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกการปิดบัญชีตามหลักบัญชี

งบทดลองหลังรายการปิดบัญชี จะมีบัญชีแยกประเภทเฉพาะหมวดสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของที่จะนำไปจัดทำแสดงฐานะการเงินปรากฏอยู่เท่านั้น

บริษัท การค้า จำกัด
งบทดลองหลังการปิดบัญชี
วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ลำดับที่	รายการ	เลขที่ บัญชี	เดบิต	เครดิต
	เงินสด		1,600	
	ตัวเงินรับ		50,000	
	ลูกหนี้		60,000	
	ค่าเผื่อนี้สงสยจะสูญ			3,000
	สินค้าคงเหลือดอกเบียค้างรับ			
	ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า		78,000	
	เครื่องใช้สำนักงาน		2,000	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องใช้ สำนักงาน		5,000	
	เจ้าหนี้		8,000	
	เงินเดือนค้างจ่าย			
	ค่าเช่ารับล่วงหน้าทุนเรือนหุ้น			1,600
	กำไรสะสม			
				85,000
				12,000
				8,000
				80,000
				15,000
			204,600	204,600

5.13 สรุป

เนื่องจากรายการบางรายการที่บันทึกไว้ในระหว่างงวดบัญชี อาจคาบเกี่ยวงวดบัญชีถัดไป (เช่น รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า วัสดุสิ้นเปลือง เป็นต้น) หรือบางรายการยังไม่มีครบถ้วนบัญชีในระหว่างงวด (เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้ค้างรับ หนี้สงสยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น) นักบัญชีจึงจำเป็นต้องปรับปรุงรายการบัญชี ณ วันสิ้นงวดให้ถูกต้อง เพื่อจะได้จัดทำงบทดลองหลังรายการปรับปรุงต่อไป

หลังจากนั้นก็เป็นการจัดทำงบการเงิน ซึ่งอาจมีกระดาษทำการเป็นเครื่องมือช่วยในการจัดทำได้ง่ายขึ้น วงจรบัญชีตั้งแต่บทที่ 3 จนถึงบทที่ 5 สรุปเป็นขั้นตอน ดังนี้

- 1) การวิเคราะห์รายการค้า
- 2) การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป และสมุดรายวันเฉพาะ
- 3) การผ่านรายการจากสมุดรายวันทั่วไป ไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป
- 4) การจัดทำบททดลองก่อนปรับปรุง
- 5) การปรับปรุงรายการที่ 3 เป็น
- 6) บันทึกรายการที่ต้องปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป และผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป
- 7) จัดทำบททดลองหลังปรับปรุง
- 8) จัดทำกระดาษทำการ
- 9) จัดทำงบการเงิน คือ งบกำไรขาดทุน และงบแสดงฐานะการเงิน
- 10) บันทึกการปิดบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป และผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป
- 11) ปิดบัญชีในสมุดบัญชีแยกประเภททั่วไป เพื่อหายอดคงเหลือ
- 12) จัดทำบททดลองหลังปิดบัญชี

5.14 แบบฝึกหัดและคำถาม

5.1 4.1 แบบฝึกหัดปรนัย

คำสั่ง เขียนเครื่องหมายวงกลมล้อมรอบตัวอักษร ก, ข, ค หรือ ง ที่ถูกต้องที่สุดเพียงตัวเดียวสำหรับคำถามแต่ละข้อ

1. บริษัทให้เช่าพื้นที่และได้รับเงินค่าเช่าสำนักงานล่วงหน้าทั้งจำนวน 48,000 บาท สำหรับงวดเวลา 1 ปี เริ่มตั้งแต่ 1 มิถุนายน 25x1 เป็นต้นไป ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทจะปรับปรุงรายการบัญชีอย่างไร

ก. เดบิต รายได้ค่าเช่า	28,000
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	28,000
ข. เดบิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	28,000
เครดิต รายได้ค่าเช่า	28,000
ค. เดบิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	48,000
เครดิต รายได้ค่าเช่า	48,000
ง. เดบิต เงินสด	48,000
เครดิต รายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า	48,000

2. ณ วันสิ้นปี กิจการได้รับบิลแจ้งค่าน้ำค่าไฟ 3,700 บาท ซึ่งจะครบกำหนดชำระภายในวันที่ 12 มกราคม ของเดือนถัดไป กิจการจะปรับปรุงรายการบัญชีอย่างไร ณ วันสิ้นปี

ก. เดบิต ค่าน้ำค่าไฟค้างจ่าย	3,700
เครดิต ค่าน้ำค่าไฟ	3,700

ข. เดบิต ค่าน้ำค่าไฟค้างจ่าย	3,700
เครดิต เงินสด	3,700
ค. เดบิต ค่าน้ำค่าไฟ	3,700
เครดิต ค่าน้ำค่าไฟค้างจ่าย	3,700
ง. เดบิต ค่าน้ำค่าไฟ	3,700
เครดิต เงินสด	3,700

3. กิจการมีนโยบายตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 1% ของยอดขาย ในปี 25x1 กิจการมียอดขายเชื่อ 1 ล้านบาท การบันทึกบัญชีที่ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญคือข้อใด

ก. เดบิตหนี้สงสัยจะสูญ	10,000
เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	10,000
ข. เดบิต หนี้สูญ	10,000
เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	10,000
ค. เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ	10,000
เครดิต หนี้สูญ	10,000
ง. เดบิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	10,000
เครดิตหนี้สงสัยจะสูญ	10,000

4. กิจการจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยเป็นเงิน 18,000 บาท เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 สำหรับระยะเวลา 6 เดือน กิจการได้บันทึกบัญชีไว้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ณ วันสิ้นปี กิจการจะปรับปรุงรายการบัญชีอย่างไร

ก. เดบิต ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า 18,000	
เครดิต ค่าเบี้ยประกันภัย	18,000
ข. เดบิต ค่าเบี้ยประกัน	18,000
เครดิต ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	18,000
ค. เดบิต ค่าเบี้ยประกันภัย	9,000
เครดิต ค่าเบี้ยประกันภัย	9,000
ง. เดบิต ค่าเบี้ยประกันภัย	9,000
เครดิต ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	9,000

5. กิจการกู้เงินจากธนาคารแห่งหนึ่งจำนวน 100,000 บาทอัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี เริ่มกู้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการควรปรับปรุงบัญชีอย่างไร

ก. เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	3,000
เครดิต ดอกเบี้ยค้างจ่าย	3,000
ข. เดบิต ดอกเบี้ยค้างจ่าย	3,000
เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย	3,000

ค. เดบิต ดอกเบี้ยค้างจ่าย	6,000
เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย	6,000
ง. เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย	6,000
เครดิต เงินสด	6,000

6. บัญชีใดเป็นบัญชีถาวร

ก. รายได้และสินทรัพย์	ข. ค่าใช้จ่ายและหนี้สิน
ค. สินทรัพย์และหนี้สิน	ง. รายได้และค่าใช้จ่าย

7. บัญชีใดต่อไปนี้ต้องแสดงยอดคงเหลือยกไปงวดหน้า

- ก. เงินสดและค่าเสื่อมราคาสะสม
- ข. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และดอกเบี้ยรับ
- ค. รายได้อื่น และรายได้รับล่วงหน้า
- ง. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และค่าซ่อมแซม

8. งบการเงินที่แสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ณ วันใดวันหนึ่ง คือข้อใด

ก. งบแสดงฐานะการเงิน	ข. งบกำไรขาดทุน
ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น	ค. งบกระแสเงินสด

9. งบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงาน สำหรับช่วงเวลา คือข้อใด

ก. งบแสดงฐานะการเงิน	ข. งบกำไรขาดทุน
ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น	ค. งบกระแสเงินสด

10. บัญชีใดเป็นบัญชีชั่วคราว

ก. รายได้และสินทรัพย์	ข. รายได้และค่าใช้จ่าย
ค. ค่าใช้จ่ายและหนี้สิน	ง. สินทรัพย์และหนี้สิน

5. 14.2 คำถามอัตนัย

คำสั่ง ให้ตอบคำถามแต่ละข้อมาพอเข้าใจ

ข้อ 1 รายการปรับปรุงคืออะไร เพราะเหตุใดจึงต้องปรับปรุงรายการบัญชี และมีบัญชีอะไรบ้างที่ต้องปรับปรุง

ข้อ 2 ร้านพรติน ให้บริการซักอบรีด เริ่มดำเนินการเมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 ณ วันที่ 31 มกราคม 25x1 ยอดคงเหลือของบัญชีแยกประเภทต่างๆ มีดังนี้

เงินสด	27,000
ลูกหนี้การค้า	18,000
วัสดุสิ้นเปลือง	7,000
ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า	12,000
อุปกรณ์ดำเนินงาน	30,000

อุปกรณ์สำนักงาน

เจ้าหนี้การค้า	20,000
ทุน-นายพรลีน	?
รายได้จากการให้บริการ	91,200
เงินเดือน	21,000
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	1,500

กิจการปิดงบการเงินทุกเดือนข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับเดือนมกราคม 25x1 มีดังนี้

1. ค่าเช่าสำนักงานประจำเดือนมกราคม 7,000 บาท ยังไม่ได้ชำระ
2. ค่าจ้างพนักงานทำความสะอาด 3,000 บาท ยังไม่ได้ชำระ
3. ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายสำหรับระยะเวลา 1 ปี เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 25x1 เป็นต้นไป
4. วัสดุสิ้นเปลืองวันที่ 31 มกราคม คงเหลือ 4,000 บาท
5. ~~อุปกรณ์สำนักงาน~~ ^{อุปกรณ์สำนักงาน} ซึ่งเมื่อ 1 มกราคม 25x1 ไม่มีมูลค่าคงเหลือ ประมาณอายุการใช้งาน 5 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง ของยอดหนี้ 60,000
6. กิจการมีนโยบายตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ 1% ~~ของยอดลูกหนี้การค้า~~

ให้ทำ

ทักแก 2.1 พอ
2.1 ทดลองก่อนปรับปรุงรายการ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มกราคม 25x1

2.2 บันทึกการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป

ข้อ 3 ร้านรุ่งทรัพย์ เปิดอยู่ซ่อมรถยนต์ และงบทดลองก่อนปรับปรุง และวันที่ 31 มกราคม 25x1 เป็นดังนี้

ชื่อบัญชี	เลขที่บัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	101	35,500	
เงินฝากธนาคาร	102	173,000	
รายได้ค้างรับ	103	30,000	
วัสดุใช้ในการซ่อม	104	60,000	
อุปกรณ์ในการซ่อม	105	213,500	
อาคารสำนักงาน	106	240,000	
เจ้าหนี้การค้า	201		100,000
เงินกู้ยืมจากธนาคาร	202		250,000
ทุน-นายรุ่งทรัพย์	301		288,500
รายได้ค่าบริการซ่อม	401		160,000
เงินเดือนช่างซ่อม	501	21,500	
ค่าเช่าจ่าย	502	7,000	
ค่าเบี้ยประกันภัย	503	18,000	
		<u>798,500</u>	<u>798,500</u>

ข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับเดือนมกราคม 25x1 มีดังนี้

1. ค่าน้ำค่าไฟสำหรับเดือนมกราคม 25x1 จำนวน 2,500 บาท ยังไม่ได้บันทึกบัญชี
2. เงินกู้ยืมจากธนาคารกู้มาเมื่อ 1 มกราคม 25x1 อัตราดอกเบี้ย 10% จ่ายดอกเบี้ยทุกสิ้นปี
3. อุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อม คัดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง 20% ต่อปี อาคารสำนักงานประมาณ

อายุการใช้งาน 10 ปี คัดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

4. บัญชีค่าเบี่ยประกัน เป็นค่าเบี่ยประกันสำหรับเดือนมกราคม 1,500 บาท
5. รายได้ค่าบริการซ่อมมีจำนวน 5,000 บาท ซึ่งลูกค้าจ่ายมาล่วงหน้า แต่กิจการยังไม่ได้ดำเนินการซ่อมให้ลูกค้า

6. วัสดุที่ใช้ในการซ่อมมียอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 มกราคม 25x1 จำนวน 25,000 บาท

ให้ทำ

- 3.1 บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป

- 3.2 จัดทำงบทดลองหลังปรับปรุงบัญชีสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มกราคม 25x1

ข้อ 4 งบทดลองก่อนปรับปรุงของร้านสุขจี สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีดังนี้

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	15,000	
ลูกหนี้การค้า	10,000	
ค่าเช่าสำนักงานจ่ายล่วงหน้า	10,000	
อุปกรณ์	50,000	
เจ้าหนี้การค้า		7,500
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		15,000
ทุน-นายสุขจี		47,500
รายได้		50,000
ค่าเช่าสำนักงาน	10,000	
เงินเดือนและค่าแรง	25,000	
	120,000	120,000

รายการปรับปรุงมีดังนี้

1. ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า 5,000 บาท
2. หนี้สงสัยจะสูญ 7,000 บาท
3. รายได้รับล่วงหน้า 800 บาท
4. ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ 5,000 บาท

ให้ทำ

- 4.1 บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป

4.2 ปิดบัญชีหายอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป

4.3 จัดทำกระด้ายทำการ 10 ช่อง

4.4 จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่

31 ธันวาคม 25x1

ข้อ 5 งบทดลองของบริษัท งานดี จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แสดงดังนี้

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
เงินสด	60,000	
ลูกหนี้	13,750	
วัสดุสิ้นเปลือง	3,000	
อุปกรณ์สำนักงาน	75,000	
เจ้าหนี้		15,500
เงินกู้		50,000
ทุน		50,000
กำไรสะสม		36,250
รายได้ค่าบริการ		116,000
รายได้อื่น		1,250
เงินเดือน	77,000	
ค่าเช่าสำนักงาน	30,000	
ค่ารับรอง	2,750	
ค่าน้ำค่าไฟ	7,500	
	<u>269,000</u>	<u>269,000</u>

รายการปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มีดังนี้

1. วัสดุสิ้นเปลืองคงเหลือ 1,150 บาท
2. อุปกรณ์สำนักงานซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 25x1 คำนวณค่าเสื่อมราคา 20% ต่อปี
3. เงินกู้ยืมกู้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25x1 อัตราดอกเบี้ย 6% ต่อปี
4. น้ำค่าไฟค้างจ่าย 1,900 บาท ยังไม่ได้บันทึกบัญชี
5. ค่าเช่าสำนักงานเป็นสัญญาเช่า 1 ปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 25x1 ถึง 31 สิงหาคม 25x2

ให้ทำ

5.1 บันทึกรายการปรับปรุงในสมุดรายวันทั่วไป

5.2 จัดทำกระด้ายทำการ 10 ช่อง

5.3 จัดทำงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่

31 ธันวาคม 25x1